

HANDREIKING KOSTENTOEREKENING

Heffingen, rechten en tarieven

Oktober 2014



Betreft: ·Update Handreiking

Uitgebracht aan: ·Ministerie van Binnenlandse Zaken & Koninkrijksrelaties

Datum: 10 oktober 2014

Inhoudsopgave

.....	1
Inhoudsopgave	2
1 Inleiding.....	7
2 Stap 1; Welke belastingen, heffingen en rechten kunnen worden geheven?	12
2.1 Provinciale belastingen, heffingen en rechten	14
2.1.1 Provinciale rechten	15
2.1.1.1 Gebruiksrechten	15
2.1.1.2 Genotsrechten	15
2.1.2 Provinciale bestemmingsheffingen	15
2.1.2.1 Grondwaterheffing	15
2.1.2.2 Grondwaterbeschermingsheffing	16
2.1.2.3 Ontgrondingenheffing.....	17
2.1.2.4 Nazorgheffing gesloten stortplaatsen	18
2.2 Gemeentelijke belastingen, heffingen en rechten.....	18
2.2.1 Gemeentelijke rechten	20
2.2.1.1 Gebruiksrechten	21
2.2.1.2 Genotsrechten	21
2.2.1.3 Vermakelijkhedenrechten	22
2.2.2 Gemeentelijke bestemmingsheffingen	22
2.2.2.1 Rioolheffing	22
2.2.2.2 Afvalstoffenheffing	23
2.2.2.3 Grondexploitatiebijdrage: kostenverhaal	25
2.2.2.4 BIZ-bijdrage	25
2.3 Waterschapsbelastingen, heffingen en rechten.....	26
2.3.1 Waterschapsrechten	26
2.3.1.1 Gebruiksrechten	26
2.3.1.2 Genotsrechten	27
2.3.1.3 Waterschapsleges	27
2.3.2 Waterschapshheffingen	27
2.3.2.1 Watersysteemheffing	27
2.3.2.2 Wegenheffing	28
2.3.2.3 Zuiveringsheffing	28
2.3.2.4 Verontreinigingsheffing	28
2.4 Belastingen, heffingen en rechten van het Rijk.....	29
2.5 Tarieven van zelfstandige bestuursorganen	29
2.5.1 Kaderwet zelfstandige bestuursorganen.....	29
2.5.1.1 Inleiding ZBO's	29
2.5.1.2 Kaderwet	30
2.5.2 ZBO voorbeelden	31
2.5.2.1 RDW	31
2.5.2.2 AFM.....	31
2.5.2.3 LVNL	31
2.5.2.4 Ctgb	32
2.5.2.5 Kadaster	33

3	Stap 2; Voor welke diensten kunnen rechten worden gegeven?	34
3.1	<i>Begrip dienst bij rechten</i>	34
3.2	<i>Vergunning of ontheffing</i>	35
3.3	<i>Tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan</i>	35
3.4	<i>Ongevraagd verleende vergunning</i>	35
3.5	<i>Vergunning of ontheffing van rechtswege</i>	35
3.6	<i>Wet openbaarheid bestuur (Wob)</i>	36
3.7	<i>Identiteitskaarten, paspoorten en rijbewijzen</i>	36
3.8	<i>Basisregistratie personen (BRP)</i>	37
3.9	<i>Ambtshalve vergunning</i>	37
3.10	<i>Planschadebesluit</i>	37
3.11	<i>Verklaring van geen bezwaar / verklaring van geen bedenkingen</i>	38
3.12	<i>Gedooagbeschikking</i>	38
3.13	<i>Melding, kennisgeving of legalisatie</i>	39
3.14	<i>Hercontrole</i>	39
3.15	<i>Aanschrijving</i>	39
3.16	<i>Beperking en bestrijding van gevaar en rampen</i>	40
4	Stap 3; Welke kosten kunnen worden verhaald?	41
4.1	<i>Directe kosten</i>	42
4.1.1	<i>Personeelskosten</i>	43
4.1.2	<i>Huisvestingskosten</i>	43
4.1.3	<i>Automatiseringskosten</i>	43
4.1.4	<i>Materiële kosten</i>	43
4.1.5	<i>Overhead</i>	44
4.2	<i>Overige directe kosten</i>	44
4.2.1	<i>Omzetbelasting</i>	44
4.2.2	<i>Kosten van afschrijving, bijdragen aan reserves en voorzieningen ...</i>	44
4.2.3	<i>Rentekosten</i>	46
4.2.4	<i>Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten</i>	46
4.2.5	<i>Kosten van vrijgestelde en niet geregelde diensten</i>	46
4.3	<i>Indirecte kosten</i>	47
4.3.1	<i>Beleidskosten</i>	48
4.3.2	<i>Handhaving, toezicht en controle</i>	48
4.3.3	<i>Inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures</i>	49
4.3.4	<i>Uitzonderingen</i>	50
5	Stap 4; Hoe worden kosten verdeeld?	52
5.1	<i>Financiële voorschriften provincies, gemeenten, waterschappen, ZBO's en Rijk</i>	52
5.1.1	<i>Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten</i>	52
5.1.1.1	<i>Het programmaplan</i>	53
5.1.1.2	<i>De paragrafen</i>	54
5.1.1.3	<i>Overzicht baten en lasten</i>	55
5.1.1.4	<i>Uiteenzetting financiële positie</i>	56
5.1.2	<i>Waterschapsbesluit Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen</i>	56
5.1.3	<i>Boekhoudregels Rijk en ZBO's</i>	56
5.1.3.1	<i>Boekhoudregels Rijk</i>	56
5.1.3.2	<i>Boekhoudregels ZBO's</i>	57
5.1.3.3	<i>(Egalisatie)voorzieningen en reserves</i>	58

5.2	<i>Kostenverdeelmethodes</i>	59
5.2.1	Verdere uitwerking kostenplaatsenmethode	60
5.2.1.1	<i>Hulpkostenplaatsen</i>	60
5.2.1.2	<i>Kostenplaatsen</i>	61
5.2.1.3	<i>Hoofdkostenplaatsen</i>	62
5.2.1.4	<i>Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven</i>	63
5.2.1.5	<i>Vereisten voor het hanteren van de kostenplaatsenmethode</i> .	64
5.3	<i>Kostenverdeelsleutels</i>	65
5.4	<i>Berekeningsmodellen</i>	66
5.5	<i>Rapporteringsmodellen</i>	68
6	Stap 5; Hoe worden tarieven bepaald?	73
6.1	<i>Uitgangspunten vaststellen tarief</i>	73
6.1.1	Wettelijke voorschriften.....	73
6.1.2	Algemene rechtsbeginselen	74
6.1.3	(Mate van) kostendekking	75
6.1.4	Conclusie	76
6.2	<i>Kostendekking</i>	76
6.2.1	Algemeen.....	76
6.2.2	Kruissubsidiëring	76
6.2.2.1	<i>Toepassen kruissubsidiëring</i>	77
6.2.2.2	<i>Uitzonderingen</i>	78
6.2.3	Vrijstellingen, oninbaar lijden en kwijtschelding.....	79
6.2.3.1	<i>Vrijstellingen</i>	79
6.2.3.2	<i>Oninbaar lijden en kwijtschelding</i>	80
6.2.4	Subsidies en bijdragen.....	81
6.3	<i>Tariefstelling</i>	81
6.3.1	Gebruikelijke tarieven	81
6.3.1.1	<i>Vaste tarieven</i>	82
6.3.1.2	<i>Variabele tarieven</i>	82
6.3.1.3	<i>Degressieve tarieven</i>	82
6.3.1.4	<i>Progressieve tarieven</i>	82
6.3.1.5	<i>Combinatie van tarieven</i>	82
6.3.2	Bijzondere tarieven	83
6.3.2.1	<i>Fictieve oppervlakte</i>	83
6.3.2.2	<i>Schriktarieven</i>	83
6.3.2.3	<i>Begrotingsconstructie</i>	83
6.3.3	Overzicht toegestane heffingsmaatstaven en kaderrichtlijnen	84
7	Stap 6; Hoe wordt het kostenverhaal transparant?	85
7.1	<i>Transparantie</i>	85
7.2	<i>Wie stelt bewijst</i>	86
7.2.1	Stel- en bewijsregels.....	87
7.2.2	Nadere invulling bewijsregels.....	89
7.3	<i>Zonder transparantie geen draagvlak voor heffing</i>	90
7.3.1	Maatschappelijke signalen	91
7.3.2	Elementen van transparantie	92
	VERDIEPINGSTEKSTEN	1

Deloitte Belastingadviseurs BV
Adviesgroep WOZ & Lokale Heffingen, Utrecht

in opdracht van
Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Voorwoord

Voor u ligt de handreiking kostentoerekening, heffingen, rechten en tarieven. Deze handreiking is een update van de Handreiking uit 2010.

Landelijk zien we verschillen in legestarieven tussen decentrale overheden onderling. De verschillen ontstaan door verschillen in afwegingen op decentraal niveau. Het tarievenbeleid is en blijft een autonome bevoegdheid en verantwoordelijkheid van de decentrale overheden. Een gedegen kennis van de juridische uitgangspunten helpt bij het maken van de juiste afwegingen in dat proces. De handreiking heeft een grondige herziening ondergaan, om aan te sluiten bij nieuwe inzichten in wetgeving, rechtspraak en literatuur.

Ik acht het van groot belang dat de betalende partij bij rechten, heffingen en tarieven door of vanwege overheidsorganen en zelfstandige bestuursorganen duidelijk inzicht heeft in de manier waarop de tarieven worden bepaald. De Handreiking kostentoerekening gaat in op de genoemde problematiek en geeft inzicht in de doorberekening van de kosten in de rechten, heffingen en tarieven die maximaal 100% kostendekkend mogen zijn. Dit inzicht is niet alleen van belang voor de heffende instantie zelf, maar draagt ook bij aan een groter draagvlak voor de leges en tarieven. De handreiking is door Deloitte Belastingadviseurs BV ontwikkeld in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Met deze handreiking stel ik decentrale overheden in staat te komen tot inzichtelijke kostenopbouw in de rechten, heffingen en tarieven geheven door de overheid.

Den Haag, oktober 2014

DE MINISTER VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN
KONINKRIJKSRELATIES,

dr. R.H.A. Plasterk

1 Inleiding

Deze handreiking is een actualisering van de handreiking kostentoerekening heffingen, rechten en tarieven 2010. Er is rekening gehouden met wetswijzigingen en jurisprudentie tot en met april 2014. De handreiking is opgesteld aan de hand van een stappenplan. Via dit stappenplan worden alle belangrijke thema's van de onderbouwing van het tarief behandeld.

Naar aanleiding van Kamervragen van het lid Fokke d.d. 6 augustus 2013¹ alsmede naar aanleiding van de brief van de minister van EZ² heeft de minister van BZK daarnaast onderzoek gelast naar de progressie in de mate van transparantie van gemeentelijke tarieven voor de leges van omgevingsvergunningen.

De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft in een brief van 25 oktober 2013 aangegeven dat de handreiking kostentoerekening leges en tarieven uit 2010 moet worden geactualiseerd.³ De eerste handreiking kostentoerekening heffingen, rechten en tarieven is in 2007 in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties opgesteld en in 2008 is de handreiking op onderdelen aangevuld. In 2010 is de handreiking geactualiseerd. Sinds 2010 heeft een aantal wetswijzigingen plaatsgevonden en zijn diverse rechterlijke uitspraken gedaan die actualisering van de handreiking noodzakelijk maken.

In de handreiking is relevante jurisprudentie opgenomen tot en met april 2014. Voor de leesbaarheid van deze handreiking is daarnaast de structuur en tekstvolgorde aangepast. De handreiking 2014 is opgesteld als een stappenplan waarin is weergegeven welke vragen beantwoord moeten worden bij de kostentoerekening van heffingen, rechten en tarieven. De laatste stap betreft een nieuw onderdeel over transparantie en informatieverstrekking aan burgers. De trend is dat vanuit de maatschappij en vanuit rechterlijke instanties verdergaande eisen worden gesteld aan transparantie binnen overheidsinstanties.

In deze handreiking wordt veelal gesproken over de (tariefstelling van) rechten en heffingen. De zogenaamde tarieven van ZBO's worden niet altijd expliciet genoemd om verwarring te voorkomen. De tarieven worden wel mede bedoeld. Daar waar wordt gesproken over burger(s) worden belanghebbende(n), ook zijnde rechtspersonen, bedoeld. Met het begrip heffingen wordt, conform het spraakgebruik, soms bedoeld op het verzamelbegrip bestaande uit belastingen, bestemmingsheffingen, retributies (rechten) en tarieven en wordt soms bedoeld op enkel de subcategorie van bestemmingsheffing. In de handreiking wordt gesproken over heffende instanties of heffingsinstanties. Hiermee worden zowel provincies, gemeenten, waterschappen en ZBO's bedoeld. Het hanteren van een verzamelbegrip is gedaan ter bevordering van de leesbaarheid. Daar waar enkel bedoeld wordt op een subcategorie blijkt dit uit de context van de tekst.

Bij zowel heffende overheden als bij belanghebbenden bestaat onduidelijkheid over verhaal van kosten. Niet altijd is duidelijk welke kosten van de dienstverlenende overheid op een (dienstafnemende) belanghebbende mogen worden verhaald. Mede als gevolg hiervan worden overheden regelmatig geconfronteerd met weerstand tegen een heffing.

Voor het opstellen van de begroting dient inzicht te bestaan in de integrale kosten van alle producten. Voor de tariefstelling van heffingen en rechten is dit complex. Immers ten behoeve van de rechten en heffingen kunnen niet alle integrale kosten doorberekend worden (bijv. op grond van wetgeving of

¹ Kamerstukken II, 2013-2014, aanhangsel van de handelingen 330.

² Kamerstukken II 2013-2014, 24 095. nr 358.

³ Brief Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 25 oktober 2013, kenmerk 2013-0000542991.

jurisprudentie). Daarnaast is het in sommige gevallen mogelijk dat kosten die niet in de integrale kosten opgenomen zijn, wel meegenomen kunnen worden bij de tariefstelling van rechten en heffingen. In de administratieve systemen van gemeenten zijn de kosten niet altijd gemakkelijk te labelen. In deze handreiking zullen wij hier nader op ingaan.

Er kunnen zes knelpunten worden onderscheiden.

Gesignaleerde knelpunten

1. Er bestaat onbegrip bij de belastingplichtige doordat tarieven voor eenzelfde dienst bij de ene overheidsinstantie anders zijn dan bij de andere instantie

Zoveel overheden, zoveel verschillen. Niet alleen in de hoogte van de tarieven, maar ook in de omvang en taken van het bestuursorgaan, de prioriteiten die het bestuur legt, het aantal door burgers gevraagde diensten van dezelfde soort, de kwaliteit en inzet van het personeel, de doorlooptijd van het productieproces, de huisvesting en gebruikte materialen. Als, gelet op alle verschillen, alle instanties 100% van hun kosten zouden verhalen, kunnen de tarieven niet gelijk zijn. Toch worden grote onderlinge verschillen door menigeen als onbegrijpelijk en onwenselijk ervaren.⁴ Een voorbeeld daarvan is de jaarlijks terugkerende ophef over de leges voor de aanvraag van een (eenvoudige) bouwvergunning. Volgens het onderzoek 'Bouwleges doorgelicht'⁵ kan in de ene gemeente de leges bouwvergunning vijf maal zo hoog zijn als in een andere gemeente. De vraag die opkomt is of het door het kabinet in de Mei brief Vereenvoudiging Vergunningen⁶ gepropageerde profijtbeginsel en het kostenveroorzakersbeginsel ook door de burgers zo wordt ervaren.

2. Er bestaat in theorie onduidelijkheid over welke kosten mogen worden verhaald

De meeste wetten in formele zin bepalen niet uitdrukkelijk en zeker niet tot in detail welke kostensoorten al dan niet aan de burger mogen worden doorberekend. Over het algemeen wordt van de kostentoerekening gesteld dat alleen de kosten die rechtstreeks verband houden met de voorziening of dienst verhaalbaar zijn. Er zijn diverse kosten waarover onduidelijkheid bestaat of deze verhaalbaar zijn, zoals de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures, kosten van beleidsvoorbereiding, algemene inspraakprocedures, toezicht, handhaving en controle.

3. Er bestaat onvoldoende inzicht in de methodiek van het doorberekenen van de kosten

De manier waarop kosten aan diensten en voorzieningen worden toegerekend, is niet altijd even inzichtelijk. Dit gebrek aan inzicht wrekt zich in de tariefstructuren. Het gaat hierbij met name om het ontbreken van:

- een onderbouwing van voor bepaalde diensten of voorzieningen in rekening gebrachte kosten. Ook de manier van doorberekening is niet altijd uitdrukkelijk afgewogen: publiekrechtelijk of privaatrechtelijk?
- een onderbouwing van de hoogte van het tarief. De uitgangspunten voor de toerekening van kosten aan bepaalde diensten of voorzieningen zijn niet eenduidig. Anderzijds is ook weinig bekend

⁴ Onderzoek naar de mate van uniformiteit tussen gemeenten en de mate van transparantie in de opbouw van de leges omgevingsvergunning, 31 juli 2012, Deloitte, in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

⁵ Dit onderzoek werd in 2001 verricht door 'Research voor Beleid' in opdracht van de MDW-werkgroep Servicegerichte Overheid en het Ministerie van VROM. Het onderzoek had als doel de relatie te bepalen tussen de werkzaamheden van de gemeente bij het verlenen van een vergunning en de hoogte van de bouwleges.

⁶ Bijlage bij *Kamerstukken II* 2005/06, 29 515, nr. 140: *Meibrief vereenvoudiging vergunningen* van 28 april 2006, EZ 6032032.

over hoe aan de hand van de toegerekende kosten tarieven worden berekend.

4. Bij de heffende instantie bestaat soms onduidelijkheid welke verhouding tussen de prijs van de dienst (het tarief) en de aard en omvang van de dienstverlening nog redelijk is

In de loop der jaren zijn diverse algemene rechtsbeginselen ontwikkeld. In het kader van de kostentoerekening spelen vooral het verbod van willekeur, het evenredigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel een rol.

Het verbod van willekeur eist dat keuzes onderbouwd worden. Het evenredigheidsbeginsel eist dat de kosten in verhouding staan tot de dienst. Denk hierbij aan de situatie dat het tarief vele malen hoger is dan de met de dienstverlening samenhangende kosten. Het streven naar 100% kostendekkendheid van de tarieven, zoals veel instanties doen, is dan een goed uitgangspunt. Het gelijkheidsbeginsel gaat uit van een gelijke behandeling van gelijke gevallen en van ongelijke behandeling van ongelijke gevallen naar evenredigheid van de ongelijkheid. Het is echter ook denkbaar dat sprake is van gelijke diensten, maar dat een verschillend tarief wordt geheven omdat de uitvoering van de dienst verschilt. Bijvoorbeeld voor het heffen van een hoger tarief voor het voltrekken van huwelijken in pittoreske locaties ten opzichte van tarieven voor het sluiten van huwelijken in het stadskantoor.

Indien men als uitgangspunt neemt dat aan alle rechtsbeginselen moet worden voldaan, is het toepassen c.q. toestaan van kruissubsidiëring slechts in die situaties geoorloofd waar dat gerechtvaardigd en gemotiveerd kan worden. Als een gemeente bijvoorbeeld met de legesopbrengsten van de afdeling Bouwen en woningtoezicht de lage leges van de afdeling Burgerzaken financiert, is niet uitgesloten, en dat wordt vaak ook zo door de burger ervaren, dat het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden. Op grond van de heersende jurisprudentie is het wellicht binnen zekere grenzen toegestaan om kruissubsidiëring toe te passen. Dit alles leidt ertoe dat het voor een heffende instantie niet duidelijk is in welke mate zij kruissubsidiëring kan en mag toepassen en wanneer daardoor het evenredigheidsbeginsel mogelijk wordt geschonden. Een motivering van de kruissubsidiëring kan goede dienst doen⁷.

5. Administratieve systemen heffende instanties sluiten niet aan op de juridische verantwoording

Heffende instanties kennen verschillende administratieve systemen. Ook tussen b.v. gemeenten worden verschillende (administratieve) systemen gehanteerd. Het is daarbij niet altijd gemakkelijk om vanuit de administratieve systemen van de gemeente de koppeling te maken tussen integrale kosten van de verschillende producten en de toedeling van kosten voor de tariefstelling heffingen en rechten. Als gevolg van jurisprudentie dienen de administratieve systemen ook redelijk dynamisch ingericht te zijn en zouden kosten gelabeld moeten kunnen worden. Hier zijn administratieve systemen niet altijd op ingericht. Daarnaast sluiten de bestaande modellen voor de onderbouwing van de tarieven voor de rechten en heffingen niet altijd aan op deze administratieve systemen.

6. Risico op onverbindendheid verordeningen als gevolg van onvoldoende inzicht in de onderbouwing van de tariefstelling

In hoofdstuk 7 wordt aandacht besteed aan de verantwoording van de tariefsonderbouwing alsmede aan de vereisten van een transparante onderbouwing van de tariefstelling en de wijze waarop informatie en inzicht

⁷ Overigens worden de mogelijkheid om aan kruissubsidiëring te doen ingeperkt, doordat onder de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (de Wabo) de kolom met omgevingsvergunningen op zichzelf op kostendekkendheid wordt beoordeeld. Voorts eist artikel 13 van de Europese dienstenrichtlijn dat bepaalde tarieven waar in beginsel uitsluitend dienstverleners mee te maken kunnen krijgen redelijk zijn.

kan worden verstrekt aan burgers. Wanneer heffende overheden niet aan deze vereisten voldoen, kan in geval van rechterlijke toetsing onverbindendheid van belastingverordeningen het gevolg zijn.

Hoe kunnen de heffende instanties de geraamde kosten en bijbehorende baten van haar dienstverlening zodanig rapporteren (zowel in de begrotingsfase als in de verslagleggingsfase), dat de burger aansluiting kan vinden tussen de begroting van het overheidslichaam en de aanslag, nota of rekening. Behoeft bestaat uit transparantere toerekening- en verslagleggingmodellen, die meer inzicht bij de burger doen ontstaan voor de te betalen vergoedingen.

Stappenplan

De gesignaleerde knelpunten hebben ertoe geleid dat de handreiking is opgebouwd aan de hand van een aantal stappen. De volgende stappen dienen te worden doorlopen:

1. Welke belastingen, heffingen en rechten kunnen worden geheven?
2. Voor welke diensten kunnen heffingen en rechten worden geheven?
3. Welke kosten kunnen worden verhaald?
4. Hoe worden kosten verdeeld?
5. Hoe worden tarieven bepaald?
6. Hoe dient het kostenverhaal te worden verantwoord?

De indeling van de hoofdstukken van de handreiking sluit aan op de genoemde stappen.

Korte toelichting hoofdstukken

Stap 1 wordt behandeld in hoofdstuk 2. Kosten- en batentoerekening speelt een rol bij rechten en bij bestemmingsheffingen. Voor deze heffingen geldt dat de geraamde baten de geraamde kosten niet mogen overschrijden. Voor belastingen is dit geen wettelijk vereiste. Ten behoeve van de volledigheid wordt in hoofdstuk 2 een overzicht gegeven van alle belastingen, heffingen en rechten die door de verschillende bestuurslagen in Nederland kunnen worden geheven.

In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op stap 2 en worden voor veel voorkomende soorten activiteiten van bestuursorganen aangegeven of deze activiteiten kwalificeren als dienst waarvan de kosten kunnen worden verhaald. Deze stap ziet alleen op rechten. Deze stap is niet noodzakelijk voor bestemmingsheffingen. Na de eerste drie hoofdstukken is inzicht gegeven voor welke *activiteiten* bestuursorganen kosten kunnen verhalen door middel van rechten en bestemmingsheffingen.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 beschreven welke *kosten* kunnen worden verhaald (stap 3). Kosten die uitsluitend voor één bepaalde dienst worden gemaakt, kunnen gemakkelijk aan deze dienst worden toegerekend. Bij complexere dienstverlening is het echter niet altijd direct duidelijk aan welke dienst kosten kunnen worden toegerekend en voor welk bedrag. Overhead moet bijvoorbeeld via een bepaalde verdeelsleutel over verschillende activiteiten worden verdeeld.

Daarna komt in hoofdstuk 5 aan de orde op welke wijze kosten aan de verschillende dienstverlening kunnen worden toegerekend (stap 4). Wanneer duidelijk is welke kosten bestuursorganen voor welke activiteiten kunnen verhalen, dient een tarief voor de desbetreffende heffing te worden vastgesteld.

Hoofdstuk 6 behandelt stap 5 en hierin wordt beschreven hoe tarieven worden bepaald. Er wordt ingegaan op de vraag waarmee rekening dient te worden gehouden gehouden bij het vaststellen van tarieven en welke tariefstructuren gebruikelijk zijn.

In hoofdstuk 7 wordt stap 6 beschreven. Stap 6 gaat in op de noodzaak van transparantie van het kostenverhaal. Daarbij wordt aandacht geschonken aan de het begrip transparantie, het juridisch kader en de maatschappelijke noodzaak tot transparantie.

2 Stap 1; Welke belastingen, heffingen en rechten kunnen worden geheven?

In dit hoofdstuk wordt het algemene juridische kader beschreven. Kostentoedeling speelt enkel een rol voor (bestemmings)heffingen en rechten. Voor deze heffingen en rechten moeten vervolgens de resterende stappen (hoofdstukken 3 tot en met 7) worden doorlopen.

Het bestuur in Nederland is ingedeeld in vier lagen: Rijk, provincies, gemeenten en waterschappen. Het Rijk behartigt de zaken van nationaal belang. Provincies, gemeenten en waterschappen zijn decentrale of mede-overheden. Provincies en gemeenten hebben een meer algemene taak, terwijl de waterschappen een functionele taak hebben, te weten de waterstaatkundige verzorging van een bepaald gebied. Ten slotte kennen we de zelfstandige bestuursorganen (hierna te noemen ZBO's). ZBO's voeren zelfstandig een bepaalde overheidstaak uit. Deze taak is bij wet of algemene maatregel van bestuur aan hen opgedragen. Een voorbeeld van een zelfstandige bestuursorgaan is de Rijksdienst voor het Wegverkeer.

Het Rijk, de provincies, de gemeenten, de waterschappen en ZBO's verlenen talloze diensten aan burgers, bedrijven en aan elkaar. Voor de diensten die verleend worden aan een bepaalde groep, mogen bestuursorganen de kosten omslaan over de leden van deze groep.

Belastingen, heffingen, rechten en tarieven kunnen in Nederland alleen krachtens wet worden geheven. Dit zogenaamde legaliteitsbeginsel is neergelegd in artikel 104 Grondwet. In de Grondwet en diverse lagere heffingswetten wordt de bevoegdheid van de diverse overheden om belasting te heffen vervolgens beperkt ([verdiepingstekst 1](#)).

Hierna wordt per bestuurslaag een overzicht van de mogelijke heffingen gegeven. Heffingen bestaan uit belastingen, bestemmingsheffingen, retributies (rechten) en tarieven. De heffingen die in het kader van deze handreiking relevant zijn, worden vervolgens voorzien van een korte toelichting over de aard en rechtsgrond van de betreffende heffingen. Voor een helder inzicht in de begrippen zal na het schema kort worden omschreven wat deze begrippen inhouden.

Gemeente	Provincie	Waterschap	Rijk	ZBO
Belastingen	Belastingen	Belastingen	Belastingen	Belastingen
onroerendezaakbelasting	opcenten MRB	precariobelasting	divers	divers
roerende ruimtebelasting	precariobelasting			
forensenbelasting				
toeristenbelasting				
parkeerbelasting				
hondenbelasting				
reclamebelasting				
precariobelasting				
Heffingen/ rechten	Heffingen/ rechten	Heffingen/ rechten	Heffingen/ rechten	Tarieven
rioolheffing	gebruiksrechten	gebruiksrechten	divers	divers
afvalstoffenheffing	genotsrechten	genotsrechten		
gebruiksrechten	bodembeschermingsheffing	ingezetenenheffing		
genotsrechten	nazorgheffing stortplaatsen	watersysteemheffing		
vermakelijkheidsrechten	grondwaterheffing	wegenheffing		
baatbelasting	grondwaterbeschermingsheffing	zuiveringsheffing		
grondexploitatie-heffing	ontgrondingenheffing	verontreinigingsheffing		
BIZ-bijdrage				

Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele tegenprestatie van de overheid tegenover staat en die krachtens algemene regelen worden geheven.⁸ Belastingen kunnen daarnaast aan specifieke doelgroepen gebonden zijn, zoals houders van honden (hondenbelasting), parkeerders en houders van een parkeervergunning (parkeerbelastingen), of de kentekenhouder van een auto (motorrijtuigenbelasting). Deze belastingopbrengsten zijn in principe vrij besteedbaar, ondanks dat een aantal belastingen aan specifieke doelgroepen gebonden zijn.

Bestemmingsheffingen

Bestemmingsheffingen zijn belastingen die dienen ter bestrijding van specifieke kosten. Voorbeelden zijn de afvalstoffenheffing en de rioolheffing. Deze heffingen mogen niet meer dan kostendekkend zijn.

Rechten

Rechten (ook wel retributies genoemd) daarentegen zijn betalingen die de overheid krachtens algemene regels vordert ter zake van een concrete door haar in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.⁹ Bij een retributie is een direct aanwijsbare contraprestatie van de overheid van belang. Deze contraprestatie kan bestaan uit een product of dienst. In hoofdstuk 3 wordt aandacht besteed aan de vraag of sprake is van dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang of van het algemene belang. Retributies kunnen worden onderscheiden in gebruiksrechten, genotsrechten (waaronder leges) en (gemeentelijke) gemakkelijkhedenrechten. Gebruiksrechten worden aan de overheid betaald voor het gebruik van publieke voorzieningen, zoals de haven (havengeld/liggeld) of de markt (marktgeden). Deze rechten worden verdeeld over degenen die van de voorziening in kwestie gebruik maken. Genotsrechten zijn vergoedingen die de individuele burger aan de overheid betaalt voor het profijt ('genot') dat hij van bepaalde feiten van de overheid heeft. Leges voor vergunningen zijn voorbeelden van genotsrechten. Gemakkelijkhedenrechten worden geheven voor het gebruik van bijzondere gemeentelijke voorzieningen of toezicht.

Tarieven

Onder tarieven moet in dit verband mede verstaan worden retributies, leges, rechten (kadastraal) of andere termen, die gebruikt worden voor betalingen, die belastingplichtigen op grond van een publiekrechtelijk voorschrift verschuldigd zijn voor werkzaamheden of diensten vanwege een ZBO.

Om een compleet beeld te krijgen is in het schema een opsomming gegeven van alle belastingen, rechten en bestemmingsheffingen die door verschillende

⁸ Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1992, p. 22.

⁹ Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1992, p. 22.

overheden kunnen worden geheven. In verband met de formulering van de onderzoeksoopdracht worden in dit hoofdstuk enkel de maximaal kostendekkende heffingen nader toegelicht. Ook in het vervolg van deze handreiking worden uitsluitend de maximaal kostendekkende heffingen behandeld. De zuivere belastingen zullen dus niet nader worden toegelicht, omdat de inkomsten hiervan in de algemene middelen vloeien en geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover de heffing staat.

2.1 Provinciale belastingen, heffingen en rechten

Provincies dekken iets meer dan een kwart van hun kosten uit eigen heffingen. De overige uitgaven worden gedekt via een algemene uitkering uit het provinciefonds, specifieke uitkeringen, alsmede via rendement op het eigen vermogen.

Om een compleet beeld te krijgen van de verschillende heffingen die provincies kunnen heffen, volgt hieronder een opsomming van deze heffingen.

1. [Opcenten motorrijtuigenbelasting \(artikel 222 Provinciewet\);](#)
2. [Precariobelasting \(artikel 222c Provinciewet\);](#)
3. [Gebruiksrechten \(artikel 223, lid 1, onderdeel a, Provinciewet\);](#)
4. [Genotsrechten \(artikel 223, lid 1, onderdeel b, Provinciewet\);](#)
5. [Grondwaterheffing \(artikel 7.7 Waterwet\);](#)
6. [Grondwaterbeschermingsheffing \(artikel 15.34, lid 2, Wet Milieubeheer\);](#)
7. [Ontgrondingsheffing \(artikel 21f ontgrondingenwet\);](#)
8. [Nazorgheffing gesloten stortplaatsen \(artikel 15.44 Wet milieubeheer\).](#)

Omdat de opcenten motorrijtuigenbelasting en de precariobelasting zuivere belastingen zijn vallen deze buiten het bereik van deze handreiking en worden hier dan ook niet nader toegelicht.

Net als bij de zuivere belastingen staat tegenover een provinciale bestemmingsheffing geen rechtstreekse prestatie van de overheid aan een individu. Anders dan bij zuivere belastingen vloeit de opbrengst van de bestemmingsheffingen echter niet in de algemene middelen, maar is de opbrengst bestemd voor het dekken van specifieke kosten. De (geraamde) baten daarvan mogen niet hoger zijn dan de (geraamde) lasten. Bestemmingsheffingen mogen maximaal 100% kostendekkend zijn.

De provinciale rechten worden geheven voor een individuele tegenprestatie (gebruiksrechten en genotsrechten). Ook voor de rechten mag een provincie geen winst ramen.

2.1.1 Provinciale rechten

De rechten die provincies kunnen heffen, zijn te onderscheiden in gebruiksrechten en in genotsrechten.

2.1.1.1 Gebruiksrechten

Kort gezegd worden rechten geheven voor het gebruik van provinciale voorzieningen. Onder deze zogenaamde 'gebruiksrechten' vallen bijvoorbeeld rechten voor het gebruik van scheepvaartrechten voor het gebruik van provinciale wateren, loswallen en havens.

Er moet aan vier voorwaarden worden voldaan om gebruiksrechten te mogen heffen, te weten ([verdiepingstekst 2](#)):

1. er moet sprake zijn van gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen;
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn;
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst bestemd zijn;
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij de provincie in bezit, beheer of in onderhoud zijn.

2.1.1.2 Genotsrechten

Onder de zogenaamde 'genotsrechten' vallen rechten voor de verleende diensten, bijvoorbeeld de behandeling van een verzoek om een vergunning of een abonnement op provinciale documenten ([verdiepingstekst 3](#)). De dienstverlening is echter niet beperkt tot administratieve dienstverlening. Ook kosten van bijzondere diensten, zoals loods werkzaamheden of het doorlaten van schepen bij bruggen en sluizen, kunnen bijvoorbeeld worden verhaald via de genotsrechten. Ook een provincie kan vergunningen verlenen op grond van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) waarvoor dan leges kunnen worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de genotsrechtenbepaling uit de Provinciewet.

2.1.2 Provinciale bestemmingsheffingen

Buiten de heffing van rechten, kennen provincies diverse heffingen die maximaal kostendekkend mogen zijn. Het betreft de grondwaterheffing, de grondwaterbeschermingsheffing, de ontgrondingenheffing, alsmede de nazorgheffing gesloten stortplaatsen en de tolheffing.

2.1.2.1 Grondwaterheffing

Met ingang van 2010 zijn alle wetten die betrekking hebben op het waterbeheer in één wet geïntegreerd: de Waterwet. Ook de Grondwaterwet is in de Waterwet opgenomen. Wel blijven provincies taken behouden met betrekking tot het grondwaterbeleid. Bovendien blijven Gedeputeerde Staten bevoegd gezag voor de vergunningverlening voor bepaalde categorieën grondwateronttrekkingen en infiltraties. Deze provinciale grondwatertaken en de noodzakelijke bekostiging daarvan rechtvaardigen dat de voorheen in artikel 48 van de Grondwaterwet opgenomen bevoegdheid om een grondwaterheffing in te stellen, in de Waterwet wordt gecontinueerd.

De Waterwet verleent Provinciale Staten de bevoegdheid om een heffing in te stellen wegens het onttrekken van grondwater ([verdiepingstekst 4](#)). De heffing dient ter bestrijding van de ten laste van de provincie komende kosten van het grondwaterbeleid. Het betreft bijvoorbeeld maatregelen ter bestrijding van verdroging als gevolg van grondwateronttrekkingen. Eventuele door de waterschappen te financieren maatregelen in verband met het grondwaterbeheer worden door de waterschappen betaald uit de

watersysteemheffing die is opgenomen in de Waterschapswet (artikelen 116 tot en met 122). De in de Waterwet opgenomen regeling komt in hoge mate overeen met artikel 48 Grondwaterwet.

De houders van inrichtingen die bestemd zijn om grondwater te onttrekken, zijn de belastingplichtigen (artikel 7.7, tweede lid, Waterwet). Als grondslag voor de heffing geldt de onttrokken hoeveelheid water (artikel 7.7, derde lid, Waterwet). Omdat in de Waterwet zelf geen tarieven per kubieke meter onttrokken water zijn vastgesteld, kan een grondwaterheffing alleen worden geheven als een provincie zulks in een verordening bepaalt. De provincie blijft onder de Waterwet zelfstandig bevoegd om het tarief van de heffing bij verordening vast te stellen.

2.1.2.2 Grondwaterbeschermingsheffing

De grondwaterbeschermingsheffing is een bestemmingsheffing en kan door Provinciale Staten op basis van artikel 15.34 van de Wet milieubeheer ingesteld worden ter bekostiging van bepaalde lasten samenhangend met de bescherming van de kwaliteit van het grondwater met het oog op de waterwinning. Deze regeling is een uitvloeisel van de Wet bodembescherming en de sindsdien aangepaste wetgeving gericht op de beheersing van de kwaliteit van het drinkwater.¹⁰

Provinciale Staten stellen ter bescherming van het milieu een milieuverordening vast. Deze verordening bevat tenminste regels ter bescherming van de kwaliteit van het grondwater ten behoeve van de waterwinning in (bepaalde gebieden van) de provincie (artikel 1.2, tweede lid, sub a, Wet milieubeheer). De grondgebruikers in deze gebieden kunnen als gevolg van deze regels beperkt worden in het vóór het van kracht worden van die regels toegepaste gebruik (bedrijfsuitoefening), doordat bepaalde handelingen eerst wel en na invoering van de regels niet langer zijn toegestaan (bijvoorbeeld het gebruik van bepaalde meststoffen). De artikelen 15.20 en 15.21 Wet milieubeheer bieden aan deze partijen de mogelijkheid als gevolg van deze verandering c.q. beschikking geleden schade die redelijkerwijze niet (geheel) te zijnen laste behoort te blijven, van de provincie te claimen.

Kosten

De heffing ex artikel 15.34 van de Wet milieubeheer is uitsluitend bedoeld ter bestrijding van de kosten verbonden aan het verlenen van de hiervoor bedoelde schadevergoeding (daaronder begrepen de kosten van onderzoek naar aanleiding van de schadevergoeding en de provinciale voorfinancieringsrente). Krachtens artikel 15.34a van de Wet milieubeheer kunnen (namelijk) geen rechten worden geheven ter dekking van de kosten met betrekking tot beschikkingen tot verlening, wijziging of intrekking van een installatievergunning of ontheffing.

Belastingplichtigen

Als belastingplichtigen zijn aangewezen 'de (als gebaat beschouwde) houders van inrichtingen, bestemd tot het onttrekken van grondwater, daaronder niet begrepen inrichtingen welke uitsluitend dienen tot het regelen van de vrije grondwaterspiegel of van de stijghoogte van het grondwater' (artikel 15.34, lid 2, Waterwet). In de verordening tot instelling van de heffing kan worden bepaald dat de heffing wordt geheven van houders van inrichtingen als

¹⁰ De meest recent verwerkte wetgeving is de IPPC-richtlijn; een Europese richtlijn inzake geïntegreerde preventie en bestrijding van verontreiniging (Richtlijn nr. 2010/75/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie). De richtlijn verplicht bedrijven hun verontreinigingen met de best beschikbare technieken te beperken en zo min mogelijk afval, energie en grondstoffen te gebruiken. De richtlijn is in Nederland verankerd in de Wet milieubeheer en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren. De Wet milieubeheer bepaalt in navolging van de richtlijn onder andere dat ter bescherming van de kwaliteit van het grondwater met het oog op de waterwinning, een inrichting vergunningsplichtig is indien deze een 'gpbv-installatie' heeft zoals bedoeld in die EG-richtlijn. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan installaties voor de verwerking van ferrometalen, installaties voor de verbranding van stedelijk afval en industriële installaties voor intensieve pluimvee- of varkenshouderij.

bedoeld in één of meer beschermingsgebieden als bedoeld in de Wet bodembescherming, dan wel van houders van zodanige inrichtingen in de gehele provincie.

Heffingsmaatstaf & tarief

Als heffingsmaatstaf geldt de hoeveelheid onttrokken water, gemeten in kubieke meters. Bij provinciale verordening wordt het tarief vastgesteld. Tot het instellen van een heffing wordt overgegaan uiterlijk binnen een jaar nadat de beschikking waarbij de schadevergoeding is verleend, in werking is getreden. De heffing wordt jaarlijks geheven gedurende een termijn van ten hoogste tien jaren.

Het tarief is maximaal kostendekkend, waarbij de kosten gegeven zijn (de heffing wordt ingesteld nadat de schadevergoeding bekend is) en de baten worden geraamd.

2.1.2.3 Ontgrondingenheffing

In de Ontgrondingenwet is bepaald dat het verboden is zonder een vergunning te (laten) ontgronden (artikel 3, eerste lid, Ontgrondingenwet). Vergunningen voor ontgroning van bij ministeriële regeling aan te wijzen rijkswateren kunnen door de minister worden verleend. Voor alle andere ontgrondingen ligt de bevoegdheid bij Gedeputeerde Staten van de provincie waar de onroerende zaak is gelegen.

Bij provinciale verordening worden nadere regels gesteld over onder meer de wijze waarop de aanvraag om een vergunning moet geschieden. De ontgrondingenheffing is verschuldigd voor het verlenen van een ontgrondingsvergunning of het verlenen van een machtiging om al voorafgaand aan de verstrekking van de vergunning met de ontgroning aan te vangen (artikel 21f, tweede lid, Ontgrondingenwet).

Kosten

Heffing kan op grond van artikel 21f, eerste lid, Ontgrondingenwet naar twee kostenbestemmingen plaatsvinden, te weten ter bestrijding van kosten van:

1. schadevergoedingen in verband met een ontgrondingsvergunning (volgens dezelfde systematiek als bij de grondwaterbeschermingsheffing); en
2. het onderzoek naar het verband tussen een ontgroning en schade aan onroerende zaken en de bepaling van de omvang van de schade.

Grondslag & tarief

Als grondslag voor de heffing geldt de ingevolge de vergunning of machtiging te winnen hoeveelheid vaste stoffen, gemeten in profiel van ontgraving (artikel 21f, vierde lid, Ontgrondingenwet). Afhankelijk van de bestemming van de kosten (schadevergoeding of onderzoek), dienen bij verordening aparte tarieven te worden vastgesteld. De geraamde baten mogen de geraamde lasten niet overschrijden.

Vrijstellingen

Artikel 21f, vijfde lid, Ontgrondingenwet vermeldt twee vrijstellingen, te weten:

1. de vrijstelling voor kleine hoeveelheden, en
2. de vrijstelling ter voorkoming van dubbele heffing.

Ad 1.

Vrijgesteld van de heffing is de vergunning of machtiging tot het winnen van minder dan 10.000 kubieke meter vaste stoffen (gemeten in profiel van ontgraving).

Ad 2.

Ook vrijgesteld zijn de hoeveelheden waarvoor al eerder is geheven. Dit betreft de situatie dat eerst is gewonnen op basis van een machtiging die later is gevolgd door een vergunning. Hierbij geldt echter dat onderscheid naar de bestemming van de kosten dient te worden gemaakt: niet vrijgesteld is de hoeveelheid voor zover is geheven voor één van de twee bestemmingen en nadien wordt geheven voor de andere bestemming.

Daarnaast kan bij algemene maatregel van bestuur worden bepaald dat, en op welke wijze een recht wordt geheven voor de behandeling van de aanvraag om een vergunning of wijziging van een vergunning. Het tarief wordt zodanig vastgesteld dat de geraamde opbrengst van het recht de geraamde uitgaven niet te boven gaat (artikel 6, tweede volzin, Ontgrondingenwet). Dit wijkt af van de provinciale grondwaterbeschermingsheffing, waarbij geen recht kan worden geheven voor het behandelen van een vergunningsaanvraag als zodanig.

2.1.2.4 Nazorgheffing gesloten stortplaatsen

Titel 8.3 van de Wet milieubeheer regelt de zorg voor gesloten stortplaatsen. Het doel van de regeling is te voorzien in een zodanig beheer van stortplaatsen, dat na sluiting vrijwel geen nadelige gevolgen voor het milieu kunnen ontstaan. Op grond van artikel 8.49, eerste lid, Wet milieubeheer moeten daartoe maatregelen worden getroffen. De maatregelen die in ieder geval moeten worden getroffen, zijn omschreven in artikel 8.49, tweede lid, Wet milieubeheer:

- a. maatregelen strekkende tot het in stand houden en onderhouden, alsmede het herstellen, verbeteren of vervangen van voorzieningen ter bescherming van de bodem;
- b. het regelmatig inspecteren van voorzieningen ter bescherming van de bodem; en
- c. het regelmatig onderzoeken van de bodem onder de stortplaats.

Titel 15.11 van de Wet milieubeheer regelt de financiering van de zorg voor gesloten stortplaatsen ([verdiepingstekst 5](#)). Op grond van artikel 15.44 stellen Provinciale Staten een heffing vast. De heffing dient ter bestrijding van de kosten die gemoeid zijn met:

1. de in artikel 8.49 bedoelde zorg voor de in de betrokken provincie gelegen stortplaatsen;
2. een voor de betrokken provincie geldende verplichting tot afdracht aan een risicofonds;
3. de door de provincie uitgevoerde inventarisatie van plaatsen waar afvalstoffen zijn gestort en waar dat storten vóór 1 september 1996 is beëindigd, en het onderzoek naar en systematische controle van aanwezigheid, aard en omvang van eventuele verontreiniging aldaar; en
4. de dekking van de aansprakelijkheid voor milieuschade als gevolg van bepaalde bedrijfsmatige activiteiten.

2.2 Gemeentelijke belastingen, heffingen en rechten

Om een compleet beeld te krijgen van de verschillende heffingen ([verdiepingstekst 6](#)) die gemeenten kunnen heffen, volgt hieronder een opsomming van de heffingen.

1. [Onroerendezaakbelastingen](#)
2. [Roerenderuimtebelastingen](#)
3. [Baatbelasting](#)
4. [Forensenbelasting](#)
5. [Toeristenbelasting](#)
6. [Parkeerbelasting](#)
7. [Hondenbelasting](#)
8. [Reclamebelasting](#)

9. Precariobelasting
10. Rioolheffing
11. Gebruiksrechten
12. Genotsrechten (o.a. reinigingsheffing, leges omgevingsvergunning)
13. Vermakelijkheidsrechten
14. Afvalstoffenheffing
15. Grondexploitatiebijdrage
16. BIZ-bijdrage

In het kader van deze handreiking worden alleen die gemeentelijke heffingen behandeld die maximaal kostendekkend mogen zijn.

De onroerendezaakbelastingen, roerende-zaakbelastingen, forensenbelastingen, toeristenbelasting, parkeerbelastingen, hondenbelasting, reclamebelasting en precariobelasting zijn zuivere belastingen. Enerzijds staat tegenover deze belastingen geen rechtstreekse individuele tegenprestatie van de overheid en anderzijds zijn deze belastingen geen bestemmingsbelastingen, maar behoren ze tot de algemene middelen van de gemeente.¹¹ Een gemeente kan de toeristenbelasting, parkeerbelastingen of hondenbelasting wel als bestemmingsheffing gebruiken en de opbrengsten aanwenden voor voorzieningen ten behoeve van respectievelijk toeristen¹², parkeren en honden, maar is dat niet verplicht.¹³ Het gemeentebestuur mag de opbrengst van deze belastingen naar vrije keuze besteden. Om deze reden vallen deze belastingen buiten het kader van deze handreiking.

De volgende heffingen dienen ter bestrijding van bepaalde kosten en worden in de navolgende paragrafen en verdiepingsteksten wel nader uitgewerkt:

1. Rechten
2. Baatbelasting
3. Afvalstoffenheffing
4. Rioolheffing
5. BIZ-bijdrage

Rechten kunnen worden geheven voor het verlenen van verschillende diensten en worden onderscheiden in gebruiksrechten, genotsrechten en vermakelijkhedenrechten.

De baatbelasting is een bestemmingsheffing waarbij maximaal 100% van de kosten van gemeentelijke voorzieningen over de eigenaren van de door deze voorzieningen gebate objecten mogen worden omgeslagen. Met ingang van 1 juli 2008 is de baatbelasting grotendeels vervangen door de grondexploitatieheffing. De grondexploitatieheffing is geregeld in de Wet ruimtelijke ordening en dient ter bestrijding van kosten van planvorming, grondverwerving, riolering, bestrating, verlichting en vele andere materiële voorzieningen.

¹¹ M.C. Wassenaar en A.J.W.M. Verhagen, *De financiële verhouding in Nederland*, Den Haag: SDU 2002 (hoofdstuk 1 en 2).

¹² De toeristenbelasting is geen bestemmingsheffing in de zin dat ontvangen gelden aan toerisme moeten worden besteed, maar een algemene belasting die gebaseerd is op het profijtbeginsel in ruime zin. Uit de wetsgeschiedenis (zie bijvoorbeeld Rapport commissie Christiaanse, *Herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken, 16 juni 1983, p. 55), blijkt dat de toeristenbelasting is ingesteld omdat gemeenten geen vergoeding uit het gemeentefonds kregen voor bezoekende niet-inwoners (dit in tegenstelling tot inwoners), terwijl zij wel gebruik maken van gemeenschappelijke voorzieningen.

¹³ HR 21 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6253 oordeelt dat de hondenbelasting is voorzien als een algemene belasting ten behoeve van de verwerving van inkomsten door de gemeente, zodat een gemeente die deze belasting heft, niet verplicht is de opbrengst ervan alleen aan te wenden voor de bestrijding van kosten die veroorzaakt worden door het houden van honden in de gemeente of verband houden met daarvoor getroffen voorzieningen, noch om het tarief op een en ander af te stemmen. Het staat een gemeente echter vrij om de opzet van de hondenbelasting wel aldus te beperken. Omdat de overlast beperkende maatregelen en voorzieningen alleen in de bebouwde kom zijn getroffen, is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging om honden buiten de bebouwde kom vrij te stellen van de hondenbelasting. HR 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917 bevestigt het belastingkarakter van de hondenbelasting.

De afvalstoffenheffing wordt geregeld in de Wet milieubeheer en is een bestemmingsheffing waarmee de kosten van het beheer van huishoudelijk afval kunnen worden bestreden. De afvalstoffenheffing is verwant aan de reinigingsrechten, maar verschilt daar onder andere van doordat de reinigingsrechten alleen kunnen worden geheven als er daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van de dienstverlening. Voorts kunnen reinigingsrechten ook worden geheven voor het beheer van ander afval dan huishoudelijk afval.

De rioolheffing is met ingang van 2008 in de Gemeentewet geregeld en is eveneens een bestemmingsheffing. De rioolheffing is in de plaats gekomen van de rioolrechten en kan worden geheven ter bestrijding van het beheer van huishoudelijk en bedrijfsafvalwater, regenwater en de grondwaterstand. Alleen voor het aansluiten op de riolering kan nog een rioolrecht worden geheven.

De BIZ-bijdrage kan tussen 1 mei 2009 en 1 mei 2014 worden geheven ten behoeve van activiteiten die worden verricht om de leefbaarheid, veiligheid, ruimtelijke kwaliteit of andere publieke belangen in een bepaald gebied te dienen, mits de activiteiten uiterlijk op 30 maart 2011 zijn gestart. Op het moment is een wetsvoorstel in ontwikkeling om het experiment met de BIZ-bijdrage permanent te maken. Het voornemen bestaat om het vanaf 1 januari 2015 weer mogelijk te maken om een nieuwe BI-zone op te richten.

Hoewel de parkeerbelastingen het karakter van een algemene belasting hebben, is ook voor deze belasting van belang welke kosten een gemeente heeft. Op grond van artikel 234, zevende lid, Gemeentewet in combinatie met artikel 2 Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen is vastgelegd dat ter zake van het opleggen van een naheffingsaanslag parkeerbelastingen kosten in rekening worden gebracht.

Deze kosten kunnen ten hoogste bestaan uit de volgende componenten:

- vaste informatieverwerkingskosten;
- variabele informatieverwerkingskosten;
- kosten van afschrijving;
- kosten van interest;
- personeelskosten;
- overheadkosten, welke ten hoogste 50% van de personeelskosten mogen bedragen.

Op grond van artikel 2, lid 2, Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen stelt de raad het bedrag vast dat per naheffingsaanslag in rekening wordt gebracht op basis van een raming van het jaarlijkse totaal van deze kosten in verhouding tot het geraamde jaarlijkse aantal naheffingsaanslagen.

In de navolgende paragrafen worden deze heffingen nader uitgewerkt.

2.2.1 Gemeentelijke rechten

De rechten die gemeenten kunnen heffen zijn te onderscheiden in gebruiksrechten, genotsrechten en vermakelijkhedenrechten.

Soms worden gebruiksrechten gecombineerd met genotsrechten, zoals het gebruik van een graf en het genot van onderhoudswerkzaamheden aan het graf, of het gebruik van een afvalcontainer en het genot van de inzameldienst. Gemeenten zijn in principe autonoom bij de keuze of ze voor gecombineerde gebruiks- en genotsrechten één gezamenlijk tarief of meerdere afzonderlijke tarieven in rekening brengen. Als voor één soort dienst twee heffingen mogelijk zijn, dient de heffende overheid een keuze te maken tussen beide mogelijkheden en niet beide middelen te gebruiken. Voorbeeld hiervan is de afvalstoffenheffing of de reinigingsheffing. Het is volgens de memorie van antwoord op de Afvalstoffenwet niet de bedoeling dat een gemeente voor

dezelfde dienstverlening zowel een reinigingsrecht als een afvalstoffenheffing oplegt.¹⁴ De Hoge Raad bevestigt deze opvatting.¹⁵

2.2.1.1 *Gebruiksrechten*

Rechten worden kortweg geheven voor het gebruik van gemeentelijke voorzieningen. Onder deze zogenaamde 'gebruiksrechten' vallen bijvoorbeeld begrafenissen voor de huur van een graf op een gemeentelijke begraafplaats, marktgelden voor een standplaats op het marktplaats en havengelden voor het gebruik van gemeentewateren met een vaartuig.

Er moet aan vier voorwaarden worden voldaan om gebruiksrechten ([verdiepingstekst 2](#)) te mogen heffen, te weten:

1. er moet sprake zijn van gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen;
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn;
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst bestemd zijn; en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij de gemeente in bezit, beheer, of in onderhoud zijn.

2.2.1.2 *Genotsrechten*

Gemeenten kunnen rechten heffen voor het genot van, door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.

Onder deze zogenaamde genotsrechten vallen enerzijds rechten voor administratieve diensten, zoals de leges voor het behandelen van verzoeken om verlening van een omgevingsvergunning (voorheen omgevingsvergunning, sloopvergunning en overige plaatsgebonden vergunningen en ontheffingen), of voor het verstrekken van een paspoort of rijbewijs. Tevens kunnen genotsrechten worden geheven voor niet-administratieve diensten, zoals voor het door of vanwege de gemeente inzamelen van huishoudelijk of bedrijfsafval (reinigingsrechten) en het loodsen of slepen van schepen in de haven.

Op 1 oktober 2010 is de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) in werking getreden. De Wabo regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project ([verdiepingstekst 3](#)).

De beslissing op de aanvraag voor een omgevingsvergunning wordt genomen door één bestuursorgaan: het bevoegd gezag. Dit zal veelal het College van burgemeester en wethouders zijn. Het bevoegd gezag is zowel procedureel als inhoudelijk verantwoordelijk. Het is tevens belast met de bestuurlijke handhaving. Via een algemene maatregel van bestuur wordt als uitzondering op deze hoofdregel vermeld welk bestuursorgaan (Gedeputeerde Staten of de Minister) in welke gevallen bevoegd is. Dit betekent dat één (deel)vergunning zal worden verleend waarvoor één maal leges kan worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de genotsrechtenbepalingen in de Gemeentewet.

Bij de Wabo is ten behoeve van gelijkheid en transparantie een model opgesteld voor het bepalen van de hoogte van de leges voor de

¹⁴ Kamerstukken II 1976/77, 13 364, nr. 5, p. 50-51.

¹⁵ HR 19 oktober 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8779 inzake de heffing van enerzijds afvalstoffenheffing en anderzijds reinigingsrechten voor het verstrekken van vuilniszakken, alsmede HR 21 november 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4450 inzake de heffing van enerzijds afvalstoffenheffing en anderzijds reinigingsrechten voor het gebruik van containers, alsmede HR 13 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5483 inzake het in één zak aanbieden van zowel huishoudelijk als bedrijfsafval.

omgevingsvergunning.¹⁶ Dit model bouwt gedeeltelijk voort op het Model transparantie bouwgerelateerde leges.¹⁷

2.2.1.3 Vermakelijkhedenrechten

Vermakelijkhedenrechten kunnen worden geheven van degene die vermakelijkheden aanbiedt, indien daarbij gebruik wordt gemaakt van door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand gebrachte of in stand gehouden voorzieningen of waarbij een bijzondere voorziening in de vorm van toezicht of anderszins van de zijde van het gemeentebestuur getroffen wordt ([verdiepingstekst 7](#)).

De wet definieert het begrip vermakelijkheden niet. Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat het moet gaan om openbare activiteiten (mede) gericht op het bieden van amusement, verstrooiing, ontspanning of vermaak. Met openbaar wordt bedoeld “niet besloten”. Een activiteit is “besloten” als toegang slechts openstaat voor een gekwalificeerde groep waarbij de omvang van de groep zowel absoluut als relatief in verhouding tot het aantal gegadigden gering is. Bekende voorbeelden van vermakelijkheden zijn de Keukenhof te Lisse, de Efteling in Kaatsheuvel, de TT-races in Assen, het autocircuit in Zandvoort en voetbalwedstrijden in de grote steden.

Hoewel de vermakelijkhedenrechten ter bestrijding dienen van gemeentelijke lasten mogen de geraamde baten wel hoger zijn dan de geraamde lasten. De gemeente kan volstaan met het aantonen dat ze kosten heeft voor een voorziening waarvan bij de vermakelijkheid gebruik wordt gemaakt.

Lasten van voorzieningen waarvan de in de heffing betrokken vermakelijkheden geen profijt hebben, mogen echter niet door de vermakelijkhedenrechten verhaald worden.¹⁸

2.2.2 Gemeentelijke bestemmingsheffingen

Buiten de heffing van rechten, is het aantal gemeentelijke heffingen dat maximaal kostendekkend dient te zijn beperkt. We kennen de rioolheffing, de afvalstoffenheffing, de grondexploitatieheffing en de BIZ-bijdrage.

2.2.2.1 Rioolheffing

De bevoegdheid om rioolheffing te heffen is vastgelegd in artikel 228a Gemeentewet. In artikel 228a is bepaald dat onder de naam rioolheffing een belasting kan worden geheven ter bestrijding van de kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan:

- a. de inzameling en het transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater, alsmede de zuivering van huishoudelijk afvalwater; en
- b. de inzameling van afvloeiend hemelwater en de verwerking van het ingezamelde hemelwater, alsmede het treffen van maatregelen teneinde structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken.

In feite kunnen er op grond van artikel 228a Gemeentewet twee rioolheffingen worden geheven, te weten een waterketenheffing en een watersysteemheffing. De *waterketenheffing* ziet op de inzameling en het transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater, alsmede de

¹⁶ Voor bouwgerelateerde leges en leges ter zake van de omgevingsvergunning zijn modellen ontworpen waarin de meest bruikbare heffingsgrondslagen zijn neergelegd (Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning, Den Haag, SGBO, december 2006 en Model transparantie bouwgerelateerde leges, Ede Vereniging BWT Nederland, 18 oktober 2004). Zie ook § 2.2 Gemeentelijke belastingen, heffingen en rechten.

¹⁷ Model transparantie bouwgerelateerde leges, Ede: Vereniging BWT Nederland, 18 oktober 2004.

¹⁸ HR 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3283.

zuivering van huishoudelijk afvalwater (onderdeel a). De *watersysteemheffing* is bedoeld voor de inzameling en verwerking van regenwater, alsmede voor het treffen van maatregelen om structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken (onderdeel b). Gemeenten hebben de beleidsvrijheid om te kiezen voor één rioolheffing of twee heffingen. De systematiek van toerekening van kosten aan vuilwater- en regenwaterafvoer is beschreven in [verdiepingstekst 8](#).

De gemeentelijke watertaken die uit de rioolheffing bekostigd mogen worden, zijn de taken die betrekking hebben op:

- a. de inzameling, berging en transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater en op de zuivering van huishoudelijk afvalwater door middel van kleinere individuele installaties voor de behandeling van afvalwater (zogenaamde IBA's);
- b. de inzameling en verdere verwerking van afvloeiend hemelwater: de inzameling, berging, transport, nuttige toepassing of al dan niet na zuivering brengen in het oppervlaktewater of op of in de bodem van afvloeiend hemelwater; en
- c. het treffen van maatregelen ter voorkoming of beperking van nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming: de inzameling, berging, transport, nuttige toepassing of terugbrengen in het oppervlaktewater of op of in de bodem van grondwater, alsmede verbetering van de waterdoorlaatbaarheid van de bodemtoplaag of hydrologische compartimentering van de bodem.

Om het de gemeenten mogelijk te maken zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij het systeem dat zij gebruikten voor de heffing van het rioolrecht, wordt het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag en de heffingsmaatstaf overgelaten aan het gemeentebestuur. De gemeente heeft dus veel vrijheid bij de invulling van de rioolheffing en kan zelf bepalen of de gebruiker, de eigenaar of beiden in de rioolheffing worden betrokken. Ook kan de gemeente zelf kiezen uit een aantal uitgekristalliseerde heffingsmaatstaven, zoals de heffing van een vast bedrag per eigendom (eventueel vermeerderd met een toeslag voor hoeveelheid waterverbruik), een bedrag afhankelijk van het waterverbruik¹⁹, de grootte van het huishouden, de lengte van het riool langs het perceel, het verharde oppervlak van het perceel.²⁰

2.2.2.2 Afvalstoffenheffing

De gemeente heeft een wettelijke plicht tot de inzameling van huishoudelijk afval. De kosten die de gemeente daarvoor maakt, kunnen door middel van een afvalstoffenheffing (artikel 15.33 Wet milieubeheer) of door middel van een reinigingsrecht (artikel 229, eerste lid, onderdeel b Gemeentewet) verhaald worden op de aanbieder van het afval. In beide gevallen mogen de begrote opbrengsten de begrote kosten niet overschrijden. Voor het reinigingsrecht bedrijfsvuil dient afzonderlijk te worden onderzocht of het tarief is vastgesteld in overeenstemming met artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet. Deze afzonderlijke raming is ook verplicht als de heffing van het reinigingsrecht bedrijfsvuil tezamen met de afvalstoffenheffing in één verordening is geregeld.²¹

Elementair verschil is dat het reinigingsrecht een retributie is, die alleen geheven kan worden als de individuele dienst (inzameling) feitelijk wordt afgenomen. Als nooit afval wordt aangeboden, kan dus geen reinigingsrecht worden geheven. Reinigingsrecht kan zowel geheven worden voor de inzameling van huishoudelijk als van bedrijfsafval.

¹⁹ Rechtbank Arnhem oordeelt dat artikel 9 van de Kaderrichtlijn water (waarvan de termijn voor implementatie in nationale wetgeving is verstreken) geen voldoende nauwkeurig bepaalde verplichting inhoudt om rioolheffing te heffen van een gebruiker over het waterverbruik (Rechtbank Arnhem 26 januari 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BV2676).

²⁰ Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nrs. 2, 3 en 4, *Belastingblad* 2006, p. 810.

²¹ HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC3691.

De afvalstoffenheffing is niet in de Gemeentewet geregeld, maar in artikel 15.33 Wet milieubeheer. De afvalstoffenheffing is een bestemmingsheffing met een belastingkarakter en kan alleen worden geheven voor de inzameling van huishoudelijk afval. Iedere gebruiker van een perceel waar regelmatig huishoudelijk afval kan ontstaan, kan aan de heffing worden onderworpen. Ook als nooit afval wordt aangeboden, kan dus toch een afvalstoffenheffing worden geheven.

De afvalstoffenheffing kan naar verschillende grondslagen worden geheven en mag maximaal kostendekkend zijn. Enkele voorbeelden van in de praktijk voorkomende tarieven zijn: een vast bedrag per perceel, een bedrag afhankelijk van de omvang van het huishouden of van de inhoud van de afvalcontainer of een bedrag per afvalaanbieding. Ook een combinatie van deze tariefstellingen komt voor. In geval van tariefdifferentiatie wordt doorgaans een vast bedrag als basistarief geheven om (een deel van) de vaste kosten te dekken. Diverse gemeenten hanteren verschillende basistarieven die afhankelijk zijn van de omvang van het huishouden. Het variabele deel kan bijvoorbeeld afhankelijk worden gesteld van de inkoop van huisvuilzakken, het gewicht van het aangeboden huisvuil, of het aantal aanbiedingen van een bepaald type container. Voor incidentele diensten kan ook een tarief worden opgenomen, zoals voor het ophalen van grof huishoudelijk afval aan huis.

Wanneer geen huishoudelijke afvalstoffen op een bepaald perceel kunnen ontstaan, kan echter geen afvalstoffenheffing worden geheven.²² De afvalstoffenheffing is ook niet terecht indien de gemeente niet aan haar inzamelplicht voldoet.²³ Overigens geldt de inzamelplicht niet buiten de voor het openbaar rijverkeer openstaande en voor de ter plaatse gebezigde vuilniswagens toegankelijke wegen. Onder bepaalde voorwaarden kunnen clusterplaatsen worden aangewezen, alwaar de containers opgesteld moeten worden om geleegd te worden. Degenen die, al dan niet krachtens een zakelijk of persoonlijk recht, feitelijk gebruik maken van een perceel ten aanzien waarvan krachtens de artikelen 10.21 en 10.22 Wet milieubeheer een verplichting tot het inzamelen van huishoudelijke afvalstoffen geldt, kunnen aan de afvalstoffenheffing worden onderworpen.

Tot de te verhalen kosten behoren onder meer de verwerkingskosten, de inzamelings- en transportkosten, de kosten van maatregelen om de hoeveelheid afval te verminderen zoals subsidies voor het inzamelen van oud papier of voor milieuwinkels en de kosten die zijn verbonden aan maatregelen om hergebruik te bevorderen of anderszins de afvalstroom in te perken.²⁴ Bij de maatregelen om hergebruik te bevorderen of anderszins de afvalstroom in te perken, kan bijvoorbeeld gedacht worden aan stickers ter voorkoming van ongeadresseerd reclamedrukwerk en specifieke voorlichting aan de burgers over voorkoming en vermindering van huishoudelijk afval. Ook de kosten van heffing en invordering (waaronder kwijtscheldingskosten) zijn verhaalbaar. Voorts wordt de omzetbelasting die ingevolgde de Wet op het BTW-compensatiefonds recht geeft op een bijdrage uit het fonds ook tot de verhaalbare kosten gerekend (artikel 15.33, tweede lid, Wet milieubeheer).

Hof Amsterdam oordeelde op 12 november 2009²⁵ dat een derde van de totale kosten van straatreiniging en reinigingspolitie mag worden toegerekend aan de afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht bedrijfsvuil, omdat het aanbieden van afvalstoffen in zakken nevenvervuiling (zwerfvuil) met zich brengt en dat controle nodig is op het juist aanbieden van afval. Een dergelijke keuze maakt deel uit van de vrije beleidsruimte van het gemeentebestuur.

Kosten van algemeen zwerfafval zijn overigens niet verhaalbaar door middel van de afvalstoffenheffing. De Hoge Raad oordeelt namelijk dat alleen kosten

²² HR 30 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1838.

²³ HR 15 februari 1984, ECLI:NL:HR:1984:AC4018.

²⁴ Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, ECLI:NL:GHSHE:1997:AS2852.

²⁵ Hof Amsterdam 12 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK3181.

mogen worden verhaald die verband houden met de inzameling van het vuil waarop de heffing betrekking heeft.²⁶ Ook de wetgever is van mening dat de kosten van het verwijderen van zwerfvuil niet door middel van de afvalstoffenheffing kunnen worden verhaald.²⁷

De afvalstoffenheffing ziet op netto lasten. Voor zover de hoeveelheid huishoudelijk restafval als gevolg van de Raamovereenkomst verpakkingen en zwerfafval leidt tot een reductie in kosten voor de inzameling van huishoudelijk restafval, hebben de gemeenten de verplichting om dit te verrekenen in de afvalstoffenheffing. De afvalstoffenheffing mag immers maximaal kostendekkend zijn. Er zijn overigens gemeenten die ervoor kiezen om de afvalstoffenheffing niet geheel kostendekkend te laten zijn, daar ligt een eventuele verrekening dus anders. Voor zover gemeenten een bijdrage uit het afvalfonds ontvangen, dient de afvalstoffenheffing met dit bedrag te worden verlaagd.²⁸

2.2.2.3 Grondexploitatiebijdrage: kostenverhaal

Op grond van de afdeling 6.4 Grondexploitatie van de Wet ruimtelijke ordening (Wro) kunnen alle kosten verhaald worden van de grondexploitatie van een plangebied ([verdiepingstekst 9](#)). Hierbij kan gedacht worden aan de kosten van het bouw- en woonrijp maken (zoals ophogen, aanleg straten en riolering), de kosten van de aanleg van groenvoorzieningen en waterpartijen, de kosten van milieu- en archeologisch onderzoek en van bodemsanering. Ook de inbrengwaarden van de gronden worden aangemerkt als kosten van exploitatie evenals de geraamde kosten van planschade. Zo wordt een verevening van de verschillende inbrengwaarden bewerkstelligd. Kosten van beheer vallen buiten de grondexploitatie. Indien leges zijn verschuldigd kunnen gemeentelijke kosten niet in het kostenverhaal op grond van de Wro worden betrokken.

2.2.2.4 BIZ-bijdrage

De heffing ([verdiepingstekst 10](#)) dient ter financiering van activiteiten die gericht zijn op het bevorderen van leefbaarheid, veiligheid, ruimtelijke kwaliteit of een ander mede publiek belang in de openbare ruimte van de BI-zone (artikel 1, tweede lid). In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel zijn diverse voorbeelden van activiteiten vermeld: de inhuur van gezamenlijke surveillancediensten, vaker schoonmaken, herstel van schade, extra onderhoud van groen, opwaardering van de publieke ruimte, verbeteren van verkeersvoorzieningen, bewegwijzering, groenvoorziening, afvalinzameling, verlichting, schoonmaak, onderhoud, brandveiligheid, graffitiwijdering en het vergroten van de veiligheid door bijvoorbeeld extra surveillance, hekwerken en camerabewaking.²⁹ Gezien het publieke belang dat verbonden is aan de activiteiten kunnen in pandige activiteiten van ondernemers in principe niet middels deze heffing worden gefinancierd.

De bijdrage wordt geheven van degenen die bij het begin van het kalenderjaar in de BI-zone gelegen onroerende zaken gebruiken. Indien een onroerende zaak bij het begin van het jaar niet in gebruik is, kan de verordening bepalen dat de bijdrage wordt geheven van de genothebbende krachtens eigendom, bezit op beperkt recht.

²⁶ HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC3691.

²⁷ Een wetsvoorstel tot verruiming van het bereik van de afvalstoffenheffing, zodat de kosten van het voorkomen en beheren van zwerfafval door middel van deze heffing kunnen worden verhaald, is niet aangenomen. Overwogen wordt dat 'verwijderen van zwerfvuil een gezamenlijke verantwoordelijkheid (is) van producenten en gemeenten. Betaling van meerkosten voor bestrijding van zwerfafval dient te geschieden uit de algemene middelen van de gemeenten, door extra vergoedingen uit het afvalfonds of uit de opbrengsten van bestuurlijke boetes voor veroorzakers van zwerfafval. Financiering via de afvalstoffenheffing leidt er ook toe dat de nadruk op preventie en het leggen van verantwoordelijkheden bij bedrijven en organisaties minder wordt' (Kamerstukken II 2007/08, 31 337, nrs. 2,3 en 9).

²⁸ Kamerstukken II 2008/09, 28 694, nr. 77 (Brief van de minister van VROM van 22 juni 2009 inzake Verpakkingsbeleid).

²⁹ Kamerstukken II 2007/08, 31 430, nr. 3, p. 3 en 10.

2.3 Waterschapsbelastingen, heffingen en rechten

Waterschappen betalen de kosten van het waterschap nagenoeg geheel zelf. Alleen voor de kosten van voorzieningen die het gebied van het waterschap te boven gaan en waarbij een provinciaal of nationaal belang is gemoeid, ontvangt het waterschap bijdragen van de desbetreffende provincie(s), onderscheidenlijk het Rijk.³⁰ Waterschappen zijn dus nog meer dan gemeenten en provincies afhankelijk van eigen heffingen.

Om een compleet beeld te krijgen van de verschillende heffingen die waterschappen kunnen heffen ([verdiepingstekst 11](#)), volgt hieronder een limitatieve opsomming van deze heffingen.

Waterschappen kunnen krachtens de Waterschapswet de volgende belastingen en rechten heffen:

1. Precariobelasting
2. Gebruiksrechten
3. Genotsrechten
4. Watersysteemheffing (inclusief de ingezetenenheffing)
5. Wegenheffing
6. Zuiveringsheffing

Daarnaast kunnen waterschappen op grond van de Waterwet een [verontreinigingsheffing](#) heffen.

Omdat de precariobelasting een zuivere belasting is, wordt deze hierna niet nader behandeld.

2.3.1 Waterschapsrechten

De rechten dienen ter dekking van bepaalde kosten en worden geheven voor de aan de belanghebbende verstrekte individuele dienstverlening. Om deze reden vallen de rechten binnen het kader van deze handreiking.

De watersysteemheffing inclusief de ingezetenenheffing, wegenheffing, zuiveringsheffing en verontreinigingsheffing zijn bestemmingsheffingen waarbij maximaal 100% van de kosten van waterschapsvoorzieningen over een bepaalde groep omgeslagen mogen worden. Deze heffingen vallen eveneens binnen het kader van deze handreiking.

In de navolgende paragrafen worden de rechten en de verschillende bestemmingsheffingen nader uitgewerkt.

De rechten die waterschappen kunnen heffen, kunnen worden onderscheiden in gebruiksrechten, genotsrechten en leges. Deze opsomming, ontleend aan de Waterschapswet, wijkt enigszins af van die van de Gemeentewet en de Provinciewet, aangezien de Provinciewet en de Gemeentewet de leges niet meer uitdrukkelijk vermelden. Ook gemeenten en provincies heffen leges, maar doen dat onder de titel van de genotsrechten.

2.3.1.1 Gebruiksrechten

Er worden kortweg rechten geheven voor het gebruik van waterschapsvoorzieningen (artikel 115, eerste lid, onderdeel a, Waterschapswet). Onder deze zogenaamde 'gebruiksrechten' vallen bijvoorbeeld de molen- en stuwrechten. Molen- en stuwrechten zijn rechten die de bevoegdheid geven om een watermolen in stand te houden, alsmede de bevoegdheid om het voorbij stromende water te gebruiken.

³⁰ Artikel 98 Waterschapswet.

Er zijn vier voorwaarden om gebruiksrechten te mogen heffen, te weten ([verdiepingstekst 2](#)):

1. er moet sprake zijn van gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen;
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn;
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst zijn bestemd; en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij het waterschap in bezit, beheer, of in onderhoud zijn.

2.3.1.2 *Genotsrechten*

Waterschappen kunnen rechten heffen voor het genot van door of vanwege het waterschapsbestuur verstrekte diensten. Onder deze zogenaamde genotsrechten ([verdiepingstekst 3](#)) vallen uitsluitend rechten voor niet-administratieve diensten, zoals sluis- en bruggelden die worden geheven voor de verlening van een vrije doorvaart op rivieren en kanalen. Genotsrechten voor administratieve diensten vallen voor waterschappen onder een afzonderlijke wettelijke bepaling, te weten artikel 115, eerste lid, onderdeel b, Waterschapswet.

2.3.1.3 *Waterschapsleges*

Voor het behandelen van verzoeken tot het verlenen van vergunningen of ontheffingen of het verstrekken van documenten kunnen waterschappen op grond van artikel 115, eerste lid, onderdeel c, Waterschapswet leges heffen.

Door de formulering "het behandelen van" wordt buiten twijfel gesteld dat deze rechten - de leges - al bij de indiening van de aanvraag kunnen worden geheven. De heffing van leges is dus niet afhankelijk van het resultaat van de behandeling, en is bijvoorbeeld ook mogelijk ingeval van weigering van de vergunning of ontheffing. Anderzijds volgt uit deze formulering dat de wijzigingen waaraan geen verzoek van de houder van de vergunning of ontheffing ten grondslag ligt, niet aan leges zijn onderworpen.

2.3.2 **Waterschapsheffingen**

Met ingang van 2010 zijn alle wetten die betrekking hebben op het waterbeheer in één wet geïntegreerd: de Waterwet. In hoofdstuk 7 van de Waterwet worden de heffingen geregeld. Het betreft de verontreinigingsheffing (artikel 7.2), de grondwaterheffing (artikel 7.7) en rechten (artikel 7.9 Waterwet). Hierna worden eerst de heffingen volgend uit de Waterschapswet behandeld. Daarna wordt ingegaan op de verontreinigingsheffing en de grondwaterheffing.

2.3.2.1 *Watersysteemheffing*

Ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem wordt een watersysteemheffing geheven ([verdiepingstekst 12](#)). De zorg voor het watersysteem omvat de zorg voor de waterkering en de zorg voor de waterhuishouding, waaronder ook de zorg voor de oppervlaktewaterkwaliteit.³¹ De watersysteemheffing vervangt met ingang van 2009 de waterschapsomslagen, evenals het onderdeel van de verontreinigingsheffing waaruit het kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren bekostigd wordt (de oude verontreinigingsheffing diende ter bekostiging van de kwaliteitstaak van het waterschap in de hele breedte, dus zowel het kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren als het zuiveringsbeheer).

³¹ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 10.

2.3.2.2 *Wegenheffing*

Een beperkt aantal waterschappen is belast met wegenbeheer in het eigen gebied of een gedeelte daarvan. Deze taak is gebaseerd op de Wet herverdeling wegenbeheer, die de gemeentelijke beheerstaak voor wegen buiten de bebouwde kom in bepaalde gebieden aan het waterschap heeft opgedragen. Op grond van diezelfde wet verstrekt de gemeente jaarlijks een bijdrage in het onderhoud aan het waterschap. Deze dekt ongeveer de helft van de kosten. De resterende kosten werden tot en met 2009 gedekt uit de waterkeringsomslag of uit een aparte wegenomslag op grond van de algemene bevoegdheid van artikel 116 Waterschapswet (oud).

De wegenheffing ([verdiepingstekst 13](#)) kan worden opgelegd aan dezelfde categorieën van belastingplichtigen als bij de watersysteemheffing. Anders dan bij de watersysteemheffing, waarvoor de categorieën belastingplichtigen imperatief worden bepaald, kan het waterschap net als onder de oude wegenheffing besluiten om een of meer categorieën buiten de heffing te laten.

Op grond van artikel 122b, eerste lid, Waterschapswet stelt het algemeen bestuur ten behoeve van de wegenheffing een verordening vast, waarin de toedeling van het kostendeel voor elk van de categorieën van heffingsplichtigen is opgenomen.

2.3.2.3 *Zuiveringsheffing*

Ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan het zuiveren van afvalwater, wordt een zuiveringsheffing ingesteld voor het afvoeren van stoffen op een riolering of op een zuiveringstechnisch werk ([verdiepingstekst 14](#)). De zuiveringsheffing wordt in principe geheven van degene die een bedrijfsruimte of woonruimte gebruikt (artikel 122d, tweede lid, Waterschapswet).

Als grondslag voor de heffing geldt de hoeveelheid en de hoedanigheid van de stoffen die in een kalenderjaar worden afgevoerd. Als heffingsmaatstaf geldt de vervuilingswaarde van de afgevoerde stoffen. De vervuilingswaarde wordt uitgedrukt in vervuilingseenheden (artikel 122f, eerste lid, Waterschapswet).

Het waterschap mag de opbrengsten van de zuiveringsheffing slechts besteden ter bekostiging van zijn zuiveringstaak. Zuiveringskosten zijn al die kosten die samenhangen met de uitvoering van de zuiveringstaak, ofwel die kosten die samenhangen met het brengen van (afval)stoffen in een riolering of op een zuiveringstechnisch werk. Naast de kosten gemoeid met de bouw en exploitatie van zuiveringstechnische werken betreft het tevens de kosten gemoeid met planvorming, beheersing van afvoer op de riolering (onder andere vergunningverlening en handhaving), het vastleggen, opleggen en de invordering van de zuiveringsheffing, bestuur en externe communicatie, alsmede de samenwerking met gemeenten in de afvalwaterketen.

2.3.2.4 *Verontreinigingsheffing*

De verontreinigingsheffing ([verdiepingstekst 15](#)) is geregeld in hoofdstuk 7 van de Waterwet.

