

HANDREIKING KOSTENTOEREKENING

leges en tarieven

Januari 2010

Handreiking kostentoerekening leges en tarieven
Versie januari 2010

Deloitte Belastingadviseurs BV
Adviesgroep WOZ en lokale heffingen, Zwolle
Deloitte Consulting BV
in opdracht van
Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

VOORWOORD

Voor u ligt de handreiking kostentoe rekening leges en tarieven. Deze handreiking is ontstaan naar aanleiding van de eerste fase van het Project Vereenvoudiging Vergunningen. Het kabinet is van mening dat de betalende partij bij rechten, heffingen en tarieven door of vanwege overheidsorganen en zelfstandige bestuursorganen duidelijk inzicht moet hebben in de manier waarop de prijzen worden bepaald.

De Handreiking kostentoe rekening 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. De handreiking heeft een grondige herziening ondergaan, om aan te sluiten bij de actuele vraagstukken en nieuwe inzichten in wetgeving, rechtspraak en literatuur.

Ik hoop en verwacht dat deze handreiking leidt tot inzichtelijke kostenopbouw in de rechten, heffingen en tarieven geheven door de overheid en de daaraan gelieerde organisaties.

Den Haag, januari 2010

DE STAATSSECRETARIS VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN
KONINKRIJSRELATIES,

drs. A. Th. B. Bijleveld-Schouten

INHOUDSOPGAVE

1. Doel van de handreiking kostentoerekening	10
1.1 Inleiding, aanleiding onderzoeksopdracht Handreiking kostentoerekening	10
1.2 Probleemstelling	10
1.3 Leeswijzer	12
1.4 De doorberekening van kosten kent vier hoofdknelpunten	13
2. Wettelijke grondslagen van de rechten en tarieven	16
2.1 Provinciale belastingen, rechten en bestemmingsheffingen	17
2.1.1 Provinciale rechten	17
2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten	17
2.1.1.2 Provinciale genotsrechten	18
2.1.2 Provinciale bestemmingsheffingen	18
2.1.2.1 Grondwaterheffing	19
2.1.2.2 Grondwaterbeschermingsheffing	19
2.1.2.3 Ontgrondingenheffing	20
2.1.2.4 Nazorgheffing gesloten stortplaatsen	21
2.2 Gemeentelijke belastingen, rechten en bestemmingsheffingen	22
2.2.1 Gemeentelijke rechten	23
2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten	23
2.2.1.2 Gemeentelijke genotsrechten	24
2.2.1.3 Vermakelijkhedenrechten	24
2.2.2 Gemeentelijke bestemmingsheffingen	25
2.2.2.1 Rioolheffing	25
2.2.2.2 Afvalstoffenheffing	26
2.2.2.3 Grondexploitatieheffing	28
2.2.2.4 BIZ-bijdrage	28
2.3 Waterschapsbelastingen, rechten en heffingen	28
2.3.1 Waterschapsrechten	29
2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen	29
2.3.1.2 Genotsrechten van het waterschap	30
2.3.1.3 Waterschapsleges	30
2.3.2 Waterschapsheffingen	31
2.3.2.1 Watersysteemheffing	31
2.3.2.2 Wegenheffing	31
2.3.2.3 Zuiveringsheffing	31
2.3.2.4 Verontreinigingsheffing	32
2.4 Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk	33
2.5 Belastingen, rechten en heffingen van zelfstandige bestuursorganen	33
2.5.1 Kaderwet zelfstandige bestuursorganen	33
2.5.1.1 Inleiding ZBO's	33
2.5.1.2 Kaderwet	34

2.5.2	ZBO voorbeelden	35
2.5.2.1	RDW	35
2.5.2.2	OPTA	35
2.5.2.3	AFM	35
2.5.2.4	LVNL	36
2.5.2.5	CTB	36
2.5.2.6	Kadaster	36
3.	Kostentoerekening	38
3.1	Verhaal van directe en indirecte kosten	38
3.1.1	Directe kosten	39
3.1.1.1	Personeelskosten	39
3.1.1.2	Huisvestingskosten	39
3.1.1.3	Specifieke automatiseringskosten	40
3.1.1.4	Materiële kosten	40
3.1.1.5	Overhead	40
3.1.2	Indirecte kosten	40
3.1.2.1	Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures	41
3.1.2.2	Handhaving, toezicht en controle	41
3.1.2.3	Bezwaar- en beroepsprocedures	43
3.1.2.4	Omzetbelasting	43
3.2	Afschrijving, bijdragen aan reserves en voorzieningen	43
3.3	Rentekosten	44
3.4	Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten	45
4.	Indeling in groepen	46
4.1	Inleiding	46
4.2	Conclusie	47
5.	Uitgangspunten Kostentoerekening	48
5.1	Dienstverlening	48
5.2	Vergunning of ontheffing	48
5.3	Tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan	48
5.4	Ongevraagd verleende vergunning	49
5.5	Rioolrechten / rioolheffing	50
5.6	Vergunning of ontheffing van rechtswege	50
5.7	Ambtshalve vergunning	50
5.8	Planschadebesluit	51
5.9	Verklaring van geen bezwaar / verklaring van geen bedenkingen	51
5.10	Gedoogbeschikking	52
5.11	Melding, kennisgeving of legalisatie	52
5.12	Hercontrole	52
5.13	Aanschrijving	53
5.14	Weigering om een dienst af te nemen	53
5.15	Beperking en bestrijding van gevaar en rampen	53

6. Kostenverdeelmethodes	54
6.1 Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten	54
6.1.1 Het programmaplan	54
6.1.2 De paragrafen	56
6.1.3 Overzicht baten en lasten	57
6.1.4 Uiteenzetting financiële positie	57
6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen	58
6.3 Boekhoudregels Rijk en ZBO's	58
6.3.1 Boekhoudregels Rijk	58
6.3.2 Boekhoudregels ZBO's	59
6.4 (Egalisatie)voorzieningen en reserves	59
6.5 Kostenverdeelmethodes	60
6.6 Verdere uitwerking kostenplaatsenmethode	61
6.6.1 Hulpkostenplaatsen	62
6.6.2 Kostenplaatsen	63
6.6.3 Hoofdkostenplaatsen	63
6.6.4 Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven	64
6.7 Vereisten voor het hanteren van de kostenplaatsenmethode	66
6.8 Kostenverdeelsleutels	67
7. Methodiek vaststellen tarief	69
7.1 Doeleinden belastingheffing	69
7.2 Grondslagen van de belastingheffing	69
7.2.1 Wettelijke voorschriften	69
7.2.2 Algemene rechtsbeginselen	70
7.2.3 Kostendekking	73
7.2.4 Overzicht toegestane heffingsmaatstaven en kaderrichtlijnen	73
7.3 Kruissubsidiëring	74
7.4 Vrijstellingen, oninbaar lijden en kwijtschelding	76
7.4.1 Vrijstellingen	76
7.4.2 Oninbaar lijden en kwijtschelding	76
7.5 Subsidies en bijdragen	77
7.6 Mate van kostendekkendheid en (partiële) onverbindenheid	77
7.6.1 Tarieven	78
7.6.2 Schriktarieven	78
7.7 Methodes voor het vaststellen van tarieven	78
8. Berekenings- en rapporteringsmodellen	80
8.1 Berekeningsmodellen	80
8.2 Rapporteringsmodellen	81

Verdiepingsteksten	
Verdiepingstekst 1	86
Hoofdstuk 2. Wettelijke grondslagen van de rechten en tarieven	86
Verdiepingstekst 2	87
Hoofdstuk 2.1 Provinciale belastingen, rechten en bestemmingsheffingen	87
Verdiepingstekst 3	88
Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten	88
Verdiepingstekst 4	89
Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten	89
Verdiepingstekst 5	90
Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten	90
Verdiepingstekst 6	92
Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten	92
Verdiepingstekst 7	94
Hoofdstuk 2.1.1.2 2.2.1.2 en 2.3.1.3 Genotsrechten van provincie, gemeente en waterschapsleges	94
Verdiepingstekst 8	99
Hoofdstuk 2.1.2.1 Grondwaterheffing	99
Verdiepingstekst 9	100
Hoofdstuk 2.1.2.4 Nazorgheffing gesloten stortplaatsen	100
Verdiepingstekst 10	104
Hoofdstuk 2.2 Gemeentelijke belastingen, rechten en bestemmingsheffingen	104
Verdiepingstekst 11	105
Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten	105
Verdiepingstekst 12	106
Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten	106
Verdiepingstekst 13	107
Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten	107
Verdiepingstekst 14	109
Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten	109
Verdiepingstekst 15	111
Hoofdstuk 2.2.1.3 Vermakelijkhedenrechten	111
Verdiepingstekst 16	112
Hoofdstuk 2.2.2.1 Rioolheffing	112
Verdiepingstekst 17	118
Hoofdstuk 2.2.2.3 Grondexploitatieheffing	118
Verdiepingstekst 18	134
Hoofdstuk 2.2.2.4 BIZ-bijdrage	134

Verdiepingstekst 19	136
Hoofdstuk 2.3 Waterschapsbelastingen, rechten en heffingen	136
Verdiepingstekst 20	137
Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen	137
Verdiepingstekst 21	138
Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen	138
Verdiepingstekst 22	139
Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen	139
Verdiepingstekst 23	140
Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen	140
Verdiepingstekst 24	142
Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen	142
Verdiepingstekst 25	144
Hoofdstuk 2.3.2.1 Watersysteemheffing	144
Verdiepingstekst 26	149
Hoofdstuk 2.3.2.2 Wegenheffing	149
Verdiepingstekst 27	150
Hoofdstuk 2.3.2.3 Zuiveringsheffing	150
Verdiepingstekst 28	152
Hoofdstuk 2.3.2.4 Verontreinigingsheffing	152
Verdiepingstekst 29	154
Hoofdstuk 2.4 Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk	154
Verdiepingstekst 30	156
Hoofdstuk 2.5.1.2 Kaderwet	156
Verdiepingstekst 31	157
Hoofdstuk 2.5.1.2 Kaderwet	157
Verdiepingstekst 32	158
Hoofdstuk 2.5.1.2 Kaderwet	158
Verdiepingstekst 33	161
Hoofdstuk 2.5.2.1 Rijksdienst Wegverkeer	161
Verdiepingstekst 34	162
Hoofdstuk 2.5.2.2 Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit	162
Verdiepingstekst 35	165
Hoofdstuk 2.5.2.3 Autoriteit Financiële Markten	165
Verdiepingstekst 36	170
Hoofdstuk 2.5.2.4 Luchtverkeersleiding Nederland	170
Verdiepingstekst 37	171
Hoofdstuk 2.5.2.5 College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen	171

Verdiepingstekst 38	173
Hoofdstuk 2.5.2.6 Kadaster	173
Verdiepingstekst 39	175
Hoofdstuk 3.1.1 Directe kosten	175
Verdiepingstekst 40	176
Hoofdstuk 3.1.1.1 Personeelskosten	176
Verdiepingstekst 41	177
Hoofdstuk 3.1.1.2 Huisvestingskosten	177
Verdiepingstekst 42	178
Hoofdstuk 3.1.1.3 Specifieke automatiseringskosten	178
Verdiepingstekst 43	179
Hoofdstuk 3.1.1.5 Overhead	179
Verdiepingstekst 44	180
Hoofdstuk 3.1.2 Indirecte kosten	180
Verdiepingstekst 45	181
Hoofdstuk 3.1.2.1 Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures	181
Verdiepingstekst 46	182
Hoofdstuk 3.1.2.2 Handhaving, toezicht en controle	182
Verdiepingstekst 47	187
Hoofdstuk 3.1.2.3 Bezwaar- en beroepsprocedures	187
Verdiepingstekst 48	188
Hoofdstuk 3.1.2.4 Omzetbelasting	188
Verdiepingstekst 49	190
Hoofdstuk 3.2 Afschrijving, bijdragen aan reserves en voorzieningen	190
Verdiepingstekst 50	192
Hoofdstuk 3.4 Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten	192
Verdiepingstekst 51	193
Hoofdstuk 5.5 Rioolrechten / rioolheffing	193
Verdiepingstekst 52	194
Hoofdstuk 5.11 Melding, kennisgeving of legalisatie	194
Verdiepingstekst 53	195
Hoofdstuk 5.12 Hercontrole	195
Verdiepingstekst 54	196
Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen	196
Verdiepingstekst 55	198
Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen	198
Verdiepingstekst 56	199
Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen	199

Verdiepingstekst 57	200
Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen	200
Verdiepingstekst 58	201
Hoofdstuk 6.4 (Egalisatie)voorzieningen en reserves	201
Verdiepingstekst 59	203
Hoofdstuk 6.5 Kostenverdeelmethodes	203
Verdiepingstekst 60	205
Hoofdstuk 6.6.4 Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven	205
Verdiepingstekst 61	206
Hoofdstuk 7.2.1 Wettelijke voorschriften	206
Verdiepingstekst 62	209
Hoofdstuk 7.2.2 Algemene rechtsbeginselen	209
Verdiepingstekst 63	212
Hoofdstuk 7.2.3 Kostendekking	212
Verdiepingstekst 64	217
Hoofdstuk 7.3 Kruissubsidiëring	217
Verdiepingstekst 65	220
Hoofdstuk 7.4.1 Vrijstelling legesheffing	220
Verdiepingstekst 66	221
Hoofdstuk 7.5 Subsidies en bijdragen	221
Verdiepingstekst 67	222
Hoofdstuk 7.6.1 Tarieven	222
Notenlijst	223

1. DOEL VAN DE HANDREIKING KOSTENTOEREKENING

1.1 Inleiding, aanleiding onderzoeksopdracht Handreiking kostentoerekening

Niet alleen de hoogte van de legestarieven staat menigmaal ter discussie, maar ook de enorme diversiteit aan vergunningen die wij in Nederland kennen.¹ In het kader van de versterking van het ondernemerschap en de concurrentiekracht van de Nederlandse economie, heeft het kabinet Balkenende II gemeend om de regeldruk te moeten verminderen. De minister van Economische Zaken heeft daartoe medio 2004 de Taskforce Vereenvoudiging Vergunningen ingesteld.² Deze Taskforce kreeg als opdracht mee om voorstellen te doen die voor de economisch relevante vergunningen van het bedrijfsleven leiden tot verlaging van de (administratieve) lasten, verkorting van de doorlooptijden en het stroomlijnen van vergunningsprocedures. Op 15 juni 2005 heeft de Taskforce haar rapport “Eenvoudig vergunnen” uitgebracht. In dit rapport worden tien voorstellen ter verbetering van de vergunningverlening gedaan. De voorstellen hebben onder andere betrekking op de vereenvoudiging van de vergunningverlening en maatwerk voor de kostendoorberekening.³ Het kabinet heeft aan de oproep van de Taskforce gehoor gegeven en vervolgens de aanvang gemaakt met het Project Vereenvoudiging Vergunningen.⁴ Het project is onderdeel van een breed scala acties dat het kabinet onderneemt om de regeldruk terug te dringen en de kwaliteit van de dienstverlening te verbeteren. Het rapport dat is opgesteld, bevat een doorlichting van alle vergunningstelsels en een onderzoek naar de leges.⁵ Nog voordat het kabinet was begonnen met het Project Vereenvoudiging Vergunningen, was door het Tweede Kamerlid Van Aartsen c.s. een motie ingediend.⁶ Deze motie hield onder andere in dat aan de regering werd verzocht om versneld uitvoering te geven aan de aanbevelingen van de commissie Kraaijeveld, het aantal vergunningen te verminderen en de leges voor de overgebleven vergunningen af te schaffen.

In de meibrief Vereenvoudiging Vergunningen⁷ heeft het kabinet in een reactie op de voorstellen van de Taskforce Vereenvoudiging Vergunningen en de motie Van Aartsen c.s. aangegeven dat zij niet voor de afschaffing van de leges is.

Wel zal ter vergroting van de transparantie van de leges worden voorgesteld tot het ontwikkelen van een handreiking voor kostentoerekening. Het kabinet is namelijk van mening dat de aanvrager duidelijk inzicht moet hebben in de manier waarop de prijs van een vergunning wordt bepaald. Dit is nog eens bevestigd bij brief van de minister van VROM inzake de transparantie van leges (TK 2009-2010, 31 953). Het kabinet heeft tevens uitgesproken dat zij hecht aan het profijtbeginsel en het kostenveroorzakersbeginsel bij de beantwoording van de vraag wie de kosten van de behandeling van een vergunningaanvraag moet dragen.

Deze handreiking kostentoerekening zal dan ook ingaan op bovengenoemde problematiek en inzicht geven 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 bij de contribuabelen.

1.2 Probleemstelling

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. Zelfstandige bestuursorganen voeren zelfstandig een bepaalde

overheidstaak uit. Deze taak is bij wet of algemene maatregel van bestuur aan hen opgedragen.

Bekende voorbeelden van zelfstandige bestuursorganen zijn:

- RDW (Dienst Wegverkeer)
- OPTA (Onafhankelijke Post- en Telecommunicatie Autoriteit)
- AFM (Autoriteit Financiële Markten)
- Luchtverkeersleiding Nederland
- het CTB (College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen) en
- het Kadaster.

Het Rijk, provincies, gemeenten, waterschappen en zelfstandige bestuursorganen 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. Een groep bestaat uit degenen die gebruik maken van dezelfde voorzieningen en/of diensten, zoals degenen die binnen een gemeente gebruik maken van de reinigingsdienst. De kosten die op deze groep verhaald kunnen worden, worden in principe voorafgaand aan het verhaal geraamd en in de begroting opgenomen. De geraamde kosten kunnen op verschillende wijzen over de groep worden omgeslagen.

Uit diverse onderzoeken blijkt dat noch bij de heffende overheid, noch bij de belaste burger altijd ondubbelzinnig duidelijk is welke kosten van de dienstverlenende overheid op de dienstafnemende burger mogen worden verhaald. Dit laat zich als volgt samenvatten:

1. Er bestaat onbegrip bij de burger dat tarieven voor eenzelfde dienst bij de ene overheidsinstantie anders zijn dan bij de andere instantie;
2. Bij de heffende instantie is onduidelijk welke kosten in theorie mogen worden verhaald;
3. Bij de heffende instantie bestaat onvoldoende inzicht in de methodiek van het doorberekenen van de kosten;
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.

De onderhavige handreiking tracht op deze punten duidelijkheid te scheppen en bevat richtlijnen voor de doorberekening van kosten door het Rijk, provincies, gemeenten, waterschappen en zelfstandige bestuursorganen.

Beschreven wordt welke kosten op welke manier kunnen worden toegerekend aan rechten, heffingen en tarieven die maximaal 100% kostendekkend mogen zijn. Tevens worden voorstellen gedaan over hoe de heffende instantie de kosten en bijbehorende baten van haar dienstverlening zodanig kan rapporteren (zowel in de begrotingsfase als in de verslagleggingfase), dat de burger aansluiting kan vinden tussen de begroting van het overheidslichaam en zijn aanslag, nota of rekening. Het resultaat bestaat uit transparantere toerekening- en verslagleggingmodellen, die meer inzicht bij de burger doen ontstaan voor de door hem voor overheidsdiensten te betalen vergoedingen.

Met IPO en VNG is afgesproken dat als gezamenlijk product van BZK, VROM, VNG en IPO een leidraad voor het bevoegd gezag zal worden uitgebracht waarin de afgesproken werkwijze die tot een transparante berekening van leges leidt, wordt beschreven. IPO en VNG hebben aangegeven dat zij voor zover dat in hun vermogen ligt, ervoor zorg dragen dat de in de leidraad beschreven werkwijze wordt toegepast door gemeenten en provincies. Deze

leidraad zal voor 1 april 2010 gereed zijn, zodat deze verwerkt kan worden in de legesverordeningen die van kracht worden in het eerstvolgende jaar na de inwerkingtreding van de Wabo. Inwerkingtreding geschiedt drie maanden na plaatsing van de wetgeving in het Staatsblad. Volgens de huidige stand van de wetgeving wordt de inwerkingtreding waarschijnlijk 1 juli 2010. De transparante legesberekening zal dus doorwerken in de legesverordeningen voor 2011.

De leidraad omvat de volgende onderdelen:

1. een Stappenplan, waarin is aangegeven welke kosten die worden gemaakt in het kader van vergunningverlening mogen worden verhaald;
2. een Activiteitenlijst;
3. een rekenmodel;
4. een onderbouwing van de gemaakte keuzen in de begroting.

Met het Stappenplan en de daaraan gekoppelde 'Activiteitenlijst' wordt inzichtelijk gemaakt welke kosten voor welke diensten door middel van leges worden verhaald. Het heeft als uitgangspunt dat per stap moet worden nagegaan of de kosten gemaakt zijn in het kader van de vergunningverlening. Zo ja, dan komen ze in beginsel voor verhaal via leges in aanmerking. Door de kostenopstelling te koppelen aan een activiteitenlijst blijven verschillen in kostenniveau zichtbaar. Als er verschillen tussen heffingen bestaan, waarborgt deze methode dat transparant is of de verschillen worden veroorzaakt door de kosten of door beleidskeuzen.

De voor alle betrokken bestuursorganen te gebruiken Activiteitenlijst die specifiek voor de uitvoering van de Wabo wordt opgesteld, zal eveneens met gebruikmaking van reeds door IPO en VNG verricht voorwerk worden opgesteld en zal begin 2010 gereed zijn. Met het rekenmodel, waarvan inmiddels door verschillende partijen varianten op de markt zijn gebracht, kan het bevoegd gezag individuele beleidskeuzen maken voor wat betreft de mate van kostendekkendheid en de mate van kruissubsidiëring. Deze kunnen uiteenlopen. Als sluitstuk van het geheel dient het bevoegd gezag in de fiscale paragraaf van de begroting verantwoording af te leggen voor de gemaakte beleidskeuzen die vertaald zijn in het legestartief. Het geheel van componenten in deze werkwijze zal ertoe leiden dat vanaf het eerste volle kalenderjaar dat de Wabo van kracht is, bij zoveel mogelijk gemeenten en provincies de leges voor de omgevingsvergunning op transparante wijze worden berekend.

1.3 Leeswijzer

Deze handreiking zal steeds kort het (wettelijk) kader schetsen, waarbij via aparte verdiepingsteksten afzonderlijk en diepgaander op de materie wordt ingegaan. In de digitale versie van deze handreiking zijn de verdiepingsteksten bereikbaar via een link. In de analoge versie van deze handreiking wordt verwezen naar de bijlagen.

In de hiernavolgende paragraaf worden de vier hoofdknelpunten van een toelichting voorzien. Vervolgens wordt in de hoofdstukken 2 tot en met 7 uiteengezet hoe aan deze knelpunten tegemoet kan worden gekomen.

Hierbij schetst hoofdstuk 2 het wettelijke kader van het in rekening brengen van rechten, heffingen en tarieven door de verschillende instellingen. Voor wat betreft het Rijk en de zelfstandige bestuursorganen is een aselechte steekproef gedaan ten behoeve van de keuze van de te beschrijven instellingen. Voor wat betreft het Rijk is een keuze gemaakt voor de diensten van één ministerie: Verkeer en Waterstaat (Inspectie Verkeer en Waterstaat). Uit de zelfstandige bestuursorganen is een zestal instellingen gekozen, te weten de Dienst Wegverkeer, de Onafhankelijke Post- en Telecommunicatie Autoriteit, de Autoriteit

Financiële Markten, de Luchtverkeersleiding Nederland, het College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen en het Kadaster. Vanwege het overkoepelende en soms bestuursorgaanoverschrijdende karakter van de omgevingsvergunning, wordt een aparte paragraaf aan deze vergunning gewijd.

Aan de hand van de rechtsgrond, jurisprudentie en voorbeelden beschrijft hoofdstuk 3 de kosten die al dan niet voor doorberekening in aanmerking komen.

In hoofdstuk 4 wordt aangegeven bij welke heffer en / of bij welke heffing die kosten wel dan wel niet verhaald mogen worden.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 aangegeven voor welke diensten en voorzieningen kosten mogen worden doorberekend. Het onderscheid tussen individueel en algemeen belang komt hierbij aan de orde.

Hoofdstuk 6 ziet op de verschillende kostenverdelmethodes en beschrijft onder andere de relatie met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV), waaronder de begroting, de fiscale paragraaf in de begroting en de rol van reserves en voorzieningen.

Hoofdstuk 7 gaat in op een methode waarop tarieven vastgesteld kunnen worden. Hierbij komen thema's aan de orde zoals transparantie, kruissubsidiëring, gehele en partiële onverbindendheid, schrikstarieven, vrijstellingen en inflatiecorrectie. Tevens wordt de relatie tussen de administratie en de begroting van kosten en opbrengsten beschreven.

Hoofdstuk 8 bevat berekenings- en rapporteringmodellen. Tevens is een toelichting op de tariefsopbouw voor de burger opgenomen die kan dienen als bijsluiter bij een aanslag.

1.4 De doorberekening van kosten kent vier hoofdknelpunten

Bij het doorberekenen van kosten worden overheden regelmatig geconfronteerd met weerstand. Blijkens diverse onderzoeken is de weerstand veelal onder te brengen bij een van de ook in paragraaf 1.2 genoemde vier knelpunten:

1. Er bestaat onbegrip bij de burger dat tarieven voor eenzelfde dienst bij de ene overheidsinstantie anders zijn dan bij de andere instantie;
2. Bij de heffende instantie is onduidelijk welke kosten in theorie mogen worden verhaald;
3. Bij de heffende instantie bestaat onvoldoende inzicht in de methodiek van het doorberekenen van de kosten;
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.

Ad 1. Er bestaat onbegrip bij de burger dat 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 ondanks alle verschillen, alle instanties 100% van hun kosten pogen te verhalen, kunnen de tarieven niet gelijk zijn. Toch worden grote onderlinge verschillen door meniggen als onbegrijpelijk en onwenselijk ervaren.

Daar waar de leges voor eenzelfde bouwsom volgens het onderzoek 'Bouwleges doorgelicht'⁸ in de ene gemeente tot vijf maal zo hoog kunnen zijn als in een andere gemeente, is het niet onbegrijpelijk dat de verschillen voor het gevoel de pan uit rijzen. De

vraag die dan rijst, is of het door het kabinet in de Meibrief Vereenvoudiging Vergunningen⁷ gepropageerde profijtbeginsel en het kostenveroorzakersbeginsel ook door de burger wordt ervaren.

Ad 2. Bij de heffende instantie is onduidelijk welke kosten in theorie 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 ten aanzien van de kostentoerekening gesteld dat alleen de kosten die rechtstreeks verband houden met de voorziening of dienst verhaalbaar zijn. Er zijn echter diverse kosten die op enigerlei wijze veroorzaakt worden door de voorziening of dienst, doch waarvan desalniettemin bepaald wordt dat zij niet verhaalbaar zijn. Voorbeelden hiervan zijn de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures. De wetgever heeft aangegeven dat dergelijke kosten worden gemaakt in het algemeen belang, bestaande in rechtsbescherming. Dat de RDW deze kosten op grond van de Wegenverkeerswet wel mag verhalen, is een uitzondering die de regel bevestigt, maar komt de transparantie van kostenverhaal door andere heffingsinstanties niet ten goede. Er wordt wel verdedigd dat kosten van bezwaar- en beroepsprocedures tegen beschikkingen op aanvraag, zoals een bouwvergunning, niet verhaalbaar zijn middels de leges, maar dat kosten van bezwaar- en beroepsprocedures tegen belastingaanslagen wel middels de leges verhaalbaar zijn. De Hoge Raad heeft zich nog niet uitdrukkelijk uitgesproken over dit onderscheid. Zo zijn er diverse andere voorbeelden te noemen waar de onduidelijkheid troef is: kosten van beleidsvoorbereiding (bijvoorbeeld in het gemeentelijke rioleringsplan dat beleidsmatige en technische componenten bevat), algemene inspraakprocedures, toezicht, handhaving en controle (in hoeverre valt legalisering onder handhaving?).

Ad 3. Bij de heffende instantie 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 wreekt zich in de tariefstructuren. Het gaat hierbij met name om het ontbreken van:

- een onderbouwing waarom voor bepaalde diensten of voorzieningen kosten in rekening worden gebracht. 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 over hoe aan de hand van de toegerekende kosten tarieven soms worden berekend.

Ad 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 Bouw- 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 echter 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 doen.

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.

2. WETTELIJKE GRONDSLAGEN VAN DE RECHTEN EN TARIEVEN

Belastingen kunnen in ons land alleen krachtens wet worden geheven. De Grondwet en diverse lagere wetten beperken vervolgens de bevoegdheid van de diverse overheden tot legalisering van belastingheffing ([verdiepingstekst 1](#), p. 86)

Hieronder wordt per bestuurslaag een overzicht van de mogelijke heffingen gegeven. 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 rechten, heffingen en tarieven zal eerst kort worden omschreven wat deze begrippen inhouden.

Heffingen bestaan uit belastingen, bestemmingsheffingen en retributies. Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat en die krachtens algemene regelen worden geheven.⁹ Belastingen kunnen echter ook aan specifieke doelgroepen gebonden zijn, zoals houders van honden (hondenbelasting), parkeerders en houders van een parkeervergunning (parkeerbelastingen), of de kentekenhouder van een auto (motorrijtuigenbelasting). Ondanks dat een aantal belastingen aan specifieke doelgroepen gebonden zijn, zijn belastingopbrengsten in principe vrij besteedbaar.

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.

Retributies (ook wel rechten 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 daarom een direct aanwijsbare contraprestatie van de overheid van belang. Deze contraprestatie kan bestaan uit een product of dienst. Retributies kunnen worden onderscheiden in gebruiksrechten, genotsrechten (waaronder leges) en (gemeentelijke) vermakelijkhedenrechten. 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. Vermakelijkhedenrechten worden geheven voor het gebruik van bijzondere gemeentelijke voorzieningen of toezicht.

Overheden kunnen op privaat- of publiekrechtelijke wijze tarieven bij burgers in rekening brengen. Dit is met name aan de orde bij de zelfstandige bestuursorganen. Tarieven verschillen van leges omdat deze anders in rekening worden gebracht en geïnd:

- leges worden als onderdeel van het stelsel van belastingen in rekening gebracht;
- tarieven worden door middel van een nota aan burgers in rekening gebracht.

Uit onderzoek blijkt echter dat het onderscheid tussen leges en tarieven niet altijd helder is bij de organisaties die hiermee te maken hebben. Ook burgers zien leges en tarieven als synoniemen.

In verband met de formulering van de onderzoeksopdracht worden in deze handreiking uitsluitend de rechten, bestemmingsheffingen en tarieven behandeld die maximaal kostendekkend mogen zijn. De zuivere belastingen zullen dus niet aan de orde komen, 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, rechten en bestemmingsheffingen

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 limitatieve opsomming van deze heffingen ([verdiepingstekst 2](#), p. 87).

1. Opcenten motorrijtuigenbelasting;
2. Precariobelasting;
3. Gebruiksrechten;
4. Genotsrechten;
5. Grondwaterheffing;
6. Grondwaterbeschermingsheffing;
7. Ontgrondingenheffing;
8. Nazorgheffing gesloten stortplaatsen.

Zoals al in hoofdstuk 1 aangegeven, handelt deze handreiking niet over de zuivere belastingen. Tegenover zuivere belastingen staan immers geen rechtstreekse prestaties van de overheid aan een individu. Het provinciebestuur mag de opbrengst van de zuivere belastingen (opcenten motorrijtuigenbelasting en precariobelasting) naar vrije keuze besteden. De opbrengsten behoren tot de algemene middelen van de provincie.

Net als bij de zuivere belastingen staan tegen over de provinciale bestemmingsheffingen geen rechtstreekse prestatie van de overheid aan een individu. Anders dan bij zuivere belastingen vloeit de opbrengst van de bestemmingsheffingen 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 wegens een individuele tegenprestatie (gebruiksrechten en genotsrechten). Ook voor de rechten mogen de provincie geen winst ramen.

In het kader van deze handreiking, worden alleen de provinciale bestemmingsheffingen en de rechten behandeld. Opcenten en precariobelasting vallen dus buiten het bereik van deze handreiking.

2.1.1 Provinciale rechten

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

2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten

Kort gezegd worden rechten geheven voor het gebruik van provinciale voorzieningen. Onder deze zogenaamde ‘gebruiksrechten’ vallen bijvoorbeeld rechten voor het gebruik van bruggen en tunnels alsmede scheepvaartrechten ter zake van het gebruik van provinciale wateren, loswallen en havens.

Er moet aan vier voorwaarden worden voldaan om gebruiksrechten te mogen heffen, te weten:

1. er moet sprake zijn van gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen ([verdiepingstekst 3](#), p. 88);
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn ([verdiepingstekst 4](#), p. 89);
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst bestemd zijn ([verdiepingstekst 5](#), p. 90);
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij de provincie in bezit, beheer of in onderhoud zijn ([verdiepingstekst 6](#), p. 92).

2.1.1.2 Provinciale genotsrechten

Onder deze zogenaamde ‘genotsrechten’ vallen bijvoorbeeld rechten voor de behandeling van een verzoek om een uitritvergunning of voor een abonnement op provinciale documenten. De dienstverlening is echter niet beperkt tot administratieve dienstverlening. Ook kosten van bijzondere diensten, zoals loodswerkzaamheden of het doorlaten van schepen bij bruggen en sluizen, kunnen bijvoorbeeld verhaald worden via de genotsrechten.

Momenteel ligt het wetsvoorstel Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo)¹⁰ bij de Eerste Kamer. De verwachting is dat de Wabo op 1 juli 2010 in werking treedt. De Wabo regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project ([verdiepingstekst 7](#), p. 94). De beslissing op de aanvraag voor een omgevingsvergunning wordt genomen door één bestuursorgaan: het bevoegd gezag. Dit is veelal het college van burgemeester en wethouders. Het bevoegd gezag is zowel procedureel als inhoudelijk verantwoordelijk. Het is tevens belast met de bestuurlijke handhaving. Via het Besluit omgevingsrecht (Bor) wordt als uitzondering op deze hoofdregel vermeld welk bestuursorgaan (Gedeputeerde Staten of de Minister) in welke gevallen bevoegd is.

Dit betekent dat ook één (deel)vergunning wordt verleend waarvoor één leges kan worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de genotsrechtenbepaling uit de Provinciewet.

Bij de Wabo is ten behoeve van gelijkheid en transparantie een model opgesteld voor het bepalen van de hoogte van de leges voor de omgevingsvergunning.¹¹³ Dit model bouwt gedeeltelijk voort op het Model transparantie bouwgerelateerde leges.¹¹⁴

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

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.

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 met betrekking tot de vergunningverlening voor bepaalde categorieën grondwateronttrekkingen en infiltraties.¹¹ 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.

Artikel 7.7 Waterwet verleent Provinciale Staten de bevoegdheid om een heffing in te stellen wegens het onttrekken van grondwater ([verdiepingstekst 8](#), p. 99). 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.¹²

Provinciale Staten stellen ter bescherming van het milieu een milieuverordening vast. Deze verordening bevat ten minste 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 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 ten hoogste 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 omtrent onder meer de wijze waarop de aanvraag om een vergunning moet geschieden. De ontgrondingenheffing is verschuldigd ter zake van het verlenen van een ontgrondingsvergunning of ter zake van het verlenen van een machtiging om reeds 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 met betrekking tot:

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 ter zake van 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).

N.B. Dit wijkt dus af van de provinciale grondwaterbeschermingsheffing, waarbij geen recht kan worden geheven ter zake van 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 9](#), p. 100). Op grond van artikel 15.44 stellen provinciale staten een heffing. 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, rechten en bestemmingsheffingen

Gemeenten dekken circa 15% van hun kosten uit eigen heffingen. In 2009 betreft het afgerond € 7.665.000.000, bestaande uit 3,728 miljard euro aan belastingen en 3,936 miljard euro aan retributies.¹³ De overige uitgaven worden gedekt via een algemene uitkering uit het gemeentefonds (35%), specifieke uitkeringen (30%), alsmede via rendement op eigen vermogen (20%). Om een compleet beeld te krijgen van de verschillende heffingen ([verdiepingstekst 10](#), p. 104) die gemeenten kunnen heffen, volgt hieronder een limitatieve opsomming van deze heffingen.

1. Onroerende-zaakbelastingen (OZB)
2. Roerende-zaakbelastingen
3. Baatbelasting
4. Forensenbelastingen
5. Toeristenbelasting
6. Parkeerbelastingen
7. Hondenbelasting
8. Reclamebelasting
9. Precariobelasting
10. Rioolheffing
11. Gebruiksrechten
12. Genotsrechten (o.a. reinigingsheffing)
13. Vermakelijkheidsrechten
14. Afvalstoffenheffing
15. Grondexploitatieheffing
16. BIZ-bijdrage

In het kader van deze handreiking worden alleen die gemeentelijke heffingen behandeld die maximaal kostendekkend mogen zijn. De (geraamde) baten daarvan mogen niet hoger zijn dan de (geraamde) lasten ter zake.

De OZB, 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.¹⁴ Een gemeente kan de toeristenbelasting, parkeerbelastingen of hondenbelasting wel als bestemmingsheffing gebruiken en de opbrengsten aanwenden voor voorzieningen ten behoeve van respectievelijk toeristen¹⁵, parkeren en honden, maar is dat niet verplicht.¹⁶ 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: rechten, baatbelasting en grondexploitatieheffing, afvalstoffenheffing, rioolheffing en BIZ-bijdrage.

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

De baatbelasting is een bestemmingsbelasting 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.

De afvalstoffenheffing wordt geregeld in de Wet milieubeheer en is een bestemmingsbelasting waarmee de kosten van het beheer van huishoudelijk afval kunnen worden bestreden. Het is een soort zus van 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 bestemmingsbelasting. 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.

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 gemakrechten.

Soms worden gebruiksrechten gecombineerd met genotsrechten, zoals het gebruik van een graf en het genot van onderhoudswerkzaamheden, 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.¹⁷ De Hoge Raad bevestigt deze opvatting.¹⁸

2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten

Kortweg worden rechten geheven voor het gebruik van gemeentelijke voorzieningen. Onder deze zogenaamde 'gebruiksrechten' vallen bijvoorbeeld begrafenisrechten voor de huur van een graf op een gemeentelijke begraafplaats, marktgelden voor een standplaats op het marktplein en havengelden voor het gebruik van gemeentewateren met een vaartuig.

Er moet aan vier voorwaarden worden voldaan om gebruiksrechten te mogen heffen, te weten:

1. er moet sprake zijn van gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen ([verdiepingstekst 11](#), p. 105);
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn ([verdiepingstekst 12](#), p. 106);
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst bestemd zijn ([verdiepingstekst 13](#), p. 107); en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij de gemeente in bezit, beheer, of in onderhoud zijn ([verdiepingstekst 14](#), p. 109).

2.2.1.2 Gemeentelijke genotsrechten

Gemeenten kunnen rechten heffen ter zake van 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 bouwvergunning, 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.

Momenteel ligt het wetsvoorstel Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) bij de Eerste Kamer.¹⁹ De Wabo10 regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project ([verdiepingstekst 7](#), p. 94). 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 ook 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 omgevingsvergunning.²⁰ Dit model bouwt gedeeltelijk voort op het Model transparantie bouwgerelateerde leges.²¹

Tenzij in een wet anders is aangegeven, kunnen alleen de begrote werkelijke kosten van dienstverlening worden verhaald. 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 opbrengstenstructuur 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 vervolgens aantoonbaar dat op een onderdeel de feitelijke kosten lager zijn dan de norm, zal de zwaardere bewijslast voor het niet overschrijden op de heffende instantie komen te liggen. Welk bewijs ex-post niet altijd gemakkelijk kan worden geleverd.

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 15](#), p. 111).

De wet definieert het begrip gemakelijkheden 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 gemakelijkheden 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 gemakelijkhedenrechten 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 gemakelijkheid gebruik wordt gemaakt.

Lasten van voorzieningen waarvan de in de heffing betrokken gemakelijkheden geen profijt hebben, mogen echter niet door de gemakelijkhedenrechten verhaald worden.²²

2.2.2 Gemeentelijke bestemmingsheffingen

Buiten de heffing van rechten, zijn de gemeentelijke heffingen die maximaal kostendekkend zijn beperkt. We kennen de rioolheffing, de afvalstoffenheffing, de grondexploitatieheffing en de BIZ-bijdrage.

2.2.2.1 Rioolheffing

Met ingang van het jaar 2008 bevat de Gemeentewet in artikel 228a een verbrede rioolheffing ([verdiepingstekst 16](#), p. 112). Van de tot 2008 in artikel 229 Gemeentewet geregelde rioolrechten blijven alleen de eenmalige rioolaansluitrechten gehandhaafd. Artikel 228a bepaalt 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 zuivering van huishoudelijk afvalwater (letter 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 (letter b).

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.

Het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag, de heffingsmaatstaf, etcetera wordt overgelaten aan het gemeentebestuur, om het de gemeenten mogelijk te maken zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij het systeem dat zij gebruikten voor de heffing van het rioolrecht. De gemeente mag dus zelf bepalen of de gebruiker, de eigenaar of beiden in de rioolheffing worden betrokken. Ook kan de gemeente zelf kiezen uit de reeds in de rechtspraak uitgekristalliseerde heffingsmaatstaven, zoals de heffing van een vast bedrag per eigendom (eventueel vermeerderd met een toeslag voor hoeveelheid waterverbruik), een bedrag afhankelijk van het waterverbruik, de grootte van het huishouden, de lengte van het riool langs het perceel, het verharde oppervlak van het perceel, etcetera.²³

2.2.2.2 Afvalstoffenheffing

De gemeente heeft een wettelijke plicht tot de inzameling van huishoudelijk afval. De kosten die de gemeente daarvan heeft, kunnen óf door een afvalstoffenheffing of door een reinigingsrecht 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 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.²⁴

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.

De afvalstoffenheffing wordt niet in de Gemeentewet geregeld, maar in artikel 15.33 Wet milieubeheer. De afvalstoffenheffing is een bestemmingsheffing met een belastingkarakter. Hij 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.

Als er echter geen huishoudelijke afvalstoffen op een bepaald perceel kunnen ontstaan, kan geen afvalstoffenheffing worden geheven.²⁵ Uiteraard is de heffing ook niet terecht indien de gemeente niet aan haar inzamelplicht voldoet.²⁶ 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.²⁷ 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 ingevolge 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 12 november 2009, nr. 2009/00287, oordeelt 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 immers deel uit van de vrije beleidsruimte van het gemeentebestuur.

Kosten van algemeen zwerfafval zijn overigens niet verhaalbaar middels de afvalstoffenheffing. De Hoge Raad oordeelt namelijk dat alleen kosten mogen worden verhaald die verband houden met de inzameling van het vuil waarop de heffing betrekking heeft.²⁸

Op 4 februari 2008 werd een wetsvoorstel ingediend om de afvalstoffenheffing te verruimen. De indieners vonden het wenselijk om de kosten van het voorkomen en beheren van zwerfafval middels de afvalstoffenheffing te bestrijden.²⁹ Dit voorstel is niet aangenomen. Er is namelijk een amendement ingediend en aangenomen dat tot doel heeft om stijging van afvalstoffenheffing als gevolg van bestrijding van zwerfvuil te voorkomen. De toelichting bepaalt:

‘Verwijderen van zwerfvuil is een gezamenlijke verantwoordelijkheid 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’.³⁰

Overigens ziet de afvalstoffenheffing 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.³¹

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, een bedrag per afvalaanbieding, enzovoort.

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 afhankelijk van de omvang van het huishouden verschillende basistarieven. 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.

2.2.2.3 Grondexploitatieheffing

Middels de grondexploitatieheffing ([verdiepingstekst 17](#), p. 118) kunnen alle kosten verhaald worden van de grondexploitatie van een locatie. 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. Kosten van beheer vallen buiten de grondexploitatie

De grondexploitatieheffing is geregeld in afdeling 6.4 van de Wet ruimtelijke ordening (Wro).

2.2.2.4 BIZ-bijdrage

Met ingang van 1 mei 2009 hebben gemeenten voor een periode van ten hoogste vijf jaren de bevoegdheid om een gebied aan te wijzen (Bedrijven Investerings-Zone: BI-zone) waarbinnen een bestemmingsheffing (de BIZ-bijdrage) mag worden geheven ([verdiepingstekst 18](#), p. 134).

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 toelichting³² 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. 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 genothebende krachtens eigendom, bezit op beperkt recht.

2.3 Waterschapsbelastingen, rechten en heffingen

Waterschappen betalen de waterschapskosten 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.³³ 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 19](#), p. 136), 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

Voorts kunnen waterschappen op grond van de Waterwet een verontreinigingsheffing heffen.

In het kader van deze handreiking worden alleen de rechten, heffingen en tarieven van waterschappen behandeld waarvan de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten. Kort gezegd gaat het om rechten en tarieven die maximaal 100% kostendekkend mogen zijn.

De precariobelasting is een zuivere belasting. Enerzijds staat tegenover de precariobelasting geen rechtstreekse individuele tegenprestatie van het waterschap. Anderzijds is de precariobelasting geen bestemmingsbelasting, maar behoort de opbrengst tot de algemene middelen van het waterschap. Het waterschapsbestuur mag de opbrengst van deze belasting naar vrije keuze besteden. Om deze reden valt de precariobelasting buiten het kader van deze handreiking.

De rechten dienen ter dekking van bepaalde kosten en worden geheven voor 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.

2.3.1 Waterschapsrechten

De rechten die waterschappen kunnen heffen zijn te 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. De facto leidt het verschil in opsomming niet tot een andere heffing.

2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Er worden kortweg rechten geheven voor het gebruik van waterschapsvoorzieningen ([verdiepingstekst 20](#), p. 137). 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.

Er zijn vier voorwaarden om gebruiksrechten te mogen heffen, te weten:

1. er moet sprake zijn van gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen ([verdiepingstekst 21](#), p. 138);
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn ([verdiepingstekst 22](#), p. 139);
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst zijn bestemd ([verdiepingstekst 23](#), p. 140); en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij het waterschap in bezit, beheer, of in onderhoud zijn ([verdiepingstekst 24](#), p. 142).

2.3.1.2 Genotsrechten van het waterschap

Waterschappen kunnen rechten heffen ter zake van het genot van door of vanwege het waterschapsbestuur verstrekte diensten. Onder deze zogenaamde genotsrechten 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, onder c, Waterschapswet (zie hierna).

2.3.1.3 Waterschapsleges

Ter zake van het behandelen van verzoeken tot het verlenen van vergunningen of ontheffingen of het verstrekken van documenten kunnen waterschappen 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 onafhankelijk 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.

De Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo)¹⁰ regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project ([verdiepingstekst 7](#), p. 94). De beslissing op de aanvraag voor een omgevingsvergunning wordt genomen door één bestuursorgaan: het bevoegd gezag. Dit is veelal het College van B&W. Het bevoegd gezag is zowel procedureel als inhoudelijk verantwoordelijk. Het is tevens belast met de bestuurlijke handhaving. Via een algemene maatregel van bestuur zal als uitzondering op deze hoofdregel worden vermeld welk bestuursorgaan (Gedeputeerde Staten of de Minister) in welke gevallen bevoegd zal zijn.

Dit betekent dat ook één (deel)vergunning zal worden verleend waarvoor één maal leges kan worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de legesbepaling uit de Waterschapswet.