De waterbeheerder is bevoegd om een verontreinigingsheffing in te stellen bij directe lozingen op oppervlaktewateren. De verontreinigingsheffing kan zowel door waterschappen als door het Rijk worden opgelegd. Het doel van deze heffing is om uitdrukking te geven aan het principe 'de vervuiler betaalt'. De heffing is dan ook niet bedoeld om de kosten van een bepaalde taak van de waterschappen te verhalen. De opbrengst van de verontreinigingsheffing komt materieel geheel ten goede aan de bekostiging van de waterbeheertaken van de beheerder. Deze dient immers kosten maken om de lozingen op oppervlaktewateren te reguleren. In een voorkomend geval moet de beheerder bovendien maatregelen treffen om de nadelige effecten op het watersysteem te voorkomen of te compenseren.

Van belang is dat er een verschil bestaat tussen de heffing van het Rijk en die van de waterschappen. Ten aanzien van heffingen door waterschappen voorziet de Waterwet in de bevoegdheid om bij verordening in de benodigde nadere regelgeving te voorzien. Deze zogenoemde 'heffingsverordeningen', zijn doorgaans gebaseerd op de door de Unie van waterschappen vastgestelde 'Modelverordening verontreinigingsheffing'. Voor het Rijk is dit anders. De essentiële bepalingen voor de heffingen door het Rijk dienen op grond van artikel 104 van de Grondwet in de formele wet (in de Waterwet) zelf te worden opgenomen. In concreto gaat het daarbij om het belastbare feit, de heffingsgrondslag, de heffingsmaatstaf, de eenheid van de heffingsmaatstaf, het tarief en het heffingssubject. Voor het Rijk zijn in dat verband het Uitvoeringsbesluit verontreiniging rijkswateren, de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Invorderingswet 1990 en de Kostenwet invordering rijksbelastingen van belang. Het rijksstarief wordt in de wet gefixeerd op een vast bedrag per vervuilingseenheid.

2.4 Belastingen, heffingen en rechten van het Rijk

Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk is beschreven, ontleent het Rijk zijn bevoegdheid tot het heffen van belastingen aan de Grondwet en de daarop gebaseerde rijksbelastingwetten. Voor het heffen van leges door het Rijk bestaat geen overkoepelende wetgeving. De bevoegdheid tot het heffen van leges door het Rijk wordt geregeld in specifieke wetgeving gericht op afzonderlijke rijksinstanties. In die wetgeving worden regels voor de taakuitvoering van het betreffende rijksonderdeel gegeven, alsmede de algemene uitgangspunten voor het in rekening brengen van leges. Of de geraamde baten van deze leges wel of niet hoger mogen zijn dan de geraamde kosten, kan niet in zijn algemeenheid worden gezegd. Dit zal in die specifieke wetgeving geregeld moeten zijn. Wel leert de ervaring dat in veel gevallen maximaal 100% kostendekkendheid wordt beoogd.

2.5 Tarieven van zelfstandige bestuursorganen

Welk gedeelte van hun uitgaven zelfstandige bestuursorganen (ZBO's) uit eigen heffingen dekken, kan niet in algemeenheid worden gezegd. Het takenpakket, de rechtsvorm en de mate van afhankelijkheid van de Rijksoverheid zijn per ZBO zo verschillend, dat de mogelijkheid andere inkomsten te vergaren eveneens per ZBO verschilt. Het is dan ook onmogelijk om een limitatieve opsomming te geven van de heffingen die ZBO's kennen.

Voor het heffen van tarieven door ZBO's (bijvoorbeeld het Kadaster en de Dienst Wegverkeer) bestaat geen overkoepelende wetgeving. Het heffen van leges door de zelfstandige bestuursorganen is geregeld in specifieke wetgeving gericht op de afzonderlijke zelfstandige bestuursorganen. Soms is verschillende nationale en/of internationale wet- en regelgeving van toepassing voor hetzelfde taakgebied. Wildgroei in de relevante regelgeving, niet in de laatste plaats de dreigende belemmering daarvan voor een goede democratische controle, waren voor de wetgever aanleiding te streven naar meer uniformiteit en transparantie in de wettelijke basis voor de ZBO's. Ten behoeve van de samenhang en eenduidigheid is op 1 februari 2007 een raamwet voor zelfstandige bestuursorganen inwerking getreden: de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen. In de volgende paragrafen wordt eerst deze raamwet beschreven en wordt vervolgens ingegaan op enkele ZBO's.

2.5.1 Kaderwet zelfstandige bestuursorganen

2.5.1.1 Inleiding ZBO's

Een zelfstandig bestuursorgaan (ZBO) is een verzelfstandigd bestuursorgaan met openbaar gezag dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de minister. Tot op zekere hoogte is wel de ministeriële verantwoordelijkheid van kracht.

ZBO's kunnen op verschillende manieren worden opgericht of aangewezen:

- Publiekrechtelijke ZBO's worden ingesteld bij wet. Dat betekent dat er een wet is die bepaalt wat de taken en bevoegdheden van het bestuursorgaan zijn en hoe het orgaan wordt samengesteld. Een voorbeeld hiervan is het Centraal Bureau voor de Statistiek, dat bestaat op basis van de Wet op het Centraal Bureau voor de Statistiek.
- Privaatrechtelijke ZBO's worden als ZBO aangewezen door middel van een Koninklijk Besluit, Algemene maatregel van Bestuur, of een Ministeriële regeling. Dat kan alleen als er een wet is waarin staat dat de minister een organisatie moet aanwijzen om een bepaalde taak uit te voeren. Zo heeft de minister op grond van de Wet op de naburige rechten bij Ministeriële regeling de Stichting Leenrecht aangewezen om de inning en verdeling van de vergoeding voor het uitlenen van boeken, CD's, video's en dergelijke te verzorgen.

Over het algemeen hebben ZBO's publieke of privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid. Dat wil zeggen dat ze contracten kunnen sluiten, schulden en bezittingen kunnen hebben en partij in een rechtszaak kunnen zijn.

In enkele gevallen is een publiekrechtelijke ZBO geen rechtspersoon, maar maakt het ZBO deel uit van de Staat. Dit is vaak het geval bij commissies of colleges, bijvoorbeeld het College ter Beoordeling van Geneesmiddelen. Soms is een organisatie voor slechts een deel van de taken een ZBO. Zo is de Nederlandsche Bank NV voor taken rond het monetaire beleid van de euro geen ZBO, maar voor toezicht op financiële instellingen wel.

2.5.1.2 Kaderwet

De in de inleiding genoemde wildgroei was aanleiding tot het invoeren van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen ([verdiepingstekst 16](#)). De Kaderwet is een algemene wet. Met deze wet worden de volgende doelstellingen nagestreefd:

- het bevorderen van eenheid binnen het recht met betrekking tot zelfstandige bestuursorganen;
- het systematiseren en waar mogelijk vereenvoudigen van de desbetreffende wetgeving;
- het codificeren van wenselijke ontwikkelingen die zich op het rechtsgebied hebben voorgedaan;
- het treffen van voorzieningen ten aanzien van onderwerpen die zich naar hun aard niet voor regeling in bijzondere wetten lenen.

De Kaderwet is van toepassing op alle na 31 januari 2007 ingestelde ZBO's. Uitgezonderd van de toepassing van de Kaderwet zijn zelfstandige organen die uitsluitend met openbaar gezag zijn bekleed voor zover zij bevoegd zijn besluiten te nemen op grond van de Wet openbaarheid van bestuur of op grond van de bevoegdheid tot het nemen van besluiten of het verrichten van handelingen ten aanzien van een ambtenaar als bedoeld in artikel 1 van de Ambtenarenwet als zodanig, zijn nagelaten betrekkingen of zijn rechtverkrijgenden.

Voor bestuursorganen die vóór 1 februari 2007 zijn ingesteld en voldoen aan de omschrijving van artikel 1 van de Kaderwet zal de minister op grond van de opgenomen overgangsbepaling ([verdiepingstekst 17](#)) expliciet moeten aangeven welke bestuursorganen wel en welke bestuursorganen niet onder de Kaderwet vallen.

De financiering van een ZBO kan op verschillende manieren plaatsvinden; soms worden ZBO's volledig gefinancierd vanuit de Rijksbegroting; soms heeft de wetgever vastgelegd dat ZBO's voor de diensten die zij aan het publiek verlenen een tarief in rekening moeten brengen; soms heeft de ZBO uit andere activiteiten nog andere inkomsten.

ZBO's die bevoegd zijn tot het vaststellen van tarieven, moeten vóór het vaststellen van de hoogte van de tarieven op grond van artikel 17 van de

Kaderwet goedkeuring hebben van de minister. De goedkeuring is niet vereist indien de ZBO is gebonden aan een wettelijk maximumbedrag voor het tarief.

Onder tarieven moet in dit verband mede verstaan worden retributies, leges, rechten (kadastraal) of nog andere termen, die gebruikt worden voor betalingen, die justitiabelen krachtens publiekrechtelijk voorschrift verschuldigd zijn voor werkzaamheden of diensten vanwege een ZBO. Het in dit artikel bedoelde maximumbedrag kan ook een bedrag zijn dat periodiek wordt bijgesteld aan de hand van een indexeringsregeling. Over de kostendekkendheid van de (publieke) taken van de ZBO geeft de Kaderwet geen uitsluitel.

Uitgangspunt bij alle ZBO's is dat zij niet doen aan vermogensvorming (winst maken), anders dan in de vorm van reserveringen en afschrijvingen voor een bedrijfseconomisch verantwoord beheer. Het is evident dat er geen harde, alom geldende normen gegeven kunnen worden over wat nu precies een bedrijfseconomisch verantwoord beheer is. Dat zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld. De Kaderwet regelt wel uitvoerig het toezicht op en de verantwoording ([verdiepingstekst 17](#)) door de ZBO's.

2.5.2 ZBO voorbeelden

Ter illustratie behandelen wij enkele geselecteerde ZBO's:

2.5.2.1 RDW

De RDW staat voor de Rijksdienst Wegverkeer ([verdiepingstekst 18](#)). De inkomsten van de Rijksdienst Wegverkeer kunnen volgens de Wegenverkeerswet uit drie bronnen afkomstig zijn:

1. de opbrengst van de heffingen;
2. vergoedingen voor verrichte diensten; en
3. andere baten, hoe ook genoemd.

De RDW ontvangt dus geen rijksbijdrage, tenzij gerangschikt onder punt 3 (andere baten). In artikel 4q van de Wegenverkeerswet wordt voor de hoogte van de in rekening te brengen tarieven een relatie vereist met de kosten. Een wettelijk vastgestelde opslag op het tarief voor de aanvraag van een kentekenbewijs is bestemd tot dekking van specifieke kosten, waaronder die van klachten, bezwaar, beroep en het opsporen van omschreven strafbare feiten. Hieruit wordt afgeleid dat deze kosten niet op andere wijze verhaalbaar zijn.

2.5.2.2 AFM

De AFM staat voor de Autoriteit Financiële Markten ([verdiepingstekst 19](#)). De inkomsten van de AFM kunnen volgens de Wet op het financiële toezicht uit twee bronnen afkomstig zijn:

1. vergoeding van het Rijk; en
2. vergoeding door de deelnemers van de markt waar de AFM toezicht op houdt.

2.5.2.3 LVNL

De LVNL staat voor de Luchtverkeersleiding Nederland ([verdiepingstekst 20](#)). De inkomsten van de LVNL kunnen volgens de Wet luchtvaart uit drie bronnen afkomstig zijn:

1. opbrengsten van de in artikel 5.20 en 5.21 Wet luchtvaart bedoelde vergoedingen;
2. opbrengsten van de vergoedingen voor verleende diensten waarvan de kosten niet reeds de basis vormen voor de vergoedingen bedoeld in de artikelen 5.20 en 5.21; en
3. andere baten.

Een deel van de vergoeding voor de kosten van de luchtverkeersbeveiliging wordt geïnd door Eurocontrol en afgedragen aan de LVNL. De hoogte van deze vergoeding wordt bepaald via een wettelijk vastgelegde formule. Ten aanzien van de overige opbrengsten bestaan geen wettelijke bepalingen, zij het dat een 100% kostendekkendheid wordt nagestreefd en het tarief ministeriële goedkeuring behoeft.

2.5.2.4 *Ctgb*

Het Ctgb staat voor het College voor de toelating van gewasbeschermingsmiddelen en biociden ([verdiepingstekst 21](#)). Het Ctgb oordeelt over de toelating van gewasbeschermingsmiddelen op basis van Europees geharmoniseerde wet- en regelgeving. De inkomsten van het College bestaan onder meer uit de opbrengsten van de tarieven en de vergoedingen van de verrichte diensten.

In artikel 10 van de Wet gewasbeschermingsmiddelen en biociden zijn regels gesteld over de tarieven. Deze tarieven bedragen niet meer dan nodig is ter dekking van de gemaakte kosten in verband met de verrichte activiteiten. In het Tarievenbesluit Ctgb 2014 zijn de tarieven vastgelegd.

2.5.2.5 Kadaster

De inkomsten van het Kadaster ([verdiepingstekst 22](#)) kunnen volgens de Organisatiewet Kadaster uit vier bronnen afkomstig zijn:

1. opbrengsten van het kadastraal recht;
2. opbrengsten uit vergoedingen voor andere taken;
3. opbrengsten uit andere werkzaamheden, uit deelnemingen en uit samenwerking met derden; en
4. andere baten.

Het kadastraal recht is verschuldigd voor limitatief in de wet opgenomen taken. De tarieven worden wettelijk vastgelegd en dekken de kosten van de te verrichte werkzaamheden maximaal voor 100%.

Voor de verrichte diensten van het Kadaster, brengt hij een vergoeding in rekening. Op grond van artikel 10 Beleidsregels sturing van en toezicht op de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, bedoeld in artikel 2 van de Organisatiewet Kadaster worden de kostprijzen die ten grondslag liggen aan de tarieven voor taken conform artikel 3 van de Kadasterwet, en aan de tarieven voor andere op basis van een wet opgedragen taken, op basis van bedrijfseconomisch aanvaardbare verdeelsleutels bepaald. De tarieven kunnen bestaan uit de volgende componenten:

1. kosten van de taak of de strategische eenheid onder beschouwing;
2. structurele overdekking ter dekking van kosten die niet of niet geheel worden getarifeerd;
3. over- of onderdekking teneinde de vermogenspositie te wijzigen.

3 Stap 2; Voor welke diensten kunnen rechten worden geheven?

In hoofdstuk 2 is beschreven welke belastingen, heffingen en rechten kunnen worden geheven. Voor de heffing van rechten moet vervolgens de vraag worden beantwoord of sprake is van een dienst waarvan de kosten ook daadwerkelijk kunnen worden verhaald. Voor belastingen en bestemmingsheffingen komt deze vraag niet aan de orde en kan stap 2 worden overgeslagen. In dit hoofdstuk wordt voor rechten beschreven wanneer sprake is van een dienst waarvoor kosten kunnen worden verhaald, waarbij met name in wordt gegaan op de vraag of sprake is van een voldoende individualiseerbaar belang.

3.1 Begrip dienst bij rechten

Het begrip 'dienst' is in de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet niet nader gedefinieerd. Ook door Rijksdiensten en ZBO's is het begrip niet nader ingevuld. In jurisprudentie wordt wel invulling gegeven aan het begrip 'dienst'. Doorslaggevend voor het antwoord op de vraag of sprake is van dienstverlening waarvan de kosten kunnen worden verhaald, is of degene voor wie de dienst wordt verleend een individueel belang heeft bij deze dienst.³² De Hoge Raad geeft aan dat er sprake is van een individueel belang bij een handeling die: *'niet valt binnen de publieke taakbeoefening en die rechtstreeks en in overheersende mate ten behoeve van het individu wordt verricht.'*³³

Bij dienstverlening door overheden is niet altijd direct duidelijk of een individueel belang centraal staat of dat het algemene belang wordt gediend. Een combinatie van een individueel belang en een algemeen belang is eveneens denkbaar. Wanneer sprake is van een indirect of afgeleid individueel belang (zoals bijvoorbeeld bij het blussen van een brand), is geen sprake van dienstverlening waarvan de kosten kunnen worden verhaald. Voor dergelijke activiteiten van overheden kan dus niet worden overgegaan tot de heffing van rechten, zodat de kosten daarvan op andere wijze dan via de rechten moeten worden bestreden.

Rechten mogen alleen geheven worden als daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van de dienstverlening. De verplichting om de dienstverlening af te nemen is niet voldoende om leges te heffen.³⁴ Dit is het geval bij bestemmingsheffingen, zoals de rioolheffing of de afvalstoffenheffing. Ook als geen gebruik wordt gemaakt van de dienst kan rioolheffing of afvalstoffenheffing worden geheven. Bij rechten is dit juist niet het geval. Indien duidelijk is dat een belanghebbende de dienst niet wenst, kunnen geen rechten worden geheven. Het woord 'diensten' veronderstelt dat voor de verlening en de aanvaarding van de dienst tussen partijen wilsovereenstemming bestaat. Voor dit laatste is het niet nodig dat door de gebruiker van de dienst een opdracht daartoe is verleend of een uitdrukkelijke bereidverklaring tot aanvaarding van de dienst is afgegeven. Van een dienst is echter geen sprake als het bestuursorgaan een prestatie verricht jegens iemand die deze niet wenst.³⁵

In het vervolg van dit hoofdstuk wordt voor een aantal soorten dienstverlening en voorzieningen die in jurisprudentie of wetsgeschiedenis aan de orde is

³² HR 7 mei 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2090 of HR 9 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ4105.

³³ Inzake het opduiken van een auto door de brandweer: HR 7 mei 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2090.

³⁴ HR 9 maart 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2437 (reinigingsrechten), alsmede HR 3 juni 1964, ECLI:NL:HR:1964:AX7630 (keurloon).

³⁵ HR 15 juli 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7912. De Hoge Raad oordeelde dat geen brandweerrechten konden worden geheven, omdat belanghebbende door het opgeven van drie adressen bij de politie, welke adressen ingeval van alarm door de politie gewaarschuwd moesten worden, heeft doen blijken dat zij niet verwachtte of verlangde dat de brandweer de inbraakalarminstallatie uitschakelde.

geweest aangegeven of kosten mogen worden doorberekend. Dit is dus geen limitatieve opsomming. Hierbij komt met name het onderscheid tussen individueel belang en algemeen belang aan de orde.

3.2 Vergunning of ontheffing

Wanneer een burger in bezit is van een vergunning of een ontheffing, kan deze burger een activiteit verrichten die voor anderen verboden is. In het algemeen bestaat een verbod ter bescherming van het algemeen belang. Het opheffen van een dergelijk verbod dient het individuele belang. De kosten van het verlenen van een vergunning of een ontheffing kunnen dus worden verhaald.

Ook de kosten van het verlenen van een voorlopige vergunning kunnen worden verhaald. Er bestaat immers een individueel belang bij de aanvraag en verlening van een voorlopige vergunning die vooruitloopt op een definitieve vergunning.

Dit geldt eveneens voor de kosten die zijn gemaakt voor het afwijzen van de aanvraag van een omgevingsvergunning. Volgens de Hoge Raad kan niet worden gezegd dat de aanvrager van een omgevingsvergunning slechts belang heeft bij het in behandeling nemen van zijn aanvraag, indien de omgevingsvergunning wordt verleend.³⁶

3.3 Tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan

Voor een tijdelijke vrijstelling van een bestemmingsplan, bijvoorbeeld van het verbod op permanente bewoning van een recreatiebedrijf als bedoeld in artikel 17 WRO (oud), oordeelt de Hoge Raad dat bij het behandelen van een verzoek om van een bestemmingsplan af te wijken er sprake is van een dienst waarvan de kosten kunnen worden verhaald.³⁷

3.4 Ongevraagd verleende vergunning

De Hoge Raad oordeelt dat naar normaal spraakgebruik onder 'diensten' zowel worden begrepen de diensten waarom is verzocht, als de diensten die ongevraagd worden verleend.³⁸ De kosten die worden gemaakt in verband met dergelijke ongevraagd verleende diensten kunnen dus worden verhaald. Hier is sprake van een individualiseerbaar belang en kan niet worden aangemerkt als 'tegen de wil' zoals hiervoor in paragraaf 3.1 is opgemerkt.

3.5 Vergunning of ontheffing van rechtswege

Indien niet tijdig wordt beslist op een aanvraag van een omgevingsvergunning, dan wordt de omgevingsvergunning geacht van rechtswege te zijn verleend.³⁹ Bij herziening van de Woningwet is opgemerkt dat legesheffing niet in de rede ligt indien sprake is van 'stilzitten' van de gemeente. Wanneer de gemeente geen enkele activiteit (heeft) verricht, is legesheffing volgens de wetgever in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁴⁰

Uit jurisprudentie komt naar voren dat wel leges kunnen worden geheven wanneer de gemeente aannemelijk maakt dat de aanvraag om een omgevingsvergunning wel al in behandeling was genomen. In dit geval heeft

³⁶ HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3219.

³⁷ HR 17 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1253.

³⁸ HR 30 januari 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4556 inzake een keurloon voor een repressieve keuring op grond van artikel 46 Vleeskeuringswet.

³⁹ Artikel 46, vierde lid, Woningwet bepaalt dat een omgevingsvergunning van rechtswege verleend is indien het college van B&W de termijnen uit het eerste lid niet naleeft. Artikel 3.9, derde lid, Wabo bepaalt dat de omgevingsvergunning waarop de reguliere voorbereidingsprocedure van toepassing is, van rechtswege is verleend indien het bevoegd gezag niet binnen de bij of krachtens het eerste, onderscheidenlijk het tweede lid gestelde termijn op de aanvraag heeft beslist.

⁴⁰ *Kamerstukken II* 1988/89, 20 066, nr. 9, p. 30.

het belastbare feit (zijnde 'het in behandeling nemen van de aanvraag') zich namelijk al voorgedaan. De omstandigheden dat de aanvraag niet is getoetst aan het Bouwbesluit en dat de omgevingsvergunning van rechtswege is verleend, staan dan niet in de weg aan het heffen van leges.⁴¹

Indien de gemeente de aanvraag al in behandeling heeft genomen, kan dus leges worden geheven. Wanneer bepaalde werkzaamheden niet zijn uitgevoerd, kan het echter redelijk zijn om in een dergelijk geval een teruggaaf te verlenen.⁴²

3.6 Wet openbaarheid bestuur (Wob)

Op grond van de Wob is overheidsinformatie in beginsel openbaar. Deze openbaarheid dient het algemene belang van een goede en democratische bestuursvoering. De Hoge Raad oordeelde in 2013 dat de openbaarmaking van informatie naar aanleiding van een Wob-verzoek in beginsel niet in overheersende mate verband houdt met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang, mits het niet gaat om informatie die reeds openbaar is.⁴³ De kosten van deze dienstverlening kunnen dus niet worden verhaald.

De kosten voor het vervaardigen van kopieën van documenten en uittreksels of samenvattingen van de inhoud dienen volgens de Hoge Raad het individuele belang van de verzoeker. Met de vorm waarin de gegevens aan de verzoeker worden verstrekt, is immers in het bijzonder een particulier belang gediend. Deze kosten kunnen dus in rekening worden gebracht aan de verzoeker.

3.7 Identiteitskaarten, paspoorten en rijbewijzen

Discussie heeft plaatsgevonden of de kosten die worden gemaakt in verband met de behandeling van aanvragen voor paspoorten, identiteitskaarten en rijbewijzen kunnen worden verhaald. De centrale vraag luidt daarbij of de uitgifte van deze legitimatiebewijzen het algemene of een individueel belang dient.

Op grond van de Wet op de uitgebreide identificatieplicht (hierna: WUID) zijn alle personen die in Nederland verblijven verplicht een legitimatiebewijs te dragen en te kunnen tonen. Deze algemene draagplicht en toonplicht zijn ingevoerd met het oog op de rechtshandhaving en de bestrijding van criminaliteit en dienen dus uitsluitend het algemeen belang.

De Hoge Raad oordeelde dat geen sprake is van een dienst aangezien de aanvragen van paspoorten en rijbewijzen naar hun aard in overheersende mate verband houden met het individualiseerbaar belang van de aanvrager. De kosten die worden gemaakt in verband met aanvragen van deze legitimatiebewijzen kunnen dus worden verhaald.

De aanvraag van een identiteitskaart houdt volgens de Hoge Raad niet naar zijn aard in overheersende mate verband met een individualiseerbaar belang.⁴⁴ De kosten die worden gemaakt in verband met de aanvraag van een identiteitskaart kunnen volgens de Hoge Raad daarom niet worden verhaald.

⁴¹ Hof Arnhem 1 februari 2002, ECLI:NL:GHARN:2002:AD9872.

⁴² In de situatie dat de aanvraag tot wijziging van een bestemmingsplan wordt ingetrokken voordat die aanvraag is geagendeerd voor beraadslaging en besluitvorming door de gemeenteraad, en voordat een bouw- of aanlegvergunning is aangevraagd die niet zou kunnen worden verleend zonder een wijziging, uitwerking of herziening van het desbetreffende bestemmingsplan, werd geoordeeld dat de ter zake van het verzoek tot het verlenen van medewerking aan wijziging van het bestemmingsplan geheven leges met toepassing van artikel 242 Gemeentewet moesten worden teruggegeven (Hof Arnhem 8 november 2001, ECLI:NL:GHARN:2001:AD6167).

⁴³ HR 8 februari 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX0945.

⁴⁴ HR 9 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ4105.

Naar aanleiding van dit arrest van 9 september 2011, is op 22 september 2011 een wetsvoorstel ingediend om de heffing van leges bij de aanvraag van een identiteitskaart wederom mogelijk te maken. Het wetsvoorstel is op 13 oktober 2011 in werking getreden met terugwerkende kracht naar 22 september 2011. Vanaf deze laatste datum kunnen de kosten die worden gemaakt in verband met de aanvraag van een identiteitskaart dus wederom worden verhaald.

3.8 Basisregistratie personen (BRP)

Artikel 12, aanhef, onderdeel a van de Europese richtlijn verwerking persoonsgegevens⁴⁵ waarborgt het recht om vrijelijk en zonder beperking, met redelijke tussenpozen en zonder bovenmatige vertraging of kosten, (persoons)gegevens uit de BRP (voorheen: GBA) verstrekt te krijgen. Het Hof van Justitie heeft naar aanleiding van prejudiciële vragen van Gerechtshof 's-Hertogenbosch⁴⁶ geoordeeld dat gemeenten leges mogen heffen voor de verstrekking van persoonsgegevens uit de gemeentelijke basisgegevens. Het legesbedrag mag echter niet meer dan kostendekkend zijn.⁴⁷

3.9 Ambtshalve vergunning

Indien het bestuursorgaan een dienst ambtshalve verleent, is er geen sprake van een dienst omdat aangenomen wordt dat mede het algemeen belang gediend wordt door een vergunning ambtshalve te verlenen. In de memorie van antwoord bij de Wet materiële belastingbepalingen wordt hieromtrent gesteld:

'Blijkbaar zijn er andere redenen dan het individuele belang om de vergunning te verlenen. (...) Daardoor ontbreekt de grond om rechten te heffen'.⁴⁸

De kosten van ambtshalve verleende diensten kunnen dus niet worden verhaald.

3.10 Planschadebesluit

Een afweging tussen het algemene en het individuele belang vindt men ook terug in een arrest van de Hoge Raad uit 2004 over een verzoek tot planschadevergoeding.⁴⁹ In dit arrest had belanghebbende een verzoek tot planschadevergoeding bij de gemeente ingediend omdat hij schade zou lijden als gevolg van het verlenen van een vrijstelling ex artikel 19 Wet op de ruimtelijke ordening ten behoeve van de bouw van een appartementencomplex in de nabijheid van zijn woning. Voor dit verzoek had de gemeente leges in rekening gebracht. De Hoge Raad oordeelde dat het individualiseerbaar belang van de aanvrager in een dergelijk geval niet overheersend is.⁵⁰ Aangezien het publieke belang wordt gediend, is geen sprake van een dienst en kunnen geen rechten worden geheven.

⁴⁵ Europese richtlijn van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, 95/46/EG, PB L 281

⁴⁶ Hof 's-Hertogenbosch 26 oktober 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BY1384.

⁴⁷ Hof van Justitie, 12 december 2013, ECLI:NL:XX:2013:161.

⁴⁸ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 78.

⁴⁹ HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0408.

⁵⁰ De Hoge Raad oordeelde als volgt: 'Hoewel de werkzaamheden van een gemeentebestuur bij de beoordeling van een verzoek tot planschadevergoeding een individualiseerbaar belang betreffen, namelijk dat van de aanvrager, is dat belang niet overheersend. Voorop staat immers dat de gemeente bij het nemen van het besluit dat aanleiding kan geven tot planschadevergoeding het algemene belang, te weten dat van de ruimtelijke ordening, behartigt en aldus haar publieke taak uitoefent, zodat het hier gaat om schade die een belanghebbende lijdt als rechtstreeks gevolg van de publieke taakuitoefening door de gemeente. Bij het nemen van een besluit tot bestemmingswijziging c.q. het daarop vooruitlopend verlenen van een vrijstelling, dient de gemeente de mogelijke gevolgen daarvan, waaronder het bestaan van planschade, in haar afwegingen te betrekken; ook de kosten van het beoordelen of zich in een bepaald geval planschade voordoet, zijn zo'n gevolg. Dit is niet anders indien die beoordeling geschiedt op een daartoe strekkend verzoek van degene die stelt planschade te lijden. Derhalve gaat het bij de desbetreffende werkzaamheden rechtstreeks en vooral om het dienen van het publieke belang'.

Naar aanleiding van dit arrest is wettelijk voorzien in de heffing van een 'recht'. Het gaat hierbij uitdrukkelijk niet om de heffing van leges, maar om een financiële drempel om lichtvaardige planschadeaanvragen tegen te gaan.

De regeling is opgenomen in artikel 6.4 Wro. Het college van burgemeester en wethouders heft een recht van € 300, welk bedrag bij verordening van de gemeenteraad met ten hoogste 2/3 deel kan worden verhoogd of verlaagd. Het recht bedraagt derhalve minimaal € 100 en maximaal € 500. Indien op de aanvraag geheel of ten dele positief wordt beslist, stort het college het door de indiener betaalde recht terug.

3.11 Verklaring van geen bezwaar / verklaring van geen bedenkingen

Op grond van artikel 19, eerste lid, Wet op de ruimtelijke ordening (oud) kon de raad of het college van burgemeester en wethouders voor het gebied waarvoor een voorbereidingsbesluit geldt of een ontwerp voor een herziening van een bestemmingsplan ter inzage is gelegd, vrijstelling verlenen van het geldende bestemmingsplan. Voorwaarde is dat voorafgaand aan het verlenen van de vrijstelling een verklaring van geen bezwaar is ontvangen van Gedeputeerde Staten.

Gedeputeerde Staten oefenen dus preventief (bestuurs)toezicht uit op de wijze waarop van de vrijstellingsbevoegdheid door de gemeente gebruik wordt gemaakt, welk toezicht niet gericht is op de bevordering van een individueel belang van de gemeente maar op het algemeen belang dat is gebaat bij een goede ruimtelijke ordening in de gehele provincie. Wel is indirect een particulier belang van de 'achterliggende' aanvrager - in voorkomende gevallen de gemeente zelf - in het geding, maar niet rechtstreeks en in overheersende mate. Bij het in behandeling nemen van een aanvraag tot afgifte van een verklaring van geen bezwaar is derhalve niet, ook niet gedeeltelijk, sprake van een rechtstreeks aan de gemeente dan wel aan de 'achterliggende' aanvrager verrichte dienst.⁵¹

De kosten die worden gemaakt in verband met de afgifte van een verklaring van geen bezwaar kunnen dus niet worden verhaald.

Afgevraagd kan worden of deze visie ook zal gelden voor de verklaring van geen bedenkingen die in artikel 2.27 Wabo is geïntroduceerd. Dergelijke verklaringen worden namelijk niet alleen vereist op grond van de verantwoordelijkheid, maar tevens op grond van de bijzondere deskundigheid van het verklarende bestuursorgaan. Daar waar niet zozeer sprake is van een verantwoordelijkheid, maar meer van bijzondere deskundigheid, is pleitbaar dat niet zozeer sprake is van toezicht, zodat verhaal mogelijk lijkt.

3.12 Gedoogbeschikking

Over de vraag of de afgifte van een gedoogbeschikking een dienst vormt, zijn de meningen verdeeld. Hof Amsterdam oordeelt dat de afgifte van een gedoogbeschikking een dienst kan zijn. In casu had de waterschapsambtenaar na ontvangst van een vergunningaanvraag geoordeeld dat met een gedoogbesluit zou kunnen worden volstaan en werd vooruitlopend op het definitieve gedoogbesluit leges geheven. Hof Amsterdam liet deze aanslag in stand.⁵² Ook Hof Arnhem oordeelde dat bij het verlenen van een gedoogbeschikking het individualiseerbaar belang van de aanvrager voorop staat en liet de aanslag leges in stand.⁵³ Op grond van jurisprudentie is bij de afgiften van een gedoogbeschikking dus sprake van een dienst waarvan de kosten kunnen worden verhaald.

⁵¹ HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2174.

⁵² Hof Amsterdam 28 februari 1997, ECLI:NL:GHAMS:1997:AS4275.

⁵³ Hof Arnhem 24 januari 2012, ECLI:NL:GHARN:2012:BV2724.

In de literatuur wordt het standpunt verdedigd dat dergelijke kosten niet kunnen worden verhaald. Zo geven Groenewegen en Sheer-Mohamed aan dat er bij gedoogbeschikkingen geen sprake is van dienstverlening waarvoor leges kunnen worden geheven, omdat er geen verandering plaatsvindt in de rechtstoestand van de gedoogden. Het verbod waarop de gedoogbeschikking ziet, blijft namelijk bestaan en kan wellicht zelfs worden gehandhaafd door andere bestuursorganen dan het beschikkende orgaan.⁵⁴

3.13 Melding, kennisgeving of legalisatie

Ook voor het bevestigen, in behandeling nemen of accepteren van een ter uitvoering van een wettelijke verplichting gedane mededeling, melding of kennisgeving kan de vraag worden gesteld of sprake is van dienstverlening waarvan de kosten kunnen worden verhaald.

De wetgever heeft overwogen dat een melding of kennisgeving moet worden gedaan als een bepaalde activiteit in beginsel is toegestaan, doch om redenen van openbaar belang aanvullende voorschriften kunnen worden gegeven omtrent de wijze waarop de desbetreffende activiteit wordt ontplooid, dan wel kan worden beoordeeld of aan eventuele voorschriften is voldaan. In dat geval overheerst het publieke karakter en kan er niet worden gesproken van een door de gemeente verleende dienst.⁵⁵ Ook de Hoge Raad oordeelt dat bij het bevestigen, in behandeling nemen of accepteren van een ter uitvoering van een wettelijke verplichting gedane mededeling geen sprake is van dienstverlening waarvoor leges kan worden geheven.⁵⁶

3.14 Hercontrole

Hercontrole kan zich voordoen wanneer bij een eerste controle van een bouwwerk waarvoor een gebruiksvergunning als bedoeld in artikel 6.1.1 Bouwverordening is vereist, is gebleken dat niet is voldaan aan de naleving van de voorwaarden zoals vermeld in de gebruiksvergunning. Ook bij het uitvoeren van een dergelijke hercontrole komt de vraag aan de orde of sprake is van dienstverlening waarvan de kosten kunnen worden verhaald. Vindt een dergelijke hercontrole plaats in het kader van het algemene belang of van een individueel belang?

Rechtbank Zutphen oordeelt dat hercontrole binnen het gebied van de publieke taakuitoefening ligt.⁵⁷ Bij hercontrole lijkt dus geen sprake van een dienst waarvan de kosten kunnen worden verhaald.

3.15 Aanschrijving

Een aanschrijving (bijvoorbeeld de aanschrijving die erop is gericht om een huiseigenaar via een dwangsom te verplichten om achterstallig onderhoud, gebreken of illegale verbouwingen aan een pand te herstellen) geschiedt ter uitvoering van een door een bestuursorgaan opgelegde verplichting en is er bovendien op gericht om een verplichting te doen ontstaan bij degene aan wie de aanschrijving is gericht. De aanschrijving is hierdoor niet gedaan ten behoeve van het individu, maar ten behoeve van het algemene belang. Hieraan doet niet af dat degene aan wie een aanschrijving is gericht met de inhoud daarvan wellicht zijn voordeel kan doen, hetgeen het geval kan zijn

⁵⁴ Gedoogbeschikkingen; wel of geen legesheffing mogelijk? *Belastingblad* 1996, p. 471.

⁵⁵ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 34.

⁵⁶ HR 14 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5120. Alsmede KB van 28 december 1988, nr. 12, *Belastingblad* 1989, p. 123, inzake een kennisgeving in de zin van artikel 1a Hinderbesluit. Alsmede KB van 28 december 1988, nr. 13, *Belastingblad* 1989/126, inzake een mededeling ingevolge artikel 7c Wet op de kansspelen. Alsmede KB van 24 augustus 1990, nr. 89.030275, *Belastingblad* 1990, p. 668, inzake een melding ex artikel 2a Hinderwet (thans Wet milieubeheer).

⁵⁷ Rechtbank Zutphen 12 januari 2007, ECLI:NL:RBZUT:2007:AZ6726, beroept zich hierbij op HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0408.

indien hij de verplichtingen gaat nakomen die voortvloeien uit het wetsartikel waarop de aanschrijving berust.⁵⁸

Bij een dergelijke aanschrijving is derhalve geen sprake van een dienst waarvan de kosten kunnen worden verhaald.

3.16 Beperking en bestrijding van gevaar en rampen

Werkzaamheden die liggen in het gebied van rampenbestrijding, alsmede van beperking en bestrijding van gevaar voor mens en dier bij ongevallen, worden ten behoeve van het algemeen belang verricht. Het nablussen van een brand is evenmin een dienst, omdat primair het algemene belang wordt gediend. Dat het individuele belang van de eigenaar van de onroerende zaak secundair ook wordt gediend, doet niet ter zake.⁵⁹ Voor dergelijke werkzaamheden is geen sprake van dienstverlening waarvoor de kosten kunnen worden verhaald.

Het leegpompen van een kelder door de brandweer dient daarentegen in vrijwel alle gevallen het individuele belang van de eigenaar van de onroerende zaak en kan dus wel worden aangemerkt als dienst.⁶⁰ De kosten van dergelijke dienstverlening kan dus door middel van rechten worden verhaald.

⁵⁸ HR 9 december 1987, ECLI:NL:HR:1987:AD3301.

⁵⁹ HR 11 december 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0788.

⁶⁰ In de Circulaire van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken van 19 augustus 1985, nr. FB85/U467, Stcrt. 1985, nr. 177, V-N 1985/1963, pt. 33, wordt bepaald dat brandweerrechten kunnen worden geheven voor het door de brandweer verlenen van diensten, anders dan in geval van brand- en rampenbestrijding en het beperken en bestrijden van gevaar voor mensen en dieren bij ongevallen.

4 Stap 3; Welke kosten kunnen worden verhaald?

Na het doorlopen van stap 1 en 2 is inzichtelijk gemaakt voor welke activiteiten / diensten bestuurorganen kosten kunnen verhalen door middel van rechten en bestemmingsheffingen. Vervolgens komt de vraag aan de orde welke kosten kunnen worden toegerekend aan deze rechten en bestemmingsheffingen.

Dit hoofdstuk behandelt de verschillende soort kosten die verhaalbaar zijn. Het gaat om kosten die toe te rekenen zijn aan de onderbouwing van de tarieven. In deze handreiking worden zowel de zinsnedes toe te rekenen, toerekenbaar, berekenen, verhalen en verhaalbaar gebruikt. Deze worden als synoniemen gebruikt.

Heffende instanties kunnen alle kosten die rechtstreeks verband houden met de geleverde kwalificerende dienst via rechten op de afnemers verhalen. Indirecte kosten zijn in principe niet verhaalbaar, tenzij deze kwalificeren als overhead kosten (toerekenbare indirecte kosten). Overheadkosten zijn kosten die weliswaar geen rechtstreeks verband houden met de geleverde kwalificerende dienst, maar wel enig verband daarmee hebben (mits ze niet nagenoeg geheel andere doeleinden dienen). Van een beperkt aantal kosten is verhaal via de heffing van rechten als hoofdregel niet mogelijk, maar vormen als uitzonderingssituaties een inbreuk op de hoofdregel.

Tenzij in een wet anders is aangegeven, kunnen alleen de begrote werkelijke kosten van dienstverlening worden verhaald.

Binnen de kosten kunnen directe kosten, indirecte kosten, overhead en gemengde kosten worden onderscheiden.

Directe kosten

Onder directe kosten worden de kosten verstaan die rechtstreeks samenhangen met dan wel veroorzaakt worden door de door het bestuursorgaan verrichte dienstverlening. Tot de directe kosten behoren bijvoorbeeld de loonkosten van degene die een vergunningaanvraag behandelt, kapitaallasten en materiële kosten voor de beoordeling van een vergunning of ontheffingsaanvraag. Ook de kosten voor het opstellen en publiceren van de beschikking en de kosten van externe adviseurs vallen hier onder.⁶¹ Directe kosten kunnen veelal worden doorberekend in de tarieven.

Indirecte kosten

Onder indirecte kosten worden de kosten verstaan die niet rechtstreeks samenhangen met dan wel veroorzaakt worden door de dienstverlening van het bestuursorgaan. Indirecte kosten zijn meer gerelateerd aan de afweging van het algemene belang dan aan het individuele belang. Deze kosten kunnen, behoudens de hierna genoemde overheadkosten, niet worden verhaald op de burger. Voorbeelden hiervan zijn beleidsvoorbereiding, handhaving, controle en toezicht, alsmede inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures.⁶² Indirecte kosten kunnen niet worden doorberekend in de tarieven.

⁶¹ Kamerstukken II 1987/88, 20 565, nr. 3, p. 12.

⁶² Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, Kamerstukken II, 1988/89 20 565, nr. 140a (MvA).

Overhead

De wetgever heeft aangegeven dat indirecte kosten slechts kunnen worden verhaald voor zover deze kosten in enig verband staan met de specifieke dienstverlening. Het gaat bijvoorbeeld om de kosten die verband houden met ondersteuning en management ten behoeve van door de dienstverlening te verrichten werkzaamheden of de kosten van de salarisadministratie, sociale lasten en verzekeringen. Deze kosten op een hoger of lager niveau dan de direct betrokken personen, worden ook wel overhead genoemd.

Hoewel in feite sprake is van indirecte kosten, zijn deze kosten door de wetgever ondergebracht bij de verhaalbare kosten. Aangezien de kosten van overhead verhaald kunnen worden, worden deze kosten onder de directe kosten gerangschikt.

Deze kosten kunnen (naar verhouding) worden doorberekend in de tarieven.

Gemengde kosten

Sommige kosten kunnen niet onder een van bovenstaande kostenposten worden geschaard, doordat zij een gemengd karakter hebben. Deze kosten worden in dit stappenplan aangeduid met gemengde kosten.

Een voorbeeld van gemengde kosten zijn de kosten van een gemeentesecretaris. Voor een deel behoren deze tot de (indirecte) algemene beleidskosten, maar voor zover de gemeentesecretaris de algemeen directeur is en verantwoordelijk is voor personeelsbeleid, zouden deze kosten als (directe) overheadkosten worden omgeslagen over alle afdelingen of FTE's.

4.1 Directe kosten

Uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie kan worden afgeleid dat de volgende vijf kostencomponenten verhaald kunnen worden door middel van rechten:

1. Personeelskosten;
2. Huisvestingskosten;
3. Specifieke automatiseringskosten;
4. Materiële kosten;
5. Overhead.

Alvorens nader in te gaan op deze componenten wordt ter illustratie verwezen naar één van de schaarse officiële standpunten⁶³ met betrekking tot het toerekenen van kosten te verhalen via de rioolheffing ([verdiepingstekst 23](#)).

De Handleiding Overheidstarieven 2014 is bestemd voor die onderdelen van de rijksoverheid die kosten in rekening brengen voor werkzaamheden verricht voor, of diensten verleend aan, afnemers buiten de rijksoverheid. De Handleiding Overheidstarieven kan eveneens gebruikt wordt ten behoeve van voorcalculatie, interne doorberekening, sturing en beheersing, benchmarking, controle en arbitrage.

Desalniettemin is bij gebruik van de Handleiding Overheidstarieven voorzichtigheid geboden. Voor zover het een berekening betreft van directe kosten (dus zonder opslagen) van algemeen geldende voorwaarden, zoals de uurloonkosten per salarisschaal, kan deze na een kritische toetsing wellicht worden gebruikt. Andere berekeningen, bijvoorbeeld de normhuisvestingskosten per formatieplaats, gaan uit van voor het gehele land geïnventariseerde gemiddelden. Niet uitgesloten wordt dat een belastingrechter desgevraagd zou kunnen oordelen dat deze methode te weinig specifiek voor de betreffende dienstverlenende overheid is.

⁶³ Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nrs. 2, 3 en 4

4.1.1 Personeelskosten

Onder de personeelskosten vallen de loonkosten van de personen die direct betrokken zijn bij de uitvoering van de specifieke dienstverlening ([verdiepingstekst 24](#)). Ook de kosten van vooroverleg bij de aanvraag van een vergunning zijn directe (personeels)kosten.⁶⁴

Het komt regelmatig voor dat personen betrokken zijn bij verschillende soorten dienstverlening waarvan de kosten worden verhaald. Ambtenaren van de afdeling ruimtelijke ordening kunnen bijvoorbeeld zowel werkzaamheden verrichten voor de herontwikkeling van de binnenstad (baatbelasting) als voor het toetsen van een bouwaanvraag/ omgevingsvergunning (leges). Daarnaast kan de aard van één werkzaamheid direct of indirect in verband staan met meer dan één dienst waarvan de kosten worden verhaald via verschillende soorten heffingen. De personeelskosten dienen in dit geval dan naar rato (van de kosten en niet bijvoorbeeld van het nut van de kosten voor de afnemer van de dienst) worden toegerekend.

4.1.2 Huisvestingskosten

Huisvestingskosten vallen onder de directe kosten. Als de huisvestingskosten zijn gebaseerd op extern afgesloten huurcontracten én inzicht bestaat in het voor de betreffende dienstverlening werkelijk gebruikte (bruto) vloeroppervlak, is toerekening van de werkelijke huisvestingskosten mogelijk. Een toerekening van de huisvestingskosten wordt lastiger als panden in eigendom zijn. Dan luidt de vraag wat tot de door te berekenen kosten mag worden gerekend. Jurisprudentie heeft hierover nog geen definitieve duidelijkheid verschaft. De Handleiding Overheidstarieven kan hiervoor niet zonder kritische beoordeling worden toegepast.⁶⁵

4.1.3 Automatiseringskosten

De werkelijke kosten van de bij de dienstverlening gehanteerde kantoorautomatisering, zoals hard- en software (bijvoorbeeld kosten van programma's voor sterkteberekening en dergelijke), behoren tot de kosten die (naar verhouding) verhaalbaar zijn. De Handleiding Overheidstarieven bevat een normbedrag. Ook hier wordt het blindelings hanteren van de normen uit de Handleiding Overheidstarieven ontraden.⁶⁶

4.1.4 Materiële kosten

Onder materiële kosten worden in dit kader begrepen de exploitatiekosten van het eigen organisatieonderdeel. Het betreft bijvoorbeeld materialen voor reisdocumenten, kapitaallasten van gebruikte vervoermiddelen, apparatuur voor buitendienstcontroles (geluids- en sterktemeting) en eventueel andere activa. Daarnaast kan men denken aan de niet onder de huisvestingscomponent opgenomen huisvestingskosten. Deze kosten hoeven niet beperkt te zijn tot actieve kosten. Als voorbeeld van dergelijke exploitatiekosten kan worden gedacht aan een doorberekening in de afvalstoffenheffing van de afvalstoffenbelasting ex artikel 13 Wet belastingen op milieugrondslag.⁶⁷

⁶⁴ Kamerstukken II 1987/88, 20 565, nr. 3, p. 12.

⁶⁵ De Handleiding Overheidstarieven 2014 gaat uit van een bedrag van € 31.000 aan kosten voor overhead. Indicatief kan worden aangehouden dat de relatieve verhouding tussen drie componenten van overhead 20% (huisvesting), 10% (kantoor-automatisering) en 70% (overige overhead) van de totale overheadkosten is.

⁶⁶ De Handleiding Overheidstarieven 2014 gaat uit van een bedrag van € 31.000 aan kosten voor overhead. Indicatief kan worden aangehouden dat de relatieve verhouding tussen drie componenten van overhead 20% (huisvesting), 10% (kantoor-automatisering) en 70% (overige overhead) van de totale overheadkosten is.

⁶⁷ Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, ECLI:NL:GHSHE:1997:AS2852 oordeelde dat de gemeente bij de raming van de tarieven van de afvalstoffenheffing over 1994 rekening mocht houden met de invoering van de afvalstoffenbelasting per 1 januari 1994. Dat de afvalstoffenbelasting eerst met ingang van 1 januari 1995 ingevoerd werd, deed aan de raming niet af, omdat de raming van ultimo 1993 redelijkerwijs van de invoering van deze rijksbelasting per 1 januari 1994 uit mocht gaan.

4.1.5 Overhead

De overheadkosten die verhaald mogen worden, zijn de kosten die weliswaar niet rechtstreeks samenhangen met de verleende dienst, maar wel in enig verband staan met die dienstverlening. De wetgever geeft aan dat de directe kosten de kosten zijn die rechtstreeks met de door de gemeente verrichte dienstverlening samenhangen. Onder rechtstreeks samenhangen in deze zin vallen ook de kosten die op een hoger of lager niveau worden gemaakt, vaak benoemd met de Engelse term 'overhead', zoals kosten van ondersteuning en management.

Voorbeelden van overheadkosten zijn de toe te rekenen directiekosten, en de kosten van ondersteunende diensten, waarbij die kosten weer bestaan uit de uitgaven voor personeel, materieel en huisvesting, vergadering en dergelijke.⁶⁸

4.2 Overige directe kosten

Alhoewel niet expliciet in wet- en regelgeving benoemd kunnen tot de directe kosten kunnen daarnaast de volgende kosten worden gerekend.

4.2.1 Omzetbelasting

Slechts de geraamde kosten van de overheidslichamen kunnen worden doorberekend. Daarbij vormt de aan het overheidslichaam in rekening gebrachte omzetbelasting (hierna BTW) ([verdiepingstekst 29](#)) een kostenpost die kan worden verhaald via de tarieven.

Hierop is slechts één uitzondering. BTW kan namelijk slechts door het overheidslichaam in aftrek worden gebracht *voor zover* de kosten worden gemaakt ten behoeve van met BTW belaste prestaties van het overheidslichaam. In die gevallen is de BTW per saldo geen kostenpost kan dan niet worden doorberekend.

Op grond van het BTW-Compensatiefonds hebben gemeenten en provincies voor bepaalde prestaties recht op compensatie van de aan hen in rekening gebrachte BTW. Ondanks dat het overheidslichaam die BTW-last vergoed krijgt door het BTW-compensatiefonds, mag die BTW toch ook als kostenpost worden aangemerkt en kan deze ook worden doorberekend.⁶⁹

4.2.2 Kosten van afschrijving, bijdragen aan reserves en voorzieningen

Tot de gemeentelijke kosten van de dienstverlening behoren ook⁷⁰:

- de afschrijvingskosten van duurzame goederen;
- de kosten die periodiek optreden voor zowel groot als klein onderhoud, ook al treden daar in een bepaald exploitatiejaar geen kasuitgaven voor op.

Gemeentelijke uitgaven voor vernieuwing en uitbreiding zijn als zodanig echter nog geen kosten. Om te bereiken dat de investeringsuitgaven als kosten tot uitdrukking mogen worden genomen bij de tariefstelling moeten de heffende

⁶⁸ De Handleiding Overheidstarieven 2014 gaat uit van een bedrag van € 31.000 aan kosten voor overhead. Indicatief kan worden aangehouden dat de relatieve verhouding tussen drie componenten van overhead 20% (huisvesting), 10% (kantoor-automatisering) en 70% (overige overhead) van de totale overheadkosten is.

⁶⁹ Artikelen 228a, derde lid en 229b, tweede lid, Gemeentewet voor de rioolheffing, respectievelijk de gemeentelijke rechten, artikel 15.33, tweede lid, Wet milieubeheer voor de afvalstoffenheffing, alsmede artikel 225, tweede lid, Provinciewet voor de provinciale rechten.

⁷⁰ Bij de behandeling van de Wet tot wijziging van de Gemeentewet van 3 juli 1989, Stb. 302, is opgemerkt dat in de Gemeentewet het uitgangspunt is gehanteerd dat gemeenten bij de begroting en de jaarrekening het stelsel van lasten en baten hanteren in plaats van het kasstelsel (*Kamerstukken I* 1988/89, 20 565, nr. 140a, p. 2 en 3).

instanties door het toepassen van afschrijvingsmethodieken tot een toerekening aan de verschillende exploitatiejaren (belastingjaren) komen.

De gemeentelijke begroting dient als uitgangspunt voor de raming van de lasten (kosten) ter zake. Nu de gemeentelijke begroting als uitgangspunt dient voor de ramingen, moet worden getoetst of de toerekening van investeringsuitgaven aan het desbetreffende jaar niet in strijd is met de voor een gemeente geldende comptabiliteitsvoorschriften.⁷¹ ([verdiepingstekst 30](#)).

De vorming van een voorziening voor onderhoudskosten is een geoorloofd middel om kosten die door de dienstverlening in enig jaar noodzakelijk zijn geworden, ten laste van dat jaar te brengen, ook al zijn ze daarin nog niet tot uitgaaf gekomen. Bedragen die samenhangen met dotaties aan onderhoudsvoorzieningen vallen daar ook onder. Voor uitbreidingsinvesteringen mag niet gereserveerd worden. Uitbreidingsinvesteringen kunnen via activering en afschrijving (dus achteraf) worden bekostigd. Er mag worden gereserveerd voor toekomstige investeringen ter behoud van het bestaande voorzieningenniveau. Niet meer en niet minder.⁷²

Gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde in 2013 na verwijzing door de Hoge Raad dat een gemeente op grond van geldende comptabiliteitsvoorschriften de keuze heeft om (a) te sparen in een voorziening en later ten laste van deze voorziening investeringsuitgaven te doen of (b) investeringsuitgaven te doen en op de activering van deze kosten af te schrijven. In het zogenaamde 'schommelfonds' werd niet gereserveerd voor toekomstige vervangingsinvesteringen, maar werden feitelijk investeringsuitgaven direct als last genomen. Het Hof oordeelde dat dit in strijd is met de comptabiliteitsvoorschriften, waardoor de dotatie aan het schommelfonds niet kan worden aangemerkt als een last ter zake.⁷³

De bestuursorganen van de overheidslichamen gaan bij de bepaling van de tarieven uit van de begrote baten en lasten. Indien na afloop van het kalenderjaar blijkt dat de begrote baten en lasten afwijken van de gerealiseerde baten en lasten, kan het positieve of negatieve saldo ten goede aan of ten laste van een egalisatiereserve (tegenwoordig voorziening geheten; zie ook [5.1.3.3 '\(Egalisatie\)voorzieningen en reserves'](#)) gebracht. In de wetgeschiedenis wordt een incidentele overschrijving van de geraamde opbrengsten niet bezwaarlijk geacht, mits bij het vaststellen van de tarieven wordt uitgegaan van een verantwoorde raming.⁷⁴ Het positieve of negatieve saldo kan of in de algemene middelen vloeien dan wel worden betrokken bij de vaststelling van de tarieven voor latere jaren. Het is de vraag of een dergelijke vrijheid wenselijk is. Voor de overschotten of tekorten, gerealiseerd bij het verlenen van doorlopende diensten, waarvoor veelal bestemmingsheffingen worden gevraagd, is het niet onredelijk het saldo te betrekken bij de tariefsvaststelling voor latere jaren. Een dergelijke redelijkheid ontbreekt voor exploitatiesaldi gerealiseerd op eenmalige individualiseerbare diensten. Aangezien een teruggave van overschotten c.q. naheffing van tekorten niet in het wettelijke systeem past (geen heffing op basis van nacalculatie), ligt het meer voor de hand deze overschotten dan wel tekorten toe te voegen aan / aan te vullen uit de algemene middelen (collectiviteit) dan ten gunste dan wel ten laste te brengen van de toevallige afnemer van een zelfde soort dienst in een volgend jaar. Er lijkt geen wettelijke bepaling te zijn die deze gedragslijn oplegt of verbiedt. Wel zal in de praktijk bij enkele ZBO's

⁷¹ HR 6 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR0689. Met comptabiliteitsvoorschriften wordt bedoeld: voorschriften voor decentrale overheden op het terrein van de financial accounting op basis waarvan belangstellenden en belanghebbenden zich een verantwoord oordeel kunnen vormen over baten en lasten en de financiële positie van een decentrale overheid. De voorschriften hebben betrekking op de begroting, meerjarenraming, jaarrekening en de toelichting op deze stukken.

⁷² *Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen*, VB Deloitte & Touche en Vereniging van Nederlandse Gemeenten, p. 74, Den Haag, VNG 1999.

⁷³ Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:3376.

⁷⁴ *Kamerstukken II* 1988/89, 20 565, nr. 5, p. 22.

uitvoering onmogelijk blijken wegens het formeel ontbreken van algemene middelen.

4.2.3 Rentekosten

Om te bereiken dat de voor rekening van de gemeente blijvende investeringsuitgaven voor gemeentelijke voorzieningen als lasten tot uitdrukking komen, dienen gemeenten deze toe te rekenen aan de verschillende exploitatiejaren (belastingjaren waarvoor de investering zijn nut afwerpt). Dit geschiedt door middel van afschrijvingen. Over de overblijvende investeringslast kan dan ook, ongeacht of dit met vreemd of met eigen vermogen is gefinancierd, rente worden berekend.⁷⁵ Toerekenbare rentelasten zijn verhaalbaar.

Hoewel hierover geen literatuur bekend is, ligt het voor de hand, direct of indirect, ook rekening te houden met toerekenbare rentebaten. Veelal wordt hier direct rekening mee gehouden door het saldo van rentebaten en rentelasten (en gedeelde rente over het eigen vermogen) te verdelen over de kostenplaatsen.

4.2.4 Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten

Hoewel één afwijkende uitspraak in de jurisprudentie bekend is,⁷⁶ wordt in zijn algemeenheid geoordeeld dat de kosten van heffing en vordering van belasting, alsmede de verliezen wegens oninbaarheid, tot de verhaalbare kosten behoren ([verdiepingstekst 31](#)). Invoeringskosten van heffingen, alsmede de kosten van communicatie en voorlichting ter zake, voor zover niet behorend tot de beleidskosten en beleidsvaststelling kunnen eveneens worden verhaald.

4.2.5 Kosten van vrijgestelde en niet geregelde diensten

Er bestaat vooralsnog geen definitief uitsluitsel over de vraag of de kosten van vrijgestelde diensten of van diensten die niet in de verordening zijn geregeld, kunnen worden verhaald.

Hof Arnhem overwoog in 2006 dat bij de beoordeling van de kostendekkendheid van een legesverordening in geval van een vrijstelling voor bouwaanvragen voor sociale woningbouw kan worden uitgegaan van de geraamde netto-baten.⁷⁷ De (bruto-)baten worden dan verminderd met het gedeelte van de baten dat naar verwachting niet inbaar zal zijn als gevolg van een vrijstelling, kwijtschelding of een bedrag aan oninbare vorderingen. Dat ook de kosten van beoordeling van vrijgestelde bouwaanvragen voor sociale woningbouw in dit geval waren toegerekend, kan volgens het Hof niet leiden tot het oordeel dat de opbrengstnorm is overschreden.⁷⁸ De kosten die zijn gemaakt in verband met vrijgestelde bouwaanvragen kunnen volgens het Hof dus worden verhaald.

Rechtbank Arnhem oordeelde in 2012 daarentegen dat de kosten die worden veroorzaakt door diensten, die zijn vrijgesteld door de gemeentelijke wetgever, geen lasten zijn ter zake van diensten zoals bedoeld in artikel 229b Gemeentewet.⁷⁹ Deze kosten kunnen volgens de rechtbank dan ook niet worden verhaald.

⁷⁵ Limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, Wet van 3 juli 1989, wetsontwerp 20 565, Stb. 302.

⁷⁶ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2483.

4.3 Indirecte kosten

Met indirecte kosten worden enkel die kosten bedoeld die op geen enkele wijze in verband te brengen zijn met de betreffende dienstverlening. Indirecte kosten kunnen (behoudens overheadkosten en de hierna genoemde uitzonderingen) niet worden verhaald. Dergelijke kosten zullen via de algemene middelen, specifieke uitkeringen, of anderszins bekostigd moeten worden. ([verdiepingstekst 25.](#))

In de memorie van toelichting bij 'Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen' is opgemerkt dat:⁸⁰

'De door de gemeente door te berekenen kosten dienen uitsluitend te bestaan uit de directe kosten inclusief een redelijke opslag voor overhead. De indirecte kosten dienen buiten beschouwing te blijven'.

In de wetsgeschiedenis wordt expliciet een aantal indirecte kosten genoemd dat niet kan worden verhaald, tenzij daartoe in specifieke wetten expliciet de mogelijkheid wordt geboden.⁸¹

⁸⁰ Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, *Kamerstukken II*, 1988/89 20 565, nrs. 1-3, p 11 en 12.

⁸¹ Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, *Kamerstukken II*, 1988/89 20 565, nrs. 1-3. (V-N 1988/1835, pt. 38).

De onderstaande indirecte kosten zijn **niet** verhaalbaar:

1. beleidskosten;
2. handhaving, toezicht en controle (behoudens eerste controle);
3. inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures.

Hieronder worden deze kostenposten uitgebreider behandeld.

4.3.1 Beleidskosten

Beleidskosten ([verdiepingstekst 26](#)) zien op de kosten die gemoeid zijn met het afwegen van belangen ten behoeve van de gemeenschap. Het kan gaan om beleidskosten die worden gemaakt voor het opstellen van plannen of voorschriften en het vaststellen van criteria voor vergunningverlening, alsmede om algemene bestuurskosten, zoals kosten van vergadering van het bestuur. Deze kosten dient een bestuursorgaan te maken om het beleid te formuleren. Hiermee zijn deze kosten onafhankelijk van individuele aanvragen voor vergunningen en specifieke dienstverlening. Deze kosten dienen door de gemeenschap als geheel, dus uit de algemene middelen, bekostigd te worden, omdat deze kosten in een te ver verwijderd verband staan tot de specifieke dienstverlening om door middel van een heffing van leges te kunnen worden verhaald.⁸²

4.3.2 Handhaving, toezicht en controle

De kosten van handhaving, toezicht en controle ([verdiepingstekst 27](#)) dragen er toe bij dat voorschriften worden nageleefd. Het belang van het (doen) naleven van voorschriften is de bescherming van de gemeenschap in haar geheel. Net als bij beleidskosten is het niet gewenst dat deze kosten individueel worden verhaald op degenen voor wie de dienst wordt verleend. Deze kosten kunnen daarom niet worden verhaald. Dit kan anders zijn als de controletaken nog plaatsvinden in het kader van het proces van de vergunningverlening en het tot stand brengen van de situatie waarop het vergunningverzoek betrekking heeft.

Zo oordeelde Hof 's-Hertogenbosch dat een legesverhoging wegens legaliseringswerkzaamheden niet toegestaan is.⁸³ De werkzaamheden zien op de handhavingstaak en zijn niet te herleiden naar individueel verleende diensten, die op belanghebbende terug te voeren zijn.⁸⁴ Rechtbank Almelo oordeelt in dezelfde zin over bouwwerkzaamheden die plaatsvinden voorafgaand aan de omgevingsvergunning.⁸⁵ Rechtbank Zwolle oordeelt dat een verhoging in geval van legalisering in feite het in aanmerking nemen van een nieuw belastbaar feit vormt.⁸⁶ Omdat zulks niet uit de verordening blijkt,

⁸² Hof 's-Hertogenbosch 22 november 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU9203 oordeelt dat uit de parlementaire geschiedenis van artikel 229b Gemeentewet voorts volgt dat kosten van beleidsvoorbereiding in een te ver verwijderd verband staan tot de specifieke dienstverlening om door middel van een heffing van rechten als de onderhavige te kunnen worden verhaald (*Kamerstukken II* 1988/89, 20 565, nr. 8, p. 13 (NEV II)).

⁸³ Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BF1770.

⁸⁴ RvS 14 maart 2007, ECLI:NL:RVS:2007:BA1126; RvS 25 januari 2006, ECLI:NL:RVS:2006:AV0288; RvS 11 januari 2006, ECLI:NL:RVS:2006:AU9392 en RvS 27 juli 2005, ECLI:NL:RVS:2005:AU0142.

⁸⁵ Rechtbank Almelo 10 juni 2009, ECLI:NL:RBALM:2009:BI8219. De werkzaamheden waarvoor verweerder de verhoging toepast moeten naar het oordeel van de rechtbank gekwalificeerd worden als handhaving. Het betreft immers het registreren van afwijkend bouwen, het fotograferen daarvan en het doorgeven van informatie door het team Handhaving aan het team Vergunningen. Volgens vaste jurisprudentie dient het bestuursorgaan een beslissing te nemen op een aanvraag voor een omgevingsvergunning zoals die is ingediend. Dat vervolgens mogelijk daarvan afwijkend wordt gebouwd, neemt niet weg dat een beslissing dient te volgen op de reeds ingediende aanvraag. De rechtbank is van oordeel dat de hiervoor genoemde werkzaamheden moeten worden aangemerkt als werkzaamheden ter voorbereiding van een handhavingsbesluit en daarmee vallen binnen de op het gemeentebestuur rustende handhavingstaak en niet zijn terug te voeren op aan belanghebbende terug te voeren individueel verleende diensten. Naar het oordeel van de rechtbank ontbreekt in dit geval de juridische grondslag om de extra leges te heffen.

⁸⁶ Rechtbank Zwolle 20 mei 2009, ECLI:NL:RBZLY:2009:BI4905. Volgens de rechtbank is noch in de Gemeentewet, noch in een andere wet een grondslag te vinden om door middel van gemeentelijke belastingheffing illegale bouw tegen te gaan. Het voorkomen of afstraffen van illegaal bouwen is een algemeen belang en past niet in een gemeentelijke belastingverordening die tot doel heeft het belasten van het individuele genot van gemeentelijke diensten. De annotator lijkt het overigens niet geheel eens met het oordeel dat een verhoging niet kan worden gebaseerd op de in 1995 geïntroduceerde grote vrijheid om zelf de heffingsmaatstaf te bepalen.

houdt de verhoging geen stand. Dat de verhoging past in het beleid om illegaal bouwen tegen te gaan, biedt evenmin soelaas. Rechtbank Leeuwarden acht de verdubbeling van bouwleges voor een legalisatievergunning wel geoorloofd, gelet op het feit dat het gemeenten in beginsel vrijstaat die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met hun beleid. De verdubbeling is hier bedoeld als financiële prikkel om te zorgen dat conform de geldende regelgeving een omgevingsvergunning wordt aangevraagd.⁸⁷ De VNG is van mening dat een verhoging kan worden gerechtvaardigd als de gemeente aannemelijk kan maken dat er extra kosten worden opgeroepen nadat de aanvraag is ingediend (niet zijnde kosten van handhaving en controle).⁸⁸ Maar die extra kosten zijn volgens de VNG niet noodzakelijk. De gemeente kan de verhoging van het tarief naar de mening van de VNG ook rechtvaardigen vanuit het gevoerde beleid.⁸⁹ Rechtbank Haarlem vernietigt een aanslag liggeld woonschepen vanwege het onrechtmatige verhaal van toezichtkosten.⁹⁰ Rechtbank Zutphen vernietigt de legesnota voor de hercontrole van een gebruiksvergunning van een horecabedrijf om dezelfde redenen.⁹¹

4.3.3 Inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures

Het belang van inspraakprocedures en algemene bezwaar- en beroepsprocedures ([verdiepingstekst 28](#)) stijgt uit boven het individuele belang van degene aan wie de dienst wordt verleend.⁹² Er vindt immers een heroverweging van het algemene beleid plaats. Omdat de kosten van beleidsvoorbereiding niet kunnen worden verhaald, is het niet gewenst dat de kosten die worden gemaakt voor heroverweging van dat beleid wel kunnen worden verhaald. Dergelijke procedures maken bovendien deel uit van de rechtsbescherming tegen overheidsbeslissingen. Deze rechtsbescherming is in beginsel een collectief goed waarvan de kosten, afgezien van eventuele griffierechten, niet voor individuele toerekening vatbaar zijn.⁹³

Sommigen zijn van mening zijn dat de kosten van bezwaar en beroep tegen een aanslag leges wel doorberekend kunnen worden in de legestarieven voor de behandeling van vergunningaanvragen. Naar de mening van A.P. Monsma is dit geen juiste interpretatie.⁹⁴ Naar de mening van de redactie van het losbladige Handboek Lokale Overheden ziet het verbod om kosten van bezwaar- en beroepsprocedures te verhalen niet op de kosten van het behandelen van bezwaar- en beroepschriften tegen de individuele heffing *als zodanig*. De redactie schaat deze kosten onder de verhaalbare perceptiekosten. Omdat belastingaanslagen gebonden beschikkingen zijn, is van heroverweging van beleid geen sprake indien tegen de individuele aanslagen bezwaar of beroep wordt ingesteld, aldus de redactie.⁹⁵

De meeste bestuursorganen hebben geen wettelijke grondslag voor het doorberekenen van kosten van bezwaar- en beroepsprocedures. Er is discussie of dergelijke kosten uit de algemene middelen, specifieke uitkeringen of anderszins moeten worden bekostigd, dan wel dat deze kosten in het tarief mogen worden verwerkt als uitvoeringskosten. Met name waterschappen

⁸⁷ Rechtbank Leeuwarden 10 december 2009, ECLI:NL:RBLLE:2009:BK6659.

⁸⁸ Zie toelichting op onderdeel 2.3.1.4 van de gemeentelijke model-legestarieventabel.

⁸⁹ De extra leges zijn dan een financiële prikkel om voorafgaand aan het bouwen 'netjes' een omgevingsvergunning voor de bouwactiviteit aan te vragen. Maatvoering is hierbij belangrijk. De extra leges mogen niet zo hoog zijn dat het strafkarakter gaat overheersen. Een verhoging van 10% met een absoluut maximum van € 1.000 valt naar de mening van de VNG binnen de redelijke grenzen.

⁹⁰ Rechtbank Haarlem, 26 augustus 2008, ECLI:NL:RBHAA:2008:BF2108.

⁹¹ Rechtbank Zutphen 12 januari 2007, ECLI:NL:RBZUT:2007:AZ6726.

⁹² Zie ook Verhalen van kosten van bezwaar en beroep via legestarieven, ESB, Rotterdam, maart 2009.

⁹³ Kamerstukken I 1988/89, 20 565, nr. 140a, p. 5.

⁹⁴ Verhalen van kosten van bezwaar en beroep via legestarieven, ESB, A.P. Monsma, Rotterdam, maart 2009, paragraaf 2.4.4, p. 14.

⁹⁵ 'Heffingen lokale overheden', Retributies (algemeen), Hoofdstuk 8, aantekening 13, pag. 8-9, Reed Business. De redactie onderbouwt haar stelling onder verwijzing naar een tweetal uitspraken van Hof Amsterdam, te weten die van 15 december 2000, nr. 99/00947, *Belastingblad* 2001/261 en die van 31 augustus 2001, nr. 00/60, *Belastingblad* 2002/177. De Hoge Raad heeft zich nog niet over deze problematiek uitgelaten.

kunnen in de knel komen, aangezien waterschappen geen algemene uitkering van het Rijk ontvangen. Het lijkt dan ook in de rede te liggen dat verhaal van kosten van bezwaar en beroep tegen een individuele heffing mogelijk is. Dat geldt natuurlijk in ieder geval voor de situatie dat specifieke wetgeving de mogelijkheid tot verhaal van deze kosten legaliseert, zoals dat bijvoorbeeld geldt voor de Rijksdienst Wegverkeer.

4.3.4 Uitzonderingen

Inbreuk op de hoofdregel dat indirecte kosten niet verhaald mogen worden, doet zich (onder omstandigheden) voor bij de volgende kostensoorten:

1. beleidsvoorbereiding;
2. inspraakprocedures;
3. handhaving en toezicht en controle, onder te verdelen in:
 - a. toelating;
 - b. posttoelating;
 - c. preventieve handhaving
 - d. repressieve handhaving
4. bezwaar- en beroepsprocedures
5. compensabele omzetbelasting

Er kan geen eenduidige lijn worden getrokken voor de doorberekening van deze kosten. Indien de betreffende instantie zelf geen algemene middelen heeft waaruit de niet verhaalbare kosten kunnen worden voldaan, horen die kosten voor rekening te komen van die overheid die de betreffende taak aan de betreffende instantie heeft opgedragen c.q. het initiatief tot een wettelijk verhaalsrecht kan nemen. Per heffing, leges, recht of tarief dient dan ook te worden bekeken of de kosten door te berekenen zijn. Daarbij moet rekening worden gehouden met de daartoe geldende wetgeving.

In onderstaande tabel (tabel 1) is aangegeven of de hoofdregel van toepassing is (de kosten zijn niet verhaalbaar en dus met "niet" aangegeven) dan wel of dit een uitzondering vormt. Eenzelfde toets is ook aangelegd bij de besproken ZBO's.

Tabel 1

Heffing	Beleid	Inspraak	Preventie	Repressie	Bezwaar/ beroep ⁴	BTW- compensatie
rechten/leges	Niet	niet	niet ¹	niet	wel	wel ²
afvalstoffenheffing	Niet	niet	niet ¹	niet	wel	wel
grondwaterheffing	Wel	wel	niet ¹	niet	wel	niet
verontreinigingsheffing	Wel	wel	Wel	wel	wel	n.v.t.
AFM	Wel	wel	wel ³	wel ³	wel	niet
Ctgb	Niet	niet	niet ¹	niet	wel	niet
Kadaster	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	Wel	niet
LVLN	n.v.t.	n.v.t.	niet ¹	niet	Wel	niet
RDW	n.v.t.	wel	Wel	wel	Wel	niet
IVW	Wel	wel	Wel	wel	Wel	niet

5 Stap 4; Hoe worden kosten verdeeld?

De eerste 3 stappen zijn doorlopen. Het is nu duidelijk welke kosten kunnen worden verhaald bij bestemmingsheffingen en rechten. Bij stap 4 is stilgestaan hoe de kosten verdeeld moeten worden. Kosten die uitsluitend voor één bepaalde dienst worden gemaakt, kunnen eenvoudig aan deze dienst worden toegerekend. Bij complexe dienstverlening is het niet altijd direct duidelijk aan welke dienst kosten kunnen worden toegerekend en voor welk bedrag.

Alvorens hier dieper op in te gaan, wordt eerst stil gestaan bij de voorschriften die van toepassing zijn op provincies, gemeenten, waterschappen, ZBO's en het Rijk. Dit wettelijk kader aangaande overheidsverslaggeving vormt een belangrijk uitgangspunt voor het verdelen van de kosten.

5.1 Financiële voorschriften provincies, gemeenten, waterschappen, ZBO's en Rijk

5.1.1 Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten

Vanaf 2004 is het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften (1995) vervangen door het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) ([verdiepingstekst 32](#)). Redenen voor het invoeren van het BBV waren onder meer de veranderende informatiebehoefte van zowel interne als externe partijen en de invoering van de Wet dualisering provincies en de Wet dualisering gemeenten. Via deze wetten kregen Provinciale Staten (PS) en de gemeenteraad een andere, meer ontvloten, positie tegenover Gedeputeerde Staten (GS) respectievelijk het college van burgemeester en wethouders (B&W). Ten behoeve van de daarmee meer kaderstellende en controlerende rol moesten de verslaggevingsinstrumenten worden aangepast.

Het BBV geeft aan dat voor de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie een stelsel van baten en lasten wordt gehanteerd (artikel 2), dat de indeling van de begroting en de jaarstukken identiek moet zijn (artikel 4) en dat de begroting ten minste bestaat uit een beleidsbegroting en een financiële begroting (artikel 7). Schematisch ziet de indeling van de begroting er als volgt uit:

Begroting	Beleidsbegroting	Programmaplan	Geeft de indeling van de financieel-administratieve huishouding van de organisatie. Hier wordt bepaald hoe de leges worden verankerd in de organisatie (paragraaf 5.1.1.1)
		Paragrafen	De paragraaf lokale heffingen geeft een totaalbeeld van de legesheffing binnen de organisatie op een aantal facetten (paragraaf 5.1.1.2)
	Financiële begroting	Overzicht baten & lasten	Geeft een gedetailleerd overzicht van de baten en lasten per product. Hier valt financiële informatie over de legesheffing terug te vinden (paragraaf 5.1.1.3)
		Uiteenzetting financiële positie	Raming voor het begrotingsjaar van financiële gevolgen van het beleid van leges. Ook aandacht voor reserves en (egaliserings-) voorzieningen (paragraaf 5.1.1.4)

Figuur 1

5.1.1.1 Het programmaplan

De beleidsbegroting is onderverdeeld in het programmaplan en de paragrafen. Artikel 8 van de BBV zegt over het programmaplan onder meer:

1. Het programmaplan bevat de te realiseren programma's, het overzicht van algemene dekkingsmiddelen en het bedrag voor onvoorzien.
2. Een programma is een samenhangend geheel van activiteiten.
3. Het programmaplan bevat per programma:
 - a. de doelstelling (de beoogde maatschappelijke effecten);
 - b. de wijze waarop ernaar gestreefd zal worden die effecten te bereiken;
 - c. de raming van de baten en lasten.

De enige eis die het BBV plaatst ten aanzien van programma's, is dat een programma een samenhangend geheel van activiteiten moet zijn. Welke en/of hoeveel programma's een gemeente of provincie dient te hanteren wordt niet vermeld. Hierin zijn gemeenten en provincies dan ook vrij. Een centraal kenmerk van een programma zijn de beoogde maatschappelijke effecten. De programma's vormen alle gemeentelijke of provinciale activiteiten die in hun samenhang geclusterd zijn. Dit is op een dusdanig niveau ingestoken dat de raad zijn kaderstellende en controlerende functie uit kan oefenen. Het hoge abstractieniveau van programma's geeft over het algemeen geen beeld van de kosten en opbrengsten van heffingen, rechten en tarieven. Voor een gedetailleerder beeld moet naar het niveau van de producten worden afgedaald.

Vanuit de programmabegroting wordt de productenraming opgebouwd, bijvoorbeeld door per programma subprogramma's te onderscheiden die samenvallen met productgroepen en deze verder uit te splitsen naar producten.⁹⁶ Een productenraming geeft het college de mogelijkheid om de uitvoering van het beleid dat de raad heeft aangegeven aan te sturen en te beheersen. Daarnaast kan het college met behulp van een analyse van de producten gemakkelijker verantwoording afleggen aan de raad over de vraag of de beoogde maatschappelijke effecten bereikt zijn. De productenraming is integraal: net zoals de programmabegroting dekt de productenraming alle gemeentelijke activiteiten. De totale baten en lasten van de productenraming zijn gelijk aan die van de programmabegroting. Een product van een

⁹⁶ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties/VNG: Handreiking duale begroting.

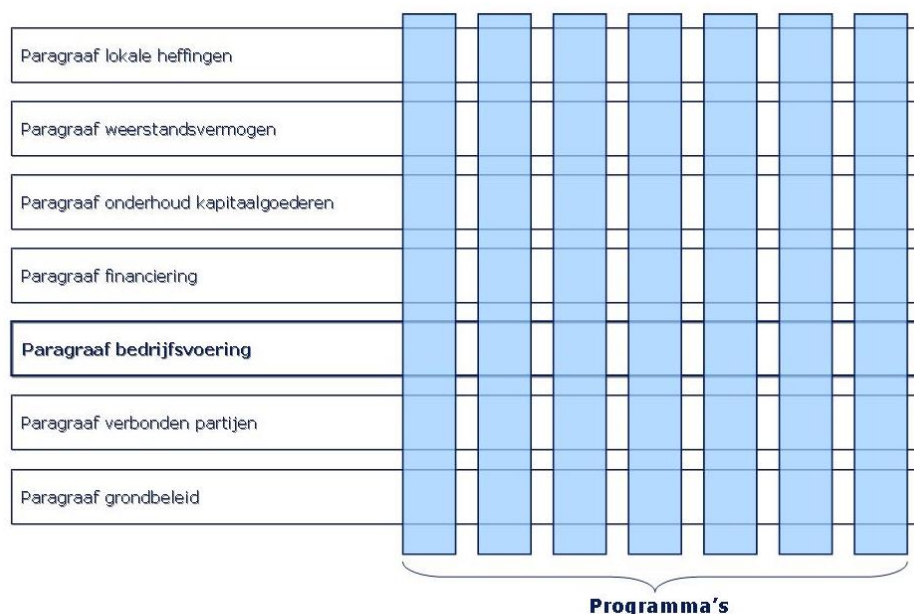
productenraming kan worden omschreven als het resultaat van samenhangend handelen, meetbaar gemaakt in tijd, geld en kwaliteit. De handreiking duale begroting (uitgegeven door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de VNG) geeft aan dat de volgende criteria in de praktijk gebruikelijk zijn om van een product te spreken. Een product moet:

- duidelijk en herkenbaar zijn omschreven;
- gekoppeld zijn aan een beleidsdoelstelling van de programmabegroting;
- gekoppeld zijn aan een doelgroep;
- het resultaat zijn van een deelproces;
- meet- en toetsbaar zijn;
- stabiel zijn; en
- financieel en politiek relevant zijn.