Bij de Wabo is ten behoeve van gelijkheid en transparantie een model opgesteld voor het bepalen van de hoogte van de leges voor de omgevingsvergunning.²⁰ Dit model bouwt gedeeltelijk voort op het Model transparantie bouwgerelateerde leges.²¹

Tenzij in een wet anders is aangegeven, kunnen alleen de werkelijke kosten van dienstverlening worden verhaald. 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 vervolgens aantoonbaar dat op een onderdeel de feitelijke kosten lager zijn dan de norm, zal de zwaardere bewijslast voor het niet overschrijden op de heffende instantie komen te liggen. Welk bewijs ex-post niet altijd gemakkelijk kan worden geleverd.

2.3.2 Waterschapsheffingen

Met ingang van 2010 worden 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, de grondwaterheffing en rechten (artikel 7.9 Waterwet).

2.3.2.1 Watersysteemheffing

Ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem wordt een watersysteemheffing geheven ([verdiepingstekst 25](#), p. 144). De zorg voor het watersysteem omvat de zorg voor de waterkering en de zorg voor de waterhuishouding, waaronder ook de zorg voor de oppervlaktewaterkwaliteit.³⁴ 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).

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 wegomslag op grond van de algemene bevoegdheid van artikel 116 Waterschapswet (oud).

De ‘wegenheffing’ ([verdiepingstekst 26](#), p. 149) 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 heffingplichtigen is opgenomen.

2.3.2.3 Zuiveringsheffing

Ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan het zuiveren van afvalwater, wordt een zuiveringsheffing ingesteld ter zake van afvoeren van stoffen op een riolering of op een zuiveringstechnisch werk ([verdiepingstekst 27](#), p. 150). 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 vervuilingsswaarde van de afgevoerde stoffen. De vervuilingsswaarde 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 28](#), p. 152) is met ingang van 2010 in hoofdstuk 7 van de Waterwet geregeld. In de Waterwet wordt voor de verontreinigingsheffing aangesloten bij de hierboven geschetste ontwikkelingen inzake de bekostiging van het regionale waterbeheer. De reikwijdte van de verontreinigingsheffing beperkt zich namelijk tot directe lozingen op oppervlaktewateren. Voor het overige is de regeling van de verontreinigingsheffing gebaseerd op de regeling zoals deze was neergelegd in hoofdstuk IV van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren.³⁵ Het komt erop neer dat de waterbeheerder bevoegd is om een verontreinigingsheffing in te stellen. Doel van deze heffing is om uitdrukking te blijven geven aan het principe ‘de vervuiler betaalt’, een uitgangspunt dat ook is opgenomen in de Kaderhandreiking water. In tegenstelling tot de zuiveringsheffing en de watersysteemheffing, wordt de verontreinigingsheffing in de Waterwet opgenomen, omdat deze heffing zowel door het Rijk als door de waterschappen kan worden opgelegd. 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 niet voor de hand. Materieel komt de opbrengst van de verontreinigingsheffing echter geheel ten goede aan de bekostiging van de waterbeheertaken van de beheerder. Deze moet immers kosten maken ter regulering van lozingen op oppervlaktewateren. In voorkomend geval moet de beheerder tevens maatregelen treffen om de nadelige effecten op het watersysteem te voorkomen of te compenseren.

Van belang is dat er een verschil is tussen de heffing van het Rijk en die van de regionale beheerders. Ten aanzien van heffingen door regionale beheerders 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 ter zake van 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 rijkstarief wordt in de wet gefixeerd op een vast bedrag per vervuilingseenheid. Voor 2010 bedraagt dit tarief € 35,50 (artikel 7.6 Waterwet bevat de tariefsbepalingen).

2.4 Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk

Zoals reeds in de inleiding van hoofdstuk 2 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 100 % kostendekkendheid wordt beoogd.

Ter illustratie wordt verwezen naar enkele diensten verricht door de Inspectie Verkeer en Waterstaat ([verdiepingstekst 29](#), p. 154).

2.5 Belastingen, rechten en heffingen 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 rechten en 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 voor hetzelfde taakgebied van toepassing. 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 in werking 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 rechtspersoonlijkheid en wel een publieke of een privaatrechtelijke rechtspersoonlijkheid. Dat wil zeggen dat ze contracten kunnen sluiten, schulden en bezittingen hebben, en partij in een rechtszaak kunnen zijn.

In enkele gevallen is een publiekrechtelijke ZBO geen rechtspersoon, maar is het deel van de Staat. Vaak betreft het dan commissies of colleges. Bijvoorbeeld: 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 reeds in de inleiding genoemde wildgroei was aanleiding tot het invoeren van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen ([verdiepingstekst 30](#), p. 156). 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.

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 31](#), p. 157) 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. Ten aanzien van de kostendekkendheid van de (publieke) taken van de ZBO geeft de Kaderwet geen uitsluitel.

Uitgangspunt bij alle ZBO's is dat zij niet aan vermogensvorming (winst maken) doen, 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 32](#), p. 158) door de ZBO's.

2.5.2 ZBO voorbeelden

Ter illustratie behandelen wij enkele ZBO's:

2.5.2.1 RDW

De RDW staat voor de Rijksdienst Wegverkeer ([verdiepingstekst 33](#), p. 161). 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 OPTA

De OPTA staat voor de Onafhankelijke Post- en Telecommunicatie Autoriteit ([verdiepingstekst 34](#), p. 162). De inkomsten van de OPTA kunnen volgens de Wet OPTA uit drie bronnen afkomstig zijn:

1. opbrengsten uit door belanghebbenden verschuldigde vergoedingen;
2. een vergoeding door de minister van Verkeer en Waterstaat ten laste van de begroting van het ministerie van Verkeer en Waterstaat; en
3. andere baten.

Anders dan de RDW ontvangt de OPTA dus wel een rijksbijdrage. Een reeks van wetten regelt de hoogte van de door de OPTA in rekening te brengen tarieven. Wat opvalt, is dat de kosten verbonden aan het behandelen van bezwaarschriften en het optreden als procespartij in beroepsprocedures niet mogen worden verhaald. Alle vormen van handhaving mogen, mits voldaan wordt aan in AMvB gestelde criteria, wel worden doorberekend.

2.5.2.3 AFM

De AFM staat voor de Autoriteit Financiële Markten ([verdiepingstekst 35](#) p. 165). 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.

De hoogte van de tarieven wordt weliswaar niet wettelijk geregeld, maar in diverse regelingen worden wel procedurevoorschriften gegeven, waardoor de hoogte van de tarieven en de toerekening van de kosten daaraan indirect wel wettelijk wordt geregeld. Uitgangspunt is dekking van de kosten, na aftrek van de rijksbijdrage, waarbij een min of meer homogene groep instellingen uitsluitend betaalt voor het toezicht op die groep zelf. Kruissubsidiëring wordt vermeden.

2.5.2.4 LVNL

De LVNL staat voor de Luchtverkeersleiding Nederland ([verdiepingstekst 36](#), p. 170). 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.

2.5.2.5 CTB

Het CTB staat voor het College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen ([verdiepingstekst 37](#), p. 171). De inkomsten van het CTB kunnen volgens de Bestrijdingsmiddelenwet afkomstig zijn uit de volgende vier bronnen:

1. opbrengsten van de bedragen, gelden en vergoedingen met betrekking tot:
 - a. toelating en registratie van bestrijdingsmiddelen;
 - b. aanvraag tot het geven van een aanwijzing van een werkzame stof;
 - c. publiceren in de Staatscourant van de toelating en registratie van bestrijdingsmiddelen;
2. vergoedingen voor verrichte diensten;
3. bijdrage van het Rijk; en
4. andere baten.

De werkzaamheden waarvoor een vergoeding in rekening wordt gebracht, zijn uitgebreid opgenomen in de wet. Kosten met betrekking tot beleidsadvisering en afhandeling van bezwaar- en beroepschriften worden in rekening gebracht aan het Rijk, c.q. blijven voor rekening van het Rijk.

2.5.2.6 Kadaster

De inkomsten van het Kadaster ([verdiepingstekst 38](#), p. 173) 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%.

3. KOSTENTOEREKENING

3.1 Verhaal van directe en indirecte kosten

Soms is de dienstverlening in een hokje te stoppen. Kosten die uitsluitend voor een bepaald soort dienst worden gemaakt, zoals die van het gebruik van vuilnisauto's ten behoeve van het ophalen van bedrijfsafval, kunnen gemakkelijk aan de betreffende dienst worden toegerekend. Bij meer complexe dienstverlening ligt de toerekening ingewikkelder. Zo moeten de indirecte kosten via bepaalde verdeelsleutels worden verhaald. De wijze van verhalen van deze indirecte kosten kan op meerdere manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld per m², per m³ of op basis van tijdsbesteding.

In dit hoofdstuk ligt de nadruk op de vraag welke kosten volgens de wet en/of jurisprudentie mogen worden doorberekend. In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de vraag voor welke diensten de kosten mogen worden doorberekend. In deze paragraaf wordt na een korte omschrijving van de begrippen directe en indirecte kosten afzonderlijk ingegaan op de specifieke kosten.

Om te kunnen bepalen of kosten van een bepaalde activiteit kunnen worden doorberekend, kan de volgende controlevraag worden gebruikt: wordt de activiteit verricht omdat er een dienst wordt gevraagd? Indien het antwoord op deze vraag ja is, zijn de kosten vrijwel altijd door te rekenen; indien het antwoord nee is, dan meestal niet.

Bij de doorberekening van de kosten in de tarieven komen alleen de (begrote) feitelijke kosten in aanmerking. (Analoge) toepassing van de voor het Rijk ontwikkelde Handleiding Overheidstarieven¹⁵⁷ wordt voor vele doeleinden aanbevolen. De Handleiding Overheidstarieven 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 tarievenhandleiding kan door onderdelen van de rijksoverheid worden gebruikt als hulpmiddel, wanneer geen adequate kostenadministratie of een ander toereikend instrument ter bepaling van kostenvergoedingen voorhanden is. De Handleiding Overheidstarieven kan eveneens gebruikt worden ten behoeve van voorcalculatie, interne doorberekening, sturing en beheersing, benchmarking, controle en arbitrage. Ook andere publiekrechtelijke lichamen dan de rijksoverheid kunnen gebruik maken van de tarievenhandleiding, maar ze dienen de toepasbaarheid dan wel kritisch te beoordelen. 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 geïventariseerde gemiddelden. Niet uitgesloten wordt dat een belastingrechter desgevraagd zou kunnen oordelen dat deze methode te weinig specifiek voor de betreffende dienstverlenende overheid is. Een specifieke onderbouwing is dus ten zeerste aan te raden.

Directe kosten

Onder directe kosten worden de kosten verstaan die rechtstreeks samenhangen met c.q. 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.

Indirecte kosten

Onder indirecte kosten worden de kosten verstaan die niet rechtstreeks samenhangen met/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.³⁶

Overhead

De indirecte kosten 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. Deze kosten op een hoger of lager niveau dan de direct betrokken personen, worden ook wel overhead genoemd. Andere voorbeelden zijn de kosten van de salarisadministratie, sociale lasten en verzekeringen. Nu de kosten van overhead verhaald kunnen worden op de burger, zullen deze in de hiernavolgende paragraaf van de directe kosten worden opgenomen.

3.1.1 Directe kosten

Uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie van provincies, gemeenten en waterschappen kan worden afgeleid dat de volgende vijf kostencomponenten verhaald kunnen worden:

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 standpunten ter zake (Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30578, nr's 2,3 en 4) met betrekking tot het toerekenen van kosten te verhalen via de nieuwe rioolheffing ([verdiepingstekst 39](#), p. 175).

3.1.1.1 Personeelskosten

Onder de personeelskosten vallen de loonkosten van de personen die direct betrokken zijn bij de uitvoering van de specifieke dienstverlening ([verdiepingstekst 40](#), p. 176)

Dikwijls zullen personen bij verschillende soorten dienstverlening waarvan de kosten worden verhaald, betrokken zijn. Ambtenaren van de afdeling ruimtelijke ordening bijvoorbeeld kunnen zowel voor de herontwikkeling van de binnenstad (baatbelasting) als voor het toetsen van een bouwaanvraag/omgevingsvergunning (leges) werkzaamheden verrichten. Ook 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 personeelkosten moeten dan naar rato (van de kosten en niet bijvoorbeeld van het nut van de kosten voor de afnemer van de dienst) worden toegerekend.

3.1.1.2 Huisvestingskosten

Als de huisvestingskosten ([verdiepingstekst 41](#), p. 177) kunnen worden gebaseerd op extern afgesloten huurcontracten en inzicht bestaat in het voor de betreffende dienstverlening

werkelijk gebruikte (bruto) vloeroppervlak, is berekening van de werkelijke kosten mogelijk. Als panden eigendom zijn, is het de vraag wat tot de door te berekenen kosten mag worden gerekend. Zoals onder § 3.1 al werd aangegeven, kunnen bijvoorbeeld provincies, gemeenten en waterschappen de normbedragen uit de Handleiding Overheidstarieven¹⁵⁷ niet zonder kritische beoordeling toepassen. De normhuisvestingskosten per formatieplaats gaan bijvoorbeeld uit van voor het gehele land geïnventariseerde gemiddelden en kunnen sterk afwijken van de plaatselijke situatie.

3.1.1.3 Specifieke 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 (pro rata) verhaalbaar zijn. De Handleiding Overheidstarieven bevat een normbedrag ([verdiepingstekst 42](#), p. 178). Ook hier wordt het blindelings hanteren van de normen uit de Handleiding Overheidstarieven ontraden.

3.1.1.4 Materiële kosten

Onder materiële kosten worden in dit kader begrepen de exploitatiekosten van het eigen organisatieonderdeel. Het betreft bijvoorbeeld materialen voor de reisdocumenten, kapitaallasten van gebruikte vervoermiddelen, apparatuur voor buitendienstcontroles (geluids- en sterktemeting) en eventueel andere activa. Daarnaast kan men denken aan de exploitatiekosten, waaronder 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.³⁷

De Handleiding Overheidstarieven 2010 kent geen aparte opslag voor materiële kosten, maar begrijpt deze kosten onder de overige overheadkosten (zie hierna).

3.1.1.5 Overhead

De overheadkosten ([verdiepingstekst 43](#), p. 179) 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. 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.

3.1.2 Indirecte kosten

([Verdiepingstekst 44](#), p. 180.)

Op pagina 11 en 12 van de memorie van toelichting bij 'Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen'³⁸ is het volgende opgemerkt:

'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 het Voorlopig verslag werd gevraagd of 'overhead' iets anders omvatte dan de indirecte kosten. De memorie van antwoord 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. Het kan niet anders dan dat in deze uitleg met indirecte kosten die kosten worden bedoeld die op geen enkele wijze in verband te brengen zijn met de betreffende dienstverlening.

Dergelijke kosten zullen via de algemene middelen, specifieke uitkeringen, of anderszins bekostigd moeten worden.

In de wetsgeschiedenis³⁹ wordt expliciet een aantal kosten genoemd die, tenzij daartoe in specifieke wetten expliciet de mogelijkheid wordt geboden, niet verhaald kunnen worden op de genietters van specifieke dienstverlening.

Het betreft de volgende kosten:

1. beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures;
2. handhaving, toezicht en controle (behoudens eerste controle);
3. bezwaar- en beroepsprocedures.

Hieronder worden deze kostenposten wat uitgebreider behandeld.

De betreffende wet betrof de gemeentelijke heffingen, maar algemeen wordt aangenomen dat deze uitleg voor alle rechten en tarieven geldt die geheven worden.

3.1.2.1 Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures

([Verdiepingstekst 45](#), p. 181.)

Kosten van beleidsvoorbereiding 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 algemeen bestuur en het dagelijks bestuur bij waterschappen, de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders bij gemeenten, alsmede provinciale staten en gedeputeerde staten bij provincies. Deze kosten dient een bestuursorgaan te maken om het beleid te formuleren. Bij het formuleren van beleid wordt een belangenafweging gemaakt ten behoeve van de gemeenschap. Er wordt bepaald in welke gevallen een vergunning of ontheffing kan worden afgegeven (algemene vergunningvoorwaarden) en in welke gevallen en op welke tijdstippen er van de dienstverlening gebruik kan worden gemaakt. Ook wordt bepaald tot welke omvang de dienstverlening plaatsvindt. 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 rechten te kunnen worden verhaald.⁴⁰

3.1.2.2 Handhaving, toezicht en controle

De kosten van handhaving, toezicht en controle ([verdiepingstekst 46](#), p. 182) dragen er toe bij dat de voorschriften ter zake worden nageleefd. Het belang van het (doen) naleven van voorschriften is gelegen in bescherming van de gemeenschap in haar geheel. Net als bij de kosten van beleidsvoorbereiding is het niet gewenst dat deze kosten individueel worden verhaald op degenen ten behoeve van wie de dienst wordt verleend. Dit is slechts anders 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.

Hof 's-Hertogenbosch (augustus 2008)⁴¹ verwijst bijvoorbeeld naar vaste jurisprudentie van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State, waarin wordt geoordeeld dat een legesverhoging wegens legaliseringswerkzaamheden zoals toetsing van bestemmingsplantechnische- en welstandstechnische legalisatiemogelijkheden niet toegestaan

is. Bij de voorbereiding van handhavingsbesluiten moet namelijk een evenredigheidstoets worden uitgevoerd welke werkzaamheden worden aangemerkt als werkzaamheden ter voorbereiding van een handhavingsbesluit. De werkzaamheden vallen daarmee binnen de op de gemeente rustende handhavingstaak en niet zijn terug te voeren op aan belanghebbende terug te voeren individueel verleende diensten.⁴²

Rechtbank Almelo oordeelt in dezelfde zin inzake bouwwerkzaamheden voorafgaand aan de bouwvergunning.⁴³ 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 om bouwvergunning 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.

Rechtbank Zwolle oordeelt dat de verhoging in geval van legalisering in feite het in aanmerking nemen van een nieuw belastbaar feit vormt.⁴⁴ Omdat zulks niet uit de verordening blijkt, houdt de verhoging geen stand. Dat de verhoging past in het beleid om illegaal bouwen tegen te gaan, biedt evenmin soelaas. 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. Rechtbank Groningen 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 in casu bedoeld als financiële prikkel om te zorgen dat conform de geldende regelgeving een bouwvergunning wordt aangevraagd.⁴⁵ Blijkens de toelichting op onderdeel 2.3.1.4 van de gemeentelijke model-legestarietabel is de VNG 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). 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. Dan zijn de extra leges 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.

Rechtbank Haarlem vernietigt een aanslag liggeld woonschepen vanwege het onrechtmatige verhaal van toezichtskosten.⁴⁶ Rechtbank Zutphen vernietigt de legesnota ter zake van de hercontrole van een gebruiksvergunning van een horecabedrijf om dezelfde redenen.⁴⁷

3.1.2.3 Bezwaar- en beroepsprocedures

Ten aanzien van algemene bezwaar- en beroepsprocedures ([verdiepingstekst 47](#), p. 187.) is de wetgever in principe van oordeel dat het belang daarvan uitstijgt boven het individuele belang van degene aan wie de dienst wordt verleend. 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. Bovendien is de rechtsbescherming in beginsel een collectief goed waarvan de kosten, afgezien van de griffierechten, niet voor individuele toerekening vatbaar zijn.

Ten aanzien van bezwaar en beroep tegen heffingen is daar een kanttekening bij te maken. 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 heffing als zodanig. De redactie schaaft deze kosten onder de verhaalbare perceptiekosten. Omdat belastingaanslagen gebonden beschikkingen zijn, is van heroverweging van beleid geen sprake indien tegen de aanslagen bezwaar of beroep wordt ingesteld, aldus de redactie.⁴⁸ 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.

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 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 individuele heffing mogelijk is.

Dat geldt natuurlijk ook voor de situatie dat specifieke wetgeving de mogelijkheid tot verhaal van deze kosten legaliseert, zoals dat bijvoorbeeld geldt voor de Rijksdienst Wegverkeer.

3.1.2.4 Omzetbelasting

Zoals hiervoor al diverse malen is aangegeven, kunnen slechts de geraamde kosten van de overheidslichamen worden doorberekend. Bij overheidslichamen vormt de hen in rekening gebrachte omzetbelasting (hierna BTW; [verdiepingstekst 48](#), p. 188) altijd een kostenpost die dus kan worden verhaald via de tarieven. Hierop is slechts één uitzondering. BTW kan namelijk 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 en in zoverre is de BTW per saldo geen kostenpost en kan dan dus niet worden doorberekend.

Op grond van het BTW-Compensatiefonds (BCF) 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 dus vergoed krijgt, mag die BTW toch als kostenpost worden aangemerkt en kan deze ook worden doorberekend.⁴⁹

3.2 Afschrijving, bijdragen aan reserves en voorzieningen

Bij de behandeling van de Wet tot wijziging van de Gemeentewet van 3 juli 1989, Stb. 302, is opgemerkt dat de Gemeentewet er vanuit gaat dat gemeenten bij de begroting en de jaarrekening het stelsel van lasten en baten hanteren. In concreto betekent dit dat tot de

gemeentelijke lasten/kosten ter zake van de dienstverlening ook de afschrijvingskosten van duurzame goederen behoren. Voorts behoren hiertoe bijvoorbeeld 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 zijn als zodanig echter nog geen lasten/kosten. Om te bereiken dat de investeringsuitgaven als lasten/kosten tot uitdrukking komen, dienen gemeenten door middel van afschrijvingsmethodieken tot een toerekening aan de verschillende exploitatiejaren (belastingjaren) te komen. ([Verdiepingstekst 49](#), p. 190)

In het boek ‘Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen’⁵⁰ wordt aangegeven dat de vorming van een voorziening voor onderhoudskosten een geoorloofd middel is 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 en vervangingsreserves vallen daar ook onder. Voor uitbreidingsinvesteringen mag niet gereserveerd worden. Uitbreidingsinvesteringen kunnen via afschrijving (dus achteraf) worden bekostigd. Er mag worden gereserveerd voor toekomstige investeringen ter behoud van het bestaande voorzieningenniveau. Niet meer en niet minder.

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, wordt het positieve of negatieve saldo ten goede aan of ten laste van een egalisatiereserve (tegenwoordig voorziening geheten; zie ook [§ 6.4 ‘\(Egalisatie\)voorzieningen en reserves’](#)) gebracht. Dit saldo kan of in de algemene middelen vloeien dan wel worden betrokken bij de vaststelling van de tarieven voor latere jaren. Deze laatste werkwijze wordt gehanteerd door de bijvoorbeeld OPTA, terwijl gemeenten dikwijls de eerste volgen.

Vraag is of die vrijheid wenselijk is. Ten aanzien van 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 ten aanzien van de exploitatiesaldi gerealiseerd op eenmalige individualiseerbare diensten. Aangezien teruggave van overschotten c.q. naheffing van tekorten niet in het wettelijke systeem passen (geen heffing op nacalculatie basis), ligt het meer voor de hand deze overschotten / tekorten toe te voegen aan / aan te vullen uit de algemene middelen (collectiviteit) dan ten gunste / 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 uitvoering onmogelijk blijken wegens het formeel ontbreken van algemene middelen.

3.3 Rentekosten

In de memorie van antwoord bij het wetsontwerp tot wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen⁵¹ is het volgende opgemerkt: ‘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 met vreemd of eigen vermogen is gefinancierd, rente worden berekend’. 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 gederfde rente over het eigen vermogen) te verdelen over de kostenplaatsen.

3.4 Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten

Hoewel één afwijkende uitspraak in de jurisprudentie bekend is, 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 50](#), p. 192). Invoeringskosten van heffingen, alsmede de kosten van communicatie en voorlichting ter zake, voor zover niet behorend tot de beleidsvoorbereiding en beleidsvaststelling (zie [§ 3.1.2 'Indirecte kosten'](#)) kunnen eveneens worden verhaald.

4. INDELING IN GROEPEN

4.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is geïnventariseerd welke individueel aanwijsbare diensten waarvoor een retributie wordt geheven, door welke instanties worden geleverd. Ook zijn enkele al dan niet collectieve diensten beschreven, waarvoor de dienstverlenende instantie een bestemmingsheffing vraagt.

In hoofdstuk 3 is geconstateerd dat alle heffende instanties alle kosten die rechtstreeks verband houden met de geleverde dienst via retributies op de afnemer mogen verhalen. Ook alle kosten die weliswaar geen rechtstreeks verband houden met de geleverde dienst, maar wel enig verband daarmee hebben (mits ze niet nagenoeg geheel andere doeleinden dienen), kunnen als overheadkosten of toerekenbare indirecte kosten worden verhaald.

Ten slotte is geconstateerd dat slechts ten aanzien van een beperkt aantal kosten verhaal via de heffing als hoofdregel niet, en in uitzonderingssituatie wel mogelijk is. In hoofdstuk 2 is dat deels ook al aangegeven, voor zover de behandeling daar aanknopingspunten voor bood.

Uitzondering op de hoofdregel dat toerekenbare kosten verhaald mogen worden, doet zich voor bij de volgende kostensoorten:

1. beleidsvoorbereiding;
2. algemene 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

In dit hoofdstuk wordt per type heffing aangegeven of de hoofdregel (de kosten zijn niet verhaalbaar en dus met “niet” aangegeven) dan wel een uitzondering van toepassing is. Eenzelfde toets is ook aangelegd bij de besproken ZBO's.

De resultaten zijn opgenomen in de tabel op de volgende pagina ([Tabel 1](#)). Als slot van het hoofdstuk wordt een conclusie getrokken die voor alle instanties een leidraad zou moeten zijn.

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
CTB	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
OPTA	wel	n.v.t.	wel	wel	niet	niet
RDW	n.v.t.	wel	wel	wel	wel	niet
IVW	wel	wel	wel	wel	wel	niet

1. Alleen de kosten van eerste controle zijn verhaalbaar.
2. Alleen provincies en gemeenten kunnen een beroep doen op het BTW-compensatiefonds.
3. Met uitzondering van de regelgeving met betrekking tot het kredietwezen.
4. Dit is nog niet uitgekristalliseerd in de rechtspraak, zie ook [§ 3.1.2.3](#).

4.2 Conclusie

Er blijkt geen eenduidige lijn te trekken voor de doorberekening van 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 doorrekenbaar zijn. Daarbij moet rekening worden gehouden met de daartoe geldende wetgeving.

5. UITGANGSPUNTEN KOSTENTOEREKENING

In de voorafgaande hoofdstukken is onder andere gesproken over het mogen verhalen van kosten door overheidsinstanties die individueel aanwijsbare diensten verlenen. Maar bestaat die mogelijkheid voor iedere dienst die aan de wettelijke omschrijving voldoet? In dit hoofdstuk wordt aangegeven voor welke in principe wettelijk kwalificerende diensten en voorzieningen kosten mogen worden doorberekend. Het onderscheid tussen individueel belang versus algemeen belang komt hierbij aan de orde.

5.1 Dienstverlening

Bestuursorganen brengen bedragen in rekening voor door hen verleende diensten. Het begrip ‘dienst’ is in de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet niet nader gedefinieerd. Ook voor Rijksdiensten en die van de ZBO’s is daarvoor geen wettelijke invulling gegeven. Wel is in de rechtspraak invulling gegeven aan het begrip ‘dienst’. Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een dienst, is doorslaggevend of degene te wiens behoefte de dienst wordt verleend een individueel belang heeft bij de dienst. De grens tussen een individueel belang en een algemeen belang is niet altijd gemakkelijk te trekken. Van een individueel belang is sprake bij een handeling die niet valt binnen de publieke taakbeoefening en die rechtstreeks en in overheersende mate ten behoeve van het individu wordt verricht.⁵² Een indirect of afgeleid particulier belang, zoals het blussen van een brand, volstaat niet voor de heffing van rechten, zodat de kosten ter zake op andere wijze dan via de rechten moeten worden bestreden. Het blussen van een brand dient voornamelijk het algemeen, maatschappelijk, belang, te weten het verzorgen van de veiligheid, en valt daarmee binnen de publieke taakuitoefening. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor werkzaamheden in het kader van de openbare orde. Hieronder worden verschillende handelingen beschreven, waarbij sprake is van een afnemende mate van individueel belang.

5.2 Vergunning of ontheffing

In bezit van een vergunning of ontheffing, kan een individu een activiteit verrichten die voor anderen verboden is. Waar een verbod over het algemeen bestaat ter bescherming van het algemeen belang, wordt met het opheffen van een verbod het individuele belang bevorderd. Ook een voorlopige vergunning die vooruitloopt op een definitieve vergunning dient het individuele belang. Een voorlopige vergunning brengt namelijk (voorlopig) een verandering aan in de rechtstoestand van degene ten behoeve van wie de vergunning wordt verleend. Leges kunnen zelfs verschuldigd zijn indien de aanvraag om een bouwvergunning tot afwijzing leidt. Het in behandeling nemen van een aanvraag tot het verlenen van een bouwvergunning als bedoeld in artikel 2.1 Wabo⁵³ is namelijk een dienst. Daaraan doet niet af dat de aangevraagde bouwvergunning niet wordt verleend. Volgens de Hoge Raad kan immers niet worden gezegd dat de aanvrager van een bouwvergunning bij het in behandeling nemen van zijn aanvraag slechts belang heeft, indien de bouwvergunning wordt verleend.⁵⁴ Indien de legesverordening het belastbare feit niet omschrijft als het in behandeling nemen van de aanvraag, maar als het verlenen van de vergunning, wordt het ontstaan van de materiële belastingschuld derhalve in feite verschoven tot na het verlenen van de dienst.

5.3 Tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan

Ten aanzien van een tijdelijke vrijstelling van het verbod op permanente bewoning van een recreatiebedrijf als bedoeld in artikel 17 WRO (oud) oordeelt de Hoge Raad⁵⁵:

‘Het Hof is terecht ervan uitgegaan dat door of vanwege het gemeentebestuur verrichte werkzaamheden slechts als een dienst kunnen worden aangemerkt, indien het gaat om werkzaamheden die liggen buiten het gebied van de publieke taakuitoefening en rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang. Voorts heeft het Hof terecht tot uitgangspunt genomen dat de handhaving van de regels van het bestemmingsplan tot die publieke taakuitoefening behoort omdat daarmee het algemene belang is gediend dat is gebaat bij een goede ruimtelijke ordening in de gemeente. Uit dit uitgangspunt vloeit echter voort dat het verzoek van een particulier om van een bestemmingsplan af te wijken in het algemeen niet op het publieke belang zal zijn gericht, maar zal zijn gestoeld op een persoonlijke wens van de verzoeker. Dat geldt ook voor het onderhavige verzoek van belanghebbende om haar tijdelijk vrijstelling te verlenen van het verbod van permanente bewoning van de recreatiewoning, zoals dat in het bestemmingsplan is opgenomen. De werkzaamheden van het gemeentebestuur bij de beoordeling van dat verzoek houden rechtstreeks en in overwegende mate verband met dit individuele belang van belanghebbende. Dat wordt niet anders door de omstandigheid dat het gemeentebestuur bij zijn beslissing op het verzoek de belangen van belanghebbende afweegt tegen de gevolgen voor de ruimtelijke ordening’.

Hof Arnhem had ter zake geoordeeld dat de werkzaamheden een individualiseerbaar belang betreffen. Dat individualiseerbare belang werd volgens het hof echter niet in overheersende mate gediend. Voorop staat immers dat de gemeente bij het nemen van een besluit dat aanleiding kan geven tot vrijstelling, is gericht op het dienen van het algemeen belang dat gebaat is bij een goede ruimtelijke ordening in de gemeente en de gemeente aldus haar publieke taak uitoefent. Bij het nemen van een besluit tot het verlenen van een tijdelijke vrijstelling dient de gemeente de mogelijke gevolgen daarvan in haar afweging te betrekken. Dit betreft gevolgen voor de ruimtelijke ordening aan de ene (publieke) kant, maar ook gevolgen aan de kant van de individuele burger die –zij het tijdelijk– andere woonruimte nodig heeft. Nu zowel het gemeentelijke, als het provinciale, als het landelijke beleid is gericht op handhaving van het verbod op permanente bewoning van recreatieverblijven, is met de beoordeling van de aanvraag voor de vrijstelling niet minder het publieke belang van de gemeente, de provincie en de rijksoverheid gediend dan het individuele belang van de aanvrager. Nu de werkzaamheden van de gemeente bij de beoordeling van het verzoek om de vrijstelling niet in overheersende mate zien op het individuele belang van de aanvrager, is geen sprake van een aan de aanvrager verrichte dienst. Er is dan ook geen ruimte om een uitzondering te maken op de regel dat de kosten van publieke taakuitoefening in beginsel niet ten laste van een individuele bij die taak betrokken burger kunnen worden gebracht, aldus Hof Arnhem.⁵⁶ Gezien het afwijkende eindoordeel van de Hoge Raad dat hierboven werd aangehaald, moet worden aangenomen dat het behandelen van een verzoek om van een bestemmingsplan af te wijken toch een dienst vormt waarvoor leges kunnen worden geheven.

5.4 Ongevraagd verleende vergunning

De Hoge Raad heeft bepaald dat naar normaal spraakgebruik onder ‘diensten’ zowel de diensten waarom men heeft verzocht worden begrepen, als de diensten die ongevraagd worden verleend.⁵⁷ Het Hof oordeelde in deze zaak dat indien de rijkswetgever aan de burger verplichtingen oplegt die nagekomen moeten worden als gevolg van een door die burger vrijwillig in het leven geroepen situatie en vervolgens die rijkswetgever de gemeente opdraagt of overlaat om een apparaat in het leven te roepen dat het die burger mogelijk maakt bedoelde verplichtingen na te komen, verleent de gemeente door het doen functioneren van bedoeld apparaat diensten aan de burger.

5.5 Rioolrechten / rioolheffing

Ter zake van de rioolrechten heeft lange tijd discussie bestaan of deze heffing vanwege de verplichting om aangesloten te zijn niet moest worden veranderd in een belasting en of zolang dat niet was uitgevoerd, wel rioolrechten geheven konden worden. Met de introductie van de rioolheffing is die discussie grotendeels achterhaald ([verdiepingstekst 51](#), p. 193). Desalniettemin is het interessant om te weten dat de Hoge Raad op basis van de ontstaansgeschiedenis van artikel 229 Gemeentewet van oordeel was dat gemeenten rioolrechten kunnen blijven heffen.

Doordat aan artikel 228a Gemeentewet een overgangstermijn van twee jaar is gekoppeld, dienen gemeenten de rioolrechten uiterlijk in 2010 te vervangen door de rioolheffing. Daartoe bepaalt artikel 229, tweede lid, Gemeentewet met ingang van 2010 dat geen rechten kunnen worden geheven ter zake van het gebruik van voorzieningen en het genot van diensten waarvan de kosten kunnen worden bestreden door het heffen van een belasting als bedoeld in artikel 228a Gemeentewet. Alleen voor het aanbrengen van een aansluiting op een voorziening voor de inzameling en het transport van afvalwater kan nog een rioolrecht, te weten een rioolaansluitrecht, worden geheven ([verdiepingstekst 16](#), p. 112).

5.6 Vergunning of ontheffing van rechtswege

Indien niet tijdig op een aanvraag om een bouwvergunning wordt beslist, wordt de bouwvergunning geacht van rechtswege te zijn verleend.⁵⁸ Bij de herziening van de Woningwet heeft de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer opgemerkt dat legesheffing niet in de rede ligt indien sprake is van werkelijk 'stilzitten' van de gemeente. Als de gemeente geen enkele activiteit verricht, is legesheffing in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁵⁹ Blijkens de jurisprudentie kan echter wel leges worden geheven als de gemeente aannemelijk maakt dat de aanvraag om een bouwvergunning wel al in behandeling was genomen. Het belastbare feit heeft zich dan namelijk voltrokken. De omstandigheden dat de aanvraag niet is getoetst aan het Bouwbesluit en dat de bouwvergunning op grond van artikel 46, vierde lid, Woningwet van rechtswege is verleend, staan aan het heffen van de leges niet in de weg.⁶⁰

Indien de gemeente de aanvraag wel in behandeling heeft genomen, maar bepaalde werkzaamheden niet zijn uitgevoerd, kan het redelijk zijn om een teruggaaf te verlenen. 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.⁶¹

5.7 Ambtshalve vergunning

Indien het bestuursorgaan een dienst ambtshalve verleent, is er geen sprake van een dienst en kan geen recht worden geheven. 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'.⁶²

Aangenomen wordt dat mede het algemeen belang gediend wordt door een vergunning ambtshalve te verlenen. Anders dan bij een ongevraagd verleende vergunning zoals

beschreven in paragraaf 5.4, moet er bij een ambtshalve vergunningverlening eerst sprake zijn van een verzoek van belanghebbende alvorens leges kan worden geheven.

5.8 Planschadebesluit

Een afweging tussen het algemene en het individuele belang vindt men ook terug in HR 13 augustus 2004, nr. 37.836, Belastingblad 2004, p. 957. In dit arrest had belanghebbende een verzoek om planschade bij de gemeente ingediend. Hij was van mening dat hij schade zou lijden als gevolg van het besluit van het college van burgemeester en wethouders tot 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. Ter zake van zijn verzoek om planschade had de gemeente leges in rekening gebracht. 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’.

Er is dan ook geen reden om hier een uitzondering te maken op de regel dat de kosten van publieke taakuitoefening in beginsel niet ten laste van een individuele bij die taak betrokken burger kunnen worden gebracht. Naar aanleiding van deze uitspraak is in 2005 bij de Spoedwet planschade voorzien in de verplichte heffing van een ‘recht’. Het gaat volgens de memorie van toelichting bij artikel 49a Wet op de ruimtelijke ordening uitdrukkelijk niet om leges, maar om een financiële drempel om lichtvaardige planschadeaanvragen tegen te gaan. Met ingang van 1 juli 2008 is de regeling opgenomen in artikel 6.4 Wro. Het college van B&W 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.

5.9 Verklaring van geen bezwaar / verklaring van geen bedenkingen

Ingevolge 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, mits vooraf van Gedeputeerde Staten de verklaring is ontvangen, dat zij tegen het verlenen van vrijstelling geen bezwaar hebben. Vrijstellingen als hier bedoeld plegen te worden aangevraagd door aanvragers van een bouwvergunning, die wegens strijd met de (nog) geldende bestemming zou moeten worden geweigerd. De bevoegdheid om vrijstelling te verlenen is derhalve gebonden aan een machtiging van Gedeputeerde Staten. Gedeputeerde Staten oefenen 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. Bij de werkzaamheden die voor Gedeputeerde Staten verbonden zijn aan het in behandeling nemen van een aanvraag tot het verkrijgen van een verklaring van geen bezwaar gaat het rechtstreeks en vooral om het dienen van het publieke belang. 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.⁶³

Afgevraagd kan worden of deze visie ook zal gelden voor de verklaring van geen bedenkingen die artikel 2.27 Wabo introduceert. 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. De VNG bevat ter zake een tariefsbepaling in titel 2 van de model-tarieventabel.

5.10 Gedoogbeschikking

Over de vraag of de afgifte van een gedoogbeschikking een dienst vormt, zijn de meningen verdeeld. Hof Amsterdam is van oordeel 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.⁶⁴

Groenewegen en Sheer-Mohamed schrijven echter dat er bij gedoogbeschikkingen geen sprake is van dienstverlening waarvoor leges kunnen worden geheven, omdat er geen verandering in de rechtstoestand van de gedoogden plaatsvindt. Het verbod waarop de gedoogbeschikking ziet, blijft namelijk bestaan en kan wellicht zelfs worden gehandhaafd door andere bestuursorganen dan het beschikkende orgaan.⁶⁵

5.11 Melding, kennisgeving of legalisatie

Ter zake van het bevestigen, in behandeling nemen of accepteren van een ter uitvoering van een wettelijke verplichting gedane mededeling, melding of kennisgeving ([verdiepingstekst 52](#), p. 194) kan geen leges worden geheven.⁶⁶

Een uitzondering hierop vormde de melding als bedoeld in artikel 42 Woningwet (oud). Deze bepaling vergde dat het college van burgemeester en wethouders uitdrukkelijk reageerde op de melding. Het was van die reactie van het college afhankelijk of inderdaad tot de bouw mocht worden overgegaan. In dit geval was volgens Hof Den Haag wel legesheffing toegestaan, omdat duidelijk sprake was van een individueel belang.⁶⁷

5.12 Hercontrole

Het uitvoeren van een hercontrole ([verdiepingstekst 53](#), p. 195) van een bouwwerk waarvoor een gebruiksvergunning als bedoeld in artikel 6.1.1 Bouwverordening wordt vereist wanneer bij een eerste controle is gebleken dat niet is voldaan aan de naleving van de voorwaarden zoals vermeld in de gebruiksvergunning, is evenmin een dienst.

5.13 Aanschrijving

Een aanschrijving 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 indien hij de verplichtingen gaat nakomen die voortvloeien uit het wetsartikel waarop de aanschrijving berust.⁶⁸

5.14 Weigering om een dienst af te nemen

Leges mogen alleen geheven worden als daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van dienstverlening. De verplichting om dienstverlening af te nemen, is derhalve niet voldoende om leges te heffen.⁶⁹

Indien duidelijk is dat belanghebbende de dienst niet wenst, kunnen evenmin rechten worden geheven. Het woord ‘diensten’ veronderstelt dat wegens de verlening en de aanvaarding van de dienst tussen partijen wilsovereenstemming bestaat. Voor dit laatste is niet nodig een door de gebruiker van de dienst verleende opdracht daartoe of een uitdrukkelijke bereidverklaring tot aanvaarding van de dienst. Een dienst ter zake waarvan het recht mag worden geheven is ook een feitelijk als zodanig aanvaarde dienst. Van een dienst is echter geen sprake als het bestuursorgaan een prestatie verricht jegens iemand die deze niet wenst.⁷⁰

5.15 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. Voor dergelijke werkzaamheden kunnen geen leges worden geheven. 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.⁷¹ In een geval waarin de brandweer duikwerkzaamheden verrichte in het kader van een te water geraakte auto, was ook geen sprake van een dienst. Dat deels sprake was van het dienen van het algemeen belang door het verrichten van publieke taken (het mede ter verzekering van de vrije doorvaart schoonhouden van de grachten, alsmede handelen in de verwachting dat er een misdrijf was gepleegd en er misschien nog mensen in de auto zaten) en deels van het verlenen van een dienst aan belanghebbende, leidt niet tot vermindering van de heffing tot een redelijke vergoeding. Duikwerkzaamheden kunnen slechts worden aangemerkt als het verlenen van een dienst indien het gaat om werkzaamheden die niet alleen liggen buiten het gebied van brand- en rampenbestrijding alsmede van beperking en bestrijding van gevaar voor mens en dier bij ongevallen, maar bovendien rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang.⁷² Het leegpompen van een kelder door de brandweer is daarentegen in vrijwel alle gevallen wel een dienst.⁷³

Het in verband met een door een belanghebbende gemelde aansluiting op een stil alarmsysteem opstellen, wijzigen of vervangen van een aanvalsplan, dient voornamelijk om een efficiënt politieoptreden ter handhaving van de rechtsorde mogelijk te maken. Tevens dient een aanvalsplan om de veiligheid van de bij dat optreden betrokken agenten te verhogen. Dergelijke werkzaamheden houden in het algemeen niet rechtstreeks en voornamelijk verband met een dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar particulier belang.⁷⁴

6. KOSTENVERDEELMETHODES

Nu de kosten zijn beschreven die in aanmerking komen om te worden verhaald in de heffingen, rechten en tarieven rijst de vraag op welke wijze de kosten moeten worden verdeeld over deze heffingen, rechten en tarieven. 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.

6.1 Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten

Per 2004 is het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften (1995) vervangen door het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV). 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 ontvlochten, 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:

			Relatie tot leges
Begroting	Beleidsbegroting	Programmaplan	Programmaplan geeft de indeling van de financieel-administratieve huishouding van de organisatie. Hier wordt bepaald hoe de leges worden verankerd in de organisatie (zie § 6.1.1)
		Paragrafen	De paragraaf lokale heffingen geeft een totaalbeeld van legesheffing binnen de organisatie op een aantal facetten. (zie § 6.1.2)
	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. (zie § 6.1.3)
		Uiteenzetting financiële positie	Raming voor het begrotingsjaar van financiële gevolgen van het beleid van leges. Ook aandacht voor reserves en (egalisatie-) voorzieningen (zie § 6.1.4)

Figuur 1

6.1.1 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 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.⁷⁵ 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 productraming 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 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.

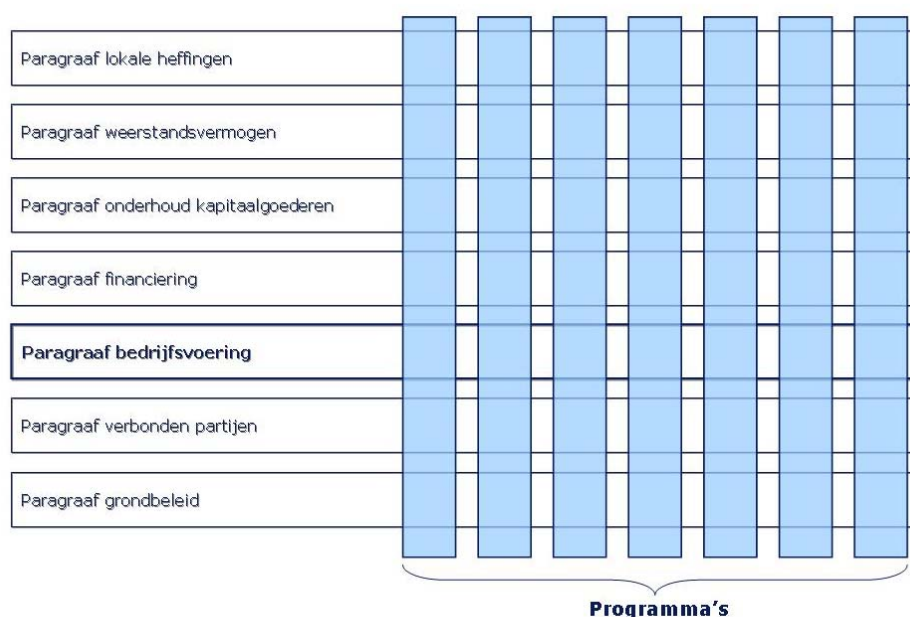
Verder meldt de handreiking duale begroting dat de keuze van het aggregatieniveau van de producten in sterke mate afhankelijk is van het onderwerp en de aard van het budget. Een product kan een goed, voorziening, dienst of activiteit zijn. Voor het administratief vastleggen van de kosten en opbrengsten 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 paragraaf 6.1.3

wordt nader ingegaan op de informatievoorziening ten aanzien van de heffingen, rechten en tarieven binnen producten.

6.1.2 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 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 8 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 8.2](#).

6.1.3 Overzicht baten en lasten

De financiële begroting bestaat uit het overzicht van baten en lasten en de uiteenzetting van de financiële positie ([Figuur 1](#)). 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 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 vallen, dan wel onder de Wabo komen te 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).⁷⁶ Hiermee geeft het overzicht van baten en lasten op het niveau van de producten een gedetailleerd financieel beeld van de heffingen en retributies.

6.1.4 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 6.4 wordt uitvoerig stilgestaan bij (egalisatie)voorzieningen en reserves.

6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen

De Comptabiliteitsvoorschriften voor de waterschappen zijn per 1 januari 1992 ingegaan. Nieuwe verslaggevingsregels, die sterke gelijkenis vertonen met het BBV voor gemeenten en provincies, zijn voor het eerst van toepassing op de begroting en verantwoordingsstukken van het jaar 2009.