Verder meldt de handreiking duale begroting dat de keuze van het aggregatieniveau van de producten in sterke mate afhankelijk is van het onderwerp en de aard van het budget. Een product kan een goed, voorziening, dienst of activiteit zijn. Voor het administratief vastleggen van de kosten en opbrengsten van de heffingen, rechten en tarieven betekent dit dat de heffing moet worden vertaald naar een product. Hierbij dient het college de afweging te maken of zij iedere heffing apart vorm wil geven in een product (bijvoorbeeld het product paspoorten) of dat diverse heffingen worden geclusterd in een product (bijvoorbeeld een product reisdocumenten dat de paspoorten en de identiteitskaarten bevat). In hoofdstuk 7 wordt nader ingegaan op de informatievoorziening ten aanzien van de heffingen, rechten en tarieven binnen producten.

5.1.1.2 De paragrafen

Het tweede onderdeel van de beleidsbegroting is de paragrafen. De paragrafen bij de begroting en de jaarstukken geven een dwarsdoorsnede van de financiële aspecten van de begroting en de jaarstukken gezien vanuit een bepaald perspectief. Het gaat hierbij om onderdelen van de financiële functie die betrekking hebben op de beleidslijnen van beheersmatige aspecten (BBV, artikel 9). Die kunnen grote financiële impact hebben, politieke betekenis hebben of van belang zijn voor de realisatie van programma's. De paragrafen stellen de raad in staat om de beleidslijnen van diverse onderdelen van de financiële functie vast te stellen en de hoofdlijnen van de uitvoering te controleren. De relatie tussen de programma's en de begroting wordt in onderstaande figuur weergegeven:



Figuur 2

Artikel 9 van het BBV geeft aan dat de begroting ten minste de volgende paragrafen dient te bevatten (tenzij het desbetreffende aspect niet aan de orde is bij de provincie, onderscheidenlijk gemeente):

- a. lokale heffingen;
- b. weerstandsvermogen;
- c. onderhoud kapitaalgoederen;
- d. financiering;
- e. bedrijfsvoering;
- f. verbonden partijen; en
- g. grondbeleid.

Met name de paragraaf lokale heffingen is bij een analyse van de belastingen en heffingen van gemeenten en provincies van belang. Bij de uitwerking van het overzicht lokale heffingen kan naast algemene dekkingsmiddelen ook worden ingegaan op lokale heffingen die bij een programma horen. Zo worden de rioolrechten bijvoorbeeld op een programma geboekt als baten, maar komen deze ook voor in het overzicht lokale heffingen. Volgens artikel 10 van het BBV bevat de paragraaf lokale heffingen ten minste:

- a. de geraamde inkomsten;
- b. het beleid ten aanzien van lokale heffingen;
- c. een overzicht op hoofdlijnen van diverse heffingen;
- d. een aanduiding van de lokale lastendruk;
- e. een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid.

Binnen de paragraaf lokale heffingen kan de provincie/gemeente verantwoording afleggen aan de burger omtrent het gevoerde beleid inzake belastingen en heffingen. Hiermee is deze paragraaf, naast de producten, een tweede plaats in de gemeentelijke verslaggeving en administratie waar op hoog niveau informatie valt te vinden over de baten en lasten ten aanzien van de heffingen, rechten en tarieven. De mogelijke uitwerking van de paragraaf lokale heffingen is opgenomen in [paragraaf 5.5](#).

5.1.1.3 Overzicht baten en lasten

De financiële begroting bestaat uit het overzicht van baten en lasten en de uiteenzetting van de financiële positie. Het overzicht van baten en lasten geeft een samenhangend overzicht van de baten en lasten van de programma's, zoals genoemd in het programmaplan. Artikel 17 van het BBV geeft dan ook aan dat het overzicht van baten en lasten per programma, of per programmaonderdeel, de raming van de baten en lasten en het saldo moet geven. De programma's zijn toegesneden op het niveau van de raad. Binnen een gemeente zal het college van burgemeester en wethouders de programma's vertalen in producten (subonderdelen van de programma's). De gemeente of provincie kan er voor kiezen het overzicht van baten en lasten op dit niveau in de begroting op te nemen.

De heffingen, rechten en tarieven krijgen de vorm van een product, of zijn onderdeel van een product. Door aansluiting te zoeken bij de indeling die is gehanteerd in de verordeningen ontstaat automatisch per product – dat één of meerdere heffingen, rechten of tarieven bevat – een duidelijk overzicht van de baten en lasten en hiermee inzicht in het vraagstuk omtrent maximale kostendekkendheid. Immers (afgezien van de diensten die onder de Europese dienstenrichtlijn dan wel onder de Wabo vallen), de eis van maximale kostendekkendheid is verankerd op het niveau van de verordening (met uitzondering van de in één verordening gecombineerde afvalstoffenheffing en reinigingsrechten).⁹⁷ Met deze werkwijze geeft het overzicht van baten en lasten op het niveau van de producten een gedetailleerd financieel beeld van de heffingen en retributies.

⁹⁷ HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC3691.

5.1.1.4 Uiteenzetting financiële positie

Het tweede onderdeel van de financiële begroting, de uiteenzetting van de financiële positie, bevat een raming voor het begrotingsjaar van de financiële gevolgen van het bestaande en het nieuwe beleid dat in de programma's is opgenomen (artikel 20 BBV). Voor een integrale afweging van de programma's is een beeld van de budgettaire ruimte essentieel. De raad moet zich een oordeel kunnen vormen over de mogelijkheden op zowel de korte als de lange termijn.

Bij het toerekenen van kosten aan een heffing moet worden stilgestaan bij het gebruik van reserves en voorzieningen. Zo geeft artikel 20 van de BBV ook aan dat er aandacht moet worden besteed aan de stand en het verloop van de reserves en voorzieningen. In paragraaf 5.1.3.3 wordt uitvoerig stilgestaan bij (egalisatie)voorzieningen en reserves.

5.1.2 Waterschapsbesluit Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen

Met ingang van het verslagjaar 2009 zijn het Waterschapsbesluit en de Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen van toepassing op de financiële huishouding van waterschappen. De regelgeving toont sterke verwantschap met het BBV. De Comptabiliteitsvoorschriften voor de waterschappen (1992) zijn komen te vervallen.

In het Waterschapsbesluit wordt op verschillende plekken ingegaan op kosten en opbrengsten in relatie tot heffingen. In artikel 4.1 is het begrip kostendragers gedefinieerd als een indeling waarmee de netto-kosten worden gerangschikt naar de taken die in het reglement aan het waterschap worden opgedragen of door het algemeen bestuur worden onderscheiden en waarvoor een aparte belasting wordt geheven. In artikel 4.2 is bepaald dat de toerekening van kosten plaatsvindt op basis van objectieve, bedrijfseconomische criteria. Het Waterschapsbesluit kent twee paragrafen die in dit kader de aandacht verdienen.

In de paragraaf betreffende de kostentoerekening (artikel 4.15) moet worden ingegaan op de principes die zijn gehanteerd bij de toerekening van kosten aan de kostendragers. Kernpunten van de paragraaf zijn de kwantitatieve grondslagen en objectieve, bedrijfseconomische criteria die bij de kostentoerekening worden gehanteerd.

De paragraaf betreffende de waterschapsbelastingen (artikel 4.17) vertoont grote overeenkomsten met de paragraaf lokale heffingen uit het BBV. De paragraaf bevat ten minste:

- a. een overzicht op hoofdlijnen van de diverse belastingen;
- b. een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid;
- c. de mate van kostendekkendheid van de diverse belastingen, waarbij wordt ingegaan op de bestemmingsreserves voor tarief egalisatie;
- d. de geraamde opbrengsten;
- e. de tarieven;
- f. een aanduiding van de lastendruk die het gevolg is van de waterschapsbelastingen.

5.1.3 Boekhoudregels Rijk en ZBO's

5.1.3.1 Boekhoudregels Rijk

Op de rijksoverheid is de Comptabiliteitswet van 2001 van toepassing. Daarnaast zijn er andere voorschriften opgesteld met betrekking tot begrotingsbeheer, de comptabele regelgeving genaamd. In het Handboek Financiële Informatie en Administratie Rijksoverheid (Hafir) zijn alle voorschriften die binnen de rijksoverheid gelden op het gebied van begrotingsbeheer, financieel beheer en financiële controle opgenomen.

Onderdeel van Hafir is ook de Handleiding Overheidstarieven. Deze handleiding wordt jaarlijks herzien en kan door onderdelen van de rijksoverheid worden gebruikt als hulpmiddel, indien voor het in rekening brengen van kosten voor verrichte werkzaamheden of verleende diensten aan afnemers buiten de rijksoverheid geen adequate kostenadministratie of een ander toereikend instrument ter bepaling van kostenvergoedingen voorhanden is.

Op de administratie van een onderdeel van de rijksoverheid is de Regeling departementale begrotingsadministratie 1997 van toepassing. In principe voert een onderdeel van de rijksoverheid een geïntegreerde kasverplichtingenadministratie. Vanuit deze administratie is het zeer lastig, zo niet onmogelijk, om kostprijzen aan een activiteit of product te koppelen. Vandaar dat het een aantal organisaties, die een uitvoerende taak hebben, is toegestaan een baten-lastenadministratie te voeren. Deze organisaties, baten-lastendiensten genaamd, zijn intern verzelfstandigd en vallen daardoor nog volledig onder de verantwoordelijkheid van de betrokken minister. De begroting van een baten-lastendienst is terug te vinden in de begroting van het betreffende ministerie. Ditzelfde geldt voor de verantwoording. Een baten-lastendienst dient een zodanige boekhouding te voeren dat op basis van kostprijzen begroot en verantwoord kan worden. De voorschriften zijn terug te vinden in Hafir. De kostprijzen worden gebruikt voor de afrekening met de (interne) opdrachtgever(s). Daarnaast kunnen ze input zijn voor het vaststellen van tarieven.

5.1.3.2 Boekhoudregels ZBO's

Zelfstandige Bestuursorganen (ZBO's) zijn verzelfstandigde onderdelen van de rijksoverheid (publiekrechtelijke ZBO's) of privaatrechtelijke organisaties met een wettelijke taak (privaatrechtelijke ZBO's). ZBO's zijn er in verschillende rechtsvormen. Publiekrechtelijke ZBO's kennen eigen rechtspersoonlijkheid of vormen een onderdeel van het Rijk. Privaatrechtelijke ZBO's daarentegen worden veelal in de vorm van een stichting, vereniging, BV, of NV gedreven.

Deze bestuursorganisaties zijn zelfstandig in die zin dat zij geen onderdeel uitmaken van de ministeries. Ze zijn wel onderdeel van de rijksoverheid, omdat ze een publieke taak vervullen en vaak worden gefinancierd door de rijksoverheid.

Op dit moment zijn in de instellingswet van de betreffende ZBO de bepalingen, die aan deze ZBO zijn gesteld in het kader van het financieel beheer, opgenomen. Publiekrechtelijke ZBO's vallen onder de werking van de Comptabiliteitswet 2001 en passen het geïntegreerd middelenbeheer⁹⁸ toe. Voor de privaatrechtelijke ZBO's geldt in principe ook het geïntegreerd middelenbeheer. Uitzonderingen hierop zijn mogelijk. De minister van Financiën stelt daarom samen met de betrokken minister vast of een privaatrechtelijke ZBO onder het regime van het geïntegreerd middelenbeheer valt. Het aantrekken van financiële middelen om daarmee via het opnieuw uitzetten van die financiële middelen additionele middelen te verwerven, wordt aangeduid als oneigenlijk kasbeheer. Het is een ZBO verboden oneigenlijk kasbeheer te voeren.

Op ZBO's kan de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen (2006) van toepassing zijn (verklaard).⁹⁹ Hierin is over begroting, verantwoording en financieel beheer een aantal punten opgenomen. Een ZBO dient jaarlijks een begroting in bij de voor zijn taken verantwoordelijke minister. Daarin wordt inzichtelijk gemaakt welk deel van de begroting door het ministerie wordt gefinancierd en welk deel uit tarieven. Vervolgens legt het ZBO

⁹⁸ Dit bestaat uit het verplicht aanhouden van liquide middelen bij het Rijk en de mogelijkheid van lenen bij de minister van Financiën.

⁹⁹ Indien een ZBO op of na 1 februari 2007 is ingesteld, is de Kaderwet van toepassing. Is een ZBO echter voor 1 februari 2007 ingesteld, dan moet op grond van de artikelen 2 en 42 Kaderwet worden beoordeeld of de Kaderwet ook op hen van toepassing is en of deze ZBO onder de omschrijving ZBO van artikel 1 Kaderwet valt.

verantwoording af aan de minister met een jaarrekening die zo veel mogelijk volgens titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is ingericht. Deze jaarrekening gaat vergezeld van een accountantsverklaring. Als een ZBO naast zijn wettelijk opgedragen taken andere activiteiten uitvoert, moet voor de wettelijke taken een afzonderlijke boekhouding worden gevoerd.

5.1.3.3 *(Egalisatie)voorzieningen en reserves*

Voorzieningen kennen een dusdanig karakter dat zij kunnen worden ingezet voor het egaliseren van kosten over de jaren. Een voorziening is een balanspost waarop via grootboekmutaties bedragen kunnen worden geboekt met als oogmerk het saldo op enig moment in de toekomst aan te wenden voor het doel waar de voorziening oorspronkelijk voor gevormd werd. Een voorziening kan worden ingezet om sterke fluctuaties op het gebied van kostentoe rekening tussen boekjaren te voorkomen. Wanneer een instantie de hoogte van de heffingen, rechten of tarieven bepaalt op basis van de hoogte van de kosten, zou dit immers kunnen betekenen dat ook de hoogte van de heffingen, rechten en tarieven fors schommelt tussen boekjaren. Dit is vanuit het oogpunt van de politiek en het perspectief van de klant vaak niet wenselijk. Het gebruik van een voorziening vraagt wel de nodige aandacht van de organisatie. Zo zullen de beleidsbepalers moeten aangeven wat de gewenste hoogte is van de voorziening. Daarnaast is de directe koppeling tussen de gemaakte kosten en de hoogte van de tarieven enigszins teruggebracht. Zoals gezegd levert dit het voordeel op dat de hoogte van de tarieven geen grote schommelingen kent tussen de boekjaren.

Aan de andere kant dienen beleidsbepalers periodiek (bijvoorbeeld tweejaarlijks) een analyse uit te laten voeren naar de ontwikkeling van de kosten. Bij het gebruik van een voorziening rijst de vraag of de hoogte ervan de tarieven nog voldoende is om de gemaakte kosten op de korte en de lange termijn goed te kunnen maken. Of wordt er misschien te veel in rekening gebracht bij de burger en groeit de voorziening tot ongewenste hoogte?

Reserves maken deel uit van het eigen vermogen van de organisatie. Dit zogenaamde surplus aan kapitaal dient als algemene zekerheid (vrije reserves) of is met een bepaalde bestemming gevormd (gebonden reserves/bestemmingsreserves). De categorie bestemmingsreserves kan worden ingezet om de kosten die gemaakt worden voor een bepaalde heffing of belasting in toom te houden. Deze reserve wordt in de praktijk vaak aangesproken om calamiteiten af te dekken. Zo kan een gemeente er voor kiezen om een reserve op te bouwen voor de riolering. Wanneer er plotseling een defect aan het rioleringsstelsel moet worden hersteld tegen hoge kosten, dan kan deze financiële tegenslag worden gedekt vanuit de reserve riolering. Dit zorgt er voor dat de gemaakte (en mogelijk doorberekende) kosten voor de riolering in dit boekjaar geen uitschieter te verwerken krijgen.

De boekhoudkundige verantwoording van reserves ([verdiepingstekst 33](#)) en voorzieningen is verschillend. Voorzieningen zijn balansrekeningen die een direct verband houden met het geboekte (financiële) resultaat van de organisatie. Dotaties en onttrekkingen aan een voorziening hebben invloed op de geboekte kosten en opbrengsten in een betreffend boekjaar. Dit geldt niet voor reserves. Reserves worden gevoed vanuit het resultaat van de organisatie. Mutaties in reserves dienen volgens het BBV onder de streep te worden verantwoord. Artikel 17 geeft aan dat het overzicht van baten en lasten het geraamde resultaat voor bestemming, de beoogde toevoeging en onttrekking aan de reserves (per programma) en het geraamde resultaat na bestemming dient weer te geven. Volgens de memorie van toelichting op artikel 229b Gemeentewet zijn bijdragen aan vervangingsreserves verhaalbaar als kostencomponent in het tarief.¹⁰⁰ Bijdragen aan uitbreidingsreserves zijn niet verhaalbaar, omdat deze lasten onvoldoende verband houden met de huidige dienstverlening.

¹⁰⁰ Kamerstukken II 1989/ 1990, 21 591, nr. 3, p. 61 en 81.

5.2 Kostenverdeelmethodes

Het berekenen van de kostprijs van een product of dienst kent drie beslismomenten¹⁰¹

1. Hoe wordt het kostenobject (product of dienst) gedefinieerd?
2. Wat zijn de directe en indirecte kosten die gerelateerd zijn aan het kostenobject?
3. Op welke wijze wordt de overhead aan een kostenobject toegerekend?

Het eerste beslismoment is besproken in paragraaf 5.1.1.1 ('het programmaplan')

Begroting	Beleidsbegroting	Programmaplan	Geeft de indeling van de financieel-administratieve huishouding van de organisatie. Hier wordt bepaald hoe de leges worden verankerd in de organisatie (paragraaf 5.1.1.1)
		Paragrafen	De paragraaf lokale heffingen geeft een totaalbeeld van de legesheffing binnen de organisatie op een aantal facetten (paragraaf 5.1.1.2)
	Financiële begroting	Overzicht baten & lasten	Geeft een gedetailleerd overzicht van de baten en lasten per product. Hier valt financiële informatie over de legesheffing terug te vinden (paragraaf 5.1.1.3)
		Uiteenzetting financiële positie	Raming voor het begrotingsjaar van financiële gevolgen van het beleid van leges. Ook aandacht voor reserves en (egalisatie-) voorzieningen (paragraaf 5.1.1.4)

Figuur 1

Voor het berekenen van de kostprijs en het toerekenen van kosten dient de definitie van de kostenobjecten vertaald te worden naar een administratieve indeling. Binnen het kader van het BBV moeten programma's en producten worden benoemd. Dit vraagt een vertaling van het heffen van heffingen, rechten en tarieven naar de indeling van producten. Ziet het bestuursorgaan / de raad binnen een gemeente zowel het heffen van leges voor paspoorten als identiteitskaarten als aparte producten? Of worden de leges samengevoegd in het product 'reisdocumenten'?

Het tweede beslismoment stond centraal in hoofdstuk 4. Per instantie zijn de kosten in beeld gebracht die mogen worden doorbelast aan de kostendragers, zoals de leges.

Het derde beslismoment brengt het onderwerp kostenverdeelmethodes naar voren ([verdiepingstekst 34](#)). Specifiek aandachtspunt binnen dit beslismoment is de allocatiesystematiek waarmee organisaties de overhead aan de kostenobjecten toekennen. In de loop der tijd zijn er diverse allocatiesystemen ontwikkeld. De drie bekendste methodes zijn:

- a. de opslagmethode
- b. de kostenplaatsmethode (ook wel productiecentramethode genaamd) en
- c. de Activity Based Costing (ABC).

De opslagmethode is minder nauwkeurig, maar gemakkelijker uit te voeren dan de methode van Activity Based Costing. De kostenplaatsmethode nestelt zich op beide criteria tussen deze twee methodes in. Een nauwgezetere allocatiemethode is niet altijd te verkiezen boven een eenvoudige methode. Dit hangt af van de mate waarin een andere allocatiemethode ook daadwerkelijk andere uitkomsten oplevert. Bovendien kost de toepassing van complexere methodes in het algemeen meer geld.¹⁰² De kostenplaatsmethode vindt een goede balans tussen eenvoud en nauwkeurigheid. In de volgende paragraaf

¹⁰¹ T.L.C.M. Groot en G.T. Budding, *Prestaties geprezen, cost accounting door Nederlandse gemeenten*, Den Haag, VNG-Uitgeverij 1998.

¹⁰² T.L.C.M. Groot en G.T. Budding, *Prestaties geprezen, cost accounting door Nederlandse gemeenten*, Den Haag, VNG-Uitgeverij 1998.

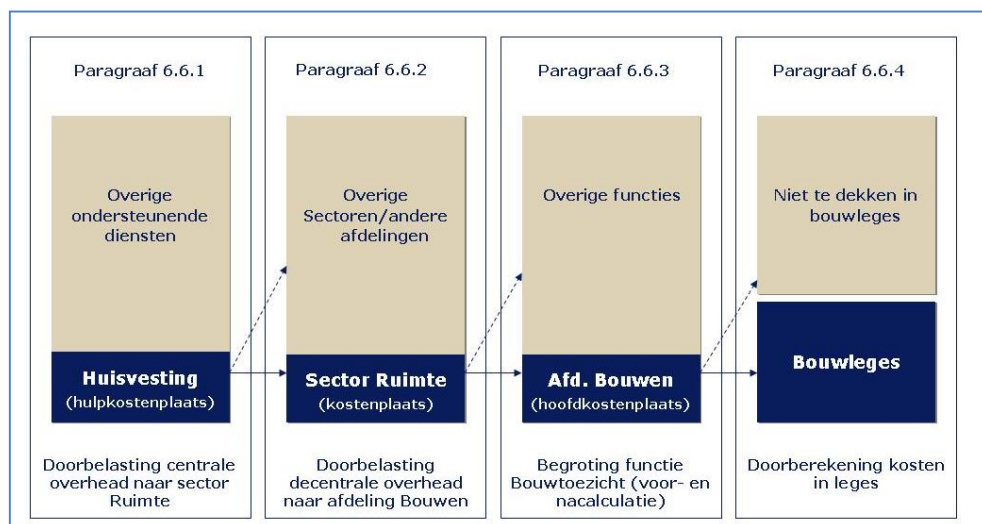
wordt het verdelen van kosten met behulp van de kostenplaatsmethode verder uitgewerkt.

5.2.1 Verdere uitwerking kostenplaatsenmethode

De kostenplaatsmethode werkt met een gelaagdheid in de administratie. Hierbij wordt gebruik gemaakt van hulpkostenplaatsen, kostenplaatsen, hoofdkostenplaatsen en kostenobjecten. Deze varianten van kostenplaatsen zijn alle bedoeld om de overheadkosten aan een kostenobject (lees heffingen, rechten en tarieven) toe te kennen. Zoals [Figuur 3](#) laat zien, probeert de kostenplaatsmethode de kosten die een direct verband kennen met een kostenobject rechtstreeks te verantwoorden op de afdeling die de heffingen, rechten of tarieven verzorgt.

Welke overheadkosten er via de kostenplaatsmethode mogen worden verdeeld, is behandeld in hoofdstuk 4. Uitgangspunt is dat de overheadkosten een verband kennen met het kostenobject.

Op het gebied van de indeling van de financiële administratie en het grootboekschema kennen instanties een grote mate van vrijheid. Dit is geheel in lijn met de gedachte van het BBV dat aangeeft dat gemeenten en provincies zelf kunnen bepalen welke programma's en producten zij in het leven roepen. Maar ook de voorschriften voor waterschappen bieden voldoende vrijheid voor het inrichten van de financiële huishouding. Logischerwijs beschikken instanties dan ook over de autonomie om de indeling van de kostenplaatsen vorm te geven naar eigen inzicht. Politieke wensen, de organisatiestructuur van de organisatie en de planning- & controlcyclus zijn factoren die hierbij van belang zijn. Desondanks verschaffen wij hieronder een handreiking voor het verdelen van kosten middels de kostenplaatsmethode. De systematiek wordt verduidelijkt aan de hand van een casus: kostendoorbelasting aan omgevingsvergunningen.¹⁰³ Samenvattend ziet de doorbelastingswijze er als volgt uit:



Figuur 3

Hoewel de gekozen casus is toegesneden op een gemeente, is de systematiek binnen het Rijk, ZBO's, waterschappen en provincies op eenzelfde wijze te hanteren.

5.2.1.1 Hulpkostenplaatsen

Hulpkostenplaatsen bieden ruimte voor het verzamelen van kosten die een verband kennen met kostenobjecten, maar een sterk algemeen karakter

¹⁰³ Hoewel de bouwvergunningen onder de Wabo onderdeel uit zullen maken van de omgevingsvergunning, wordt in deze casus specifiek de lastentoe rekening aan de omgevingsvergunningen uitgebeeld.

kennen. Overhead mag extern worden doorberekend wanneer deze is gerelateerd aan uitvoeringsondersteuning en niet aan beleidsondersteuning. Deze kosten worden veelal gemaakt voor de totale organisatie. Klassieke voorbeelden zijn huurkosten, kosten voor gas/water/licht en automatiseringskosten. Overigens gaat het hierbij wel om *algemene* automatiseringskosten (zoals software-licenties). Kosten voor software, die specifiek is bestemd voor bepaalde heffingen, rechten of tarieven, dienen direct te worden verantwoord op het kostenobject. De kosten die verzameld worden op hulpkostenplaatsen worden doorbelast naar kostenplaatsen (en eventueel direct naar hoofdkostenplaatsen). Hieronder wordt dit ([Figuur 4](#)) grafisch weergegeven voor de casus 'kostendoorbelasting aan omgevingsvergunningen':

Hulpkostenplaats Huisvesting			
Huurkosten	1.000.000	Doorbelasting Sector Ruimte	450.000
Kosten onderhoud	400.000	Doorbelasting Sector Maatschappij	550.000
Loonkosten opzichter	35.000	Doorbelasting Diensten/middelen	530.000
Kosten gas/water/licht	65.000		
Verzekeringskosten	30.000		
Totaal	1.530.000	Totaal	1.530.000

Kostenplaats Sector Ruimte	
Loonkosten	1.200.000
Kosten archief	95.000
Doorbelaste kosten P&O	205.000
Doorbelaste kosten Facilitair	50.000
Doorbelaste kosten Huisvesting	450.000
Totaal	2.000.000

Figuur 4

5.2.1.2 Kostenplaatsen

Kostenplaatsen kunnen worden ingeruimd om de kosten te verzamelen die gemaakt worden voor en door ondersteunende afdelingen. Denk hierbij aan de afdelingen Personeel & Organisatie (P&O), Financiën, Communicatie en Facilitaire Zaken. Ook het hanteren van sectoren of diensten als kostenplaatsen behoort tot de mogelijkheden. Al deze afdelingen verlenen diensten aan de afdelingen die de heffingen, rechten en tarieven verzorgen. Deze kostenplaatsen bevatten kosten die zij krijgen doorberekend vanuit de hulpkostenplaatsen, aangevuld met specifieke kosten die de afdelingen zelf maken.

Voor de afdeling P&O valt bijvoorbeeld te denken aan de loonkosten van de personeelsfunctionarissen, de kosten van het salarisadministratiesysteem en mogelijk de kosten voor de inhuur van externe expertise. Overigens is het ook mogelijk voor een organisatie om de hulpkostenplaatsen en kostenplaatsen samen te voegen. Zowel de hulpkostenplaatsen (bijvoorbeeld huisvesting) als de kostenplaatsen (bijvoorbeeld de afdeling financiën of de sector wonen en ruimte) zijn immers ondersteunend aan de hoofdkostenplaatsen (in de casus de afdeling bouwen). Logischerwijs worden de kosten van de kostenplaatsen doorbelast naar de hoofdkostenplaatsen. Grafisch ziet dit er voor de casus 'kostendoorbelasting aan omgevingsvergunningen' als volgt uit ([Figuur 5](#)):

Kostenplaats Sector Ruimte			
Loonkosten	1.200.000	Doorbelasting afd. Bouwen	700.000
Kosten archief	95.000	Doorbelasting afd. Ruimtelijke ordening	550.000
Doorbelaste kosten P&O	205.000	Doorbelasting afd. Milieu	750.000
Doorbelaste kosten Facilitair	50.000		
Doorbelaste kosten Huisvesting	450.000		
Totaal	2.000.000	Totaal	2.000.000

Hoofdkostenplaats afdeling Bouwen	
Loonkosten	800.000
Inhuur derden	125.000
Kosten softwarepakket	25.000
Doorbelaste kosten sector Ruimte	700.000
Totaal	1.650.000

Figuur 5

5.2.1.3 Hoofdkostenplaatsen

De hoofdkostenplaatsen kunnen worden vormgegeven door de afdelingen die de heffingen, rechten en tarieven verzorgen. Binnen een gemeente zal de afdeling Bouwen bijvoorbeeld zorg kunnen dragen voor het opleggen van de leges voor de afgifte van een omgevingsvergunning. Een dergelijke afdeling krijgt kosten doorbelast vanuit de hulpkostenplaatsen (zoals een deel van de huurkosten) en de kostenplaatsen (zoals voor de dienstverlening vanuit P&O of de sector Ruimte). Aanvullend worden op deze hoofdkostenplaats ook de kosten verantwoord welke specifiek worden gemaakt door de afdeling zelf. Te denken valt aan loonkosten, inhuur van externe expertise en de kosten voor specifieke software. Vanuit de hoofdkostenplaats Bouwen worden de kosten doorbelast aan de kostendrager, in dit geval het product 'omgevingsvergunningen'. Grafisch ziet dit er voor de casus 'kostendoorbelasting aan omgevingsvergunningen' als volgt uit (Figuur 6):

Hoofdkostenplaats afdeling Bouwen			
Loonkosten	800.000	Doorbelasting naar bouwleges	1.100.000
Inhuur derden	125.000	Doorbelasting 'digitalisering archief'	200.000
Kosten softwarepakket	25.000	Doorbelasting product 'handhaving'	350.000
Doorbelaste kosten sector Ruimte	700.000		
Totaal	1.650.000	Totaal	1.650.000

Product Bouwvergunningen (Kostendrager)			
Kosten kadaster	15.000	Opbrengsten bouwleges	950.000
Kosten archief	20.000		
Kapitaallasten	75.000	Saldo per 31/12	300.000
Doorbelasting afd. Bouwen	1.100.000		
Doorbelasting Ruimtelijke Ord.	40.000		
Totaal	1.250.000	Totaal	1.250.000

Figuur 6

5.2.1.4 Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven

De kostenobjecten, in de casus het product omgevingsvergunningen, krijgen directe kosten doorbelast die specifiek gemaakt worden voor de leges en krijgen daarnaast vanuit de hoofdkostenplaatsen alle kosten doorbelast die vanuit de organisatie worden gemaakt voor het heffen van de betreffende leges. Aan de andere kant van de resultatenrekening worden de opbrengsten geboekt van de leges in kwestie.

Voor provincies en gemeenten (en ook voor waterschappen) is hiermee de kous nog niet af. Het BBV (artikel 71 t/m 74, [verdiepingstekst 35](#)) eist dat *alle* kosten en opbrengsten voor omgevingsvergunningen worden geplaatst op functie 822 respectievelijk 823. In het kader van de externe verslaggeving (Informatie voor derden: IV3) moet de administratie van gemeenten en provincies worden (terug)vertaald naar de functionele indeling van de comptabiliteitsvoorschriften 1995.

Dit betekent dat er op het product omgevingsvergunningen niet alleen kosten worden verantwoord die mogen worden doorbelast in de leges voor de omgevingsvergunningen. Een blik op de geaggregeerde kosten, baten en het hieruit voortkomende saldo is dus voor gemeenten en provincies niet voldoende om vast te stellen of de organisatie maximaal kostendekkend is geweest bij het heffen van de bouwleges. In het figuur hieronder ([Figuur 7](#)) wordt dit grafisch uitgebeeld:

Lasten € 1.250.000		Baten € 950.000		Saldo € 300.000	
Specificatie					
Omschrijving	Kosten	Doorbelastbaar?		Doorbelaste kosten	
Kadaster	15.000	✓		15.000	
Archief	20.000	✓		20.000	
Kapitaallasten	75.000	✓		75.000	
Afdeling bouwen	1.100.000	?		770.000	
Afdeling R.O.	40.000	?		20.000	
Totaal	1.250.000			900.000	

Figuur 7

De kosten die op het product omgevingsvergunningen zijn verantwoord, vereisen een nadere analyse. Hoofdstuk 4 van deze handreiking geeft een beeld van de kosten die mogen worden doorberekend in de leges voor de omgevingsvergunningen. Met behulp van deze informatie kan men zien dat niet alle kosten die de afdeling 'bouwen' heeft doorbelast, mogen worden doorberekend in de leges. Daarom is er in de kolom 'doorbelastbaar' een vraagteken opgenomen voor deze kostenpost. Kosten die de organisatie maakt (lees uren die er worden geïnvesteerd) voor handhaving, toezicht & controle (met uitzondering van de eerste controle), bezwaar en beroepsprocedures en uren voor het opstellen van beleid mogen niet worden doorberekend in de leges voor de omgevingsvergunningen (zie [paragraaf 4.3.3](#)) Afhankelijk van het financiële systeem dat een organisatie gebruikt is het mogelijk deze analyse te automatiseren door de toegestane en niet toegestane kosten apart te "labelen".

In het gekozen voorbeeld is € 770.000 van de € 1.100.000 geboekte kosten doorberekenbaar in de leges. Met behulp van een kostenverdeelstaat en een tijdschrijfsysteem kan deze analyse eenvoudig worden uitgevoerd. Indien de organisatie niet beschikt over een tijdschrijfsysteem, zal men moeten werken met een schatting van de tijd of een tijdelijke meting van de tijd die werknemers besteden aan het uitvoeren van bepaalde taken. Het voorbeeld toont aan dat de kosten op een geaggregeerd niveau de baten overschrijden (€ 1.250.000 versus € 950.000), maar dat uit een nadere analyse blijkt dat de opbrengst van de leges de kosten wel hebben overschreden in dit betreffende jaar (€ 950.000 opbrengst versus € 900.000 kosten).

Gezien het feit dat de leges maximaal kostendekkend mogen zijn, zouden de opbrengsten de kosten niet mogen overstijgen. De vraag is echter welke analyseperiode men hiervoor gebruikt. Indien een organisatie werkt met een egalisatievoorziening zou het eigenlijk wel eens zo kunnen zijn dat de opbrengsten van de leges de uitgaven te boven gaan in een boekjaar. Deze 'winst' wordt in de egalisatievoorziening gestort ter dekking van 'verliezen' in andere boekjaren. Echter, over meerdere boekjaren bezien zouden de leges maximaal kostendekkend mogen zijn.

De gekozen handelwijze vraagt voor iedere heffing, recht of tarief minimaal een eigen grootboekrekening of "label" (zie hierboven) voor de kosten, alsmede een eigen grootboekrekening of "label" voor de opbrengsten. Al naar gelang de wens naar inzichtelijkheid van de gemaakte kosten en de geboekte opbrengsten kan het aantal grootboekrekeningen voor heffingen, rechten en tarieven worden uitgebreid. Bij de clustering van deze grootboekrekeningen in producten (voor gemeenten en provincies) dient een aantal zaken in ogenschouw te worden genomen. Wanneer voor iedere heffing, recht of tarief een apart product wordt gecreëerd, wordt het effect van kruissubsidiëring geminimaliseerd (zie ook paragraaf 6.2.2.1).

5.2.1.5 Vereisten voor het hanteren van de kostenplaatsenmethode

De kostenplaatsmethode is een allocatiemethodiek die in elke organisatie kan worden aangebracht. De essentie van het model is eenvoudig. Wanneer men de kosten echter nauwkeuriger door wilt belasten, neemt de complexiteit en de bewerkelijkheid van de uitvoering van de kostenplaatsmethode toe. Zo kunnen loonkosten van een ondersteunende afdeling (bijvoorbeeld P&O) worden doorbelast op basis van het aantal fulltime equivalenten (fte) van de overige afdelingen. Binnen deze werkwijze is de doorbelasting van de kosten van de ondersteunende afdeling relatief eenvoudig te bepalen. Wanneer de organisatie echter werkt met een tijdschrijfsysteem, dan neemt de nauwkeurigheid in het verband tussen kostenveroorzaker en kostendrager toe. Doordat de P&O-functionarissen middels tijdschrijven verantwoording afleggen over het aantal uren dat zij voor andere afdelingen hebben besteed, worden de afdelingen die het meest gebruik maken van deze diensten geconfronteerd met de hoogste lasten. Het hanteren van een tijdschrijfsysteem is niettemin wel complexer en (administratief) bewerkelijker. Uitgangspunt hierbij is dat de indeling van het tijdschrijfsysteem aan dient te sluiten op de kostendragers. Uit onderzoek blijkt dat dit in de praktijk nogal te wensen overlaat. De gehanteerde systemen geven veelal een algemeen beeld van de tijdsbesteding en niet op het niveau van de individuele legesfeiten.¹⁰⁴ Tevens vraagt het gebruik van een tijdschrijfsysteem de nodige ondersteuning vanuit de planning- & controlcyclus. Een tijdschrijfsysteem zonder goede planning & control instrumentarium en uitvoering is als een auto zonder benzine. Het doel waarvoor het systeem in het leven is geroepen (namelijk het beheersen en juist verantwoorden van kosten) zal nooit worden bereikt. Hoe vaak wordt er niet binnen een organisatie tijd geschreven zonder dat er iemand controleert of de tijd juist en rechtmatig is geschreven?

De planning- en controlcyclus kent nog een aspect dat aandacht verdient inzake het doorbelasten van kosten. Een (hulp)kostenplaats mag geen

¹⁰⁴ Bex, Kaltenbrunner en de Wolff, Eindrapportage onderzoek Inventarisatie en Analyse Leges, 2006.

onderdeel van de administratieve organisatie zijn waar medewerkers zonder slag of stoot willekeurig kosten kunnen plaatsen. Doorbelasting van de juiste kosten aan het juiste kostenobject vereist het boeken van kosten op de juiste grootboekrekening. Het neerleggen van taken, rollen en verantwoordelijkheden vormt binnen de kostenplaatsmethode een belangrijk aandachtspunt. Iedere (hulp)kostenplaats moet worden toegerekend aan een functionaris. Veelal is deze 'eigenaar' het hoofd van de betreffende afdeling. Zo is het hoofd van de afdeling P&O vaak een logische keuze om de verantwoordelijkheid op zich te nemen van de kostenplaats P&O. Deze taak vraagt van de betreffende functionaris dat hij/zij de kostenplaats beheert: de 'eigenaar' is verantwoordelijk voor het feit dat de kostenplaats alleen kosten bevat die hier op thuishoren. Dit is een middel om te voorkomen dat kosten onterecht worden doorbelast aan kostenobjecten.

Tenslotte zullen er diverse beslissingen moeten worden genomen op beleidsmatig niveau. Een strak beleidsmatig kader zorgt voor helderheid en geeft stevige handvatten voor de uitvoering van het beleid.

Beleidsbepalers zullen antwoorden moeten geven op vragen als:

- Wordt kostendekkendheid nagestreefd op 'individueel' heffing/recht/tarief -niveau of geldt de kostendekkendheid op het niveau van de afdeling of de verordening?
- Indexeert de organisatie de hoogte van de heffingen, rechten of tarieven jaarlijks of worden deze jaarlijks vooral afgestemd op de hoogte van de te verwachten kosten?
- Hoe gaat de organisatie om met de kosten van het kwijtschelden van heffingen, rechten of tarieven?
- Maakt de organisatie gebruik van een egalisatievoorziening?
- Bij het gebruik van een egalisatievoorziening: wat is de maximale hoogte van de egalisatievoorziening?
- Bij het gebruik van een egalisatievoorziening: met welke frequentie wordt de ontwikkeling van de kosten en dotaties/onttrekkingen aan de voorziening geanalyseerd?

5.3 Kostenverdeelsleutels

De wijze waarop toerekening van indirecte kosten aan kostenobjecten plaatsvindt wordt niet alleen door de methode van kostenallocatie bepaald, maar ook door de hierbij gehanteerde verdeelsleutels.¹⁰⁵ In de praktijk worden diverse verdeelsleutels gehanteerd. Bekende voorbeelden zijn: het aantal personeelsleden (fte), de urenbesteding, het aantal vierkante meters en het aantal werkplekken of pc's. Over het algemeen geldt, des te meer verdeelsleutels een organisatie hanteert, des te nauwkeuriger is de doorbelasting van de kosten. Een simpel voorbeeld kan deze stelling verdedigen: een organisatie besluit alle kosten door te belasten op basis van het aantal werknemers. Hiermee hanteert de organisatie dus slechts één verdeelsleutel. Ook de kosten die gemaakt worden voor automatisering worden middels deze verdeelsleutel doorbelast. Maar is het een eerlijke gedachte dat de buitendienst van deze organisatie, die geen gebruik maakt van computers, nu toch automatiseringskosten krijgt doorbelast? Het specifiek hanteren van de verdeelsleutel 'aantal personal computers' voor de automatiseringskosten in dit voorbeeld, zou de relatie tussen kostenveroorzakers en kostendragers een stuk zuiverder maken. De kostenverdelmethode Activity Based Costing probeert de relatie tussen kostenveroorzaker en kostendrager nog verder door te voeren in het doorbelastingsproces. Op basis van een uitvoerige analyse van de handelingen, die kosten veroorzaken, worden de kosten doorbelast aan de kostendragers.

¹⁰⁵ T.L.C.M. Groot en G.T. Budding, *Prestaties geprezen, cost accounting door Nederlandse gemeenten*, Den Haag, VNG-Uitgeverij 1998.

Dit voorbeeld maakt tevens duidelijk dat de kostenverdeelsleutels worden gekoppeld aan de kostenplaatsen en niet aan de kostensoorten. Kostensoorten zoals loonkosten en de aanschaf van producten vormen de kosten die op een kostenplaats (bijvoorbeeld automatisering) worden verzameld. Echter, de loonkosten worden vervolgens niet apart vanaf de kostenplaats doorbelast middels een specifieke verdeelsleutel. De totale kosten van de kostensoorten worden bij elkaar opgeteld en vervolgens doorbelast met behulp van een verdeelsleutel die het beste aansluit bij de kostenplaats. Zo worden op de kostenplaats automatisering bijvoorbeeld de loonkosten van de ICT-medewerkers, de kosten van de softwarelicenties en de afschrijvingskosten op de personal computers bij elkaar opgeteld en doorbelast aan de kostenplaatsen waar de afdeling automatisering voor werkt. Een veel gebruikte verdeelsleutel hierbij is het aantal personal computers waar de overige kostenplaatsen gebruik van maken.

De verdeelsleutel waar nadrukkelijk stil bij gestaan dient te worden, is de wijze waarop de kosten van de hoofdkostenplaats worden doorbelast aan de kostendragers. Op een hoofdkostenplaats kan een organisatie alle kosten terugvinden die de organisatie heeft doorbelast aan de afdeling die verantwoordelijk is voor heffingen en rechten. Aanvullend kent de hoofdkostenplaats ook kosten die deze afdeling zelf maakt, zoals de loonkosten van de medewerkers van de afdeling. De vraag rijst nu echter, hoe deze kosten worden doorbelast naar de heffingen en rechten. Een eenvoudige insteek zou kunnen zijn om de totale geraamde kosten op de hoofdkostenplaats te delen door bijvoorbeeld het aantal verwachte vergunningaanvragen. Hiermee gaat men kort door de bocht, want is de afhandeling van iedere vergunning wel even arbeids- en kostenintensief? Dit euvel kan worden vervangen door een tijdschrijfsysteem. Wanneer het personeel registreert welke tijd het besteedt aan het afhandelen van een vergunningaanvraag, kunnen de kosten nauwkeuriger worden doorbelast aan de belastingbetaler. Hiermee worden tevens alleen de loonkosten van de medewerkers doorbelast die besteed worden aan de afhandeling van de heffingen, rechten en tarieven. Een uur dat de medewerker van de afdeling besteedt aan het volgen van een cursus zal hij/zij namelijk via het tijdschrijfsysteem verantwoorden op de kostenplaats P&O. Dit vereist dan logischerwijs wel weer van de organisatie dat er een inschatting wordt gemaakt van het aantal uren dat de medewerkers daadwerkelijk besteden aan het opleggen van aanslagen. Op basis van deze inschatting kan er een uurtarief bepaald worden voor de medewerker. Dit uurtarief bestaat uit de loonkosten van de medewerker, verhoogd met een percentage van de indirecte kosten, die zijn verzameld op de hoofdkostenplaats. Deze methode verschaft tevens de mogelijkheid om de betaler van de heffingen, rechten of tarieven op eenvoudige wijze uit te leggen hoe de in rekening gebrachte kosten zijn opgebouwd. In een specificatie geeft het uurtarief vermenigvuldigd met de tijdsbesteding een heldere verantwoording aan de klant.

5.4 Berekeningsmodellen

In paragraaf 5.2 is het onderwerp kostenverdeelmethodes aangesneden. Met behulp van de casus 'leges omgevingsvergunning' is de kostenplaatsmethode nader toegelicht. De doorbelastingswijze van kosten is een belangrijk gegeven voor het berekenen van de hoogte van de heffingen, rechten en tarieven. Het geeft aan hoe de kosten worden doorbelast aan de kostendragers en heeft hierdoor grote invloed op het berekeningsmodel dat ten grondslag ligt aan het bepalen van de hoogte van de heffingen, rechten en tarieven.

In paragraaf 5.2.1.4 is het niveau van de kostendragers binnen de kostenplaatsenmethode geanalyseerd. Op de grootboekrekening van de kostendrager omgevingsvergunningen is fictief aangegeven welke kosten en opbrengsten een organisatie aan kan treffen. Voor het berekenen van de hoogte van de heffingen, rechten en tarieven is met name de debetzijde van de grootboekrekening, daar waar de kosten worden verzameld, van belang.

Er zijn hier drie type kosten te onderscheiden, welke zullen moeten worden doorbelast aan de afnemers van het product:

1. Overhead (zoals huisvesting, ondersteuning vanuit afdeling P&O etc.);
2. Directe kosten die 'vast' zijn (zoals de kosten van specifieke software om een product te kunnen beheren);
3. Directe kosten die variabel zijn en dus een direct verband kennen met de vraag naar het product (zoals het speciale papier/materiaal van een paspoort).

De doorbelasting van de derde categorie (directe kosten die variabel zijn) moet één op één plaatsvinden met de vraag naar het product. Wanneer iemand een paspoort aanvraagt zal hij/zij de kosten moeten betalen die voortkomen uit de aanschaf van het materiaal waarvan het paspoort is gemaakt. Ook specifieke drukkosten en de loonkosten van de tijd die een medewerker van de afdeling burgerzaken aan de afhandeling spendeert, komen direct voor rekening van de aanvrager.

Voor de doorbelasting van de eerste en tweede categorie (overhead en de directe kosten welke 'vast' zijn) moet een verdeelsleutel worden bepaald. Deze zal sterk afhankelijk zijn van het product in kwestie. Zo zal een gemeente er van uit kunnen gaan dat de tijdsbesteding vanuit de organisatie voor ieder paspoort ongeveer gelijk is. Het optellen van de te verwachten indirecte kosten en de te verwachten directe, 'vaste' kosten en deze vervolgens te delen door het aantal te verwachten uit te geven paspoorten is hierdoor een legitieme oplossing. Maar dit geldt niet voor het verlenen van een omgevingsvergunning.

Het verlenen van een omgevingsvergunning van een eenvoudige dakkapel vereist in de regel veel minder tijd en kosten dan het verlenen van een vergunning voor de bouw van vier nieuwe huizen op een braakliggend stuk grond. Het delen van de te verwachte (overhead en vaste directe) kosten door het aantal te verwachten aanvragen is dus geen rechtvaardige verdeelsleutel.

Door gebruik te maken van een tijdschrijfsysteem kan tegemoet worden gekomen aan de complexiteit van de situatie. De overhead en de directe, 'vaste' kosten worden dan doorbelast op basis van het aantal uren dat de medewerker van de afdeling bouwen aan de vergunningverlening heeft besteed. Deze kosten worden nu niet meer verdeeld op basis van een inschatting van het aantal vergunningen, maar op basis van het aantal te verwachten uren dat de medewerkers van de afdeling bouwen kwijt zijn aan het afhandelen van de omgevingsvergunningen in een betreffend jaar. De overhead en de directe 'vaste' kosten worden als opslag op de loonkosten van de medewerkers van de afdeling bouwen doorbelast. Het uurtarief dat de gemeente in rekening brengt voor de medewerker afdeling bouwen bestaat dan uit de loonkosten van de betreffende medewerker, vermeerderd met een opslag voor de te verwachten overhead en directe, 'vaste' kosten. Op deze manier kost de omgevingsvergunning voor een eenvoudige dakkapel (die bijvoorbeeld slechts 4 uur vraagt van de medewerker afdeling bouwen) aanzienlijk minder dan de omgevingsvergunning voor de 4 huizen op een braakliggend stuk grond (die bijvoorbeeld 16 uur vragen van de medewerker afdeling bouwen).

Wanneer een organisatie niet beschikt over een tijdschrijfsysteem kan men werken met schattingen. Op basis van het verleden kunnen organisaties vaak goed inschatten hoeveel uren men jaarlijks besteedt aan de afhandeling van producten (zoals omgevingsvergunningen). Deze schatting kan worden verwerkt in een uurtarief per medewerker of groep van medewerkers.

Bij de kostprijsberekening moet een organisatie nog stilstaan bij een aantal zaken:

- Wanneer een afdeling meerdere producten afgeeft, dan moeten de overhead en de directe, 'vaste kosten' verdeeld worden op basis van het aantal te verwachten uren dat de medewerkers van de afdeling vermoedelijk zullen besteden aan de producten. Vervolgens moet men kritisch kijken naar een verdeelsleutel die recht doet aan de complexiteit van het afgeven van meerdere producten. Besteedt een

medewerker even veel tijd aan het afhandelen van een paspoort als aan het afhandelen van een identiteitskaart (en kunnen de producten qua kostendoorbelasting gelijk worden gesteld), of zit er een groot verschil in tijdsbesteding en moet een tijdschrijfsysteem of inschatting worden ingezet om de kosten rechtvaardig te verdelen over de producten?

- Welke periode hanteert de organisatie voor het maken van een inschatting van de te verwachten kosten en vraag naar het product? Gaat men hier uit van een jaar of wordt de periode verlengd en zet men een egalisatievoorziening in om schommelingen tussen jaren te voorkomen (zie [paragraaf 5.1.3.3 \(Egalisatie\)voorzieningen en reserves](#) en [verdiepingstekst 58](#))
- Bij het inschatten van de kosten die men verwacht te maken, moet een organisatie stil staan bij de kosten welke wettelijk of op basis van de jurisprudentie niet mogen worden doorbelast. Bij het berekeningsmodel en het bepalen van de hoogte van de heffingen, rechten en tarieven kunnen ook andere bestuurlijke en politieke zaken spelen, zoals het bewust stimuleren of juist ontmoedigen van bepaald gedrag).

5.5 Rapporteringsmodellen

In de begroting en in het jaarverslag dienen de instanties aandacht te besteden aan het beleid dat zij gaan voeren c.q. hebben gevoerd op het gebied van heffingen, rechten en tarieven. Het BBV schrijft een paragraaf voor waarin gemeenten en provincies het beleid over lokale heffingen uiteen moeten zetten (artikel 9 BBV). Volgens artikel 10 moet de paragraaf lokale heffingen ten minste bevatten: de geraamde inkomsten, het beleid ten aanzien van lokale heffingen, een overzicht op hoofdlijnen van de diverse heffingen, een aanduiding van de lokale lastendruk en een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid. Een mogelijke uitwerking van deze paragraaf is opgenomen in onderstaande tabel.

Stramien paragraaf lokale heffingen

1 Tariefstelling begrotingsperiode en ontwikkeling laatste jaren

Product	2007	2006	2005	2004	2003
Paspoort	€	€	€	€	€
Rijbewijs	€	€	€	€	€
Uittreksel BRP	€	€	€	€	€
Afvalstoffenheffing	€	€	€	€	€
...	€	€	€	€	€

2 Grondslag tariefstelling en kostprijsberekening

Toelichting op de hoogte van de tariefstelling en de onderliggende kostprijzen:

Grondslag van tariefstelling en aanpassingen daarin

- kostendekkendheidspercentage;
- uitgangspunt/aanpassingen.

Voorbeeld

Product	Kostendekkendheidspercentage	Uitgangspunt en aanpassingen
Paspoort	60%	Maximaal door BZK vastgesteld tarief
Rijbewijs	70%	Om de vijf jaar integrale kostencalculatie (laatst in 2005), overige jaren inflatiecorrectie a.d.h.v. CBS consumentenprijsindex
Uittreksel BRP	50%	Om de vijf jaar integrale kostencalculatie (laatst in 2005), overige jaren inflatiecorrectie a.d.h.v. CBS consumentenprijsindex
Afvalstoffenheffing	99%	Ieder jaar integrale kostencalculatie heffing

Overzicht opbouw onderliggende kostprijs

- overzicht toegerekende kosten;
- gehanteerde systeem van kostentoerekening.

Voorbeeld

De gemeente X hanteert de kostenplaatsenmethode voor kostprijsberekening ten behoeve van de externe tariefstelling. Het uitgangspunt hierbij vormen de directe kosten van de dienstverlening, vermeerderd met een opslag op de loonkosten van de medewerkers die de dienst verlenen. Hiermee worden de indirecte kosten zoals huisvestingskosten en ondersteuningskosten vanuit afdelingen zoals P&O doorberekend. De kosten die te maken hebben met het politieke karakter van de gemeente (zoals kosten van B&W) worden niet doorberekend.

Kostprijsberekening rijbewijzen (begroting 2007)

Kostencategorie	Euro	Toelichting
<i>Directe kosten:</i>		
Personeelskosten (afdeling Burgerzaken)	100.000	Toegerekende uren direct personeel
Materiaalkosten	50.000	O.a. drukkosten
Overige directe kosten	50.000	
<i>Totaal directe kosten</i>	200.000	
Opslag indirecte kosten	150.000	Toeslag van 75% op de loonkosten van afd. Burgerzaken
<i>Totale kosten</i>	350.000	
Aantal documenten	10.000	Verwachte stijging van 10% t.o.v. realisatie 2006
Kostprijs per rijbewijs	35	

3 Beleid tariefstelling en onderliggende diensten

Verschillen met buur-/referentiegemeenten.

Ontwikkelingen in nagestreefd en gerealiseerd serviceniveau.

Verdeling druk tariefstelling over groepen burgers.

- doorrekening gevolgen tariefbeleid voor diverse groepen burgers;
- kwijtscheldingsbeleid.

Figuur 8

Het rapporteringsmodel dat in figuur 8 is uitgewerkt, kan evengoed door de waterschappen, het Rijk en ZBO's worden opgenomen in de begroting en het jaarverslag. Het geboden model beziet de heffingen, rechten en tarieven vanuit diverse invalshoeken en geeft een helder beeld van de ontwikkeling van de hoogte van de heffingen, rechten en tarieven in de tijd, de kostenverdeelmethode die aan de heffingen, rechten en tarieven ten grondslag ligt en het beleid dat de instanties uitdragen op dit gebied.

Het rapporteringsmodel dat hierboven is beschreven, snijdt een aantal onderwerpen op een hoog niveau aan. Op een punt als de doorbelasting van de overhead kan een organisatie extra duidelijkheid verschaffen door de doorbelastingssystematiek nader toe te lichten. Een kostenverdeelstaat kan hier uitkomst bieden.

Deze is voor waterschappen op grond van de comptabiliteitsvoorschriften (artikelen 6 en 19) zelfs verplicht. Een kostenverdeelstaat geeft het verband weer tussen kostensoorten, kostenplaatsen en kostendragers en geeft zodoende een beeld van de doorbelastingssystematiek van een organisatie.

Hieronder is een voorbeeld van een kostenverdeelstaat opgenomen

Lasten/ baten	Totaal	Hulpkostenplaatsen		Kostenplaatsen			Hoofdkostenplaatsen		Kostendragers	
		Huisvesting	Automatisering	P&O	Financien	Communicatie	Directe afdeling A	Directe Afdeling B	Product A	Product B
Salarissen en sociale lasten	1.000.000		75.000	125.000	250.000	50.000	275.000	225.000		
Personeel derden	50.000				50.000					
Energie	35.000	35.000								
Duurzame zaken	45.000	15.000	30.000							
Overige goederen	200.000	70.000	25.000	8.000	60.000	7.000	10.000	20.000		
Overige inkomensoverdrachten	0									
Reserveringen	25.000	10.000		15.000						
Kapitaallasten	12.000	7.000					5.000			
Totaal lasten	1.367.000	137.000	130.000	148.000	360.000	57.000	290.000	245.000		
Rente en afschrijvingen	0									
Huren en pachten	9.000	9.000								
Overige goederen	15.000	2.000		13.000						
Overdrachten van het rijk	0									
Totaal baten	24.000	11.000	0	13.000	0	0	0	0		
Per saldo door te berekenen	1.343.000	126.000	130.000	135.000	360.000	57.000	290.000	245.000		
Huisvesting		126.000	8.000	24.000	30.000	12.000	28.000	24.000		
Automatisering			138.000	27.000	42.000	11.000	20.000	38.000		
P&O				186.000	65.000	29.000	36.000	56.000		
Financien					497.000	18.000	305.000	174.000		
Communicatie						127.000	42.000	85.000		
Afdeling A							721.000		715.000	6.000
Afdeling B								622.000		622.000
Totaal generaal	1.343.000	0	0	0	0	0	0	0	715.000	628.000

Ook op andere plaatsen binnen de begroting en de jaarrekening kan een instantie rapporteren over heffingen, rechten en tarieven. Zoals in [paragraaf 5.1.1.3](#) al is verwoord, biedt het overzicht van basten en lasten een overzicht op productniveau van de begrote en gerealiseerde basten en lasten.

Naast dergelijke rapporteringsmodellen binnen formele rapporteringsstukken als een begroting en een jaarrekening, zal de organisatie ook (ter verantwoording) een rapporteringsmodel op klantniveau moeten kunnen uitdragen. Om de casus van de omgevingsvergunning nog maar eens op te pakken: een inwoner waar de gemeente € 250 leges in rekening brengt voor de omgevingsvergunning zal graag willen weten hoe dit bedrag is opgebouwd. Dan is een bijsluiters zoals deze in het dagelijks verkeer bijvoorbeeld ook te vinden is op een energienota of de nota voor de telefoonkosten geen overbodige luxe.

Een specificatie van het in rekening gebrachte bedrag dient een aantal zaken te bevatten. Allereerst moet de bijsluiters een korte beschrijving bevatten van de wijze waarop de instelling de hoogte van de heffing, het recht of het tarief bepaalt en waarom er voor deze methode gekozen is. Prijsbepaling gebaseerd op het gemiddelde tarief in de markt of hetgeen vergelijkbare instanties in rekening brengen (benchmark), een indexering van een tarief dat enige jaren geleden is vastgesteld, een voorgeschreven tarief door het Rijk en het in rekening brengen van de gemaakte kosten zijn voorbeelden van methodes die ten grondslag liggen aan de tariefsbepaling. Vervolgens dient vanuit deze methode de hoogte van de factuur verklaard te worden ([Figuur 10](#)):

Methode*	Toelichtende verklaring op factuur
Benchmark	Naar welke instanties is gekeken? Wanneer is de benchmark uitgevoerd?
Indexering	Wanneer is het tarief vastgesteld? Met welk percentage is er de laatste jaren geïndexeerd? Waar komt dit indexeringscijfer vandaan?
Voorgeschreven door het Rijk	Wanneer is de hoogte van het tarief vastgesteld door het Rijk?
Gemaakte kosten	Welke kosten zijn er door de organisatie gemaakt voor het product? Welke doorbelastingssystematiek hanteert de organisatie?

Figuur 10

* De beschreven methodes vormen geen uitputtende lijst. Er zijn andere methodes die ten grondslag kunnen liggen aan het bedrag dat een instantie in rekening brengt.

Indien een organisatie de hoogte van de heffing, het recht of het tarief bepaalt op basis van de gemaakte kosten, dan zal de consument graag willen weten om welke kosten het gaat. Hierbij kan het onderscheid in kostensoorten dat reeds is aangehaald in paragraaf 4.3.4 uitkomst bieden. Voor wat betreft het vaststellen van de hoogte van de tarieven op basis van de kostprijs zijn drie kostensoorten van belang:

1. Indirecte kosten (zoals huisvesting, ondersteuning vanuit afdeling P&O etc.)
2. Directe kosten die 'vast' zijn (zoals de kosten van specifieke software om een product te kunnen beheren)
3. Directe kosten die variabel zijn en dus een direct verband kennen met de vraag naar het product (zoals het speciale papier/materiaal van een paspoort)

Categorieën 1 en 2 kunnen in de toelichting op de factuur worden gecombineerd tot één regel. De indirecte kosten en de directe, 'vaste' kosten worden in de regel als opslag geplaatst op de loonkosten van een medewerker van de afdeling die de afwikkeling van het product verzorgt. Deze loonkosten plus opslag kunnen als uurtarief worden vermeld in de bijsluiter. Categorie 3 kent een één op één relatie met het verlenen van het product. Deze kosten kunnen dus sec in de bijsluiter worden vermeld. Bij de casus 'leges omgevingsvergunning' kan de toelichting op het in rekening brengen van € 250 voor een omgevingsvergunning als volgt ([Figuur 11](#)) worden ingestoken:

Bijsluiter legestartief					
In rekening gebrachte leges: (% van de bouwsom X%)					€250,-
Ontwikkeling tarief	2007	2006	2005	2004	
	X	X	X	X	
<i>Toelichting op tariefontwikkeling:.....</i>					
Kostenkaart					
Kosten kadaster					€20,-
Kosten archief					€5,-
Tijdsbesteding medewerker 'Bouwen': 3 uur x € 85- per uur					€255,-
Kosten totaal					€280,-

Figuur 11

Samenvattend kan worden geconcludeerd dat verslaggeving inzake maximale kostendeckendheid van heffingen, rechten en tarieven op diverse plaatsen en niveaus terug kan (en deels moet) komen. Het overzicht van baten en lasten, een kostenverdeelstaat, de paragraaf lokale heffingen en een bijlage/specificatie bij een aanslag of factuur zijn allemaal mogelijkheden voor een organisatie om verantwoording af te leggen over het gehanteerde beleid.

6 Stap 5; Hoe worden tarieven bepaald?

Stap 1 tot en met 4 zijn doorlopen. Dat betekent dat nu inzichtelijk is gemaakt welke kosten mogen worden doorberekend en welke kostenverdeelmethodes gehanteerd worden. Vervolgens is de vraag welke uitgangspunten moeten worden gehanteerd voor bepalen van de tarieven. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op een aantal facetten die van invloed zijn op het bepalen van de tarieven (stap 5).

Het hoofddoel van belastingheffing is het genereren van inkomsten van de heffende instantie. Zeker indien de desbetreffende instantie niet of nauwelijks op een andere wijze in haar inkomsten kan voorzien, is het ontvangen van belastinggelden zeer belangrijk. Er zijn situaties denkbaar dat een instantie niet enkel en alleen belastinggelden wil ontvangen, maar ook andere doeleinden nastreeft met de belastingheffing. Deze doeleinden kunnen gelegen zijn in het hanteren van het profijtbegin¹⁰⁶ of het kostenveroorzakersbegin¹⁰⁷. Denk bijvoorbeeld aan het streven tot reductie van huishoudelijk afval. Uiteraard heeft dit gevolgen voor de toerekening van de kosten. In dit hoofdstuk komen de volgende thema's aan de orde:

- Uitgangspunt bij vaststellen tarieven
- Kruissubsidiëring;
- Vrijstellingen;
- Kwijtschelding;
- Oninbaar lijden;
- Subsidies; en
- Tariefstelling (heffingsmaatstaf en soorten tarief)

6.1 Uitgangspunten vaststellen tarief

Het tarief wordt veelal gebaseerd op een heffingsmaatstaf. Vaak is een heffingsmaatstaf in de desbetreffende wet opgenomen. In dat geval is de instantie gebonden aan deze heffingsmaatstaf en heeft zij hierin geen keuze. Indien de (heffings)wet geen heffingsmaatstaf voorschrijft, heeft de instantie de vrijheid in het kiezen van de heffingsmaatstaf, waarbij de instantie onderstaande uitgangspunten in acht moet nemen:

- wettelijke voorschriften;
- algemene rechtsbeginselen; en
- (mate van) kostendekking.

Daarnaast heeft de instantie ook te maken met de bestuurlijke keuzes, zoals de hierboven beschreven nevelendoelen.

6.1.1 Wettelijke voorschriften

De wettelijke eisen voor provincie en gemeenten zijn onder andere geformuleerd in de artikelen 221, tweede lid, Provinciewet en 219, tweede lid, Gemeentewet. In deze wettelijke bepalingen is neergelegd dat het bedrag van de provinciale of gemeentelijke heffing niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen. De achterliggende gedachte is dat een provincie of gemeente het inkomensbeleid van het Rijk niet mag doorkruisen. Dit inkomensbeleid is immers voorbehouden aan het Rijk. Een provincie of gemeente mag dan ook geen inkomensafhankelijke tarieven hanteren.

Van heffing naar draagkracht is volgens de wetgever geen sprake wanneer er slechts een indirect verband is tussen de heffing en het inkomen, de winst of

¹⁰⁶ Naarmate een burger (meer) profijt heeft van de dienstverlening, zal hij hier meer voor moeten betalen.

¹⁰⁷ Voorbeelden hiervan zijn de reductie van de hoeveelheid aangeboden afval of geloosd afvalwater op de gemeentelijke riolering. Dit wordt ook wel 'de vervuiler betaalt' genoemd

het vermogen. Zo was het heffen van een rioolaansluitrecht op basis van de waarde in het economische verkeer van een pand toegestaan.¹⁰⁸ Het verband tussen het inkomen van een persoon en de waarde van zijn pand wordt geacht in een te ver verwijderd en dus indirect verband te staan ([verdiepingstekst 36](#)).

6.1.2 Algemene rechtsbeginselen

De Hoge Raad¹⁰⁹ heeft geoordeeld dat overheden zelf invulling kunnen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in de rijkswet gegeven nadere regelen. Het staat in beginsel vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijk beleid en de praktijk van de belastingheffing. Voor onverbindendverklaring, aldus de Hoge Raad, is slechts plaats indien een regeling is getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel.

In de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en jurisprudentie is een aantal rechtsbeginselen geformuleerd dat van belang is voor de dagelijkse praktijk van een heffende instantie. Het betreft onder andere:

- Het evenredigheidsbeginsel (artikel 3:4 Awb);
- Het gelijkheidsbeginsel;
- Rechtszekerheidsbeginsel;
- Zorgvuldigheidsbeginsel (artikel 3:2 Awb) en het verbod om bevoegdheden te misbruiken (artikel 3:3 Awb).

In jurisprudentie over de heffing van rechten worden de gekozen heffingsmaatstaven veelal getoetst aan het evenredigheidsbeginsel (willekeurige en onredelijke heffing) en het gelijkheidsbeginsel.

Evenredigheidsbeginsel

Artikel 3:4, tweede lid, Awb bepaalt dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Bij heffing van belasting en rechten van burgers kan de vraag aan de orde komen of deze heffing niet willekeurig is of leidt tot een onredelijke heffing.

De leges omgevingsvergunning is veelal gebaseerd op een percentage van de bouwkosten van het object waarvoor een vergunning wordt aangevraagd. Deze systematiek heeft tot gevolg dat bij omvangrijke bouwprojecten onder de noemer van de leges omgevingsvergunning aanzienlijke rechten worden geheven. De Hoge Raad oordeelt dat het hanteren van een vast, bescheiden percentage van 2,25% van de bouwkosten niet kan worden gekenschetst als onredelijk of willekeurig.¹¹⁰ Deze uitspraak biedt bestuursorganen enig houvast. Niet duidelijk is waar de grens ligt. Niet kan worden uitgesloten dat bij een (aanzienlijk) hoger (vast) tarief dan 2,25% wel wordt geoordeeld dat sprake is van een onredelijke en willekeurige heffing. Zo oordeelde de Advocaat-Generaal dat een gemeentelijk legestartief naar een vast percentage van de bouwsom bij grote projecten kan leiden tot een onredelijke en willekeurige heffing.¹¹¹ Daarom wordt (in overeenstemming met het Model transparantie bouwgerelateerde leges) wel gekozen voor een degressief gestaffeld tarief.

Gelijkheidsbeginsel

Uiteraard zal men bij de tariefstelling ook rekening moeten houden met het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen ook gelijk moeten worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk. Dit naar de

¹⁰⁸ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591 nr. 3, p. 65-78.

¹⁰⁹ HR 14 augustus 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1943.

¹¹⁰ HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:780.

¹¹¹ Hoge Raad (Advocaat-Generaal) 20 september 2013, ECLI:NL:PHR:2013:978.

mate van ongelijkheid. Wat gelijke gevallen zijn en of er een rechtvaardiging is voor ongelijke behandeling van gelijke gevallen, staat in beginsel ter beoordeling van het bestuursorgaan.

Het Hof 's-Hertogenbosch oordeelde dat een legesverordening waarbij in de tariefstelling onderscheid wordt gemaakt tussen aanvragers van omgevingsvergunningen met 'kleine bouwsommen' en 'grote bouwsommen', waardoor aanvragers van vergunningen met grote bouwsommen substantieel zwaarder worden belast, in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.¹¹²

Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd, en in het bevestigende geval, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen.¹¹³

Rechtszekerheidsbeginsel

Heffende bestuursorganen kunnen op twee vlakken in aanraking komen met het rechtszekerheidsbeginsel. Dit beginsel speelt namelijk zowel bij regelgeving als bij de uitvoering van regelgeving een rol.

Voor wat betreft de rechtszekerheid als beginsel van behoorlijke wetgeving gaat het primair om de vraag of een bestuursorgaan bij het tot stand brengen van de verordening de rechtszekerheid in voldoende mate in acht heeft genomen. Bij het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur is de vraag van belang of een bestuursorgaan handelt in overeenstemming met de door haar gestelde regels (beleid), de door haar gedane toezeggingen en de overigens door haar gewekte verwachtingen door bijvoorbeeld feitelijke gedragingen.

Zorgvuldigheidsbeginsel en het verbod om bevoegdheden te misbruiken

Op grond van de artikelen 3:2 en 3:3 Algemene wet bestuursrecht zijn bestuursorganen verplicht om bij de voorbereiding van een besluit de nodige kennis te vergaren omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen. Daarnaast is wettelijk vastgelegd dat een bestuursorgaan de bevoegdheid tot het nemen van een besluit niet gebruikt voor een ander doel dan waarvoor die bevoegdheid is verleend.

6.1.3 (Mate van) kostendekking

Uit wetgeving en jurisprudentie ([verdiepingstekst 37](#)) is af te leiden dat:

1. de heffende instantie op controleerbare wijze dient vast te leggen welke uitgaven zij in welke mate door elk van de heffingen in een verordening beoogt te dekken;
2. de heffende instantie een nauwkeurige raming van de kosten moet maken, waarbij geen winst mag worden gemaakt;
3. inzage dient te verschaffen over de raming van de kosten¹¹⁴.

In het algemeen kan worden gesteld dat de heffende instantie een zekere vrijheid heeft bij de beoordeling van de vraag welke deel van de kosten zij wil dekken door welke heffing. Deze vrijheid doet er niet aan af dat de instantie op controleerbare wijze moet vastleggen welke uitgaven zij in welke mate door elk van de heffingen beoogt te dekken. Daarbij mogen de totale geraamde baten die zij toerekent aan een recht niet uitstijgen boven de totale geraamde lasten van hetzelfde recht. Met andere woorden: er mag geen winst worden

¹¹² Hof 's-Hertogenbosch 27 september 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX9468.

¹¹³ HR 9 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE7337.

¹¹⁴ ECLI:NL:HR:2009:BI1968, Uitspraak, Hoge Raad, 24-04-2009

gemaakt. Onderdekking is wel toegestaan. De uitgangspunten van de kostendekking worden in onderstaande paragraaf nader toegelicht.

6.1.4 Conclusie

Bestuursorganen hebben veel vrijheid en autonomie om te bepalen welke heffingsmaatstaf wordt gehanteerd. Deze vrijheid wordt beperkt door het verbod om te heffen naar inkomen, winst en vermogen. Daarnaast wordt de vrijheid van heffende instanties beperkt door algemene rechtsbeginselen, met name het verbod op onredelijke en willekeurige heffing en het gelijkheidsbeginsel. Ten slotte dient rekening te worden gehouden met de kostendekking, waarbij als uitgangspunt geldt dat de begrote baten de begrote lasten niet mogen overstijgen.

6.2 Kostendekking

6.2.1 Algemeen

Als gevolg van wet- en regelgeving dienen bij bestemmingsheffingen en rechten de tarieven zodanig worden vastgesteld dat de geraamde baten niet uitgaan boven de geraamde lasten (de opbrengstlimiet). Bij betwisting van de opbrengstlimiet, moet worden beoordeeld of de kostendekking van de gehele verordening niet boven de 100% uitgaat.¹¹⁵ Wanneer bij de beoordeling blijkt dat de begrote baten ter zake de begrote lasten ter zake met meer dan 10% overstijgen, wordt de verordening geheel onverbindend verklaard.¹¹⁶ Indien de begrote baten de begrote lasten ter zake tot maximaal 10% overstijgen, leidt dit tot partiële onverbindendheid van de verordening. Het tarief wordt dan overeenkomstig verlaagd. Welke kosten aan de last ter zake mogen worden toegevoegd is uiteengezet in hoofdstuk 4. Er is veel jurisprudentie verschenen over de stel- en bewijsplicht van de toetsing van de opbrengstlimiet. Zie hiervoor hoofdstuk 7.

Bij de toetsing aan de opbrengstlimiet van artikel 229b Gemeentewet gaat het niet om het kostendekkingspercentage per dienst of groep van diensten, maar om de kostendekking van alle in de legesverordening opgenomen diensten. Tussen de hoogte van de geheven leges enerzijds en de omvang van de van gemeentewege verstrekte diensten dan wel de door de gemeente gemaakte kosten anderzijds, is geen rechtstreeks verband vereist.

In sommige gevallen is het niet direct duidelijk of de opbrengstlimiet wordt overschreden. Er is bijvoorbeeld sprake van kruissubsidiëring, van een subsidie of er zijn vrijstellingen opgenomen in een verordening. In de volgende paragrafen wordt aan deze onderwerpen aandacht besteed.

6.2.2 Kruissubsidiëring

Voor een homogene groep diensten (bijvoorbeeld marktgelden) zal de toerekening van de kosten op eenvoudige wijze kunnen plaatsvinden. Het wordt anders als sprake is van meerdere diensten die in een verordening zijn geregeld. In sommige gevallen wordt de overdekking die binnen de ene groep diensten wordt gerealiseerd, gebruikt voor de onderdekking van een andere groep diensten (subsidiëring van onrendabele activiteiten met winst uit rendabele activiteiten). Dit wordt kruissubsidiëring genoemd. Gemeenten passen binnen de legesverordening vaak kruissubsidiëring toe.

¹¹⁵ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 61.

¹¹⁶ ECLI:NL:HR:2012:BU7248, Uitspraak, Hoge Raad, 13-04-2012

6.2.2.1 Toepassen kruissubsidiëring

In de nota naar aanleiding van het eindverslag bij artikel 229b Gemeentewet is over kruissubsidiëring opgemerkt dat het aan de gemeentelijke autonomie wordt overgelaten om te bepalen welke diensten in één verordening worden geregeld.¹¹⁷ Gelet op de grote verscheidenheid in diensten is het voor de wetgever in formele zin niet mogelijk daarvoor voorschriften te geven zonder te vervallen in zeer gedetailleerde regelgeving. Het is ook niet mogelijk om te bepalen dat er per individuele dienstverlening evenwicht moet zijn tussen de geraamde baten en de geraamde lasten. Het is overigens ook toegestaan om een vast bedrag, dat niet direct gerelateerd is aan het aandeel in de lasten, als heffingsmaatstaf te hanteren. De wetgever heeft het aan de gemeentelijke autonomie overgelaten om te bepalen welke diensten in één verordening worden geregeld. Het werd ook niet mogelijk geacht om op rijksniveau te bepalen dat er per individuele dienstverlening evenwicht moet zijn tussen de geraamde baten en de geraamde lasten. De mogelijkheid van kruissubsidiëring binnen een verordening is daarmee door de wetgever onder ogen gezien en bewust aanvaard.

Op welk niveau moet de opbrengsttoets worden bekeken: per dienst, per groep van gelijksoortige diensten of op het niveau van alle diensten? En als bij de ene groep diensten winst wordt gemaakt, mag deze dan worden gecompenseerd met het verlies bij de andere groep diensten?

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de raming van zowel de baten als de lasten op het niveau van de gehele legesverordening geschiedt. Naar de bedoeling van de wetgever moet de toetsing van de onderhavige opbrengstnorm namelijk plaatsvinden op het totaal van de geraamde baten van de rechten die in een verordening zijn geregeld en het totaal van de geraamde lasten die de werkzaamheden meebrengen waarvoor deze rechten worden geheven. Voor de toetsing aan de opbrengstlimiet is niet meer van belang of de geraamde opbrengst van een afzonderlijke heffing al dan niet uitgaat boven de geraamde uitgaven ter zake. Een eventuele overschrijding van de baten ten opzichte van de lasten met betrekking tot bijvoorbeeld de bouwleges hoeft in beginsel niet tot onverbindendheid van de bouwleges te leiden. De overschrijding kan immers gecompenseerd worden met een tekort bij de andere diensten waarvoor leges wordt geheven. Het gaat dus niet om het kostendekkendheidspercentage per dienst, zoals de verlening van één vergunning, noch om het kostendekkendheidspercentage per groep van diensten, zoals de verlening van alle omgevingsvergunningen in één jaar.¹¹⁸

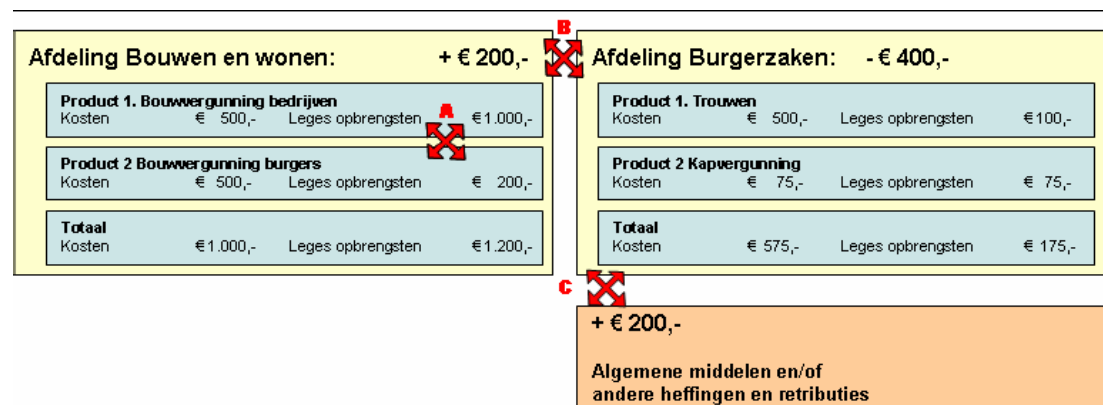
Kruissubsidiëring is in het algemeen toegestaan. Kruissubsidiëring komt voor in drie vormen:

1. binnen groepen legesfeiten (bijvoorbeeld tussen legestarieven voor lichte omgevingsvergunningen en reguliere omgevingsvergunningen);
2. tussen groepen legesfeiten binnen de legesverordening (bijvoorbeeld tussen diensten in het kader van de burgerlijke stand en bouwgerelateerde diensten);
3. door middel van het aanvullen van exploitatietekorten van legesheffende organisatie-onderdelen vanuit andere financieringsbronnen, zoals de algemene uitkering of belastingen.

¹¹⁷ *Kamerstukken II* 1999/91, 21591, nr. 10, p. 18.

¹¹⁸ HR 24 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AS4911 waarin ter zake van het in 2001 in behandeling nemen van een aanvraag tot verlening van een vergunning voor de bouw van 53 woningen een bedrag van € 114.037,24 aan leges was geheven. De HR verwijst naar HR 4 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1951. en HR 4 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7390.

In onderstaande figuur zijn verschillende vormen van kruissubsidiëring samengevat en met een fictief voorbeeld toegelicht.¹¹⁹



Figuur 12 Vormen van kruissubsidiëring

Zelfstandige bestuursorganen zijn veelal terughoudend met kruissubsidiëring. Zo heeft de RDW als uitgangspunt dat het tarief kostendekkend¹²⁰ is voor de verrichte taak.¹²¹ Omdat het niet mogelijk is om per individuele dienst te bepalen wat de exacte kosten zijn, is de kostendekkendheidseis in overleg met het ministerie van Verkeer en Waterstaat vertaald in kostendekkendheid per cluster van taken.¹²² Er mag geen kruissubsidiëring plaatsvinden tussen circa 10 wettelijke taakclusters van publieke taken. Hierdoor zijn de tarieven binnen het cluster 'kentekendocumenten' bijvoorbeeld gezamenlijk niet meer dan kostendekkend. Hetzelfde geldt voor het cluster 'Informatieverstrekking' en voor de overige clusters

Ook de Inspectie Verkeer en Waterstaat hanteert het uitgangspunt dat de kostprijs van ieder product en iedere dienst bekend is en niet gesubsidieerd wordt door andere producten of diensten. Zo wordt de kostendekkendheid enerzijds bewaakt op het niveau van de drie verschillende categorieën diensten, te weten de scheepvaartdiensten uit de scheepvaartwetgeving, de spoordiensten uit de Spoorwegwet en de personenvervoerdiensten uit de Wet personenvervoer 2000. Binnen deze diensten wordt de kostendekkendheid getoetst op domeinniveau (zie ook paragraaf [2.4 'Belastingen, heffingen en rechten van het Rijk'](#)).