In de toelichting op de huidige voorschriften, die is opgenomen in de Staatscourant 1993, nr. 30, is de inrichting van de administratieve organisatie die voortkomt uit deze comptabiliteitsvoorschriften toegelicht. De systematiek van kostenverbijzondering van de waterschappen, zoals vastgelegd in de comptabiliteitsvoorschriften, kent het gebruik van kostensoorten, kostenplaatsen en kostendragers.

In artikel 1 van de ‘Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen’⁷⁷ wordt het begrip ‘kosten- en opbrengstsoorten’ omschreven als de ‘lasten en baten gerangschikt naar hun aard’. In artikel 3 van de ‘regeling ter uitvoering van artikel 5 van de Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen’⁷⁸ is een overzicht van de te onderscheiden kosten- en opbrengstsoorten opgenomen ([verdiepingstekst 55](#), p. 198).

Aanvullend wordt in artikel 1 van de ‘Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen’ het begrip kostenplaatsen gedefinieerd als ‘organisatie-eenheden of administratieve eenheden waarop de kosten worden verzameld die rechtstreeks, dan wel via een andere (hulp)kostenplaats, worden toegerekend aan één of meer kostendragers’. De uiteindelijke producten van een waterschap zijn de reglementaire beheertaken, ofwel de kostendragers. Deze kostendragers worden veelal verder uitgesplitst naar beleidsvelden/beleidsproducten ([verdiepingstekst 54](#), p.196).

Op de verplicht in de begroting en jaarrekening op te nemen kostenverdeelstaat (artikel 5 van deze regeling, wordt het verband gelegd tussen de kosten- en opbrengstsoorten, de kostenplaatsen en de kostendragers ([verdiepingstekst 56](#), p. 199 en [verdiepingstekst 57](#), p. 200) van het waterschap.

6.3 Boekhoudregels Rijk en ZBO's

6.3.1 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 kas-verplichtingenadministratie. 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.

6.3.2 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 middelenbeheer⁷⁹ 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).⁸⁰ 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 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.

6.4 (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 kostentoerekening 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 echter 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.

De keerzijde is echter dat de beleidsbepalers de discipline moeten hebben om 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 van 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 58](#), p. 201) 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 Gemeentewet⁸¹ zijn bijdragen aan vervangingsreserves verhaalbaar als kostencomponent in het tarief. Bijdragen aan uitbreidingsreserves zijn niet verhaalbaar, omdat deze lasten onvoldoende verband houden met de huidige dienstverlening.

6.5 Kostenverdeelmethodes

Het berekenen van de kostprijs van een product of dienst kent drie beslismomenten⁸²:

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 aangesneden in paragraaf 6.1.1 ('[Het programmaplan](#)'). 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'? Volgens Groot en Budding⁸² maakt het samenvoegen van heffingen de

relatie tussen ‘genieten’ en ‘betalen’ minder strak, en daarmee ook de toepassing van het profijtbeginsel minder strikt.

Het tweede beslismoment stond centraal in hoofdstukken 3 en 4 ([‘3. Kostentoerekening’](#) en [‘4. Indeling in groepen’](#)). 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 59](#), p. 203). 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 de opslagmethode, de kostenplaatsmethode (ook wel productiecentramethode genaamd) en de Activity Based Costing (ABC).

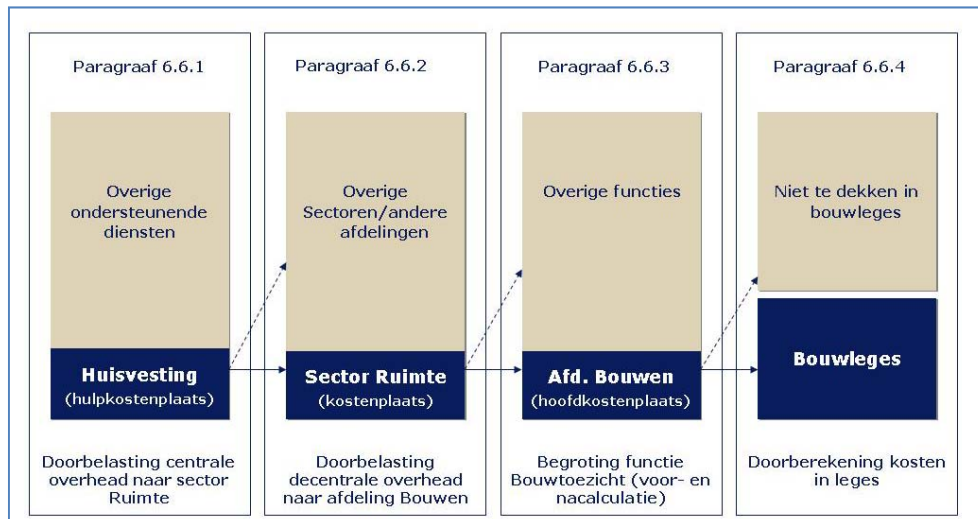
De opslagmethode is minder nauwkeurig, maar gemakkelijker uit te voeren dan de methode van Activity Based Costing. De kostenplaatsmethode nestelt zich op beide criteria tussen deze twee methodes in. Een nauwgezetere allocatiemethode is niet altijd te verkiezen boven een eenvoudige methode. Dit hangt 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.⁸² De kostenplaatsmethode vindt een goede balans tussen eenvoud en nauwkeurigheid. Bovendien is het een methode die door veel gemeenten gebruikt wordt, zo blijkt uit onderzoek van Groot en Budding. In de volgende paragraaf wordt het verdelen van kosten met behulp van de kostenplaatsmethode verder uitgewerkt.

6.6 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 hoofdstukken 3 en 4 ([‘3. Kostentoerekening’](#) en [‘4. Indeling in groepen’](#)). 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 Comptabiliteitsvoorschriften 1995 geven waterschappen 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 bouwvergunningen.⁸³ 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.

6.6.1 Hulpkostenplaatsen

Hulpkostenplaatsen bieden ruimte voor het verzamelen van kosten die een verband kennen met kostenobjecten, maar een sterk algemeen karakter 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 microsoft-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 bouwvergunningen':

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

6.6.2 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 bouwvergunningen' 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

6.6.3 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 bouwvergunning. 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 'bouwvergunningen'. Grafisch ziet dit er voor de casus 'kostendoorbelasting aan bouwvergunningen' 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		
<hr/>		<hr/>	
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		
Doorbelasting afd. Bouwen	1.100.000	Saldo per 31/12	300.000
Doorbelasting Ruimtelijke Ord.	40.000		
<hr/>		<hr/>	
Totaal	1.250.000	Totaal	1.250.000

Figuur 6

6.6.4 Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven

De kostenobjecten, in de casus het product bouwvergunningen, 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 60](#), p. 205) eist dat *alle* kosten voor bouwvergunningen worden geplaatst op functie 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 bouwvergunningen niet alleen kosten worden verantwoord die mogen worden doorbelast in de leges voor de bouwvergunningen. 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 bouwvergunningen zijn geboekt, vereisen een nadere analyse. Hoofdstukken 3 en 4 ('[3. Kostentoerekening](#)' en '[4. Indeling in groepen](#)') van deze handreiking geven een beeld van de kosten die mogen worden doorberekend in de leges voor de bouwvergunningen. 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 bouwvergunningen (zie [§ 3.1.2.3 'Bezwaar- en beroepsprocedures'](#)). 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 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 voor de kosten, alsmede een eigen grootboekrekening 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 [§ 7.3 'Kruissubsidiëring'](#)). Hoewel mogelijk administratief bewerkelijker, heeft het tevens het voordeel dat ieder recht, heffing of tarief nadrukkelijk op de radar verschijnt van beleidsbepalers (zoals de raad en het college binnen een gemeente).

De waterval van boekingen die de kostenplaatsenmethode met zich meebrengt, wordt veelal vormgegeven middels een kostenverdeelstaat. Tot het boekjaar 2004 waren gemeenten zelfs verplicht een dergelijke staat op te nemen in de jaarrekening. De kostenverdeelstaat geeft een beeld van de samenhang tussen kostensoorten, kostenveroorzakers en kostendragers. Hiermee is het een bruikbaar analyse-instrument voor het beoordelen van kosten die worden doorberekend aan de kostenobjecten.

6.7 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.⁸⁴ 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 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?

6.8 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.⁸² In de praktijk worden diverse verdeelsleutels gehanteerd. Bekende voorbeelden zijn: het aantal personeelsleden (fte), de urenbesteding, het aantal vierkante meters en het aantal 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 kostenverdeelmethod 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.

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 verantwoord worden 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 (zie [§ 3.1.2 'Indirecte kosten'](#)). 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. In hoofdstuk 8 wordt hier dieper op ingegaan.

7. METHODIEK VASTSTELLEN TARIEF

Nu bekend is welke kosten mogen worden doorberekend en welke kostenverdeelmethodes er gehanteerd worden, wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de methodiek van het vaststellen van de tarieven. Hierbij komen thema's aan de orde als heffingsmaatstaven, kruissubsidiëring, vrijstellingen, kwijtschelding, oninbaar lijden, subsidies en de tarieven zelf.

7.1 Doeleinden belastingheffing

Het hoofddoel van belastingheffing (ongeacht of deze heffing verloopt via zuivere belastingen, bestemmingsheffingen, rechten of tarieven) is het genereren van inkomsten van de heffende instantie. Zeker indien de desbetreffende instantie niet of nauwelijks op andere wijze in haar inkomsten kan voorzien, is het ontvangen van belastinggelden zeer belangrijk.

Er zijn echter situaties denkbaar dat een instantie niet alleen belastinggelden wilt ontvangen, maar ook andere doeleinden met de belastingheffing nastreeft. Deze doeleinden kunnen gelegen zijn in het hanteren van het profijtbeginsel (naarmate een burger (meer) profijt heeft van de dienstverlening, zal hij hier meer voor moeten betalen), dan wel het kostenveroorzakersbeginsel. 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. Een nevendoelende kan soms zo belangrijk zijn voor deze instantie dat het haar er alles aan gelegen is om een heffing op haar manier in te richten. Door bijvoorbeeld het tarief voor het aanbieden van huishoudelijk afval afhankelijk te stellen van het gewicht van het afval, wordt een reductie van het huishoudelijk afval gestimuleerd. Deze gemeente zal dan een andere heffingsmaatstaf in haar verordening opnemen dan een gemeente die dit doel niet nastreeft. Het gevolg hiervan is dat twee min of meer vergelijkbare gemeenten andere heffingsmaatstaven en tarieven kennen, omdat ze verschillende doeleinden nastreven. Uiteraard heeft dit gevolgen voor de toerekening van de kosten. Om meer inzage te krijgen in de diverse heffingsmaatstaven en de daarbij behorende wijze van toerekenen van de kosten, zal in de navolgende paragrafen hier aandacht aan worden besteed.

7.2 Grondslagen van de belastingheffing

Zoals uit paragraaf 7.1 blijkt, kunnen de heffingsmaatstaven heel divers zijn. In principe zal de heffingsmaatstaf in de desbetreffende heffingswet zijn opgenomen. In dat geval is de instantie gebonden aan deze heffingsmaatstaf en heeft zij dus geen keuze. Indien de heffingswet echter geen heffingsmaatstaf voorschrijft, heeft de instantie enige vrijheid in het kiezen van de heffingsmaatstaf. Met nadruk enige vrijheid, omdat de instantie in haar vrijheid wordt beperkt door:

- wettelijke voorschriften;
- algemene rechtsbeginselen; en
- kostendekking.

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

7.2.1 Wettelijke voorschriften

De wettelijke eisen zijn onder andere geformuleerd in de artikelen 221, tweede lid, Provinciewet en 219, tweede lid, Gemeentewet. In deze 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 echter geen sprake als er slechts een indirect verband tussen de heffing en het inkomen, de winst of het vermogen is. Zo is het heffen van een rioolaansluitrecht op basis van de waarde in het economische verkeer van een pand toegestaan. 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.

In de schaarse jurisprudentie ([verdiepingstekst 61, p. 206](#)) op dit punt (i.c. precariobelasting) kwam naar voren dat een tarief, dat was gebaseerd op het aantal omgezette liters motorbrandstoffen, naar het oordeel van de Hoge Raad zich meer richtte naar het gebruik dat van de desbetreffende gemeentebezittingen werd gemaakt dan dat kon worden gezegd dat het bedrag van de heffing afhankelijk was gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen van de heffingsplichtige. Er was dus geen sprake van een ontoelaatbare tariefstelling naar draagkracht.⁸⁵

Een andere procedure waarin wettelijke voorschriften aan de orde zijn gesteld, is het arrest van de Hoge Raad van 23 december 2005⁸⁶. In deze procedure werd een laag tarief voor het eenmalig rioolaansluitrecht voor bestaande woningen en hoog tarief voor nieuwe woningen in rekening gebracht. In de overwegingen van de gemeenteraad ligt besloten dat bestaande percelen in die zin minder profijt hebben van de rioolaansluiting dan nieuw te bouwen woningen, dat bestaande percelen reeds beschikken over een voorziening voor de afvoer van afvalwater, zodat de eigenaren komen te staan voor kosten van afbraak/sanering daarvan. De Hoge Raad is van oordeel dat door dat aspect in de overwegingen te betrekken, 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.

Samengevat betekent het bovenstaande dat het niet is toegestaan te heffen naar inkomen, winst en vermogen. Het is wel toegestaan te heffen naar kostenveroorzaking of profijt. Voor andere methodes is het verstandig om een (schriftelijk vastgelegde) rechtvaardigingsgrond te hebben in het beleid ter zake.

7.2.2 Algemene rechtsbeginselen

In de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is een aantal rechtsbeginselen opgenomen die van groot belang zijn voor de dagelijkse praktijk van een heffende instantie. Zo bepaalt artikel 3:3 Awb dat het bestuursorgaan de bevoegdheid tot het nemen van een besluit niet voor een ander doel gebruikt dan voor het doel waarvoor die bevoegdheid is verleend. Dit verbod om bevoegdheden te misbruiken wordt ook wel ‘détournement de pouvoir’ genoemd.

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. Vooral laatstgenoemd beginsel komt met enige regelmaat terug in de jurisprudentie. Dat enerzijds voorzichtigheid is geboden, maar anderzijds dit beginsel meestal ruimhartig wordt uitgelegd, blijkt uit de diverse uitspraken inzake de leges.⁸⁷ Gemeenten passen binnen de legesverordening bijvoorbeeld vaak kruissubsidiëring toe (zie [§ 7.3 ‘Kruissubsidiëring’](#)). De overdekking die binnen de ene groep diensten wordt gerealiseerd, wordt nogal eens gebruikt voor de onderdekking van de andere groep diensten. De vraag die dan rijst, is of het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden.

Indien tussen partijen niet in geschil is dat geen gebreken kleven aan de kostendekkendheid van de legesverordening in haar geheel, is de vraag of op het onderdeel bouwleges de geraamde baten de geraamde lasten (licht, te weten met 9 procent) overschrijden naar het oordeel van de Hoge Raad niet meer relevant. De in artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet geregelde toets moet worden toegepast per in de verordening voorkomend belastingmiddel.⁸⁸

In een ander geval stond alleen de overdekking binnen een bepaalde groep diensten ter discussie. Zo was de Hoge Raad van mening dat een winstraming ad 31,85% respectievelijk 39,9% op reispapieren respectievelijk rijbewijzen op zichzelf niet tot de conclusie leidde dat bij de heffing van leges sprake was van een willekeurige en onredelijke belastingheffing.⁸⁹

Hof Arnhem oordeelde over een zaak waarin van een belastingplichtige een absoluut en relatief hoog bedrag aan bouwleges werd geheven. De gemeente kende in haar verordening een vast basisbedrag, vermeerderd met 1,4% van de bouwkosten. De verordening kende geen maximumtarief of daadwerkelijke degressie in de tarieven. Hierdoor ontstond een lichte overdekking bij de bouwleges ad 103%, terwijl de kostendekking bij kapvergunningen slechts 12% bedroeg. Het bedrag stond bovendien niet in verhouding tot de door de gemeente gemaakte kosten. Hof Arnhem oordeelde dat hier sprake was van een onredelijke en willekeurige heffing en vernietigde de aanslag voor zover deze was bepaald op 1,4% van de bouwkosten.⁹⁰ Tegen deze uitspraak is cassatie ingesteld en op 14 augustus 2009 heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan.⁹¹

Onder verwijzing naar de parlementaire behandeling oordeelt de Hoge Raad 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 rijkswet 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. Voor onverbindend verklaring is slechts plaats indien een regeling is getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel. 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. Gegeven de vrijheid die de wetgever aan de gemeentebesturen heeft willen toekennen bij het kiezen van heffingsmaatstaven en het bepalen van de aan die maatstaven gekoppelde tarieven, is een geraamde winst van 2,21% op de bouwleges op zichzelf gezien geoorloofd. Onderlinge verschillen in - op zichzelf geoorloofde - kostendekkingspercentages tussen groepen van diensten zijn niet in strijd met de wet of met enig algemeen rechtsbeginsel. Een motivering voor die verschillen is niet vereist. Tussen de hoogte van de geheven leges enerzijds en de omvang van de ter zake van gemeentewege verstrekte diensten dan wel de door de gemeente gemaakte kosten anderzijds is geen rechtstreeks verband vereist. Het hanteren van een vast, bescheiden percentage (1,4%) van de bouwkosten kan niet worden gekenschetst als onredelijk of willekeurig. Ook overigens bieden de gedingstukken geen grond voor het oordeel dat de hoogte van de geheven bouwvergunningleges van circa f 196.000 bij een bouwsom van f 14.000.000 in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel. Ook indien de verschillen in dekkingspercentages enerzijds en de hoogte van de geheven leges anderzijds tezamen en in hun onderlinge verband worden gezien, is er geen grond om de heffing tegen 1,4% van de bouwkosten onverbindend te verklaren wegens strijd met enig algemeen rechtsbeginsel. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond, vernietigt de uitspraak van Hof Arnhem en verklaart het tegen de uitspraak van de heffingsambtenaar ingestelde beroep ongegrond.

De uitspraak van de Hoge Raad biedt bestuursorganen veel houvast. Een vast tarief van 1,4% en het ramen van een lichte winst op de bouwleges als onderdeel van de legesverordening, zijn niet onredelijk. Voorts hoeft het bestuursorgaan niet te motiveren waarom verschillende groepen van diensten verschillende kostendeckingspercentages kennen. Het kan echter niet worden uitgesloten dat een aanzienlijk hoger vast tarief dan 1,4%, dan wel het ramen van een aanzienlijke winst op de bouwleges als onderdeel van de omgevingsvergunning onder omstandigheden wel in strijd komt met enig algemeen rechtsbeginsel. Daarom wordt onder andere in overeenstemming met het Model transparantie bouwgerelateerde leges geadviseerd om te kiezen voor een degressief gestaffeld tarief voor alle bouwvergunningaanvragen.

Naar aanleiding van de uitspraak van de Hoge Raad is het de vraag wat er in hoger beroep gebeurt met het oordeel van rechtbank Zutphen van 23 april 2007, nr. 05/757. De gemeente hanteerde voor de bouwleges over 2004 een basistarief van € 45 en een opslag van € 8,75 per € 500 aan bouwkosten, ofwel 1,75%, zonder enig maximum of plafond. Voorts werd welstandsleges in rekening gebracht. Doordat de gemeente uitging van een bouwsom van circa 58 miljoen, bedroeg de legesaanslag € 1.023.000. Dit betrof circa 25% van de totale gemeentelijke legesopbrengst over 2004. Tijdens de beroepsprocedure ging de gemeente akkoord met een verlaging van de bouwkosten, waardoor de aanslag nader werd berekend op € 901.000. De rechter oordeelde dat de legesheffing niet in een redelijke verhouding stond tot de redelijkerwijs met de behandeling van de onderhavige vergunningaanvraag voor de gemeente gemoeide kosten. Weliswaar betreft de dienst waarvoor de leges wordt geheven het in behandeling nemen van een aanvraag voor een bouwvergunning voor een groot schoolgebouw met een zeer aanzienlijke bouwsom, maar dat rechtvaardigt naar het oordeel van de rechtbank, zonder een onderbouwing, die de gemeente te dezen niet heeft gegeven, niet de heffing van leges tot een dermate hoog bedrag als waarvan hier sprake is. Gezien het percentage van de totale bouwlegesopbrengsten over 2004 dat één belastingplichtige voor haar rekening zou moeten nemen en de onevenredigheid tussen de opbrengst en de kosten in dit individuele geval, is sprake van een onredelijke belastingheffing. Aldus wreekt zich hier de tariefstelling naar een vast bedrag, zonder degressie of een andere vorm van begrenzing van het te heffen bedrag. Doordat voor aanvragen van sloopvergunningen vaste lage legesbedragen werden geheven van € 148, is de belastingheffing tevens willekeurig. Daarom mist de vermeerdering van het basistarief met € 8,75 voor elke € 500 bouwkosten ter zake van de onderhavige vergunningaanvraag verbindende kracht. De rechter verminderde de nota bouwleges van € 1.023.000 tot € 505 (zijnde het basisbedrag ad € 45 plus € 460 aan welstandsleges). Tegen deze uitspraak is hoger beroep bij Hof Arnhem ingesteld (nr. 07/00282) en de uitspraak wordt begin 2010 verwacht. Overigens heeft de betreffende gemeente inmiddels een maximumtarief vastgesteld van € 500.000.

Uiteraard zal men bij de tariefstelling ook rekening moeten houden met het gelijkheidsbeginsel ([verdiepingstekst 62](#), p. 209). Gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van ongelijkheid. Wat gelijke gevallen zijn en of er een rechtvaardiging is voor ongelijke behandeling van gelijke gevallen, staat echter in beginsel ter beoordeling van het bestuursorgaan. De Hoge Raad bepaalt namelijk dat artikel 26 van het BUPO-Verdrag, alsmede artikel 14 van het EVRM, in verbinding met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbieden, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd, omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt. 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.⁹²

7.2.3 Kostendekking

Uit de jurisprudentie, ([verdiepingstekst 63](#), p. 212) 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.

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 (indien sprake is van meerdere heffingen in één verordening, zoals een rioolaansluitrecht en een rioolafvoerrecht). Deze vrijheid doet er echter 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 ter zake van hetzelfde recht. Met andere woorden: er mag geen winst worden gemaakt.

7.2.4 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 heffingsmaatstaven⁹³ opgenomen. Bij gebreke aan rechtspraak over heffingsmaatstaven die het Rijk en de ZBO's hanteren, zijn hiervan geen voorbeelden vermeld:

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
Woonwagenrecht	ja	ja	nee	ja	nee	ja	nee	nee	nee	nee

7.3 Kruissubsidiëring

Op grond van artikel 225 eerste lid Provinciewet, artikel 229b eerste lid Gemeentewet, alsmede artikel 115 derde lid Waterschapswet mogen de geraamde baten van de rechten niet uitstijgen boven de geraamde lasten ter zake. Voor een homogene groep diensten (bijvoorbeeld marktgeden) zal de toerekening van de kosten op eenvoudige wijze kunnen plaatsvinden. Het wordt echter anders als sprake is van meerdere diensten die in een verordening zijn geregeld. Denk bijvoorbeeld aan de leges. Hoe vindt de toerekening van kosten dan plaats?

In de nota naar aanleiding van het eindverslag bij artikel 229b Gemeentewet⁹⁴ is hierover opgemerkt dat het aan de gemeentelijke autonomie wordt overgelaten om te bepalen welke diensten in één verordening worden geregeld. 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 derhalve 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 thans toegestaan om een vast bedrag, hetwelk niet direct gerelateerd is aan het aandeel in de lasten, als heffingsmaatstaf te hanteren. De wetgever heeft het dus 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 (subsidiëring van onrendabele activiteiten met winst uit rendabele activiteiten) binnen een verordening is daarmee door de wetgever onder ogen gezien en bewust aanvaard.