6.2.2.2 Uitzonderingen

In enkele gevallen mag geen kruissubsidiëring plaatsvinden. Daarom dient bij het in één verordening regelen van meerdere heffingen eerst te worden bepaald wat de wettelijke grondslag van de heffingen is, alvorens (al dan niet impliciet) wordt besloten om binnen de verordening aan kruissubsidiëring te doen.

Eén uitzondering op het mogen toepassen van kruissubsidiëring binnen één verordening vormen de in één verordening gecombineerde afvalstoffenheffing en reinigingsrechten. Kruissubsidiëring bij de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten is verboden. Bij deze veelal in één verordening gecombineerde heffingen dient de kostendekkendheid per heffing plaats te vinden. Aannemelijk is dat de kostendekkendheid per heffing in dezen voortvloeit uit het feit dat de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten niet

¹¹⁹ Eindrapportage onderzoek Inventarisatie en Analyse Leges, Onderzoek naar het heffen van leges door de overheid en mogelijkheden voor de toekomst, Sira Consulting, 21 april 2006.

¹²⁰ Ook het Ctgb, het Kadaster en de AFM streven dit na.

¹²¹ Zie de Bijlage 1 van de Toezichtsvisie V&W-RDW van 27 november 2001.

¹²² Ook de AFM onderscheidt op soortgelijke wijze 13 min of meer homogene groepen instellingen. Kruissubsidiëring in het toezicht op de verschillende groepen wordt vermeden. De AFM houdt dit bij via het tijdschrijven van haar medewerkers die toezicht houden op de verschillende groepen en verdeelt vervolgens de totale kosten naar rato van de tijdsbesteding in het toezicht per groep.

dezelfde wettelijke grondslag hebben. Waar de afvalstoffenheffing kan worden geheven op grond van artikel 15.33 Wet milieubeheer, worden de reinigingsrechten immers geheven op grond van artikel 229 Gemeentewet. Andere uitzonderingen doen zich voor bij de legesverordening. Zo wordt opgemerkt dat de Europese dienstenrichtlijn sinds eind 2009 de mogelijkheden om aan kruissubsidiëring te doen tot op zekere hoogte beperkt. Naar aanleiding van de Machtigingsrichtlijn¹²³ wordt kruissubsidiëring bij leges voor de aanvraag van vergunningen voor de aanleg van telecommunicatienetwerken eveneens ingeperkt.¹²⁴

Daarnaast is na inwerkingtreding van de Wabo een omvangrijkere beperking voor de kruissubsidiëring bij de leges gaan gelden ([verdiepingstekst 38](#)). Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft daarentegen geoordeeld dat kruissubsidiëring nog wel is toegestaan. Voor een inperking, aldus het Hof, zou eerst een wijziging van artikel 229b Gemeentewet of een invoering van een andere wettelijke bepaling moeten plaatsvinden. Het hof heeft de kostendekkendheid daarom alsnog beoordeeld op basis van de gehele legesverordening.¹²⁵ Het is derhalve in jurisprudentie nog niet uitgekristalliseerd of naar aanleiding van de invoering van de Wabo een omvangrijkere beperking voor de kruissubsidiëring bij de leges is gaan gelden.

Kruissubsidiëring is in beginsel dus toegestaan, tenzij een van de uitzonderingen van toepassing is.

6.2.3 Vrijstellingen, oninbaar lijden en kwijtschelding

In hoofdstuk 4 is uitvoerig beschreven welke kosten kunnen worden doorberekend. Behalve de directe en de indirecte kosten die al dan niet kunnen worden doorberekend, zijn ook andere kosten denkbaar. In diverse wetten zijn namelijk vrijstellingen voor bepaalde diensten opgenomen. Ondanks deze vrijstellingen maken de heffende instanties wel kosten voor deze dienstverlening. De vraag is of de kosten van deze vrijgestelde diensten mogen worden doorberekend aan burgers die diensten afnemen die niet zijn vrijgesteld.

Ook zal een heffende instantie zich moeten afvragen of zij de perceptiekosten zoals kosten van kwijtschelding en oninbaar geleden bedragen in de kostenberekening mag meenemen. In onderstaande tekst wordt hierop kort ingegaan.

6.2.3.1 Vrijstellingen

Naar het oordeel van Hof Arnhem volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 26 oktober 2001¹²⁶, dat het toerekenen van kosten van beoordeling van vrijgestelde bouwaanvragen voor sociale woningbouw niet kan leiden tot het oordeel dat de opbrengstnorm is overschreden.

Bij de beoordeling van de kostendekkendheid kan namelijk worden uitgegaan van de netto-baten. Het te heffen bedrag wordt hierbij verminderd met het gedeelte daarvan dat naar verwachting niet inbaar zal zijn, in verband met vrijstelling, kwijtschelding of een bedrag aan oninbare vorderingen. Ook aan de lastenkant gaat het om netto-lasten. Eventuele vergoedingen of subsidies die voor de dienstverlening zijn verkregen, drukken de gemeentelijke lasten voor de dienstverlening. Dat ook de kosten van beoordeling van vrijgestelde bouwaanvragen voor sociale woningbouw zijn toegerekend kan in dit verband niet leiden tot het oordeel dat de opbrengstnorm in het onderhavige geval is overschreden. Het Hof neemt hierbij mede in aanmerking dat belanghebbende

¹²³ Richtlijn 2002/20/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 maart 2002 betreffende de machtiging voor elektronische communicatienetwerken en diensten.

¹²⁴ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:4677.

¹²⁵ ECLI:NL:GHARL:2014:494, Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 28 januari 2014.

¹²⁶ HR 26 oktober 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD4849.

zijn op dit punt betrekking hebbende stelling niet cijfermatig heeft onderbouwd en dat de geraamde opbrengst van de leges minder dan 85 percent bedraagt van de geraamde lasten. Op grond van het voorgaande komt het Hof tot het oordeel dat de opbrengstnorm van artikel 229b van de Gemeentewet, op het niveau van de totale verordening, niet is overschreden.¹²⁷

Met andere woorden: het Hof oordeelt dat de kosten die samenhangen met wettelijk of door het bestuursorgaan facultatief vrijgestelde diensten ([verdiepingstekst 39](#)) kunnen worden omgeslagen over degenen die het genot hebben van diensten waarvoor moet worden betaald. Het gaat om een specifiek soort vrijstelling. De kans bestaat dat er strijdigheid optreedt met het evenredigheidsbeginsel.¹²⁸

Rechtbank Arnhem oordeelde in 2012 daarentegen dat de kosten die worden veroorzaakt door diensten, die zijn vrijgesteld door de gemeentelijke wetgever, geen lasten zijn ter zake van diensten zoals bedoeld in artikel 229b Gemeentewet.¹²⁹ Deze kosten kunnen volgens de rechtbank dan ook niet worden verhaald.

Het is dus niet duidelijk of kosten die worden veroorzaakt door diensten, die zijn vrijgesteld, lasten zijn die kunnen worden verhaald.

6.2.3.2 *Oninbaar lijden en kwijtschelding*

Uit de geringe jurisprudentie die hierover is verschenen, kan worden afgeleid dat de heffende instantie rekening mag houden met de kosten van oninbaar lijden van vorderingen.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de netto baten worden gevormd door het te heffen bedrag te verminderen met het gedeelte dat naar verwachting niet inbaar zal zijn.¹³⁰ In casu werd door de Hoge Raad aangegeven dat een gemeente bij het ramen van de opbrengst van het rioolafvoerrecht rekening mag houden met de verwachte oninbare vorderingen tot een bedrag van 1% van de (bruto) opbrengst.

Ook met de kosten voor het verlenen van kwijtschelding mag de heffende instantie rekening houden. Zo oordeelde het gerechtshof te Arnhem¹³¹ dat gemeenten blijkens artikel 15.33 Wet milieubeheer een afvalstoffenheffing kunnen instellen ter bestrijding van de kosten van verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen. Tot die kosten behoren ook de kosten van heffing en invordering van de belasting. Tot deze laatste kosten kunnen naar het oordeel van het gerechtshof in redelijkheid ook worden gerekend bedragen aan belasting die op grond van een wettelijke voorziening – in dit geval de bevoegdheid tot het verlenen van kwijtschelding op grond van artikel 26 Invorderingswet 1990 – niet kunnen worden verhaald.

In een later verschenen arrest heeft de Hoge Raad het uitgangspunt van de netto baten en lasten verder genuanceerd.¹³² Geoordeeld werd dat indien al juist is dat deze posten niet opgevoerd mogen worden aan de lastenzijde, dan zouden zij in aanmerking genomen mogen worden aan de batenzijde, bij de raming van de netto-opbrengst van de rechten, die daardoor zou dalen met hetzelfde bedrag als waarmee de lasten dalen, zodat het saldo van de geraamde baten en geraamde lasten geen wijziging zou ondergaan.

¹²⁷ Hof Arnhem 8 februari 2006, ECLI:NL:GHARN:2006:AV8597.

¹²⁸ Denk hierbij bijvoorbeeld aan de facultatieve vrijstelling van niet commerciële instellingen van de leges voor evenementenvergunningen. De kosten van deze vrijstelling zouden in zo'n geval beter bekostigd kunnen worden uit de algemene middelen dan deze om te slaan over de niet-vrijgestelden.

¹²⁹ Rechtbank Arnhem 10 mei 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BW5988.

¹³⁰ HR 26 oktober 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD4849.

¹³¹ Hof Arnhem 30 januari 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AO6647.

¹³² HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7345.

Uit bovenvermelde jurisprudentie kan dus worden afgeleid dat de bedragen voor oninbaar lijden c.q. kwijtschelding meegenomen mogen worden in de berekening:

- van de geraamde lasten, waardoor de geraamde lasten stijgen; of
- van de geraamde baten, waardoor de geraamde baten dalen.

6.2.4 Subsidies en bijdragen

Bij de verhaalbaarheid van subsidies en bijdragen dient een onderscheid te worden gemaakt tussen ontvangen subsidies en bijdragen en subsidies en bijdragen die door de heffende instantie worden verstrekt.

Gemeenten verkrijgen niet alleen gelden uit belastingen en retributies, maar ontvangen daarnaast subsidies van bijvoorbeeld het Rijk. Indien deze subsidie of andere bijdrage wordt verkregen ten behoeve van bepaalde voorzieningen of diensten, mag de subsidie c.q. bijdrage niet worden toegerekend aan de rechten, heffingen of tarieven. Als gevolg hiervan hoeven de geraamde lasten niet te worden verlaagd met het bedrag van de ontvangen subsidie of bijdrage. Met de door het bestuursorgaan verstrekte subsidies dient men echter wel rekening te houden. De kosten van maatregelen die in het bijzonder door een gemeente worden getroffen om bijvoorbeeld de hoeveelheid afval te verminderen, kunnen via de afvalstoffenheffing verhaald worden. Denk hierbij aan subsidies aan instellingen die zich met het verminderen van de hoeveelheid afval bezig houden, stichtingen die oud papier ophalen en zogenaamde milieuwinkels en chemokarren (voor zover zij geen onderdeel van de gemeente vormen). Dit betekent dat deze verstrekte subsidies juist wel tot de geraamde lasten worden gerekend.

6.3 Tariefstelling

De heffende instantie dient de hoogte van de tarieven zodanig vast te stellen dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake. Hoewel maximale kostendekkendheid van de tarieven door veel instanties wordt nagestreefd, zijn uitzonderingen denkbaar. Veelal liggen deze uitzonderingen op het politieke vlak. De gemeenteraad kan bij de invoering van een heffing bijvoorbeeld als standpunt innemen dat niet alle kosten in een keer verhaald moeten worden, omdat hij de burger geleidelijk wil laten wennen aan de hoogte van de tarieven.

Ook kan een heffende instantie besluiten om de tarieven jaarlijks en stapsgewijs te verhogen. Het verhogen van de tarieven van een relatief laag naar een (zeer) hoog tarief, kan er immers toe leiden dat burgers met een zogenaamd schrikstarief te maken krijgen.¹³³ Het is ook denkbaar dat de gemeenteraad bepaalde tarieven bewust laag houdt, omdat de diensten toegankelijk moeten zijn voor een ieder. Voorbeelden hiervan zijn de afgifte van uittreksels uit de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens of het verstrekken van rijbewijzen.

Rekening houdend met de wettelijk toegestane heffingsmaatstaven, de algemene rechtsbeginselen en de heersende jurisprudentie is de mate van kostendekkendheid van rechten, heffingen en tarieven dus ook een bestuurlijke en beleidsmatige keuze. Let wel: overdekking mag niet, onderdekking is wel toegestaan.

6.3.1 Gebruikelijke tarieven

Met inachtneming van de genoemde wettelijk toegestane heffingsmaatstaven, de algemene rechtsbeginselen en de jurisprudentie is een grote diversiteit aan tarieven mogelijk. De meest gebruikelijke tarieven zijn hierna weergegeven.

¹³³ Zie voor schrikstarieven paragraaf 7.6.2.

6.3.1.1 Vaste tarieven

Een vast tarief is een gelijk bedrag per eenheid (per object of dienst). Een vast tarief wordt vaak gekozen in de situatie dat de kosten eenvoudig over bepaalde categorieën objecten of diensten kunnen worden omgeslagen. Ook wordt veel voor deze variant gekozen uit doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Voorbeelden hiervan zijn een vast bedrag per huishouden in het kader van de afvalstoffenheffing, een vast bedrag per object bij het rioolaansluitrecht, een vast bedrag voor de afgifte van een uittreksel etc.

6.3.1.2 Variabele tarieven

Variabele tarieven variëren per eenheid (per dienst). Variabele tarieven worden veelal geheven indien een instantie bepaald gedrag wil stimuleren of juist afremmen of wil voorkomen dat een burger met extreem hoge lasten wordt geconfronteerd.

Een voorbeeld van het afremmen van een bepaald gedrag is het heffen van een verschillend tarief voor huwelijksleges. Inwoners van een gemeente met een pittoresk stadhuis betalen dan minder dan niet-inwoners van deze gemeente.

Een voorbeeld van het beperken van de lasten is het heffen van een vastrecht voor het lozen van afvalwater tot en met 500 m³ gecombineerd met een gestaffeld tarief bij het lozen van meer dan 500 m³. Indien de hoeveelheid geloosd afvalwater bijvoorbeeld tussen 500 en 1.000 m³ ligt, is het tarief € 2,00 per m³. Is de hoeveelheid geloosd afvalwater gelijk aan of meer dan 1.000 m³, maar minder dan 2.000 m³, dan bedraagt het tarief € 1,75 per m³, etc.

6.3.1.3 Degressieve tarieven

Degressieve tarieven zijn tarieven die lager worden naarmate de heffingsmaatstaf hoger wordt. Deze tarieven ziet men wel bij de afgifte van de omgevingsvergunningen. De hoogte van de bouwleges wordt dan gekoppeld aan de hoogte van de bouwsom. Een gemeente kiest er dan vaak voor om een percentage van de bouwkosten te hanteren. Dit percentage wordt lager naarmate de bouwkosten hoger zijn. Hiermee wordt enerzijds bereikt dat de burger niet met al te hoge lasten wordt opgezadeld en anderzijds dat het bedrag aan bouwleges niet onevenredig hoog is ten opzichte van de gemaakte kosten of de verrichte diensten.

6.3.1.4 Progressieve tarieven

Progressieve tarieven zijn tarieven die hoger worden naarmate de heffingsmaatstaf hoger is. Een voorbeeld van een dergelijk tarief vindt men bij het aanbieden van bedrijfsafval. Vaak wordt het tarief gekoppeld aan het aantal containers dat men aanbiedt. Hoe hoger het aantal containers, hoe hoger het tarief.

6.3.1.5 Combinatie van tarieven

Combinaties van tarieven zijn mogelijk. Er zijn vele varianten denkbaar. Vaste tarieven in combinatie met ander vaste, variabele of degressieve tarieven zijn veel voorkomende varianten. Voorbeelden hiervan vindt men in de afvalstoffenheffing (vast bedrag in combinatie met een tarief per container), de rioolheffing (een vast bedrag vermeerderd met een bedrag per m³ afgevoerd water), de leges (een percentage van de bouwkosten in combinatie met een vast bedrag voor de behandeling van bijvoorbeeld een verzoek om binnenplanse of buitenplanse vrijstelling).

6.3.2 Bijzondere tarieven

6.3.2.1 Fictieve oppervlakte

Volgens de Hoge Raad leidt een heffing die is gebaseerd op een fictieve oppervlakte niet tot een onredelijke of willekeurige belastingheffing.¹³⁴

6.3.2.2 Schriktarieven

Schriktarieven zijn tarieven die met een ander doel worden vastgesteld dan redelijke belastingheffing. Schriktarieven zijn op grond van jurisprudentie niet toegestaan.¹³⁵ Deze tarieven worden namelijk gebruikt om ongewenst gedrag te voorkomen en/of voor een ander doel gebruikt dan de belastingheffing. Dit is in strijd met het verbod van détournement de pouvoir en het evenredigheidsbeginsel.

6.3.2.3 Begrotingsconstructie

Het is mogelijk om het tarief van een heffing te koppelen aan de daadwerkelijk te maken kosten, mits de belastingplichtige vooraf wordt geïnformeerd over de hoogte van deze kosten.

De Hoge Raad overwoog in 2005 dat een verordening, waarbij de leges voor de aanvraag van de herziening van een bestemmingsplan werden gesteld op de werkelijke kosten en waarbij de aanvrager vooraf over de hoogte van deze kosten wordt geïnformeerd door middel van een gespecificeerde begroting, toelaatbaar is.¹³⁶

¹³⁴ HR 9 augustus 2013, ECLI:NL:HR:2005:AU7345.

¹³⁵ HR 9 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8504 (inzake liggelden) en HR 15 juli 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7621.

¹³⁶ HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR7769.

6.3.3 Overzicht toegestane heffingsmaatstaven en kaderrichtlijnen

In onderstaande tabel zijn de op grond van de wettelijke voorschriften, algemene rechtsbeginselen, jurisprudentie en parlementaire geschiedenis meest voorkomende en geaccordeerde heffingsmaatstaven¹³⁷ opgenomen.

Heffing	WOZ-waarde	Vast bedrag	Variabel bedrag	Omvang huishouden	Gewerkte uren	Oppervlakte	Verbruik	Bouwkosten	Handelswaar	Objectsoort
Afvalstoffenheffing	nee	ja	Ja	ja	nee	nee	ja	nee	nee	nee
Bouwleges	nee	ja	Ja	nee	ja	ja	nee	ja	nee	nee
Overige leges	nee	ja	Ja	nee	ja	ja	nee	nee	nee	ja
Brandweerrecht	nee	ja	Nee	nee	ja	nee	nee	nee	nee	ja
Grafrecht	nee	ja	Nee	nee	nee	ja	nee	nee	nee	ja
Grondwaterheffing	nee	nee	Nee	nee	nee	nee	ja	nee	nee	nee
Havengeld	nee	ja	Ja	nee	nee	ja	ja	nee	ja	ja
Marktgeld	nee	ja	Nee	nee	nee	ja	ja	nee	ja	ja
Reinigingsrecht	nee	ja	Ja	nee	nee	nee	ja	nee	nee	nee
Rioolheffing	ja	ja	Ja	ja	nee	ja	ja	nee	nee	ja
Rioolaansluitrecht	ja	ja	Ja	ja	ja	ja	nee	nee	nee	ja
Woonwagerecht	ja	ja	Nee	ja	nee	ja	nee	nee	nee	nee

¹³⁷ Voor bouwgerelateerde leges en leges ter zake van de omgevingsvergunning zijn modellen ontworpen waarin de meest bruikbare heffingsgrondslagen zijn neergelegd (Model voor het bepalen van de hoogte

7 Stap 6; Hoe wordt het kostenverhaal transparant?

In de voorgaande hoofdstukken is stapsgewijs aangegeven hoe de tariefstelling tot stand komt. In dit hoofdstuk wordt stap 6 beschreven. Stap 6 gaat in op de noodzaak van transparantie van het kostenverhaal. Transparantie is veelomvattend. Het is een diffuus begrip en kent vele invullingen. Binnen het juridisch kader wordt transparantie veelal ingevuld aan de hand van de regels van stel- en bewijsplicht. Daarnaast is er een grote maatschappelijke behoefte tot transparantie van het kostenverhaal. De maatschappelijk verwachte transparantie is ruimer. Een heffende instantie is niet verplicht met deze wetenschap iets te doen. Wel kunnen niet alleen burgers maar ook heffende instanties belang hebben bij een grotere mate van transparantie dan welke thans volgt uit regelgeving en jurisprudentie. Transparantie draagt bij aan meer begrip en draagvlak voor de geheven heffingen, rechten en tarieven.

In dit hoofdstuk wordt eerst ingegaan op het begrip transparantie en de noodzaak daartoe (paragraaf 7.1.). Daarna staan de juridisch stel- en bewijsregels centraal (paragraaf 7.2 over stel- en bewijsplicht). Waarna tot slot de maatschappelijke behoefte aan transparantie verder wordt uitgediept (paragraaf 7.3).

7.1 Transparantie

De volgende overwegingen spelen bij transparantie een rol:

- Vertrouwen is geen blind vertrouwen. Transparantie kan bijdragen aan begrip en vertrouwen van burgers in eerlijke en rechtvaardige belastingheffing. Begrip en vertrouwen van burgers in de eerlijke en rechtvaardige uitgangspunten van deze heffing is van belang voor de acceptatie van belastingheffing.¹³⁸
- Transparantie is daarnaast een hulpmiddel om (onbedoeld) machtsmisbruik tegen te gaan.¹³⁹ Controle op belastingheffers houdt belastingheffers bij de les. Voor een goed begrip en controle binnen overheidsinstanties is transparantie een voorwaarde. Het is de taak van overheidsinstanties om zich ervan te vergewissen dat de tarieven niet worden vastgesteld in strijd met wettelijke bepalingen.¹⁴⁰ Een dergelijke controle is niet mogelijk zonder een transparante begroting en heldere, nader onderbouwende stukken.
- Ook is het de taak van de overheidsinstantie om ervoor zorg te dragen dat het voor de burger kenbaar kan zijn hoe die tarieven zijn samengesteld.

Mede gezien deze belangen is iedereen het er wel over eens dat overheidsinstanties in Nederland transparant dienen te handelen; iedereen is zagezegd voorstander van transparantie. Maar wat houdt transparantie precies in? Bij gebrek aan een door de wetgever of in literatuur geformuleerde definitie wordt vaak als uitgangspunt het spraakgebruik genomen.

¹³⁸ Montesquieu-lezing 3 september 2013, Nationale Ombudsman A. Brenninkmeijer.

¹³⁹ Bijvoorbeeld 'Speelruimte voor transparantere rechtspraak', Amsterdam 2013, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, E. Hirsch Ballin, p. 115 en Montesquieu-lezing 3 september 2013, Nationale Ombudsman A. Brenninkmeijer.

¹⁴⁰ Kamerstukken 1987/88, 20 565, nr. 3, p. 14.

De Van Dale¹⁴¹ definieert transparantie als:

trans•pa•rant (bijvoeglijk naamwoord)

1. *doorzichtig, doorschijnend;*
2. *helder van structuur, opzet, gemakkelijk te doorzien.*

Vele partijen gebruiken het begrip transparantie, maar vaak binnen een andere context. Het begrip transparantie is mede daarom diffuus en kent vele verschijningsvormen en interpretatiemogelijkheden. Afhankelijk van het perspectief kan aan het begrip een ruime of juist een enge uitleg worden gegeven. Zo wordt in sommige gevallen gesproken van transparantie wanneer alle informatie over overheidshandelen beschikbaar is. Dit is een beperkte uitleg, die vooral aansluit bij de eerste door Van Dale gehanteerde definitie. Een ruimere uitleg van het begrip zou zijn dat de informatie over overheidshandelen niet slechts beschikbaar moet zijn, maar ook aan bepaalde vereisten moet voldoen zodat de informatie voor burgers ook inzichtelijk en begrijpelijk is. Een dergelijke invulling sluit meer aan bij de door Van Dale als tweede gehanteerde definitie. Daarnaast moet nog onderscheid worden gemaakt tussen actieve informatieverstrekking door de overheid en passieve informatieverstrekking door de overheid (bijvoorbeeld naar aanleiding van een verzoek op grond van de Wob).¹⁴² De Minister van Binnenlandse Zaken stelt dat het uitgangspunt moet worden dat gegevens (actief) openbaar worden, tenzij er belangrijke redenen zijn om hiervan af te wijken.¹⁴³

Wanneer wordt gekeken naar transparantie in relatie tot belastingheffing, dan valt op dat de verschillende belanghebbenden ('stakeholders') in verschillende fasen van het proces van belastingheffing verschillende belangen bij transparantie hebben en mede daardoor vermoedelijk niet op dezelfde wijze naar transparantie kijken. Zo zal transparantie voor een gemeenteraad die moet toetsen of wordt voldaan aan de wettelijke vereisten van artikel 229b Gemeentewet een andere lading hebben dan voor de burger die belasting betaalt. In dit hoofdstuk wordt bij de uitleg van het begrip transparantie uitsluitend uitgegaan van transparantie bij informatieverschaffing tussen de belastingheffer en de burger.

In jurisprudentie, literatuur, wetgeving en parlementaire geschiedenis worden eisen gesteld en (in mindere mate) praktische handvatten gegeven voor het vaststellen en onderbouwen van tarieven. Met inachtneming van de vereisten zoals voortvloeien uit wet- en regelgeving en de wens om transparant te zijn naar de burger, wordt onderscheid gemaakt tussen de juridische vereisten van de stel- en bewijsplicht en de eisen die maatschappelijk gesteld worden aan de transparantie van de tariefstelling.

7.2 Wie stelt bewijst

Een overheid heeft een verplichting om inzicht te geven in de tariefstelling van heffingen. De afgelopen jaren is bovendien een trend waar te nemen dat rechterlijke instanties burgers in toenemende mate beschermen tegen heffende overheden. Regelmatig worden de laatste jaren dan ook gemeentelijke verordeningen algeheel (of partieel) onverbindend verklaard doordat fouten zijn gemaakt in de tariefstelling of doordat gemeenten niet in staat zijn om (voldoende) inzicht te geven in de gehanteerde tariefstelling.

De Hoge Raad heeft aangegeven dat er wel voor gewaakt moet worden dat de belastingheffers in een verzwaarde bewijslast positie terecht komen. De Hoge Raad erkent dat de belastingplichtige een achterstand in informatievoorziening heeft, maar wanneer de heffende instantie dit gelijk heeft getrokken, heeft belanghebbende de bewijslast. Hierover gaat paragraaf 7.2.1.

¹⁴¹ Van Dale Elektronische grote woordenboeken, versie 5.0, Utrecht/Antwerpen 2009.

¹⁴² 'Verwacht geen wonderen van transparantie', Binnenlands Bestuur, interview met S. Grimmelikhuijsen, 31 januari 2012.

¹⁴³ Zie ook 'Te weinig bekend over besteding belastinggeld', Financieel Dagblad, 27 maart 2014.

De informatie die moet worden verstrekt aan de burger is vormvrij. Niet is (bindend) vastgelegd welke gegevens minimaal dienen te worden verstrekt om burgers voldoende inzicht te verschaffen in de tariefstelling. Het is dus niet eenvoudig te bepalen of en wanneer een heffende instantie transparant handelt.

7.2.1 Stel- en bewijsregels

De algemene (fiscale) regel “Wie stelt bewijst”, geldt ook als de onderbouwing van het tarief ter discussie wordt gesteld. Hoe dit voor de heffingen, rechten en tarieven uitpakt, wordt in deze paragraaf beschreven.

De Hoge Raad heeft in een aantal arresten richtlijnen gegeven voor de stel- en bewijsplicht voor toetsing aan de opbrengstlimiet van heffingen, rechten en tarieven (stap 1 tot en met 5 van deze handreiking).

De basis voor de stel- en bewijsregels is gelegd met het arrest van 24 april 2009¹⁴⁴, waarin de Hoge Raad een aantal vuistregels heeft geformuleerd. Met deze vuistregels als uitgangspunt is de laatste jaren een stroom van rechterlijke uitspraken ontstaan waarin de richtlijnen verder worden uitgebouwd en waarin in toenemende mate strengere eisen worden gesteld aan de transparantie van de kostenonderbouwing door heffingsinstanties.

In april 2014 heeft de Hoge Raad in een aantal arresten een verduidelijking gegeven van de in het arrest van april 2009 geformuleerde stel- en bewijsregels.¹⁴⁵ De Hoge Raad geeft aan dat met de geformuleerde regels wordt beoogd om eerst een ‘level playing field’ te laten ontstaan. Een level playing field houdt in dat de informatieachterstand van belastingplichtigen verdwijnt, waardoor een gelijk (kennis) speelveld wordt gecreëerd. Vervolgens zijn de normale bewijsleer en de gebruikelijke regels van stelplicht en bewijslastverdeling van toepassing. De Hoge Raad benadrukt dat met de geformuleerde regels niet is beoogd om een verzwaarde bewijslast voor overheden te introduceren.

Op basis van genoemde arresten kunnen drie fasen worden onderscheiden:

1. Creëren van een level playing field
2. Twijfel over baten en lasten bij belastingplichtigen
3. Controle feitelijke gegevens baten en lasten

Fase 1) Creëren level playing field

In fase 1 staat op grond van jurisprudentie het creëren van een level playing field centraal. Daarbij zijn de volgende overwegingen van belang.

Bij een geschil tussen een belastingplichtige en een heffingsambtenaar over de gehanteerde tarieven en een vermeende limietoverschrijding is de heffingsambtenaar de partij die beschikt over de gegevens die noodzakelijk zijn voor de beoordeling van een geschil. Die omstandigheid leidt tot (verzwaarde) eisen aan de motivering die de heffingsambtenaar geeft voor zijn betwisting dat de limiet is overschreden.¹⁴⁶

De beoordeling van een geschil over mogelijke overschrijding van de opbrengstlimiet vindt plaats op basis van gegevens omtrent geraamde baten en lasten in de begroting dan wel gegevens die op geraamde baten en lasten in die begroting zijn terug te voeren. Hieronder kunnen ook gegevens vallen

¹⁴⁴ HR 24 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1968

¹⁴⁵ HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:780, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:938.

¹⁴⁶ HR 24 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, r.o. 3.2.1.

die niet bekendgemaakt zijn ten tijde van de vaststelling van de verordening.¹⁴⁷ De wijze waarop en het tijdstip waarop inzicht wordt geboden in de geraamde baten en lasten van de diensten zijn niet bepalend voor het antwoord op de vraag of de geraamde opbrengsten de geraamde lasten overtreffen.¹⁴⁸

Indien een belanghebbende aan de orde stelt dat de geraamde baten de in dat artikel bedoelde geraamde lasten ter zake hebben overschreden, dient de heffingsambtenaar inzicht te verschaffen in de desbetreffende ramingen.¹⁴⁹

Wanneer de heffingsambtenaar de vereiste inlichtingen niet verstrekt, dan kan mogelijk niet worden beoordeeld of er posten zijn die niet dienen ter dekking van kosten waarvoor geheven mag worden, en zo ja welke posten dat zijn en in welke mate de opbrengstlimiet daardoor is overschreden. Als er geen beoordeling plaats kan vinden, is de verordening algeheel onverbindend en kan niet worden geoordeeld dat de tariefstelling in de gemeentelijke verordening slechts partieel onverbindend is.¹⁵⁰

Fase 2) In twijfel trekken van baten en de lasten

De volgende fase betreft het in twijfel trekken van de baten en de lasten door belastingplichtigen. Daarbij staat centraal hoe en op welk moment er (nadere) informatie opgevraagd kan worden. Uit jurisprudentie komt daarbij de volgende belangrijke aandachtspunten naar voren.

Wanneer een belastingplichtige van één of meer posten in de raming betwijfelt of de post kan worden aangemerkt als een kostenpost (last ter zake) dient de heffingsambtenaar nadere inlichtingen over deze post(en) te verstrekken, om - naar vermogen - deze twijfel weg te nemen.¹⁵¹

Nadat de heffende instantie (voldoende) inzage heeft verschaft, kan de belanghebbende om een nadere toelichting vragen. In dit nadere inlichtingen verzoek moet de belastingplichtige nader motiveren waarom naar zijn oordeel ten aanzien van een of meer bepaalde posten in de raming redelijke twijfel bestaat of sprake is van een last.¹⁵²

Aan de nadere inlichtingen die de heffingsambtenaar in dat geval dient te verstrekken, mag geen zwaardere eis worden gesteld dan dat hij naar vermogen – dat wil zeggen in de mate waarin hij daartoe in de gegeven omstandigheden in redelijkheid in staat is – duidelijk maakt op grond waarvan de opgeworpen twijfel ongegrond is. Dit betekent niet dat de heffingsambtenaar moet bewijzen dat die twijfel ongegrond is.¹⁵³ Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden zegt hierover: “Het Hof stelt voorop dat het – naar vermogen- wegnemen van twijfel over lasten en baten iets anders is dan het aannemelijk maken dat de desbetreffende lasten en baten tot de juiste bedragen zijn geraamd”¹⁵⁴

¹⁴⁷ HR 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, r.o. 3.3.1., HR 6 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR0689, r.o. 3.1.2, HR 29 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW9879, r.o. 4.2.3 en HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, r.o. 3.3.3.

¹⁴⁸ HR 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, r.o. 3.3.1. en HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, r.o. 3.3.3.

¹⁴⁹ HR 24 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, r.o. 3.2.2.

¹⁵⁰ HR 13 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW1928, r.o. 3.4.2.

¹⁵¹ HR 24 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, r.o. 3.2.3 en HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, r.o. 3.3.4.

¹⁵² HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:780, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:938, r.o. 3.3.4.

¹⁵³ HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:780, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:938, r.o. 3.3.5.

¹⁵⁴ Gerechtshof Arnhem Leeuwarden, 28 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:494

Fase 3) Controle feitelijke gegevens kostenposten

In deze fase komt de bewijsplicht van de feitelijke gegevens van de kostenpost aan de orde. Fase 3 bestaat uit twee subfases.

Subfase a

De belastingplichtige stelt dat dat er *geen* feitelijke onjuistheden zijn in de berekening van de heffende instantie. Indien dat het geval is, geldt het volgende uitgangspunt:

Indien de belanghebbende niet stelt dat de in de inlichtingen van de gemeente begrepen feitelijke gegevens onjuist zijn, heeft de rechter de rechtsvraag te beantwoorden of, uitgaande van die feiten, de desbetreffende posten kunnen worden aangemerkt als een "last ter zake". Bij ontkennende beantwoording van die vraag dient hij te beoordelen of daardoor de opbrengstlimiet is overschreden.¹⁵⁵

Subfase b

De belastingplichtige stelt dat dat er *wel* feitelijke onjuistheden zijn in de berekening van de heffende instantie.

Nu komt de bewijsslevering aan de orde. In dit geval draagt de belanghebbende de bewijslast van zijn stelling dat de door de heffingsambtenaar verschaft feitelijke gegevens onjuist zijn, omdat die onjuistheid een voorwaarde is voor het intreden van het rechtsgevolg dat hij inroept (onverbindendheid van de verordening).¹⁵⁶ De bewijslast ten aanzien van de feitelijke onderbouwing van het beroep op limietoverschrijding rust op de belanghebbende.¹⁵⁷

Aandachtspunten daarbij zijn evenwel dat de vaststelling van tarieven op een raming berust. Daaruit vloeit noodzakelijk voort dat bij die vaststelling van tarieven niet ten aanzien van alle posten zekerheid of een volledig inzicht kan bestaan. In het kader van een geschil omtrent de naleving mag niet van de heffende instantie worden verlangd dat zij van alle in de verordening en de bijbehorende tarieventabel genoemde diensten afzonderlijk en op controleerbare wijze vastlegt hoe zij de kosten ter zake daarvan heeft geraamd.¹⁵⁸ Na bewijsslevering dient de rechter, uitgaande van de feiten die hij bewezen acht, te beoordelen of de opbrengstlimiet is overschreden.

In het kader van de toetsing aan de opbrengstlimiet is pas dan plaats voor een correctie van de omvang van de volgens de begroting geraamde bedragen aan opbrengsten en lasten, indien deze opbrengsten en lasten niet in redelijkheid op die bedragen kunnen worden geraamd.¹⁵⁹

Aan het einde van dit hoofdstuk is een schema opgenomen waarin bovengenoemde uitgangspunten omtrent de stel- en bewijslast zijn vastgelegd.

7.2.2 Nadere invulling bewijsregels

Bij het hanteren van normen, vaste bedragen, gemiddelden of andere grootheden in modellen, dient zo veel mogelijk aansluiting te worden gezocht bij de feitelijke kosten en opbrengststructuur van de heffende instantie. In een procedure over de toelaatbaarheid van de tariefhoogte kan de heffende instantie met dergelijke algemene (objectieve) gegevens wellicht aannemelijk maken dat normoverschrijding niet aan de orde is. Als de aangeslagene

¹⁵⁵ HR 24 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, r.o. 3.2.4.

¹⁵⁶ HR 24 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, r.o. 3.2.5.

¹⁵⁷ HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, r.o. 3.3.2.

¹⁵⁸ HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, r.o. 3.3.3, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:938, r.o. 3.3.3.

¹⁵⁹ HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:777, r.o. 3.3.7.

vervolgens aantoon dat op een onderdeel de feitelijke kosten lager zijn dan de norm, komt de zwaardere bewijslast voor het niet overschrijden op de heffende instantie te liggen. Dat bewijs kan ex-post niet altijd gemakkelijk worden geleverd.

Vooralsnog worden geen harde eisen gesteld aan de (inhoud van de) verstrekte informatie, vereist is enkel dat de informatie het gewenste inzicht verschaft en dat de informatie is terug te voeren op de begroting. Het verstrekken van summier informatie vormt een risico. Zo oordeelde Gerechtshof 's-Hertogenbosch dat niet kan worden volstaan met een overzicht met totaalbedragen van baten en lasten en een globale uitleg over enkele posten. Het – naar vermogen – verstrekken van (cijfermatige) gegevens ter zake van de samenstelling van de totaalbedragen is onontbeerlijk voor de beoordeling of de lasten en de opbrengsten juist zijn geraamd.¹⁶⁰ Wanneer de heffingsambtenaar geen of onvoldoende informatie verstrekt om het gewenste inzicht te bieden, dan wel geen duidelijk aan de begroting gerelateerde informatie overlegt, dan kan volgens de Hoge Raad niet worden beoordeeld of de heffing is gebaseerd op inzichtelijke en controleerbare gegevens. Consequentie hiervan is dat de verordening algeheel onverbindend kan worden verklaard.

7.3 Zonder transparantie geen draagvlak voor heffing

Naast de juridische vereisten die gesteld worden aan de transparantie van de tariefstelling, geldt een maatschappelijke noodzaak tot transparantie. Zonder draagvlak is het immers lastig heffen. De roep om transparantie gaat verder dan de hiervoor in paragraaf 7.2 weergegeven criteria.

Zo geldt bijvoorbeeld dat een duidelijke, correcte en transparante onderbouwing van de gehanteerde tariefstelling (bezwaar)procedures kan voorkomen ofwel maakt het eenvoudiger om deze procedures met goed gevolg af te wikkelen. Maatschappelijk is het van belang om de onderbouwing van de tariefstelling en de ramingen van baten en lasten goed vast te leggen, zodat deze informatie kan worden verstrekt wanneer de burger daarom verzoekt. Het spoedig toezenden van informatie, versterkt immers het vertrouwen van de burger in de belastingheffer, bekort de duur van lopende procedures en kan verdere procedures voorkomen.

Uit paragraaf 7.2 volgt ook dat wanneer een belastingplichtige posten in de raming in twijfel trekt, de heffingsambtenaar nadere inlichtingen dient te verstrekken teneinde deze twijfel naar vermogen weg te nemen. De heffingsambtenaar heeft daarmee een passieve inlichtingenplicht. Het dient daarbij te gaan om inzicht in de ramingen en controleerbaarheid van de ramingen. Hoewel de wijze en het moment waarop het vereiste inzicht wordt geboden juridisch niet bepalend zijn voor de vraag of wordt voldaan aan de opbrengstlimiet,¹⁶¹ zijn er situaties denkbaar waarin actieve informatieverstrekking voordelen kan bieden. In veel gevallen zal een duidelijk inzicht in de tariefstelling, dat in begrijpelijke taal en overzichtelijk is weergegeven, bezwaren van burgers tegen belastingheffing al op voorhand wegnemen. Ook is het bij actieve informatieverstrekking voor burgers niet nodig om een bezwaarprocedure te starten om inzicht te verkrijgen in de door de belastingheffer gehanteerde tarieven. Investeren in actieve informatieverstrekking kan op deze manier mogelijk een kostenbesparing opleveren.

Dit maakt dat niet alleen burgers maar ook heffende instanties belang (kunnen) hebben bij een grotere mate van transparantie dan welke thans volgt uit regelgeving en jurisprudentie.

¹⁶⁰ Hof 's-Hertogenbosch 6 april 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW2252.

¹⁶¹ HR 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM1236.

Daarnaast zijn er diverse maatschappelijke signalen die er op duiden dat er een steeds groter wordende noodzaak bestaat tot een meer pro actieve en bredere insteek bij het transparant maken van de gehanteerde tarieven.

7.3.1 Maatschappelijke signalen

De afgelopen jaren konden de volgende maatschappelijke signalen worden waargenomen die allen duiden op een maatschappelijk gezien ruime(re) verwachting van (de) transparantie (van tarieven).

Zo is al in de wetgeschiedenis bij de invoering van de Wabo aandacht besteed aan transparantie. De wetgever gaf aan dat: *“Het Kabinet vindt dat de kostenopbouw van de leges wel transparant moet zijn. Burger en bedrijf hebben hier recht op en transparantie vergroot de prikkel tot efficiënt werken. (...) Met deze richtlijn voor kostenberekening en berekening van legestarieven zal de uniformiteit bij het vaststellen van de legestarieven vergroot worden, waardoor minder verschillen ontstaan.”*¹⁶²

Jaarlijks staan de (verschillen) in tariefstelling en het (vermeende) gebrek aan transparantie daarover, ter discussie. Ook volgen er (nog) steeds onderzoeken naar de transparantie en de juistheid van de tariefstelling. Te denken valt aan de monitoringsrapporten van het Ministerie van BZK over de mate van transparantie van de leges omgevingsvergunning, diverse publicaties van belangenverenigingen, diverse rekenkamerrapporten. Kenmerkend zijn ook de terugkerende Tweede Kamervragen hierover, de recente klacht bij de Accountantskamer over het niet beoordelen van de gemeentelijke tariefstelling en de verwachting van ministeries van vrij toegankelijke en gedigitaliseerde tariefsonderbouwingen.

Over transparantie (van een beschikking) heeft de Nationale Ombudsman onlangs aangegeven dat het om een wisselwerking gaat tussen burger en gemeente waarbij de gemeente inzicht verschaft. Van de overheid kan daarbij worden verwacht: een proactieve en open houding naar de burger, aandacht besteden aan het geven van algemene voorlichting, gebruik maken van nieuwe media, het benutten van een bezwaarprocedure om uitleg te geven en investeren in helder geschreven en op maat gemaakte uitspraken op bezwaar.¹⁶³

Daarnaast verwijst de Nationale Ombudsman naar een viertal ‘Mark Rutte normen’ die door overheidsinstanties gehanteerd zouden moeten worden bij het omgaan met overheidsinformatie:¹⁶⁴

- Wees eerlijk;
- Wees duidelijk;
- Ga ontspannen om met informatie en vermijd krampachtigheid; en
- Zeg wanneer je iets weet of niet weet.

Aan de hand van deze normen formuleert de ombudsman de volgende uitgangspunten voor de overheid:

1. Maak zoveel mogelijk overheidsinformatie actief openbaar zodat iedereen zich een eigen oordeel kan vormen over bestuurlijke aangelegenheden;
2. Lever informatie zo aan dat deze goed toegankelijk is en zo mogelijk in de vorm waarin de verzoeker dat wenst;
3. Beschouw een verzoek om informatie niet primair als een WOB-verzoek. Stelt u zich coöperatief op en geef de gevraagde informatie ruimhartig tenzij er zwaarwegende belangen zijn die geheimhouding rechtvaardigen, zoals de privacy van personen;

¹⁶² Kamerstukken II 2005/ 06, 29 515, nr. 140, p. 26.

¹⁶³ Uitspraak Nationale Ombudsman 31 mei 2011, *Belastingblad* 2011/1133.

¹⁶⁴ ‘Visie van de Nationale ombudsman op een open overheid’, http://www.nationaleombudsman-nieuws.nl/sites/default/files/naar_een_open_nederlandse_overheid/finaal_2.pdf.

4. Vermijd een juridische strijd rond het al dan niet verstrekken van overheidsinformatie. Als redelijkerwijs discussie mogelijk is over het al dan niet openbaar maken, ga dan een open gesprek aan en bekijk welke informatie bijdraagt aan transparantie voor de geïnteresseerde burger;
5. Respecteer de bijzondere rol van volksvertegenwoordigers en voelt u zich steeds medeverantwoordelijk voor het volledig en juist informeren van hen;
6. Respecteer de bijzondere rol van journalisten en de media bij het verkrijgen van overheidsinformatie en handel verzoeken om informatie voortvarend af zodat de vrijheid van nieuwsgaring effectieve bescherming vindt;
7. Als informatie niet direct beschikbaar is in de vorm van bestaande documenten overleg dan op welke wijze in redelijkheid aan de informatiebehoefte tegemoet gekomen kan worden. Maak daarbij afspraken over een redelijke tijdsplanning;
8. Als er strijd ontstaat over het al dan niet verstrekken van informatie stelt u zich dan primair de vraag welk maatschappelijk belang met de strijd gediend is en welk aandeel u of uw overheidsorganisatie heeft in deze strijd.

7.3.2 Elementen van transparantie

Met inachtneming van het kader zoals beschreven in de voorgaande paragrafen zijn de volgende elementen van transparantie bij het verstrekken van informatie over belastingheffing aan burgers te onderscheiden.

Is de informatie doeltreffend?

De informatie die aan burgers wordt verstrekt, dient 'doeltreffend' te zijn. Dit is een veel omvattend begrip. Hiermee wordt bedoeld dat deze informatie:

- aan dient te sluiten op de behoefte van burgers;
- beschikbaar dient te zijn op het relevante moment;
- voldoende (fysiek) toegankelijk dient zijn voor burgers om er kennis van te nemen, zodat ze de informatie kunnen benutten.

Is de informatie juist?

Burgers moeten kunnen oordelen op basis van informatie die klopt en die betrouwbaar is. De informatie moet daadwerkelijk betrekking hebben op datgene waarover het iets zegt te beweren. Daarbij is het van belang dat de informatie ziet op het desbetreffende belastingjaar en dat de onderbouwing voldoende actueel is. Informatie die louter is gebaseerd op indexaties van bijvoorbeeld kosten en/of baten van voorgaande jaren is daarmee veelal onvoldoende. Ook mogen bijvoorbeeld niet (onbewust) essentiële zaken zijn weggelaten of op zodanige wijze zijn weergegeven dat burgers daardoor op het verkeerde been kunnen worden gezet.

Is de informatie volledig?

Voor heffende instanties is het nodig dat zij volledig inzicht hebben (en geven) in de geraamde baten en kosten, alsmede aan de daaraan ten grondslag liggende berekeningen. Inzicht in de kosten (en daaruit volgend de baten) is alleen mogelijk als er tevens inzicht is in de vermoedelijk in het begrotingsjaar aan te vragen vergunningen. Het verkrijgen van dit elementaire inzicht is aanzienlijk moeilijker dan het vervolgens daaraan relateren van de te ramen kosten.

Is de informatie inzichtelijk?

Om informatie te kunnen gebruiken, moeten burgers de ontvangen informatie kunnen begrijpen. Ze moeten begrijpen wat er staat en wat de relevantie

daarvan kan zijn voor de eigen situatie (wat betekent dit voor mijn situatie?). De informatie dient geschikt te zijn voor het doel waarvoor het ter inzage ligt of wordt verstrekt. Dit is te meer van belang nu het veelal gaat om complexe en cijfermatige materie die voor burgers ook bij een goede informatievoorziening wellicht al enige studie vereist. Er dient dan ook, zonder daarbij afbreuk te doen aan de volledigheid, in toegankelijk taalgebruik te worden gerapporteerd. Burgers moeten zich een oordeel kunnen vormen over de juistheid van de belastingheffing en de aan de belastingheffing ten grondslag liggende afwegingen.

Is de informatie concreet en meetbaar?

Voor burgers moet het duidelijk zijn welke kosten zijn meegenomen in de begroting en welke baten worden verwacht. Daarnaast dient duidelijk te zijn dat het geraamde kosten betreft en op welke wijze de geraamde kosten worden onderbouwd. Ook de tariefstelling in relatie tot de geraamde kosten en baten dient inzichtelijk zijn.

Is de informatie toegankelijk?

Informatie dient direct (actieve informatieverstrekking) of minimaal op verzoek van de burger (passieve informatieverstrekking) binnen redelijke termijn voorhanden te zijn. Wij onderscheiden hierbij een geleidelijke schaal van meer naar minder toegankelijkheid. Zo kan de informatie voor een ieder toegankelijk worden gemaakt door publicatie in of op openbare bronnen of voor een ieder ter inzage liggen (i), direct bij de aanslagoplegging of andere wijze worden verstrekt (ii), in ieder geval dient de informatie op verzoek te worden vertrekt (iii). De bereikbaarheid (vindbaarheid, de plaats, de tijd en de kosten van het raadplegen) moet duidelijk zijn, de vorm van toegang (inzage, kopie, uittreksel of het geven van inlichtingen) moet duidelijk zijn als ook de wijze van presentatie en de aard van het medium. Daarbij dient een vraag van een burger al snel te worden opgevat als een vraag om een volledige onderbouwing.

Is de informatie vergelijkbaar?

Burgers vergelijken tarieven veelal met die van andere heffende instanties en met die van voorgaande jaren. Een relativering van de tariefvergelijking is in dit kader op zijn plaats. Bij het vergelijken van tarieven tussen verschillende belastingjaren als ook bij de vergelijking van tarieven tussen heffende instanties moet bedacht worden dat verschillen kunnen worden veroorzaakt door diverse omstandigheden, zoals de te verwachten opbrengsten, de kosten van huisvesting, kosten van arbeid, het hanteren van een andere heffingsgrondslag, het door de heffende instantie verleende serviceniveau, kruissubsidiering et cetera. Ook de omvang van de verleende dienstverlening kan verschillen.

Niet zo zeer de tariefstelling sec is van belang als wel de kosten-baten raming en de onderbouwing daarvan. Betrouwbare en vergelijkbare informatie is van groot belang om burgers in staat te stellen om de hoogte van belastingtarieven te kunnen begrijpen en verschillen tussen heffende instanties te kunnen accepteren. Indien bijvoorbeeld inzichtelijk is dat heffende instantie A hogere huisvestingskosten (nu deze bijvoorbeeld gehuisvest is in een historisch pand en daarmee hogere onderhoudskosten en stookkosten heeft) en wellicht hogere arbeidskosten heeft (omdat de heffende instantie bijvoorbeeld op veel uren bereikbaar wil zijn voor aanvragen van en vragen over omgevingsvergunningen) vergeleken met heffende instantie B, dan kan een eventueel verschil in legestarieven eerder worden begrepen dan wanneer deze informatie niet inzichtelijk is.

VERDIEPINGSTEKST 1

Hoofdstuk 2 Stap 1; Welke belastingen, heffingen en rechten kunnen worden geheven?

Grondwettelijke basis

In artikel 104 Grondwet is bepaald dat rijksbelastingen uit kracht van een wet geheven worden. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld. Welke belastingen door besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven, wordt op grond van artikel 132, zesde lid, Grondwet bepaald bij rijkswet. Artikel 133, tweede lid, Grondwet kent een vergelijkbare bevoegdheidstoedeling voor waterschappen: de verordenende bevoegdheid van waterschapsbesturen wordt geregeld bij rijkswet.

Rijk

De huidige grondslag voor het heffen van leges door het Rijk (bijvoorbeeld de Inspectie Verkeer en Waterstaat), is niet in overkoepelende wetgeving vastgelegd. Het heffen van leges door het Rijk vindt plaats op basis van specifieke wetgeving met betrekking tot het werkveld van de afzonderlijke rijksinstanties. Uit de regelgeving volgen de taakuitvoering van het betreffende rijksonderdeel, alsmede de algemene uitgangspunten voor het in rekening brengen van leges.

Lokale overheden

Deze Grondwettelijke bepalingen worden voor provincies uitgewerkt in artikel 221, eerste lid, Provinciewet, voor gemeenten in artikel 219, eerste lid, Gemeentewet en voor waterschappen in artikel 113, eerste lid, Waterschapswet. Deze artikelen bepalen dat provincies, gemeenten en waterschappen een zogenaamd 'gesloten stelsel' van heffingen hebben. Deze bestuursorganen mogen namelijk alleen de belastingen en rechten heffen die in respectievelijk de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet genoemd zijn, alsmede de belastingen en rechten waarvan de heffing krachtens bijzondere wetten geschiedt, zoals bijvoorbeeld de Wet milieubeheer, Waterwet, Wet ruimtelijke ordening, Experimentenwet BI-zones en Ontgrondingenwet.

Zelfstandig bestuursorganen

De huidige grondslag voor het heffen van rechten en tarieven door de zelfstandige bestuursorganen, is niet in overkoepelende wetgeving vastgelegd. Het heffen van leges door de zelfstandige bestuursorganen vindt plaats op basis van specifieke wetgeving met betrekking tot het werkveld van de afzonderlijke zelfstandige bestuursorganen. Soms is verschillende nationale en/of internationale wet- en regelgeving voor hetzelfde taakgebied van toepassing. Ten behoeve van de samenhang en eenduidigheid is op 1 februari 2007 een raamwet voor zelfstandige bestuursorganen inwerking getreden: de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen.

VERDIEPINGSTEKST 2

Hoofdstuk [2.1.1.1](#), [2.2.1.1](#) en [2.3.1.1](#) Gebruiksrechten van provincie, gemeente en waterschappen

Ad 1. Gebruik

Onder gebruik in de zin van de gebruiksrechten dient feitelijk gebruik te worden verstaan. Zo is het bijvoorbeeld niet mogelijk om de eigenaar van een schip aan te slaan voor de scheepvaartrechten, als de eigenaar het schip aan derden heeft verhuurd en zelf geen gebruik maakt van de provinciale voorzieningen. Gebruiksrechten kunnen alleen worden geheven van degene die daadwerkelijk gebruik maakt van de voorzieningen. Hiertoe moet bepaald worden voor wiens rekening en risico gebruik wordt gemaakt van de voorzieningen. In geval van een verhuurd schip kan dat bijvoorbeeld de (onder)huurder of de kapitein zijn.

Ad 2. Overeenkomstig de bestemming

Niet elk gebruik van voorzieningen is belastbaar. Vereist is dat het gebruik overeenkomstig de bestemming van de voorzieningen plaatsvindt. Indien een voorziening niet overeenkomstig de bestemming van die voorziening gebruikt wordt, kan geen gebruiksrecht worden geheven. Als een perceel een groenbestemming heeft, maar als parkeerterrein wordt gebruikt, is geen sprake van gebruik overeenkomstig de bestemming. Dit element vormt een van de belangrijkste verschillen met de precariobelasting. Voor de heffing van precariobelasting is namelijk niet vereist dat het gebruik conform de bestemming plaatsvindt.

Ad 3. Voor de openbare dienst bestemd

Er kunnen alleen gebruiksrechten worden geheven voor het gebruik van voor de openbare dienst bestemde bezittingen, of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen. In de wet is niet nader gespecificeerd wat onder 'bestemd voor de openbare dienst' dient te worden verstaan. Voorts is er maar weinig rechtspraak over dit element in de provinciale gebruiksrechten.

Blijkens jurisprudentie op het gebied van gemeentelijke gebruiksrechten en precariobelasting¹⁶⁵ zijn voorzieningen voor de openbare dienst bestemd, als zij het algemeen nut dienen en in beginsel iedereen bij die voorzieningen belang kan hebben. Te denken valt aan openbare wegen en waterwegen. Hieronder wordt enige casuïstiek vermeld.

De Hoge Raad oordeelde reeds in 1935 dat niet geheven kan worden voor het gebruik van terreinen die niet voor de openbare dienst bestemd zijn, zoals een voor eenieder afgesloten strook grond.¹⁶⁶ De Hoge Raad oordeelde op 5 september 2003¹⁶⁷ dat een haven voor de openbare dienst is bestemd, indien deze strekt tot algemeen nut en indien in beginsel een ieder bij die haven belang kan hebben. Gedeelten van de haven waarvoor de gemeente met derden een overeenkomst heeft gesloten over het exclusieve gebruik daarvan, zijn naar het oordeel van de Hoge Raad onttrokken aan de bestemming openbare dienst, zodat voor aldaar liggende vaartuigen geen havengeld kan worden geheven. Dit brengt mee dat de verhuur door de gemeente van een afgebakend oevergedeelte met daaraan verbonden het recht om een woonschip aldaar ligplaats te doen innemen, niet alleen de plek die door dat woonschip wordt ingenomen, maar ook de strook water die noodzakelijk (bijvoorbeeld wegens ondiepte van de haven) tussen dat woonschip en het desbetreffende oevergedeelte overblijft, aan de bestemming openbare dienst van de haven onttrekt. Voor een in die strook liggend vaartuig kan derhalve geen havengeld worden geheven.

De Hoge Raad heeft het criterium bij zijn uitspraak van 9 mei 2008¹⁶⁸ nader uitgewerkt. In casu werd precariobelasting geheven van het hebben van leidingen in groenstroken naast de openbare weg. Meer concreet betreft het een ondergronds distributiesysteem voor chemicaliën en gassen, bestaande uit een leidingenbundel. De leidingenbundel is (met vergunning van de gemeente) aangelegd in – van gemeentegrond deel uitmakende – speciaal hiervoor gereserveerde kabel- en leidingstroken die over het algemeen zijn gelegen in speciale groenstroken naast de (openbare)

¹⁶⁵ Ook in de precariobelasting vormt dit element een criterium. Dit is misschien wel de belangrijkste reden waarom beide heffingen door diverse overheden in één verordening worden geregeld.

¹⁶⁶ HR 4 december 1935, *WvR* 1936, nr. 254.

¹⁶⁷ HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI5786.

¹⁶⁸ HR 9 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3891.

weg. Waar de leidingen de weg kruisen, is een speciaal leidingviaduct gebouwd. De leidingstroken maken geen deel uit van de openbare weg. Hof 's-Gravenhage had geoordeeld dat de gemeentegrond waar de leidingen in lagen, niet voor de openbare dienst was bestemd, aangezien de leidingstroken niet voor het publiek toegankelijk waren. Tevens achtte het hof van belang dat de betreffende gemeentegrond geen wezenlijke functie vervulde in het kader van de geldende regelgeving aan de gemeente opgedragen taken. De Hoge Raad oordeelt echter dat toegankelijkheid voor het publiek niet een algemeen geldend vereiste is waaraan noodzakelijkerwijs moet zijn voldaan voor geoordeeld kan worden dat gemeentegrond voor de openbare dienst is bestemd. Toegankelijkheid voor het publiek is daarvoor slechts dan vereist, indien slechts daardoor de realisatie is gewaarborgd van de (publieke) functie die de desbetreffende gemeentegrond beoogt te vervullen, zoals die van openbare weg. Voorts is gemeentegrond niet slechts voor de openbare dienst bestemd indien de aan die grond gegeven functie strekt tot behartiging van een taak die bij wet (in materiële zin) aan de gemeente is opgedragen. De gemeente heeft de leidingstroken aangewezen en ingericht om daarmee het potentiële gevaar van ondergrondse leidingen beter te kunnen beheersen. Voorts is sprake van een uit de wet voortvloeiende publieke taak van de gemeente tot handhaving van de (openbare orde en de) veiligheid. Deze feiten leiden tot het oordeel dat de desbetreffende gemeentegrond voor de openbare dienst is bestemd. Daaraan doet niet af dat de leidingstroken niet toegankelijk zijn voor het publiek, aangezien realisatie van de functie van leidingstrook geen publieke toegankelijkheid daarvan vereist.

Rechtbank Arnhem oordeelt op 20 oktober 2005¹⁶⁹ inzake havengelden dat de eerste vraag die beantwoord dient te worden is of het water waar belanghebbende zijn tjalk heeft afgemeerd, kan worden aangemerkt als 'voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen' dan wel als 'voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen'. Als die vraag bevestigend beantwoord wordt, moet vervolgens de tweede vraag worden beantwoord, namelijk of dat stuk water bij de gemeente in beheer of onderhoud is. Aan beide vereisten moet zijn voldaan voordat rechten als de onderhavige mogen worden geheven. Het feit dat de eigenaar van de strook water het bevaren door derden gedooft, betekent nog niet dat die strook water ook voor de openbare dienst is bestemd. Nu het water niet voor de openbare dienst is bestemd, hoeft de vraag of de gemeente het water beheert of onderhoudt niet meer te worden beantwoord. Dat de gemeente er wel onderhoudstaken uitvoert, zoals het bergen van wrakken, het breken van ijs en het verwijderen van vervuilende objecten, doet daarom niet ter zake.

Ad 4. Bij de lokale overheden in beheer of in onderhoud

Anders dan voor de heffing van precariobelasting, geldt voor de heffing van gebruiksrechten niet dat de voorzieningen in eigendom moeten zijn van de heffende instantie. Wettelijk is slechts vereist dat de voorzieningen in beheer of in onderhoud van de heffende instantie zijn. Het in beheer of in onderhoud zijn van voorzieningen kan het gevolg zijn van het feit dat de heffende instantie eigenaar is, dan wel enig ander zakelijk recht heeft. Het beheer of onderhoud kan ook voortvloeien uit een overeenkomst met de eigenaar van de voorziening of uit welke andere hoofde ook, zoals op grond van een wettelijke opdracht. Een wettelijke opdracht, zoals het onderhouden van wegen krachtens hoofdstuk IV van de Wegenwet, is echter niet voldoende om te spreken van beheer of onderhoud.¹⁷⁰ De voorzieningen hoeven niet per se in beheer of onderhoud van de heffende instantie zelf te zijn. Rechten kunnen ook worden geheven als derden namens de heffende instantie een taak uitoefenen en de heffende instantie ter zake een bijdrage aan deze derden verstrekt.¹⁷¹

Het uitsluitend meebetalen aan voorzieningen is echter onvoldoende om deze bijdrage via de gebruiksrechten te verhalen.¹⁷² Of bijdragen aan derden middels de gebruiksrechten verhaald mogen worden, is volgens de onderstaande jurisprudentie enerzijds afhankelijk van het antwoord op de vraag of de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor de heffende instantie verantwoordelijk is. Als de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor de heffende instantie niet verantwoordelijk is en het tarief hierdoor zodanig is vastgesteld dat de begrote baten hoger zijn dan de toerekenbare begrote lasten is het tarief van de rechten onverbindend.

¹⁶⁹ Rechtbank Arnhem 20 oktober 2005, ECLI:NL:RBARN:2005:AU5733.

¹⁷⁰ HR 11 november 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1744.

¹⁷¹ HR 23 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2271.

¹⁷² Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2483 inzake verhaal van een bijdrage aan een waterschapsvoorziening via de gemeentelijke rioolrechten). Inmiddels heeft de Hoge Raad de zaak verwezen naar hof Arnhem (HR ECLI:NL:HR:2009:BI5103).

Anderzijds is de rechtmatigheid van het verhaal van de bijdrage afhankelijk van het antwoord op de vraag of de bijdrage ziet op voorzieningen waarvan de groep waartoe belanghebbende hoort profiteert. Als de bijdrage ziet op voorzieningen waarvan een andere groep profiteert dan de groep waartoe de belastingplichtige behoort, en het tarief hierdoor zodanig is vastgesteld dat de begrote baten hoger zijn dan de toerekenbare begrote lasten is het tarief van de rechten ook onverbindend.

De Hoge Raad heeft op 11 november 1959¹⁷³ geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat de gemeente krachtens de Wegenwet heeft te zorgen dat binnen haar gebied liggende wegen in goede staat verkeren, er niet toe leidt dat gedeelten van de openbare weg die aan een ander in eigendom toebehoren en door die ander worden beheerd en onderhouden, tot gemeentewerken of gemeente-inrichtingen kunnen worden bestempeld.

Op 23 december 1998 oordeelde de Hoge Raad¹⁷⁴ dat tot de op de gemeente rustende zorg voor het beheer en het onderhoud van de gemeentelijke haven mede kan worden gerekend het voorkomen van vervuiling van de wateren, oevers en haveninstallaties en dergelijke door lozing van olie- en vethoudende scheepsafvalstoffen. Ter bestrijding van de bij de uitvoering van die taak door haar gemaakte kosten, kon een gemeente ingevolge (tegenwoordig) artikel 229, eerste lid, letters a en b, Gemeentewet havengeld heffen van de gebruikers van de haven, ook wanneer de gemeente die uitvoering niet zelf ter hand neemt en met de geheven rechten de uitvoerende instantie betaalt.

Hof Amsterdam oordeelt op 6 april 2004¹⁷⁵ dat de gemeente Amersfoort geen havengeld mag heffen voor van het innemen van een ligplaats in de Eem die in beheer en in onderhoud is bij de provincie. Belanghebbende voert aan dat de provincie de beheers- en onderhoudswerkzaamheden van dit gedeelte van de Eem uitvoert en treft de gemeente slechts de maatregelen in het kader van het nautisch beheer. Dat het college van B&W het bevoegde gezag uitoefent over de gemeentelijke haven en dat zij nautische aanwijzingen kan geven, wordt namelijk niet aangemerkt als beheer in de zin van artikel 229, eerste lid, letter a, Gemeentewet. Dat de gemeente abusievelijk op grond van de Scheepvaartwegenverordening provincie Utrecht 1992 is aangewezen als de beheerder van het binnen de gemeente liggende deel van de Eem, doet er evenmin aan af dat de ligplaats in beheer en onderhoud is van de provincie.

Op 21 juni 2005 oordeelt Hof 's-Hertogenbosch¹⁷⁶ dat het rioolrecht niet mede kan zien op een door het zuiveringsschap aan de gemeente in rekening gebrachte bijdrage in de aanleg en het beheer van een bij dat zuiveringsschap in eigendom en beheer zijnde bergbezinkbassin. Dit bassin is immers niet in beheer of onderhoud bij de gemeente. De door de gemeente ter zake van dit bassin betaalde bedragen kunnen ook niet worden aangemerkt als kosten ter zake van de gemeentelijke riolering. Het bassin is immers niet aangelegd ten behoeve van het functioneren van de gemeentelijke riolering, maar ten behoeve van de rioolwaterzuiveringsinrichting. Het doel van het bassin is namelijk de piek in het afvalwateraanbod van het riool tijdens tropische hoosbuien op te vangen. De noodzaak om die piek op te vangen is gelegen in de beperkte capaciteit van de rioolwaterzuiveringsinrichting. Het hof merkt hierbij nog op dat het zuiveringsschap, nu deze het beheer en onderhoud van die inrichting heeft, op grond van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren een eigen bevoegdheid heeft om ter zake van deze inrichting een heffing in te stellen.

¹⁷³ HR 11 november 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1744.

¹⁷⁴ HR 23 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2271.

¹⁷⁵ Hof Amsterdam 6 april 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AP1047.

¹⁷⁶ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2483.

VERDIEPINGSTEKST 3

Hoofdstuk [2.1.1.2](#), [2.2.1.2](#), en [2.3.1.3](#) Genotsrechten van provincie, gemeente en waterschappen

Inleiding in de omgevingsvergunning (Wabo)

De omgevingsvergunning wordt geregeld in de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo). In de omgevingsvergunning worden veel vergunningstelsels opgenomen uit de wetten waar het ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu verantwoordelijk voor is. Ook worden verschillende vergunningstelsels op basis van wetgeving van andere ministeries in de omgevingsvergunning opgenomen. Bovendien zijn de meest voorkomende toestemmingstelsels in verordeningen van gemeenten of provincies voor plaatsgebonden activiteiten die van invloed zijn op de fysieke leefomgeving, in de Wabo geïntegreerd. Het betreft onder andere een reclamevergunning, kapvergunning, aanlegvergunning of uitwegvergunning en de sloopvergunning op grond van de bouwverordening. Ten aanzien van andere toestemmingen kunnen gemeenten en provincies er voor kiezen om deze stelsels te laten integreren in de omgevingsvergunning. Voor wat betreft de waterschappen is de Wabo alleen relevant voor de vergunningen voor indirecte lozingen. Op grond van artikel 2.2, tweede lid, Wabo kunnen bij provinciale, gemeentelijke of waterschapsverordening nog andere activiteiten worden aangewezen die verboden zijn zonder omgevingsvergunning. Per saldo is de omgevingsvergunning één integrale vergunning op het terrein van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu. Ook de meldingsfiguren op grond van de Wet milieubeheer haken aan bij de omgevingsvergunning. Het doen van een melding is een van de indieningsvereisten voor de aanvraag van een omgevingsvergunning.

De omgevingsvergunning kan bij één bestuursorgaan worden aangevraagd. Bij de bepaling welk bestuursorgaan belast is met de verlening van de omgevingsvergunning, sluit de Wabo zoveel mogelijk aan bij de voorheen bestaande verdeling van taken. Deze verdeling leidt ertoe dat de omgevingsvergunning in de meeste gevallen bij de gemeente moet worden aangevraagd. In de gevallen waar de toestemmingsverlening voorheen op diverse bestuursniveaus plaatsvond, moest een keuze worden gemaakt. De hoofdregel is dat het college van B&W van de gemeente waar het project in hoofdzaak wordt uitgevoerd, bevoegd is om te beslissen op de aanvraag om een omgevingsvergunning (artikel 2.4, eerste lid, Wabo). Bij AMvB (het Besluit omgevingsrecht) kan een aantal uitzonderingen op deze hoofdregel worden gemaakt en wordt aangegeven in welke gevallen de provincie dan wel de minister bevoegd is (artikel 2.4, tweede, respectievelijk derde lid, Wabo). Het bestuursorgaan dat het bevoegd gezag is met betrekking tot het verlenen van de omgevingsvergunning, beslist over alle activiteiten. Als een aanvraag om een omgevingsvergunning bijvoorbeeld zowel betrekking heeft op bijzondere milieuaspecten als op een aanvraag om te mogen bouwen, beslist het college van Gedeputeerde Staten van de provincie formeel ook over de bouwaanvraag. Materieel kan de beslissingsbevoegdheid echter anders liggen dan bij het bevoegde gezag. De Wabo kent namelijk 2 regelingen over samenwerking van verschillende bestuursorganen. Het gaat om de verplichte advisering en een verklaring van geen bedenkingen.

Verplichte advisering

Bij verplichte advisering moet over bepaalde onderdelen van de vergunningaanvraag advies worden gevraagd aan een ander bestuursorgaan. Als de provincie in het kader van een omgevingsvergunning zowel over milieuaspecten, als over bouwwerkzaamheden moet beslissen, moet de provincie over de bouwwerkzaamheden advies aan de gemeente vragen. In dat geval voert de gemeente de toetsing van de bouwaanvraag uit en brengt daarover advies uit aan de provincie. Het bevoegd gezag kan gemotiveerd afwijken van een verplicht advies. Van een verklaring van geen bedenkingen kan het bestuursorgaan niet afwijken.

Verklaring van geen bedenkingen

Sommige bestuursorganen hebben ten aanzien van bepaalde activiteiten bijzondere deskundigheid of verantwoordelijkheid. Hiervoor bepaalt artikel 2.27 Wabo dat op grond van deze bijzondere deskundigheid of verantwoordelijkheid in specifieke wetten of in een algemene maatregel van bestuur bepaald wordt dat in die gevallen een verklaring van geen bedenkingen van dat deskundige of verantwoordelijke bestuursorgaan vereist is. In dergelijke gevallen kan het bevoegde gezag de vergunning slechts verlenen als het andere bestuursorgaan een verklaring van geen bedenkingen heeft gegeven. Dit andere bestuursorgaan kan aan de verklaring voorschriften verbinden die het bevoegd orgaan vervolgens onverkort aan de vergunning moet

verbinden.

Op deze manier wordt de beslissing over het betrokken aspect in feite genomen door het orgaan dat bevoegd is om de verklaring van geen bedenkingen af te geven.

De inhoudelijke beoordeling van de vergunningaanvragen geschiedt aan de hand van de toetsingskaders in de verschillende wetten en verordeningen, afhankelijk van de activiteiten waarvoor toestemming wordt gevraagd. De verschillende toestemmingsstelsels worden dus alleen procedureel geïntegreerd.

Als één van de activiteiten waarvoor de omgevingsvergunning wordt aangevraagd een weigering grond oplevert, wordt de omgevingsvergunning niet verleend. De omgevingsvergunning kan op grond van artikel 2.21 Wabo eventueel gedeeltelijk worden verleend, mits de aanvrager hierom verzocht heeft. Zo kan een omgevingsvergunning voor bouwwerkzaamheden worden verleend, ondanks dat de vergunning niet tevens betrekking heeft op een door de aanvrager gewenste kapvergunning of vergunning om een reclamebord te plaatsen. Om te voorkomen dat er tegenstrijdige voorschriften aan een omgevingsvergunning worden verbonden, bepaalt de Wabo dat de voorschriften die op grond van de verschillende toetsingskaders in de omgevingsvergunning kunnen worden opgelegd op elkaar moeten worden afgestemd.

Leges omgevingsvergunning

In beginsel komen diensten met betrekking tot alle in de omgevingsvergunning opgenomen toestemmingen in aanmerking voor het heffen van leges. Voor de meeste toestemmingen was dat ook al zo in de situatie voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Wabo. Om uiteenlopende redenen zijn twee categorieën sinds 1 januari 1998 echter uitgezonderd van de mogelijkheid tot legesheffing: beschikkingen krachtens de Wet milieubeheer en beschikkingen krachtens de Wet bodembescherming. Enerzijds leverde de afschaffing van milieuleges voor het bedrijfsleven een jaarlijkse lastenverlichting op van meer dan € 50 miljoen. De belangrijkste overweging om de milieuleges af te schaffen was echter dat milieuleges voor bedrijven een negatieve prikkel vormde voor activiteiten die moeten bijdragen aan een beter milieu. De door provincies en gemeenten gederfde legesinkomsten zijn vervolgens gecompenseerd via het provincie- en gemeentefonds.¹⁷⁷

Omdat de provincies en gemeenten via het provinciefonds, respectievelijk gemeentefonds in de jaren 1998 tot en met 2000 via integratie-uitkeringen en sinds het jaar 2001 via structurele, volledig kostengeoriënteerde compensatie door het Rijk gecompenseerd worden voor het wegvallen van de milieuleges, is het discutabel om de kosten van het in behandeling nemen van milieuvergunningen om te slaan via de andere vergunningstelsels. Gelet op het feit dat integratie-uitkeringen en algemene uitkeringen vrij besteedbaar zijn, is echter niet onverdedigbaar dat verhaal van kosten van milieuvergunningen middels de heffing van bijvoorbeeld bouwleges rechtmatig is.

De in de Wabo gekozen integratie van een aantal toestemmingen uit met name de Wet milieubeheer, heeft er niet toe geleid om de kosten voor milieuleges opnieuw onderdeel te laten worden van de leges. Milieuvergunningen blijven op grond van artikel 15.34a Wet milieubeheer, artikel 86a Wet bodembescherming en artikel 2.9, eerste lid, in verband met artikel 2.1, eerste lid, onder e, Wabo vrijgesteld van de heffing van rechten.¹⁷⁸

Provincies, gemeenten en waterschappen hanteren uiteenlopende grondslagen voor de tarieven die gemoeid zijn met leges voor het in behandeling van aanvragen van vergunningen. In het rapport van het Centrum voor Milieurecht van de Universiteit van Amsterdam van juli 2005 wordt geconcludeerd dat het uit oogpunt van gelijkheid en transparantie aanbeveling verdient om (enige) uniformering van de leges voor de omgevingsvergunning te bewerkstelligen. Het rapport onderscheidt zes categorieën van toestemmingen en adviseert om in een leges-AMvB voor elke categorie een bepaald tariefsysteem op te nemen. Op grond van dit rapport is in het voorontwerp van de Wabo een bepaling opgenomen om te komen tot landelijke, transparante stroomlijning van de berekening van leges (artikel 2:10, tweede lid, voorontwerp Wabo). Gelet op de in november 2004 door het Rijk, het IPO en de VNG ondertekende Code Interbestuurlijke Verhoudingen, wordt echter eerst gezien of op vrijwillige grondslag afspraken kunnen worden gemaakt over de wijze van berekening en de hoogte van de leges. Het plan om een leges-AMvB vast te stellen, is voorlopig van de baan.

¹⁷⁷ Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 1998), *Kamerstukken II* 1997/98, 25 691, nr. 3.

¹⁷⁸ Regels inzake een vergunningstelsel met betrekking tot activiteiten die van invloed zijn op de fysieke leefomgeving en inzake handhaving van regelingen op het gebied van de fysieke leefomgeving (Wet algemene bepalingen omgevingsrecht), *Kamerstukken II* 2006-2007, 30 844, nr. 3, p. 49.

Op 13 april 2010 is, als gezamenlijk product van BZK, VROM, VNG en IPO, een leidraad voor het uitgebracht waarin de afgesproken werkwijze wordt beschreven die tot een transparante berekening van leges leidt. De leidraad bevat de volgende onderdelen:

- stappenplan in de vorm van een “model kostenonderbouwing leges omgevingsvergunning”;
- activiteitenlijst;
- rekenmodel handreiking kostentoerekening;
- rekenmodel methode activity based costing inclusief toelichting
- onderbouwing van de gemaakte keuzen

Daarnaast is ten behoeve van de gelijkheid en transparantie reeds in 2006 een model opgesteld voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning.¹⁷⁹ Dit model vormt een hulpmiddel voor het bepalen van de leges en hanteert vier belangrijke uitgangspunten:

1. De heffingsstructuur (de berekeningswijze van de leges) moet zo eenvoudig mogelijk zijn. Dit houdt in dat zoveel mogelijk wordt gewerkt met vaste bedragen.
2. De tarieven moeten leiden tot legesbedragen die in beginsel gerelateerd zijn aan de kosten die behandeling van de aanvraag met zich meebrengt (voor zover het is toegestaan om die kosten in rekening te brengen).
3. De totale geraamde opbrengst van de leges van de omgevingsvergunning mag de totale kosten van verlening van deze vergunning niet overschrijden. Derhalve geldt binnen de kolom ‘omgevingsvergunning’ het voorschrift van maximale kostendeckendheid.
4. De tarieven worden waar mogelijk gebaseerd op objectieve gegevens.

Voor zover de omgevingsvergunning betrekking heeft op de activiteiten bouwen en slopen, bouwt dit model voort op het Model transparantie bouwgerelateerde leges.¹⁸⁰ Beide modellen zijn hulpmiddelen om te komen tot een landelijk eenduidige en transparante systematiek voor het heffen van leges.

Het Model transparantie bouwgerelateerde leges geeft eenduidige definities, eenduidige indelingen van bouwgerelateerde aanvragen en eenduidige berekeningswijzen van de leges. Voor de hoogte van de gehanteerde tarieven worden in het Model transparantie bouwgerelateerde leges geen handreikingen gegeven. Het Model transparantie bouwgerelateerde leges heeft alleen betrekking op vergunningaanvragen in het kader van bouwen en slopen.

Dit betekent dat het Model transparantie bouwgerelateerde leges uitsluitend ziet op de leges die gemeenten kunnen heffen voor aanvragen in het kader van de:

- Woningwet;
- Wet op de ruimtelijke ordening;
- gemeentelijke bouwverordening;
- Monumentenwet en de gemeentelijke monumentenverordening.

Het ‘Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning’ heeft een breder toepassingsgebied dan het Model transparantie bouwgerelateerde leges en ziet enerzijds op activiteiten op het terrein van bouwen (hoofdstuk 4 van het model) en anderzijds op niet-bouwgerelateerde activiteiten (hoofdstuk 5 van het model).

Bouwgerelateerde activiteiten

Bij de activiteiten op het terrein van bouwen gaat het om de volgende 4 activiteiten:

1. bouwen van een bouwwerk;
2. afwijken van het bestemmingsplan;
3. uitvoeren van een werk of werkzaamheden, waarvoor een vergunning nodig is;
4. wijzigen van een rijks-, provinciaal of gemeentelijk monument.
- 5.

Het model bepaalt dat er in beginsel drie verschillende heffingsstructuren mogelijk zijn, te weten:

1. een vast tarief;
2. een tarief afhankelijk van de relevante eenheid, zoals de (begrote) bouwkosten; en
3. de daadwerkelijk gemaakte kosten.

Indien de aard en omvang van de werkzaamheden in verband met het beoordelen of al dan niet een ontheffing kan worden verleend bij elke aanvraag ongeveer gelijk zijn, kan worden gekozen

¹⁷⁹ Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning, SGB0, december 2006.

¹⁸⁰ Model transparantie bouwgerelateerde leges, Werkgroep Transparantie Bouwgerelateerde Leges, 18 oktober 2004.

voor een vast tarief. Voor bepaalde (kleine) bouwwerken, zoals dakkapellen, kunnen eventueel ook vaste tarieven worden vastgesteld. Voor werkzaamheden die voor een belangrijk deel samenhangen met de omvang van het bouwproject, ligt een tarief voor de hand, dat afhankelijk is van de relevante eenheid, zoals bij sloop- en omgevingsvergunningen. Omdat de kosten van het in behandeling nemen van een aanvraag over het algemeen niet evenredig toenemen met de bouwkosten, adviseert het model een degressief gestaffeld tarief. Voor grote projecten kan worden overwogen om een apart laag percentage te hanteren in de laatste schijf, dan wel een maximumbedrag op te nemen. Omdat het in behandeling nemen van een aanvraag altijd kosten met zich meebrengt, adviseert het model om te werken met een minimumtarief.

Niet-bouwgerelateerde activiteiten

Hoofdstuk 5 van het Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning bevat een berekeningswijze van de hoogte van de leges voor het in behandeling nemen van aanvragen voor een omgevingsvergunning voor alle andere activiteiten dan op het terrein van bouwen. Het gaat om de volgende 12 activiteiten:

1. het in gebruik nemen van gebouwen;
2. het slopen van een bouwwerk;
3. het aanleggen of veranderen van een weg;
4. het maken, hebben of veranderen van een uitweg;
5. het hebben van een alarminstallatie in, op of aan een onroerende zaak;
6. het vellen van houtopstand;
7. het maken of voeren van handelsreclame op of aan een onroerende zaak;
8. het opslaan van roerende zaken in een daarbij aangewezen gedeelte van de provincie of van een gemeente;
9. het vervaardigen, in voorraad hebben, te koop aanbieden et cetera van toestellen die bij AMvB zijn bepaald;
10. het verrichten van handelingen in een beschermd natuurgebied die schadelijk kunnen zijn voor het natuurschoon, de natuurwetenschappelijke betekenis of voor de dieren of planten;
11. het realiseren van projecten of andere handelingen met gevolgen voor habitat en soorten in een door de minister aangewezen gebied;
12. het verrichten van handelingen in een beschermde leefomgeving.

Voor deze niet-bouwgerelateerde activiteiten gebruikt het Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning de VNG-modelverordening leges, alsmede de praktijk van de instantie die vóór de inwerkingtreding van de Wabo dergelijke activiteiten beoordeelde als referentie.

In concreto worden voor de niet-bouwgerelateerde activiteiten met name vaste tarieven voorgesteld, omdat de omvang van de werkzaamheden bij elke aanvraag ongeveer gelijk is. Naarmate een bestuursorgaan echter meer gelijksoortige aanvragen ontvangt, ligt het meer voor de hand om een aansluiting te zoeken bij de werkelijke kosten van het beoordelen van de individuele aanvraag. Uitzonderingen op het hanteren van vaste tarieven worden gemaakt voor de vergunning voor het in gebruik nemen van gebouwen en de sloopvergunning.

Bij de gebruiksvergunning wordt de omvang van de werkzaamheden namelijk voor een belangrijk deel bepaald door de aard van het gebouw dat of de inrichting die moet worden getoetst op brandveiligheidsaspecten en de omvang ervan. Dit vormt reden om bij de gebruiksvergunning tariefsonderscheid te maken naar soort gebouw of inrichting én naar de oppervlakte. Bij de sloopvergunning wordt de omvang van de werkzaamheden mede bepaald door de omvang van het te slopen bouwwerk (uitgedrukt in sloopkosten).

Om deze reden kan het tarief bepaald worden op een percentage van de sloopkosten, met een minimum- en maximumtarief. Als variant kan worden gewerkt met verschillende tariefklassen op basis van de hoogte van de sloopkosten met binnen elke tariefklasse een vast tarief. Omdat de sloopkosten in de praktijk soms lastig te bepalen zijn, kan eventueel worden gekozen voor een vast tarief per bouwwerk. Indien een aanvraag voor een omgevingsvergunning op qua aard verschillende werkzaamheden ziet, wordt het tarief modulair opgebouwd. De modulaire opbouw leidt uiteindelijk tot één legesbedrag, dat kan worden herleid tot de subbedragen voor de afzonderlijke onderdelen van de vergunning.

De omgevingsbedoeling is bedoeld voor het zo veel mogelijk gecombineerd aanvragen van aspecten van de vergunning. Het bevoegd gezag kan stimuleren dat aanvragen om een omgevingsvergunning betrekking hebben op zoveel mogelijk activiteiten die deel uitmaken van één project, door in dergelijke gevallen een vermindering op het legesbedrag te verlenen.

Naarmate een vergunningaanvraag breder is, is er immers sprake van relatief minder administratief werk voor de beoordelende instantie(s).

Zoals hierboven beschreven, zijn er soms verschillende bestuursorganen betrokken bij het beoordelen van een aanvraag om een omgevingsvergunning. Het betreft de verplichte advisering door een ander bestuursorgaan, alsmede de verklaring van geen bedenkingen van een ander bestuursorgaan. Als een deel van de werkzaamheden wordt verricht door een ander bestuursorgaan dan het bevoegde gezag, ligt het voor de hand dat de kosten die dat bestuursorgaan maakt ook worden vergoed uit de legesopbrengst. Dit betekent dat het bevoegde gezag een deel van de legesopbrengst kan afdragen aan dat andere bestuursorgaan. Over deze verrekening van legesopbrengsten, is in de Wabo niets geregeld. Het wordt aan de bestuursorganen zelf overgelaten om hierover afspraken te maken. Dit geldt ook voor de wijze waarop de leges worden berekend voor werkzaamheden die door een ander bestuursorgaan worden verricht. Uit oogpunt van transparantie, is het echter wenselijk dat dit model ook in dat geval wordt gebruikt.

VERDIEPINGSTEKST 4

Hoofdstuk 2.1.2.1 Grondwaterheffing

Op grond van artikel 7.7 Waterwet dient de grondwaterheffing ter bestrijding van vijf ten laste van de provincie komende kostenposten:

1. kosten van maatregelen die direct verband houden met het voorkomen en tegengaan van nadelige gevolgen van onttrekkingen en infiltraties;
2. kosten in verband met voor het grondwaterbeleid noodzakelijke onderzoeken;
3. kosten in verband met het houden van een register ter zake van onttrekkingen en infiltraties;
4. kosten in verband met de vergoeding ingevolge artikel 7.14, eerste lid, van schade voortvloeiend uit de uitoefening van een taak of bevoegdheid op grond van deze wet; en
5. kosten in verband met de uitvoering van een onderzoek als bedoeld in artikel 7.19.

Voor wat betreft de kosten in verband met het toezicht op de naleving van de Grondwaterwet (met ingang van 2010 samen met diverse andere wetten vervangen door de Waterwet) wordt opgemerkt, dat het verhaal van deze kosten wel mogelijk zou zijn geweest als het wetsvoorstel tot wijziging van de Grondwaterwet (verbreding heffingsdoeleinden) ongewijzigd zou zijn aangenomen. Het wetsvoorstel werd gebaseerd op een rapport van de Commissie onderzoek financieringsstelsel waterbeheer van 31 maart 1992. De commissie bepaalde dat de opbrengst van de grondwaterheffing onder andere ook zou moeten kunnen worden gebruikt ten behoeve van de handhaving van het grondwaterbeleid. Daarbij werd de parallel genoemd met de regeling in het kader van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren, waarbij de toezichtkosten eveneens uit de heffingopbrengst worden bekostigd. Wel werd het voorbehoud gemaakt dat in het kader van het MDW-project onderzoek werd verricht met betrekking tot de toelaatbaarheid van doorberekening van kosten van toezicht. De conclusies die te zijner tijd ten aanzien van de resultaten van bedoeld onderzoek zouden worden getrokken, zouden van invloed kunnen zijn op de doorberekening, aldus de memorie van toelichting. De resultaten van het onderzoek met betrekking tot de toelaatbaarheid van doorberekening van kosten van toezicht zijn neergelegd in het rapport 'Maat houden'.¹⁸¹ Dit rapport stelt dat kostenverhaal van preventief en repressief toezicht slechts in uitzonderingssituaties toegestaan is. Nu noch artikel 48 Grondwaterwet, noch artikel 7.7 Waterwet bepaalt dat provinciale kosten in verband met het toezicht op en handhaving van de naleving van het grondwaterbeleid middels de grondwaterheffing kunnen worden verhaald, moet aangenomen worden dat dergelijke kosten anderszins moeten worden bestreden.

Voor een nadere beschouwing van de doeleinden van de grondwaterheffing wordt verwezen naar de memorie van toelichting bij de Wet van 19 december 1996, Stb. 647, tot wijziging van de Grondwaterwet (verbreding heffingsdoeleinden).¹⁸²

¹⁸¹ Het rapport 'Maat houden' met de daarbij behorende checklisten dateren van juni 1996 en zijn te raadplegen via *Kamerstukken II 1996/97*, 24 036, nr. 22. De samenvatting en bijgestelde checklisten zijn te raadplegen via *Kamerstukken II 1996/97*, 24 036, nr. 64.

¹⁸² *Kamerstukken II 1995/96*, 24 546, nr. 3, *Belastingblad* 1996, p. 104.

VERDIEPINGSTEKST 5

Hoofdstuk 2.1.2.4 Nazorgheffing gesloten stortplaatsen

Zorg voor gesloten stortplaatsen

Titel 8.3 van de Wet milieubeheer regelt de zorg voor gesloten stortplaatsen. Het doel van de regeling is te voorzien in een zodanig beheer van stortplaatsen, dat na sluiting vrijwel geen nadelige gevolgen voor het milieu kunnen ontstaan. Op grond van artikel 8.49, eerste lid, Wet milieubeheer moeten daartoe maatregelen worden getroffen. De maatregelen die in ieder geval moeten worden getroffen, zijn omschreven in artikel 8.49, tweede lid, Wet milieubeheer:

1. maatregelen strekkende tot het in stand houden en onderhouden, alsmede het herstellen, verbeteren of vervangen van voorzieningen ter bescherming van de bodem;
2. het regelmatig inspecteren van voorzieningen ter bescherming van de bodem; en
3. het regelmatig onderzoeken van de bodem onder de stortplaats.

Dit zijn de belangrijkste maatregelen, maar door het gebruik van de woorden 'in ieder geval', is deze opsomming niet limitatief.

Ingevolge artikel 8.49, derde lid, kunnen bij AMvB nadere regels voor die maatregelen worden gesteld. Daarbij moet worden gedacht aan voorschriften voor de frequentie van metingen, criteria voor vervanging, en dergelijke. Afhankelijk van de omvang, de locatie van de stortplaats en de aard van de gestorte stoffen, verschillen de kosten per stortplaats. De belangrijkste kostenposten houden verband met het onderhouden en vervangen van de bovenafdichting en de peilbuizen en de kosten voor de zuivering van percolatiewater, alsmede met de personele ondersteuning op technisch en administratief gebied.

Degene die de stortplaats drijft, moet een nazorgplan opstellen ter uitvoering van de maatregelen. Het nazorgplan behoeft de instemming van het bevoegd gezag. Het bevoegd gezag dient binnen dertien weken na de indiening van het nazorgplan te beslissen, want anders is de instemming van rechtswege gegeven (artikel 8.49, derde lid). De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft op 4 februari 2004 geoordeeld¹⁸³ dat de beslissing om instemming met een nazorgplan te verlenen, dan wel te onthouden, is gericht op rechtsgevolg en dat die beslissing moet worden aangemerkt als een voor bezwaar vatbaar besluit. Het bevoegd gezag kan degene die de stortplaats drijft, bevelen om het nazorgplan waarmee reeds is ingestemd, aan te passen, vanwege bepaalde ontwikkelingen sedert de datum van instemming met het nazorgplan.

De provincies zijn niet verplicht om zelf de nazorgactiviteiten uit te voeren, maar kunnen daar een rechtspersoon voor aanstellen (artikel 8.50 Wet milieubeheer). De uitvoerende instantie is dan wel verantwoording schuldig aan de provincie over de besteding van de gelden. De provincie en uitvoerend instantie dienen zelf invulling te geven aan de wijze waarop de verantwoording plaats dient te vinden.

Financiële bepalingen

Titel 15.11 van de Wet milieubeheer regelt de financiering van de zorg voor gesloten stortplaatsen. Op grond van artikel 15.44 stellen provinciale staten een heffing in ter bestrijding van de kosten die gemoeid zullen zijn met:

1. de in artikel 8.49 bedoelde zorg voor de in de betrokken provincie gelegen stortplaatsen;
2. een voor de betrokken provincie geldende verplichting tot afdracht aan een fonds als bedoeld in artikel 15.48; en
3. de door de provincie uitgevoerde inventarisatie van plaatsen waar afvalstoffen zijn gestort en waar dat storten vóór 1 september 1996 is beëindigd, en het onderzoek naar en systematische controle van aanwezigheid, aard en omvang van eventuele verontreiniging aldaar.

De laatste kostencategorie betreft de kosten van de inventarisatie van oude stortplaatsen en het onderzoek naar aanwezigheid, aard en omvang van eventuele verontreiniging aldaar. Omdat het in principe om dezelfde bronnen gaat en de kosten relatief beperkt zijn, is uit

¹⁸³ RvS 4 februari 2004, nr. 200305462/1, AB 2005, 52.

doelmatigheidsoverwegingen geregeld dat de kosten van inventarisatie en onderzoek uit het nazorgfonds worden bestreden.

Voor de exploitant van een stortplaats geldt een risico-aansprakelijkheid tot twintig jaar na sluiting van de stortplaats (artikel 6:176 Burgerlijk Wetboek). Om de verhaalbaarheid van de schade zeker te stellen, kan van exploitanten die niet aangeslagen worden naar aard en hoeveelheid afvalstoffen maar voor een in termijnen te betalen vast bedrag financiële zekerheid worden gevraagd. In artikel 15.44, tweede lid, is geregeld dat de heffing mede kan dienen ter bestrijding van kosten die gemoeid zijn met de dekking van de aansprakelijkheid voor milieuschade als gevolg van bepaalde bedrijfsmatige activiteiten. Te denken valt aan verzekeringspremies.

De provincie is voor een belangrijk deel zelfstandig bevoegd om te bepalen op welke wijze de heffing in de verordening wordt geregeld. Op de heffing en invordering van de nazorgheffing zijn de bepalingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Invorderingswet 1990 op een aantal punten van toepassing. Dit is vastgelegd door in artikel 15.44, derde lid, Wet milieubeheer de artikelen 227 tot en met 232h van de Provinciewet van overeenkomstige toepassing te verklaren. Provincies kunnen daarnaast in hun belastingverordening nog aanvullende formele belastingbepalingen opnemen. Tegen een individuele aanslag kan bezwaar worden ingediend bij de heffingsambtenaar. Bij gehele of gedeeltelijke afwijzing van het bezwaarschrift kan beroep worden ingesteld bij de belastingrechter.

Er is aangesloten bij het principe 'de vervuiler betaalt'. Derhalve is de stortplaatsexploitant belastingplichtig (artikel 15.45, eerste lid, Wet milieubeheer).

Uitgangspunt is een kapitaaldekkingsstelsel, waarbij de heffing het karakter heeft van een reservering voor toekomstige uitgaven. De hoogte van de heffing wordt geregeld in de provinciale belastingverordening. De provincie berekent de verwachte kosten van nazorg en, rekening houdend met de resterende stortcapaciteit van de betrokken stortplaatsen, het bedrag dat per hoeveelheid moet worden betaald. De heffing wordt gebaseerd op het geschatte bedrag dat nodig is voor de nazorg van de betrokken stortplaats. Dit geschatte bedrag kan gedurende de exploitatieperiode van een stortplaats worden aangepast. Wanneer er enige jaren ervaring is opgedaan met de nazorg, ontstaat er meer zekerheid over de juistheid van de berekeningsfactoren. Dit kan betekenen dat het voor nazorg berekende bedrag hoger of lager moet zijn. Hiertoe kunnen de tarieven eventueel jaarlijks opnieuw worden berekend en vastgesteld.

Het volledige bedrag dat benodigd is voor de eeuwigdurende nazorgheffing dient vóór sluiting van de stortplaats bijeen te zijn gebracht door de stortplaatsexploitant. De provincie kan bepalen in welke gedeelten de heffing tijdens de exploitatiefase moet worden betaald.

Op grond van 15.45, tweede lid, Wet milieubeheer wordt het bedrag van de heffing zodanig vastgesteld dat de kosten die naar verwachting gemoeid zijn met de uitvoering van het nazorgplan kunnen worden bestreden uit de opbrengst van de heffing en de daarover verkregen rentebaten en beleggingsopbrengsten. Indien geen nazorgplan geldt, gaat het om de kosten van de in artikel 8.49, eerste lid, bedoelde zorg voor die stortplaats. Indien na de vaststelling blijkt dat de opbrengst van de heffing hoger of lager is dan het bedrag dat nodig is om de kosten te bestrijden die naar verwachting met die zorg gemoeid zullen zijn, kan het bedrag van de heffing opnieuw worden vastgesteld. Het reeds betaalde bedrag van de heffing wordt hierop in mindering gebracht.

Bij invoering van de heffing in 1995 werd gemeend dat de heffing tot te zware lasten zou leiden voor de stortplaatsen met nog geringe restcapaciteit, in die gevallen kan de provincie in plaats van een heffing per stortplaats, een heffing per te storten hoeveelheid instellen die voor de gehele provincie zal gelden (artikel 15.45, derde lid). De exploitanten van niet-bedrijfsgebonden stortplaatsen kunnen gezamenlijk het bedrag opbrengen dat nodig is voor de kosten van nazorg van alle publieke stortplaatsen in de betreffende provincie. Op deze manier betalen exploitanten van nieuwe stortplaatsen mee aan oudere stortplaatsen die nog maar kort open zijn. De kosten worden doorberekend in de storttarieven, waardoor alle aanbieders van afval in de provincie een gelijke bijdrage leveren aan de nazorgkosten. Exploitanten die hebben gereserveerd voor de nazorg, kunnen die gereserveerde middelen in het nazorgfonds storten, ofwel uit de reserveringen de heffing voor de nazorg betalen. De hoogte van de heffing op grond van het vereveningssysteem wordt eveneens in de provinciale belastingverordening ingesteld. Of deze heffing nog steeds redelijk is nu de provinciale stortgrenzen zijn vrijgegeven, is te bezien.

Naast de *hoeveelheid* gestorte afvalstoffen kan gekeken worden naar de *aard* van de gestorte afvalstoffen. De aard van de afvalstoffen kan van belang zijn voor de voorzieningen die nodig zijn met het ook op nazorg. Als deze voorziening leidt tot afwijkende nazorgkosten, kan de provincie de heffing differentiëren naar de aard van de afvalstof.

Een vereveningssysteem wordt niet toegepast bij bedrijfsgebonden stortplaatsen, omdat een bedrijfsgebonden stortplaats alleen dient voor het eigen bedrijfsafval.

Het vereveningssysteem kan ook niet worden toegepast bij stortplaatsen waar baggerspecie is gestort. Door de mogelijkheid aan te kunnen sluiten naar de aard van de gestorte afvalstoffen, is het mogelijk om een aparte heffing in te stellen voor baggerspeciéstortplaatsen. De opbrengst van deze heffing dient uitsluitend voor de nazorg van de baggerspeciéstortplaats. Overigens wordt de provinciale nazorgheffing niet geheven van baggerspeciéstortplaatsen waarvan de aanleg en exploitatie wordt gefinancierd via de rijksbegroting.

Het opgebouwde doelvermogen wordt beheerd door een door de provincie op te richten nazorgfonds (artikel 15.47, eerste lid, Wet milieubeheer). Provincies kunnen ook gezamenlijk een nazorgfonds oprichten. Uit dit fonds mogen uitsluitend kosten worden bestreden die:

1. verband houden met de in artikel 8.49 bedoelde zorg voor de in de betrokken provincie gelegen stortplaatsen;
2. zijn verbonden aan de werkzaamheden van het fonds dat in de betrokken provincie, onderscheidenlijk provincies werkzaam is;
3. worden gemaakt ter dekking van de aansprakelijkheid, bedoeld in artikel 176, vierde lid, van Boek 6 BW.

De kosten die het bestuurlijke apparaat van de provincie maakt, mogen niet worden bestreden uit de heffing (artikel 15.47, achtste lid). Hiervoor wordt reeds een bijdrage verstrekt op grond van het Bijdragenbesluit openbare lichamen milieubeheer. De apparaatskosten die worden gemaakt in verband met het oprichten en beheer van het nazorgfonds, worden niet vergoed en kunnen wel uit de heffing worden bestreden. Het betreft bijvoorbeeld de kosten van vermogensbeheer, externe advisering en accountantscontrole.

Er kunnen zich gevallen van schade voordoen op een stortplaats waarvan het geldelijk effect zeer groot kan zijn. Hoewel er sprake van dekking door de verzekering kan zijn, is dit niet altijd het geval. Ook kan bij voorbeeld een bedrijfsgebonden stortplaats failliet gaan waardoor het niet in staat is aan de heffing te voldoen. In deze gevallen is de provincie verplicht maatregelen te nemen en dienen deze kosten uit het nazorgfonds te worden betaald. Hoewel hierin kan worden voorzien in het bijstellen van de heffing, is ook voorzien in de mogelijkheid dat de heffing mede kan dienen voor de afdracht van gelden aan een risicofonds (artikel 15.48 Wet milieubeheer). Provincies zijn vrij om te beslissen of zij van een dergelijk risicofonds gebruik wensen te maken.

Hoeveel er geheven mag worden op grond van artikel 15.45 Wet milieubeheer, wordt vastgesteld op basis van een nazorgplan dat de stortplaatsexploitant zelf opstelt. Op basis van dit nazorgplan wordt een doelvermogen vastgesteld, zijnde het bedrag waarvan is berekend dat dit de eeuwigdurende kosten van de nazorg kan dekken. Dit doelvermogen wordt berekend aan de hand van de meest actuele versies van de IPO-checklisten, alsmede RINAS-rekenmodellen (RINAS staat voor Rekenmodel 'IPO Nazorg Stortplaatsen en baggerdepots'). Het doelvermogen dient te zijn opgebouwd bij aanvang van de nazorgplicht (dus voorafgaand aan de sluiting van de stortplaats). Indien tussentijds, dan wel bij sluiting van een stortplaats blijkt dat er teveel aan belasting is geheven van de stortplaatsexploitant, kan de provincie het teveel betaalde bedrag tussentijds restitueren. De provincie dient een teveel betaald bedrag uiterlijk bij aanvang van de nazorgverplichting te restitueren. Dit kan geschieden door middel van een beroep op artikel 63 AWR waardoor er een ambtshalve aanslag wordt opgelegd. Tevens is het mogelijk een negatieve aanslag op te leggen. De provincie legt in haar verordening vast welke werkwijze zij toepast.

Voorafgaand aan de sluiting van de stortplaats voert het bevoegd gezag een eindinspectie uit. Indien een stortplaats wordt gesloten, wordt er een sluitingsverklaring door de provincie opgesteld en wordt er door de stortplaatsexploitant tevens een definitief nazorgplan opgesteld op basis waarvan het definitieve doelvermogen wordt vastgesteld. Alvorens de sluitingsverklaring wordt afgegeven, moet de exploitant nog een aantal werkzaamheden verrichten ter afwerking van de stortplaats, waaronder het aanbrengen van de bovenafdichting. De kosten van de werkzaamheden en het milieu hygiënisch beheer van de stortplaats in deze fase moeten door de exploitant worden gedragen. Dit kan resulteren in een aanvullende betalingsverplichting, dan wel een restitutie indien blijkt dat er teveel aan belasting is geheven.

Artikel 15.49 Wet milieubeheer bepaalt dat noch de provincie, noch het nazorgfonds een beroep doet op aansprakelijkheid op grond van artikel 6:176, vierde lid, BW ter zake van door een stortplaats veroorzaakte schade die bekend is geworden na het tijdstip waarop een geslotenverklaring als bedoeld in artikel 8.47, derde lid, is afgegeven.

VERDIEPINGSTEKST 6

Hoofdstuk 2.2 Gemeentelijke belastingen, heffingen en rechten

Gemeenten kunnen krachtens de **Gemeentewet** de volgende belastingen en rechten heffen:

1. Onroerendezaak-belastingen ter zake van de eigendom of het gebruik van onroerende zaken (artikel 220)
2. Roerende woon- en bedrijfsruimtebelastingen ter zake van de eigendom of het gebruik van dergelijke roerende ruimten (artikel 221)
3. Baatbelasting ter zake van het profijt van gemeentelijke voorzieningen (artikel 222)
4. Forensenbelastingen ter zake van het houden van nachtverblijf of het hebben van een gemeubileerde woning (artikel 223)
5. Toeristenbelasting ter zake van het houden van verblijf (artikel 224)
6. Parkeerbelastingen ter zake van parkeren of de afgifte van een parkeervergunning (artikel 225)
7. Hondenbelasting ter zake van het houden van een hond (artikel 226)
8. Reclamebelasting op openbare aankondigingen (artikel 227)
9. Precariobelasting voor het hebben van voorwerpen onder, op of boven gemeentegrond (artikel 228)
10. Rioolheffing (artikel 228a)
11. Rechten ter zake van het gebruik van voorzieningen (artikel 229, eerste lid, sub a)
12. Rechten ter zake van het genot van diensten (artikel 229, eerste lid, sub b)
13. Rechten ter zake van het geven van gemakkelikheden (artikel 229, eerste lid, sub c)

Krachtens **bijzondere wetten** kunnen gemeenten tevens heffen:

1. Afvalstoffenheffing voor de verwerking van huishoudelijk afval (artikel 15.33 Wet milieubeheer)
2. Grondexploitatieheffing (artikel 6.17 Wet ruimtelijke ordening)
3. BIZ-bijdrage (artikel 1 Experimentenwet bedrijven investeringzones)

VERDIEPINGSTEKST 7

Hoofdstuk 2.2.1.3 Vermakelijkhedenrechten

Ter zake van het geven van gemakkelikheden waarbij gebruik wordt gemaakt van door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand gebrachte of in stand gehouden voorzieningen of waarbij een bijzondere voorziening in de vorm van toezicht of anderszins van de zijde van het gemeentebestuur getroffen wordt, kunnen gemakkelikhedenrechten worden geheven.

Bekende voorbeelden van gemakkelikheden zijn de Keukenhof te Lisse, de Efteling in Kaatsheuvel, de TT-races in Assen, het autocircuit in Zandvoort en voetbalwedstrijden in de grote steden.

Een ander bekend voorbeeld van de gemakkelikhedenrechten is de heffing die Amsterdam oplegt ter zake van het gebruik van gemeentewater door rondvaartboten. Door de rondvaartboten vallen de kosten van onderhoud en kapitaallasten van bruggen en walmuren, kosten van diep en schoonhouden van grachten en sluizen, van onderhoud van sluizen en waterkeringen, van kwantiteitsbeheer van oppervlaktewater en van personeel voor speciaal toezicht namelijk hoger uit dan zonder de rondvaartboten. Niet alleen de kosten van voorzieningen die specifiek met het gebruik van de waterwegen te maken hebben, mogen worden verhaald. Ook overige voorzieningen die in verband staan met of gemaakt worden mede ten behoeve van het toerisme en waarvan organisatoren van en deelnemers aan gemakkelikheden te water profiteren, mogen worden verhaald. Zelfs kosten van algemene aard mogen in de beschouwing worden betrokken. Lasten van voorzieningen waarvan de in de heffing betrokken gemakkelikheden geen profijt hebben, mogen echter niet door middel van de gemakkelikhedenrechten verhaald worden.¹⁸⁴

Blijkens de wetsgeschiedenis zijn bijvoorbeeld het verbreden en zwaarder uitvoeren en intensiever dan normaal onderhouden van een weg naar een attractie, het houden van extra toezicht bij evenementen door politie of andere ambtenaren, alsmede het in stand houden van verkeersmaatregelen en een VVV ten behoeve van toeristische trekpleisters met veel recreanten en toeristen kostenposten die in aanmerking komen voor (gedeeltelijk) verhaal via de gemakkelikhedenrechten.¹⁸⁵

De geraamde baten van de gemakkelikhedenrechten mogen hoger zijn dan de geraamde lasten. In die zin wijken de gemakkelikhedenrechten af van de andere (gemeentelijke) rechten.

De beperking in artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet dat rechten maximaal kostendekkend mogen zijn, is namelijk niet van toepassing op de gemakkelikhedenrechten. De reden hiervoor is dat het nauwelijks mogelijk is om de lasten van bepaalde voorzieningen heel specifiek toe te rekenen aan bepaalde gemakkelikheden. De gemakkelikhedenrechten moeten echter wel dienen ter bestrijding van gemeentelijke lasten. Er dient dus een bepaalde relatie te bestaan tussen de lasten en de heffing. Daarom is het wel noodzakelijk dat de gemeente ten minste kan aangeven dat er lasten aan de heffing ten grondslag liggen. Als het niet mogelijk is om op enigerlei wijze lasten te bepalen, dan is de relatie tussen betalen en genieten dusdanig zwak dat er geen gemakkelikhedenrecht kan worden geheven. Een exacte toerekening van kosten aan een gemakkelikheden is niet nodig, maar de gemeente moet wel kunnen aantonen dat zij kosten voor de gemakkelikheden maakt.¹⁸⁶¹⁸⁵

De Hoge Raad gaat er op basis van de wetsgeschiedenis vanuit dat de gemakkelikhedenrechten slechts in zoverre het karakter van een retributie heeft willen toekennen dat aan de heffing ten grondslag dient te liggen dat een gemakkelikheden profiteert van een door of vanwege het gemeentebestuur tot stand gebrachte of in stand gehouden voorziening, welke voor de gemeente lasten meebrengt. Aan de voorwaarden om een gemakkelikhedenrecht te mogen heffen, is derhalve voldaan indien de gemeente aantoont dat zij lasten heeft ter zake van een voorziening als hiervoor bedoeld. Daarbij hoeft de gemeente niet aan te geven welk bedrag van de met de voorziening gemoeide lasten is toe te rekenen aan de te belasten gemakkelikheden. Evenmin hoeft de gemeente de kosten van de desbetreffende voorzieningen te vergelijken met de opbrengsten van alle belastingen en retributies die ter zake van het gebruik van die voorzieningen worden geheven.¹⁸⁷

¹⁸⁴ HR 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3283.

¹⁸⁵ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 33-81 (MvT).

¹⁸⁶ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 33-81 (MvT).

¹⁸⁷ HR 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3283.

VERDIEPINGSTEKST 8

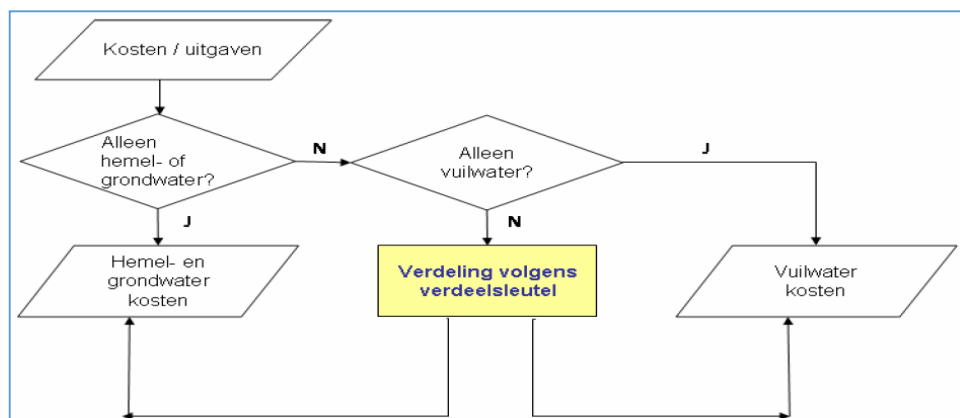
Hoofdstuk 2.2.2.1 Rioolheffing

Toerekeningssystematiek kosten voor vuilwater- en regenwaterafvoer

Gemeenten hebben de beleidsvrijheid om te kiezen voor één rioolheffing of twee heffingen onderscheiden naar vuilwater versus regen- en grondwater (artikel 228a, tweede lid, Gemeentewet). Indien een gemeente ervoor kiest om twee heffingen te hanteren, worden de kosten verdeeld over enerzijds vuilwater en anderzijds regen- en grondwater. Een deel van de kosten zal direct toe te rekenen zijn. Voor de kosten die bij de start nog niet direct aan vuilwater of regen- en grondwater zijn toe te rekenen, wordt een verdeelsleutel toegepast. Wanneer gekozen wordt voor een toedeling naar vuilwater enerzijds en regen- en grondwater anderzijds, dient het streven er op gericht te zijn om de begroting (exploitatie en investeringen) steeds meer onderscheidend in te richten. Het gebruik van de verdeelsleutels wordt hiermee na verloop van tijd steeds verder beperkt.

In het 'Voorstel toerekeningssystematiek kosten voor vuilwater- en regenwaterafvoer' van Grontmij, uitgevoerd in opdracht van het ministerie van Volkshuisvesting Ruimtelijke Ordening Milieubeheer (nu Infrastructuur en Milieu)¹⁸⁸ is een kostentoerekeningsmodel opgenomen. Het model is opgesteld in nauwe samenwerking met experts van acht gemeenten. Het traject is begeleid door een commissie, waarin de ministeries van Volkshuisvesting Ruimtelijke Ordening Milieubeheer en Verkeer en Waterstaat (nu gezamenlijk: Infrastructuur en Milieu), Financiën, Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, alsmede Stichting RIONED, het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen, de Vereniging van waterbedrijven in Nederland en de Vereniging Nederlandse Gemeenten waren vertegenwoordigd. In de laatste fase van het onderzoek is het model toegepast bij vijf gemeenten, waarmee een beter beeld van de toepassingsmogelijkheden en de resultaten is verkregen. Hierna volgt een samenvatting van dit model.

Van elke kostenpost of uitgave wordt bepaald op welke component zij betrekking heeft. Indien het alleen kosten voor regen- of grondwater betreft, worden zij aan de regen- en grondwatercomponent toegerekend. Indien het alleen kosten voor het vuilwater betreft, worden ze toegerekend aan de vuilwatercomponent. Voor de verdeling van kosten die niet direct kunnen worden toegerekend aan vuilwater of regen- en grondwater, moet voor de verdeling gebruik gemaakt worden van een verdeelsleutel: hoeveel procent gaat naar de vuilwater- en hoeveel procent gaat naar de regen- en grondwatercomponent. Op grond van op landelijk of lokaal niveau vastgelegde gegevens wordt een procentuele verdeling gemaakt. De kosten die niet direct kunnen worden toegerekend, worden op basis van die procentuele verdeling, de sleutel, toegerekend aan het vuilwater of het regen- en grondwater. Belangrijk uitgangspunt is dat kosten niet dubbel mogen worden opgevoerd en dus maar één keer worden toegerekend. Door met een verdeelsleutel te werken, wordt dit uitgangspunt gewaarborgd.



Figuur 13

Gemeenten die willen werken met een aparte heffing voor regenwaterbeheer en grondwaterstandmaatregelen hebben in het hier weergegeven model een praktisch en goed toepasbaar hulpmiddel. Toepassing van de methodiek vraagt bovendien weinig inspanning, is extracomptabel, transparant en reproduceerbaar.

¹⁸⁸ Kamerstukken II 2005/06, 28 966, nr. 7 (Bijlage bij de brief van de staatssecretaris van het Ministerie van VROM van 25 april 2006).

Het model onderscheidt vier 'ontwikkelingsstappen' in de toerekeningssystematiek:

Stap 0: de huidige situatie

Alle kosten die samenhangen met de inzameling en het transport van vuilwater en regenwater worden zonder nader onderscheid toegerekend.

Stap 1: een voorzichtig begin

Nieuwe investeringen worden onderverdeeld naar vuilwater en regenwater. Oude investeringen in de vorm van kapitaallasten worden verdeeld via een sleutel. De jaarlijkse exploitatiekosten worden verdeeld via een sleutel. De kosten van de grondwatertaak worden apart vastgelegd.

Stap 2: verfijning

Nieuwe investeringen worden onderverdeeld naar vuilwater en regenwater. Oude investeringen in de vorm van kapitaallasten worden verdeeld via een sleutel. De categorie exploitatiekosten wordt onderscheidend ingericht: De kosten van onderzoek, straatvegen en onderhoud worden direct verdeeld naar vuilwater en regenwater. De kosten van personeel, energie, verzekeringen, overhead worden verdeeld via een verdeelsleutel.

Stap 3: het beoogde eindresultaat

Investeringen worden automatisch in twee onderscheiden delen (vuilwater en regenwater) opgesteld. Exploitatiekosten worden volledig gescheiden opgezet:

- Onderzoek;
- Straatvegen;
- Onderhoud;
- Personeel op basis van urenregistratie;
- Energie;
- Verzekeringen;
- Etcetera.

Doordat alle kosten zijn onderscheiden, is het mogelijk om de toe te rekenen overheadkosten ook automatisch te scheiden. Wij merken op dat invulling van stap 3 nog (relatief) lang op zich kan laten wachten. Om te komen tot een praktische invulling van de toedeling naar vuilwater en regenwater wordt een aantal handreikingen voor de toerekening van bepaalde investeringen gedaan.

Figuur 14 - Toedeling investeringen

Object/onderdeel	vuilwater	regen/grondwater	mix (sleutel)
Afkoppelen		x	
Bergbezinkvoorziening		x	
Drainage		x	
Drukriolering	x		
DWA-stelsel	x		
Gemengd rioolstelsel			x
IBA	x		
Infiltratievoorziening		x	
Oppervlaktewatersysteem (berging regenwater)		x	
Regenwaterzuivering		x	
RWA-stelsel		x	
Verbeterd gescheiden rioolstelsel			x
Vervanging gemengd rioolstelsel met aanleg regenwaterriool			x
Wadi		x	

Het achteraf uitsplitsen van rekeningen en ramingen van projecten kost onevenredig veel inspanning terwijl de toegevoegde waarde voor de kostentoedeling in twijfel kan worden getrokken. In het model wordt daarom gekozen voor een eenduidige toedeling naar vuilwater of regen- en grondwater, dan wel een verdeling via sleutels.

In de expertgroep zijn verschillende verdeelsleutels besproken, te weten:

- Lengte riolering;
- Totale waarde;
- Aangesloten verhard oppervlak;
- Aantal aansluitingen;
- 50/50;
- Verdeling conform onderzoek van de Coördinatiecommissie Integraal Waterbeleid naar het kostenaandeel van hemelwater in de afvalwaterketen.

Specifiek voor de verdeling van exploitatielasten (bijvoorbeeld energie, onderhoud en personeelskosten) kan daarnaast nog worden gedacht aan de verhouding tussen:

- De jaarlijkse belasting van de voorzieningen met regenwater respectievelijk afvalwater; en
- De jaarlijkse afvoer naar de zuivering van regenwater respectievelijk afvalwater.

Alle verdeelsleutels zijn door de expertgroep vervolgens op de volgende zes criteria beoordeeld:

- Eenvoud;
- Beschikbaarheid;
- Reproduceerbaarheid;
- Robuustheid;
- Onderscheidend;
- Beleidswaarde.

De expertgroep acht voor investeringen de verdeelsleutel 'totale waarde' op grond van deze zes criteria het meest geschikt. Deze verdeelsleutel gaat ervan uit dat de verhouding tussen de vervangingswaarden van het vuilwaterstelsel enerzijds en het regenwaterstelsel en grondwaterstandmaatregelen anderzijds een maat is voor de investeringen die voor deze twee componenten zijn verricht. Deze verdeelsleutel scoort op alle criteria positief. De verdeelsleutel wordt gebruikt voor de verdeling van die investeringskosten die niet direct zijn toe te rekenen aan één van de componenten.

Voor de exploitatielasten (dit zijn alle kosten behalve de kosten die samenhangen met investeringen; te denken valt aan personeelskosten, overhead, energiekosten, onderhoudskosten, telefoonkosten, enzovoort), is de verdeelsleutel 'totale waterhoeveelheden' als veelbelovend aangemerkt.

Over de vraag of gekozen moet worden voor één verdeelsleutel (vervangingswaarde) of voor twee verdeelsleutels (exploitatie: waterhoeveelheden en investeringen: vervangingswaarde) lopen de meningen in de expertgroep uiteen. Omwille van de eenvoud en uitlegbaarheid kan eventueel worden uitgegaan van één verdeelsleutel gebaseerd op de 'vervangingswaarde van de riolering'. Voor de gemeenten die de voorkeursleutels voor de investeringen en de exploitatielasten willen hanteren, worden deze verdeelsleutels hierna afzonderlijk behandeld.

Sleutel voor investeringskosten: totale waarde

De verdeelsleutel 'totale waarde' wordt bepaald aan de hand van de verhouding tussen de totale (vervangings)waarden van enerzijds de vuilwatervoorzieningen en anderzijds de regen- en grondwatervoorzieningen die in een gemeente aanwezig zijn. De verdeelsleutel wordt gebruikt voor de verdeling van die investeringskosten die niet direct zijn toe te rekenen aan één van de componenten. Voorbeelden hiervan zijn de bestaande kapitaallasten en investeringen in gemengde riolen. Om de vervangingswaarde te bepalen zijn meerdere bronnen denkbaar. Het gebruik van eigen vervangingswaarden, onderscheiden naar de verschillende stelseltypen, heeft de voorkeur. Vanuit de wens om voor de verdeling van kosten sleutels te gebruiken die beschikbaar zijn en reproduceerbaar zijn, kan worden gedacht aan het gemeentelijke rioleringsplan. Hierin is de vervangingswaarde van de riolering veelal direct aangegeven, of is in ieder geval daaruit af te leiden. Een tweede bron vormen de kostenkengetallen uit de Leidraad Riolering van Stichting RIONED. In de module D1100 zijn de (vervangings)kosten per type stelsel opgenomen en zijn tevens vervangingskosten van specifieke regenwatervoorzieningen opgenomen. De verschillen in onder andere de toerekening van kosten van wegverharding zullen daarbij wel zorgen voor verschillen op lokaal niveau.

Indien een gemeente (ook) gemengde riolering heeft, zitten de vervangingswaarden voor de vuilwatervoorzieningen en de regenwatervoorzieningen verweven. Het uiteenrafelen van de kosten voor regenwater en vuilwater is complex. Wellicht bestaat de neiging om de kosten van één te onderscheiden onderdeel te berekenen en vervolgens de kosten van het andere onderdeel te bepalen op grond van het verschil tussen totale kosten en kosten van het berekende onderdeel. Hiermee wordt echter niet altijd

een juiste verdeling van kosten bepaald. Schaalvoordelen, bijzondere kosten en dergelijke vallen bij deze werkwijze slechts aan één van de onderscheiden onderdelen toe. Om tot een goede verdeling te komen, kunnen de vervangingswaarden voor een vuilwaterstelsel en voor een regenwaterstelsel beide afzonderlijk worden bepaald. De som van deze vervangingswaarden is hoger dan de kosten voor vervanging van het totale (gemengde)stelsel. Het kostenaandeel kan vervolgens worden bepaald uit de verhouding van kosten voor een regenwaterstelsel en een vuilwaterstelsel.

Het rapport bevat een voorbeeld waarin als uitgangspunt is gekozen dat alle riolen met een kleine diameter, bijvoorbeeld tot 300 mm tot de vuilwatervoorzieningen behoren. Voor het regenwaterstelsel worden uitgegaan van riolen met een grotere diameter. De uitkomst van deze berekening wordt hieronder in een tabel weergegeven.

Vervangingskosten per stelseltype

gemengd stelsel	€ 650	per m
gescheiden stelsel		
Vuilwater	€ 410	
Regenwater	€ 550	
	€ 960	
aandeel vuilwater	$410/960 \cdot 650 =$	€ 278
aandeel regenwater	$550/960 \cdot 650 =$	€ 372

Figuur 15

In onderstaand rekenvoorbeeld zijn de uitkomsten uitgewerkt voor een fictieve gemeente met 175 km vrijvervalriolering, onderverdeeld in 100 km gemengde riolering (57%) en 75 km gescheiden riolering (43%). Hierbij is uitgegaan van de vervangingskosten voor stelsels uit de module Kostenkengetallen van de Leidraad Riolering. Uit deze vervangingskosten zijn de eenheidsprijzen per meter voor vuilwaterriolering en regenwaterriolering afgeleid, waarbij ervan is uitgegaan dat de diameters vanaf 400 mm bestemd zijn voor de afvoer van regenwater.

Rekenvoorbeeld vervangingswaarde

Voorziening	Aantal	Regenwater	Vuilwater	Regenwater	Vuilwater
gemengd	100.000 m	€ 370	€ 280	€ 37.000.000	€ 28.000.000
DWA	35.000 m		€ 410		€ 14.350.000
RWA	40.000 m	€ 550		€ 22.000.000	
Drukriolering	200 woningen		€ 4.900		€ 980.000
Totaal				€ In onderstaand	€ 43.330.000
Procentueel				58%	42%

Figuur 16

In dit rekenvoorbeeld verdeelt de gemeente de niet direct toerekenbare investeringskosten voor 58% naar de regenwatercomponent en voor 42% naar de vuilwatercomponent.

Sleutel voor exploitatielasten: waterhoeveelheden

Voor de exploitatielasten (dit zijn alle kosten behalve de kosten die samenhangen met investeringen; te denken valt aan personeelskosten, overhead, energiekosten, onderhoudskosten, telefoonkosten), is de sleutel 'totale waterhoeveelheden' als veelbelovend gezien. De verhouding van de hoeveelheid water die door het regenwaterstelsel en het vuilwaterstelsel worden afgevoerd, kan gezien worden als een maat voor de activiteiten die voor deze verschillende componenten worden verricht en daarmee als maat voor het bepalen van de verdeling van de kosten.

Betrouwbare, lokale cijfers over regenval, inloopverliezen en overstortingen zijn veelal niet beschikbaar. Door uit te gaan van algemene regencijfers voor Nederland wordt een uniforme verhouding verkregen. Op basis van de waterstromen (in kwantitatieve zin) is de meest voor de hand liggende optie de verhouding tussen de jaarlijkse belasting van de voorzieningen voor de afvoer van regenwater en de jaarlijkse belasting van de voorzieningen voor de afvoer van vuilwater. Hieronder wordt een voorbeeld gegeven.

Rekenvoorbeeld waterhoeveelheden

Regenwaterafvoer (RWA)		mm/jaar	m ³ /ha.jaar
Regenval per jaar in Nederland	A	784	7.840
Inloopverlies	B	196	1.960
Overstortingen	C	37	365
Afvoer naar RWZI (gemengd)	D	552	5.515

Droogweerafvoer (DWA)		m ³ /ha.dag	m ³ /ha.jaar
167 inwoners per hectare; 120 liter per inwoner per dag (CWI 2001)	E	20	7315

Transport (vrijverval)		sleutel
Vuilwater $(E/(C+D+E))$		55%
Regenwater $(C+D)/(C+D+E)$		45%

Figuur 17

In dit rekenvoorbeeld verdeelt de gemeente de niet direct toerekenbare exploitatielasten voor 55% naar de vuilwatercomponent en voor 45% naar de regenwatercomponent.

VERDIEPINGSTEKST 9

Hoofdstuk 2.2.2.3 Grondexploitatiebijdrage: kostenverhaal

De Wet ruimtelijke ordening (Wro) en afdeling 6.4 daarin, de Grondexploitatiewet, zijn op 1 juli 2008 in werking getreden. De Grondexploitatiewet is niet van toepassing op aanvragen van een omgevingsvergunning, voor zover deze in overeenstemming zijn met een voor 1 juli 2008 vastgesteld bestemmingsplan of verleende vrijstelling van een bestemmingsplan.

In de artikelen 6.12 tot en met 6.24 van de Wet ruimtelijke ordening is een publiekrechtelijke regeling opgenomen voor particuliere grondexploitatie die voorziet in drie doelstellingen:

1. Kostenverhaal voor de gemeente;
2. Binnenplanse verevening van de kosten van grondexploitatie over alle uitgeefbare terreinen in een exploitatiegebied; en
3. De mogelijkheid voor de gemeente om locatie-eisen en eisen ten aanzien van de uitvoerbaarheid te stellen.

Op een aantal punten wordt de wet verder geconcretiseerd in afdeling 6.2 van het Besluit ruimtelijke ordening (Bro). Hier wordt bijvoorbeeld een omschrijving gegeven van bouwplannen waarop het publiekrechtelijk instrumentarium van toepassing is en worden kostensoorten en opbrengsten opgesomd, die kunnen worden opgenomen in de exploitatieopzet bij een exploitatieplan. Daarnaast worden bepaalde kostensoorten bij ministeriële regeling gemaximeerd (artikel 6.2.6 Bro).

De Grondexploitatiewet biedt gemeenten een publiekrechtelijk instrumentarium voor kostenverhaal, verevening en locatie-eisen bij particuliere grondexploitatie. Op grond van artikel 6.25 Wro wordt de bevoegdheid tot toepassing van deze regeling ook toegekend aan de provincie en de minister van Infrastructuur en Milieu in het kader van de vaststelling van een inpassingsplan, projectbesluit of beheersverordening.

Het wettelijke systeem voor kostenverhaal biedt de mogelijkheid van kostenverhaal via de omgevingsvergunning voor bouwen (artikel 6.17 Wro). Het privaatrechtelijke spoor blijft echter voorop staan. Bij het kostenverhaal blijven de methodes van gemeentelijk kostenverhaal via gronduitgifte en samenwerking en afspraken met projectontwikkelaars in principe in stand. Kostenverhaal via de omgevingsvergunning is het vangnet als de privaatrechtelijke weg niet tot overeenstemming leidt.

Kostenverhaal via de omgevingsvergunning treedt in de plaats van de baatbelasting. Alleen voor kosten die niet via de omgevingsvergunning worden verhaald, bijvoorbeeld de herinrichting van een winkelplein, blijft een rol weggelegd voor de baatbelasting.

De Grondexploitatiewet voorziet in kostenverhaal op grond van een door de gemeenteraad vastgesteld exploitatieplan. Het exploitatieplan moet op grond van artikel 6.2.1 Bro worden vastgesteld voor een limitatief aantal soorten bouwplannen. Het betreft bouwplannen voor zes categorieën, te weten:

1. De bouw van een of meer woningen;
2. De bouw van een of meer andere hoofdgebouwen;
3. De uitbreiding van een hoofdgebouw met ten minste 1.000 m² of met een of meer woningen;
4. De verbouwing van een of meer aaneengesloten gebouwen die voor andere doeleinden in gebruik of ingericht waren, voor woondoeleinden, mits ten minste 10 woningen worden gerealiseerd;
5. De verbouwing van een of meer aaneengesloten gebouwen die voor andere doeleinden in gebruik of ingericht waren, voor detailhandel, dienstverlening, kantoor of horecadoeleinden, mits de cumulatieve oppervlakte van de nieuwe functies ten minste 1.000 m² bedraagt; en
6. De bouw van kassen met een oppervlakte van ten minste 1.000 m².

Om te voorkomen dat ook bij kleine functiewijzigingen een exploitatieplan moet worden opgesteld, hetgeen niet doelmatig is, is een ondergrens gesteld van 1.000 m² bruto vloeroppervlakte voor commerciële doeleinden. Voor woningen is de ondergrens gesteld op 10 woningen. Voor bouwplannen onder deze grens is de wettelijke verplichting om een exploitatieplan vast te stellen niet van toepassing, maar kan een gemeente uiteraard wel afspraken maken in een exploitatieovereenkomst of uit eigen beweging een exploitatieplan vaststellen.

Overigens ziet de regeling zowel op gronden in eigendom van de gemeente, als op gronden in eigendom van particulieren. Voor de berekening van de kosten en opbrengsten wordt ervan uitgegaan dat het exploitatiegebied in zijn geheel in exploitatie wordt gebracht, zodat alle grondeigenaren binnen het

exploitatiegebied naar rato van de gemaakte grondexploitatiekosten bijdragen (artikel 6.13, vierde lid, Wro).

Alleen bij een wijziging of herziening van een bestemmingsplan of beheersverordening, of een projectbesluit kan een exploitatieplan worden opgesteld. Bouwplannen waarvoor al een omgevingsvergunning verleend kon worden op grond van een vorig planologisch besluit, kunnen niet onder het regime van een exploitatieplan worden gebracht. Bouwplannen op grond van een herziening van een nog uit te werken bestemmingsplan, waarvan de uitwerking nog niet was vastgesteld en dat een bouwverbod bevatte, vallen dus wel onder het exploitatieplan.

Het exploitatieplan bevat ten minste een kaart van het exploitatiegebied, en een omschrijving van de werken en werkzaamheden voor het bouwrijp maken van het exploitatiegebied, de aanleg van nutsvoorzieningen, en het inrichten van de openbare ruimte in het exploitatiegebied, alsmede een exploitatieopzet. De exploitatieopzet bestaat uit ramingen van baten en lasten, fasering en de wijze van toerekening van de te verhalen kosten (artikel 6.13, eerste lid, Wro). Een exploitatieplan wordt na inwerkingtreding ten minste eenmaal per jaar herzien, totdat de in dat exploitatieplan voorziene werken, werkzaamheden en bouwwerken zijn gerealiseerd (artikel 6.15 Wro).

Tot het moment dat een exploitatieplan door de gemeenteraad is vastgesteld, heeft de gemeente contractsvrijheid. Artikel 6.24 Wro biedt namelijk een zelfstandige basis voor contracten over grondexploitatie en voor financiële bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen. Het privaatrechtelijk instrument biedt de mogelijkheid om in overeenkomsten op vrijwillige basis verdergaande afspraken te maken over financiële bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen. Na vaststelling van een exploitatieplan blijft het mogelijk om te contracteren, maar daarbij mag niet worden afgeweken van het exploitatieplan.

Verhaalbare kosten

Inleiding

In jaren voor in werking treding van de Wro heeft de onduidelijkheid over de kostensoorten vaak geleid tot onnodig lange onderhandelingen en tot gerechtelijke procedures. Jurisprudentie liet zien dat onduidelijkheid bestond over de vraag wat overheden en marktpartijen in privaatrechtelijke afspraken over kostenverhaal en verevening mogen vastleggen.

Bij de verhaalbare kosten gaat het primair om kosten die in het kader van de grondexploitatie gemaakt worden om de locatie te kunnen ontwikkelen. Naast grondwerken, het bouwrijp maken, riolering en infrastructuur valt daarbij ook te denken aan groenvoorzieningen, waterpartijen, trapveldjes, basketbalveldjes, speelvoorzieningen en speelweides. Het gaat dus om kosten van fysieke voorzieningen (naast planontwikkelingskosten en planschadevoorzieningen), waarvan de wijk of een gedeelte daarvan profijt moet hebben.

Tot de kosten behoren alleen de aanlegkosten. Kosten van beheer, onderhoud of vervanging van voorzieningen vallen dus niet onder kosten van grondexploitatie. De kosten van maatschappelijke voorzieningen, zoals kinderopvang en scholen blijven in dit verband buiten beschouwing.

Ook buiten het exploitatiegebied moeten vaak voorzieningen getroffen worden die ten dienste staan van het exploitatiegebied en die geheel of gedeeltelijk zijn toe te rekenen aan de exploitatie. Onderscheiden worden de volgende kostenposten:

- Door gemeente te maken kosten van werken en werkzaamheden buiten het gebied (mede) ten behoeve van het gebied, zoals kosten van aanleg van ontsluitingsweg en brug, parkeervoorzieningen, alsmede onbebouwde recreatie- en groenvoorzieningen;
- Compensatie buiten het gebied van verloren gegane waarden in het gebied, zoals natuurwaarden, verplaatsing van monumenten, compensatie van collectieve functies (groenvoorzieningen, watervoorzieningen en dergelijke), meestal bestaande uit de kosten van het aanleggen of de verplaatsing naar elders;
- Kosten buiten het gebied ten gevolge van negatieve externe effecten, zoals planschade, schade door het moeten aanscherpen van een milieuvergunning, kosten van opheffen of inperken van externe veiligheids- en geluidscontouren of stankcirkels.

Kosten kunnen pas worden verhaald als wordt voldaan aan de toetsingscriteria van artikel 6.13, zesde lid, Wro.¹⁸⁹

1. Profijt: het exploitatiegebied moet profijt ondervinden van de te treffen voorzieningen en maatregelen. Veelal betreft het fysiek nut voor het exploitatiegebied. Bij maatregelen zoals het

¹⁸⁹ Zie onder meer ABRS 22 februari 2012, LJN BV6567 (Deventer), ABRS 12 september 2012 LJN BX7130 (Castricum)(ABRS 16 oktober 2013, ECLI RVS 2013 1554 (Slochteren) en ABRS 12 juni 2013 LJN CA 2862 (Teylingen)

opheffen van stankcirkels en bij compensatie buiten het gebied schuilt het profijt in het feit dat dankzij deze ingrepen een groter gebied ontwikkeld kan worden;

2. Toerekenbaarheid: er bestaat een causaal verband (de kosten zouden niet gemaakt worden zonder het plan), of de kosten worden mede gemaakt ten behoeve van het plan. Een gemeente die de vernieuwing van de riolering in een bepaalde straat al gepland had, kan die kosten niet opeens toerekenen aan een grondexploitatie voor de bouw van enkele woningen in die straat. Aan de andere kant zijn de kosten niet toerekenbaar, indien het gebruikelijk is om ze op andere wijze te financieren. De kosten van aanleg van gas- en waterleidingen en elektriciteitskabels, alsmede gebouwde parkeervoorzieningen worden uit de gebruikerstarieven gefinancierd en behoren niet te drukken op de grondexploitatie.
3. Proportionaliteit: als meerdere locaties profijt hebben van een voorziening, worden de kosten naar rato verdeeld (artikel 6.13, zesde lid, Wro). Naarmate een locatie er meer profijt van heeft, draagt deze meer bij aan de kosten. Zo worden de meerwijkse kosten (de kosten waarvan niet alleen het exploitatiegebied, maar ook andere gebieden profiteren) aan de hand van een geschikte maatstaf, zoals de woningaantallen of de geschatte verkeersbewegingen vanuit die gebieden, naar rato verhaald op de grondexploitatie. Wanneer ook vijf bestaande wijken van deze rondweg profiteren, worden de kosten van de rondweg naar rato aan tien wijken toegerekend. Voor de kosten die aan de bestaande wijken worden toegerekend, zal de gemeente dan uit een andere financieringsbron moeten putten.

De Wro gaat ervan uit dat kosten uitsluitend verhaald worden via toerekening aan te exploiteren gronden. Naast de ontwikkelaars kunnen echter vaak ook eigenaren van bestaand vastgoed in of nabij het plangebied profiteren van een gebiedsontwikkeling. Het afkomen van waardestijgingen buiten het exploitatiegebied doorplanologische besluiten, wordt niet door de Wro mogelijk gemaakt. Voorts kan de gemeente evenmin afdwingen dat de grondeigenaar meebetaalt aan bijvoorbeeld de ontwikkeling van sociale woningbouw op een andere locatie in de gemeente of in een ander plan. Het afdwingbare kostenverhaal is uitsluitend gericht op de reële kosten van de locatieontwikkeling. De Wro regelt naast kostenverhaal ook binnenplanse verevening. Hiermee kunnen kosten binnen de locatie verrekend worden. Verevening is noodzakelijk voor een integrale ontwikkeling van een locatie. Zonder verevening kunnen er onrendabele delen resteren, welke niet ontwikkeld kunnen worden. Daarom is in artikel 6.18 Wro de mogelijkheid tot binnenplanse verevening van de toerekening van kosten naar categorie van uitgifte geregeld. Dit betekent dat aan gronden met een commerciële functie een hoger deel van de kosten kan worden toegerekend dan aan gronden met bijvoorbeeld een maatschappelijke functie.

Hoewel gemeenten vrij zijn in de begrenzing van een exploitatiegebied in een exploitatieplan, gelden er beperkingen. Een exploitatiegebied kan uit verschillende niet-aaneengesloten delen bestaan, als er planologisch of functioneel een duidelijke samenhang is tussen de delen.¹⁹⁰

Op grond van artikel 6.13, zevende lid, Wro kunnen bovenplanse kosten voor meerdere locaties of gedeelten daarvan in de exploitatieopzet worden opgenomen in de vorm van een fondsbijdrage. Voorwaarde is dat voor deze locaties of gedeeltes daarvan een structuurvisie is vastgesteld die aanwijzingen geeft over de bestedingen die ten laste van het fonds kunnen komen.¹⁹¹ De regeling beoogt om een samenhangende ontwikkeling van verschillende locaties mogelijk te maken, op grond van een structuurvisie waar de samenhang duidelijk in wordt beschreven, zonder dat gemeenten gedwongen worden om al die locaties in één grondexploitatie onder te brengen. In artikel 6.24, eerste lid, onder a, Wro wordt vermeld dat burgemeester en wethouders in de (anterieure) overeenkomsten over grondexploitatie afspraken kunnen opnemen over bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen, zoals een recreatief uitloophged. De wet stelt als voorwaarde aan financiële bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen, dat deze een vinden hebben in een vastgestelde structuurvisie. De ruimtelijke ontwikkelingen kunnen buiten de directe omgeving van de locatie kunnen liggen. De provincie of gemeente moet de koppeling van de rode ontwikkeling (bijvoorbeeld woningbouw en bedrijventerreinen) en de financiering en realisatie van ruimtelijke ontwikkeling in het ruimtelijk beleid onderbouwen. Dit komt erop neer dat de samenhang tussen de ontwikkelingen op een hoger schaalniveau in beeld wordt gebracht.

Kostensoorten

In het besluit bij de wet is de limitatieve kostensoortenlijst (artikel 6.13, eerste lid, onder c, Wro) opgenomen. Voor de rechtszekerheid en transparantie wordt limitatief aangegeven welke kostensoorten publiekrechtelijk kunnen worden verhaald.

Inbrengwaarde van gronden

¹⁹⁰ Kamerstukken II 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 17.

¹⁹¹ Amendement inzake bovenplanse kosten, Tweede Kamer, 2005-2006, 30 218, nr. 20.

De inbrengwaarde van de gronden wordt op grond van artikel 6.13, eerste lid, sub c, ten eerste, Wro tot de kosten gerekend. Op grond van artikel 6.2.3 Besluit ruimtelijke ordening worden tot deze kosten gerekend, voor zover deze redelijkerwijs zijn toe te rekenen aan de inbrengwaarde van de gronden, de ramingen van:

- a. De waarde van de gronden in het exploitatiegebied;
- b. De waarde van de opstallen die in verband met de exploitatie van de gronden moeten worden gesloopt;
- c. De kosten van het vrijmaken van de gronden in het exploitatiegebied van persoonlijke rechten en lasten, eigendom, bezit of beperkt recht en zakelijke lasten;
- d. De kosten van sloop, verwijdering en verplaatsing van opstallen, obstakels, funderingen, kabels en leidingen in het exploitatiegebied.

Bij de grondexploitatie speelt de inbrengwaarde van de grond een belangrijke rol. De inbrengwaarde beïnvloedt de verdeling van de kosten over de verschillende uitgiftepercelen. De inbrengwaarde van alle gronden in het exploitatiegebied wordt bij elkaar opgeteld en samen met alle andere kosten omgeslagen over alle percelen. I. Zo kan een eigenaar van een perceel met een lage inbrengwaarde een lager bedrag aftrekken van de exploitatiebijdrage, maar ook valt deze exploitatiebijdrage voor hem hoger uit, indien de inbrengwaarde van een ander perceel wel hoog is en gedeeltelijk wordt omgeslagen over zijn eigen perceel. Om deze reden dienen alle percelen te worden getaxeerd door onafhankelijke deskundigen, zo mogelijk dezelfde taxateurs. Hierbij dient de regeling in de Onteigeningswet als uitgangspunt, zodat objectieve waarden worden bepaald. Artikel 6.13, vijfde lid, Wro bepaalt hiertoe: 'Voor gronden welke onteigend zijn of waarvoor een onteigeningsbesluit is genomen, of welke op onteigeningsbasis zijn of worden verworven, is de inbrengwaarde gelijk aan de schadeloosstelling ingevolge de Onteigeningswet. Indien geen sprake is van onteigening, wordt de inbrengwaarde van gronden vastgesteld met overeenkomstige toepassing van de artikelen 40b tot en met 40f van de Onteigeningswet'. De taxatie van de inbrengwaarde is het onderwerp geweest in vele procedures bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.¹⁹²

Overige kosten van de grondexploitatie

In artikel 6.13, eerste lid, onder c, ten tweede, Wro wordt aangegeven dat een exploitatieopzet een overzicht moet bevatten van de overige kosten van de grondexploitatie. Het achtste lid bepaalt dat de kostensoorten worden uitgewerkt bij of krachtens amvb. Dat is gebeurd in artikel 6.2.4 Bro. Ook deze opsomming is ontleend aan de door het IBR opgestelde lijst en de model-exploitatieverordening van de VNG. Alle kostensoorten die in de praktijk door gemeenten en projectontwikkelaars aan de grondexploitatie worden toegerekend, zijn in deze opsomming opgenomen. Bij de exploitatieopzet wordt van een dynamische berekeningsmethode uitgegaan, waarbij zowel de kosten als opbrengsten geïndexeerd worden aan de hand van vooraf vastgestelde parameters. Een netto contante waardesystematiek ligt daarbij het meest voor de hand. Hierna worden de verschillende kostensoorten behandeld in dezelfde volgorde als artikel 6.2.4 Bro aanhoudt. De toelichting per kostensoort is voor een belangrijk deel aan de Nota van toelichting ontleend.

a) Het verrichten van onderzoek, waaronder in ieder geval begrepen grondmechanisch en milieukundig bodemonderzoek, akoestisch onderzoek, ander milieukundig onderzoek, archeologisch en cultuurhistorisch onderzoek

De soorten onderzoeken zijn niet uitputtend opgesomd. Genoemd zijn de belangrijkste typen onderzoeken die gedaan worden bij locatieontwikkeling. Tot de archeologische onderzoekskosten behoren niet alleen de kosten van bronnenonderzoek en onderzoek in de vorm van boringen en sleuven, maar ook het verrichten van noodzakelijke opgravingen. Voor bepaalde locaties kan ook onderzoek naar andere cultuurhistorische aspecten nodig zijn. Voor zover onderzoeken voor de locatie niet onder deze kostenpost vallen, worden ze gerekend tot de kosten onder j.

b) Bodemsanering, het dempen van oppervlaktewateren, het verrichten van grondwerken, met inbegrip van het egaliseren, ophogen en afgraven

Met deze bepaling wordt buiten twijfel gesteld dat de kosten van bodemsanering onderdeel uitmaken van de grondexploitatie. Opmerking verdient dat een kostenpost ook aan het profijtcriterium voldoet indien slechts een gedeelte van het exploitatiegebied profijt heeft van de kosten. De volledige kosten van bodemsanering op perceel A, waar alleen de eigenaar van A profijt van heeft, worden meegenomen

¹⁹² Zie bijvoorbeeld ABRS 15 februari 2012 LJN BV 5115 Zeeland en ABRS 2 mei 2012 LJN BW 4570 (Bodegraven)

als onderdeel van de totale kosten van de grondexploitatie van het gebied. Uit de systematiek van de Wro vloeit voort dat deze kostenpost vervolgens wordt omgeslagen over het gehele exploitatiegebied. Voorts zijn de kosten van het dempen van oppervlaktewateren, het verrichten van grondwerken, met inbegrip van het egaliseren, ophogen en afgraven verhaalbaar.

c) Aanleg van voorzieningen in een exploitatiegebied

Een opsomming van de voorzieningen in een exploitatiegebied is opgenomen in artikel 6.2.5 Bro. De bedoelde voorzieningen omvatten een groot scala aan werken en werkzaamheden. Bij alle voorzieningen kan worden opgemerkt dat als bestaande voorzieningen door de grondexploitatie versneld vervangen dienen te worden, maar niet worden veranderd, de meerkosten van het naar voren halen van de vervanging in de grondexploitatie worden meegenomen, maar dat de overige kosten van vervanging niet in de grondexploitatie worden opgenomen. De meerkosten van de vervanging zijn de vervangingskosten met aftrek van de voor een dergelijke voorziening gebruikelijke afschrijvingen.

Hieronder worden de verschillende voorzieningen nader toegelicht in dezelfde volgorde als artikel 6.2.5 Bro aanhoudt. De toelichting per voorziening is aan de Nota van toelichting ontleend.

- a. Nutsvoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de gebruikstarieven kunnen worden gedekt*

In beginsel behoren de nutsbedrijven de kosten van de aanleg van hun eigen nutsvoorzieningen te dragen, omdat ze deze kosten via de gebruikstarieven verhalen. Als de nutsbedrijven de kosten via de gebruikstarieven kunnen verhalen, horen de kosten niet in de grondexploitatie thuis. Dat geldt ook voor de vooraanlegkosten.

De bouw van gebouwen valt in beginsel niet onder de grondexploitatie, maar in dit artikel zijn enige uitzonderingen opgenomen. Gebouwen ten behoeve van infrastructuur en dergelijke, alsmede gebouwen voor voorzieningen voor openbaar nut, zoals brugwachtershuisjes en speelhuisjes vallen er onder. De kosten van maatschappelijke voorzieningen, zoals kinderopvang en scholen blijven in dit verband echter buiten beschouwing.

- b. Riolering met inbegrip van bijbehorende werken en bouwwerken*

De aanleg van een nieuwe riolering in het kader van een grondexploitatie, wordt naar vast gebruik onderbracht in de grondexploitatie. Indien een bestaande riolering moet worden vervangen door een zelfde type, dient het reeds afgeschreven bedrag voor de vervanging van de riolering buiten de grondexploitatie te worden gehouden.

Gemeenten zijn echter niet verplicht om de aanlegkosten van een nieuwe riolering onder te brengen in de grondexploitatie. Het staat de gemeente, gelet op de ter bestaande wettelijke bepalingen, waaronder artikel 228a Gemeentewet inzake de rioolheffing, vrij om te besluiten om naast of in plaats van een baatbelasting en/of een exploitatiebijdrage een rioolheffing te heffen, mits de kosten niet dubbel worden verhaald.

- c. Wegen, ongebouwde openbare parkeergelegenheden, pleinen, trottoirs, voet- en rijwielpaden, waterpartijen, watergangen, voorzieningen ten behoeve van de waterhuishouding, bruggen, tunnels, duikers, kades, steigers, en andere rechtstreeks met de aanleg van deze voorzieningen verband houdende werken en bouwwerken*
- d. Infrastructuur voor openbaar vervoervoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de gebruikstarieven kunnen worden gedekt*

Bij de toerekening van OV-voorzieningen kan het volgende schema worden gehanteerd: a. zijn de kosten van de voorziening te dekken uit gebruikstarieven? b. zo nee: dan kan het toerekenbare deel van de aansluiting van een nieuwe lijn op een bestaande lijn voor rekening komen van het exploitatiegebied (uiteraard voor zover de financiële mogelijkheden in het gebied het toestaan) c. noodzakelijke verbeteringen van een bestaande lijn moeten proportioneel in rekening worden gebracht (niet alles voor rekening van het exploitatiegebied). Exploitatieverliezen van OV horen niet thuis op de kostensoortenlijst.

- e. *Groenvoorzieningen, waaronder begrepen openbare parken, plantsoenen, speelplaatsen, trapvelden en speelweiden, openbare niet-commerciële sportvoorzieningen en natuurvoorzieningen*

Landschapselementen kunnen worden aangemerkt als groenvoorzieningen of natuur en komen in die hoedanigheid voor verhaal in aanmerking. Een belangrijke voorwaarde voor de toerekenbaarheid van de aanleg sportvoorzieningen is dat ze niet commercieel zijn en wel openbaar toegankelijk.

- f. *Openbare verlichting en brandkranen met aansluitingen*
- g. *Straatmeubilair, speeltoestellen, sierende elementen, kunstobjecten en afrasteringen in de openbare ruimte*
- h. *Gebouwde parkeervoorzieningen, voor zover deze leiden tot optimalisering van het grondgebruik en verbetering van de kwaliteit van de openbare ruimte, openbaar toegankelijk zijn en voornamelijk worden gebruikt door bewoners en gebruikers van het exploitatiegebied, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de gebruikstarieven kunnen worden gedekt*

Gebouwde openbare parkeervoorzieningen kunnen alleen in bijzondere situaties in aanmerking komen voor opname in de exploitatieopzet. Normaal gesproken worden de bouwkosten hiervan gefinancierd uit de te verwachten opbrengsten en subsidies.

- i. *Uit een oogpunt van milieuhygiëne, archeologie of volksgezondheid noodzakelijke voorzieningen*

Voorbeelden van dergelijke voorzieningen zijn geluidsschermen, de aanleg van een monitoringssysteem bij bodemverontreiniging, het aanbrengen van damwanden in verband met bodemverontreiniging en andere maatregelen om uitstroom te beperken, het aanbrengen van een leeflaag en constructies om archeologisch waardevolle elementen te beschermen.

Soms worden voorzieningen aangelegd voordat een locatie verder tot ontwikkeling komt, of worden voorzieningen met het oog op toekomstige ontwikkelingen ruimer bemeten (bijvoorbeeld een bergbezinkbassin voor riolering). Het is mogelijk de grondexploitatie van toekomstige wijken proportioneel aan te slaan voor deze reeds gerealiseerde, voorgefinancierde, voorzieningen. De kosten van de voorfinanciering moeten dan wel objectiveerbaar zijn, en op de gemeentebegroting moet duidelijk zijn dat het een voorlopige dekking betrof. Bij vervanging van bestaande voorzieningen door nieuwe voorzieningen kan ten behoeve van het exploitatiegebied een 'nieuw voor oud' korting op de kosten worden toegepast. Zie tevens hierna onder f.

d) Maatregelen, plannen, besluiten en rechtshandelingen met betrekking tot gronden, opstallen, activiteiten en rechten in het exploitatiegebied, waaronder mede begrepen het beperken van milieuhygiënische contouren en externe veiligheidscontouren

Onder deze kostenpost vallen met name de kosten van het wegnemen van belemmeringen voor het exploitatiegebied tengevolge van functies die in of buiten het exploitatiegebied gehandhaafd worden. Ook het realiseren van voorzieningen door middel van de vestiging of instandhouding van erfdienstbaarheden kan als kostenpost in de grondexploitatie worden ondergebracht (als vergoeding voor de waardedaling van het onderhavige onroerend goed). Het betreft bijvoorbeeld de vestiging van een erfdienstbaarheid ten behoeve van overpad, water, natuur, etcetera. Voor zover dergelijke gronden buiten het exploitatiegebied worden gehouden, vallen de kosten onder de hierna vermelde post

e.

e) De in de artikelen 6.2.3 en 6.2.4, onder a tot en met d en g tot en met n, Bro bedoelde kosten met betrekking tot gronden buiten het exploitatiegebied, waaronder mede begrepen de kosten van de noodzakelijke compensatie van in het exploitatiegebied verloren gegane natuurwaarden, groenvoorzieningen en watervoorzieningen

Hieronder valt bijvoorbeeld de aanleg van een toegangsweg en brug naar het exploitatiegebied. Ook vallen er de noodzakelijke compensatiemaatregelen onder van natuur, groenvoorzieningen en waterberging welke verloren gaan in het exploitatiegebied, of welke op grond van wettelijke eisen gerealiseerd hadden moeten worden in het exploitatiegebied. Er is sprake van natuur als gronden als zodanig zijn benoemd in ruimtelijke plannen van Rijk, provincie, regio of gemeente (zoals structuurvisies of bestemmingsplannen). Kostenverhaal is aan de orde wanneer de overheid extra kosten moet maken om natuur op een andere plek aan te leggen. Compensatie is noodzakelijk wanneer compensatie in de ruimtelijke plannen/regels van Rijk, provincie, regio of gemeente of op basis van Europese regels

verplicht is gesteld. Voor waterberging geldt dat compensatie nodig is, indien de noodzakelijke wateroppervlakte in het plangebied verkleind wordt en indien niet voldaan wordt aan de wettelijke normen.

f) De in de artikelen 6.2.3 en 6.2.4, onder a tot en met d, Bro bedoelde kosten voor zover deze noodzakelijk zijn in verband met het in exploitatie brengen van gronden die in de naaste toekomst voor bebouwing in aanmerking komen

Van deze kosten is bijvoorbeeld sprake indien een ontsluitingsweg ruimer gedimensioneerd wordt dan voor de locatie nodig is, omdat in de toekomst ook een andere locatie er gebruik van zal maken. Deze meerkosten worden wel gemaakt in het kader van de betreffende grondexploitatie, maar horen niet op deze verhaald te worden. Bij de opbrengsten moet daarom een reservering worden opgenomen ten laste van de toekomstige locatie ter hoogte van het bedrag van de meerkosten.

g) Voorbereiding en toezicht op de uitvoering, verband houdende met de aanleg van de voorzieningen en werken, bedoeld onder artikel 6.2.3, onder c en d, alsmede artikel 6.2.4, onder a tot en met f, Bro

Onder deze kostensoort vallen het bouwrijp maken, de inrichting van de openbare ruimte en het woonrijp maken. Dit betreft kosten van activiteiten die leiden tot de productie van bouwrijpe grond en dergelijke. Het gaat dus niet om de kosten van de bouwrijpe grond zelf. Het zijn de kosten die gewoonlijk door of voor rekening van een afdeling civiele techniek van de gemeente of een ingenieursbureau worden gemaakt. Onder voorbereiding valt het maken van bestekken, begrotingen en aanbesteding van de werken.

Op grond van artikel 6.2.6 Bro kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld met betrekking tot de begrenzing van de via het exploitatieplan verhaalbare kosten. Bij deze regels kan een onderscheid worden gemaakt naar type locatie en de aard en omvang van een project. De begrenzing kan geschieden in bedragen of in percentages. De regeling is nog niet in werking getreden.

Overigens kan de gemeente een deel van de werkzaamheden uitbesteden of voor rekening laten komen van een projectontwikkelaar. Voor de maximering speelt dat geen rol. Wel worden bij het bepalen van de hoogte van een exploitatiebijdrage de voor rekening van de aanvrager gemaakte en in het exploitatieplan opgenomen kosten in mindering gebracht op de exploitatiebijdrage.

h) Opstellen van gemeentelijke ruimtelijke plannen ten behoeve van het exploitatiegebied

Hieronder valt het opstellen van bestemmingsplannen en structuurvisies met betrekking tot één ruimtelijk project. Ook masterplannen, stedenbouwkundige plannen structuurschetsen en dergelijke vallen hieronder. De kosten tot en met vaststelling van de plannen kunnen via de grondexploitatie worden verhaald. Kosten van beroep en goedkeuring kunnen niet in de exploitatieopzet worden opgenomen.

Op grond van artikel 6.2.6 Bro kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld over de begrenzing van de via het exploitatieplan verhaalbare kosten. Bij deze regels kan een onderscheid worden gemaakt naar type locatie en de aard en omvang van een project. De begrenzing kan geschieden in bedragen of in percentages. De regeling is nog niet in werking getreden.

i) Het opzetten en begeleiden van gemeentelijke ontwerpcompetities en prijsvragen voor het stedenbouwkundig ontwerp van de locatie en de kosten van vergoedingen voor deelname aan de prijsvraag

Om concurrentie te bevorderen en een hogere kwaliteit van stedenbouwkundige plannen te bewerkstelligen, kan een gemeente kiezen voor een ontwerpcompetitie tussen stedenbouwkundige plannen voor een locatie.

j) Andere door het gemeentelijke apparaat of in opdracht van de gemeente te verrichten werkzaamheden, voor zover deze werkzaamheden rechtstreeks verband houden met de in dit besluit bedoelde voorzieningen, werken, maatregelen en werkzaamheden

Plankosten zijn die kosten die behoren bij werkzaamheden gerelateerd aan voorbereiding, ontwikkeling en begeleiding van ruimtelijke projecten. Voor alle werkzaamheden geldt dat deze projectgerelateerd moeten zijn. Tevens moet het gaan om het begeleiden van onderzoeken en niet om het uitvoeren van de onderzoeken zelf. De kosten van onderzoeken vallen onder categorie a van artikel 6.2.4 Bro.

Disciplines waar deze werkzaamheden en de plankosten die daaraan verbonden zijn worden uitgevoerd, zijn projectmanagement, planning, financieel management, planeconomie, vastgoedeconomie,

communicatie, stedenbouwkunde, civiele techniek, landmeten, vastgoedinformatie, groen, verkeer, beheer, milieu, archeologie, uitgifte, juridisch, administratie.

De volgende kosten zijn hierin dus niet begrepen:

- De productie van bouwrijpe grond zelf, dus realisatiekosten voor het vervaardigen van bouwrijpe grond;
- Kosten van vastgoedpromotie (advertenties, folders, reclame ten behoeve van vastgoed);
- Kosten van algemene gemeentelijke beleidsontwikkeling (economie, volkshuisvesting, communicatie, etcetera) en structuurplannen voor het gehele gemeentelijke gebied;
- Kosten van onderzoeken;
- (procedure)kosten die worden gedekt uit leges;
- Kosten verband houdende met onderhandelingen ten behoeve van de verkrijging van de eigendommen; er wordt vanuit gegaan dat deze onder de inbrengwaarde vallen indien gemeenten de gronden verwerven.