Een 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 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. Bij het in één verordening regelen van meerdere heffingen dient derhalve altijd 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.

Opgemerkt wordt dat de Europese dienstenrichtlijn sinds eind 2009 de mogelijkheden om aan kruissubsidiëring te doen tot op zekere hoogte beperkt en zal na inwerkingtreding van de Wabo (waarschijnlijk per 1 juli 2010) een omvangrijkere beperking voor de kruissubsidiëring bij de leges gaan gelden ([verdiepingstekst 64](#), p. 217).

Ook in de jurisprudentie is deze vraag regelmatig aan de orde geweest. De vraag die hierbij rijst, is op welk niveau deze opbrengsttoets moet 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?

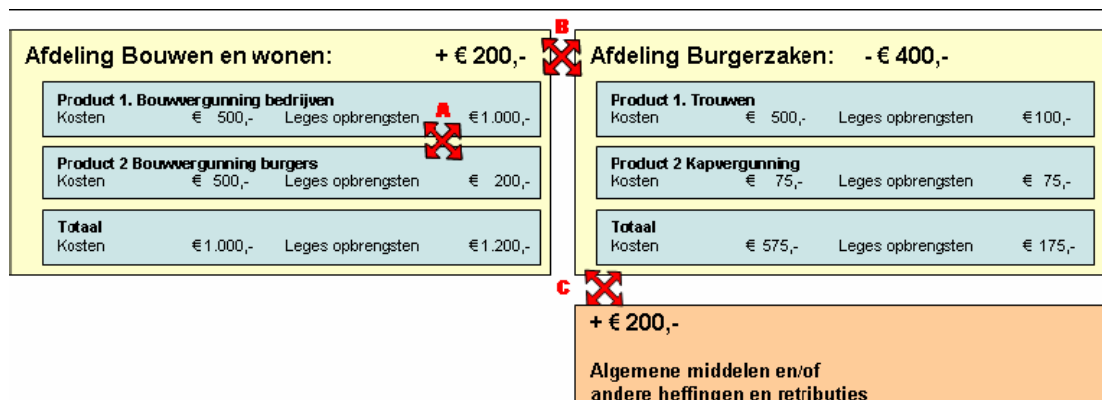
Op basis van de wetsgeschiedenis oordeelt de Hoge Raad dat de raming van zowel de baten als de lasten op het niveau van de gehele legesverordening geschiedt. Naar de bedoeling van de wetgever moet de toetsing van de onderhavige opbrengstnorm namelijk plaatsvinden op het totaal van de geraamde baten van 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 bouwvergunningen in één jaar.⁹⁵

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

1. binnen groepen legesfeiten (bijvoorbeeld tussen legestarieven voor lichte bouwvergunningen en reguliere bouwvergunningen);
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 organisatieonderdelen vanuit andere financieringsbronnen, zoals de algemene uitkering of belastingen.

In de onderstaande figuur zijn de verschillende vormen van kruissubsidiëring samengevat en met een fictief voorbeeld toegelicht.⁹⁶



Figuur 8 Vormen van kruissubsidiëring

Zelfstandige bestuursorganen zijn veelal terughoudend met kruissubsidiëring. Zo heeft de RDW als uitgangspunt dat het tarief kostendekkend⁹⁷ is voor de verrichte taak.⁹⁸

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.⁹⁹

Er mag geen kruissubsidiëring plaatsvinden tussen circa 10 wettelijke taakclusters van publieke taken. Hierdoor zijn de tarieven binnen het cluster ‘kentakendocumenten’ 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 [§ 2.4 'Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk'](#)).

7.4 Vrijstellingen, oninbaar lijden en kwijtschelding

In hoofdstuk 3 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. Mogen deze kosten dan worden doorberekend aan de burgers die wel voor de dienstverlening betalen?

Een heffende instantie zal zich ook 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.

7.4.1 Vrijstellingen

Naar het oordeel van Hof Arnhem volgt uit HR 26 oktober 2001, nr. 36 205, *BNB* 2002/14, 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 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, welke is vervat in artikel 229b van de Gemeentewet, op het niveau van de totale verordening, niet is overschreden.¹⁰⁰ Met andere woorden: de kosten die samenhangen met wettelijk of door het bestuursorgaan facultatief vrijgestelde diensten ([verdiepingstekst 65](#), p. 220), kunnen worden omgeslagen over degenen die het genot hebben van diensten waarvoor moet worden betaald. Hier dient echter wel bij te worden aangetekend dat het gaat om een specifiek soort vrijstelling. De kans bestaat dat er strijdigheid optreedt met het evenredigheidsbeginsel. 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.

7.4.2 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 Raad¹⁰¹ heeft namelijk geoordeeld dat de netto baten worden gevormd door het te heffen bedrag te verminderen met het gedeelte dat naar verwachting niet inbaar zal zijn. 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 Arnhem¹⁰² 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 Raad¹⁰³ het uitgangspunt van de netto baten en lasten verder genuanceerd. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad eveneens over de perceptiekosten bij de rioolrechten. 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.

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

- mogen worden meegenomen in de berekening van de geraamde lasten, waardoor de geraamde lasten stijgen; of
- mogen worden meegenomen in de berekening van de geraamde baten, waardoor de geraamde baten dalen.

7.5 Subsidies en bijdragen

Gemeenten verkrijgen niet alleen gelden uit belastingen en retributies, maar ontvangen ook subsidies van bijvoorbeeld het Rijk. Indien deze subsidie of andere bijdrage, zoals een verfijningsuitkering ([verdiepingstekst 66](#), p. 221), 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 de gemeente verstrekte subsidies dient men echter wel rekening te houden. De kosten van maatregelen die in het bijzonder door de 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 subsidies juist wel tot de geraamde lasten worden gerekend.

7.6 Mate van kostendekkendheid en (partiële) onverbindenheid

De heffende instantie stelt de hoogte van de tarieven zodanig vast 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 bijvoorbeeld bij de invoering van een heffing 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.

De raad kan er toe besluiten om de tarieven jaarlijks en stapsgewijs te verhogen. Ook het verhogen van de tarieven van een relatief laag naar een (zeer) hoog tarief, kan er toe

leiden dat de burger met een zogenaamd schrikstarief¹⁰⁴ te maken krijgt. 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 kostendeckendheid van rechten, heffingen en tarieven dus ook een bestuurlijke en beleidsmatige keuze. Let wel: overdekking mag niet, onderdekking is wel toegestaan.

7.6.1 Tarieven

Afhankelijk van de wettelijk toegestane heffingsmaatstaven, de algemene rechtsbeginselen en de jurisprudentie is een grote diversiteit aan tarieven mogelijk ([verdiepingstekst 67](#), p. 222). Bij de tariefstelling kan men denken aan:

- vaste tarieven;
- variabele tarieven;
- degressieve tarieven;
- progressieve tarieven;
- een combinatie van tarieven.

7.6.2 Schrikstarieven

Schrikstarieven zijn tarieven die met een ander doel worden vastgesteld dan redelijke belastingheffing. Schrikstarieven zijn op grond van de jurisprudentie van vóór 1995¹⁰⁵ niet toegestaan.

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.

7.7 Methodes voor het vaststellen van tarieven

Overheidsinstanties zijn geregeld het middelpunt van kritiek wanneer de hoogte van de tarieven als discussiepunt wordt aangesneden. De kritiek richt zich zowel op de hoogte van de tarieven zelf, als op het verschil in tarieven tussen vergelijkbare organisaties.

Groot en Budding zien drie mogelijke oorzaken voor verschillen in tarieven⁸²:

1. Verschillen in de externe omstandigheden waarin de dienstverlening wordt uitgevoerd. Gemeenten met woningen die ver uit elkaar liggen moeten bijvoorbeeld meer kosten maken voor het ophalen van afval of het aanleggen van riolering dan een gemeente die over veel flats beschikt.
2. Verschillen in de productie en de bedrijfsvoering. Het is niet uitgesloten dat sommige gemeenten door een bepaalde handelwijze of werkmethode efficiënter werken dan andere.
3. Verschillen in de methode van kostprijs- en tariefbepaling. Gemeenten maken gebruik van verschillende manieren om de integrale kostprijs van de producten en diensten te bepalen. Aan dit onderwerp is in hoofdstuk 6 reeds de nodige aandacht besteed.

Deze categorisering maakt duidelijk dat de hoogte van de tarieven tussen gemeenten en instanties, wanneer deze wordt bepaald op basis van de kosten die voor de dienst of het

product gemaakt zijn, altijd zal verschillen. Naast de genoemde verschillen kunnen bewuste verschillen in dekkingsgraad als verklaring worden genoemd. Iedere organisatie heeft zijn eigen kenmerken en werkwijze. Hierdoor zal de hoogte van de gemaakte kosten voor iedere organisatie anders zijn. Wel kunnen een heldere en breed gedragen kostenverdeelmethodede aangevuld met het doorbelasten van de correcte kosten het huidige, grote verschil in tarieven enigszins nivelleren.

Groot en Budding wijzen erop dat tarieven tot stand komen door de aandacht te richten op twee van elkaar onafhankelijke beslissingen.

De eerste beslissing heeft betrekking op de keuze van uitgangspunten die als basis voor de tariefstelling kunnen worden gebruikt. Hierin kunnen drie benaderingen worden onderscheiden: men kan tarieven baseren op de (integrale) kosten van de dienstverlening, men kan de tarieven baseren op tarieven van andere aanbieders van soortgelijke diensten (marktgeoriënteerde benadering) of men kan de tarieven baseren op de draagkracht van de burgers. In de praktijk is veelal een combinatie van deze methodes terug te vinden. Zo vormt het bepalen van de tarieven op basis van de integrale kostprijs, aangevuld met een controle naar de tarieven van vergelijkbare organisaties een goede oplossing om tot een tariefstelling te komen waarin een goede balans is te vinden tussen het doorbelasten van relevante kosten en de belangen van de klant.

De tweede beslissing betreft de structuur van de tarieven. Men kan aan alle burgers hetzelfde tarief in rekening brengen of men kan tarieven differentiëren. Deze differentiatie kan bijvoorbeeld afhankelijk zijn van het gebruik, het moment van gebruik en de kenmerken van de gebruiker.

Een andere methode die gebruikt wordt om de hoogte van de tarieven te bepalen, is het vaststellen van tarieven door deze jaarlijks te corrigeren met de inflatiecorrectie. Uit onderzoek blijkt dat met name gemeenten gebruik maken van deze methode, waarbij het aanpassen van de legestarieven met de inflatiecorrectie niet eenduidig wordt uitgevoerd. Er worden hiervoor verschillende percentages gebruikt (ondanks het feit dat het percentage voor inflatiecorrectie jaarlijks door het CBS wordt vastgesteld).⁸⁴ Het hanteren van een inflatiecorrectie dient met de nodige zorg te worden toegepast. Het hanteren van een inflatiecorrectie heeft immers tot gevolg dat de organisatie het verband tussen kosten en baten niet meer jaarlijks analyseert en dat de eis van maximaal kostendeekkende heffingen en rechten gemakkelijker zou kunnen worden overschreden. Zo zou indexering van de bouwleges tot een ongewenste meeropbrengst kunnen leiden, aangezien de bouwkosten over het algemeen ook jaarlijks stijgen. Een dergelijk mogelijk dubbele stijging verdient de nodige aandacht van de tariefsbepalers. Indien wordt geïndexeerd, wordt aanbevolen om het consumentenprijsindexcijfer van het CBS te hanteren, omdat dit cijfer ook door de rijksoverheid wordt gehanteerd.

8. BEREKENINGS- EN RAPPORTERINGSMODELLEN

In deze handreiking kostentoe rekening is vanuit diverse invalshoeken bekeken op welke wijze provincies, gemeenten, waterschappen, het Rijk en ZBO's kosten kunnen en mogen doorberekenen aan heffingen, rechten en tarieven en hoe de hoogte van de tarieven van deze diensten vastgesteld kan worden. In hoofdstuk 8 staat de vraag centraal hoe de instanties verantwoording af kunnen leggen over het gevoerde beleid en de hoogte van de in rekening gebrachte tarieven.

8.1 Berekeningsmodellen

In hoofdstuk 6 is het onderwerp kostenverdeelmethodes aangesneden. Met behulp van de casus 'leges bouwvergunning' 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 6.6.4 is het niveau van de kostendragers binnen de kostenplaatsmethode geanalyseerd. Op de grootboekrekening van de kostendrager bouwvergunningen 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. 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).

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 (indirecte kosten 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 bouwvergunning.

Het verlenen van een bouwvergunning van een eenvoudige dakkapel vereist in de regel veel minder tijd en kosten dan het verlenen van een vergunning voor de bouw van 4 nieuwe huizen op een braakliggend stuk grond. Het delen van de te verwachte (indirecte 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 indirecte kosten 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 bouwvergunningen in een betreffend jaar. De indirecte kosten 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 indirecte kosten en directe, ‘vaste’ kosten. Op deze manier kost de bouwvergunning voor een eenvoudige dakkapel (die bijvoorbeeld slechts 4 uur vraagt van de medewerker afdeling bouwen) aanzienlijk minder dan de bouwvergunning voor de 4 huizen op een braakliggend stuk grond (die bijvoorbeeld 16 uur vraagt 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 besteed aan de afhandeling van producten (zoals bouwvergunningen). 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 indirecte kosten 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 [§ 6.4 \(Egalisatie\)voorzieningen en reserves](#) en [verdiepingstekst 58](#), p. 201),
- 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. In hoofdstuk 3 en paragraaf 6.6.4 is dit al aan de orde gekomen. 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 ([verdiepingstekst 67](#), p. 222).

8.2 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					
<u>Product</u>	<u>2007</u>	<u>2006</u>	<u>2005</u>	<u>2004</u>	<u>2003</u>
Paspoort	€	€	€	€	€
Rijbewijs	€	€	€	€	€
Uittreksel GBA	€	€	€	€	€
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					
<u>Product</u>	<u>Kostendekkendheidspercentage</u>	<u>Uitgangspunt en aanpassingen</u>			
Paspoort	60%	Maximaal door BZK vastgesteld tarief			
Rijbewijs	70%	Om de vijf jaar integrale kostenrekening (laatst in 2005), overige jaren inflatiecorrectie a.d.h.v. CBS consumentenprijsindex			
Uittreksel GBA	50%	Om de vijf jaar integrale kostenrekening (laatst in 2005), overige jaren inflatiecorrectie a.d.h.v. CBS consumentenprijsindex			
Afvalstoffenheffing	99%	Ieder jaar integrale kostenrekening heffing			
Overzicht opbouw onderliggende kostprijs					
- overzicht toegerekende kosten;					
- gehanteerde systeem van kostentoerekening.					
Voorbeeld					
De gemeente X hanteert de kostenplaatsmethode 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)					
<u>Kosten categorie</u>	<u>Euro</u>	<u>Toelichting</u>			
<i>Directe kosten:</i>					
Personeelskosten (afdeling Burgerzaken)	100.000	Toegerekende uren direct personeel			
Materiaalkosten	50.000	O.a. drukkosten			
Overige directe kosten	<u>50.000</u>				
<i>Totaal directe kosten</i>	200.000				
Opslag indirecte kosten	<u>150.000</u>	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 9

Het rapporteringsmodel dat in [Figuur 9](#) 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 kostenverdeelmethodes 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 indirecte kosten 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	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

Figuur 10

Ook op andere plaatsen binnen de begroting en de jaarrekening kan een instantie rapporteren over heffingen, rechten en tarieven. Zoals in [paragraaf 6.1.3](#) al is verwoord, biedt het overzicht van baten en lasten een overzicht op productniveau van de begrote en gerealiseerde baten 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 bouwvergunning nog maar eens op te pakken: een inwoner waar de gemeente € 250 leges in rekening brengt voor de bouwvergunning zal graag willen weten hoe dit bedrag is opgebouwd. Dan is een bijsluiter 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 bijsluiter 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 indexerings 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 11](#)):

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 indexeringcijfer 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 doorbelastingsystematiek hanteert de organisatie?

Figuur 11

** De beschreven methodes vormen geen uitputtende lijst. Er zijn andere methodes welke 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 8.1 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 bouwvergunning’ kan de toelichting op het in rekening brengen van € 250 voor een bouwvergunning als volgt ([Figuur 12](#)) 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 12

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.

VERDIEPINGSTEKST 1

Hoofdstuk 2. Wettelijke grondslagen van de rechten en tarieven

Grondwettelijke basis

De Grondwet bepaalt in artikel 104 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.

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 de Wet milieubeheer, Waterwet, Wet ruimtelijke ordening, Experimentenwet BI-zones en Ontgrondingenwet.

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.

ZBO's

De huidige grondslag voor het heffen van rechten en tarieven door de zelfstandige bestuursorganen (bijvoorbeeld het Kadaster en de Dienst Wegverkeer), 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 Provinciale belastingen, rechten en bestemmingsheffingen

Provincies kunnen krachtens de **Provinciewet** de volgende heffingen opleggen:

1. Opcenten op de hoofdsom van de motorrijtuigenbelasting (artikel 222)
2. Precariobelasting ter zake van het hebben van voorwerpen onder, op of boven provinciale grond (artikel 222c)
3. Rechten ter zake van het gebruik van provinciale voorzieningen (artikel 223, lid 1, onder a)
4. Rechten ter zake van het genot van provinciale diensten (artikel 223, lid 1, onder b)

Krachtens **bijzondere wetten** kunnen provincies tevens heffen:

1. Grondwaterbeschermingsheffing om de kwaliteit van het grondwater te beschermen (artikel 15.34 Wet milieubeheer)
2. Heffing nazorg gesloten stortplaatsen om te voorkomen dat dergelijke stortplaatsen milieuschade veroorzaken (artikel 15.44 Wet milieubeheer)
3. Grondwaterheffing in verband met het kwantitatieve grondwaterbeheer (tot 2008 artikel 48 Grondwaterwet; met ingang van 2008 artikel 7.4 Waterwet)
4. Ontgrondingenheffing om de gevolgen van ontgrondingen in goede banen te leiden (artikel 21f Ontgrondingenwet)

VERDIEPINGSTEKST 3

Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten

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 provinciale voorzieningen. Hiertoe moet bepaald worden voor wiens rekening en risico gebruik wordt gemaakt van de voorzieningen. In geval van het verhuurde schip kan dat bijvoorbeeld de (onder)huurder of de kapitein zijn.

VERDIEPINGSTEKST 4

Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten

Ad 2. Overeenkomstig de bestemming

Niet elk gebruik van provinciale 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.

VERDIEPINGSTEKST 5

Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten

Ad 3. Voor de openbare dienst bestemd

Er kunnen alleen gebruiksrechten worden geheven voor het gebruik van voor de openbare dienst bestemde provinciale 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. Het ligt voor de hand om voor de uitleg van dit element aansluiting te zoeken bij de rechtspraak over de gemeentelijke gebruiksrechten en over de precariobelasting waarbij dit element ook een criterium vormt (misschien wel de belangrijkste reden waarom beide heffingen door diverse overheden in één verordening worden geregeld).

Blijkens jurisprudentie 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.¹⁰⁶ HR 5 september 2003, nr. 38 352, BNB 2004/23, V-N 2003/44.30, Belastingblad 2003/1197, oordeelde 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 2008 nader uitgekristalliseerd (HR 9 mei 2008, nr. 43 463, BNB 2008/184, V-N 2008/23.28, Belastingblad 2008/703). In casu werd precariobelasting geheven ter zake 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) weg. Waar de leidingen de weg kruisen, is een speciaal leidingviaduct gebouwd. De leidingstroken maken geen deel uit van de openbare weg. De bovengrondse stukken van de leidingen waar zich een afsluiter of koppelstuk, dan wel een inspectiepunt bevindt, zijn in het algemeen omheind met een hekwerk. Aan de rand van de leidingstroken staat om de 100 meter een verbodsbordje met de tekst 'Kabelstrook, gevaarlijke leidingen, verboden toegang' of soortgelijke bewoordingen. Boven leidingen voor gevaarlijke stoffen liggen op de grond extra waarschuwingstegels met teksten zoals 'zoutzuurgas, niet graven'. De leidingstroken hebben formeel geen bestemming, doch in de praktijk wordt uitgegaan van de bestemming industrie. Naast belanghebbende hebben ook andere (nuts)bedrijven leidingen in de(zelfde) leidingstroken. 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 krachtens 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 vooraleer 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 Hoge Raad doet de zaak zelf af. 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 20 oktober 2005, nr. AWB 05/1651, Belastingblad 2006/196, oordeelt 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.

VERDIEPINGSTEKST 6

Hoofdstuk 2.1.1.1 Provinciale gebruiksrechten

Ad 4. Bij de provincie in beheer of in onderhoud

Anders dan voor de heffing van precariobelasting ex artikel 222c Provinciewet, geldt voor de heffing van gebruiksrechten niet dat de voorzieningen in eigendom moeten zijn van de provincie. Artikel 223, eerste lid, letter a, Provinciewet eist slechts dat de voorzieningen in beheer of in onderhoud van de provincie zijn. Het in beheer of in onderhoud zijn bij de provincie van voorzieningen kan het gevolg zijn van het feit dat de provincie 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.¹⁰⁷ Gezien een uitspraak van de Hoge Raad inzake de gemeentelijke havengelden, hoeven de voorzieningen niet per se in beheer of onderhoud van de provincie zelf te zijn. De provincie mag ook rechten heffen als derden namens de provincie een provinciale taak uitoefenen en de provincie ter zake een bijdrage aan deze derden verstrekt.¹⁰⁸ Provincies hoeven hun taken dus niet allemaal zelf te verrichten, maar kunnen ze ook (gedeeltelijk) uitbesteden aan derden. Bijdragen die een provincie verleent aan derden die provinciale taken namens de provincie uitvoeren, kunnen wel via de rechten verhaald worden.

Het uitsluitend meebetalen aan voorzieningen is echter onvoldoende om deze bijdrage via de gebruiksrechten te verhalen.¹⁰⁹ Of provinciale bijdragen aan derden middels de provinciale gebruiksrechten verhaald mogen worden, is blijkens de onderstaande jurisprudentie enerzijds afhankelijk van het antwoord op de vraag of de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor de provincie verantwoordelijk is. Als de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor de provincie niet verantwoordelijk is en het tarief hierdoor zodanig is vastgesteld dat de begrote baten hoger zijn dan de toerekenbare begrote lasten als bedoeld in artikel 225, eerste lid, Provinciewet is het tarief van de rechten onverbindend.

Anderzijds is de rechtmatigheid van het verhaal van de provinciale 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 als bedoeld in artikel 225, eerste lid, Provinciewet is het tarief van de rechten ook onverbindend.

HR 11 november 1959, nr. 14 079, *BNB* 1960/16, oordeelt 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 gemeentelinrichtingen kunnen worden bestempeld.

HR 23 december 1998, nr. 32 047, *Belastingblad* 1999/338, oordeelt 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 6 april 2004, nr. 03/00916, *Belastingblad* 2004/903, oordeelt dat de gemeente Amersfoort geen havengeld mag heffen ter zake van het innemen van een ligplaats in de Eem die in

beheer en in onderhoud is bij de provincie. Blijkens de argumenten van belanghebbende voert de provincie de beheers- en onderhoudswerkzaamheden van dit gedeelte van de Eem uit 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.

Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, *Belastingblad* 2005/1279, oordeelt 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 zijnd 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.

Deze rechtspraak ziet weliswaar geheel op de gemeentelijke heffingen, doch is vanwege de (voor zover in dit kader relevant) gelijklopende artikelen in de Provinciewet van overeenkomstige toepassing op de provinciale gebruiksrechten.

VERDIEPINGSTEKST 7

Hoofdstuk 2.1.1.2 2.2.1.2 en 2.3.1.3

Genotsrechten van provincie, gemeente en waterschapsleges

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 enerzijds en een verklaring van geen bedenkingen anderzijds.