Om een efficiënt gebruik van deze kostenpost te bewerkstelligen kunnen de verhaalbare plankosten krachtens artikel 6.2.6 Bro bij ministeriële regeling worden begrensd. In praktijk wordt de zogenaamde Plankostenscan gehanteerd, hoewel deze scan nog geen wettelijke basis in de ministriële regeling heeft gekregen. In de rechtspraak is toepassing van de scan als voldoende zorgvuldig aangemerkt.

Indien de gemeente leges kan heffen, komen deze kosten niet meer voor verhaal van kosten op basis van de Wro in aanmerking.

k) Tijdelijk beheer van de door of vanwege de gemeente verworven gronden, verminderd met de uit het tijdelijk beheer te verwachten opbrengsten

De netto kosten van deze post worden opgenomen, dat wil zeggen dat van de kosten de opbrengsten van het tijdelijk beheer worden afgetrokken. Die opbrengsten bestaan veelal uit opbrengsten van tijdelijke verhuur. De kosten van het tijdelijk beheer lopen door totdat voorzieningen en gebieden formeel zijn opgeleverd.

l) Ramingen van planschade

Ramingen van planschadevergoedingen welke tengevolge van het project mogelijk uitgekeerd zullen moeten worden, maken onderdeel uit van de kostensoortenlijst. In de memorie van toelichting bij de Grondexploitatiewet is aangegeven dat gelet op de jurisprudentie van de Hoge Raad deze kosten alleen verhaald kunnen worden, indien voor dat verhaal een wettelijke basis wordt gecreëerd. Die wettelijke basis is voor het publiekrechtelijk verhaal gelegd in artikel 6.13, eerste lid, onder c, ten tweede, Wro. Bij het meenemen van deze kosten doet het niet ter zake in welke mate een particuliere eigenaar profijt heeft van de ontwikkeling die de planschade veroorzaakt. Als het project de oorzaak is van de planschade, wordt de geraamde planschadevergoeding opgenomen in de exploitatieopzet. Uitsluitend de raming van de planschadevergoeding kan worden meegenomen in de exploitatieopzet. De procedurekosten van de afhandeling van een verzoek om planschade met inbegrip van de dan uit te voeren taxaties vallen buiten deze kostenpost. De kosten die bij het opstellen van een exploitatieplan gemaakt worden voor het ramen van planschade, kunnen wel in de exploitatieopzet worden meegenomen, maar vallen onder een andere post in de kostensoortenlijst. Kosten van in de voorbereidingsfase uit te voeren taxaties vallen onder de post onderzoeken (artikel 6.2.4, onder a, Bro).

m) Niet-terugvorderbare BTW, niet-gecompenseerde compensabele BTW, of andere niet terugvorderbare belastingen over de voorgaande kostenelementen

Dit betreft door de gemeente te betalen BTW tengevolge van het project, welke voor rekening van de gemeente blijft, omdat de gemeente de kosten niet kan terugvorderen van het Rijk. Het is redelijk dat deze kosten op het project drukken.

Omdat gemeenten over door hen zelf te verrichten werkzaamheden en diensten geen BTW behoeven af te dragen, maar wel over ingehuurde diensten, hebben commerciële diensten een nadeel bij concurrentie met de gemeente. Om dit verschil weg te nemen heeft het Rijk geregeld dat gemeenten die diensten uitbesteden hun BTW daarover vergoed krijgen. Daartoe is het BTW-compensatiefonds ingesteld. Het fonds wordt gevoed uit het gemeentefonds. Niet alle BTW is echter terugvorderbaar bij het fonds. Het niet-terugvorderbare deel blijft voor rekening van de gemeente. Bovendien krijgen niet alle gemeente alle wel terugvorderbare BTW vergoed. Dit is een gevolg met de verdeelsystematiek van het compensatiefonds. Dus een gemeente kan ook blijven zitten met een bedrag aan niet-gecompenseerde BTW, welke in beginsel wel compensabel is.

n) Rente van geïnvesteerde kapitalen en overige lasten, verminderd met renteopbrengsten

Het is gebruikelijk dat in een exploitatieopzet rekening wordt gehouden met de gedurende de looptijd van de grondexploitatie te betalen en te ontvangen rente. Deze kunnen een grote invloed hebben op de uiteindelijke winst- en verliesrekening.

Opbrengsten

Op grond van artikel 6.2.7 Bro worden de volgende drie soorten opbrengsten door ramingen in de exploitatieopzet opgenomen:

1. Uitgifte van gronden in het exploitatiegebied;
2. Bijdragen en subsidies van derden; en
3. Opbrengsten welke worden verkregen of toegekend in verband met het in exploitatie brengen van gronden die in de naaste toekomst voor bebouwing in aanmerking komen.

De belangrijkste is de opbrengsten van uitgifte van de gronden in het exploitatiegebied. Hierbij wordt de fictie gehanteerd dat de gemeente alle gronden uitgeeft (artikel 6.13, vierde lid, Wro). Voor deze post wordt uitgegaan van geraamde opbrengsten. Het doet voor de te betalen exploitatiebijdrage derhalve niet ter zake of de gerealiseerde opbrengsten hoger of lager zijn dan de geraamde opbrengsten. Wel kunnen behaalde resultaten, voor zover de gemeente daar kennis van heeft, de gemeente uiteraard aanleiding geven tot bijstelling van de raming van de opbrengsten van nog uit te geven percelen.

De tweede post zijn de bijdragen en subsidies van derden, zoals andere overheden. Uiteraard zal bij deze bijdragen geen sprake mogen zijn van verboden staatssteun. Verboden staatssteun leidt tot een terugbetalingsverplichting, zodat in zoverre geen sprake is van opbrengsten.

De derde post zijn de opbrengsten welke worden verkregen of toegekend in verband met het in exploitatie brengen van gronden die in de naaste toekomst voor bebouwing in aanmerking komen. Deze opbrengsten moeten dus worden opgebracht uit andere toekomstige grondexploitaties. Deze post wordt verrekend met de kosten die er tegenover staan. Het saldo van deze opbrengsten en kostensoort behoort op nul uit te komen. Het is dus wel een post die wordt meegenomen in de grondexploitatie, maar die geen invloed heeft op de hoogte van de totale kosten, die worden verhaald via een exploitatiebijdrage.

Een exploitatieopzet hoeft niet sluitend te zijn. Dan dient de gemeente echter wel aan te geven op welke wijze het tekort wordt gedekt, zodat het plan economisch uitvoerbaar is. Dat kan bijvoorbeeld door het tekort voor eigen rekening te nemen via subsidies, een bijdrage uit het grondbedrijf, de algemene middelen, of anderszins. Het is niet toegestaan een tekort af te wentelen op particuliere eigenaren in het exploitatiegebied.

Berekening van de aan het exploitatiegebied toe te rekenen kosten

De aan het exploitatiegebied toe te rekenen kosten worden vastgesteld door de totale kosten van de grondexploitatie, met inbegrip van de conform artikel 6.13, vijfde lid, Wro bepaalde inbrengwaarden van de gronden, bij elkaar op te tellen. Op basis van de exploitatieopzet kan vervolgens een kostenopzet worden opgesteld, die aangeeft welke exploitatiekosten verhaald en verevend zullen worden. In veel gevallen behoren kosten die onderdeel uitmaken van de totale exploitatieopzet niet of niet volledig te worden omgeslagen over de percelen in het exploitatiegebied. De kosten van een rondweg in het exploitatiegebied die mede ten goede komt aan andere delen van de gemeente, zal maar voor een deel op de begroting voor het exploitatiegebied drukken. Van alle kosten in de exploitatieopzet zal daarom moeten worden aangegeven of en in welke mate ze ten laste van het exploitatiegebied worden gebracht. Van dit totale toe te rekenen bedrag worden afgetrokken de door de gemeente ontvangen of nog te ontvangen subsidies en bijdragen van derden in verband met de grondexploitatie. Onder 'bijdragen van derden' wordt niet verstaan een vergoeding op grond van een omgevingsvergunning maar bijvoorbeeld wel een bijdrage van nutsbedrijven in bepaalde soorten aanlegkosten. Eventuele subsidies en bijdragen van andere overheden worden aangemerkt als opbrengst en afgetrokken van het toe te rekenen bedrag aan kosten.

In het exploitatiegebied maximaal te verevenen bedrag aan kosten

De volgende stap is het bepalen van het bedrag dat ten hoogste kan worden verhaald. Dat geschiedt door de verhaalbare kosten van de grondexploitatie af te zetten tegen de geraamde opbrengsten daarvan. Zijn die verhaalbare kosten hoger dan die geraamde opbrengsten, dan wordt geen hoger bedrag verhaald dan die geraamde opbrengsten. Dit betekent dat een exploitatietekort in beginsel voor rekening van de gemeente blijft. Zijn de verhaalbare kosten daarentegen lager dan de geraamde opbrengsten, dan wordt uitgegaan van die kosten (artikel 6.16 Wro). Dit is in overeenstemming met het uitgangspunt dat kostenverhaal geen instrument mag worden waarmee een gemeente baten van

grondexploitatie kan incasseren. Baatafroming is onder de Wro namelijk net zo min toegestaan als onder de vigeur van de WRO. Met deze stap wordt tevens voorkomen dat de gemeenten meer kosten verhalen dan de particuliere eigenaren (waaronder de professionele ontwikkelaars) kunnen dragen.

Toedeling kosten aan eenheden

Vervolgens worden de kosten omgeslagen over het gebied. Daartoe worden in het exploitatieplan uitgiftecategorieën vastgesteld. Zo nodig wordt daarbinnen een verder onderscheid aangebracht (artikel 6.18, eerste lid, Wro). Per onderscheiden categorie wordt een basiseenheid vastgesteld in een hoeveelheid vierkante meters grondoppervlakte, vloeroppervlakte, of een andere hiermee vergelijkbare maatstaf. Door elke basiseenheid te vermenigvuldigen met een per categorie vastgestelde gewichtsfactor, worden gewogen eenheden vastgesteld. De gewogen eenheden in het exploitatiegebied worden bij elkaar opgeteld. Het verhaalbare bedrag per gewogen eenheid is het ten hoogste verhaalbare bedrag (de kosten tot ten hoogste de geraamde opbrengsten als bedoeld in artikel 6.16 Bro), gedeeld door het aantal gewogen eenheden. Bij het vaststellen van uitgiftecategorieën wordt aangesloten bij het profijtbeginsel en het draagkrachtbeginsel. De categorieën met de hoogste opbrengst moeten het meest bijdragen aan de grondexploitatie. Differentiatie is overigens onvermijdelijk. Worden alle kavels even hoog aangeslagen, dan zullen de vrije kavels zeer winstgevend worden, maar de sociale woningbouwkavels zwaar verliesgevend voor de eigenaar. Een deel van het plan zal dan niet ontwikkeld worden en de gemeente blijft met een groot tekort op de grondexploitatie zitten. De gemeente zal moeten bepalen in welke verhouding de verschillende uitgiftecategorieën de kosten moeten dragen. Deze verhouding hangt af van de uitgifteprijs. Een vrije sector woning zou bijvoorbeeld vier maal zoveel kunnen bijdragen als een sociale huurwoning. Er kan nog verder gedifferentieerd worden binnen uitgiftecategorieën, afhankelijk van de ligging, oppervlakte en inhoud. Hierbij doet zich de complicatie voor dat er bij de verschillende uitgiftecategorieën verschillende eenheden worden gehanteerd. Bij woningen zijn dat meestal aantallen, bij bedrijfsterrein vierkante meters uitgeefbaar terrein en bij kantoren vierkante meters bruto vloeroppervlakte. Om de kosten te kunnen omslaan moeten alle soorten eenheden worden omgezet in dezelfde basiseenheid. Bijvoorbeeld: een basiseenheid is één woning, 100 m² bedrijfsterrein, 100 m² volkstuin of 100 m² bruto vloeroppervlak kantoor. Elke uitgiftecategorie krijgt vervolgens een gewicht per basiseenheid. Bijvoorbeeld een goedkope woning krijgt 1, een volkstuin 0,1, een standaard vrije sectorwoning 4 en een school 1.¹⁹³ Dit worden 'gewogen eenheden' genoemd. Het gewicht is gerelateerd aan de uitgifteprijs. Tot slot worden de gewogen eenheden, die per categorie in het exploitatiegebied gerealiseerd worden, bij elkaar opgeteld. Bijvoorbeeld:

30 goedkope woningen:	30	teleenheden x	1	=	30	gewogen eenheden
5000 m ² volkstuin:	50	teleenheden x	0,1	=	5	gewogen eenheden
10 vrije sectorwoningen:	10	teleenheden x	4	=	40	gewogen eenheden
Totaal					75	gewogen eenheden

Het totaal van de te verhalen grondexploitatiekosten moet vervolgens worden gedeeld door het totale aantal gewogen eenheden. Op die manier ontstaat een te verhalen bedrag per gewogen eenheid (artikel 6.18, vijfde lid, Wro). Op basis van dat bedrag kan bij een concrete aanvraag om een omgevingsvergunning worden bepaald welke exploitatiebijdrage de aanvrager verschuldigd is. Gesteld dat de kosten die in het exploitatiegebied omgeslagen moeten worden € 9.000.000 bedragen, dan is het bedrag per gewogen eenheid € 9.000.000 : 75 = € 12.000. De exploitatiebijdrage voor een goedkope woning bedraagt dan 1 x € 12.000 = € 12.000. Voor 100 m² volkstuin bedraagt de bijdrage 0,1 x € 12.000 = € 1.200 en voor een standaard vrije sectorwoning 4 x € 12.000 = € 48.000.

De methodiek garandeert dat kostenstijgingen bij een herziening van het exploitatieplan moeten worden omgeslagen over het totale aantal gewogen eenheden. Als de totale kosten met 10% stijgen, stijgt de exploitatiebijdrage per gewogen eenheid eveneens met 10%. De meerkosten kunnen dus niet volledig op een deel van de eenheden afgewenteld worden. Omdat naheffing niet mogelijk is, kunnen meerkosten leiden tot een onverhaalbaar verlies op de reeds uitgegeven gronden.

Bijdrage per vergunningaanvraag

Van de bedragen per vergunningaanvraag die uit de berekening voortvloeien, worden vervolgens verschillende bedragen afgetrokken om tot het bedrag van de uiteindelijke bijdrage te komen (artikel 6.19 Wro). In de eerste plaats wordt de overeenkomstig de artikelen 40b tot en met 40f Onteigeningswet

¹⁹³ Kamerstukken II 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 28.

bepaalde inbrengwaarde van het eigen perceel in mindering gebracht, omdat deze gronden feitelijk niet worden ingebracht. Voorts worden door de eigenaar van het perceel in verband met de exploitatie gemaakte kosten in mindering gebracht, omdat deze kosten niet door de gemeente worden gemaakt, terwijl daar op grond van artikel 6.13, vierde lid, Wro wel van was uitgegaan bij de berekening in het exploitatieplan. De voor rekening van de eigenaar van het perceel komende kosten worden daarbij gelijkgesteld aan de betrokken kosten volgens de grondexploitatieopzet. Omdat het om geraamde kosten gaat, is het niet relevant of de kosten voor de uitvoerende exploitant in werkelijkheid hoger of lager zijn dan de in de exploitatieopzet opgenomen raming. Dat kan dus voordelig of nadelig uitpakken voor de desbetreffende exploitant.

Eindafrekening en restitutie

Bij het opleggen van de exploitatiebijdrage op basis van een exploitatieplan wordt veelal gewerkt met ramingen. Het kan zijn dat de werkelijk gemaakte kosten van de grondexploitatie uiteindelijk veel hoger of lager uitvallen.. Uit een oogpunt van rechtszekerheid is het ongewenst dat nadat de kosten zijn verhaald via een omgevingsvergunning, de vergunninghouder in een later stadium geconfronteerd kan worden met een naheffing. Dat klemt temeer nu de vergunninghouder geen invloed kan uitoefenen op deze kosten. Voorts stimuleert zo'n systeem de gemeente onvoldoende de kosten in de hand te houden. Bovendien zouden grote problemen kunnen rijzen bij de invordering van een naheffing. Daarom is er voor gekozen het risico van een ongunstige eindafrekening bij de gemeente te laten.

Alleen het voordelige eindsaldo van de kosten een grondexploitatie, komt voor verrekening in aanmerking. Volledige verrekening heeft echter als nadeel dat de gemeente onvoldoende geprikkeld wordt om te besparen op de kosten. Het behaalde voordeel moet dan immers worden doorgesluisd naar de particuliere eigenaren. Daarom is gekozen voor een systeem waarbij een meevaller in de totale kosten van de grondexploitatie niet geheel wordt versleuteld. Voor zover de bereikte besparing een marge van 5% niet te boven gaat, behoeft geen restitutie plaats te vinden. Als wel restitutie moet plaatsvinden, mag de gemeente het bedrag onder deze drempelwaarde behouden. Deze drempel is te vergelijken met de drempel bij vergoeding van planschade. Dit systeem bevat enerzijds stimulansen voor een gemeente om de kosten goed te ramen en in de hand te houden en doet anderzijds in voldoende mate recht aan de principes van kostenverhaal. Daarom is voorzien in een terugbetalingsregeling indien de aanvrager van een omgevingsvergunning achteraf gezien een te hoge exploitatiebijdrage heeft betaald. Dit wordt bij het afsluiten van de exploitatie berekend. Hij heeft dan recht op teruggave van het te veel betaalde minus 5%, verhoogd met rente (artikel 6.20, derde lid, Wro).

In artikel 6.20, vierde lid, Wro is bepaald dat de houder van de omgevingsvergunning of diens rechtsopvolger kan vragen om terugbetaling nadat 90% van de kosten is gerealiseerd (het gaat dus niet om de uitvoering van de werken, maar om de realisering van de begrote kosten). Omdat het voor een leek nauwelijks valt te bepalen of deze 90% is bereikt, bepaalt artikel 6.2.8 Bro dat in de exploitatieopzet en elke herziening daarvan expliciet wordt aangegeven welk percentage van de kosten is gerealiseerd. Zij die via het civielrechtelijke spoor een overeenkomst met de gemeente zijn aangegaan en een bijdrage betalen, hebben overigens geen aanspraak op enige terugbetaling.

VERDIEPINGSTEKST 10

Hoofdstuk 2.2.2.4 BIZ-bijdrage

Inleiding

De Experimentenwet Bedrijven Investeringszones (BIZ) is in werking getreden op 1 mei 2009.¹⁹⁴

Met ingang van 1 mei 2009 hebben gemeenten voor een periode van ten hoogste vijf jaren de bevoegdheid om een gebied aan te wijzen (BI-zone) waarbinnen een bestemmingsheffing (de BIZ-bijdrage) mag worden geheven. De experimenten dienen te starten voor 1 mei 2011 (artikel 9). De Experimentenwet heeft een tijdelijke duur en vervalt in beginsel met ingang van 1 juli 2015. Op 24 augustus 2012 heeft evaluatie van de Experimentenwet BI-zones plaatsgevonden¹⁹⁵ Mede naar aanleiding van deze evaluatie is een wetsvoorstel in voorbereiding om het experiment met de BI-zones permanent te maken.

De Tweede Kamer heeft op 4 juli 2014 een wetsvoorstel aangenomen dat het mogelijk maakt om vanaf 1 januari 2015 nieuwe BI-zones op te richten. Het wetsvoorstel wordt aangeboden aan de Eerste Kamer en treedt naar verwachting op 1 januari in werking.

Tot eind 2011 was het tijdelijk mogelijk om een bedrijven- investeringszone (BIZ) op te richten en (tot en met 2014) een BIZ-bijdrage te heffen. De BIZ-bijdrage kan worden geheven ter financiering van activiteiten om de leefbaarheid, veiligheid, ruimtelijke kwaliteit of andere publieke belangen in een bepaald gebied te dienen.

De belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de tijdelijke wet:

- Het wordt mogelijk om een BIZ-bijdrage te heffen van eigenaren van onroerende zaken (nu kan alleen worden geheven van gebruikers van onroerende zaken);
- Activiteiten op het gebied van economische ontwikkeling en op het internet worden toegevoegd aan de lijst met activiteiten waarvoor een BIZ-bijdrage kan worden geheven.

BIZ-bijdrage

De heffing dient ter financiering van activiteiten die gericht zijn op het bevorderen van leefbaarheid, veiligheid, ruimtelijke kwaliteit of een ander mede publiek belang in de openbare ruimte van de BI-zone (artikel 1, tweede lid). In de memorie van toelichting¹⁹⁶ op het wetsvoorstel zijn diverse voorbeelden van activiteiten vermeld: de inhuur van gezamenlijke surveillancediensten, vaker schoonmaken, herstel van schade, extra onderhoud van groen en opwaardering van de publieke ruimte, het verbeteren van de verkeersvoorzieningen, de bewegwijzering, de groenvoorziening, afvalinzameling, verlichting, schoonmaak, onderhoud, brandveiligheid, graffiti-verwijdering en het vergroten van de veiligheid door bijvoorbeeld extra surveillance, hekwerken en camerabewaking. Gezien het publieke belang dat verbonden is aan de activiteiten kunnen in pandige activiteiten van ondernemers in principe niet middels deze heffing worden gefinancierd. Het is niet mogelijk om het verlenen van financiële ondersteuning aan een winkeliersvereniging te bekostigen via een BIZ-bijdrage.¹⁹⁷ Ook de kosten van promotionele activiteiten kunnen niet door middel van een BIZ-bijdrage worden bekostigd, aangezien met het organiseren van de promotionele activiteiten de particulieren belangen van de ondernemers in de BI-zone prevaleren boven het algemeen belang.¹⁹⁸

De bijdrage wordt geheven van degenen die bij het begin van het kalenderjaar in de BI-zone gelegen onroerende zaken gebruiken. Indien een onroerende zaak bij het begin van het jaar niet in gebruik is, kan de verordening bepalen dat de bijdrage wordt geheven van de genothebbende krachtens eigendom, bezit op beperkt recht.

Alleen onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen, worden aan de heffing onderworpen. Voor de vraag of een onroerende zaak in een concreet geval in hoofdzaak tot woning dient, is artikel 220a, tweede lid, Gemeentewet van overeenkomstige toepassing verklaard. Hoewel de bijdrageplichtigen in een groot aantal gevallen echte ondernemers zijn, hoeft

¹⁹⁴ Wet van 19 maart 2009, houdende tijdelijke regels voor experimenten met een gebiedsgerichte bestemmingsheffing ten behoeve van aanvullende activiteiten van samenwerkende ondernemers mede in het publiek belang (Experimentenwet BI-zones).

¹⁹⁵ Rapport Evaluatie Experimentenwet Bedrijven Investeringszones (BIZ), Berenschot 24 augustus 2012.

¹⁹⁶ Kamerstukken II 2007/08, 31 430, nr. 3, p. 3 en 10.

¹⁹⁷ Rechtbank 's-Gravenhage 18 september 2013, ECLI:NL:RBSGR:2012:BY0302

¹⁹⁸ Hof Den Haag 3 januari 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:476.

dit dus niet het geval te zijn. Ook sportverenigingen, stichtingen, scholen, ziekenhuizen en dergelijke kunnen in de heffing worden betrokken.

De heffingsmaatstaf van de BIZ-bijdrage wordt in beginsel gevormd door de WOZ-waarde (artikel 2, eerste lid). De onroerende zaken kunnen eventueel worden ingedeeld in waardeklassen, met een lage, gemiddelde of hoge WOZ waarde (artikel 2, tweede lid). Ook artikel 220e Gemeentewet is van overeenkomstige toepassing verklaard, zodat de WOZ-waarde van woongedeelten buiten aanmerking wordt gelaten.

Het tarief kan voor verschillende categorieën niet-woningen verschillend worden vastgesteld, waarbij onder meer de vestigingslocatie, de bestemming van de onroerende zaak en de branche of sector van de bijdrageplichtige gebruiker in relatie tot het belang bij de activiteiten in aanmerking kunnen worden genomen (artikel 2, derde lid). Afhankelijk van de omstandigheden van het geval, zoals de homogeniteit van de groep betrokken belastingplichtigen, kan het tarief echter ook op een voor iedere bijdrageplichtige gelijk bedrag worden gesteld (artikel 2, vierde lid).

Alvorens de belasting wordt geheven, zullen de initiatiefnemers zich in een informele voorfase organiseren in een vereniging of een stichting. De mogelijkheden van alle bijdrageplichtigen om zich gaandeweg nog te bemoeien met de wijze van uitvoering van de activiteiten is bij een vereniging uiteraard ruimer dan bij een stichting waar het bestuur in beginsel het laatste woord heeft. Het heeft de voorkeur om de uitvoeringskosten die de vereniging of stichting maakt te financieren uit de BIZ-bijdrage en niet uit de contributie. De gemeentelijke verordening kan hiervoor voorzieningen treffen. Mogelijke overige kosten van de vereniging of stichting (te denken valt aan kosten uit de opstartfase, inschrijving bij de Kamer van Koophandel, opstellen statuten en dergelijke), moeten gedekt worden uit de contributie die niet hoger mag zijn dan € 50 (artikel 7, tweede lid). De vereniging of stichting formuleert gezamenlijke ambities voor het gebied. Vervolgens gaat zij in gesprek met de gemeente over het beoogde gebied, de beoogde activiteiten en het voor de ambities benodigde tarief van de BIZ-bijdrage. Indien een uitvoeringsovereenkomst tot stand komt tussen de gemeente als beoogde subsidieverlener en de vereniging of stichting als toekomstige uitvoerder, dient de gemeente de vereniging of stichting in een ontwerp voor een verordening op te nemen. In deze uitvoeringsovereenkomst dient te worden bepaald dat de subsidie-ontvanger verplicht is de activiteiten te verrichten waarvoor de subsidie wordt verstrekt, de zogenaamde afdwingovereenkomst.¹⁹⁹ Desgewenst kunnen ondernemers en gemeente in de uitvoeringsovereenkomst ook nadere afspraken maken over het niveau van dienstverlening door de gemeente. Ook kan de gemeente op reguliere wijze aanvullende subsidie verstrekken. De uitvoeringsovereenkomst dient uiteraard te bepalen dat deze alleen van toepassing is als de verordening uiteindelijk ook daadwerkelijk in werking treedt. De heffingsverordening dient nader te specificeren om welk gebied het gaat, welke activiteiten worden uitgevoerd, welke vereniging of stichting deze activiteiten uit zal voeren, welke kosten hieraan verbonden zijn en wat de hoogte van de heffing is. De verordening wordt op reguliere wijze ter besluitvorming voorgelegd aan de gemeenteraad die daarbij de gebruikelijke afwegingen zal (moeten) maken.

Voordat een eenmaal vastgestelde verordening in werking kan treden, dient te worden onderzocht of de meerderheid van de beoogde bijdrageplichtige ondernemers het initiatief en het instellen van de heffing in deze vorm steunt (artikel 4, eerste lid). Van voldoende steun onder de bijdrageplichtigen is sprake indien ten minste de helft van de bijdrageplichtigen zich (voor of tegen inwerkingtreding) heeft uitgesproken en ten minste tweederde deel daarvan zich vóór inwerkingtreding heeft uitgesproken. Indien wordt geheven over de WOZ-waarde, dienen de voorstemmers gezamenlijk een hogere WOZ-waarde te vertegenwoordigen dan de tegenstemmers. Als er sprake is van voldoende draagvlak treedt de verordening in werking en wordt de BIZ-bijdrage ingesteld.

Vervolgens zorgt de gemeente op met de heffing van de OZB vergelijkbare wijze voor inning van de BIZ-bijdrage (artikel 2, vijfde lid verklaart de artikelen 230 tot en met 233a en 236 tot en met 257 Gemeentewet van overeenkomstige toepassing). De opbrengst wordt in de vorm van subsidie uitgekeerd aan de vereniging of stichting. De perceptiekosten kunnen op de belastingopbrengst in mindering worden gebracht (artikel 7, eerste lid). De vereniging of stichting is krachtens de uitvoeringsovereenkomst verplicht er de afgesproken activiteiten van te financieren (artikel 7, derde lid) en moet er voor zorgen dat alle bijdrageplichtigen kosteloos kennis kunnen nemen van de begroting, de rekening en de verantwoording (artikel 8, tweede lid).

Voor het geval dat de activiteiten (of de wijze van uitvoering) in hoge mate niet aan gerechtvaardigde verwachtingen van ondernemers tegemoetkomen, bepaalt artikel 6 dat een vijfde deel van de bijdrageplichtigen de gemeente kan verzoeken om de draagvlakmeting te herhalen. De gemeente dient de verordening zo spoedig mogelijk in te trekken als blijkt van

¹⁹⁹ Rechtbank Assen 29 maart 2012, ECLI:NL:RBASS:2012:BW0841.

voldoende steun voor intrekking onder de bijdrageplichtigen. Overigens laat deze voorziening de normale mogelijkheden die de gemeente heeft om verordeningen in te trekken onverlet. Intrekking van de verordening heeft alleen gevolgen voor het nieuwe belastingjaar en doet geen afbreuk aan reeds opgelegde heffingen en reeds verleende subsidie.

VERDIEPINGSTEKST 11

Hoofdstuk 2.3 Waterschapsbelastingen, heffingen en rechten

Waterschappen kunnen krachtens de Waterschapswet de volgende belastingen en rechten heffen:

1. Precariobelasting voor het hebben van voorwerpen onder, op of boven waterschapsgrond (artikel 114);
2. Rechten ter zake van het gebruik van waterschapsvoorzieningen (artikel 115, eerste lid, onderdeel a);
3. Rechten ter zake van het genot van diensten die worden verleend door of vanwege het waterschap (artikel 115, eerste lid, onderdeel b);
4. Rechten ter zake van het behandelen van verzoeken tot het verlenen van vergunningen of ontheffingen (artikel 115, eerste lid, onderdeel c);
5. Ingezetenheffing in verband met het algemene profijt dat ingezetenen hebben van waterschapsactiviteiten (artikel 117, onderdeel a);
6. Watersysteemheffing in verband met het verhaal van kosten van waterkering, waterhuishouding en oppervlaktewaterkwaliteit (artikel 117, onderdelen b, c en d);
7. Wegenheffing ten behoeve van het wegenbeheer (artikel 122a);
8. Zuiveringsheffing ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan het zuiveren van afvalwater (artikel 122d).

Krachtens de Waterwet kunnen waterschappen tevens heffen:

9. Verontreinigingsheffing ter bestrijding van kosten van maatregelen tot het tegengaan en voorkomen van verontreiniging van oppervlaktewateren (artikel 7.2 Waterwet). Deze heffing dient samen met de watersysteemheffing en de ingezetenenheffing ter bekostiging van waterbeheertaken.

Hoofdstuk 2.3.2.1 Watersysteemheffing

Algemeen²⁰⁰

Ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem wordt een watersysteemheffing geheven. De zorg voor het watersysteem omvat de zorg voor de waterkering en de zorg voor de waterhuishouding, waaronder ook de zorg voor de oppervlaktewaterkwaliteit.²⁰¹ De watersysteemheffing vervangt met ingang van 2009 de waterschapsomslagen, alsmede het onderdeel van de verontreinigingsheffing waaruit het kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren bekostigd wordt (de oude verontreinigingsheffing diende ter bekostiging van de kwaliteitstaak van het waterschap in de hele breedte, dus zowel het kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren als het zuiveringsbeheer).

De kosten van de watersysteemtaken worden in de begroting van het waterschap geraamd. Gelet op het belang van de belastingheffing voor de waterschappen en gelet op het feit dat belastingplichtigen inzicht moeten kunnen krijgen in de lasten, vormt een specificatie van de bedragen die uiteindelijk tot belastingaanslagen leiden een apart onderdeel van de begroting. Een en ander is vastgelegd in de verslaggevingvoorschriften in hoofdstuk 4 van het Waterschapsbesluit. In casu gaat het om de kostendrager watersysteembeheer. Op grond van artikel 4.24, derde lid, Waterschapsbesluit geeft de begroting de relevante gegevens weer. Het betreft de netto-kosten, het bedrag voor onvoorzien, de gedeelde opbrengst als gevolg van kwijtscheldingen en oninbaarverklaringen, de verwachte dividenden en overige algemene opbrengsten, de verwachte opbrengsten uit belastingheffing (saldo voorgaande onderdelen), de geraamde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves, alsmede de tarieven van de betreffende waterschapsbelastingen.

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

²⁰⁰ In hoofdzaak ontleend aan de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Waterschapswet en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren in verband met de modernisering en vereenvoudiging van de bestuurlijke structuur en de financieringsstructuur van waterschappen (Wet modernisering waterschapsbestel), *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3 p. 22-25.

²⁰¹ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 10.

Omdat de watersysteemheffing en de verontreinigingsheffing van de waterschappen tezamen niet meer dan kostendekkend mogen zijn, is voor het bepalen van het tarief van de watersysteemheffing nog van belang dat het tarief van de verontreinigingsheffing van de waterschappen op grond van artikel 7.3, vijfde lid, Waterwet gelijk is gesteld aan dat van de zuiveringsheffing.²⁰²

Kostentoedelingssystematiek

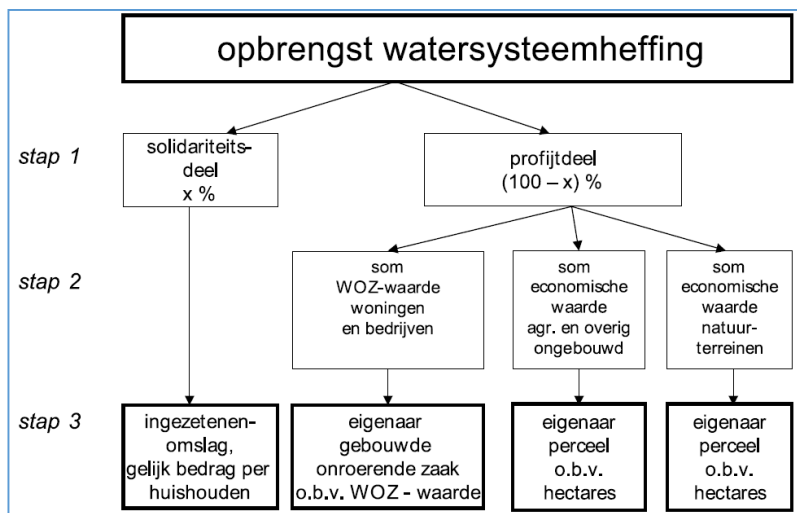
Binnen de watersysteemheffing wordt onderscheid gemaakt tussen een solidariteitsdeel en een profijtdeel. Het solidariteitsdeel wordt opgebracht door alle ingezetenen van het waterschapsgebied. Het profijtdeel daarentegen wordt betaald door de eigenaren van onroerende zaken. Artikel 117 Waterschapswet onderscheidt de volgende vier categorieën van belastingplichtigen voor de watersysteemheffing: de ingezetenen, alsmede de eigenaren of anderszins zakelijk gerechtigden van gebouwde onroerende zaken, van natuurterreinen en van overige ongebouwde gronden (waaronder agrarische grond).

Het algemeen bestuur van het waterschap stelt ten behoeve van de watersysteemheffing een kostentoedelingsverordening vast, waarin de toedeling van de kosten aan elk van de vier categorieën is opgenomen. De kostentoedelingsverordening moet ten minste eenmaal in de vijf jaar worden herzien (artikel 120, zesde lid, Waterschapswet). Het staat het algemeen bestuur van het waterschap echter vrij om de kostentoedelingsverordening eerder te wijzigen, als bijvoorbeeld de waardeontwikkelingen daartoe aanleiding geven (zie hierna).

Bij de kostentoedelingsverordening kan worden bepaald dat kosten van heffing en invordering van de watersysteemheffing, alsmede kosten van de verkiezing van de leden van het algemeen bestuur rechtstreeks worden toegerekend aan de vier betrokken categorieën, maar dit is niet verplicht (artikel 120, eerste lid, Waterschapswet). Het waterschap kan er ook voor kiezen om alleen de kosten van heffing en invordering óf alleen de verkiezingskosten rechtstreeks toe te rekenen. Indien het waterschap voor rechtstreekse toerekening van kosten kiest, moet deze methode integraal worden toegepast. Dit betekent dat dit principe voor alle categorieën ten behoeve waarvan de betreffende kosten worden gemaakt, moet worden toegepast. In dit verband wordt overigens opgemerkt dat de kosten van verkiezingen onder de gewijzigde Waterschapswet alleen nog betrekking hebben op de categorie ingezetenen. De andere in het waterschapsbestuur vertegenwoordigde categorieën van belanghebbenden worden immers niet verkozen, maar benoemd (artikel 14 Waterschapswet). Bij kosten van heffing van de watersysteemheffing kan worden gedacht aan kosten van aanslagvaststelling, waaronder de kosten voor het verkrijgen van WOZ-gegevens van de categorie gebouwde onroerende zaken. Tot de kosten van invordering behoren de kwijtscheldingskosten die met name betrekking hebben op de categorie ingezetenen. Ingeval de kosten van kwijtschelding rechtstreeks worden toegerekend, dan is van belang dat deze kosten niet alleen in het kader van de watersysteemheffing, maar ook in het kader van de zuiveringsheffing worden gemaakt. Een deel van de kwijtscheldingskosten komt dan ten laste van de zuiveringsheffing.

De hoogte van de watersysteemheffing wordt in drie stappen bepaald. Als eerste wordt het aandeel in de kosten vastgesteld dat voor rekening komt van de categorie ingezetenen. Vervolgens wordt het aandeel in de kosten bepaald dat elk van de specifieke categorieën moet betalen. In de derde en laatste stap wordt de hoogte van de watersysteemheffing voor elke individuele belastingplichtige vastgesteld. Schematisch ziet de kostentoedeling voor de watersysteemheffing er als volgt uit:

²⁰² Regels met betrekking tot het beheer en gebruik van watersystemen (Waterwet), *Kamerstukken I* 2007/08, 30 818, C, p. 23-24.



Figuur 18

a. Ingezetenenaandeel van de watersysteemheffing

De eerste stap bestaat uit het toedelen van de kosten aan de categorie ingezetenen. Vanuit het oogpunt van belang versus betaling wordt dit kostenaandeel gekoppeld aan de inwonerdichtheid van het betreffende waterschapsgebied. Hoe hoger de inwonerdichtheid, hoe meer belang deze categorie als totaal heeft bij het waterbeheer. Hierdoor is het redelijk dat deze categorie als totaal ook een hoger aandeel in de kosten draagt. De relatie tussen de inwonerdichtheid enerzijds en het kostenaandeel anderzijds is geregeld in artikel 120, tweede lid, Waterschapswet. Om enig recht te doen aan de verschillen tussen de waterschappen, is een bandbreedte van 10% opgenomen. Het binnen de bandbreedtes bepalen van het aandeel dat ten laste komt van de categorie ingezetenen is de bestuurlijke vrijheid van het waterschapsbestuur. Onderstaande tabel geeft de bandbreedtes aan. De percentages zijn ontleend aan de voorstellen van de Unie van waterschappen uit 2001 en werden onder de waterschapssomslagen ook gehanteerd.

Indicatie inwonerdichtheid	Aantal inwoners per km ²	Kostenaandeel
Laag	Kleiner of gelijk aan 500	20-30%
Gemiddeld	Meer dan 500 en maximaal 1000	31-40%
Hoog	Meer dan 1000	41-50%

Op grond van artikel 120, derde lid, Waterschapswet kan het algemeen bestuur besluiten om de maximale percentages van 30%, onderscheidenlijk 40% en 50% met 10% te verhogen tot 40%, onderscheidenlijk 50% en 60% om het kostenaandeel van de ingezetenen in bijzondere omstandigheden enigszins te verhogen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan waterschappen met een relatief groot aantal natuurterreinen en met een zeer grote inwonerdichtheid. Voor lichtvaardige toepassing behoeft volgens de wetgever niet te worden gevreesd, aangezien de categorie ingezetenen het merendeel van de bestuurszetels bezet en gebruikmaking van deze bevoegdheid op grond van het vijfde lid bovendien de provinciale goedkeuring behoeft.²⁰³

De aanslag voor het ingezetenenendeel van de watersysteemheffing wordt opgelegd aan de hoofdbewoner van de woonruimte (zie stap 3 van bovenstaand schema). De hoogte van de heffing bedraagt op grond van artikel 121, eerste lid, onder a, Waterschapswet een vast bedrag per woonruimte en wordt bepaald door het begrote kostenaandeel te delen door het aantal woonruimten.

b. Profijtdeel van de watersysteemheffing

Nadat bepaald is welk aandeel van de kosten door de ingezetenen opgebracht moet worden, blijft het profijtdeel over. Dit zijn de kosten die door de specifieke categorieën opgebracht moeten worden. Zoals hiervoor al gesteld, wordt het kostenaandeel per specifieke categorie bepaald op basis van de onderlinge waardeverhouding van de onroerende zaken behorende bij de verschillende categorieën van belastingplichtigen.

Voor gebouwde onroerende zaken (woningen en bedrijven), alsmede voor bouwgrond wordt hiervoor de WOZ-waarde gehanteerd (artikel 6.10, respectievelijk 6.7 Waterschapsbesluit). De waardepeildatum ligt maximaal twee jaar voor het begin van het eerste kalenderjaar waarop de

kostentoedelingsverordening betrekking heeft. Hoewel het voor de hand zou liggen om net als bij de WOZ-waardering één jaar aan te houden voor de periode tussen de waardepeildatum en het eerste kalenderjaar waarop de kostentoedelingsverordening van toepassing is, is gekozen voor een termijn van maximaal twee jaar. Omdat de waterschappen voor het verkrijgen van de WOZ-gegevens afhankelijk zijn van de gemeenten en de kostentoedelingsverordening moet worden goedgekeurd door Gedeputeerde Staten van de provincie (artikel 120, vijfde lid, Waterschapswet), is een termijn van één jaar niet altijd haalbaar. Daarom kon bij de kostentoedeling voor 2009 een keuze worden gemaakt tussen de waardepeildatum 1 januari 2007 en de waardepeildatum 1 januari 2008. Indien zich bij gebouwde onroerende zaken tussen de waardepeildatum en het begin van het belastingtijdvak wijzigingen voordoen in de staat, worden zij op grond van artikel 18, derde lid, Wet WOZ gewaardeerd naar de staat aan het begin van het belastingtijdvak.

Landbouwgronden, Natuurschoonwetlandgoederen, natuurterreinen en openbare land- en waterwegen, alsmede banen voor openbaar vervoer per rail zijn onder voorwaarden vrijgesteld van waardebepaling op grond van de Wet WOZ. Voor de natuurterreinen, agrarische en overige ongebouwde gronden wordt de waarde in het economisch verkeer dan ook op een andere wijze vastgesteld. De gemiddelde waarde per hectare natuurterrein wordt gesteld op 20% van de gemiddelde waarde per hectare agrarische grond binnen het waterschapsgebied (artikel 6.9 Waterschapsbesluit). De categorie 'overig ongebouwd' kent verschillende soorten grondgebruik en derhalve ook uiteenlopende waarden in het economische verkeer. Blijkens artikel 6.3 Waterschapsbesluit bestaat de categorie 'ongebouwde onroerende zaken' uit agrarische gronden, openbare landwegen inclusief kunstwerken, banen voor openbaar vervoer per rail inclusief kunstwerken, bouwpercelen en overige ongebouwde onroerende zaken. Er zijn waardeverschillen in het grondgebruik voor agrarische toepassingen (zo heeft grasland een lagere waarde dan bloembollengrond), maar ook bijvoorbeeld de waarden van recreatie- en sportterreinen, volkstuinen, begraafplaatsen, openbare parken en plantsoenen zijn zeer uiteenlopend. De gemiddelde waarde per hectare van deze zogenaamde 'overige ongebouwde onroerende zaken' wordt gesteld op de gemiddelde waarde per hectare van agrarische gronden binnen het gebied van het waterschap (artikel 6.8 Waterschapsbesluit). Bij de waardebepaling van gronden die zijn bezwaard met beperkte rechten of die worden verpacht, dient te worden geabstraheerd van de waardedrukkende invloed die van deze feiten uitgaat. Blijkens de toelichting bij het Waterschapsbesluit vormen de onderzoeksgegevens van de Dienst Landelijk Gebied van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit een goede basis voor de waardebepaling van agrarische gronden ten behoeve van de kostentoedeling. Deze dienst rapporteert jaarlijks aan de Tweede Kamer over de gemiddelde prijzen van agrarische gronden.

Aparte aandacht verdient de waardebepaling van wegen, spoorwegen en vaarwegen. Deze vallen op grond van artikel 118, vijfde lid, Waterschapswet onder de categorie overige ongebouwde eigendommen. De waardebepaling van deze zaken is echter lastig omdat er de facto geen transacties van wegen of spoorwegen plaatsvinden, en er dus geen waarde in het economisch verkeer beschikbaar is. Voor de waardebepaling van deze objecten ten behoeve van de kostentoedeling wordt aangesloten bij de gecorrigeerde vervangingswaarde als bedoeld in artikel 17, derde lid, Wet WOZ. Dit is de vervangingswaarde, waarop correcties kunnen worden toegepast voor technische en functionele veroudering. De vervangingswaarde kan worden bepaald aan de hand van de taxatiewijzer openbare wegen en spoorwegen. Om niet voortdurend de technische en functionele veroudering te hoeven bepalen, is er uit doelmatigheidsoverwegingen voor gekozen om een correctiefactor van 75% vast te leggen (artikel 6.6, tweede lid, Waterschapsbesluit). De totale waarde van (spoor)wegen is meestal hoog en bepaalt dan in belangrijke mate de totale waarde van de categorie overig ongebouwd. Dit brengt mee dat het te dragen kostenaandeel en daarmee het tarief van de categorie overig ongebouwd voor een belangrijk deel is gerelateerd aan de hoge waarde van wegen en spoorwegen.

Voor de categorieën natuurterreinen en de overige ongebouwde onroerende zaken wordt dezelfde waardepeildatum gehanteerd als voor gebouwde onroerende zaken. Anders dan bij gebouwde onroerende zaken, vindt de waardebepaling van natuurterreinen en van de overige ongebouwde onroerende zaken echter plaats naar de hoedanigheid en de staat van de zaken op de waardepeildatum (artikel 6.11, eerste en tweede lid, Waterschapsbesluit). Veranderingen die plaatsvinden tussen de waardepeildatum en het begin van het eerste kalenderjaar waarop de kostentoedelingsverordening betrekking heeft, blijven bij de waardebepaling van deze onroerende zaken dus buiten aanmerking. Uit de definitie van natuurterreinen (artikel 116, onder c, Waterschapswet) volgt dat bij deze onroerende zaken de feitelijke toestand op de waardepeildatum bepalend is voor de desbetreffende kwalificatie. Dit geldt eveneens voor gebouwde eigendommen in aanbouw (artikel 17, vierde lid, Wet WOZ). Bij bouwpercelen is echter niet het feitelijke gebruik, maar de bestemming doorslaggevend. Dit betekent dat grond met de bestemming bouwgrond die op de waardepeildatum in gebruik is als agrarische grond, als bouwperceel wordt gekwalificeerd.

In de kostentoedelingsverordening van het waterschap moet de concrete uitwerking voor het bepalen van de kostenaandelen voor de verschillende categorieën worden vastgelegd. Deze verordening heeft op grond van artikel 120, vijfde lid, Waterschapswet de goedkeuring van Gedeputeerde Staten. Nadat is bepaald welk deel van de kosten aan elke categorie wordt toegedeeld, moet het aan de individuele categorie toegedeelde kostenaandeel worden verdeeld over de belanghebbenden in de betreffende categorie. De hoogte van de aanslag wordt voor gebouwde objecten bepaald aan de hand van de WOZ-waarde (artikel 121, eerste lid, onder d, Waterschapswet). Voor de natuurterreinen en de overige ongebouwde gronden geldt de oppervlakte als heffingsmaatstaf (artikel 121, eerste lid, onder c, respectievelijk b, Waterschapswet). De aanslag voor het profijtdeel van de watersysteemheffing wordt opgelegd aan de eigenaar van een onroerende zaak (de zakelijk gerechtigde) als bedoeld in artikel 119 Waterschapswet (stap 3).

c. Tariefdifferentiatie

De relatie tussen het belang en de betaling is globaal in de kostentoedelingsystematiek, hetgeen past bij het collectieve karakter van het watersysteembeheer. Classificatie, die veelal werd gebaseerd op kostenveroorzaking, past daar niet bij en verhoudt zich ook niet goed met het streven naar een eenvoudige, transparante en fiscaaljuridisch robuuste bekostigingsstructuur. Er is echter wel reden de tarieven van de heffing van gebouwde en ongebouwde onroerende zaken niet in alle gevallen gelijk te stellen. Voor bepaalde onroerende zaken is het belang bij het watersysteembeheer duidelijk afwijkend van andere onroerende zaken. In die gevallen heeft het algemeen bestuur de mogelijkheid, maar niet de verplichting, de tarieven te differentiëren/verfijnen. Uit een oogpunt van uniformiteit en vereenvoudiging zijn de situaties waarin tariefdifferentiatie mogelijk is, limitatief opgesomd in de wet. Om dezelfde reden is de bandbreedte van de tariefdifferentiatie wettelijk begrensd. Afwijkende tarieven kunnen alleen worden vastgesteld voor buitendijks gelegen onroerende zaken en voor onroerende zaken die als waterberging worden gebruikt (verlaging van maximaal 75% op grond van artikel 122, eerste lid, Waterschapswet), voor onroerende zaken gelegen in bemalen gebieden (verhoging van maximaal 100% op grond van artikel 122, tweede lid, Waterschapswet) en voor onroerende zaken die in hoofdzaak bestaan uit verharde openbare wegen of glasopstanden (verhoging van maximaal 100% op grond van artikel 122, derde lid, Waterschapswet). De verhogingen kunnen naast elkaar worden toegepast, wat kan leiden tot een cumulatieve verhoging van 200%. De tariefverhogingen kunnen voor elk van de categorieën worden toegepast, maar hoeven niet voor elke categorie gelijk te zijn. De regeling is bedoeld voor uitzonderingssituaties waar het toepassen van het normale tarief evident onredelijk zou zijn. De verwachting is dan ook dat van de regeling spaarzaam gebruik wordt gemaakt. De provincie moet het besluit tot toepassing van tariefdifferentiatie goedkeuren via de kostentoedelingsverordening als bedoeld in artikel 120, eerste lid, Waterschapswet. De verordening moet ten minste eens per vijf jaar worden herzien (artikel 120, zesde lid, Waterschapswet). Zie voor een nadere toelichting op tariefdifferentiatie de Handreiking tariefdifferentiatie van de Unie van waterschappen.

VERDIEPINGSTEKST 13

Hoofdstuk 2.3.2.2 Wegenheffing

Een beperkt aantal waterschappen in het westen van het land is belast met wegenbeheer in het eigen gebied of een gedeelte daarvan. Deze taak is gebaseerd op de Wet herverdeling wegenbeheer, die de gemeentelijke beheerstaak voor wegen buiten de bebouwde kom in bepaalde gebieden aan het waterschap heeft opgedragen. Op grond van diezelfde wet verstrekt de gemeente jaarlijks een bijdrage in het onderhoud aan het waterschap. Deze dekt ongeveer de helft van de kosten. De resterende kosten werden tot en met 2009 gedekt uit de waterkeringsomslag of uit een aparte wegenomslag op grond van de algemene bevoegdheid van artikel 116 Waterschapswet (oud). Met de invoering van de watersysteemheffing is de vraag gerezen of het wegenbeheer hier ook uit bekostigd zou moeten worden. Gekozen is voor een aparte heffing voor het wegenbeheer, welke is geregeld in hoofdstuk XVIIA / de artikelen 122a en 122b Waterschapswet. Daarmee wordt zichtbaar gemaakt dat het hier om een aparte taak gaat, die geen onderdeel is van de zorg voor het watersysteem. Bovendien biedt een zelfstandige wegenheffing een oplossing voor die waterschappen die het wegenbeheer slechts in een gedeelte van hun gebied uitvoeren. De watersysteemheffing wordt immers in het hele waterschapsgebied opgelegd. Bekostiging uit de watersysteemheffing zou daarmee leiden tot een onrechtvaardige kostenverdeling. Provinciale Staten hebben de mogelijkheid om taakgebieden in te stellen voor het wegenbeheer. Het instellen van een taakgebied is noodzakelijk bij die waterschappen die het wegenbeheer slechts in een gedeelte van hun beheersgebied uitvoeren, om de heffingsplicht beperkt te houden tot de belanghebbenden in dat betreffende gebied.

De 'wegenheffing'²⁰⁴ kan worden opgelegd aan dezelfde categorieën van belastingplichtigen als bij de watersysteemheffing. Anders dan bij de watersysteemheffing, waarvoor de categorieën belastingplichtigen imperatief worden bepaald, kan het waterschap net als onder de oude wegenheffing besluiten om een of meer categorieën buiten de heffing te laten. Dit blijkt uit het woord 'kan' in artikel 122a, tweede lid, Waterschapswet.

Op grond van artikel 122b, eerste lid, Waterschapswet stelt het algemeen bestuur ten behoeve van de wegenheffing een verordening vast, waarin de toedeling van het kostendeel voor elk van de categorieën van heffingsplichtigen is opgenomen. Artikel 122b, tweede lid, eerste volzin, bepaalt dat bij reglement wordt bepaald aan welke regels de toedeling van het kostendeel moet voldoen. De overige elementen uit de kostentoedelingssystematiek van de watersysteemheffing kunnen op grond van artikel 122b, tweede lid, tweede volzin, Waterschapswet van overeenkomstige toepassing worden verklaard. Voor waterschappen die het wegenbeheer in hun hele beheersgebied uitvoeren, wordt het daarmee in principe mogelijk de wegenheffing te integreren in hun watersysteemheffing. Dit is uitdrukkelijk bepaald in artikel 122b, derde lid, Waterschapswet. Dan is blijkens de memorie van toelichting geen uitsplitsing van kosten tussen wegenbeheer en dijkonderhoud nodig.

²⁰⁴ Ontleend aan de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot wijziging van de Waterschapswet en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren in verband met de modernisering en vereenvoudiging van de bestuurlijke structuur en de financieringsstructuur van waterschappen (Wet modernisering waterschapsbestel), *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3 p. 28-29.

VERDIEPINGSTEKST 14

Hoofdstuk 2.3.2.3 Zuiveringsheffing

Ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan het zuiveren van afvalwater, wordt een zuiveringsheffing ingesteld. Het waterschap mag de opbrengsten van de zuiveringsheffing slechts besteden ter bekostiging van zijn zuiveringstaak.

Zuiveringskosten zijn al die kosten die samenhangen met de uitvoering van de zuiveringstaak, ofwel die kosten die samenhangen met het brengen van (afval)stoffen in een riolering of op een zuiveringstechnisch werk. Naast de kosten gemoeid met de bouw en exploitatie van zuiveringstechnische werken betreft het tevens de kosten gemoeid met planvorming, beheersing van afvoer op de riolering (onder andere vergunningverlening en handhaving), het vastleggen, opleggen en de invordering van de zuiveringsheffing, bestuur en externe communicatie, alsmede de samenwerking met gemeenten in de afvalwaterketen.²⁰⁵

Op grond van artikel 122d, vijfde lid, Waterschapswet kan de opbrengst van de heffing tevens worden besteed aan het verstrekken van subsidies ter tegemoetkoming in de kosten van het voorbereiden en uitvoeren van maatregelen die verband houden met het zuiveren van afvalwater aan diegenen die tot het treffen van die maatregelen zijn gehouden, alsmede aan het verstrekken van subsidies aan belastingplichtigen tot behoud van het gebruik van zuiveringstechnische werken teneinde een stijging van het tarief zoveel mogelijk te voorkomen, de zogenaamde 'afhaaksubsidie'. Overigens stelt Titel 2 van de Awb diverse eisen aan subsidieverlening. Zo bepaalt artikel 4:23, eerste lid, Awb dat een bestuursorgaan slechts subsidie verstrekt op grond van een wettelijk voorschrift dat regelt voor welke activiteiten subsidie kan worden verstrekt. Volgens artikel 4:23, derde lid, aanhef en onder c en d, Awb is voor subsidieverstreking geen wettelijk voorschrift vereist indien de begroting de subsidie-ontvanger en het bedrag waarop de subsidie ten hoogste kan worden vastgesteld vermeldt, respectievelijk sprake is van incidentele gevallen, mits de subsidie voor ten hoogste vier jaren wordt verstrekt. Indien deze voorschriften niet in acht worden genomen, dient een subsidie te worden geweigerd.²⁰⁶

De zuiveringsheffing knoopt aan bij het afvoeren van afvalstoffen op een riolering of op een zuiveringstechnisch werk (artikel 122d, eerste lid, Waterschapswet). Het betreft de zogenaamde 'indirecte lozingen', hetgeen een onderscheidend criterium is ten opzichte van de verontreinigingsheffing die directe lozingen op oppervlaktewateren belast. De grondslag van de zuiveringsheffing is de hoeveelheid en de hoedanigheid van de stoffen die in een kalenderjaar worden afgevoerd (artikel 122e Waterschapswet). De heffingsmaatstaf is de vervuilingswaarde van de stoffen, die wordt uitgedrukt in vervuilingseenheden, aldus artikel 122f Waterschapswet. Eén vervuilingseenheid vertegenwoordigt het gemiddelde zuurstofverbruik van een natuurlijk persoon per kalenderjaar (één vervuilingseenheid geeft de hoeveelheid zuurstof aan die nodig is om het afvalwater dat één persoon gemiddeld op jaarbasis produceert biologisch af te breken). Het tweede lid van artikel 122f Waterschapswet bepaalt dat een vervuilingseenheid met ingang van 2009 is verhoogd van 49,6 naar 54,8 kilo zuurstofverbruik per jaar. Hierdoor is deze maatstaf beter in overeenstemming met de meest recente gegevens over de gemiddelde samenstelling van huishoudelijk afvalwater. Dit is conform de conclusies van de toenmalige Commissie Integraal Waterbeheer naar aanleiding van onderzoek uit 2001, waarin opnieuw de vervuilingswaarde is bepaald van het afvalwater dat een persoon gemiddeld per jaar produceert. Voor niet-zuurstofbindende stoffen, zoals chroom, koper, lood, nikkel, zilver, zink, arseen, kwik, cadmium, chloride, sulfaat en fosfor zijn verschillende gewichtshoeveelheden per vervuilingseenheid vastgesteld. Het derde lid biedt de mogelijkheid om bepaalde niet-zuurstofbindende stoffen vrij te stellen.

Het aantal vervuilingseenheden dat wordt afgevoerd, wordt bepaald door meting, bemonstering en analyse (artikel 122g Waterschapswet). In de praktijk gebeurt dit alleen bij de grote bedrijfsmatige lozingen, aangezien de wet uit oogpunt van besparing van perceptiekosten voor kleinere bedrijfsmatige lozingen en voor huishoudelijke lozingen een eenvoudiger systematiek kent. Voor bedrijven die minder dan 1000 vervuilingseenheden afvoeren, kan op grond van artikel 122k de regeling voor tabelbedrijven worden toegepast. Op grond van het vierde lid kan de regeling voor tabelbedrijven onder omstandigheden ook worden toegepast bij grotere lozers. Indien aannemelijk is dat de vervuilingswaarde bij een bedrijfsruimte minder dan vijf vervuilingseenheden bedraagt, wordt de vervuilingswaarde op drie gesteld. Eén of minder

²⁰⁵ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 58.

²⁰⁶ Rechtbank Almelo 21 oktober 2009, ECLI:NL:RBALM:2009:BK1134.

vervuilingseenheden leiden voor bedrijfsruimten tot één vervuilingseenheid (artikel 122i, eerste lid, Waterschapswet). Voor huishoudelijke lozingen kent artikel 122h, eerste lid, Waterschapswet de zogenaamde forfaitaire heffing: ieder huishouden wordt aangeslagen voor drie vervuilingseenheden. Uitzondering hierop vormen slechts de eenpersoonshuishoudens: zij worden aangeslagen voor één vervuilingseenheid. In afwijking van deze forfaitaire heffing kan het waterschap de vervuilingswaarde van woonruimten op grond van artikel 122h, tweede lid, Waterschapswet geheel of gedeeltelijk op basis van het drinkwatergebruik bepalen. Deze nieuwe optie is toegevoegd als uitwerking van het waterketenbeleid, waarover de Staatssecretaris van VROM in juli 2005 aan de Tweede Kamer heeft gerapporteerd.²⁰⁷ Het kabinet heeft zich in dat kader tot doel gesteld eventuele belemmeringen voor de samenwerking tussen partijen in de waterketen (waterschappen, gemeenten, waterleidingbedrijven) weg te nemen. Met deze nieuwe optie kan worden bereikt dat alle aanslagen/nota's die betrekking hebben op de waterketen op één rekening kunnen worden gezet op basis van het drinkwatergebruik. De waterschappen zijn vrij om te bepalen welk deel van de kosten ze als vaste kosten in rekening willen brengen, en welk deel als variabele kosten (dus gebaseerd op de gebruikte hoeveelheid drinkwater). Zij hebben daarmee de mogelijkheid de lastenverdeling tussen de een- en meerpersoonshuishoudens te sturen. Indien het waterschapsbestuur kiest voor een geheel of gedeeltelijk variabel tarief wordt deze keuze, en de uitwerking daarvan, bij verordening vastgelegd en geldt hij voor het hele waterschapsgebied. Aan deze keuze gaan uiteraard afspraken met andere partijen in de waterketen vooraf, niet alleen over de vorm van de samenwerking, maar ook over praktische aspecten zoals het beschikbaar stellen van gegevens door het waterleidingbedrijf.

Het tarief wordt bepaald door de begrote kosten te delen door het begrote aantal vervuilingseenheden. Ingeval wordt afgevoerd vanuit een bedrijfsruimte of woonruimte, is de gebruiker van die ruimte de belastingplichtige. Anders is degene die afvoert de belastingplichtige (artikel 122d, tweede lid, Waterschapswet).

Er zijn veel overeenkomsten tussen de zuiveringsheffing en de verontreinigingsheffing. Zo zijn de grondslag, heffingsmaatstaf en forfaitaire tarieven voor woonruimten (nagenoeg) gelijk. Enkele verschillen zitten bijvoorbeeld in indirect lozen versus direct lozen en de mogelijkheid om de vervuilingswaarde voor woonruimten bij de zuiveringsheffing op basis van het drinkwatergebruik te bepalen. Voorts kan de verontreinigingsheffing zowel door het Rijk als door waterschappen worden geheven, terwijl de zuiveringheffing alleen door waterschappen kan worden geheven.

²⁰⁷ Kamerstukken II 2004/05, 28 966 en 29 428, nr. 4.

Hoofdstuk 2.3.2.4 Verontreinigingsheffing

Anders dan de zuiveringsheffing, ziet de verontreinigingsheffing op directe lozingen in oppervlaktewateren. De verontreinigingsheffing geeft uitdrukking aan het principe 'de vervuiler betaalt', een uitgangspunt dat ook is opgenomen in de Europese Kaderrichtlijn Water. Deze heffing werd tot en met 2009 in de Wet vervuiling oppervlaktewateren (Wvo) geregeld. De verontreinigingsheffing is in 2010 opgegaan in hoofdstuk 7 (de artikelen 7.1 tot en met 7.6) van de Waterwet.²⁰⁸ De keuze voor de Waterwet is gemaakt omdat de verontreinigingsheffing zowel door het Rijk als door de waterschappen kan worden opgelegd (artikel 7.2, eerste, respectievelijk tweede lid, Waterwet). Bovendien strekt de heffing als zodanig niet ter bekostiging van een bepaalde taak van de waterschappen. Opneming van de verontreinigingsheffing in de Waterschapswet ligt om die redenen dan ook minder voor de hand. Materieel dient de opbrengst van deze heffing echter geheel ten goede te komen aan de bekostiging van het beheer van het watersysteem van de beheerder (artikel 7.2, vijfde lid, Waterwet). De beheerder moet immers kosten maken ter regulering van lozingen op oppervlaktewateren en in voorkomend geval maatregelen treffen om de nadelige effecten op het watersysteem te voorkomen of te compenseren. Door de opbrengst van de verontreinigingsheffing voor de bekostiging van de waterbeheertaken aan te wenden, blijft die opbrengst binnen het waterbeheer, waardoor lastenverhoging voorkomen wordt. Het is derhalve niet van belang om onderscheid te maken in maatregelen die betaald worden uit de opbrengst van de watersysteemheffing of uit de opbrengst van de verontreinigingsheffing. Uit de opbrengst van beide heffingen kunnen dezelfde maatregelen worden betaald. Het betreffen hier alle maatregelen die behoren tot de zorg voor het beheer van het watersysteem, zijnde alle maatregelen die niet behoren tot het zuiveringsbeheer (en het wegenbeheer, voor zover van toepassing).

De heffingsplichtige handeling is het brengen van stoffen in oppervlaktewateren. Het houdt in beginsel in dat zowel het brengen via een lozingswerk, als het anderszins brengen van stoffen in een oppervlaktewater onder de verontreinigingsheffing kan vallen. Bij het anderszins brengen valt te denken aan lozingen via afvloeiing van terreinen (o.a. bij op- en overslagterreinen).

Voor de verontreinigingsheffing geldt als grondslag de hoeveelheid en hoedanigheid van de stoffen die in een kalenderjaar worden geloosd. Als heffingsmaatstaf geldt de vervuilingswaarde van de stoffen die in een kalenderjaar worden geloosd, uitgedrukt in vervuilingseenheden (artikel 7.3, eerste lid, Waterwet). Eén vervuilingseenheid vertegenwoordigt het gemiddelde zuurstofverbruik van een natuurlijk persoon per kalenderjaar (één vervuilingseenheid geeft de hoeveelheid zuurstof aan die nodig is om het afvalwater dat één persoon gemiddeld op jaarbasis produceert biologisch af te breken). Het tweede lid van artikel 7.3 Waterwet bepaalt dat een vervuilingseenheid 54,8 kilo zuurstofverbruik per jaar bedraagt. Voor niet-zuurstofbindende stoffen, zoals chroom, koper, lood, nikkel, zilver, zink, arseen, kwik, cadmium, chloride, sulfaat en fosfor zijn verschillende gewichtshoeveelheden per vervuilingseenheid vastgesteld. Op grond van het derde lid heft het Rijk niet ter zake van het lozen van de stoffen chloride, sulfaat, fosfor en zilver, terwijl artikel 7.4 voor de overige niet-zuurstofbindende stoffen een verminderingsbepaling voor de rijksheffing bevat.

Het aantal vervuilingseenheden dat wordt afgevoerd, wordt bepaald door dagelijkse meting, bemonstering en analyse (artikel 7.5, eerste lid, Waterwet), tenzij de heffingsambtenaar bij voor bezwaar vatbare beschikking toestaat dat kan worden volstaan met meting, bemonstering en analyse gedurende een aantal etmalen. Voor huishoudelijke lozingen wordt de forfaitaire heffing van artikel 122h, eerste lid, Waterschapswet van overeenkomstige toepassing verklaard: ieder huishouden wordt aangeslagen voor drie vervuilingseenheden. Uitzondering hierop vormen de eenpersoonshuishoudens: zij worden aangeslagen voor één vervuilingseenheid.

Het waterschapstarief is op grond van artikel 7.6, derde lid, Waterwet gelijk aan het door dat waterschap voor het desbetreffende belastingjaar vastgestelde tarief van de zuiveringsheffing, bedoeld in artikel 122d Waterschapswet. Voor het Rijk is deze wijze van de tariefstelling niet mogelijk, omdat het Rijk geen heffing kent waaraan de verontreinigingsheffing gerelateerd kan worden. Daarbij komt dat de essentiële bepalingen ter zake van heffingen door het Rijk, waaronder het tarief, op grond van artikel 104 van de Grondwet in de formele wet zelf dienen te worden opgenomen.²⁰⁹ Het tarief van de lozingen op rijkswater ligt daarom vast in de wet. Het tarief van de rijksheffing bedraagt voor 2014 op grond van artikel 7.6, eerste lid, Waterwet

²⁰⁸ Wet van 29 januari 2009, houdende regels met betrekking tot het beheer en gebruik van watersystemen (Waterwet).

²⁰⁹ *Kamerstukken II* 30 818, p. 61 (MvT) en p. 22 (MvA).

€ 37,28 per vervuilingseenheid. Het tweede lid kent een verminderingsbepaling voor lozingen vanuit een zuiveringstechnisch werk voor het biologisch zuiveren van huishoudelijk afvalwater, terwijl het vierde lid ter zake een bepaalde vrijstelling bevat.

Op grond van artikel 7.2, derde lid, Waterschapswet zijn er drie categorieën belastingplichtigen: Gebruikers van bedrijfsruimten en woonruimten, alsmede beheerders van riolering en zuiveringstechnische werken, alsmede overige lozers.

VERDIEPINGSTEKST 16

Hoofdstuk 2.5.1.2 Kaderwet

Aanleiding tot het invoeren van de Kaderwet

Artikel 3 van de Kaderwet bepaalt dat een ZBO alleen kan worden ingesteld als:

- Er behoefte is aan onafhankelijke oordeelsvorming op grond van specifieke deskundigheid;
- Er sprake is van strikt regelgebonden uitvoering in een groot aantal individuele gevallen;
- Participatie van maatschappelijke organisaties in verband met de aard van de betrokken bestuurszaak bijzonder aangewezen moet worden geacht.

Omdat een ZBO op afstand van de minister staat, is de ministeriële verantwoordelijkheid weliswaar van toepassing, maar is de minister niet voor alle details in het doen en laten van een ZBO verantwoordelijk. ZBO's moeten in ieder geval voldoen aan dezelfde eisen van transparantie, rechtmatigheid en doelmatigheid die voor de hele openbare dienst gelden. Om verwarring over de reikwijdte van de ministeriële verantwoordelijkheid te voorkomen, is het belangrijk dat een wettelijk toezichts- en sturingsinstrumentarium wordt vastgelegd dat regelt in hoeverre de minister nu wel of niet kan ingrijpen bij een ZBO (en zo ja, hoe) en waarin de benoeming en het ontslag van ZBO-bestuurders geregeld is.

De grote variatie in het organisatierecht voor ZBO's heeft geleid tot ondoorzichtigheid van het organisatierecht, onnodige verschillen en mogelijk onbedoelde leemten in de regelgeving ten aanzien van ZBO's. Op een specifiek punt, te weten het ministeriële toezichtregime, wringt dit met name omdat zelfstandig bestuur zich kenmerkt door beperking van de bevoegdheden van ministers ten opzichte van de ZBO's en daarmee een beperking van de mogelijkheid tot parlementaire controle. Ondoorzichtige regelingen ten aanzien van de positie en bevoegdheden van ministers belemmeren een goede democratische controle op het functioneren van het openbaar bestuur, voor zover dat door deze instanties wordt bestuurd.

Hetzelfde geldt overigens voor ondoorzichtige en steeds weer verschillende regels met betrekking tot bevoegdheden van ZBO's of hun organisatorische vormgeving, bijvoorbeeld bij de benoeming van leden, de regeling van de rechtspositie van personeel dat verbonden is aan deze ZBO's, of de wijze waarop door een ZBO een begroting of jaarverslag moet worden opgesteld. ZBO's dienen te functioneren binnen een bestuurlijk stelsel dat zo is ingericht dat de politieke besluitvorming over de taken van de ZBO daadwerkelijk ten uitvoer wordt gebracht en dat daarop steeds politiek toezicht mogelijk blijft. Om dit te bereiken is met ingang van 1 februari 2007 de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen (hierna Kaderwet) in werking getreden.

Overgangsbepaling

In artikel 1 van de Kaderwet is een omschrijving gegeven wat onder een ZBO moet worden verstaan, namelijk een bestuursorgaan van de centrale overheid dat bij de wet, krachtens de wet bij algemene maatregel van bestuur, of krachtens de wet bij ministeriële regeling met openbaar gezag is bekleed en dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan een minister.

Voor ZBO's die vóór 1 februari 2007 zijn ingesteld, is in artikel 2 en 42 van de Kaderwet vastgelegd wanneer de Kaderwet ook voor hen van toepassing is en of ze onder de omschrijving ZBO van artikel 1 van de Kaderwet vallen. De minister moet binnen een jaar na inwerking treden van de Kaderwet aan beide Kamers der Staten-Generaal mededelen welke zelfstandige bestuursorganen die vóór 1 februari 2007 zijn ingesteld onder de werking van de Kaderwet zullen vallen en op welke termijn de voordracht voor een daartoe strekkende wettelijke regeling zal worden gedaan.²¹⁰ Deze regeling is getroffen om te voorkomen dat bij grensgevallen onduidelijkheid ontstaat over het al dan niet van toepassing zijn van de Kaderwet op een bepaald bestuursorgaan.

²¹⁰ Elke minister deed voor de onder zijn departement ressorterende ZBO's binnen een jaar na inwerkingtreding van de wet een mededeling aan de beide Kamers der Staten-Generaal welke zelfstandige bestuursorganen onder de werking van de Kaderwet worden gebracht. De minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport deed dat bijvoorbeeld bij brief van 31 januari 2008 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2007–2008, 25 268, nr. 57). De Eerste Kamercommissie voor VWS/JG heeft deze brief op 1 april 2008 voor kennisgeving aangenomen.

VERDIEPINGSTEKST 17

Hoofdstuk 2.5.1.2 Kaderwet

Verantwoording

In alle gevallen gaat het om publieke middelen. Daarover dient publiekelijk verantwoording te worden afgelegd, zowel vooraf als achteraf. Op dit punt speelt de diversiteit aan bestuurlijke taken die aan ZBO's zijn opgedragen geen enkele rol. Wél van belang is dat ZBO's onderworpen kunnen zijn aan uiteenlopende beheersregimes:

- sommige zijn een artikel (onderdeel) van een departementsbegroting en lopen zowel in de (voorbereidende) begrotingsfase als in de (afsluitende) verantwoordingsfase gewoon mee in de procedures rond de rijksbegroting;
- andere werken onder het baten- en lastenregime van de artikelen 70 tot en met 73 van de Comptabiliteitswet (agentschappen);
- weer andere behoren tot een andere rechtspersoon dan de Staat en kennen een regime dat sterk lijkt op dat van Boek II van het Burgerlijk Wetboek (publiekrechtelijk vormgegeven rechtspersonen), of dat zelfs is het regime van Boek II BW (privaatrechtelijke rechtspersonen aan wie de wetgever openbaar gezag heeft toegekend).

Voor de publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's geldt, dat zij dienen te voldoen aan de eisen van transparantie, rechtmatigheid en doelmatigheid die voor de hele openbare dienst gelden. Voor de privaatrechtelijk vormgegeven ZBO's geldt dat in beginsel alleen voor zover het de publieke taak betreft. Daarnaast mag van deze laatste categorie verwacht worden dat zij steeds deugdelijk verantwoorden dat de hen toevertrouwde publieke middelen ook daadwerkelijk ten goede komen aan hun publieke taak en niet voor andere doeleinden worden aangewend. Dat vraagt dat zij ook een – beperkt – inzicht geven in hun overige bedrijfsvoering. Hoe ver dat laatste gaat, gaat evenwel ver buiten het bestek van de Kaderwet. De bepalingen van hoofdstuk 4 van de Kaderwet bieden een basis, die voor ieder ZBO kan gelden en waarop de bijzondere wetgever zo nodig, maar dan weloverwogen en expliciet aanvullingen kan geven. Aan deze basisvereisten wordt voldaan doordat in de Kaderwet is vastgelegd dat bij er publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's een begroting moet zijn, waarin in ieder geval een aantal in de Kaderwet voorgeschreven zaken dienen te zijn opgenomen. Voor publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's, die zelf rechtspersoonlijkheid bezitten en dus geen onderdeel zijn van de Staat, geldt bovendien dat de minister moet regelen of hij zijn akkoord vooraf moet geven aan een aantal met name genoemde rechtshandelingen en dat zij een jaarrekening dienen te presenteren. Voorts geldt dat de minister de begroting en in voorkomende gevallen de verantwoording achteraf in de jaarrekening van deze ZBO's moet goedkeuren. Indien de subsidietitel van de Algemene wet bestuursrecht niet van toepassing is op een privaatrechtelijke ZBO dat zich uitsluitend met bij of krachtens wettelijk voorschrift opgedragen taken bezighoudt, is het voorgaande ook op dat bestuursorgaan van toepassing.

Publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's die orgaan zijn van een krachtens publiekrecht ingestelde rechtspersoon, zijn op grond van artikel 24 van de Kaderwet gebonden aan bepalingen die te maken hebben met financieel toezicht. De privaatrechtelijk vormgegeven ZBO's blijven buiten deze bepalingen, omdat zij vaak naast hun taak als ZBO ook andere (markt)activiteiten vervullen, die geheel voor hun eigen rekening en verantwoording blijven en waarover publieke verantwoording niet nodig is en ook niet in redelijkheid gevraagd kan worden.

Op grond van artikel 25 van de Kaderwet zenden ZBO's die behoren tot de Staat (en dus rechtspersoonlijkheid missen) jaarlijks vóór 1 april aan de desbetreffende minister de ontwerpbegroting voor het daarop volgende jaar, omdat een ZBO dat behoort tot de Staat voor wat betreft de begroting niets anders is dan elke andere willekeurige begrotingspost bij een ministerie. De begrote inkomsten en uitgaven worden opgenomen in één of meer (sub)artikelen van de begroting van het betreffende ministerie volgens de daarvoor geldende interne procedures. Door dit voorschrift wordt echter duidelijk en kenbaar (de ontwerpbegroting is immers openbaar) wat het ZBO zélf, op basis van zijn inzichten, verwachtingen en ervaringen denkt dat zijn taakvervulling in een volgend jaar zal gaan kosten.

Een publiekrechtelijk vormgegeven ZBO met eigen rechtspersoonlijkheid heeft een eigen beheersregime. Voor deze categorie bevat de Kaderwet een aantal basisbepalingen voor de begroting van deze organen, opdat het toezicht op het beheer en de exploitatie aan dezelfde vereisten van openbaarheid, kenbaarheid en transparantie kan voldoen als het geval is voor de rijksdienst in enge zin.

Het ramen vooraf (en het verantwoorden achteraf) van bedragen die geen rechtstreeks verband houden met de wettelijk opgedragen (bestuurs)taken, zal slechts sporadisch aan de orde zijn. Immers, publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's worden geacht de hun bij of krachtens de wet opgedragen taken te vervullen: niet minder, maar ook niet méér. Toch kan het voorkomen dat er incidenteel of soms ook structureel andere baten/inkomsten en/of lasten/uitgaven zijn. Die kunnen voortkomen uit de egalisatiereserve, maar ook uit rest- of nevenproducten die tot stand gebracht worden. Door in artikel 28, tweede lid, Kaderwet voor te schrijven dat alle publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's dergelijke posten afzonderlijk en expliciet in hun begroting en hun verantwoording op zullen nemen, is er een systematische controle door minister en Staten-Generaal mogelijk op de vraag of ieder ZBO bij zijn wettelijke taken blijft. Voor privaatrechtelijke zelfstandige bestuursorganen is een vergelijkbare regeling getroffen in artikel 38, eerste lid, Kaderwet. Jaarlijks kan er aldus zowel vooraf als achteraf vastgesteld worden of zich geen ongewenste ontwikkelingen voordoen die tot nader overleg tussen minister en ZBO aanleiding moeten geven.

Het is van belang dat begrotingen en verantwoordingen onderling vergeleken kunnen worden en dat er inzicht kan worden verkregen in ontwikkelingen over de jaren heen. Derhalve is in artikel 27, vierde lid, Kaderwet expliciet voorgeschreven dat in elke nieuwe begroting een vergelijking met de voorgaande begroting en met de laatste jaarrekening zal zijn opgenomen.

In artikel 26 van de Kaderwet is bepaald dat een ZBO dat geen onderdeel is van de Staat jaarlijks voor een door hem vast te stellen datum aan de minister de begroting zendt voor het daaropvolgende jaar. De begroting behelst een raming van de baten en lasten, een raming van de voorgenomen investeringsuitgaven en een raming van de inkomsten en uitgaven. De begrotingsposten worden ieder afzonderlijk van een toelichting voorzien. Uit de toelichting blijkt steeds welke begrotingsposten betrekking hebben op de uitoefening van de bij of krachtens de wet aan een ZBO opgedragen taken dan wel op andere activiteiten. Tenzij de activiteiten waarop de begroting betrekking heeft nog niet eerder werden verricht, behelst de begroting een vergelijking met de begroting van het lopende jaar en de laatst goedgekeurde jaarrekening.

In artikel 28 van de Kaderwet is bepaald dat de begroting omvat:

- indien de wet bepaalt dat de kosten van een ZBO ten laste van de rijksbegroting komen: een voorstel aan de minister aangaande het bedrag dat in het betreffende jaar in de rijksbegroting zal worden opgenomen;
- indien de wet bepaalt dat de kosten van een ZBO gedekt zullen worden uit door het bestuursorgaan in rekening te brengen tarieven: een voorstel aan de minister aangaande de in het betreffende jaar te hanteren tarieven;
- indien de wet bepaalt dat de kosten van een ZBO uit zowel de rijksbegroting als uit tarieven bestreden zullen worden: een samenstel van voorstellen aan de minister aangaande de in het betreffende jaar te hanteren tarieven en het bedrag dat in het betreffende jaar in de rijksbegroting zal worden opgenomen.

Indien een ZBO andere baten of inkomsten raamt, worden deze afzonderlijk vermeld en van een toelichting voorzien.