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. Van een verplicht advies kan het bevoegd gezag gemotiveerd afwijken. Van een verklaring van geen bedenkingen kan het bestuursorgaan niet afwijken.

Verklaring van geen bedenkingen

Bepaalde 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 weigeringsgrond 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.¹¹⁰

Omdat de provincies en gemeenten via het provinciefonds, respectievelijk gemeentefonds in de jaren 1998 tot en met 2000 middels 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 ter zake 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.¹¹¹

Provincies, gemeenten en waterschappen hanteren velerlei 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 bezien 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.

Blijkens een brief die op 20 november 2009 aan de Tweede Kamer is aangeboden¹¹², is met IPO en VNG afgesproken dat als gezamenlijk product van BZK, VROM, VNG en IPO een leidraad voor het bevoegd gezag zal worden uitgebracht waarin de afgesproken werkwijze die tot een transparante berekening van leges leidt, wordt beschreven. IPO en VNG hebben aangegeven dat zij voor zover dat in hun vermogen ligt, ervoor zorg dragen dat de in de leidraad beschreven werkwijze wordt toegepast door gemeenten en provincies. Deze leidraad zal voor 1 april 2010 gereed zijn, zodat deze verwerkt kan worden in de legesverordeningen die van kracht worden in het eerstvolgende jaar na de inwerkingtreding van de Wabo. Al eerder is aangegeven dat dit niet 1 januari 2010 zal zijn, maar drie maanden na plaatsing van de wetgeving in het Staatsblad. Volgens de huidige stand van de wetgeving wordt de inwerkingtreding waarschijnlijk 1 juli 2010. De transparante legesberekening zal dus doorwerken in de legesverordeningen voor 2011.

Ten behoeve van de gelijkheid en transparantie is reeds in 2006 een model opgesteld voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning.¹¹³ 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 kostendekkendheid.
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.¹¹⁴ 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.

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 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 bouwvergunningen. 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 tariefonderscheid 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 8

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 m et 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’.¹¹⁵ 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 zij verwezen naar de memorie van toelichting bij de Wet van 19 december 1996, Stb. 647, tot wijziging van de Grondwaterwet (verbreding heffingsdoeleinden).¹¹⁶

VERDIEPINGSTEKST 9

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 blijkens 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 geoordeeld¹¹⁷ 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 verantwoordelijk 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 gemoed 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 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 kapitaaldeckingsstelsel, 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 baggerspeciestortplaatsen. De opbrengst van deze heffing dient uitsluitend voor de nazorg van de baggerspeciestortplaats. Overigens wordt de provinciale nazorgheffing niet geheven van baggerspeciestortplaatsen 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 apparaatkosten 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 milieuhygiënisch 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 10

Hoofdstuk 2.2 Gemeentelijke belastingen, rechten en bestemmingsheffingen

Gemeenten kunnen krachtens de **Gemeentewet** de volgende belastingen en rechten heffen:

1. OZB 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 11

Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten

Ad 1. Gebruik

Onder gebruik in de zin van de gebruiksrechten dient feitelijk gebruik te worden verstaan. Het uitsluitend krachtens een huurovereenkomst ter beschikking staan van een onroerende zaak is bijvoorbeeld niet voldoende om van (feitelijk) gebruik in de zin van de rioolrechten te spreken, aldus oordeelde de Hoge Raad.¹¹⁸ Indien degene die de huur heeft betaald het object op de peildatum al verlaten heeft, kunnen er geen rechten van hem worden geheven.

VERDIEPINGSTEKST 12

Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten

Ad 2. Overeenkomstig de bestemming

Niet elk gebruik van gemeentelijke voorzieningen is belastbaar. Vereist is dat het gebruik overeenkomstig de bestemming van de voorzieningen plaatsvindt. Indien een perceel grond bestemd is als groenvoorziening, maar als parkeerterrein wordt gebruikt, is er geen gebruik overeenkomstig de bestemming en kunnen geen rechten worden geheven. Hiermee onderscheiden de gebruiksrechten zich van de precariobelasting. Voor de heffing van precariobelasting is namelijk niet vereist dat het gebruik conform de bestemming plaatsvindt.

VERDIEPINGSTEKST 13

Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten

Ad 3. Voor de openbare dienst bestemd

Er kunnen alleen gebruiksrechten worden geheven voor het gebruik van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen, 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. Het ligt voor de hand om voor de uitleg van dit element aansluiting te zoeken bij de rechtspraak over de gemeentelijke gebruiksrechten en over de precariobelasting waarbij dit element ook een criterium vormt (misschien wel de belangrijkste reden waarom beide heffingen door diverse overheden in één verordening worden geregeld). Blijkens jurisprudentie 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 oordeelde¹⁰⁶ 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. HR 5 september 2003, nr. 38 352, BNB 2004/23, V-N 2003/44.30, Belastingblad 2003/1197, oordeelde 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 2008 nader uitgekristalliseerd (HR 9 mei 2008, nr. 43 463, BNB 2008/184, V-N 2008/23.28, Belastingblad 2008/703). In casu werd precariobelasting geheven ter zake 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) weg. Waar de leidingen de weg kruisen, is een speciaal leidingviaduct gebouwd. De leidingstroken maken geen deel uit van de openbare weg. De bovengrondse stukken van de leidingen waar zich een afsluiter of koppelstuk, dan wel een inspectiepunt bevindt, zijn in het algemeen omheind met een hekwerk. Aan de rand van de leidingstroken staat om de 100 meter een verbodsbordje met de tekst 'Kabelstrook, gevaarlijke leidingen, verboden toegang' of soortgelijke bewoordingen. Boven leidingen voor gevaarlijke stoffen liggen op de grond extra waarschuwingstegels met teksten zoals 'zoutzuurgas, niet graven'. De leidingstroken hebben formeel geen bestemming, doch in de praktijk wordt uitgegaan van de bestemming industrie. Naast belanghebbende hebben ook andere (nuts)bedrijven leidingen in de(zelfde) leidingstroken. 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 krachtens 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 vooraleer 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 Hoge Raad doet de zaak zelf af. 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 20 oktober 2005, nr. AWB 05/1651, Belastingblad 2006/196, oordeelt 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

VERDIEPINGSTEKST 14

Hoofdstuk 2.2.1.1 Gemeentelijke gebruiksrechten

Ad 4. Bij de gemeente in bezit, beheer of in onderhoud

Anders dan voor de heffing van precariobelasting ex artikel 228 Gemeentewet, geldt voor de heffing van gebruiksrechten niet dat de voorzieningen in eigendom moeten zijn van de gemeente. De wettekst eist slechts dat de voorzieningen in bezit, beheer of in onderhoud van de gemeente zijn. Het bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn van voorzieningen kan het gevolg zijn van het feit dat de gemeente 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, bijvoorbeeld 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.¹¹⁹ Gezien een uitspraak van de Hoge Raad inzake de gemeentelijke havengelden, hoeven de voorzieningen niet per se in beheer of onderhoud van de gemeente zelf te zijn. De gemeente mag ook rechten heffen als derden namens de gemeente een gemeentelijke taak uitoefenen en de gemeente ter zake een bijdrage aan deze derden verstrekt.¹²⁰ Gemeenten hoeven hun taken dus niet allemaal zelf te verrichten, maar kunnen ze ook (gedeeltelijk) uitbesteden aan derden. Bijdragen die een gemeente verleent aan derden die gemeentelijke taken namens de gemeente uitvoeren, kunnen wel via de rechten verhaald worden.

Het uitsluitend meebetalen aan voorzieningen is echter onvoldoende om deze bijdrage via de gebruiksrechten te verhalen.¹⁰⁹ Of bijdragen aan derden middels de rechten verhaald mogen worden, is blijkens de onderstaande jurisprudentie enerzijds afhankelijk van het antwoord op de vraag of de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor het desbetreffende bestuursorgaan verantwoordelijk is. 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 waarvoor het desbetreffende bestuursorgaan niet verantwoordelijk is, dan wel 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 als bedoeld in artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet is het tarief van de rechten (gedeeltelijk) onverbindend.

HR 11 november 1959, nr. 14 079, *BNB* 1960/16, oordeelt 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 gemeentelinrichtingen kunnen worden bestempeld.

HR 23 december 1998, nr. 32 047, *Belastingblad* 1999/338, oordeelt 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 6 april 2004, nr. 03/00916, *Belastingblad* 2004/903, oordeelt dat de gemeente Amersfoort geen havengeld mag heffen ter zake van het innemen van een ligplaats in de Eem die in beheer en in onderhoud is bij de provincie. Blijkens de argumenten van belanghebbende voert de provincie de beheers- en onderhoudswerkzaamheden van dit gedeelte van de Eem uit 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.

Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, *Belastingblad* 2005/1279, oordeelt 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 zijnd 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 rioolwaterzuiveringinrichting. 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 rioolwaterzuiveringinrichting. 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.

VERDIEPINGSTEKST 15

Hoofdstuk 2.2.1.3 Vermakelijkhedenrechten

Ter zake van het geven van vermakelijkheden 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 vermakelijkhedenrechten worden geheven.

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.

Een ander bekend voorbeeld van de vermakelijkhedenrechten 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 vermakelijkheden 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 vermakelijkheden geen profijt hebben, mogen echter niet middels de vermakelijkhedenrechten verhaald worden.¹²¹

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 bijvoorbeeld kostenposten die in aanmerking komen voor (gedeeltelijk) verhaal via de vermakelijkhedenrechten.¹²²

Voor de vermakelijkhedenrechten geldt dat de geraamde baten wel hoger mogen zijn dan de geraamde lasten.

De beperking in artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet dat rechten maximaal kostendekkend mogen zijn, is sinds 1 januari 1995 namelijk niet meer van toepassing op de vermakelijkhedenrechten. Als reden is hiervoor genoemd, dat het nauwelijks mogelijk is om de lasten van bepaalde voorzieningen heel specifiek toe te rekenen aan bepaalde vermakelijkheden. De vermakelijkhedenrechten dienen echter wel ter bestrijding van gemeentelijke lasten. Er moet dus een bepaalde relatie tussen de lasten en de heffing bestaan. 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 vermakelijkhedenrecht kan worden geheven. Kortom: een exacte toerekening van kosten aan een vermakelijkheid is niet nodig, maar de gemeente moet wel kunnen aantonen dat zij kosten voor de vermakelijkheid maakt.¹²²

De Hoge Raad gaat er op basis van de wetsgeschiedenis vanuit dat de vermakelijkhedenrechten slechts in zoverre het karakter van een retributie heeft willen toekennen dat aan de heffing ten grondslag dient te liggen dat een vermakelijkheid 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 vermakelijkhedenrecht te mogen heffen, is derhalve voldaan indien de gemeente aantoonbaar 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 vermakelijkheid. 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.¹²³

VERDIEPINGSTEKST 16

Hoofdstuk 2.2.2.1 Rioolheffing

Algemeen

De kosten die worden genoemd in artikel 228a, letter a, Gemeentewet zijn ruwweg dezelfde als die welke voorheen verhaald werden middels de riolrechten ex artikel 229 Gemeentewet. Daaronder worden mede gerekend de kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan de aanleg en het beheer van andere systemen dan het openbare riool ten behoeve van de taken genoemd onder letter a. Bij de kosten die verbonden zijn aan de zuivering van huishoudelijk afvalwater gaat het uitsluitend om kosten die de gemeente maakt, met name dus verwerking van afvalwater via andere systemen dan het riool. De kosten die waterschappen maken worden door de waterschappen verhaald door middel van de verontreinigingsheffing.

De kosten, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, zijn kosten die voortvloeien uit de zorgplichten die zijn genoemd in de artikelen 9a en 9b van de Wet op de waterhuishouding (wetsvoorstel 30 578). De terminologie in artikel 228a Gemeentewet is daarop afgestemd. De betreffende kosten konden onder artikel 229 Gemeentewet slechts ten dele verhaald worden.

De rioolheffing is derhalve breder dan de riolrechten als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder a, Gemeentewet. De riolrechten werden uitsluitend geheven ter zake van de inzameling en het transport van afvalwater. Afvoer van regenwater via de gemeentelijke riolering kon wel worden bekostigd middels de riolrechten.¹²⁴ Overigens is niet onverdedigbaar dat de afvoer van regenwater anders dan via de riolering ook (gedeeltelijk) via de riolrechten bekostigd mocht worden, aangezien de afkoppeling een deel van de slijtage van het riool kan voorkomen en daardoor kosten bespaart. Het nemen van kostenbesparende maatregelen rechtvaardigt over het algemeen dat de kosten van deze maatregelen gedeeltelijk worden verhaald met de heffing waarop de voorziening die ontzien wordt, ziet.¹²⁵ De toegerekende kosten dienen wel in een redelijke verhouding te staan met de ter zake bespaarde kosten.¹²⁶

De zuivering van huishoudelijk afvalwater en de zorgplicht voor grondwater hadden echter niets met rioleringskosten te maken en konden in elk geval niet middels de riolrechten verhaald worden. Via de nieuwe rioolheffing kunnen deze kosten wel worden verhaald, zodat in zoverre sprake is van een bredere categorie van belastbare feiten.

Ter voorkoming van verwarring treedt de nieuwe rioolheffing in de plaats van het huidige rioolrecht. Daarom vervalt de mogelijkheid om rioolrecht te heffen na een overgangstermijn van 2 jaar. Wel behouden gemeenten de mogelijkheid om de kosten van het feitelijke aansluiten van percelen op de riolering middels een rioolaansluitrecht te verhalen (artikel 228, tweede lid, Gemeentewet). Voor deze incidentele kosten kunnen gemeenten overigens ook kiezen om een baatbelasting te heffen in plaats van een rioolheffing of –recht. De gemeenten krijgen er per saldo dus geen extra heffing bij, maar het huidige bekostigingsinstrumentarium wordt aangepast aan de bredere taakinfilling.

In feite verandert het karakter van de oude riolrechten van een retributie, in een bestemmingsheffing. Het retributiekarakter impliceert namelijk dat de dienst die een gemeente levert gekoppeld moet kunnen worden aan het individuele profijt van de burger. Een gemeente moet echter ook maatregelen kunnen nemen die het collectief belang dienen, zodat het karakter van de riolrechten verbreed moest worden.

Anders dan bij rechten op grond van artikel 229 van de Gemeentewet gaat het hier niet om een retributie, maar, evenals bij de baatbelasting, afvalstoffenheffing en de grondwaterheffing, om een bestemmingsheffing. Het is daarmee een belasting in de zin van artikel 216 van de Gemeentewet. In de naamgeving is aansluiting gezocht bij de terminologie die gebruikelijk is bij milieuheffingen, bijvoorbeeld de afvalstoffenheffing (artikel 15.33 van de Wet milieubeheer). Omdat het een bestemmingsheffing is, hoeft in de relatie met de belastingplichtige geen sprake te zijn van een

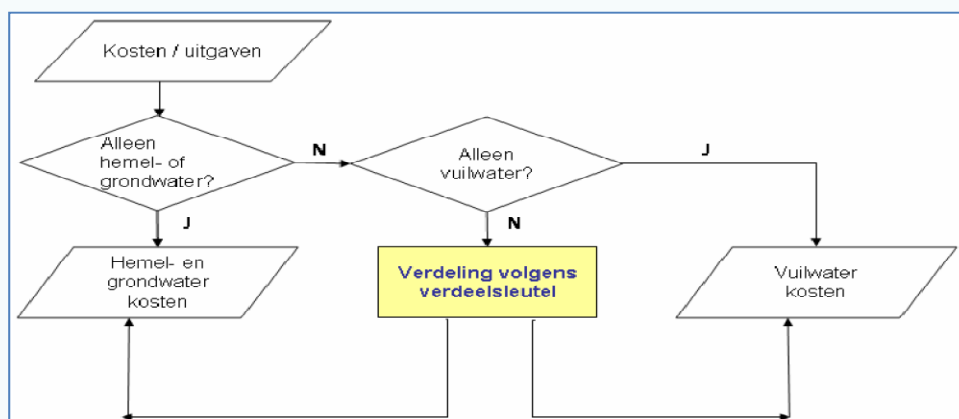
rechtstreekse tegenprestatie in de vorm van een verleende dienst of een voorziening waarvan de belastingplichtige gebruik maakt. Voor de rioolheffing volstaat het als belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de gemeentelijke voorzieningen zoals omschreven in artikel 228a Gemeentewet.

Toerekeningssystematiek kosten voor vuilwater- en regenwaterafvoer

In het kader van de invoering van het verbrede rioolrecht hebben gemeenten 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 VROM¹²⁷ 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 VROM, Financiën, BZK en V&W, alsmede Stichting RIONED, de UvW, de Vewin en de VNG 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.

Het model onderscheidt in de toerekeningssystematiek vier ‘ontwikkelingsstappen’:

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
- enzovoort

Doordat alle kosten zijn onderscheiden, is het mogelijk om de toe te rekenen overheadkosten ook automatisch te scheiden. Opgemerkt wordt 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

Objekt/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			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 commissie CIW naar het kostenaandeel van hemelwater in de afvalwaterketen.

Specifiek voor de verdeling van exploitatielasten (bijvoorbeeld energie, onderhoud en personeelskosten) kan nog worden gedacht aan de verhouding tussen de jaarlijkse:

- belasting van de voorzieningen met regenwater respectievelijk afvalwater; en
- afvoer naar de zuivering van regenwater respectievelijk afvalwater.

Alle verdeelsleutels zijn beoordeeld op een zestal criteria:

- eenvoud
- beschikbaarheid
- reproduceerbaarheid
- robuustheid
- onderscheidend
- beleidswaarde

Het resultaat is dat de expertgroep de sleutel ‘totale waarde’ als het meest geschikt beoordeelt voor investeringen. Deze sleutel 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 sleutel scoort op alle criteria positief. De sleutel 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 sleutel ‘totale waterhoeveelheden’ als veelbelovend aangemerkt.

Over de vraag of gekozen moet worden voor één sleutel (vervangingswaarde) of voor twee sleutels (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 sleutels hierna afzonderlijk behandeld.

Sleutel voor investeringskosten: totale waarde

De sleutel ‘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 sleutel 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.

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	100000 m	€ 370	€ 280	€ 37.000.000	€ 28.000.000
DWA	35000 m		€ 410		€ 14.350.000
RWA	40000 m	€ 550		€ 22.000.000	
Drukriolering	200 woningen		€ 4.900		€ 980.000
Totaal				€ 59.000.000	€ 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	m3/ha.iaar
regenval per jaar in Nederland	A	784	7840
Inloopverlies	B	196	1960
Overstortingen	C	37	365
afvoer naar RWZI (gemengd)	D	552	5515
Droogweerafvoer (DWA)		m3/ha.dag	m3/ha.iaar
167 inwoners per hectare:			
120 liter per inwoner per dag (CWI 2001)	E	20	7315
transport (vriierval)			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 17

Hoofdstuk 2.2.2.3 Grondexploitatieheffing

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 bouwvergunning, 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 met betrekking tot particuliere grondexploitatie opgenomen 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). Dit betreft een omschrijving van de bouwplannen waarop het publiekrechtelijk instrumentarium van toepassing is en een opsomming van kostensoorten en opbrengsten, welke kunnen worden opgenomen in de exploitatieopzet bij een exploitatieplan. Tevens 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 VROM in het kader van de vaststelling van een inpassingsplan, projectbesluit of beheersverordening.

Om diverse redenen wordt in de wet bepaald dat de voor de grondexploitatie noodzakelijke voorschriften en financiële bepalingen aan een bouwvergunning kunnen worden verbonden. Het kostenverhaal vindt derhalve plaats via de bouwvergunning (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 bouwvergunning is het vangnet als de privaatrechtelijke weg niet tot overeenstemming leidt.

Kostenverhaal via de bouwvergunning treedt in de plaats van de baatbelasting. Alleen voor kosten welke niet via de bouwvergunning zullen worden verhaald, bijvoorbeeld de herinrichting van een winkelplein, blijft een bescheiden 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).

Bij alle bouwplannen geldt dat ze alleen onder een exploitatieplan kunnen worden gebracht indien een wijziging of herziening van een bestemmingsplan of beheersverordening, of een projectbesluit aan de orde is. Bouwplannen waarvoor al bouwvergunning 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 nieuwe exploitatieplan.

Het exploitatieplan bevat ten minste een kaart van het exploitatiegebied, alsmede 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).

Totdat een exploitatieplan 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. Wanneer een gemeente toch van het exploitatieplan wil afwijken, behoort ze het exploitatieplan te herzien.

Verhaalbare kosten

Inleiding

In de afgelopen jaren 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. Zo oordeelde de Hoge Raad in januari 2006 bijvoorbeeld nog dat de gekapitaliseerde vergoeding van de kosten van het onderhoud van gemeentelijke groenvoorzieningen niet op grond van de exploitatieverordening kunnen worden verhaald. Duidelijkheid op dit punt was dringend gewenst. Daarom is in de artikelen 6.2.3 tot en met 6.2.5 Bro een lijst met limitatieve kostensoorten en opbrengstsoorten vastgesteld.

Bij de verhaalbare kosten gaat het primair om kosten die in het kader van de grondexploitatie gemaakt worden om de desbetreffende 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 in beginsel alleen de aanlegkosten. Kosten van beheer, onderhoud of vervanging van voorzieningen vallen dus niet onder kosten van grondexploitatie. De kosten van gebouwen vallen buiten het kostenverhaal, met uitzondering van gebouwen ten behoeve van infrastructuur en dergelijke. Ook 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 bovenwijkse 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.

Als rem op een al te soepele toerekening van kosten aan de grondexploitatie, moet steeds worden beoordeeld of de te maken kosten verhaald kunnen worden via het exploitatieplan. Daartoe gelden op grond van artikel 6.13, zesde lid, Wro drie toetsingscriteria:

1. Profijt: de grondexploitatie moet nut ondervinden van de te treffen voorzieningen en maatregelen. Veelal betreft het fysiek nut voor het exploitatiegebied. Bij maatregelen zoals het 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. De kosten van een rondweg, waarvan vijf exploitatiegebieden in gelijke mate nut hebben, worden naar evenredigheid omgeslagen over die vijf gebieden. 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. Zeker in stadsvernieuwingsgebieden komt vaak zelfs het grootste deel van de baten terecht bij vastgoedeigenaren, die niet tevens ontwikkelaar zijn. Het afromen van waardestijgingen buiten het exploitatiegebied ten gevolge van planologische besluiten, valt echter buiten het kader van de Wro. Voorts kan de gemeente evenmin afdwingen dat de grondeigenaar meebetaalt aan 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. Daarbij kunnen wel compensatiekosten worden meegenomen, maar dan moet het gaan om reële kosten ter compensatie van waarden in het exploitatiegebied die verloren gaan, zoals natuurwaarden, water en parken. Verliezen van het niet kunnen realiseren van beleidsvoornemens zijn niet compensabel. Afdwingbare compensatie van sociale woningbouw is voorts niet wenselijk, omdat daarmee de deur wordt opengezet naar baatafoming.

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, mag die vrijheid niet worden overschat. Een exploitatiegebied kan uit verschillende niet-aaneengesloten delen bestaan, als er planologisch of functioneel een duidelijke samenhang is tussen de delen.¹²⁸

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 welke aanwijzingen geeft over de bestedingen die ten laste van het fonds kunnen komen.¹²⁹ 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. Dat kan aan de orde zijn wanneer over de meeste locaties wel vrijwillige afspraken gemaakt kunnen worden, maar over één of twee niet. Dan leidt het onderbrengen van alle locaties onder het regime van de grondexploitatie tot onnodige bureaucratiesering. In het geval van een samenhangende ontwikkeling waarbij meerdere gemeenten betrokken zijn, houdt één grondexploitatie een groot bestuurlijk risico in. Bovendien kennen de verschillende locaties vaak een verschillend ontwikkeltempo. Om dergelijke redenen kan het opportuun zijn om uit te gaan van gescheiden grondexploitaties, maar wél een vorm van bovenplanse verevening toe te passen. Daarnaast kunnen ook kosten die aan de gemeente worden opgelegd door hogere overheden en die ten nutte zijn van het exploitatiegebied, verhaalbaar zijn. Te denken valt aan voorzieningen in stationgebieden en bij infrastructuur, zoals het aanleggen van een afrit van een rijksweg.