Met betrekking tot het beheer en de uitvoering van en de verantwoording over de begroting zijn voor ZBO's die deel uitmaken van de Staat, geen bepalingen in deze wet noodzakelijk. Hun uitgaven en eventuele inkomsten lopen via het begrotingshoofdstuk van het ministerie waar zij bij horen en worden volledig beheerst door de Comptabiliteitswet.

Dat is niet het geval voor publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's, die deel uitmaken van een andere rechtspersoon dan de Staat. Voor deze categorie is het gewenst een minimum aantal voorschriften vast te leggen vanwege het belang dat aan een zorgvuldig en inzichtelijk beheer moet worden toegekend.

Verder is op grond van artikel 34 van de Kaderwet bepaald dat publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's, die deel uitmaken van een andere rechtspersoon dan de Staat, het jaarverslag tegelijk met de jaarrekening moeten indienen bij de desbetreffende minister. De desbetreffende minister moet het besluit tot vaststelling van de jaarrekening goedkeuren. De goedkeuring kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang.

Er zijn vele privaatrechtelijke rechtspersonen die bekleed zijn met openbaar gezag. Sommige zijn voor de volle honderd procent werkzaam als ZBO, andere zijn dat slechts voor een (heel gering) deel van hun activiteiten.

Die verschillen bepalen in belangrijke mate hoe intensief een minister zich met het betreffende ZBO zal moeten en willen bezighouden. Hier zal dus veel ter regeling aan de bijzondere wet moeten worden overgelaten. Toch vallen wel enige basisregels ter zake te formuleren. Dat gebeurt

in deze afdeling. Op privaatrechtelijke ZBO's die vanuit de rijksbegroting financiering ontvangen is titel 4.2 van de Algemene wet bestuursrecht in beginsel van toepassing. Deze biedt voldoende mogelijkheden aan de betrokken minister om financieel toezicht op de ZBO te houden. In dat geval is de Kaderwet op dan ook niet van toepassing bij deze organen,

Voor ZBO's die privaatrechtelijk zijn vormgegeven en slechts voor een deel van hun werkzaamheden belast zijn met openbaar gezag, geldt dat de plicht tot transparantie, publiekelijk verantwoording afleggen en ministeriële controle niet meer kan omvatten dan voor zover zij openbaar gezag uitoefenen. Gelet op de bestaande diversiteit is het niet mogelijk aangaande sturing ex ante meer algemene regels te stellen dan dat de minister (maximum-) tarieven dient vast te stellen en dat de minister in voorkomende gevallen zorgt dat een eventuele rijksbijdrage op zijn begrotingshoofdstuk wordt opgenomen. Algemeen geldt wél dat ook een privaatrechtelijke rechtspersoon achteraf verantwoording aflegt over de wijze waarop de openbare gezagstaken zijn uitgevoerd en hoe het beheer van de ermee gemoeide publieke middelen is gevoerd.

In artikel 38 van de Kaderwet is vastgelegd dat indien een ZBO de bij de wet, krachtens de wet bij algemene maatregel van bestuur of krachtens de wet bij ministeriële regeling opgedragen taken en daaruit onmiddellijk voortvloeiende werkzaamheden uitvoert naast andere activiteiten, de ZBO een afzonderlijke boekhouding moet bijhouden ter zake van die taken en werkzaamheden en in zijn jaarrekening die taken en werkzaamheden afzonderlijk verantwoord.

VERDIEPINGSTEKST 18

Hoofdstuk 2.5.2.1 Rijksdienst Wegverkeer

De Rijksdienst Wegverkeer (RDW) is een semi-overheidsinstelling die zich bezighoudt met betrekking tot alles wat het wegverkeer betreft. De RDW heeft een centrale rol in de voertuigketen tussen overheid, particulieren en ondernemingen als het gaat om rijbewijzen en voertuigen. De RDW komt in de hele voertuigketen aan bod, vanaf het testen van nieuwe auto's, tot aan de sloop van auto's. De taken van de RDW zijn vastgelegd in artikel 4b Wegenverkeerswet 1994. De hoofdtak van de RDW is het bijhouden van de levensloop van de Nederlandse voertuigen en het beheer van de bijbehorende documenten, zoals kentekens. Naast de hoofdtak bestaan de kerntaken van de RDW uit:

- Toelating van voertuigen en voertuigonderdelen op de Nederlandse en Europese markt. De RDW heeft hiervoor in Lelystad een keuringscentrum en testbaan;
- Toezicht en controle op de technische staat van voertuigen in verband met veiligheids- en milieueisen (APK);
- Toezicht en controle op de door de RDW erkende bedrijven;
- Registratie en informatieverstrekking (o.m. kentekens, rijbewijzen en bromfietscertificaten);
- Documentafgifte (o.m. kentekenpapieren, rijbewijzen en bromfietscertificaten).

Naast de uitvoering van de publieke taken, mag de RDW een aantal marktactiviteiten uitvoeren. Het gaat hierbij onder andere om de verhuur van restcapaciteit van de testbaan in Lelystad, de computerfaciliteiten aan de stichting RDC en de CD-ROM inzake voertuigregulering. Achterliggende gedachte hierbij is dat omvangrijke investeringen zijn gedaan in deze faciliteiten om de wettelijke taken uit te voeren. Door de restcapaciteit zo optimaal mogelijk in te zetten, kunnen de kosten over een bredere groep gebruikers worden verspreid. Daarnaast voert de RDW in internationaal kader testen uit in het kader van de toelating van voertuigen tot de weg (de zogenoemde testhuisfunctie).

Blijkens artikel 4p Wegenverkeerswet bestaan de inkomsten van de RDW dan ook uit de volgende drie posten:

1. de opbrengst van de heffingen;
2. vergoedingen voor verrichte diensten; en
3. andere baten, hoe ook genoemd.

In artikel 4b, eerste lid, letter n, Wegenverkeerswet is bepaald dat de RDW de tarieven vaststelt. Bij het vaststellen van de tarieven moet de RDW rekening houden met de aan de uitoefening van de taak gemoeide kosten (artikel 4q, eerste lid, Wegenverkeerswet). De RDW heeft als uitgangspunt dat het tarief kostendekkend is voor de verrichte taak. Omdat het niet mogelijk is om per individuele dienst te bepalen wat de exacte kosten zijn, is de kostendekkendheidseis in overleg met het ministerie van Verkeer en Waterstaat vertaald in kostendekkendheid per cluster van taken.

Er mag dus geen kruissubsidiëring plaatsvinden tussen de 10 wettelijke taakclusters en private en publieke taken. Hierdoor zijn de tarieven binnen het cluster 'Toelatingskeuring' gezamenlijk niet meer dan kostendekkend. Hetzelfde geldt voor het cluster 'Informatieverstrekking' en voor de overige clusters. Ter voorkoming van over- of onderdekking en kruissubsidiëring, worden de tarieven jaarlijks bepaald door middel van een kostprijscalculatiemodel dat door een externe accountant vooraf is goedgekeurd. De toepassing van het kostprijscalculatiemodel en de gehanteerde kostprijscalculatie in relatie tot de gehanteerde waarderingsgrondslagen wordt jaarlijks door een externe accountant beoordeeld. Naar aanleiding van de controle geeft de accountant een rechtmatigheidsverklaring af, die samen met de jaarstukken ter kennisneming naar het ministerie van Verkeer en Waterstaat gaat. Voorts is sprake van interne controle door de AO/IC afdeling van de RDW.

VERDIEPINGSTEKST 19

Hoofdstuk 2.5.2.2 Autoriteit Financiële Markten

Wat doet de Autoriteit Financiële Markten?

De Autoriteit Financiële Markten is naast de Nederlandse Bank toezichthouder van de overheid op de financiële markten. De AFM opereert namens het ministerie van Financiën. Dat houdt in dat de AFM toezicht houdt op het gedrag van de gehele financiële marktsector: sparen, beleggen, verzekeren en lenen. Met het toezicht wil de AFM een bijdrage leveren aan het goed functioneren van de financiële markten. Het toezicht dat door de Nederlandse Bank wordt uitgevoerd, richt zich op de vraag of de deelnemers aan de financiële markten erop kunnen vertrouwen dat hun contractpartners de aangegane financiële verplichtingen kunnen nakomen.

Op 1 januari 2007 is de Wet op het financieel toezicht (Wft) in werking getreden. Deze wet vervangt de volgende acht oude toezichtwetten:

1. Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993;
2. Wet toezicht effectenverkeer 1995;
3. Wet toezicht beleggingsinstellingen;
4. Wet toezicht natura-uitvaartverzekeringsbedrijf;
5. Wet melding zeggenschap;
6. Wet op het consumentenkrediet;
7. Wet assurantiebemiddelingsbedrijf; en
8. Wet financiële dienstverlening.

In artikel 1:25 Wft zijn de taken van de AFM vastgelegd. De hoofdtaken van de AFM zijn:

- het gedragstoezicht op financiële markten uitoefenen;
- beslissen omtrent de toelating van financiële ondernemingen tot die markten.

In uitwerking op dit artikel is het statutaire doel van de AFM "het bevorderen op de financiële markten van een ordelijk en transparant marktproces, een zuivere verhouding tussen marktpartijen en de bescherming van de consument". Dit statutaire doel wordt vertaald in drie doelstellingen:

1. Het bevorderen van de toegang tot de markt;
2. Het bevorderen van de goede werking van de markt;
3. Het borgen van het vertrouwen in de markt.

Ad 1.

AFM bevordert dat marktpartijen (zowel vragers als aanbieders, uit het binnen- en buitenland) toegang hebben tot de financiële markten. Er gelden toegangseisen voor alle marktpartijen. De AFM let er wel op dat door deze eisen de toegang tot de markt niet onnodig belemmerd wordt. Partijen die niet langer aan de toegangseisen voldoen, worden door de AFM van de markt gehaald.

Ad 2.

Geen enkele partij mag zich bij voorbaat al benadeeld voelen ten opzichte van andere partijen. De AFM zorgt daarom voor kenbare normen op de financiële markten. Deze normen dragen samen met de handhaving ervan bij aan een gelijk speelveld tussen alle partijen. Om de goede werking verder te bevorderen let de AFM erop dat er voldoende informatie is, waar iedereen over kan beschikken. Ook ziet de AFM toe op de bescherming van de zwakkere belangen.

Ad 3.

De AFM bevordert dat marktpartijen (zowel individueel als gezamenlijk) hun eigen verantwoordelijkheid nemen voor een goede marktwerking. De verantwoordelijkheid die marktpartijen hebben is een doorlopende verantwoordelijkheid. De AFM grijpt alleen in waar en wanneer dat nodig is. Om ervoor te zorgen dat het aantal incidenten beperkt blijft en om te bevorderen dat transacties in de markt eerlijk en integer zijn, stelt en handhaaft de AFM normen.

De AFM heeft het mandaat om op te treden wanneer marktpartijen de Wft niet nakomen. Middelen die haar onder andere ter beschikking staan zijn:

- Het waarschuwen van de betrokken partij;
- Het geven van een aanwijzing aan de betrokken partij overtredingen te voorkomen;
- Het opleggen van een boete (eventueel in combinatie met publicatie in een landelijk dagblad);
- Het opleggen van een dwangsom (eventueel in combinatie met publicatie in een landelijk dagblad); en
- Het doen van aangifte bij het Openbaar Ministerie.

Inkomsten van de Autoriteit Financiële Markten

In artikel 10 en 11 Wet bekostiging financieel toezicht is vastgesteld wat de financiële bronnen van de AFM zijn. De inkomsten van de AFM bestaan uit:

1. vergoeding door het Rijk; en
2. vergoeding door de deelnemers van de markt waar de AFM toezicht op houdt.

De inkomsten afkomstig van het Rijk

Het uitgangspunt is dat de kosten die door de AFM als toezichthouder zijn gemaakt bij uitvoering van haar taken, worden verhaald op de onder toezichtstaande ondernemingen. De rijksoverheid bekostigt een deel van de handhavingkosten. Concreet levert de rijksoverheid een bijdrage aan de financiering van de zogeheten repressieve handhavingkosten. Daarnaast worden de preventieve handhavingkosten die voortkomen uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft)²¹¹ en de Sanctiewet 1977 door het Rijk gedragen.

Hier moet bijvoorbeeld gedacht worden aan kosten die te maken hebben met het toezicht op:

- Misbruik van voorwetenschap;
- Marktmanipulatie;
- Illegale financiële activiteiten;
- Witwasbestrijding.

De bijdrage van het Rijk aan de kosten van de toezichthouder wordt vastgesteld aan de hand van een percentage van de totale kosten van de toezichthouder. Dit percentage is voor een periode van drie jaar gefixeerd en wordt daarna geëvalueerd.

Vergoeding door de deelnemers van de markt

Inzake de Herziening van de financiering van het toezicht²¹² betalen marktpartijen op basis van het zogeheten profijtbeginsel mee aan de kosten van de desbetreffende werkzaamheden. Het betreffen de integrale kosten die verband houden met het verrichten van de desbetreffende werkzaamheden. Ook kosten van overhead en de kosten van uitvoeringstoetsen vallen hieronder. Kosten die vergoed worden door het Rijk worden niet in rekening gebracht. Voor het deel van de kosten dat niet door de overheidsbijdrage wordt gedekt, geldt het belangrijke principe dat een min of meer homogene groep instellingen uitsluitend betaalt voor het toezicht op die groep zelf. .

De AFM kan twee soorten vergoedingen in rekening brengen:

- Een eenmalige vergoeding;
- Een jaarlijkse vergoeding.

De eenmalige vergoeding wordt in rekening gebracht aan een aanvrager of een verzoeker ter vergoeding van de kosten van behandeling van verleende diensten, vastgelegd in de artikel 2Besluit bekostiging financieel toezicht.

De hoogte van deze eenmalige vergoeding wordt volgens artikel 13a Wet bekostiging financieel toezicht op een zodanige wijze gespecificeerd dat daaruit blijkt dat het is gebaseerd op de werkelijk gemaakte kosten voor het toezicht op de desbetreffende financiële onderneming. Het gaat hierbij om diensten van de AFM die te maken hebben met:

- Een vergunning of ontheffing;
- Een verklaring van geen bezwaar;

²¹¹ Deze vervangt de wetten WID en MOT.

²¹² Kamerstukken II 2002/03, 28 122, nr. 16.

- Een verklaring van ondertoezichtstelling;
- Een goedkeuring of erkenning;
- Toetsing van de deskundigheid of betrouwbaarheid van een beleidsbepaler, medebeleidsbepaler, houder van een gekwalificeerde deelneming of persoon, welke toetsing wordt verricht naar aanleiding van een in de wet vermelde melding²¹³;
- De inschrijving in het register;
- Het toezenden van een biedingsbericht;
- Het uitbrengen of gestand doen van een openbaar bod voor het verlenen van een ontheffing;
- Ter vergoeding van de kosten van de behandeling van een aanvraag of verzoek om verlening, uitbreiding of wijziging voor een verbonden bemiddelaar.

De eenmalige vergoeding mag worden vermeerderd met een bedrag ter vergoeding van kosten van een toetsing van de deskundigheid of betrouwbaarheid van een beleidsbepaler, medebeleidsbepaler, houder van een gekwalificeerde deelneming of persoon, voor zover deze kosten niet in rekening kunnen worden gebracht voor:

- Een vergunning of ontheffing;
- Een verklaring van geen bezwaar;
- Een verklaring van ondertoezichtstelling;
- Een goedkeuring of erkenning.

Het tarief met betrekking tot een vergunning of ontheffing is vastgelegd in bijlage I ex artikelen 11 en 12 Besluit bekostiging financieel toezicht.

Verder wordt op grond van artikel 13a Wet bekostiging financieel toezicht jaarlijks een bedrag in rekening gebracht aan financiële ondernemingen voor kosten die de toezichthouder maakt voor de toepassing van artikel 1:76 van de Wet op het financieel toezicht

In artikel 13 Wet bekostiging financieel toezicht is vastgelegd dat jaarlijks voor 1 juni op voorstel van de AFM de hoogte van het tarief per categorie wordt vastgesteld. De minister kan daarbij maatstaven hanteren en bandbreedtes bepalen en per bandbreedte een tarief vaststellen. Het voorstel baseert de AFM op de kosten die aan de desbetreffende categorie zijn toegerekend. Per categorie worden de toegerekende geraamde kosten:

- Verminderd of vermeerderd met het aan de desbetreffende categorie toe te rekenen exploitatiesaldo, en;
- Verminderd met aan de desbetreffende categorie toe te rekenen opbrengsten uit bestuurlijke boetes en verbeurde dwangsommen van de wet die niet reeds zijn opgenomen in het exploitatiesaldo.

Het voorstel wordt gebaseerd op maatstafgegevens die betrekking hebben op het voorgaande jaar of, indien deze gegevens niet beschikbaar zijn, op het daaraan voorgaande jaar, of het lopende jaar.

Met betrekking tot de categorieën van financiële ondernemingen wordt de hoogte van het tarief gerelateerd aan maatstafgegevens en bestaat de hoogte van het bedrag uit een jaarlijks door de AFM per categorie vast te stellen minimumbedrag ter dekking van de minimale toezichtkosten per financiële instelling in de desbetreffende categorie, vermeerderd met een bedrag dat:

- Wordt gebaseerd op de kosten die per categorie zijn toegerekend onder aftrek van het totaal van de aan de desbetreffende categorie in rekening te brengen minimumbedragen, en
- Is doorberekend naar rato van de maatstafgegevens die betrekking hebben op het voorafgaande jaar of, indien deze gegevens niet beschikbaar zijn, het daaraan voorafgaande jaar, of het lopende jaar.

Iedere afzonderlijke groep krijgt aan het begin van het kalenderjaar een heffing met de begrote kosten van het toezicht op die groep doorbelast. Eventuele exploitatieverschillen in de gerealiseerde kosten en opbrengsten per groep worden in het opvolgende jaar in de heffingen voor die groep verrekend. Met deze systematiek betaalt een groep gemiddeld over de jaren alleen de kosten van het toezicht op die groep. Binnen een groep wordt de verdeling over de instellingen in de meeste gevallen bepaald met behulp van een zogenaamde “heffingsmaatstaf”, zoals het aantal klanten, transacties, of werknemers, het beheerd vermogen, of het balanstotaal van een instelling. Met inachtneming van de maatstaf wordt per groep een tarief vastgesteld, dat erop is gericht het per groep op te brengen bedrag volledig te dekken.

²¹³ Artikel 3:29 of artikel 4:26 Wft.

Jaarlijks moet de AFM een begroting van de voor het volgende jaar verwachte baten en lasten opstellen en deze ter instemming aan de minister voorleggen. De begrotingssystematiek is gebaseerd op de uitgangspunten zoals die voor de overheid en daaraan gelieerde instellingen gelden volgens "Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording".

De AFM zal de jaarrekening ter instemming aan de minister sturen. De accountant die een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening afgeeft, dient tevens een verslag van zijn bevindingen bij te voegen omtrent de rechtmatige inning en besteding van de middelen door de AFM. Verder moet in de verklaring staan of het beheer en de organisatie van de AFM uit hoofde van de wet voldoen aan de eisen van doelmatigheid.

Een panel van representatieve belanghebbenden zal in de gelegenheid worden gesteld gezichtspunten ten aanzien van de begroting kenbaar te maken. De AFM zal van de begroting waarmee is ingestemd mededeling doen in de Staatscourant.

Ieder jaar stelt de AFM een meerjarenplan vast. Dit plan bevat de begroting voor het komende jaar, een meerjarenraming voor de komende 4 jaren, de balans, het overzicht van de kostendeckendheid per taak en het tarievenvoorstel.

Uiterlijk per 1 juni van ieder jaar worden, op voorstel van de toezichthouder, bij ministeriële regeling van Onze Ministers gezamenlijk, voor iedere te onderscheiden toezichtcategorie de bandbreedtes en tarieven vastgesteld. Bij de vaststelling van de bandbreedtes en de tarieven wordt rekening gehouden met het bedrag dat op grond van het vierde lid is toegerekend aan de desbetreffende categorie.

Hoofdstuk 2.5.2.3 Luchtverkeersleiding Nederland

Wat doet de Luchtverkeersleiding Nederland?

De Luchtverkeersleiding Nederland (Ministerie van Verkeer en Waterstaat) is een ZBO die zich bezighoudt met de luchtverkeersdienstverlening en de veiligheid van de luchtvaartsector. De LVNL opereert als een onafhankelijke dienstverlener binnen de luchtvaartsector. Ze is verantwoordelijk voor het beheer van het civiele luchtruim en alles wat daarbij komt kijken. In artikel 5.23 Wet luchtvaart zijn de taken van de LVNL vastgelegd. De hoofdtaak van de LVNL bestaat uit het verzorgen van een zo groot mogelijke veiligheid van het luchtruim. Hieruit vloeien onder andere de volgende taken uit voort:

1. Het geven van luchtverkeersdienstverlening;
2. Het definiëren, verwerven, installeren, beheren en in stand houden van technische installaties en systemen ten behoeve van luchtverkeersbeveiliging;
3. Het verstrekken van luchtvaartinlichtingen en het uitgeven van luchtvaartpublicaties en luchtvaartkaarten;
4. Het verzorgen en doen verzorgen van opleidingen ten behoeve van luchtverkeersbeveiliging;
5. Het adviseren van de minister van Verkeer en Waterstaat en de minister van Defensie met betrekking tot de aangelegenheden op het gebied van luchtverkeersbeveiliging; en
6. Het doen van voorstellen aan de minister van Verkeer en Waterstaat over het tarief van de heffingen als bedoeld in artikel 5.20 en 5.21 Wet luchtvaart.

Inkomsten van de Luchtverkeersleiding Nederland

Voor de verleende diensten van de LVNL brengt zij een vergoeding in rekening bij de gebruiker van de verleende diensten. Dit kunnen zowel particulieren als vliegmaatschappijen zijn. Hierbij kan onder andere worden verstaan personen of ondernemingen die over een luchtvaartuig beschikken en dit onder zijn verantwoordelijk laat deelnemen aan het luchtverkeer en gebruik maakt van een luchtverkeersdienst. Volgens artikel 5.38 Wet Luchtvaart bestaan de inkomsten van de LVNL uit de volgende posten:

- De opbrengsten van de in artikel 5.20 en 5.21 bedoelde vergoedingen;
- De opbrengsten van de vergoedingen voor verleende diensten waarvan de kosten niet reeds de basis vormen voor de vergoedingen bedoeld in de artikelen 5.20 en 5.21;
- Andere baten.

In artikel 5.20 Wet Luchtvaart is bepaald dat de exploitant van een luchtvaartuig een vergoeding is verschuldigd voor de bestrijding van de kosten van de luchtverkeersbeveiliging van het “en route” luchtverkeer, als bedoeld in de Overeenkomst, binnen het vluchtinformatiegebied Amsterdam. Dit bedrag wordt door de Eurocontrol Organisatie geïnd en afgedragen aan de LVNL. Het Besluit vergoedingen luchtvaartnavigatiediensten 2010 geeft regels voor de vergoeding. Verder is in artikel 5.21 Wet Luchtvaart vastgelegd dat een natuurlijke persoon of rechtspersoon die een luchtvaartuig ter beschikking heeft en dit onder zijn verantwoordelijkheid laat deelnemen aan het luchtverkeer, en daarbij gebruik maakt van een luchtvaartdienstverlening, deze een vergoeding is verschuldigd ter dekking van de kosten van de luchtverkeersbeveiliging. Dit zijn kosten die niet vallen onder het geïnde bedrag van de Eurocontrol Organisatie. De hoogte van deze laatste vergoeding wordt vastgesteld door het bestuur van de luchtverkeersbeveiliging en moet worden goedgekeurd door de ministers van Verkeer en Waterstaat en Defensie. Het geïnde bedrag wordt afgedragen aan de LVNL.

VERDIEPINGSTEKST 21

Hoofdstuk 2.5.2.4 College voor de toelating van gewasbeschermingsmiddelen en biociden

Wat doet het College voor de toelating van gewasbeschermingsmiddelen en biociden?

Het Ctgb oordeelt over de toelating van gewasbeschermingsmiddelen op basis van Europees geharmoniseerde wet- en regelgeving.

Het inkomen van het Ctgb bestaat volgens artikel 11 van de wet uit:

- a. de opbrengsten van de tarieven, bedoeld in artikel 10;
- b. vergoedingen voor verrichte diensten;
- c. bijdragen van het Rijk;
- d. andere baten, hoe ook genoemd.

In artikel 10 van de wet zijn regels gesteld over de tarieven. Deze tarieven bedragen niet meer dan nodig is ter dekking van de gemaakte kosten in verband met de verrichte activiteiten. In het Tarievenbesluit Ctgb 2014 zijn de tarieven vastgelegd. Voor de verschillende werkzaamheden van de service zijn uurtarieven vastgesteld, zijn de parameters voor de berekening van 'werkelijke kosten' opgenomen en worden tariefcategorieën voor de verschillende beoordeling van diverse aanvragen voor toelating vastgesteld.

VERDIEPINGSTEKST 22

Hoofdstuk 2.5.2.5 Kadaster

Wat doet het Kadaster?

Het Kadaster is een instelling van de overheid waar de oorsprong terug gaat tot het einde van de 19^e eeuw. Tegenwoordig is het een zelfstandig bestuursorgaan van het ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer.

Het Kadaster heeft volgens artikel 2a Kadasterwet als doeleinden:

- de bevordering van de rechtszekerheid ten aanzien van registergoederen:
 - in het rechtsverkeer;
 - in het economische verkeer;
- de bevordering van een doelmatige geo-informatie infrastructuur in het bestuurlijke verkeer tussen burgers en bestuursorganen;
- een doelmatige informatievoorziening van de overheid ten behoeve van de goede vervulling van publiekrechtelijke taken en de nakoming van wettelijke verplichtingen door bestuursorganen;
- ondersteuning en bevordering van de economische activiteiten.

Op basis van deze doelstellingen zijn in artikel 3 Kadasterwet de taken van het Kadaster vastgelegd. Deze taken bestaan uit:

1. het houden van openbare registers voor registergoederen;
2. het houden en bijwerken van de kadastrale registratie en het vervaardigen, houden en bijwerken van kadastrale kaarten en daaraan ten grondslag liggende bescheiden;
3. het in stand houden van een net van coördinaatpunten;
4. het houden en bijwerken van een registratie voor schepen;
5. het houden en bijwerken van een registratie voor luchtvaartuigen;
6. het vervaardigen, verzamelen, houden en bijwerken van geografische gegevens en het uniform, consistent en landsdekkend cartografisch weergeven daarvan;
7. het in opdracht van de minister van Defensie vervaardigen, verzamelen, houden en bijwerken van geografische gegevens ten behoeve van de krijgsmacht, het uniform en consistent overeenkomstig diens opdracht cartografisch weergeven van die gegevens en het aan de minister van Defensie verstrekken van inlichtingen omtrent die gegevens;
8. het verstrekken van inlichtingen omtrent gegevens, die het Kadaster heeft verkregen in het kader van de uitvoering van de taken;
9. het bevorderen van de toegankelijkheid en de uitwisselbaarheid van gegevens.

Inkomsten van het Kadaster

Voor de verrichte diensten van het Kadaster, brengt hij een vergoeding in rekening. Op grond van artikel 10 Beleidsregels sturing van en toezicht op de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, bedoeld in artikel 2 van de Organisatiewet Kadaster worden de kostprijzen die ten grondslag liggen aan de tarieven voor taken conform artikel 3 van de Kadasterwet, alsmede aan de tarieven voor andere op basis van een wet opgedragen taken, op basis van bedrijfseconomisch aanvaardbare verdeelsleutels bepaald. De tarieven kunnen bestaan uit de volgende componenten:

- a) kosten van de taak of de strategische eenheid onder beschouwing;
- b) structurele overdekking ter dekking van kosten die niet of niet geheel worden getarifeerd;
- c) over- of onderdekking teneinde de vermogenspositie te wijzigen.

Het tarief voor het kadastraal recht bedraagt volgens artikel 108 Kadasterwet maximaal een bedrag tot dekking van de ten laste van het Kadaster komende kosten van het verrichten van de werkzaamheden. De tarieven van het kadastraal recht zijn vastgelegd in de Regeling Tarief Kadaster en zijn ingedeeld naar werkzaamheid.

Deze werkzaamheden zijn:

- de inschrijving van een stuk;
- het raadplegen van gegevens;
- het toezenden van een afschrift;

- het toezenden van een kadastrale registratie;
- het verlenen van een abonnement op wijzing in gegevens;
- het verrichten van een onderzoek in de openbare registers;
- het raadplegen van de door het Kadaster gehouden kadastrale kaarten of daaraan ten grondslag liggende bescheiden;
- het te velde verstrekken van inlichtingen (over de ligging van de kadastrale grenzen van een perceel);
- het op verzoek vormen van percelen;
- afgeven van een verklaring;
- het in depot nemen van tekeningen en andere stukken in papieren vorm;
- het verstrekken van een opgave in papieren of elektronische vorm;
- het aanbrengen van een brandmerk²¹⁴ op een schip.

Ieder jaar stelt het Kadaster een begroting op voor het volgende boekjaar. Op grond van artikel 13 Beleidsregels sturing van en toezicht op de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, bedoeld in artikel 2 van de Organisatiewet Kadaster moet deze begroting voor het afloop van een boekjaar worden vastgesteld. De begroting bevat op grond van artikel 13 lid 2 Beleidsregels sturing van en toezicht op de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, bedoeld in artikel 2 van de Organisatiewet Kadaster de navolgende elementen, waarbij ter vergelijking bij de onderdelen a, b en c tevens de gerealiseerde gegevens van het laatst afgesloten boekjaar, het lopende jaar, het komende begrotingsjaar en de vier volgende jaren worden vermeld:

- a) de begroting conform artikel 27 van de Kaderwet aangevuld met de kosten en opbrengsten, zowel met betrekking tot de gehele exploitatie als onderscheiden per strategische eenheid;
- b) de wijze van financiering;
- c) een overzicht en bedrijfseconomische onderbouwing van investeringen van zwaarwegend belang;
- d) de belangrijkste risico's voor de continuïteit en de kwaliteit van de taakuitvoering van de Dienst, de wijze waarop deze risico's zijn afgedekt alsmede de financiële consequenties daarvan;
- e) een toelichting op de onderdelen a tot en met d.

Tegelijkertijd met de begroting moet op grond van artikel 19 lid 3 Organisatiewet Kadaster een meerjarenplan worden gesteld voor de komende vier jaren. De raad van toezicht moet het meerjarenplan en de begroting goedkeuren. De begroting en het meerjarenplan worden op grond van artikel 29 Kaderwet zelfstandige bestuursorganen naar de minister van BZK gestuurd ter goedkeuring. De minister besteedt conform artikel 14 Beleidsregels sturing van en toezicht op de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, bedoeld in artikel 2 van de Organisatiewet Kadaster bij de beoordeling van het meerjarenplan in ieder geval aandacht aan:

- a) volledigheid van de elementen genoemd in artikel 5, tweede lid, van de Regeling sturing van en toezicht op de Dienst;
- b) mate van op-/afbouw reserves;
- c) (maximale) omvang van de voorzieningen;
- d) investeringen van zwaarwegend belang;
- e) de onderbouwing van de tarieven;
- f) ontwikkelingen in de kwaliteit van de dienstverlening in relatie tot de ontwikkelingen in de bedrijfsvoering.

²¹⁴ Wanneer een schip bij het Kadaster wordt geregistreerd krijgt dat schip een uniek registratienummer (brandmerk). Indien dat brandmerk niet meer duidelijk leesbaar is, kan dit door het Kadaster opnieuw aangebracht worden het schip op naam van de aanvrager staat zoals vermeld in het openbaar register van het Kadaster.

VERDIEPINGSTEKST 23

Hoofdstuk 4.1 Directe kosten

Rioolheffing

Welke kosten met behulp van deze rioolheffing kunnen worden gedekt, ligt in het verlengde van het kostenverhaal van het huidige rioolrecht. De nieuwe heffing richt zich echter ook op instandhouding en verbetering van collectieve voorzieningen, ook waar het bijvoorbeeld vervanging betreft van gemengde door gescheiden rioolstelsels.

De aanleg- of vervangingskosten van een vuilwaterriool, hemelwaterstelsel of een ontwateringstelsel kunnen worden gedekt uit deze heffing. Net als in de situatie van de huidige bekostiging door middel van rioolrecht, kan nieuwe aanleg ook geheel of gedeeltelijk worden verhaald op degenen die specifiek profijt hebben van de aanleg. Bij stadsuitbreiding kunnen de aanlegkosten van het stelsel bijvoorbeeld worden verrekend door middel van een bijdrage op grond van de exploitatieovereenkomst. De kosten voor de gemeente voor installatie en beheer van een IBA worden beschouwd als alternatief voor een gemeentelijk vuilwaterriool en kunnen daarom uit de rioolheffing worden bekostigd. De kosten die betrekking hebben op beheer en onderhoud omvatten vervanging en renovatie, exploitatie (pompkosten, reinigingskosten), onderzoek (zoals inspectie) en het beheer van gegevensbestanden. Personeels- en huisvestingskosten die direct zijn toe te rekenen aan deze werkzaamheden en de planvorming daarvoor zijn inbegrepen. De kosten voor de inning van de rioolheffing (perceptiekosten) kunnen eveneens worden verhaald.

Alleen die kosten die direct of indirect te maken hebben met de taken genoemd in artikel 228a, onderdelen a en b, kunnen uit de heffing worden bekostigd.

Voorbeelden van directe kosten, kosten voor activiteiten die direct verband houden met de taken genoemd in artikel 228a, zijn:

- kapitaallasten van investeringen in bijvoorbeeld het rioolstelsel (vervanging, renovatie, afkoppelen);
- personeelslasten van o.a. ambtenaren belast met onderhoud aan vuilwaterstelsel, hemelwaterstelsel en grondwaterstelsel;
- kosten van onderhoudsmateriaal;
- uitvoeringskosten ten gevolge van uitvoering van de heffing;

Voorbeelden van indirecte kosten, kosten voor activiteiten die indirect verband houden met de taken, genoemd in artikel 228a, zijn:

- een deel van de loonkosten van beleidsambtenaren;
- een deel van de kosten van het voeren van de salarisadministratie;
- een deel van de huisvestingskosten van de gemeente;
- een deel van de kosten als portokosten, reprokosten, literatuurkosten, etc.;
- een deel van kosten zoals straatvegen, kolken zuigen etc.

Hoofdstuk 4.1.1 Personeelskosten

Voor wat betreft de marktgelden kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de marktmeester. Zijn functie zal namelijk grotendeels betrekking hebben op alles wat rondom de markten moet worden geregeld. Maar hoe gaat men om met de kosten van het personeel dat de straten in de stad veegt? Staan deze kosten uitsluitend in direct verband met de afvalstoffenheffing of het reinigingsrecht, of is er ook een relatie met de kosten van de rioolrechten? Zie hiervoor onder andere de uitspraak van het gerechtshof te Arnhem²¹⁵ dat oordeelde dat door het vegen van de wegen minder vuil in de riolering terecht komt, waardoor minder kosten behoeven te worden gemaakt ter zake van onderhoud van de riolering en het leegzuigen van straat- en trottoirkolken. De veegkosten werden dan ook terecht in de kosten van de rioolrechten meegenomen. Bovengenoemde uitspraak kan er onder andere toe leiden dat de veegkosten gedeeltelijk aan de rioolrechten, de afvalstoffenheffing en reinigingsrechten worden toegerekend.

In principe maakt het niet uit of de personeelskosten zien op eigen personeel of op personeel van anderen. Bij personeel van anderen kan men denken aan de personen die in opdracht en voor rekening van de heffende instantie werk verrichten. Het werk kan zowel in huis als extern worden verricht. Voor zover de personeelskosten veroorzaakt worden door het specifieke product of dienst, kunnen deze kosten verhaald worden. Te denken valt bijvoorbeeld aan de inhuur van extra personeel dat de aanvragen voor de afgifte van een omgevingsvergunning beoordeelt.

Bij het uurtarief kan conform de voor het Rijk vastgestelde Handleiding Overheidstarieven 2014²¹⁶ rekening worden gehouden met twee componenten: de salariskosten 'in enge zin' (de loonkosten) en een opslag voor de wachtgelden.²¹⁷ De loonkosten bestaan uit het brutosalaris, de vakantieuitkering, de eindejaarsuitkering, zorgverzekeringsbijdrage alsmede uit de werkgeverspremies voor ouderdoms- en nabestaandenpensioen, WIA, VUT en invaliditeitspensioen inclusief het bovenwettelijke deel. In de Handleiding worden voor 18 salarisschalen gemiddelde uurtarieven per salarisschaal gepresenteerd. Het gaat daarbij om uurtarieven en salarisschalen van medewerkers binnen de rijksoverheid die vallen onder het Bezoldigingsbesluit Burgerlijke Rijksambtenaren (BBRA). De uurtarieven zijn berekend op basis van de gemiddelde salariskosten en overheadkosten (inclusief huisvestingskosten) binnen de rijksoverheid. De uurtarieven variëren van € 19 in schaal 1 tot € 107 in schaal 18 (exclusief BTW). Doordat wordt uitgegaan van een 36-urige werkweek en 1.375 productieve uren per jaar, bedragen de loonkosten per mensjaar € 26.000 in schaal 1 tot € 147.000 in schaal 18. Door voor alle salarisschalen rekening te houden met een opslag voor huisvesting van € 6.200, voor kantoorautomatisering van € 3.100 en voor overige overhead van € 21.7003, lopen deze loonkosten per persoon op met € 31.000 aan overheadkosten. Dit leidt tot een bedrag aan totale kosten van € 57.000 in loonschaal 1 tot € 178.000 in loonschaal 18. Hierbij horen kostendekkende uurtarieven van € 42 in loonschaal 1 tot € 130 in loonschaal 18 (excl. BTW en winstopslag).

Bij de RDW zijn de tarieven afhankelijk van de taak die de RDW verricht. In beginsel wordt daar voor werkzaamheden van technisch personeel een uurtarief van € 97 tot € 125 (excl. BTW) gehanteerd. Voor administratief personeel bedraagt het uurtarief € 92 en voor consultants en projectmanagers € 138 (artikel 3 Regeling tarieven Dienst Wegverkeer 2014). Kosten van derden die niet in de tarieven voor de dienstverlening opgenomen zijn, worden aanvullend in rekening gebracht.

²¹⁵ Hof Arnhem 19 oktober 1994, ECLI:NL:GHARN:1994:AS2997 en Hof Den Haag 4 januari 2002, ECLI:NL:GHSGR:2002:AR8942.

²¹⁶ *Handleiding Overheidstarieven*, Den Haag: Ministerie van Financiën, oktober 2013. Hoewel de handleiding is opgesteld voor de rijksoverheid, kunnen ook andere publiekrechtelijke lichamen hiervan gebruik maken. Ze dienen dan wel de toepasbaarheid van de handleiding kritisch te beoordelen. De handleiding onderscheidt een drietal tarieven, te weten een '*kostendekkend tarief per uur*', een '*kosten-plus tarief per uur excl. BTW*' en een '*kosten-plus tarief per uur incl. BTW*'. In het kosten-plus tarief zijn de integrale kosten verhoogd met een fictieve winstopslag van 4% en met een bedrag voor vennootschapsbelasting. De handleiding wordt blijkens onderzoek veel gebruikt ten behoeve van voorcalculatie, interne doorberekening, sturing en beheersing, alsmede in het kader van benchmarking, controle en arbitrage.

²¹⁷ De wachtgelden worden in de berekening meegenomen, omdat bij de overheid geen werkloosheidspremies op het salaris worden ingehouden, terwijl bij gedwongen ontslag wel aanspraak kan worden gemaakt op wachtgeldenregelingen.

Hoofdstuk 4.3 Indirecte kosten

Onder 'indirecte kosten' worden verstaan de kosten die niet rechtstreeks zijn toe te rekenen aan specifieke dienstverlening. De indirecte kosten zijn kosten die naar algemeen politiek oordeel gerekend moeten worden tot de kosten van collectieve goederen.

In de memorie van toelichting bij 'Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen'²¹⁸ is opgemerkt dat:

'De door de gemeente door te berekenen kosten dienen uitsluitend te bestaan uit de directe kosten inclusief een redelijke opslag voor overhead. De indirecte kosten dienen buiten beschouwing te blijven'.

Voor de rioolrechten heeft de Hoge Raad²¹⁹ op 31 maart 1999 geoordeeld dat de gemeentelijke vrijheid om uitgaven aan verschillende retributies toe te delen niet inhoudt, dat zij kosten die slechts zijdelings met de riolering samenhangen omdat zij nagenoeg geheel andere doeleinden dienen, door middel van een rioolrecht mogen dekken. Het onder de kosten opgenomen deel van de baggerkosten en de kosten van controle van de grondwaterstand hield slechts zijdelings verband met de riolering en diende nagenoeg geheel andere doeleinden (bevaarbaarheid van de grachten, e.a.), waardoor deze kosten niet middels de rioolrechten verhaald konden worden. Er wordt wel aangenomen dat de term "zijdelings" in deze context 10% inhoudt, aangezien de term 'nagenoeg geheel' in fiscalibus 90% inhoudt. Dit zou onder andere betekenen dat activiteiten die meerdere doelen dienen, meer dan zijdelings (of wel meer dan 10%) betrekking moeten hebben op de activiteit die voor kostenverhaal in aanmerking komt om voor verhaal in aanmerking te komen. Indien de gemeente de straat open breekt voor onderhoud van de riolering en voor aanleg van mantelbuizen voor telecomaanbieders en ook nog voor wegenonderhoud, dan kan een deel van de kosten in de rioolheffing worden meegenomen, mits deskundigen van oordeel zijn dat aan het rioleringsdeel meer dan 10% van de kosten kan worden toegerekend. Indien het wegdek in een goede conditie verkeert, kunnen de kosten van herstel van het wegdek nagenoeg volledig via de rioolrechten worden verhaald. Indien het wegdek reeds aan vervanging toe is, kan in de renovatie van de riolering geen of maar beperkt aanleiding worden gevonden om tevens het herstel van het wegdek via de rioolrechten te bekostigen. De noodzaak tot vervanging is dan immers niet volledig een gevolg van de vervanging van de riolering. De vervanging van het wegdek valt in een dergelijke situatie (nagenoeg) geheel onder de kosten van het wegbeheer.

Overigens werd door Hof Amsterdam²²⁰ op 24 januari 2003 overwogen dat kosten van controle van de grondwaterstand wel (gedeeltelijk) kunnen worden verhaald via de rioolrechten. Het Hof overwoog inzake de post "onderzoekstanden grondwaterstanden" dat verweerder heeft gesteld dat minder dan 10% van de kosten aan de rioleringskosten zijn toegerekend en dat een dergelijk gedeelte is toe te rekenen aan onderhoudswerkzaamheden ten behoeve van de riolering. Hij heeft in dat verband aangevoerd dat de registratie van grondwaterstanden mede wordt gedaan om gegevens te verzamelen ten behoeve van de grondwaterstandverlagingen en het bewaken van risico's van fundering van panden en uitdroging van de bodem tijdens werkzaamheden. Het Hof aanvaardt dit betoog, waaruit voortvloeit dat te dezen zich een andere situatie voordoet dan die waarvan sprake was in het arrest van de Hoge Raad²²¹ van 31 maart 1999 waarin kennelijk alle zodanige rioleringskosten waren toebedeeld, dan wel het verband tussen die kosten en het in stand houden van een rioleringsnet niet was beargumenteerd en niet was komen vast te staan. Tegen deze uitspraak is geen cassatie aangetekend. Indien deze uitspraak naast het arrest van de Hoge Raad van 31 maart 1999 wordt gelegd, is nog steeds onduidelijk welke grens nu precies moet worden gehanteerd. Indien derhalve kosten worden doorberekend die slechts in geringe mate met de riolering samenhangen, wordt geadviseerd om deze kosten goed gemotiveerd vast te leggen.

Overigens zien de kosten van het schoonhouden van wegen (veegkosten) over het algemeen in belangrijke mate op het onderhoud en de goede werking van de riolering. Blijkens jurisprudentie is het niet ongebruikelijk om 25-60% van de veegkosten aan het rioolrecht toe te rekenen.²²² Deze jurisprudentie maakt duidelijk dat het niet mogelijk is om voor elke individuele post in het algemeen aan

²¹⁸ Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, *Kamerstukken II*, 1988/89 20 565, nrs. 1-3, p. 11 en 12.

²¹⁹ HR 31 maart 1999, nr. 33 427, *Belastingblad* 1999, p. 335.

²²⁰ Hof Amsterdam 24 januari 2003, nrs. 00/03746, 00/03747, 00/03748, 00/03749, 01/00164 en 01/00881, *Belastingblad* 2003, p. 578.

²²¹ HR 31 maart 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2720.

²²² Hof 's-Gravenhage 4 januari 2002, ECLI:NL:GHSGR:2002:AR8942 en Hof Arnhem 19 oktober 1994, ECLI:NL:GHARN:1994:AS2997.

te geven of en in hoeverre de kosten verhaalbaar zijn via rechten of heffingen. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen veegkosten ook gedeeltelijk verhaald worden via de afvalstoffenheffing.²²³

²²³ Hof Amsterdam 15 november 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AZ3095 oordeelt dat kosten van het inzamelen en verwerken van zwerfafval dat ontstaat bij het aanbieden van huishoudelijke en bedrijfsafvalstoffen verhaalbaar zijn middels de afvalstoffenheffing, respectievelijk reinigingsrechten.

Hoofdstuk 4.3.1 Beleidskosten

Een voorbeeld van beleidskosten uit de gemeentelijke praktijk is de algemene formulering van het vergunningenbeleid in het bestemmingsplan op grond van artikel 3.1 Wet ruimtelijke ordening. In een bestemmingsplan wordt de bestemming van de grond aangewezen. In verband met de bestemming kunnen voorschriften worden gegeven omtrent het gebruik van de grond en de zich daarop bevindende opstallen. Ook valt te denken aan structuurvisies, de welstandsnota alsmede aan het opstellen van de belastingverordening en de eventuele tarieventabel.

Daarnaast kan worden gedacht aan een afvalstoffenverordening ex artikel 10.23 Wet milieubeheer. In een afvalstoffenverordening moet een gemeente vaststellen wanneer het huisvuil wordt opgehaald en wat de eisen zijn die moeten worden gesteld aan de aanbidding van huisvuil. Voorts kan het maken van koepelnota's, als onderdeel van het gemeentelijk milieubeleidsplan (artikel 4.16 Wet milieubeheer), als beleid worden getypeerd. Het milieubeleidsplan geeft met het oog op de bescherming van het milieu richting aan door de gemeenteraad, onderscheidenlijk het college te nemen beslissingen.

Een ander voorbeeld is een gemeentelijk rioleringsplan als bedoeld in artikel 4.22 Wet milieubeheer. Het rioleringsplan bevat onder andere een overzicht van de in de gemeente aan te leggen, aanwezige of te vervangen voorzieningen voor de inzameling en het transport van afvalwater. Tevens beschrijft het rioleringsplan de wijze waarop de voorzieningen worden beheerd, de milieugevolgen van de aanwezige voorzieningen en van de in het plan aangekondigde activiteiten. Hof Arnhem oordeelde dat het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) en basisrioleringsplan (BRP) beleidsplannen zijn, waarvan de kosten niet kunnen worden verhaald.²²⁴

Een gedeelte van de kosten van een rioleringsplan kan echter wel tot de verhaalbare kosten worden gerekend. Dit geldt in het bijzonder voor die kosten die veelal extern worden gemaakt (ingenieursbureau) en de kosten die in de sfeer van de technische voorbereiding bij de gemeente worden gemaakt (verantwoorde uren technische dienst openbare werken). Kosten die worden gemaakt in de sfeer van het algemeen bestuur, zoals de voorbereiding van bestuurlijke keuzes ten aanzien het te voeren rioleringsbeleid (al dan niet rioleren in het buitengebied) en de voorbereiding van raadsvoorstellen, behoren eerder tot de algemene beleidsvoorbereidingskosten die niet meegenomen kunnen worden.

²²⁴ Hof Arnhem 6 juli 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BN1683.

Hoofdstuk 4.3.2 Handhaving, toezicht en controle

Hoewel deze kosten in het algemeen door opgedragen beleidstaken zijn opgeroepen, zijn ze te ver verwijderd van die specifieke dienstverlening en het individuele belang om daaraan te kunnen worden gerelateerd. De kosten die niet kunnen worden verhaald zijn bijvoorbeeld de kosten van handhaving en controle van politie en opsporingsapparaten. In de parlementaire behandeling van de Gemeentewet is op deze regel één uitzondering geformuleerd, namelijk de kosten van eerste controle na vergunningverlening.²²⁵ De wetgever is van oordeel dat de eerste controle op het nakomen van de vergunningvoorschriften het karakter heeft van een specifieke controle, met name gericht op het nagaan door de gemeente van de opgelegde voorwaarden. Met deze kosten van eerste controle wordt de kosten bedoeld die worden gemaakt om na te gaan of de desbetreffende inrichting bij de in bedrijfsstelling functioneert in overeenstemming met of voldoet aan de verleende vergunning of ontheffing en de daaraan verbonden voorwaarden of voorschriften.

Over de kosten van de eerste controle bij een omgevingsvergunning merkt het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen Lokale Overheden (ESBL) op²²⁶:

‘Dit betekent overigens niet dat een gemeente alleen de kosten van de eindinspectie bij de gereedmelding mag doorberekenen. Met name bij grotere bouwwerken dient een gemeente in alle fasen van het bouwproces toezicht te houden. Zou alleen bij de gereedmelding inspectie plaatsvinden, dan kan niet op de meest essentiële punten worden gecontroleerd. Om die reden zijn soms tientallen bezoeken noodzakelijk. Zo zal de gemeente toezicht willen uitoefenen op het uitzetten van eventueel heiwerk en op het heien zelf om onder meer na te gaan of de vooronderstellingen bij de berekening juist waren. Tijdens de constructieve fase vindt vóór het storten van het beton inspectie plaats van de bewapening en van de opbouw van de staalconstructie, maar ook tijdens het storten en tijdens het afbouwen wordt bij elk essentieel onderdeel gecontroleerd. Inspecties vinden ook plaats van de maatvoering (bijvoorbeeld de breedte van de vluchtroutes) en van de technische installaties vóór het sluiten van de plafonds. Bij de gereedmelding ten slotte vindt controle plaats op alle bouwkundige aspecten en op het voldoen aan de brandveiligheidsvoorschriften.’

De controles die eventueel plaatsvinden na de eerste controle bij de gereedmelding, hebben volgens de wetgever meer het karakter van een generieke controle en toezicht met het oog op naleving van de zijde van de vergunninghouder van de voorschriften. Generieke controles die rechtstreeks voortvloeien uit het algemeen toezicht op de naleving van de regelgeving, kunnen niet worden doorberekend. Voor zover mede het belang van de vergunningaanvrager wordt gediend, is geen sprake een rechtstreeks en in overheersende mate ten behoeve van het individu verleende dienst.

Bij de afvalstoffenheffing zijn de kosten van structurele milieucontrole op de wijze en de soort aanbidding echter wel toerekenbaar, ondanks het feit dat er in dit geval ook sprake is van handhaving. De reden hiervan is dat de afvalstoffenheffing een doorlopende dienst is doordat over het algemeen sprake is van wekelijkse inzameling. Hierdoor kunnen de kosten van structurele milieucontrole gelijkgesteld worden met de verhaalbare kosten van eerste controle na vergunningverlening. Zo oordeelt Hof Amsterdam dat een gemeente terecht kosten van straatreiniging en reinigingspolitie aan de afvalstoffenheffing en aan het reinigingsrecht heeft toegerekend, omdat deze kosten zien op het inzamelen en verwerken van zwerfafval dat ontstaat bij het aanbieden van huishoudelijke en bedrijfsafvalstoffen. Het aanbieden van afvalstoffen in zakken brengt namelijk nevenvervuiling (zwerfvuil) met zich mee en voorts is controle nodig op het juist aanbieden van afval.²²⁷

Bij de bouwleges is geen sprake van een doorlopende dienst. Dit betekent dat kostenverhaal ter zake van handhaving, toezicht en controle zeer kritisch beoordeeld moet worden. Hiertoe kan

²²⁵ Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten), *Kamerstukken II* 1987/88, 20 565, nrs. 1-3, V-N 1988/1835, pt. 38.

²²⁶ Bouwleges, een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges. Belastingoverzicht grote gemeenten 2005 deel II, Rotterdam: ESBL 2005 p. 20.

²²⁷ Hof Amsterdam 12 november 2009, Hof Amsterdam 12 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK3181, na verwijzing door HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC3691.

gebruik worden gemaakt van het rapport van de MDW-werkgroep 'Maat houden', met als ondertitel 'Doorberekening van toelatings- en handhavingkosten'.²²⁸

Samengevat komen de uitgangspunten van het rapport erop neer dat handhaving van wet- en regelgeving in beginsel uit de algemene middelen moet worden gefinancierd. Wel wordt er een onderscheid gemaakt tussen toelating en post-toelating enerzijds en preventieve handhaving en repressieve handhaving anderzijds. Hieronder worden eerst de begrippen '(post-)toelating' en 'repressieve en preventieve handhaving' uitgewerkt. Vervolgens worden de nadere voorwaarden beschreven van het al dan niet doorberekenen van kosten ter zake.

- Toelating = toetsen of bedrijven en burgers voldoen aan de gestelde eisen, het eventueel geven van extra voorschriften en het verlenen van toestemming (bijvoorbeeld door middel van een vergunning) voordat zij tot het starten en verrichten van bepaalde handelingen over mogen gaan.
- Post-toelating = periodieke verlening van toelating of een vooraf aangekondigde en vastgelegde controle of nog steeds aan de toelatingseisen wordt voldaan.
- Preventieve handhaving = activiteiten van toezicht die steekproefsgewijs plaatsvinden en/of niet aangekondigd zijn en gericht zijn op de naleving en het voorkomen van overtredingen.
- Repressieve handhaving = de overheidsactiviteiten die gebaseerd zijn op een redelijk vermoeden van een strafbaar feit of het overtreden van een bestuursrechtelijke norm, die worden gevolgd door het opmaken van een proces-verbaal of het opleggen van een bestuursrechtelijke sanctie.

(Post-)toelating

Volgens het rapport kunnen kosten van handelingen met een quasi-collectief karakter, zoals de hierboven genoemde toelating en post-toelating, in beginsel wel worden doorberekend. In zoverre is namelijk sprake van een individueel toerekenbaar profijt, doordat de toegelaten partij bepaalde handelingen mag verrichten die voor anderen verboden zijn, dan wel gedrag mag nalaten dat voor anderen verplicht is gesteld. Voor doorberekening moet op grond van de Grondwet²²⁹ wel een wettelijke grondslag zijn. Op het uitgangspunt dat kosten van (post-)toelating verhaalbaar zijn, zijn uitzonderingen mogelijk. Het rapport noemt vier uitzonderingen die het niet doorberekenen van (post)toelatingskosten kunnen rechtvaardigen, te weten:

1. Doorberekening leidt tot onaanvaardbare (rechts)ongelijkheid tussen groepen van burgers en bedrijven.
2. Doorberekening is in strijd met (of doet afbreuk aan) het doel van de regeling.
3. Doorberekening tast de concurrentiepositie van het bedrijfsleven onaanvaardbaar aan. Ook kan doorberekening op een andere wijze te belastend zijn voor degene op wie de regelgeving zich richt, bijvoorbeeld door de administratieve lasten die het met zich meebrengt.
4. Er zijn dringende redenen om niet door te berekenen, zoals op grond van EU-regelgeving.

Zo zou doorberekening van toelatingskosten bijvoorbeeld afbreuk kunnen doen aan het doel van de regeling, zoals bij milieuleges. Legeskosten voor de goedkeuring van plannen voor vrijwillige bodemsanering zou er in strijd met het doel van de regeling toe kunnen leiden dat in sommige gevallen van bodemsanering wordt afgezien. Om deze reden worden voor de behandeling van milieuvergunningaanvragen geen toelatingskosten meer in rekening gebracht.

Preventieve en repressieve handhaving

Kosten van preventieve handhaving mogen in beginsel niet worden doorberekend. Preventieve handhaving is meestal niet individueel toerekenbaar en het individuele profijt is moeilijk vast te stellen, terwijl deze activiteiten gelijkelijk ten aanzien van een ieder moeten kunnen worden uitgeoefend. Deze uitoefening mag niet afhankelijk zijn van particuliere bijdragen in de kosten. Repressieve handhaving is meer op de individuele burger of het individuele bedrijf gericht dan preventieve handhaving. Omdat het ook bij repressieve handhaving gaat om activiteiten die ten aanzien van een ieder gelijkelijk moeten kunnen worden uitgevoerd en de activiteiten niet

²²⁸ Het rapport 'Maat houden' met de daarbij behorende checklisten dateren van juni 1996 en zijn te raadplegen via *Kamerstukken II 1996/97*, 24 036, nr. 22. De samenvatting en bijgestelde checklisten zijn te raadplegen via *Kamerstukken II 1996/97*, 24 036, nr. 64.

²²⁹ Artikelen 104 (Rijk), 132, zesde lid, (provincies en gemeenten), 133 (waterschappen) en 134 (openbare lichamen) Grondwet.

afhankelijk mogen zijn van bijdragen van derden, is doorberekening van de kosten ter zake meestal niet mogelijk en evenmin wenselijk.

Op het uitgangspunt dat kosten van (post-)toelating wel verhaalbaar zijn en kosten van preventieve en repressieve handhaving niet, zijn uitzonderingen mogelijk. Uitzonderingen moeten echter goed worden gemotiveerd en voor doorberekening moet op grond van de Grondwet²³⁰ wel een wettelijke grondslag zijn.²³¹

Het rapport 'Maat houden' noemt vier uitzonderingen die (gedeeltelijke) doorberekening van preventieve en repressieve handhavingkosten kunnen rechtvaardigen, te weten:

1. Het doel van de regelgeving wordt alleen bereikt bij doorberekening, zoals bij bestuursdwang en dwangsommen.
2. Er is sprake van een of enkele partijen die specifiek aan hen toerekenbaar profijt hebben van de door de overheid verrichte preventieve handhavingactiviteiten. Indicatief hiervoor is dat de regeling primair tot doel heeft marktordening tot stand te brengen. Een dergelijke ordening werkt in het algemeen namelijk in het voordeel van degenen die binnen de ordening vallen. Belangrijk is dat de groep tot wie de handhavingactiviteiten zijn gericht niet al te groot is en het profijt redelijk gespreid over de groep verdeeld is. Een contra-indicatie voor het doorberekenen van kosten aan een groep, is als de regelgeving tot doel heeft om de veiligheid in brede zin te waarborgen. Hierbij kan mede gedacht worden aan de volksgezondheid en het milieu.
3. Er zijn (groepen van) overtreders die de kosten van repressieve handhavingactiviteiten (nagenoeg) geheel veroorzaken.
4. Er zijn dwingende redenen om door te berekenen, zoals op grond van EU-regelgeving.

Handhavingkosten kunnen dus wel gedeeltelijk worden verhaald als partijen een toerekenbaar profijt hebben van de regeling die wordt gesteund door preventieve handhaving. Dit geldt bijvoorbeeld voor werkzaamheden en diensten die de OPTA krachtens de Telecommunicatiewet verricht, respectievelijk verleent.²³²

Ook als bijvoorbeeld de kosten voor het herstellen van een overtreding worden herleid tot een individuele overtreder, kunnen de handhavingkosten gedeeltelijk worden verhaald. Voorbeelden van verhaal van kosten van repressieve handhaving zijn reparatoire sancties zoals bestuursdwang, dwangsommen en maatregelen zoals voordeelontneming. Naast deze herstellende sancties kan worden gedacht aan bestraffende sancties van financiële aard, zoals boeten.

In het rapport worden echter wel vier nadere voorwaarden aan doorberekening van preventieve en repressieve handhavingkosten gesteld. Deze voorwaarden zijn:

1. Het moet duidelijk zijn welke kosten worden gemaakt en welke worden doorberekend. Daarom moet onder andere sprake zijn van een transparante opbouw, duidelijke grondslag, vergelijkbare eenheden en specificatie van te betalen kosten. Bovendien moet het mogelijk zijn om een toelichting te vragen op en informatie te vragen over de in rekening gebrachte handhavingkosten.
2. De vergoeding die wordt gevraagd moet redelijk zijn in relatie tot de werkelijke kosten. Aangezien bij handhaving het algemeen belang altijd overheersend is, kunnen niet alle kosten worden doorberekend.
3. De vergoeding die wordt gevraagd moet qua omvang een duidelijke relatie hebben met het voordeel voor degene tot wie de handhaving is gericht en/of met de kosten die de overtreder heeft veroorzaakt.
4. Indien mogelijk moet de hoogte van de gevraagde vergoeding beïnvloedbaar zijn voor degenen die als kostenveroorzaker worden aangemerkt. De kostenveroorzaker kan bijvoorbeeld de keuze krijgen om de schade zelf te herstellen of dit te laten doen.

De slotsom is dat verhaal van handhavingkosten uitgangspunten kent, waarbij in beginsel uitsluitend de kosten van de eerste controle op het nakomen van de vergunningvoorschriften

²³⁰ Artikelen 104 (Rijk), 132, zesde lid, (provincies en gemeenten), 133 (waterschappen) en 134 (zelfstandige bestuursorganen).

²³¹ De uitspraak van het College van Beroep van 21 september 2006, ECLI:NL:CBB:2006:AY8684 lijkt te impliceren dat het college van oordeel is dat als een gebruiker de vrije keuze heeft om een dienst al dan niet af te nemen, geen wettelijke grondslag nodig is om betaling te vragen voor een verleende dienst. In het desbetreffende geding kan de belanghebbende echter niet zelf de keuze maken of hij wel of niet preventief wordt getoetst en evenmin door wie, op welk moment en tegen welke kosten. Nu er geen wettelijke grondslag voor doorberekening van kosten van toetsing is, wordt de factuur vernietigd. De kosten dienden te worden bestreden middels de heffing van een jaarlijkse ledenbijdrage.

²³² Artikel 16.1, tweede lid, Telecommunicatiewet, alsmede College van Beroep voor het bedrijfsleven 16 juli 2003, nr. AWB 02/884 WVG, JSV 2003/135.

verhaalbaar zijn. In geval de eerste controle ziet op de nakoming van slechts een deel van de vergunningvoorschriften, kan de latere controle op naleving van de rest van de vergunningvoorschriften wederom als een eerste controle kwalificeren. Zoals hierboven uiteengezet, zijn de kosten van controles in beginsel niet verhaalbaar, tenzij en voor zover het gaat om de eerste controle. Het is dus denkbaar dat de eerste controle op naleving van de rest van de vergunningsvoorschriften (gedeeltelijk) verhaalbare kosten oplevert. Gelet op de toelichting van de wetgever mogen tot op heden alleen de kosten van de eerste controle verhaald worden.

Ten aanzien van de OPTA kan worden opgemerkt dat de handhavingkosten wel kunnen worden doorberekend. Over handhavingkosten bepaalt de memorie van toelichting bij de Telecommunicatiewet namelijk: 'dat artikel 16.1 een algemeen kader biedt om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels te stellen over de vergoeding die is verschuldigd door degene ten behoeve van wie werkzaamheden of diensten zijn verricht. In lijn met de jurisprudentie op dit punt is in het eerste lid nog eens nadrukkelijk bepaald dat deze vergoeding verband dient te houden met de desbetreffende werkzaamheden of diensten.

Voor de uitvoering van het onderhavige wetsvoorstel is doorberekening van toelatings- en handhavingkosten van aanmerkelijk belang. Een belangrijk argument hiervoor is dat mag worden verwacht dat een burger of bedrijf een zeker belang of voordeel zal hebben bij de door de overheid te verrichten toelatings- of handhavingactiviteiten. Niet minder belangrijk is het streven naar kostendekking. Bij het vaststellen van de verschuldigde vergoedingen zal in elk geval nadrukkelijk rekening worden gehouden met de zogenaamde toelatings- en handhavingkosten. Hiermee wordt onder meer uitvoering gegeven aan de aanbevelingen van een ambtelijke werkgroep uit het rapport 'Maat houden, een kader voor doorberekening van toelatings- en handhavingkosten'. Bij brief van 19 juli 1996 heeft de minister van Justitie aangegeven dat het kabinet de aanbevelingen van de werkgroep overneemt. De werkgroep onderscheidt vier verschillende categorieën van kosten: voor toelating, post-toelating, preventieve handhaving en voor repressieve handhaving.

Onder 'toelating' wordt verstaan het door de overheid toetsen of bedrijven en burgers voldoen aan gestelde eisen, bijvoorbeeld in de vorm van een vergunning voordat zij tot het starten en verrichten van bepaalde handelingen mogen overgaan.

'Post-toelating' is een periodieke verlenging van toelating of een vooraf aangekondigde en vastgelegde controle of nog steeds aan de toelatingseisen wordt voldaan.

'Preventieve handhaving' betreft steekproefsgewijze of niet aangekondigde toezichtactiviteiten gericht op de naleving van de wet en het voorkomen van activiteiten.

'Repressieve handhaving' betreft vervolgens de overheidsactiviteiten die zijn gebaseerd op een redelijk vermoeden van een strafbaar feit of het overtreden van een bestuursrechtelijke norm, die worden gevolgd door het opmaken van een proces-verbaal of het opleggen van een bestuursrechtelijke sanctie.

Voor toelatings- en post-toelatingskosten geldt dat deze bij particulieren in rekening kunnen worden gebracht, omdat er sprake is van een individueel toerekenbaar voordeel. Ook in het voorgestelde artikel 16.1 wordt hiervan uitgegaan. Ten aanzien van de doorberekening van de zogenaamde preventieve en repressieve handhavingkosten is het beeld meer complex van aard.

Deze kosten zouden in beginsel niet in rekening dienen te worden gebracht bij burgers en bedrijven, met name niet omdat handhaving niet individueel toerekenbaar is en het individuele profijt moeilijk is vast te stellen. Onder in het rapport van de werkgroep aangegeven omstandigheden kan echter een uitzondering worden gemaakt op dit uitgangspunt. In het kader van de telecommunicatiewetgeving is er sprake van de in het rapport bedoelde omstandigheden, met name gelet op het feit dat er in principe een beperkt aantal partijen is dat een specifiek aan hen toerekenbaar profijt heeft van de door de overheid verrichte handhavingactiviteiten. Indicatief hiervoor is in elk geval dat de telecommunicatiewetgeving zich toch vooral kenmerkt als marktordenende regelgeving.

Artikel 16.1, tweede lid, geeft de noodzakelijke wettelijke basis om op een lager regelgevingniveau vast te kunnen stellen dat handhavingkosten inderdaad kunnen worden betrokken bij het vaststellen van de hoogte van de verschuldigde vergoedingen.²³³ Dit uitgangspunt wordt door het College van Beroep voor het bedrijfsleven bij haar uitspraak van 16 juli 2003, nr. AWB 02/884, dan ook terecht gehanteerd.

²³³ Kamerstukken II 1996/97, 25 533, nr. 3, p. 132 en 133.

De kosten van activiteiten die de IVW verricht ten behoeve van de uitreiking van zeebrieven en die volgens het rapport 'Maat houden'²³⁴ niet in externe tarieven mogen worden meegenomen, worden volgens de toelichting op de Regeling tarieven Scheepvaart 2005 niet verhaald. Het rapport 'Maat houden' stelt dat het kostenverhaal van diverse categorieën afhankelijk is van diverse omstandigheden.²³⁵

Voor welke activiteiten geen opslag mag worden gehanteerd, is echter niet geheel duidelijk. Het rapport 'Maat houden' gaat niet uitdrukkelijk in op de Zeebrievenwet, maar wel op de Schepenwet.²³⁶ Omdat de uitvoering van de Schepenwet ook onder de verantwoordelijkheid van de IVW valt en voorts grotendeels dezelfde doelgroep als de Zeebrievenwet heeft, wordt kort ingegaan op hetgeen het rapport 'Maat houden' bepaalt over het verhaal van kosten van uitvoering van de Schepenwet. Het rapport bepaalt dat kosten van toelating en post-toelating die uit de Schepenwet voortvloeien, worden doorberekend. De kosten van preventieve handhaving, zoals de kosten van het houden van toezicht op zeescheepvaart en binnenscheepvaart door de Scheepvaart Inspectie, alsmede de kosten van de algemene opsporingsbevoegdheid door de politie, worden niet doorberekend. De kosten van repressieve handhaving worden evenmin doorberekend. Er is echter wel een Europese handreiking²³⁷ die stelt dat inspectiekosten aan de overtreder moeten worden doorberekend als bij havenstaatcontroles van buitenlandse schepen blijkt dat dit schip in overtreding is. Analoge toepassing van deze regels op de Zeebrievenwet rechtvaardigen de conclusie dat de kosten van (post-)toelating in beginsel wel doorberekend mogen worden en kosten van preventieve en repressieve handhaving niet.

²³⁴ Kamerstukken II 1996/97, 24 036, nr. 22.

²³⁵ Zie hoofdstuk 3.3 voor een uitgebreidere beschrijving van het rapport 'Maat houden'.

²³⁶ Het rapport 'Maat houden' met de daarbij behorende checklisten dateren van juni 1996 en zijn te raadplegen via *Kamerstukken II 1996/97*, 24 036, nr. 22. De samenvatting en bijgestelde checklisten zijn te raadplegen via *Kamerstukken II 1996/97*, 24 036, nr. 64. In casu gaat het om bijlage 3, nummer 38.

²³⁷ Richtlijn 95/21/EG van de Raad van de Europese Unie van 19 juni 1995 betreffende de naleving, metbetrekking tot de schepen die gebruik maken van havens in de Gemeenschap en varen in de onder de jurisdictie van de lid-staten vallende wateren, van internationale normen op het gebied van de veiligheid van schepen, voorkoming van verontreiniging en leef- en werkomstandigheden aan boord (havenstaatcontrole) (*PbEU* L 157 van 7.7.1995).

Hoofdstuk 4.3.3 Insppraak, bezwaar- en beroepsprocedures

De Algemene wet bestuursrecht bepaalt in artikel 7:15 dat voor de behandeling van een bezwaar geen recht verschuldigd is. De bezwaarschriftprocedure is namelijk niet alleen uit een oogpunt van rechtsbescherming van belang voor de burger, maar ook voor het bestuursorgaan. Bezwaarschriftprocedures werken als een zeef en voorkomen dikwijls de gang naar de rechter. Mocht een bezwaar niettemin door een beroepsprocedure worden gevolgd, dan is er in elk geval het voordeel dat het geschil duidelijker en scherper omlijnd aan de rechter kan worden voorgelegd, zodat een werkbesparing kan worden gerealiseerd. Daarom worden voor de behandeling van bezwaarschriften geen kosten bij de indiener van het bezwaarschrift in rekening gebracht. Artikel 7:28 Algemene wet bestuursrecht bepaalt dat voor de behandeling van administratief beroep evenmin een recht verschuldigd is.

Ten aanzien van inspraakprocedures en algemene bezwaar- en beroepsprocedures is de wetgever in principe van oordeel dat het belang daarvan uitstijgt boven het individuele belang van degene aan wie de dienst wordt verleend.²³⁸ Er vindt immers een heroverweging van het algemene beleid plaats. Omdat de kosten van beleidsvoorbereiding niet kunnen worden verhaald, is het niet gewenst dat de kosten die worden gemaakt voor heroverweging van dat beleid wel kunnen worden verhaald. Dergelijke procedures maken bovendien deel uit van de rechtsbescherming tegen overheidsbeslissingen. Deze rechtsbescherming is in beginsel een collectief goed waarvan de kosten, afgezien van de griffierechten, niet voor individuele toerekening vatbaar zijn.²³⁹

De wetgever schaaft inspraakprocedures onder de niet verhaalbare lasten. Waarschijnlijk omdat deze procedures dienen om beleid te heroverwegen. Indien de kosten van beleidsvoorbereiding niet verhaalbaar zijn, dan is de heroverweging van beleid evenmin verhaalbaar.

In een procedure over de heffing van leges ter zake van het verlenen van een vrijstelling van het bestemmingsplan oordeelde Rechtbank Haarlem daarentegen dat werkzaamheden zoals publicatie van het vrijstellingsvoornemen, terinzagelegging van de stukken en het beoordelen van eventuele ingediende zienswijzen, buiten het gebied van de publieke taakuitoefening liggen en derhalve rechtstreeks en in overheersende mate het individualiseerbare belang van de burger dienen. De kosten van deze werkzaamheden kunnen worden verhaald.²⁴⁰

De enige wettelijke bepaling in wetgeving met betrekking tot zelfstandige bestuursorganen die uitdrukkelijk bepaalt dat de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures niet verhaalbaar zijn, is artikel 13a, tweede lid, Postwet. Deze regeling ziet op de werkzaamheden en diensten van de OPTA. De toelichting bij de Regeling vergoedingen OPTA vermeldt dat de kosten van behandeling van bezwaar- en beroepschriften evenmin krachtens de Telecommunicatiewet kunnen worden doorberekend en stelt dat dit in lijn is met het kabinetsstandpunt naar aanleiding van het in het kader van de operatie Marktwerving, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW) opgestelde rapport 'Maat houden, een kader voor doorberekening van toelatings- en handhavingkosten'.²⁴¹ 'Dit vloeit ook voort uit het feit dat deze werkzaamheden niet als werkzaamheden of diensten in de zin van artikel 16.1 Telecommunicatiewet kunnen worden aangemerkt', aldus de toelichting.

De diverse toelichtingen op de tariefsregelingen gaan wel bijna allemaal in op de onverhaalbaarheid van kosten van bezwaar- en beroepsprocedures.

Voor zover kon worden nagegaan, is de RDW de uitzondering die de regel bevestigt. De RDW verhaalt haar kosten van bezwaar- en beroepsprocedures op grond van artikel 4q, tweede lid, Wegenverkeerswet namelijk rechtstreeks op een bepaalde groep, en wel via een opslag op het tarief voor deel 1A van het kentekenbewijs.

²³⁸ Zie ook Verhalen van kosten van bezwaar en beroep via legestarieven, ESB, Rotterdam, maart 2009.

²³⁹ Kamerstukken I 1988/89, 20 565, nr. 140a, p. 5.

²⁴⁰ Rechtbank Haarlem 20 augustus 2007, ECLI:NL:RBHAA:2007:BB2106.

²⁴¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 036, nr. 22.

VERDIEPINGSTEKST 29

Hoofdstuk 4.2.1 Omzetbelasting

Inleiding

Hierna wordt eerst ingegaan op het BCF. Vervolgens wordt nog ingegaan op de omstandigheden waarin een overheidslichaam BTW verschuldigd kan zijn en de BTW op de inkomende kosten dus niet mogen worden doorberekend.

Btw-compensatiefonds (BCF)

Met ingang van 1 januari 2003 is het BCF in werking getreden. Op grond van de Wet BCF kunnen gemeenten en provincies de BTW, die aan hen in rekening is gebracht, gecompenseerd krijgen uit het BCF. Kortweg houdt de regeling in dat de aan de gemeenten en provincies in rekening gebrachte BTW slechts voor compensatie in aanmerking komt voor zover zij de kosten maken in het kader van haar optreden als overheid. Voor zover de gemeente of provincie optreedt als ondernemer voor de BTW bestaat dus geen recht op compensatie van de BTW vanuit het BCF (wellicht wel recht op aftrek van voorbelasting (zie hierna)).

Op grond van artikel 229b Gemeentewet worden de tarieven van de rechten die worden geregeld in de verordeningen zodanig vastgesteld dat de geraamde baten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake. In het tweede lid, onder letter b, van artikel 229b Gemeentewet is aangegeven dat BTW die ingevolge de Wet BCF recht geeft op een bijdrage uit het BCF ook onder de lasten mogen worden begrepen. Blijkens artikel 228a, tweede lid, Gemeentewet geldt zulks ook voor de rioolheffing. Artikel 15.33 Wet milieubeheer kent eenzelfde bepaling voor de afvalstoffenheffing. In de Provinciewet is dit geregeld in artikel 225.

Verschuldigdheid BTW bij overheidslichamen

Op het moment dat een overheidslichaam handelt op grond van een voor hen specifiek voor hen geldend juridisch regime treedt het overheidslichaam in beginsel niet op als ondernemer voor de BTW en is zij geen BTW verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangt. Op het moment dat een overheidslichaam handelt als overheid op grond van een wettelijke bepaling is zij dus meestal niet aan te merken als ondernemer. Als er geen wettelijke grondslag is voor het handelen van het overheidslichaam en het overheidslichaam ontvangt een vergoeding voor haar activiteiten dan is zij in beginsel wel aan te merken als ondernemer voor de BTW en is zij BTW verschuldigd (tenzij een BTW-vrijstelling van toepassing is).

Als een overheidslichaam optreedt in het kader van een specifiek juridisch regime, maar daarbij in concurrentie treedt met derden dan is het overheidslichaam toch aan te merken als BTW-ondernemer.

Voorbeeld 1

Gemeenten zijn op grond van de artikelen 10.21 en 10.22 Wet Milieubeheer verplicht huishoudelijk afval op te halen. De afvalstoffenheffing, die de gemeenten aan particulieren in rekening brengen, ontvangt zij dus als overheid en niet als BTW-ondernemer. De BTW, die is toe te rekenen aan het ophalen van het huishoudelijk afval door een externe inzamelaar, komt dus niet voor aftrek in aanmerking, is dus een kostenpost en kan dus als last worden doorberekend in de afvalstoffenheffing.

Voorbeeld 2

Gemeenten zijn echter niet wettelijk verplicht om bedrijfsafval op te halen. Bij het door gemeenten in rekening brengen van reinigingsrecht aan de bedrijven treedt de gemeente dus niet op in het kader van een voor haar geldend specifiek juridisch regime en is de gemeente dus BTW verschuldigd over de te heffen reinigingsrechten. Omdat de gemeente BTW in rekening brengt over de reinigingsrechten, heeft de gemeente ook recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die zij maakt voor het inzamelen van het bedrijfsafval en mag deze BTW dus niet als last worden meegenomen voor de bepaling van de hoogte van het reinigingsrecht. Als de vuilnisauto voor 40% voor het ophalen van bedrijfsafval wordt gebruikt en voor 60% voor het ophalen van huishoudelijk afval, kan dus slechts 60% van de BTW die drukt op de aanschaf van de vuilnisauto als last worden meegenomen voor het bepalen van de hoogte van de afvalstoffenheffing (zie voorbeeld 1).

Voorbeeld 3

Een gemeente is wettelijk verplicht te zorgen voor goede parkeervoorzieningen. Als zij langs de openbare weg parkeerplaatsen aanlegt en hiervoor betaald parkeren invoert, dan is hierover geen BTW verschuldigd. Als dezelfde gemeente in het kader van goede parkeervoorzieningen een parkeergarage bouwt met een hefboom (met een achteraf betaalsysteem), dan treedt zij nog steeds op in het kader van het voor haar geldende specifieke juridisch regime, maar treedt zij ook in concurrentie met derden.

Derden kunnen namelijk niet langs de openbare weg parkeervoorzieningen aanleggen, maar kunnen wel parkeergarages bouwen. De gemeente treedt als exploitant van een parkeergarage op als ondernemer voor de BTW en is over de parkeergelden dus BTW verschuldigd.

Hoofdstuk 4.2.2 Kosten van afschrijving, bijdragen aan reserves en voorzieningen

In de nota naar aanleiding van het verslag van het Wetsontwerp verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken, gaat de minister van BZK in op vragen over het tempo waarin rioleringsinvesteringen moeten plaatsvinden en welke eigen bijdrage de gemeente uit de reeds opgebouwde reserves/voorzieningen dienen te doen bij nieuwe investeringen.²⁴²

‘Op grond van de Wet milieubeheer zijn gemeenten verplicht om een Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP) vast te stellen. Het plan kent een lange planningshorizon en wordt regelmatig herzien. In dit plan wordt onder meer een overzicht opgenomen van de financiële gevolgen van de in het plan opgenomen activiteiten. Het gaat dan om het binnen de planningshorizon van het GRP inplannen van bijvoorbeeld onderhoudsactiviteiten die lasten met zich meebrengen, van vervangings- of uitbreidingsactiviteiten waarvoor de gemeente investeringen moet doen, en dergelijke. De gemeente plant dus in het GRP het tempo van de investeringen die nodig zijn. Het GRP is de basis voor de berekening van de rioolheffing, die maximaal kostendekkend mag zijn. De kosten kunnen van jaar tot jaar nogal verschillen, bijvoorbeeld door groot onderhoud, maar ook nieuwe investeringen kunnen leiden tot een sprong in de lasten. Omdat het niet wenselijk is om de inwoners te confronteren met een jaarlijks fluctuerende heffing, kunnen gemeenten de lasten over een reeks van jaren egaliseren. Dat kunnen ze zodanig plannen dat bijvoorbeeld een geleidelijk stijgende heffing kan worden opgelegd. Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) schrijft voor dat gemeenten hiervoor een voorziening moeten gebruiken. Kortweg geldt dat in de jaren dat de lasten onder het gemiddelde voor de egalisatieperiode liggen, toevoegingen vanuit het tarief aan de voorziening plaatsvinden en dat in een jaar dat er een pieklast is, de piek ten laste van de opgebouwde voorziening kan worden gebracht. Voor investeringen geldt dat de eerste aanleg veelal via de grondexploitatie wordt gedekt. Hierdoor zijn er geen kapitaallasten die via de heffing gedekt moeten worden. Voor de vervangingsinvesteringen geldt dat deze wel leiden tot kapitaallasten en dus tot een opwaarts effect op de heffing. Voor het rioolrecht bestaat de wettelijke mogelijkheid om via het tarief vooraf gepland te sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 229b, tweede lid, onderdeel a, van de Gemeentewet). Ook deze spaarbedragen moeten op grond van het BBV aan een voorziening worden toegevoegd. In het jaar dat de vervangingsinvestering wordt gerealiseerd, komt deze als actief op de balans en kan de opgebouwde spaarvoorziening daarop in mindering worden gebracht. Via de spaarbedragen kan het opwaartse effect van vervangingsinvesteringen op het rioolrecht dus worden gemitigeerd. Het wetsvoorstel behoudt deze mogelijkheid ook voor de nieuwe rioolheffing.

Als de gemeente vanuit eigen middelen wil sparen, kan dat door vanuit positief resultaat op de exploitatie bedragen toe te voegen aan bestemmingsreserves en die in latere jaren te gebruiken ter dekking van lasten. Zo kan de gemeente ook een bestemmingsreserve riolering maken. Veel gemeenten doen dat met de overschotten rioolrecht die bij de rekening blijken, maar het kan bijvoorbeeld ook als gemeenten geen kostendekkend tarief heffen en voor het deel dat ze zelf dragen ook een spaarpotje willen vormen. Het BBV maakt onderscheid tussen investeringen met alleen een maatschappelijk nut (aanleg parken, bruggen, wegen en dergelijke) en investeringen met ook economisch nut (deze zijn verhandelbaar en/of kunnen bijdragen aan het genereren van middelen zoals investeringen in het riool). De investeringen met economisch nut moeten worden geactiveerd en afgeschreven: alleen bijdragen die de gemeente van derden voor die investering ontvangt mogen op de waardering ervan in mindering worden gebracht. Bestemmingsreserves mogen daarom alleen worden gebruikt ter dekking van de jaarlijkse kapitaallasten, ze kunnen niet in mindering worden gebracht op de investering’.

Hof 's-Hertogenbosch en de Hoge Raad oordelen dat een verordening rioolrechten onverbindend is, omdat een gemeente € 4.125.000 aan vervangings- en verbeteringsinvesteringen integraal als kosten voor één belastingjaar heeft opgenomen.²⁴³ Deze handelwijze is in strijd met de

²⁴² Kamerstukken II 2006/07, 30 578, nr. 6, p. 14-15. Tevens in *Belastingblad* 2007, p. 30.

²⁴³ Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:3376 en HR 6 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR0707.

parlementaire geschiedenis bij de voorloper van artikel 229b Gemeentewet. In de parlementaire geschiedenis is onder meer het volgende opgemerkt.

‘Het gaat erom, dat de gemeente in staat wordt gesteld de te maken uitgaven vergoed te krijgen en het is duidelijk, dat bij een vaststelling van dergelijke kostenbedragen geen exactheid kan worden bereikt. In bepaalde gevallen zal met schattingen dan wel met gemiddelden moeten worden gewerkt, en zeker zullen ook afrondingskwesaties een rol spelen. Dat betekent dat er bij de raming van de kosten wel met een zekere marge rekening moet worden gehouden, maar het lijkt ons dat het fixeren daarvan op zichzelf niet juist is en dat zeker een percentage van 25 hoog moet worden genoemd. Dat is dan ook de reden dat in de voorgestelde eerste volzin van artikel 279 is bepaald dat de goedkeuring niet wordt verleend indien de opbrengst van de rechten uitgaat boven de gemeentelijke uitgaven. In verband met het feit dat exacte ramingen niet kunnen worden opgesteld, kan er met redelijke schattingen worden gewerkt. In de praktijk zullen de begrotingscijfers als uitgangspunt moeten worden genomen’²⁴⁴

alsmede:

‘In concreto betekent dit dat tot de gemeentelijke lasten/kosten ter zake van de dienstverlening ook behoren de afschrijvingskosten van duurzame goederen. Voorts behoren hiertoe bij voorbeeld lasten/kosten die periodiek optreden voor zowel groot als klein onderhoud, ook al treden daar in een bepaald exploitatiejaar geen kasuitgaven voor op. Gemeentelijke uitgaven voor vernieuwing en uitbreiding echter zijn als zodanig nog geen lasten/kosten. Om te bereiken dat de investeringsuitgaven als lasten/kosten tot uitdrukking komen, dienen gemeenten, geheel volgens de systematiek van de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften, door middel van afschrijvingsmethodieken tot een toerekening aan de verschillende exploitatiejaren (belastingjaren) te komen’²⁴⁵

alsmede:

‘De leden van de CDA-fractie vroegen zich af welke lasten bij de opbrengstnormering worden betrokken. Met betrekking tot het begrip lasten brengen wij naar voren dat kostentoerekening wordt beheerst door algemene bedrijfseconomische principes’²⁴⁶

Voorts is deze handelwijze in strijd met artikel 59 BBV, welk artikel bepaalt dat alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd. Investeringsjaren hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.

Ten slotte is deze handelwijze in strijd met de verordening als bedoeld in artikel 212 Gemeentewet, waarbij het college richtlijnen vaststelt voor de activering en afschrijving van activa. In casu was een en ander nader uitgewerkt in de Richtlijn waardering en afschrijving activa. Artikel 3, onderdeel a, van deze richtlijn bepaalt dat op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.

De rode draad in deze bepalingen en in de parlementaire geschiedenis is immers dat goederen die duurzaam nut afwerpen dienen te worden geactiveerd en dat daarop jaarlijks dient te worden afgeschreven. Door middel van deze jaarlijkse afschrijving vindt alsdan een toerekening van de totale kosten aan de verschillende belastingjaren plaats. Door voornoemde vervangings- en verbeteringsinvesteringen in een jaar in één keer ten laste van de exploitatie te brengen, heeft de gemeente lasten meegenomen die in redelijkheid niet althans niet volledig aan dat jaar kunnen worden toegerekend. Gelet op de omvang van de investeringen moet worden aangenomen dat wanneer niet de volledige investeringskosten, maar uitsluitend een economisch aanvaardbare afschrijving daarop in aanmerking was genomen, de geraamde baten de geraamde lasten ruimschoots overtreffen. Gelet op het vorenstaande is de verordening onverbindend en kunnen de uit kracht van die verordening opgelegde aanslagen niet in stand blijven.

De Hoge Raad oordeelt dat onder investeringen in het bestaande rioolstelsel (vervangingsinvesteringen) ook de in het kader van de vervangingen noodzakelijk geachte aanpassingen, zoals het afkoppelen van verhard oppervlak, dienen te worden begrepen.²⁴⁷ Kosten

²⁴⁴ Kamerstukken II 1987/88, 20 565, nr. 3, p. 14.

²⁴⁵ Kamerstukken II 1988/89, 20 565, nr. 5, p. 16 e.v.

²⁴⁶ Kamerstukken I 1991/92, 21 591, nr. 82b, p. 10.

²⁴⁷ HR 6 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR0707.

voor maatregelen die moeten worden getroffen op grond van nieuwe eisen die het waterschap heeft gesteld aan het functioneren van de gemeentelijke riolering, zoals een retentievijver en een 'visriool' zijn volgens de Hoge Raad uitbreidingsinvesteringen. Omdat de gevormde bestemmingsreserve gedeeltelijk betrekking heeft op uitbreidingsinvesteringen die niet via rechten op grond van artikel 229 Gemeentewet kunnen worden verhaald, moet de dotatie aan de bestemmingsreserve ponspondsgewijs worden toegerekend.²⁴⁸

²⁴⁸ HR 13 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7248.

Hoofdstuk 4.2.4 Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten

Hof Arnhem oordeelde op 30 januari 2004²⁴⁹ dat gemeenten blijkens artikel 15.33 Wet milieubeheer een afvalstoffenheffing kunnen instellen ter bestrijding van de kosten van verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen. Tot die kosten behoren ook de kosten van heffing en invordering van de belasting. Tot deze laatste kosten kunnen naar het oordeel van het hof in redelijkheid ook worden gerekend bedragen aan belasting die op grond van een wettelijke voorziening niet (kunnen) worden ingevorderd. Het betrof in dit geval het verlenen van kwijtschelding op grond van artikel 26 Invorderingswet 1990.

Op 2 december 2005 oordeelde de Hoge Raad²⁵⁰ oordeelt over de posten 'incidentele invoeringskosten rioolrecht' en 'overige perceptiekosten/risicodekking'. Geoordeeld wordt dat indien al juist is dat deze posten niet opgevoerd mochten worden aan de lastenzijde, dan zouden zij in aanmerking genomen mogen worden aan de batenzijde, bij de raming van de netto-opbrengst van de rechten, die daardoor zou dalen met hetzelfde bedrag als waarmee de lasten dalen, zodat het saldo van de geraamde baten en geraamde lasten geen wijziging zou ondergaan.

Gezien deze twee uitspraken, berust het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch op 21 juni 2005 mogelijk op een onjuiste rechtsopvatting.²⁵¹ Het hof oordeelde namelijk dat er bij de heffing van de rioolrechten geen rekening kan worden gehouden met de kosten van de inning van die heffing, omdat perceptiekosten geen kosten in de zin van artikel 229, eerste lid, letter a, Gemeentewet zouden zijn. Ten aanzien van de afvalstoffenheffing is in de wetsgeschiedenis verder nog opgemerkt:

'De verwerkingskosten, alsmede de overige kosten van het samenwerkingsverband, zullen door dit verband aan de gemeenten in rekening gebracht moeten worden. De wijze waarop deze berekening geschiedt, zal door de gemeenten onderling bij het opzetten van de gemeenschappelijke regeling moeten worden bepaald'.²⁵²

De Hoge Raad oordeelt op 8 augustus 2003²⁵³ dat de kosten van communicatie en voorlichting via de baatbelasting kunnen worden verhaald. De Hoge Raad:

'Vooropgesteld moet worden dat algemene bestuurskosten die voortvloeien uit de bestuurlijke structuur van de gemeentelijke overheid (zoals de kosten van vergadering van de gemeenteraad) niet kunnen worden gerekend tot de aan de voorzieningen verbonden lasten zoals bedoeld in artikel 222, eerste lid, Gemeentewet, die door middel van het heffen van een baatbelasting kunnen worden verhaald, ook niet voor zover zij de besluitvorming omtrent de voorzieningen betreffen. Het hof heeft bij zijn oordeel dat de kosten van communicatie en voorlichting tot de kosten van de herinrichting kunnen worden gerekend, kennelijk in aanmerking genomen dat het gaat om kosten die specifiek betrekking hebben op de herinrichting van het historische stadshart. Zodanige kosten behoren niet tot de algemene bestuurskosten in de hiervoor bedoelde zin'.

Gezien deze overweging over een bestemmingsbelasting, kan mogelijk worden geoordeeld dat de kosten van communicatie en voorlichting, afhankelijk van de omstandigheden, ook middels rechten en tarieven voor verhaal in aanmerking komen. Uiteraard dient hierbij rekening te worden gehouden met de beperkingen zoals vermeld in hoofdstuk 3.3 Indirecte kosten, ad 1. Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures.

De redactie van de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Lokale belastingen en milieuheffingen, aantekening 3 bij artikel 229b Gemeentewet is van mening dat kosten van vooroverleg tot de directe kosten behoren.

²⁴⁹ Hof Arnhem 30 januari 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AO6647.

²⁵⁰ HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7345.

²⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2483.

²⁵² *Kamerstukken II* 13 364, nr. 3, p. 80 (MvT).

²⁵³ HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE2298.

Hoofdstuk 5.1.1 **BBV**

Zoals is aangegeven in hoofdstuk 5 zijn in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV)²⁵⁴ voorschriften geformuleerd voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten. Op grond van het BBV dienen de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie een zodanig inzicht te geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie en over de baten en lasten (artikel 3). Onderdeel van de financiële begroting is een overzicht van baten en lasten met een toelichting (artikel 7). Op grond van artikel 17 bevat het overzicht van baten en lasten per programmaonderdeel de raming van de baten en lasten en het saldo, een overzicht van de geraamde algemene dekkingsmiddelen en het geraamde bedrag voor onvoorzien alsmede toevoegingen en onttrekkingen aan reserves per programma. De toelichting dient op grond van artikel 19 ten minste te bestaan uit:

- het gerealiseerde bedrag van het vorige begrotingsjaar, het geraamde bedrag van het vorig begrotingsjaar na wijziging en het geraamde bedrag van het begrotingsjaar;
- de gronden waarop de ramingen zijn gebaseerd en, in geval van aanmerkelijk verschil met de raming, respectievelijk de realisatie, van het vorig, respectievelijk voor vorig, begrotingsjaar de oorzaken van het verschil;
- een overzicht van de geraamde incidentele baten en lasten per programma, waarbij per programma ten minste de belangrijkste posten afzonderlijk worden gespecificeerd en de overige posten als een totaalbedrag kunnen worden opgenomen;
- een overzicht van de beoogde structurele toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves;
- de berekening van het aandeel van de gemeente, de provincie of de gemeenschappelijke regeling in het EMU-saldo, over het vorig begrotingsjaar, de berekening van het geraamde bedrag over het begrotingsjaar en de berekening van het geraamde bedrag over het jaar volgend op het begrotingsjaar.

²⁵⁴ Besluit van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 17 januari 2003.

Hoofdstuk 5.1.3.3 (Egalisatie)voorzieningen en reserves

In de literatuur bestaat discussie of een bij een zo nauwkeurig mogelijke raming desalniettemin gerealiseerd overschot überhaupt gereserveerd moet blijven voor de betreffende dienstverlening over een van de volgende jaren, dan wel of dit overschot aan de algemene middelen toegevoegd mag worden. Even zo of de aanvulling van een tekort uit de algemene middelen in de volgende jaren dient te worden verhaald in het tarief.

Zo wordt in Bestuursmiddelen 2005-70 overwogen: 'Het BBV schrijft voor dat middelen van derden waarvan de besteding gebonden is, voor zover niet besteed, in een voorziening ex artikel 44-2 BBV moeten worden gestort. Dat geldt echter alleen indien en voor zover er een expliciete terugbetalingsverplichting bestaat. Voorzieningen behoren immers tot het vreemd vermogen. Ze dienen daarom te stoelen op verplichtingen en dat is wat de toelichting op artikel 43 BBV ook benadrukt. Als er geen terugbetalingsverplichting bestaat, dan is er sprake van beleidsvrijheid ten aanzien van de restitutie van eventuele nacalculatorische overschotten. En beleidsvrijheid is een onderscheidend kenmerk van een bestemmingsreserve. (...) De Gemeentewet en latere jurisprudentie duiden dus nadrukkelijk op een voorcalculatorische weging van kostendekkendheid.

Dat impliceert echter niet dat er dan ook een restitutieplicht of verrekenplicht bestaat ten aanzien van onverhoopt toch optredende nacalculatorische overschotten. Zo'n restitutieplicht is er dus (nog) niet op grond van de Gemeentewet. Van een verplichte storting van heffingsoverschotten in een voorziening ex art 44-2 BBV kan ons inziens, op grond van de hiervoor behandelde BBV - voorschriften, dan ook logischerwijs geen sprake zijn. Wel kan de gemeenteraad desgewenst beslissen dat eventuele overschotten in toekomstige tarieven verrekend zullen worden en in dat kader een bestemmingsreserve vormen'. Het voorlopige standpunt van de Commissie BBV, welke commissie dit standpunt met de VNG heeft afgestemd, is ook dat een gerealiseerd overschot aan de algemene middelen kan worden toegevoegd.²⁵⁵

Het standpunt van de Commissie BBV en de VNG niet onomstreden. In de memorie van toelichting bij artikel 229b Gemeentewet²⁵⁶ wordt namelijk opgemerkt dat geheven rechten niet oneigenlijk mogen worden gebruikt. Bepaald wordt: 'De VNG geeft aan dat er behoefte is aan het reserveren voor voorzienbare uitgaven. Wij hebben deze behoefte, welke voornamelijk bij de rioleringen speelt, ook onderkend. Wij vinden het gewenst dat onder bepaalde omstandigheden ter verzekering van de continuïteit van de voorzieningen, bijdragen aan reserves middels rechtenheffing in rekening kunnen worden gebracht aan de burgers. (...) Het dient daarbij slechts te gaan om toekomstige investeringen ten behoud van het bestaande voorzieningenniveau. Reserves voor uitbreiding van het voorzieningenniveau kunnen niet op deze wijze worden verhaald. Uitgaven daarvoor zullen middels afschrijving (dus achteraf) aan de burger in rekening moeten worden gebracht. Voorts blijkt uit de redactie dat de reserve uitsluitend kan worden aangewend voor de desbetreffende voorziening'.²⁵⁷

Ook uit andere bron blijkt dat overschotten gereserveerd moeten worden om kosten van dezelfde dienstverlening in andere jaren te bestrijden. Zo stelt de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken in een circulaire inzake de grondwaterheffing, dat de wetsgeschiedenis geen concrete uitspraak bevat of via de heffing voor dit soort specifieke kosten tot fondsvorming mag worden overgegaan.

Het gaat enerzijds om kosten van onderzoek en anderzijds om het verlenen van schadevergoedingen. De staatssecretaris schrijft:

'Artikel 48 Grondwaterwet bepaalt dat de provincies de mogelijkheid hebben een heffing op het onttrekken van grondwater in te stellen. Dit impliceert dat in beginsel de baten de kosten in een bepaald jaar niet mogen overschrijden. De kosten van in de toekomst gepland onderzoek dienen niet op de huidige belastingplichtigen te worden verhaald. Toekomstige uitgaven dienen aan de dan aanwezige belastingplichtigen in rekening te worden gebracht. Het is niet de bedoeling van de wetgever geweest het tarief van de heffing zo hoog op te laten lopen dat daarmee alle toekomstige uitgaven zijn gedekt. Hierbij merk ik op dat, teneinde jaarlijkse tarieffluctuaties te vermijden, het toelaatbaar is een zekere mate van spreiding in de kosten aan te brengen. Voorkomen dient in ieder geval te worden dat wanneer eventuele heffingsoverschotten ontstaan, bijvoorbeeld door

²⁵⁵ Commissie BBV <www.commissiebbv.nl>, 14 maart 2006.

²⁵⁶ Kamerstukken II 1989/1990, 21 591, nr. 3 p. 61 en 81.

²⁵⁷ Hof Arnhem 30 januari 2001, ECLI:NL:GHARN:2001:AB0146.

het niet uitvoeren van gepland onderzoek, deze overschotten naar de algemene middelen vloeien.

Overschotten dienen in volgende jaren als negatieve kostenpost in aanmerking te worden genomen. Artikel 48 geeft immers aan voor welke uitgaven van de provincie een heffing kan worden ingesteld, zodat een overschot nooit ten bate van de algemene middelen kan komen. Ook eisen van schadevergoeding (...) dienen uit deze heffing te worden bekostigd. Hierbij doet zich het probleem voor dat de hoogte van eventuele schadevergoedingseisen niet nauwkeurig is te ramen. Gebleken is dat dit probleem veelal wordt opgelost door het vaststellen van de hoogte van de in een jaar te verhalen kosten, uit te gaan van donaties aan een fonds teneinde aan schadevergoedingseisen te kunnen voldoen. Het moeten voldoen aan schadevergoedingseisen veronderstelt echter in feite een zekere fondsvorming. Mits dit fonds uitsluitend ten goede komt aan toekomstige schade is er tegen de hier bedoelde fondsvorming mijnerzijds geen bezwaar. Ook hier dient te worden uitgesloten dat een eventueel overschot van het fonds naar de algemene middelen vloeit'.²⁵⁸

Uit de circulaire valt op te maken dat de staatssecretaris in het algemeen van mening was dat opbrengsten die voor bepaalde uitgaven zijn gerealiseerd nooit naar de algemene middelen mogen vloeien.

De Hoge Raad heeft zich nog niet uitdrukkelijk uitgesproken over het vrijvallen van overschotten ten gunste van de algemene middelen, noch over het aanvullen van tekorten uit de algemene middelen. In de lijn der verwachtingen ligt echter dat overschotten mogen worden toegevoegd aan de algemene reserve en dat tekorten kunnen worden gedekt uit deze algemene reserve. Daarbij dient echter in het oog te worden gehouden dat bestuursorganen er geen gewoonte van dienen te maken jaarlijks een tekort of overschot te creëren.

²⁵⁸ Circulaire van de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken van 25 mei 1987, nr. FB87/U 166 aan Gedeputeerde Staten der provincies, V-N 1987/1306, pt. 42.

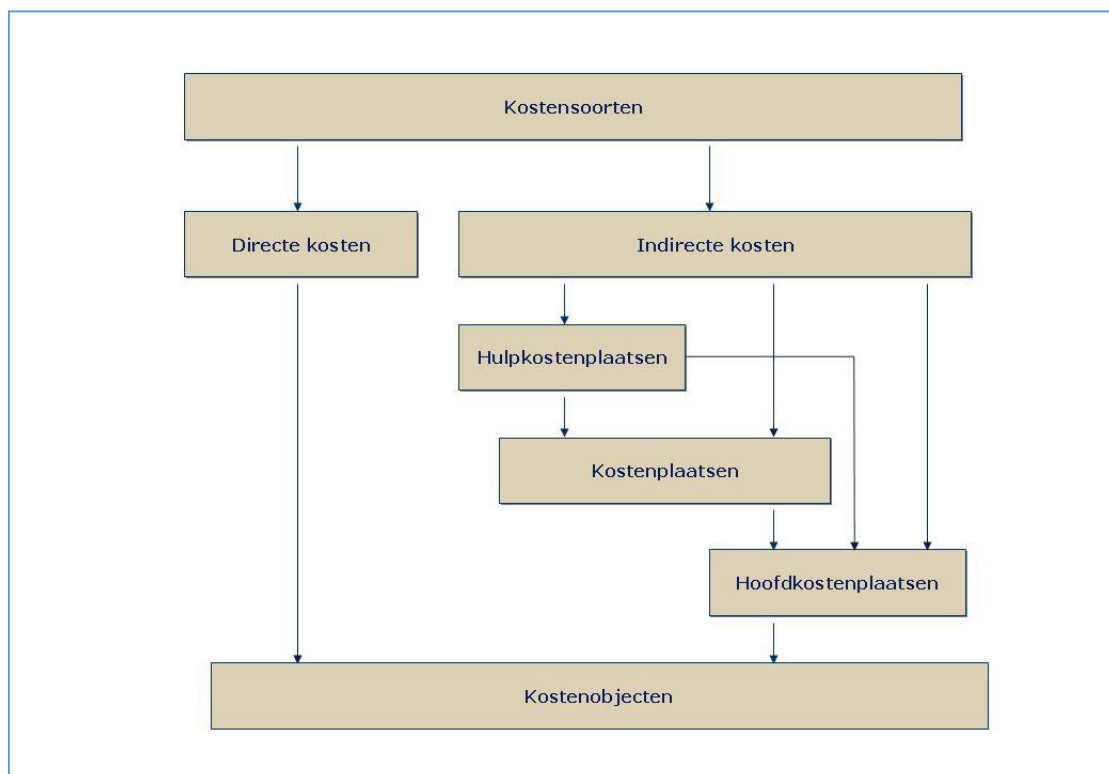
Hoofdstuk 5.2 Kostenverdeelmethodes

Opslagmethode

Bij de opslagmethode worden de integrale kosten van een kostenobject bepaald door voor ieder kostenobject de directe kosten te bepalen en vervolgens het percentage van opslag voor indirecte kosten hierop toe te passen. Deze opslag wordt in het algemeen bepaald door het totale bedrag aan indirecte kosten te delen door de totale directe kosten. Dit is een primitieve manier van de opslagmethode. Wanneer er verschillende opslagen worden toegepast voor verschillende categorieën van indirecte kosten, dan spreekt men van een verfijnde opslagmethode.

Kostenplaatsmethode

De kostenplaatsmethode probeert de causaliteit in kostenveroorzaking weer te geven. Hierbij wordt de kostenverdeelstaat gebruikt waarin indirecte kosten eerst verzameld worden op hulpkostenplaatsen en kostenplaatsen. Een kostenplaats is een reëel of fictief onderdeel van de organisatie waar een bepaalde prestatie wordt geleverd. De kostenplaatsen dienen zo te worden ingericht, dat de indirecte kosten die op de (hulp)kostenplaatsen verzameld worden eenduidig kunnen worden doorbelast aan andere kostenplaatsen en uiteindelijk aan kostenobjecten (eindproducten). De verdeelsleutels die gehanteerd worden zijn divers van aard en zullen moeten aansluiten op de kostensoort die verzameld wordt op de betreffende (hulp)kostenplaats. Zo is het aantal vierkante meter dat een afdeling gebruikt een veel gebruikte methode om de huisvestingskosten (huurkosten; kosten gas, water en licht enzovoort) door te belasten. De kostenverdeelmethode is hieronder grafisch weergegeven:



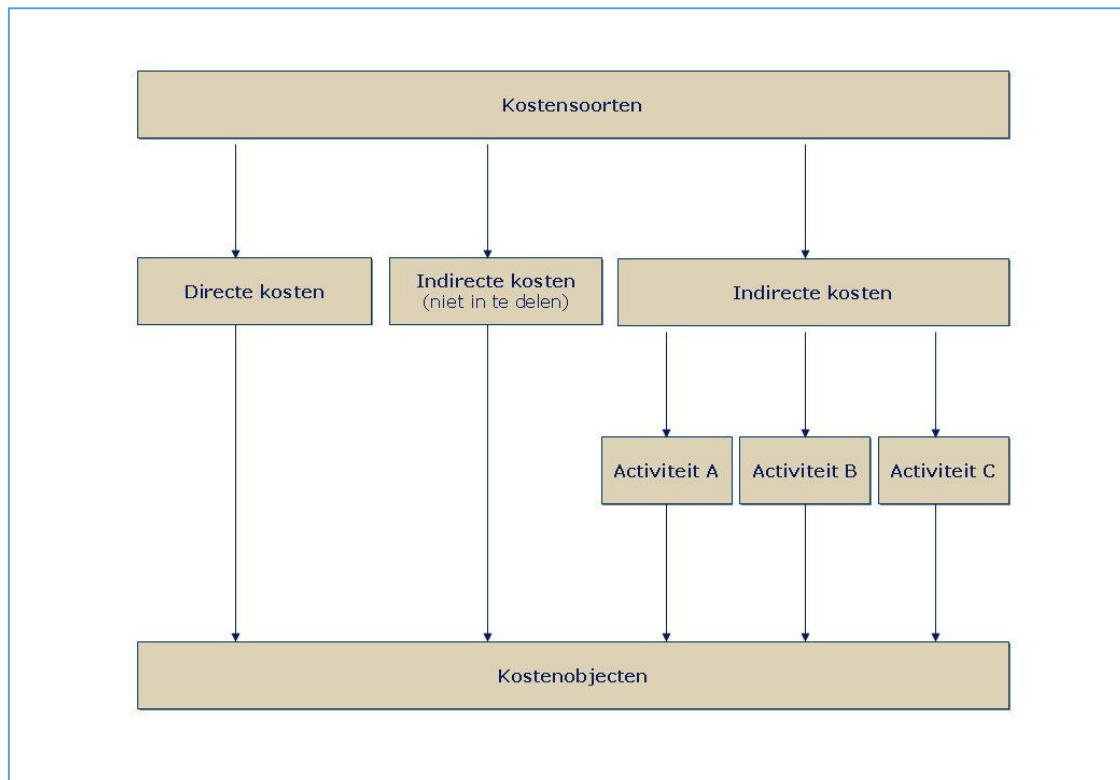
Figuur 19 - Kostenverdeelmethode

Activity Based Costing

Binnen de methode Activity Based Costing (ook met ABC-methode genaamd) worden de indirecte kosten toegerekend op activiteitsniveau en niet op het niveau van het homogene onderdeel van de organisatie (zoals bij de kostenplaatsenmethode).

Centraal in deze benadering staat de gedachte dat men bij de toerekening van indirecte kosten aan kostenobjecten zoveel mogelijk tracht te achterhalen welke handelingen of activiteiten de

indirecte kosten veroorzaken. Deze activiteiten worden achterhaald met behulp van een waardeketen of activiteitenanalyse. De gekwantificeerde handelingen worden ook wel 'cost-drivers' genoemd. Niettemin toont de ABC-methode qua systematiek sterke overeenkomsten met de kostenplaatsenmethode. De methode van Activity Based Costing is hieronder grafisch weergegeven:



Figuur 20 - ABC-methode

Hoofdstuk 5.2.1.4 Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)

De Commissie BBV zegt over kosten voor omgevingsvergunningen:

‘In het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 was de functionele indeling leidend voor begroting en rekening. In het BBV is dat niet meer het geval. Provinciale Staten en de raad bepalen de indeling van de begroting en Gedeputeerde Staten en het college bepalen de daarvan afgeleide productenraming. De functionele indeling, al is ze niet meer leidend voor de provincies en gemeenten, kan echter niet worden gemist. Hetzelfde geldt voor de categoriale indeling. Diverse derden, met name de toezichthouders, het Rijk, het CBS en de Europese Unie, hebben elk behoefte aan bepaalde, eigen informatie. In het BBV is voorgeschreven welke informatie provincies en gemeenten dienen aan te leveren (artikel 71 tot en met 74). Ook is in het besluit opgenomen dat de functionele indeling (artikel 71) en de verdelingsmatrix (artikel 72) bij Ministeriële Regeling worden geregeld. Deze regeling specificeert dus de aan te leveren informatie. In hoofdlijnen komt het er op neer dat de begroting geconverteerd dient te worden naar de functionele indeling en de jaarrekening en de kwartaalcijfers naar de verdelingsmatrix.’²⁵⁹

²⁵⁹ Commissie BBV <www.commissiebbv.nl>, 14 maart 2006.

Hoofdstuk 6.1.1 Wettelijke voorschriften

Jurisprudentie

In 1995 is de Wet materiële belastingbepalingen²⁶⁰ in werking getreden. Bij deze wet zijn de heffingsmaatstaven van de meeste gemeentelijke heffingen vrijgegeven door in artikel 219, tweede lid, Gemeentewet te bepalen dat gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven. Het artikel noemt uitdrukkelijk twee uitzonderingen om zelf heffingsmaatstaven te bepalen, te weten de heffingsmaatstaven die voor bepaalde heffingen wettelijk zijn voorgeschreven, alsmede dat het bedrag van de gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.

De memorie van toelichting²⁶¹ vermeldt over deze nieuwe vrijheid onder meer het volgende: 'Het bepaalde in het tweede lid maakt duidelijk dat de gemeenten, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in bijzondere wetten en de paragrafen 2 en 3 nader gegeven regelen, zelf invulling kunnen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Die heffingsmaatstaven kunnen binnen een verordening variëren. Het staat gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing. In dat verband achten wij bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer van een op de riolering aangesloten object als heffingsmaatstaf voor een rioolaansluit- of rioolafvoerretributie goed denkbaar.'

Ook achten wij het goed denkbaar dat bijvoorbeeld bij de (zee)havengelden in de heffingsmaatstaf en dus in het bedrag van de belasting wordt rekening gehouden met de soort en de hoeveelheid van de lading die wordt vervoerd alsmede met de wijze waarop dit geschiedt. Milieuoverwegingen kunnen eveneens een rol spelen. Het stimuleren van meewerking aan systemen van gescheiden huisvuilinzameling via een lager tarief in de reinigingsrechten is daarvan een voorbeeld. Een uitputtende regeling in de wet is in verband met de grote variatie welke met name bij de rechten voorkomt op dat punt niet mogelijk. Daarom is gekozen voor een algemene regel in combinatie met een expliciete uitzondering. De gemeentelijke vrijheid waarvan artikel 219, tweede lid, uitgaat houdt tevens in dat de gemeente bij de keuze van de heffingsmaatstaven zelf moet toetsen of deze keuze recht doet aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. (...) De tekst van artikel 229, eerste lid, onderdeel a, waarin de gebruiksretributies zijn opgenomen is niet gewijzigd ten opzichte van de huidige tekst van artikel 277 Gemeentewet. Wij wijzen er op dat dit niet inhoudt dat er geen wijziging optreedt voor deze rechten. In een aantal arresten heeft de Hoge Raad uitgesproken dat de tarieven zich moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van de gemeentebezittingen en dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden. Deze jurisprudentie verliest zijn geldigheid onder de nieuwe regeling. Uit artikel 219, tweede lid, vloeit immers voort dat de rechten kunnen worden geheven naar in de verordening op te nemen maatstaven, welke zich slechts niet mogen richten naar het inkomen, de winst of het vermogen. In concreto betekent dit dat tariefsdifferentiaties op andere gronden dan verschillend gebruik van gemeentebezittingen geoorloofd zijn indien deze zich naar het oordeel van de gemeenteraad beter verstaan met het gemeentelijke beleid ter zake. Wij denken hier bijvoorbeeld aan schepen die aan dezelfde kade liggen en eenzelfde inhoud hebben maar die toch anders kunnen worden belast omdat de lading verschillend is.

Een heffingsmaatstaf naar soort lading is derhalve geoorloofd. Voorts kan bijvoorbeeld een tariefsvoordeel worden gegund aan schepen die een historische binding hebben met de gemeente of schepen die op grond van concurrentie overwegingen aan de gemeente gebonden moeten worden. Deze vrijheid geldt blijkens de algemene strekking

²⁶⁰ Wet van 27 april 1994 tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen, Stb. 419, en Wet van 27 april 1994 tot invoering van de Wet materiële belastingbepalingen, Stb. 420, beide in werking getreden op 1 januari 1995.

²⁶¹ *Kamerstukken II 1989/90, 21 591 nr. 3, p. 65-78.*

van artikel 219 niet alleen voor gebruiksretributies doch ook voor onder andere de genotsretributies, die zijn geregeld in artikel 229, eerste lid, onderdeel b, Gemeentewet. De beleidsvrijheid zou zich bij de reinigingsrechten bijvoorbeeld kunnen uiten in een andere heffingsmaatstaf, gekoppeld aan een lager tarief voor de reinigingsrechten als wordt meegewerkt aan een systeem van gescheiden huisvuilinzameling. Ook kan worden gedacht aan een hoger tarief voor huwelijksvoltrekkingen van niet-ingezetenen van een gemeente, om te voorkomen dat het pittoreske gemeentehuis wordt overstroomd met trouwlustigen die geen binding met de gemeente hebben'.

In de memorie van antwoord²⁶² wordt vervolgens opgemerkt:

'In de memorie van toelichting hebben wij het standpunt van de Interdepartementale Commissie inkomensprijzen onderschreven dat het hanteren van het draagkrachtbeginsel door de lagere overheid tot een doorkruising van het algemene inkomensbeleid zou kunnen leiden. Dit uitgangspunt brengt mee dat het hanteren van inkomensafhankelijke tarieven door gemeenten niet is toegestaan, omdat dit tot een doorkruising van het Rijksbeleid zou kunnen leiden. Een koppeling van het gemeentelijke tarief aan een inkomensafhankelijke regeling van het Rijk geeft hetzelfde effect. Een koppeling van het tarief aan het genieten van een bijstandsuitkering, het recht van de echte minima op een eenmalige uitkering, of het recht op individuele huursubsidie, is derhalve niet toegestaan. Wel is het mogelijk om de tariefstructuur te koppelen aan objectieve criteria die in een meer indirect verband een relatie met het inkomen kunnen hebben, zoals de waarde van een onroerend goed. (...). De leden van de SGP-fractie vroegen om een nadere beschouwing over de verhouding tussen de vrijheid van gemeenten tot het vaststellen van heffingsmaatstaven en algemene rechtsbeginselen als gelijkheid en evenredigheid. In de memorie van toelichting hebben wij aangegeven dat de gemeente bij de keuze van de heffingsmaatstaven zelf moet toetsen of die maatstaven voldoen aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel of het evenredigheidsbeginsel. Belastingheffing is een relatie tussen individu en gemeenschap, in het gemeenschappelijke belang dat in een goed georganiseerde samenleving is gelegen. De mate waarin deze beginselen worden gehanteerd is in sterke mate afhankelijk van de door tijd en plaats bepaalde behoeften. Het gelijkheidsbeginsel gaat ervan uit dat degenen die in een gelijke positie verkeren ook op gelijke wijze behandeld worden. De evenredigheidstheorie, vertaald naar de gemeentelijke belastingheffing, gaat ervan uit dat een ieder bijdraagt in de kosten van de gemeentelijke dienstverlening naar rato van de mate waarin daarvan profijt wordt getrokken. Dat die afweging het beste op plaatselijk niveau kan worden gemaakt, vindt zijn oorzaak in het feit dat op dat niveau het beste kan worden bepaald wanneer sprake is van gelijke gevallen en in welke mate wordt geprofiteerd van gemeentelijke dienstverlening. Beide zijn uiteraard alleen bij benadering aan te geven. Wij willen hier ter verduidelijking een voorbeeld geven. Twee identieke schepen met dezelfde lading die op dezelfde plaats (zouden) zijn afgemeerd, behoeven gelijke behandeling (hetzelfde belastingbedrag). Maar indien de lading van de schepen verschilt, zou kunnen worden geconcludeerd dat het voordeel voor een van die schepen aanzienlijk groter is dan voor dat andere schip. Een hoger belastingbedrag zou dan voor de hand kunnen liggen. Het betreft derhalve een weging van voor- en nadelen waarin wij niet (kunnen) treden. Ten overvloede wijzen wij erop dat het, evenals dat thans het geval is, mogelijk blijft om een vast tarief te blijven hanteren. Het blijft altijd het gemeentebestuur dat de weging doet'.

Advocaat-generaal IJssink merkt in een conclusie op dat het nieuwe van de nieuwe vrijheid volgens hem is dat de retributieheffing vanaf 1 januari 1995 niet alleen kan dienen voor het in rekening brengen van een prijs voor een overheidsprestatie, maar ook kan worden ingezet als instrument van overheidsbeleid, terwijl verder rekening kan worden gehouden met het profijt dat de gebruiker of de genietter van de gemeentelijke prestatie heeft, zodat van een zekere subjectivering van de retributie sprake kan zijn. Instrumentalisering en subjectivering zijn dus de steekwoorden die bij de nieuwe vrijheid horen.²⁶³

Inmiddels is er een stroom jurisprudentie op gang gekomen die inzicht geeft in de reikwijdte van de nieuwe vrijheid. De Hoge Raad oordeelt bijvoorbeeld dat het karakter van een rioolaansluitingsrecht ex artikel 229, eerste lid, aanhef en letter a, Gemeentewet zich niet verzet tegen een differentiatie van het tarief anders dan naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een eigendom als gevolg van de aansluiting op de

²⁶² Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 18-19.

²⁶³ HR 25 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8499.

gemeentelijke riolering. Differentiatie in het tarief naar oppervlakte van eigendommen is toegestaan, nu van een verboden differentiatie naar het inkomen, de winst of het vermogen als bedoeld in artikel 219, tweede lid, Gemeentewet geen sprake is. Voorts blijkt evenmin dat feiten of omstandigheden zijn vastgesteld of aangevoerd, waaraan de gevolgtrekking kan worden verbonden dat de wijze waarop de gemeente gebruik heeft gemaakt van de vrijheid om het tarief van het rioolrecht te differentiëren, in strijd is met algemene rechtsbeginselen of leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever niet op het oog kan hebben gehad.²⁶⁴

Ten aanzien van een rioolafvoerrecht over 1996 oordeelt de Hoge Raad dat een evenredig tarief van € 0,39 per m³ afgevoerd water, terwijl met betrekking tot de eerste 299 m³ afgevoerd water een vast tarief van € 37,79 geldt, niet onredelijk of willekeurig is. Het tarief is evenmin in strijd met het gelijkheidsbeginsel of het evenredigheidsbeginsel. Er is voorts geen rechtsregel op grond waarvan het tarief gelijke tred zou moeten houden met de door de lozingen opgeroepen kosten.²⁶⁵

In de lagere rechtspraak is geoordeeld ten aanzien rioolrecht van gebruikers over het jaar 2005 dat niet kan worden gezegd dat de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf impliceert dat het rioolrecht afhankelijk wordt gesteld van het vermogen van de gebruiker van een eigendom. Er bestaat immers geen vast verband tussen de omvang van de vermogens van de gebruikers van eigendommen en de WOZ-waarde van die eigendommen. Zo zijn vele onroerende zaken niet in gebruik bij eigenaren maar bij anderen bijvoorbeeld huurders, terwijl onroerende zaken die bij eigenaren in gebruik zijn veelal zijn bezwaard met hypotheek.²⁶⁶ Hof Arnhem en de Hoge Raad onderschrijven dit oordeel.²⁶⁷

Een tarief, dat was gebaseerd op het aantal omgezette liters motorbrandstoffen, naar het oordeel van de Hoge Raad geen sprake was van een ontoelaatbare tariefstelling naar draagkracht.²⁶⁸

Een andere procedure waarin wettelijke voorschriften aan de orde zijn gesteld, is het arrest van de Hoge Raad van 23 december 2005.²⁶⁹ In deze procedure werd een laag tarief voor het eenmalig rioolaansluitrecht voor bestaande woningen en hoog tarief voor nieuwe woningen in rekening gebracht. Door de achterliggende (beleids)overwegingen inzake het profijtbeginsel van de gemeenteraad oordeelde de Hoge Raad dat de gemeenteraad niet is getreden buiten de grenzen van de vrijheid die artikel 219, tweede lid, Gemeentewet biedt. Evenmin komt de verordening daardoor in strijd met enig algemeen rechtsbeginsel, aldus de Hoge Raad.

²⁶⁴ HR 25 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8499.

²⁶⁵ HR 24 september 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7511.

²⁶⁶ Rb. Zutphen 22 augustus 2006, ECLI:NL:RBZUT:2006:AY7289.

²⁶⁷ HR 15 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD5477.

²⁶⁸ HR 28 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8550.

²⁶⁹ HR 23 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR7771.

Hoofdstuk 6.1.3 Kostendekking

Bij de beoordeling van de verordening rioolrechten zijn in de jurisprudentie voorwaarden ten aanzien van de kostendekkendheid naar voren gekomen. Uit deze jurisprudentie kan worden afgeleid dat de gemeente een zekere vrijheid heeft bij de beantwoording van de vraag welk deel van de rioleringskosten zij wil dekken door middel van een aansluitrecht of van een afvoerrecht. Een strikt onderscheid in die zin dat alleen investeringskosten mogen worden gedekt door de eigenaarsheffing en alleen exploitatiekosten door middel van de gebruikersheffing, is daarbij niet geboden. Nog ervan afgezien dat een dergelijke verdeling voor sommige kostensoorten niet trefzeker kan worden gemaakt, zou een onderscheid in die zin ook niet verenigbaar zijn met het gegeven dat zowel de eigenaar als de gebruiker hun genot ontleen aan een goed functionerende gemeentelijke riolering. Die vrijheid doet er niet aan af dat de gemeente op controleerbare wijze moet vastleggen welke uitgaven zij in welke mate door elk van de heffingen beoogt te dekken. Die plicht kwam er volgens de jurisprudentie op neer dat de gemeente de uitgaven die zij aldus beoogt te dekken op zodanige wijze moet omschrijven, dat duidelijk is dat bepaalde geraamde uitgaven niet zowel bij het door het aansluitrecht te dekken gedeelte van de totale rioleringskosten, als bij het door het afvoerrecht te dekken gedeelte daarvan in aanmerking worden genomen.²⁷⁰

In latere jurisprudentie is deze verantwoordingsplicht sterk afgezwakt. In het geval dat het hof vastgesteld had wat de omvang van alle rioleringskosten was en dat de gemeente beoogde om 82,95% van deze kosten uit het rioolaansluitrecht en 10,75% uit het riolafvoerrecht te dekken, oordeelde de Hoge Raad dat deze vaststelling geen andere gevolgtrekking toelaat dan dat de gemeente voldaan heeft aan de eis dat op controleerbare wijze is vastgelegd welke uitgaven zij in welke mate door elk van de heffingen beoogt te dekken en dat bovendien de opbrengstlimiet van artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet niet is overschreden.²⁷¹

In een latere zaak oordeelde de Hoge Raad dat is voldaan aan de eis dat op controleerbare wijze is vastgelegd welke uitgaven de gemeente in welke mate door elk van de heffingen beoogt te dekken, ingeval de gemeente de keuze heeft gemaakt om de totale rioleringskosten pondspondsgewijs te verdelen over aansluit- en afvoerrecht. Verbijzondering van kosten die aan de afvoer worden toegerekend, kan achterwege blijven.²⁷² Het is derhalve niet noodzakelijk om de kosten uitdrukkelijk per post aan ofwel het rioolaansluitrecht ofwel het riolafvoerrecht toe te rekenen.

Ten aanzien van een riolafvoerrecht van grote lozers, bepaalt de Hoge Raad dat het totale bedrag dat volgens de ramingen door de grote lozers wordt opgebracht, niet mag uitstijgen boven de totale kosten die naar een redelijke maatstaf aan deze groep kunnen worden toegerekend. Stijgt het verhaalsbedrag daar naar orde van grootte bovenuit, dan wordt het evenredigheidsbeginsel geschonden. Van een redelijke maatstaf voor toerekening van kosten aan de grote lozers is al sprake indien de aan hen toegerekende kosten een ongeveer even groot deel uitmaken van de totale geraamde (vaste plus variabele) kosten van de riolering als de volgens die ramingen door deze groep tezamen af te voeren hoeveelheid afvalwater deel uitmaakt van de totale hoeveelheid af te voeren water. De keuze om al dan niet een verfijnder methode van kostentoerekening te hanteren, zoals het over de grote lozers omslaan van het deel van de totale rioleringskosten dat door de afvoer van deze groep wordt veroorzaakt, is aan de gemeenteraad. Het maakt niet uit of het niet door middel van het afvoerrecht gedekte deel van de rioleringskosten wordt bestreden uit de opbrengst van een rioolaansluitrecht, dan wel uit de algemene middelen.²⁷³

In een uitspraak van 2007 de rechtbank te Arnhem²⁷⁴ werd geoordeeld over een systeem waarbij de jaarlijkse rioleringskosten uitsluitend werden verhaald op de zakelijk gerechtigden. Deze heffingssystematiek waarbij op een beperkte groep, de zakelijk gerechtigden, de volledige rioleringskosten (waaronder ook de kosten gemaakt ten behoeve van de gebruikers) wordt verhaald, is naar het oordeel van de rechtbank in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het systeem van heffing van rioolrechten mag er immers niet toe leiden dat aan de in de heffing betrokken groep belastingplichtigen meer kosten in rekening wordt gebracht dan naar een

²⁷⁰ HR 12 oktober 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD4526, inzake belastingjaar 1994.

²⁷¹ HR 13 mei 2005, ECLI:NL:HR:2005:AF7525.

²⁷² HR 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7345.

²⁷³ HR 13 mei 2005, ECLI:NL:HR:2005:AF7525.

²⁷⁴ Hof Arnhem 16 april 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BA3469.

redelijke maatstaf aan hen kunnen worden toegerekend.²⁷⁵ Aangezien in het onderhavige geval uitsluitend de zakelijk gerechtigden en niet tevens de gebruikers - aan welke groep ook kosten kunnen worden toegerekend - in de heffing worden betrokken, wordt de genoemde redelijke maatstaf overschreden. Inmiddels hebben Hof Arnhem en de Hoge Raad beslist dat het wel degelijk mogelijk is om uitsluitend van de zakelijk gerechtigden te heffen.²⁷⁶ De Hoge Raad verwijst naar hetgeen is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling en oordeelt dat gemeenten op grond van artikel 219, tweede lid, Gemeentewet zelf invulling kunnen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in de wet gegeven nadere regelen. Het staat hun in beginsel vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijk beleid en de praktijk van de belastingheffing.²⁷⁷ Het staat een gemeente vrij om alleen de zakelijk gerechtigden - en dus niet de gebruikers - als belastingplichtigen in de heffing van rioolrecht te betrekken. Ingeval een gemeente één rioolgebruiksretributie heft, mag zij alle aan de aanleg, het onderhoud en het gebruik van het riool verbonden kosten verhalen op de in de verordening aangewezen categorie van belastingplichtigen. Dat tarieven van een gebruiksretributie zich zouden moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van gemeentebezittingen en dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief zou toelaten naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden, vindt geen steun in de tekst van de wet en is in strijd met de bedoeling van de wetgever.²⁷⁸ Ook hoeft de toegepaste heffingsmaatstaf bij een gebruiksretributie als de onderhavige niet gerelateerd te zijn aan de hoeveelheid afvalwater die vanuit de eigendommen wordt geloosd of aan de omvang van de daardoor in individuele gevallen opgeroepen kosten. Bij de parlementaire behandeling is voorts opgemerkt dat de WOZ-waarde in een geval als het onderhavige een geoorloofde heffingsmaatstaf vormt.²⁷⁹

Voor de heffing van het rioolrecht zijn dus de volgende situaties denkbaar:

- De gemeente betreft alle eigenaren óf alle gebruikers in de heffing. De heffing mag maximaal kostendekkend zijn.
- De gemeente betreft alle eigenaren én alle gebruikers in de heffing. De heffingen mogen in totaal maximaal kostendekkend zijn en controleerbaar moet zijn welk deel bij de eigenaren en welk deel bij de gebruikers in rekening wordt gebracht.
- De gemeente betreft van een categorie belastingplichtigen slechts een gedeelte in de heffing (bijvoorbeeld de grootverbruikers). De heffing mag maximaal kostendekkend zijn. Belastingplichtigen uit de categorie die niet in zijn geheel in de heffing worden betrokken, mogen niet meer dan een evenredig deel van de kosten in rekening gebracht krijgen. De overige kosten kunnen in hun geheel aan de andere categorie in rekening worden gebracht, dan wel uit de algemene middelen worden bekostigd.

Zoals blijkt uit de geschiedenis van de totstandkoming van de voorganger van artikel 229b Gemeentewet dient bij het bepalen van de kosten van een voorziening of een dienst in beginsel nauwkeurig te worden geraamd. Het tarief van de heffing dient vervolgens zodanig te worden vastgesteld dat geen winst wordt gemaakt. Een heffing die bij lange na niet kostendekkend is vraagt minder nauwkeurigheid dan een heffing die 100% kostendekkend is. In overeenstemming hiermee moet worden aanvaard dat een overschrijding met enkele promillen niet tot onverbindendheid van de verordening leidt. Het feit dat de geraamde baten van die rechten de geraamde lasten ter zake overschrijden met een in verhouding tot die lasten verwaarloosbaar klein bedrag, leidt derhalve niet tot gehele of gedeeltelijke onverbindendheid van het tarief.²⁸⁰ Op basis van deze uitspraak oordeelt hof 's-Hertogenbosch 26 april 2000, nr. 98/1437, *BNB* 2002/14, inzake de rioolafvoerrechten dat een overschrijding van 0,83 promille, te weten € 24.972 op een begroting van € 29.901.171 een verhoudingsgewijs verwaarloosbaar klein bedrag vormt. De Hoge Raad oordeelt in de OZB-uitspraak Harderwijk dat een te hoog tarief en dus een te hoge kostendekkendheid niet met zich mee hoeft te brengen dat het tarief onverbindend is. De rechter dient de aanslag echter evenredig te verlagen tot op 100 % kostendekkendheid.²⁸¹

²⁷⁵ Zie ook HR 10 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7505.

²⁷⁶ Hof Arnhem 9 oktober 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB5160. Bevestigd door HR 15 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD5477.

²⁷⁷ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 65-67 en p. 77-78.

²⁷⁸ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 77.

²⁷⁹ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 66.

²⁸⁰ HR 3 november 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2917 stond toe dat op grafonderhoudsrechten een winst werd geraamd van 2,6 promille, namelijk € 1.815 op een begroting van € 700.183.

²⁸¹ HR 1 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD7797.

Partiële of gehele onverbindendheid

De Hoge Raad oordeelt dat indien het ingevolge een baatbelastingverordening geheven bedrag hoger is dan het totaal van de door middel van een baatbelasting te verhalen lasten dat is vastgesteld in het bekostigingsbesluit, die overschrijding niet meebrengt dat de baatbelastingverordening in haar geheel onverbindend is. Slechts het in die verordening opgenomen tarief is onverbindend voor zover daardoor het in het bekostigingsbesluit gestelde maximum wordt overschreden. Aan overschrijding van dat maximum dienen immers geen verdergaande rechtsgevolgen te worden verbonden dan nodig is om de in het bekostigingsbesluit gelegen waarborg tot zijn recht te doen komen.²⁸² Die regel ziet niet alleen op gevallen waarin dat maximum in het bekostigingsbesluit is vastgesteld op een bepaald bedrag, maar geldt ook als dat maximum is uitgedrukt in een percentage van de kosten van de te treffen voorzieningen. In onderdeel 4.2.8 van het verwijzingsarrest²⁸³ is (voor het geval na verwijzing zou komen vast te staan dat de gemeente te veel kosten heeft aangemerkt als aan de voorzieningen verbonden lasten) opgemerkt dat indien onverkorte toepassing van de baatbelastingverordening zou leiden tot heffing van een hoger bedrag aan baatbelasting dan het ingevolge het bekostigingsbesluit te verhalen bedrag, aan de baatbelastingverordening verbindende kracht moet worden ontzegd. Deze overweging dient in het licht van de hiervoor vermelde rechtspraak aldus te worden opgevat, dat het in de baatbelastingverordening opgenomen tarief onverbindend is voor zover het bedoelde maximum daardoor wordt overtroffen. Het hof heeft daarom terecht slechts de bepaling inzake het tarief van de verordening onverbindend geacht en dat tarief aangepast aan de hand van het bedrag dat volgens het bekostigingsbesluit (ten hoogste) kon worden geheven. Het cassatiemiddel dat betoogt dat hof Den Haag de baatbelastingverordening onverbindend had moeten verklaren, omdat de opbrengst van de baatbelasting (f 7.340.659) het volgens het bekostigingsbesluit maximaal te verhalen bedrag (f 6.397.185) overtrof, faalt derhalve.²⁸⁴ Het is belangrijk om te realiseren dat de gemeente in casu ten onrechte rentederving wegens het tijdsverloop tussen het moment van voltooiing van de voorzieningen en de heffing van de baatbelasting, alsmede onderhoudskosten tot de verhaalbare kosten had gerekend. Na aftrek van deze onverhaalbare kosten resteerde een bedrag van f 7.526.100 aan verhaalbare kosten. Ingevolge het bekostigingsbesluit kon hiervan ten hoogste 85%, te weten f 6.397.185 via de baatbelasting worden verhaald. Uit de accountantsverklaring bleek dat de opbrengst van de baatbelasting f 7.340.659 bedroeg, zodat het maximaal verhaalbare bedrag met f 943.474 werd overschreden. Daarom verlaagde het hof het tarief per vierkante meter ad f 50,30 tot f 43,83 ($6.397.185 / 7.340.659 \times f 50,30$) en het tarief per strekkende meter ad f 1.618,67 tot f 1.410,62. De aanslag die was opgelegd naar 136 vierkante meter en 9,5 strekkende meter werd vervolgens verlaagd van f 22.218 tot f 19.361. De conclusie is dat het middels de baatbelasting verhalen van kosten waarvan naderhand blijkt dat ze niet verhaalbaar zijn, kan leiden tot partieel onverbindende tarieven. De tarieven worden alsdan naar evenredigheid van de overschrijding verlaagd.

In een uitspraak over de reinigingsrechten formuleert de Hoge Raad nieuwe uitgangspunten over partiële en algehele onverbindendheid. Een stadsdeel had een deel van de geraamde lasten voor straatreiniging en reinigingspolitie dat aan de afvalstoffenheffing was toe te rekenen aan de reinigingsrechten bedrijfsvuil 2004 toegerekend. Voor het reinigingsrecht bedrijfsvuil dient echter afzonderlijk te worden onderzocht of het tarief in overeenstemming met artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet is vastgesteld. Deze afzonderlijke raming is ook verplicht als de heffing van het reinigingsrecht bedrijfsvuil tezamen met de afvalstoffenheffing in één verordening is geregeld. De Hoge Raad oordeelt daarom dat in het onderhavige geval strijd is ontstaan met het voorschrift van artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet, doordat in de raming van de lasten van de inzameling van bedrijfsvuil één of meer posten zijn opgenomen die niet, althans niet volledig dienen ter dekking van de kosten van deze inzameling. In zo'n geval geldt in beginsel dat de tariefstelling in de gemeentelijke verordening slechts partieel onverbindend is, namelijk voor zover - nadat uit de lastenraming de (gedeelten van) posten zijn geëlimineerd die daarin ten onrechte zijn opgenomen - de geraamde baten uitgaan boven de geraamde lasten. Van algehele onverbindendheid is echter sprake indien:

²⁸² Vgl. HR 27 juni 2003, ECLI:NL:HR:2003:AH8791, HR 3 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6992 en HR 22 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY8644.

²⁸³ HR 16 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2770.

²⁸⁴ HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2592.

1. het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de desbetreffende post(en) (in zoverre) niet diende(n) ter dekking van de kosten waarvoor het recht of de rechten op grond van artikel 229, eerste lid, letters a en b, Gemeentewet en de desbetreffende verordening mochten worden geheven, en bovendien
2. na de eliminatie van de desbetreffende bedragen uit de lastenraming, de geraamde baten in betekenende mate uitgaan boven het gecorrigeerde bedrag van de geraamde lasten.²⁸⁵

Naar moet worden aangenomen, bedoelt de Hoge Raad met het eerste criterium dat het de heffende instantie niet op voorhand duidelijk mag zijn geweest dat de betreffende post(en) (in zoverre) niet behoorde(n) tot de categorie van te dekken kosten waarvoor het recht of de rechten mochten worden geheven.

De Hoge Raad verwijst de zaak voor nader onderzoek met inachtneming van deze uitgangspunten, die in eerdere rechtspraak nog niet waren geformuleerd. Daartoe dienen partijen de gelegenheid te krijgen hun stellingen aan die uitgangspunten aan te passen. Bij de voortgezette behandeling dient, voor het geval die uitgangspunten leiden tot partiële onverbindendheid van het tarief, nader onderzoek plaats te vinden naar de mate waarin dientengevolge de aanslag verminderd dient te worden.²⁸⁶

Hof Amsterdam heeft reeds op 12 november 2009²⁸⁷ uitspraak gedaan. Op grond van de productenraming is aannemelijk dat de kosten die het stadsdeel in 2004 heeft gemaakt voor straatreiniging en reinigingspolitie € 9.989.000 en € 2.236.000 bedragen, terwijl in eerste instantie was uitgegaan van € 1.477.000. Het stadsdeel heeft ervoor gekozen om een derde van de totale kosten van straatreiniging toe te rekenen aan de afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht bedrijfsvuil, een derde deel aan de riooltaak en een derde deel aan het onderhoud van wegen. Voor de kosten van reinigingspolitie is eenzelfde keuze gemaakt. De heffingsambtenaar heeft deze toerekening onderbouwd door te stellen dat het aanbieden van afvalstoffen in zakken, nevenvervuiling (zwerfvuul) met zich brengt en dat controle nodig is op het juist aanbieden van afval. Het hof ziet geen aanleiding om de gemaakte keuze onjuist te achten. Een dergelijke keuze maakt immers deel uit van de vrije beleidsruimte van de stadsdeelraad. Dit brengt mee dat een derde deel van € 9.989.000 = € 3.329.667 en een derde deel van € 2.236.000 = € 745.333, mogen worden toegerekend aan de kosten voor het inzamelen van huishoudelijke en bedrijfsafvalstoffen waarop de afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht bedrijfsvuil gezamenlijk betrekking hebben. Op basis van onderzoeksresultaten uit 1997 naar de omvang van het aanbod van huishoudelijk en bedrijfsafval, met een onderlinge verhouding van 67:33, kon € 1.344.750 (33% van (€ 3.329.667 + € 745.333)) aan de kosten voor het inzamelen van bedrijfsafval worden toegerekend. Nu de kosten voor straatreiniging en reinigingspolitie voor slechts € 972.000 aan het reinigingsrecht zijn toegerekend, concludeert het hof dat deze kosten niet voor een te hoog bedrag zijn toegerekend en dat geen strijd bestaat met artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet. Overigens wordt de aanslag wel verminderd met de daarin begrepen 19% omzetbelasting, omdat de verordening niet uitdrukkelijk vermeldt dat de reinigingsrechten worden verhoogd met omzetbelasting. Voor zover een heffende instantie omzetbelasting verschuldigd is over een heffing (zoals reinigingsrechten waarbij de gemeente in concurrentie treedt met particuliere afvalbedrijven), kan deze omzetbelasting op grond van het legaliteitsbeginsel namelijk uitsluitend worden verhaald indien de verordening zulks uitdrukkelijk bepaalt.

In een uitspraak over de rioolrechten van eigenaren en van gebruikers oordeelt de Hoge Raad in vergelijkbare zin. Hof 's-Hertogenbosch heeft op 21 juni 2005²⁸⁸ ter zake geoordeeld dat in de raming van de lasten van de gemeentelijke riolering een tweetal posten was opgenomen die daarin niet thuishoorden, te weten de post bergbezinkbassin en de post perceptiekosten. Na eliminatie van deze twee posten uit de lastenraming, gingen de geraamde baten van de rechten uit boven de geraamde lasten ter zake, zodat de in de toepasselijke verordening neergelegde tarieven strijdig waren met het bepaalde in artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet. Het hof trok hieruit de conclusie dat het tarief in die mate moet worden aangepast dat wel wordt voldaan aan de eis van artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet. In cassatie betoogde belanghebbende dat het hof het tarief algeheel onverbindend had moeten verklaren, en als uitvloeisel daarvan de aanslagen algeheel had moeten vernietigen. De Hoge Raad overweegt dat bij de beoordeling van deze klacht tot uitgangspunt dient dat in een geval als het hof hier aanwezig heeft geacht, in beginsel geldt dat de tariefstelling in de gemeentelijke verordening slechts partieel onverbindend is. De tariefstelling

²⁸⁵ Het criterium 'in betekenende mate' betekent in fiscalibus 'ten minste 25%'. Hof 's-Gravenhage 29 oktober 1991, ECLI:NL:GHSGR:1991:AW5814.

²⁸⁶ HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC3691.

²⁸⁷ Hof Amsterdam 12 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK3181.

²⁸⁸ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2483.

is onverbindend voor zover - nadat uit de lastenraming de (gedeelten van) posten zijn geëlimineerd die daarin ten onrechte zijn opgenomen - de geraamde baten uitgaan boven de geraamde lasten. Van algehele onverbindendheid is echter sprake indien:

- het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de desbetreffende post(en) (in zoverre) niet diende(n) ter dekking van de kosten waarvoor het recht of de rechten op grond van artikel 229, eerste lid, letters a en b, Gemeentewet en de desbetreffende verordening mochten worden geheven, en bovendien
- na de eliminatie van de desbetreffende bedragen uit de lastenraming, de geraamde baten in betekende mate uitgaan boven het gecorrigeerde bedrag van de geraamde lasten.²⁸⁹

Naar moet worden aangenomen, bedoelt de Hoge Raad met het eerste criterium dat het de heffende instantie niet op voorhand duidelijk mag zijn geweest dat de betreffende post(en) (in zoverre) niet behoorde(n) tot de categorie van te dekken kosten waarvoor het recht of de rechten mochten worden geheven.

De Hoge Raad geeft het verwijzingshof opdracht om allereerst te onderzoeken of het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de posten bergbezinkbassin en perceptiekosten niet, althans niet geheel, dienden ter dekking van de kosten waarvoor de rioolrechten mochten worden geheven (lees: of het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de posten bergbezinkbassin en perceptiekosten niet, althans niet geheel, behoorden tot de categorie van te dekken kosten waarvoor de rioolrechten mochten worden geheven). Opmerking verdient daarbij nog het volgende. Met betrekking tot de vraag of en zo ja in hoeverre de opbrengstlimiet is overschreden, is het verwijzingshof gebonden aan het in cassatie niet bestreden oordeel van het hof dat noch de post bergbezinkbassin noch de post perceptiekosten diende ter dekking van de kosten waarvoor de rioolrechten mochten worden geheven. Niettemin staat het de heffingsambtenaar vrij om - met het oog op de gevolgen van de limietoverschrijding - het standpunt in te nemen dat die posten wél daartoe dienden. In dat geval geldt immers bij uitstek dat een ontkennend antwoord moet worden gegeven op de vraag of het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat die posten daartoe niet dienden. In dit verband dient voor wat betreft de post perceptiekosten acht geslagen te worden op de tweede alinea van onderdeel 4.3.2 van het arrest van de Hoge Raad van 2 december 2005²⁹⁰. Indien het verwijzingshof tot het oordeel komt dat het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de post bergbezinkbassin niet, althans niet geheel, diende ter dekking van de kosten waarvoor de rioolrechten mochten worden geheven, dient het vervolgens te beoordelen of, na eliminatie van het desbetreffende bedrag uit de lastenraming, de geraamde baten in betekende mate uitgaan boven het gecorrigeerde bedrag van de geraamde lasten.²⁹¹

In een uitspraak over rioolafvoerrechten oordeelt de Hoge Raad dat sprake is van algehele onverbindendheid van de verordening indien het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de desbetreffende post(en) (in zoverre) niet diende(n) ter dekking van de kosten waarvoor het recht of de rechten op grond van artikel 229, lid 1, letters a en b, Gemeentewet en de desbetreffende verordening mochten worden geheven én bovendien de geraamde baten in betekende mate uitgaan boven de geraamde lasten. Van 'in betekende mate' is sprake indien de geraamde baten 10 percent of meer uitgaan boven de geraamde lasten.²⁹²

²⁸⁹ HR 10 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC3691.

²⁹⁰ Hoge Raad 2 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7345.

²⁹¹ HR 29 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5103.

²⁹² HR 13 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7248.

Hoofdstuk 6.2.2 Kruissubsidiëring

Europese dienstenrichtlijn, Wabo en Machtigingsrichtlijn beperken kruissubsidiëring

De Europese dienstenrichtlijn²⁹³, de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) en de Machtigingsrichtlijn hebben gevolgen voor de beoordeling van de kostendeckendheid van met name legesverordeningen.

Overigens ontraadt het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties het gebruik van kruissubsidiëring op grote schaal. Beperking van kruissubsidiëring tot gelijke diensten of groepen van diensten verdient de voorkeur.

Europese dienstenrichtlijn

De Dienstenrichtlijn heeft gevolgen voor de beoordeling van de kostendeckendheid bij vergunningverlening aan dienstverleners. De Dienstenrichtlijn bepaalt namelijk dat eventuele kosten voor de aanvragers in verband met hun vergunningaanvraag redelijk moeten zijn en evenredig met de kosten van de vergunningsprocedures in kwestie, en de kosten van de procedures niet mogen overschrijden (artikel 13, tweede lid, Europese dienstenrichtlijn). Deze bepaling sluit aan bij het streven van het kabinet om meer transparantie en uniformiteit bij de vaststelling van leges tot stand te brengen. Die kostentoerekening hoeft niet op individuele basis plaats te vinden. De Dienstenrichtlijn laat toe dat vaste (forfaitaire) bedragen voor dienstverlening in verband met vergunningprocedures worden gehanteerd, mits die forfaitaire kosten zijn gebaseerd op gemiddelde kosten.

Slechts een beperkt aantal vergunningstelsels valt onder de werkingssfeer van de Dienstenrichtlijn. Een vergunningstelsel valt alleen onder de werking van de Dienstenrichtlijn als het vergunningstelsel specifiek is gericht op dienstverleners.²⁹⁴ Een algemeen vergunningstelsel valt niet onder de Dienstenrichtlijn, omdat een algemeen stelsel zich niet uitsluitend richt op dienstverleners. Zo valt de omgevingsvergunning niet onder de Dienstenrichtlijn, omdat de verplichting om over een omgevingsvergunning te beschikken voor eenieder geldt die bepaalde bouwactiviteiten wil verrichten en niet specifiek voor een dienstverlener (bijvoorbeeld een aannemer). Dit betekent dus ook dat het verbod op kruissubsidiëring tussen legestarieven zoals opgenomen in artikel 13, tweede lid van de Dienstenrichtlijn niet van toepassing is op leges voor het aanvragen van een omgevingsvergunning. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor sloopvergunningen (zie echter hieronder 'Wabo', die een zekere beperking van de mogelijkheden tot kruissubsidiëring bewerkstelligt). Ook de uitritvergunning is zowel op particulieren als op bedrijven gericht, waardoor er sprake is van een algemene regel die buiten de reikwijdte van de Dienstenrichtlijn valt. Het aanvragen van een uitritvergunning door een horeca-ondernemer valt dus niet onder de Dienstenrichtlijn, maar het aanvragen van een horecavergunning of een terrasvergunning door diezelfde horeca-ondernemer wel. De vergunningen en ontheffingen van de Winkeltijdenwet vallen evenmin onder de Dienstenrichtlijn. De Winkeltijdenwet richt zich op de openingstijden van winkels, waarbij een 'winkel' wordt gedefinieerd als een plaats waar goederen (en geen diensten) worden verkocht. De belanghebbenden ter zake zijn immers veelal leveranciers van goederen in plaats van dienstverleners. Het onderscheid tussen diensten en leveringen van goederen doet zich scherp voor bij de marktverordening. De standplaatsvergunning valt niet onder de Dienstenrichtlijn, omdat die zich voornamelijk richt op ondernemers die goederen verkopen. De vergunning voor de organisatie voor een markt valt wel onder de Dienstenrichtlijn, omdat die zich richt op de dienstverlener: de organisator van de markt.

Geconcludeerd kan worden dat de activiteit waarvoor een vergunning wordt aangevraagd leidend is voor de vraag of de Dienstenrichtlijn van toepassing is. De hoedanigheid van de aanvrager is niet relevant.

Daarnaast bevat de Dienstenrichtlijn een aantal uitgezonderde diensten. Artikel 2, tweede lid, bevat een opsomming van activiteiten waar de dienstenrichtlijn niet op ziet. Die uitgezonderde activiteiten zijn:

²⁹³ Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (*PbEU* L 376/36-68 van 27.12.2006).

²⁹⁴ Overweging 9 van de Dienstenrichtlijn bepaalt dat de richtlijn alleen van toepassing is op eisen met betrekking tot de toegang tot of de uitoefening van een dienstenactiviteit. De richtlijn is derhalve niet van toepassing op eisen, regels, voorschriften en administratieve sancties die de dienstenactiviteit niet specifiek regelen of daarop specifiek van invloed zijn, maar die de dienstverleners bij de uitvoering van hun economische activiteit in acht dienen te nemen op dezelfde wijze als natuurlijke personen die als particulier handelen.

1. niet-economische diensten van algemeen belang;
2. financiële diensten;
3. elektronische communicatiediensten en -netwerken en bijbehorende faciliteiten en diensten;
4. diensten op het gebied van vervoer, met inbegrip van havendiensten;
5. diensten van uitzendbedrijven;
6. diensten van de gezondheidszorg;
7. audiovisuele diensten, met inbegrip van cinematografische diensten en radio-omroep;
8. gokactiviteiten die erin bestaan dat een financiële waarde wordt ingezet bij kansspelen;
9. activiteiten in het kader van de uitoefening van het openbaar gezag;
10. sociale diensten betreffende sociale huisvesting, kinderopvang en ondersteuning van gezinnen of personen in permanente of tijdelijke nood;
11. particuliere beveiligingsdiensten; en
12. diensten van notarissen en deurwaarders.

Op grond van deze concrete uitzonderingen is het verbod op kruissubsidiëring tussen legestarieven bijvoorbeeld niet van toepassing op de kansspelvergunning en de ontheffing op grond van het Voertuigreglement voor bijzondere transporten.

Zoals vermeld, moet kruissubsidiëring beperkt worden tot het niveau van sterk samenhangende vergunningstelsels die wel onder de werkingssfeer van de Dienstenrichtlijn vallen. De VNG heeft de betreffende diensten in haar model-legesverordening in een afzonderlijke titel opgenomen, te weten Titel 3 Dienstverlening vallend onder Europese dienstenrichtlijn. In deze titel zijn 7 hoofdstukken opgenomen, te weten: Horeca²⁹⁵, Organiseren evenementen of markten, Prostitutiebedrijven, Splitsingsvergunning woonruimte, Leefmilieuverordening, Brandbeveiligingsverordening, alsmede een Restcategorie. Het hoofdstuk Organiseren evenementen en markten kent meerdere diensten die sterk samenhangen, te weten vergunningen op het organiseren van een evenement, herdenkingsplechtigheid, braderie, optocht, feest, muziekvoorstelling of wedstrijd op of aan de weg, snuffelmarkt en een vergunning voor het organiseren van een markt. Dit betekent dat tussen leges voor evenementenvergunningen en een vergunning om een markt te organiseren onderling wel sprake mag zijn van kruissubsidiëring.

De conclusie is dat de Europese dienstenrichtlijn niet verbiedt om aan kruissubsidiëring te doen tussen diensten die weinig met elkaar van doen hebben, mits de diensten niet onder de werkingssfeer van de Dienstenrichtlijn vallen (bijvoorbeeld kruissubsidiëring tussen bouwen en trouwen; zie echter hierna 'Wabo'). De Dienstenrichtlijn verbiedt evenmin om binnen een cluster van sterk samenhangende diensten (die onder de werkingssfeer van de Dienstenrichtlijn vallen) aan kruissubsidiëring te doen (bijvoorbeeld tussen vergunningen voor het organiseren van snuffelmarkt en voor het organiseren van evenementen). De Dienstenrichtlijn verbiedt uitsluitend om aan kruissubsidiëring te doen tussen clusters van diensten die niet sterk met elkaar samenhangen, maar waarvan ten minste één cluster wel onder de werkingssfeer van de Dienstenrichtlijn valt (bijvoorbeeld evenementenvergunningen met prostitutievergunning (beide vallen onder de Dienstenrichtlijn), dan wel evenementenvergunning en loterijvergunning (alleen de evenementenvergunning valt onder de Dienstenrichtlijn)).

Ook waterschappen en provincies hebben te maken met de gevolgen van de Europese dienstenrichtlijn. Voor provincies gaat het bijvoorbeeld om de volgende regelingen:

- Grondwaterverordening / Verordening fysieke leefomgeving: verbod om in waterwingebieden of grondwaterbeschermingsgebieden bepaalde inrichtingen op te richten, in werking te hebben of de werking ervan te veranderen;
- Provinciale milieuverordening: vergunning voor inrichting in milieubeschermingsgebied;
- Wegenverordening: ontheffing op het verbod in of onder de weg kabels, buizen, duikers, goten en andere werken te leggen of te hebben, of op of boven de weg borden te plaatsen;
- Beleidsregels ligplaatsen: regels voor recreatieve vaartuigen.

In de toelichting op de model-legestarieventabel is bij deze diensten vermeld dat de Europese dienstenrichtlijn van toepassing is, zodat kruissubsidiëring met andere hoofdstukken voorkomen dient te worden.

Voor waterschappen gaat het bijvoorbeeld om de volgende regelingen:

²⁹⁵ Bij horeca gaat het om een niet te scheiden combinatie van verkoop van goederen en het leveren van service/diensten, waardoor horeca-activiteiten onder de reikwijdte van de Dienstenrichtlijn vallen.

- De Modelverordening inzake de gegevens die bij een aanvraag tot verlening of wijziging van een vergunning op grond van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren (Wvo) moeten worden verstrekt: Dit artikel bepaalt dat een bedrijf die in aanmerking wil komen voor een korting op de Wvo-heffing voor het lozen van afvalwater vanuit een IBA, een certificaat te overhandigen. Dit artikel met de hierin opgenomen eis zal vóór 28 december 2009 worden geschrapt uit de Modelverordening van de Unie van Waterschappen;
- Beleidsregels toepassing ontzilt zeezand: vergunningplicht voor lozingen vanuit ontzilt zeezand;
- Beleidsnotitie varen/vaartuigen: ontheffingverlening aan een specifieke kanoclub of een andere waterrecreatie verzorgende entiteit;
- Beleidsnotitie ontheffingverlening bewegwijzering objecten: ontheffingverlening voor het plaatsen van objectbewegwijzeringsborden door bedrijven en particulieren.

Wabo

De Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is op 1 oktober 2010 inwerking getreden. De Wabo brengt ongeveer 25 regelingen samen die de fysieke leefomgeving betreffen. Het gaat hierbij om bouw-, milieu-, natuur- en monumentenvergunningen. Die gaan op in één vergunning: de zogenoemde omgevingsvergunning. Zo hebben burgers en ondernemers nog maar te maken met één loket, één beschikking, één legesnota en één procedure.

Met de inwerkingtreding van de Wabo, zijn de mogelijkheden tot kruissubsidiëring verder beperkt. De Tweede Kamer heeft bij de totstandkoming van de Wabo immers het uitgangspunt geformuleerd dat de geraamde baten die zien op de omgevingsvergunning niet mogen uitgaan boven de geraamde lasten. De totale legesomvang voor de omgevingsvergunning mag derhalve niet de totale kosten van verlening van deze vergunning overschrijden.²⁹⁶ Zulks betekent dat kruissubsidiëring toegestaan is tussen leges voor vergunningbehandeling inzake bouwen, slopen, kappen, monumenten, aanleggen, bestemmingswijzigingen en gebruiksvergunningen. Kruissubsidiëring tussen leges voor toestemmingen die onder de omgevingsvergunning vallen en toestemmingen die niet onder de omgevingsvergunning vallen, is na inwerkingtreding van de Wabo in beginsel niet meer toegestaan.

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt echter dat kruissubsidiëring desondanks toegestaan is omdat in het kader van de totstandkoming van de Wabo geen wijziging van artikel 229b Gemeentewet heeft plaatsgevonden of een andere wettelijke bepaling is ingevoerd.²⁹⁷

Machtigingsrichtlijn

Als gevolg van de Machtigingsrichtlijn²⁹⁸ wordt kruissubsidiëring bij leges voor de aanvraag van vergunningen voor de aanleg van telecommunicatie-netwerken eveneens ingeperkt.

In een procedure over de heffing van leges voor het in behandeling nemen van aanvragen in verband met het verkrijgen van instemming omtrent tijdstip, plaats en werkwijze van uitvoering van werkzaamheden als bedoeld in artikel 5.4 van de Telecommunicatiewet, oordeelt Hof Arnhem-Leeuwarden dat artikel 12 van de Machtigingsrichtlijn van toepassing is en dat de leges enkel mogen dienen ter dekking van de administratiekosten die voortvloeien uit de in artikel 12, eerste lid, aanhef en onderdeel a van de Machtigingsrichtlijn genoemde posten. Hoewel deze opbrengstlimiet een andere is dan de opbrengstlimiet zoals genoemd in artikel 229b Gemeentewet, zoekt het Hof aansluiting bij de uitgangspunten die door de Hoge Raad zijn geformuleerd in zijn arresten van 24 april 2009 en 10 april 2009 over de opbrengstlimiet van artikel 229b Gemeentewet.²⁹⁹

²⁹⁶ 'Brief van de staatssecretaris van Economische Zaken van 28 april 2006, inzake het Kabinetsplan aanpak administratieve lasten', *Kamerstukken II 2005/06*, 29 515, nr. 140, p. 26.

²⁹⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 28 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:494.

²⁹⁸ Richtlijn 2002/20/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 maart 2002 betreffende de machtiging voor elektronische communicatienetwerken en diensten.

²⁹⁹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:4677.

Hoofdstuk 6.2.3.1 Vrijstelling legesheffing

Hieronder volgt een opsomming³⁰⁰ van gevallen waarvoor wettelijk is geregeld dat legesheffing niet mogelijk is:

- Artikel 55 Algemene wet inzake rijksbelastingen bepaalt dat overheidsorganen kosteloos informatie verstrekken aan de belastinginspecteur;
- Artikel 15.34a Wet milieubeheer bevat een legesvrijstelling voor beschikkingen tot verlening, wijziging of intrekking van een vergunning of ontheffing krachtens de Wet milieubeheer;
- Artikel 2, tweede lid, Wet rechten burgerlijke stand bepaalt dat geen heffing van leges mogelijk is ter zake van het verstrekken van inlichtingen die worden gevraagd door of vanwege bepaalde overheidsinstanties;
- Artikel 32a Wet WOZ regelt de kosteloze verschaffing van WOZ-gegevens door gemeenten aan andere gemeenten.

Andere vrijstellingen zijn onder andere te vinden in de volgende regelingen:

- artikel 57 Algemene wet bijzondere ziektekosten;
- artikel 14 Archiefwet 1995;
- artikel 111 Pensioenwet politieke ambtsdragers;
- artikel 93 Pensioen- en spaarfondsenwet;
- artikel 86a Wet bodembescherming;
- artikelen 78, eerste lid, 79, eerste en tweede lid, 95, eerste lid en 99, eerste lid, Wet gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens;
- artikel 52 Wet uitkeringen burger- en oorlogsslachtoffers 1940-1945;
- artikel 41 Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940-1945;
- Regeling diplomatieke en internationale vrijstellingen gemeentelijke belastingen;
- artikelen 2, vijfde lid en 6, derde lid, Besluit paspoortgelden.

³⁰⁰ 'Heffingen lokale overheden', Leges, Hoofdstuk 7, aantekening 3, Reed Business.

Ondanks de aan de samenstelling van de tekst bestede zorg kan de samensteller geen aansprakelijkheid aanvaarden voor eventuele schade, die zou kunnen voortvloeien uit enige fout of onzorgvuldigheid, die in deze handreiking zou kunnen voorkomen.

Copyright Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2014