In artikel 6.24, eerste lid, onder a, Wro wordt vermeld dat burgemeester en wethouders in overeenkomsten over grondexploitatie afspraken kunnen opnemen over bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen. De wet stelt als voorwaarde aan financiële bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen, dat zij hun basis vinden in een vastgestelde structuurvisie. Onder het begrip 'ruimtelijke ontwikkelingen' kan de aanleg van maatschappelijke functies geschaard worden. Voorts is duidelijk dat de ruimtelijke ontwikkelingen 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 de maatschappelijke functie in zijn ruimtelijk beleid onderbouwen. Dit komt erop neer dat de samenhang tussen de ontwikkelingen op een hoger schaalniveau in beeld wordt gebracht. Uit het creëren van de mogelijkheid om te contracteren over bijdragen aan ruimtelijke ontwikkelingen mag niet afgeleid worden dat het mogelijk zou zijn planologische wijzingen te kopen. De publiekrechtelijke besluitvorming en afweging van verzoeken om planologische medewerking dienen telkens plaats te vinden op basis van planologische overwegingen. De financieel-economische uitvoerbaarheid van het plan speelt een rol als randvoorwaarde. Artikel 6.24 Wro leidt in die zin ook niet tot een verkapte 'open ruimte heffing' waarbij overheden eenzijdig willekeurige financiële afdrachten kunnen opleggen.

Kostenverhaal heeft tot doel de door de gemeente gemaakte kosten te verhalen en te komen tot binnenplanse verevening. Hierbij moeten ongewenste afwentelmechanismen en verstoring van de grondmarkt zoveel mogelijk worden voorkomen. Daarom worden de inbrengwaarden, kosten en

opbrengsten zoveel mogelijk geobjectiveerd. De regeling is uitsluitend gericht op het verhalen van kosten. Baatafoming is niet aan de orde. Gemeenten die gewend zijn een regeling te treffen om bijvoorbeeld mee te delen in de winst, kunnen met het kostenverhaal via de bouwvergunning dat surplus dus niet meer innen.

Een belangrijk vraagpunt bij grondexploitatie is, hoe wordt omgegaan met kosten die ten behoeve van een project worden gemaakt door andere overheden dan de gemeente terwijl de gemeente wel zelf het exploitatieplan maakt. In regionale projecten is namelijk vaak de gemeente de regisseur van de ontwikkeling, maar worden belangrijke elementen van het plan gerealiseerd door andere overheden. Dit betreft bijvoorbeeld de aanleg van groen door provincies en het op orde brengen van de waterberging in een gebied door het waterschap. Dit zijn stuk voor stuk voorzieningen die nodig zijn om een goede locatiekwaliteit te bereiken. Gemeenten kunnen in beginsel de kosten van deze voorzieningen via de Grondexploitatiewet in rekening te brengen bij de marktpartijen die het gebied ontwikkelen. De wet en de kostensoortenlijst voorzien hierin. Het is immers voor de ontwikkeling van de locatie niet van belang welke partij de kosten maakt. Bij het toepassen van kostenverhaal moet wel goed in het oog worden gehouden dat niet zodanig veel kosten voor de rekening van het plan komen, dat de realisatie van de locatie in gevaar komt. De Grondexploitatiewet bepaalt daarom dat steeds sprake moet zijn van een sluitende grondexploitatie.

Drie typen voorzieningen die door andere overheden dan de gemeente worden aangelegd, vragen in dat kader bijzondere aandacht: infrastructuur die wordt aangelegd door Rijk of provincie, regionaal groen en waterberging. In de praktijk worden de kosten van straten in een exploitatiegebied waar mogelijk gedekt vanuit de grondexploitatie. Soms worden specifiek voor ontwikkelingslocaties ook infra-voorzieningen aangelegd door Rijk of provincie. Te denken valt aan een aansluiting op een rijksweg voor een nieuwe locatie of aan de situatie waarin een bijzondere inpassingsmaatregel noodzakelijk is om extra bouw mogelijkheden te creëren. Overeenkomstig het veroorzakersbeginsel uit de Nota Ruimte en de Nota Mobiliteit kan het Rijk dan afspraken maken met decentrale overheden over medefinanciering van de infrastructuur. In de Wro is er in voorzien dat het verhalen van dergelijke noodzakelijke infrastructurele voorzieningen die niet door de gemeente, maar door een andere overheid worden aangelegd, ook via het exploitatieplan mogelijk is. De gemeente heeft dus de bevoegdheid om bijdragen aan infrastructuur mee te nemen in het afdwingbare kostenverhaal voor een locatie, ook wanneer een andere overheid die infrastructuur aanlegt. Dat betekent overigens niet dat deze kosten ook standaard in rekening moeten worden gebracht. Ten eerste moet uiteraard voldaan worden aan de criteria profijt, toerekenbaarheid en proportionaliteit. Verwacht mag worden dat met name de toerekenbaarheid en het proportionaliteitscriterium een beperkende werking hebben voor het verhalen van kosten van grote infrastructurele voorzieningen op een nieuwe locatie. In een aantal situaties behoren de kosten van rijksinfrastructuur niet mede ten laste te worden gebracht van een grondexploitatie. In andere situaties geldt dat voor zover de aanlegkosten van infrastructuur kunnen worden voldaan uit gebruikstarieven, de kosten niet door de gemeente in rekening worden gebracht bij exploitanten. Indien wel sprake is van toerekenbaarheid, zal het proportionaliteitscriterium een grote invloed hebben op de toedeling aan de grondexploitatie. Overigens is het, evenals bij andere kostensoorten, de verantwoordelijkheid van de gezamenlijke overheden om de uitvoerbaarheid van projecten in het oog te houden en om, bijvoorbeeld indien kosten niet door een locatie kunnen worden gedragen, te zoeken naar een andere vorm van financiering.

Een tweede onderdeel dat bijzondere aandacht vraagt is regionaal groen. In het project Publieksagenda en Burgerparticipatie bleek dat bewoners de aanwezigheid van groen in hun leefomgeving heel belangrijk vinden. Daarbij gaf men aan dat mensen die aantoonbaar profiteren van groen in de stad, daar ook aan mee zouden kunnen betalen. De Wro komt hieraan tegemoet. Zij biedt een instrument om exploitanten van een bouwlocatie mee te laten betalen aan het groen waarvan zij profijt hebben. Datzelfde geldt voor de aanleg van groen als compensatie voor groen dat verdwijnt om plaats te maken voor een bouwlocatie. De kosten van groen in een wijk zijn op basis van de drie criteria uit de wet toe te rekenen aan de ontwikkeling van nieuwe bouwlocaties. In beginsel geldt dit ook voor bovenwijken en regionaal groen, voor zover voldaan wordt aan de criteria. De praktijk onder de WRO was ook dat betrokken overheden en marktpartijen door middel van een deugdelijke

onderbouwing bepalen of en zo ja in hoeverre regionaal groen kan worden toegerekend aan de exploitatie.

Bij de ontwikkeling van grootschalige projecten zijn vaak watervoorzieningen noodzakelijk. Tegelijkertijd biedt water ook kansen om de kwaliteit van een locatie en de gebruikswaarde te verhogen. Deze duidelijke meerwaarde van water voor een locatie leidt in de praktijk tot bijdragen vanuit de grondexploitatie. In het Nationaal Bestuursakkoord Water (NBW) wordt dit onderkend en worden richtinggevend uitspraken gedaan over de verhaalbaarheid van watervoorzieningen: ‘Waterschap en gemeente dragen zorg voor de uitvoering van de regionale en stedelijke wateropgave. Hierbij wordt uitgegaan van het kostenveroorzakingsbeginsel. Dit houdt in dat bij nieuwe ontwikkelingen de kosten met betrekking tot het reguliere waterbergende vermogen van het gebied voor rekening komen van de planexploitatie, tenzij het waterbergend vermogen in de uitgangssituatie niet op orde was. Deze laatstgenoemde kosten zijn voor rekening van de betreffende waterbeheerder(s). Indien geen sprake is van een wijziging van het bestemmingsplan is een tekort aan regulier waterbergend vermogen voor rekening van het waterschap. Indien bij herstructureringsplannen het oppervlak aan verharding niet toeneemt, en het waterschap in het verleden tegen de mate van verharding geen bezwaar heeft gemaakt, zijn de kosten in principe voor het waterschap’ (artikel 10 NBW). Dit betekent dat de kosten van bijvoorbeeld een waterbergingsmeer of extra bemalingscapaciteit van het waterschap ook kunnen worden doorberekend binnen de kaders van de Grondexploitatiewet. Ook hier geldt dat uiteraard moet worden voldaan aan de wettelijke eisen voor verhaalbaarheid.

Kostensoorten

Het onderdeel van de regeling van de grondexploitatie dat in de praktijk de meeste aandacht heeft getrokken is de limitatieve kostensoortenlijst, als bedoeld in artikel 6.13, eerste lid, onder c, Wro. In de memorie van toelichting is aangegeven dat er grote behoefte bestaat aan zo’n lijst, die ook bij overeenkomsten goede diensten kan bewijzen, hoewel toepassing bij overeenkomst nadrukkelijk niet verplicht is. In de praktijk blijkt dat het ontbreken van duidelijkheid over de te verhalen kosten een voortdurende bron van ergernis, vertraging en andere problemen vormt. Ten behoeve van de rechtszekerheid en transparantie wordt limitatief aangegeven welke kostensoorten publiekrechtelijk kunnen worden verhaald.

Uitgangspunt voor de opgenomen lijst is de lijst die door de VNG en de Neprom in 2000 is opgesteld, alsmede de model-exploitatieverordening van de VNG. Deze is verder uitgewerkt, gesystematiseerd en geactualiseerd. Zo is de kostensoortenlijst beter geschikt gemaakt voor toepassing in regionale projecten.

Inbrengwaarde van gronden

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. Over het algemeen zullen eigenaren streven naar een hoge

inbrengwaarde voor hun eigen percelen en lage voor overige percelen. Er zullen met name problemen ontstaan indien voor het ene perceel een relatief hoge inbrengwaarde wordt vastgesteld en voor het andere een relatief lage. Niet alleen kan degene met een lage inbrengwaarde een lager bedrag aftrekken van de exploitatiebijdrage, maar ook valt deze exploitatiebijdrage voor hem hoger uit, omdat de inbrengwaarde van het andere perceel wel hoog is en gedeeltelijk wordt omgeslagen over zijn eigen perceel. Om deze reden verdient het aanbeveling alle percelen te laten taxeren door onafhankelijke deskundigen, zo mogelijk dezelfde taxateurs. Hierbij dient de regeling in de Ontheingingswet als uitgangspunt, opdat objectieve waarden worden bepaald. Artikel 6.13, vijfde lid, Wro bepaalt hiertoe: ‘Voor gronden welke onteigend zijn of waarvoor een onteigeningbesluit is genomen, of welke op onteigeningsbasis zijn of worden verworven, is de inbrengwaarde gelijk aan de schadeloosstelling ingevolge de Ontheingingswet. 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 Ontheingingswet’.

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 welke 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 situ in de vorm van boringen en sleuven, maar ook het verrichten van noodzakelijke opgravingen. Voor bepaalde locaties kan ook onderzoek naar andere cultuurhistorische aspecten aan de orde zijn. Voor zover onderzoeken ten behoeve van 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 profijt criterium 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 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. De lijst met

voorzieningen is gebaseerd op de model-exploitatieverordening van de VNG en op de lijst die is opgenomen in eerder vermeld voorstel van VNG en Neprom.

Bij alle voorzieningen kan worden opgemerkt dat als bestaande voorzieningen ten gevolge van 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 verbruikstarieven 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 (uiteeraard 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 erfdiensbaarheden 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 erfdiensbaarheid 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. Bij groen en natuur wordt opgemerkt dat agrarische grond niet gecompenseerd hoeft te worden. De kostensoortenlijst is geen verkapte vorm van een openruimteheffing. 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) **Vorbereiding 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 ter zake. 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 met betrekking tot de begrenzing van de via het exploitatieplan verhaalbare kosten ter zake. 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. Belangrijk is daarbij dat woningzoekenden en anderen een rol krijgen in de beoordeling. Dergelijke competities brengen aanzienlijke kosten met zich mee voor de deelnemers en ook kosten voor de gemeente. Mede daardoor is de animo beperkt. Teneinde de drempel voor het houden van ontwerpcompetities te verlagen, is het mogelijk om deze kosten deels onder te brengen in de grondexploitatie.

Op grond van artikel 6.2.6 Bro kunnen de door de gemeente te maken kosten en de aan deelnemers te vergoeden bijdragen voor deelname bij ministeriële regeling worden begrensd. 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. 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.

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 ze 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.

Teneinde een efficiënt gebruik van deze kostenpost te bewerkstelligen kunnen de verhaalbare plankosten krachtens artikel 6.2.6 Bro bij ministeriële regeling worden begrensd. 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. 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.

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.

Begrenzing van het verhaal van bepaalde kosten

Voorkomen moet worden dat een gemeente een te royaal gebruik maakt van de mogelijkheden die de kostensoorten bieden voor het in rekening brengen van kosten. Voor de meeste kosten is een begrenzing niet mogelijk, omdat ze volledig afhankelijk zijn van het project. Voor die kosten biedt de wet procedurele waarborgen via de zienswijze procedure en rechtsbescherming en inhoudelijke in de vorm van de drie criteria waaraan getoetst moet worden (profijt, toerekenbaarheid en proportionaliteit) en de hierna te behandelen terugbetalingsregeling. Voor andere kosten is een begrenzing wel denkbaar. Dat betreft de door de gemeente te maken apparaatskosten voor planvoorbereiding, begeleiding en toezicht op de uitvoering. Tevens kan de begrenzing bijdragen aan een efficiënte inzet van gemeentelijke middelen. De kosten die begrensd worden, zijn de kosten van voorbereiding, toezicht en directievoering op de uitvoering van voorzieningen en werken (bouw- en woonrijp maken), het opstellen van gemeentelijke ruimtelijke plannen, de kosten van prijsvragen en de overige gemeentelijk apparaatskosten voor de grondexploitatie. De regeling geldt uitsluitend voor het exploitatieplan. Ze is niet bedoeld voor toepassing in onderhandelingen en contracten over grondexploitatie.

De Wro biedt een kapstok voor maximering van deze kostensoorten in artikel 6.13, achtste lid, onder c. De exacte begrenzing van de kostensoorten wordt vastgesteld bij ministeriële regeling, omdat de hoogte moet kunnen worden aangepast aan prijsontwikkelingen van de kosten. Blijkens de bijlage bij de zesde voortgangsbrief grondbeleid van de minister van VROM van 29 april 2009 staat een ministeriële regeling plankosten Grondexploitatiewet op stapel. Deze bijlage meldt dat is gekozen voor een forfaitaire regeling. Dat heeft enkele belangrijke voordelen. Ten eerste biedt de regeling door het forfaitaire karakter rechtszekerheid aan de eigenaren, omdat zij in een vroeg stadium weten wat het exacte bedrag zal worden en omdat gemeenten er niet van kunnen afwijken. Ten tweede bespaart het de gemeente veel administratief werk en lastige narecalculaties. Ten derde vermindert het de bezwaren bij de zienswijze- en beroepsprocedure tegen een exploitatieplan, omdat de regeling duidelijkheid biedt. Ook dat scheelt gemeenten, de rechterlijke macht en de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State werk. De ministeriële regeling was bij het schrijven van deze tekst nog niet vastgesteld.

Opbrengsten

Op grond van artikel 6.2.7 Bro worden de volgende drie soorten opbrengsten middels 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 bouwvergunning maar bijvoorbeeld wel een bijdrage van nutsbedrijven in bepaalde soorten aanlegkosten. Eventuele subsidies (bijvoorbeeld de lumpsumbijdrage in de grondkosten krachtens het Besluit locatiegebonden subsidies) en bijdragen van derden (bijvoorbeeld een vereveningsbijdrage die wordt ontvangen van het regionaal lichaam in de zin van de Kaderwet bestuur in verandering waartoe de gemeente behoort), 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. Baatafoming 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 1.¹³⁰ 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 m2 volkstuin:	50	teleenheden x	0,1 =	5	gewogen eenheden	
10 vrije sectorwoningen:	10	teleenheden x	4 =	40	gewogen eenheden	
Totaal				<hr/>	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 bouwvergunning 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 $1 \times € 12.000 = € 12.000$. Voor 100 m2 volkstuin bedraagt de bijdrage $0,1 \times € 12.000 = € 1.200$ en voor een standaard vrije sectorwoning $4 \times € 12.000 = € 48.000$.

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 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. Dat betekent dat de nadelen en voordelen van een verkeerde raming aan de gemeente zouden kunnen toevallen. Het past in beginsel niet bij een systeem van kostenverhaal om meer gemeentelijke kosten te verhalen dan er werkelijk gemaakt worden. Dat pleit voor een systeem dat uiteindelijk wordt afgerekend op basis van werkelijk gemaakte kosten. Een voordeel hiervan is bovendien dat de rechterlijke toetsing iets terughoudender kan zijn. Een ander voordeel is dat daarmee de grondslag voor civielrechtelijke claims op basis van onverschuldigde betaling sterk wordt beperkt. Uit een oogpunt van rechtszekerheid is het echter ongewenst dat nadat de kosten zijn verhaald via een bouwvergunning, 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. Hij is afhankelijk van het optreden van de gemeente. 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 bouwvergunning 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 bouwvergunning 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 18

Hoofdstuk 2.2.2.4 BIZ-bijdrage

De Experimentenwet Bedrijven Investeringszones (BIZ) is in werking getreden op 1 mei 2009.¹³¹

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). Vervolgens vindt voor 1 januari 2013 een evaluatie plaats (artikel 10, tweede lid).

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 toelichting¹³² 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, graffitiwrijving 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.

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 genothebende 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 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. Desgewenst kunnen ondernemers en gemeente in deze 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 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 19

Hoofdstuk 2.3 Waterschapsbelastingen, rechten en heffingen

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, onder a);
3. Rechten ter zake van het genot van diensten die worden verleend door of vanwege het waterschap (artikel 115, eerste lid, onder b);
4. Rechten ter zake van het behandelen van verzoeken tot het verlenen van vergunningen of ontheffingen (artikel 115, eerste lid, onder c);
5. Ingezetenenheffing in verband met het algemene profijt dat ingezetenen hebben van waterschapsactiviteiten (artikel 117, onder a).
6. Watersysteemheffing in verband met het verhaal van kosten van waterkering, waterhuishouding en oppervlaktewaterkwaliteit (artikel 117, onder 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)
9. Tot 2010 konden waterschappen krachtens artikel 23 Wet verontreiniging oppervlaktewateren tevens een verontreinigingsheffing heffen ter bestrijding van kosten van maatregelen tot het tegengaan en voorkomen van verontreiniging van oppervlaktewateren. Met ingang van 2010 is de verontreinigingsheffing in artikel 7.2 Waterwet geregeld. Deze heffing dient samen met de watersysteemheffing en de ingezetenenheffing ter bekostiging van waterbeheertaken.

VERDIEPINGSTEKST 20

Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Algemeen

Waterschappen kunnen rechten heffen ter zake van het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde waterschapsbezittingen of van de voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij het waterschap in beheer of in onderhoud zijn (artikel 115, eerste lid, onder a, Waterschapswet).

VERDIEPINGSTEKST 21

Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Ad 1. Gebruik

Onder gebruik in de zin van de gebruiksrechten dient feitelijk gebruik te worden verstaan. Indien de watermolen buiten gebruik is gesteld en wellicht zelfs geen rad meer heeft om het voorbij stromende water te gebruiken, kan ter zake dus geen stuwrecht worden geheven, ondanks dat het waterschap het gebruik toestaat.

VERDIEPINGSTEKST 22

Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Ad 2. Overeenkomstig de bestemming

Niet elk gebruik van waterschapswerken is belastbaar. Vereist is dat het gebruik overeenkomstig de bestemming van de voorzieningen plaatsvindt. Het geven van een houseparty of een trouwerij in een deel van een waterschapsgebouw is bijvoorbeeld geen gebruik overeenkomstig de bestemming, zodat eventueel kostenverhaal ter zake niet kan via heffing van rechten. De huurprijs van het waterschapsgebouw voor party's en trouwerijen kan bijvoorbeeld privaatrechtelijk worden bedongen.

VERDIEPINGSTEKST 23

Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Ad 2. Voor de openbare dienst bestemd

Er kunnen alleen gebruiksrechten worden geheven voor het gebruik van voor de openbare dienst bestemde bezittingen van het waterschap, 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 gebruiksrechten van waterschappen. Het ligt voor de hand om voor de uitleg van dit element aansluiting te zoeken bij de rechtspraak over de gemeentelijke gebruiksrechten en over de precariobelasting waarbij dit element ook een criterium vormt (misschien wel de belangrijkste reden waarom beide heffingen door diverse overheden in één verordening worden geregeld).

Blijkens jurisprudentie 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.¹⁰⁶ HR 5 september 2003, nr. 38 352, BNB 2004/23, V-N 2003/44.30, *Belastingblad* 2003/1197, oordeelde 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 2008 nader uitgekristalliseerd. In casu werd precariobelasting geheven ter zake 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) weg. Waar de leidingen de weg kruisen, is een speciaal leidingviaduct gebouwd. De leidingstroken maken geen deel uit van de openbare weg. De bovengrondse stukken van de leidingen waar zich een afsluiter of koppelstuk, dan wel een inspectiepunt bevindt, zijn in het algemeen omheind met een hekwerk. Aan de rand van de leidingstroken staat om de 100 meter een verbodsbordje met de tekst 'Kabelstrook, gevaarlijke leidingen, verboden toegang' of soortgelijke bewoordingen. Boven leidingen voor gevaarlijke stoffen liggen op de grond extra waarschuwingstegels met teksten zoals 'zoutzuurgas, niet graven'. De leidingstroken hebben formeel geen bestemming, doch in de praktijk wordt uitgegaan van de bestemming industrie. Naast belanghebbende hebben ook andere (nuts)bedrijven leidingen in de(zelfde) leidingstroken. 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 krachtens 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 vooraleer 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 Hoge Raad doet de zaak zelf af. 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 20 oktober 2005, nr. AWB 05/1651, Belastingblad 2006/196, oordeelt 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.

VERDIEPINGSTEKST 24

Hoofdstuk 2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Ad 4. Bij het waterschap in bezit, beheer of in onderhoud

Anders dan voor de heffing van precariobelasting ex artikel 114 Waterschapswet, geldt voor de heffing van gebruiksrechten niet dat de voorzieningen in eigendom moeten zijn van het waterschap. Artikel 115, eerste lid, letter a, Waterschapswet eist slechts dat de voorzieningen in bezit, beheer of in onderhoud van het waterschap zijn. Het in bezit, beheer of in onderhoud zijn bij het waterschap van voorzieningen kan het gevolg zijn van het feit dat het waterschap 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.¹³³ Gezien een uitspraak van de Hoge Raad inzake de gemeentelijke havengelden, hoeven de voorzieningen niet per se in beheer of onderhoud van het waterschap zelf te zijn. Het waterschap mag ook rechten heffen als derden namens het waterschap een waterschapstaak uitoefenen en het waterschap ter zake een bijdrage aan deze derden verstrekt.¹³⁴

Het waterschap hoeft haar taken dus niet allemaal zelf te verrichten, maar kan ze ook (gedeeltelijk) uitbesteden aan derden. Bijdragen die het waterschap verleent aan derden die waterschapstaken namens het waterschap uitvoeren, kunnen wel via de rechten verhaald worden. Het uitsluitend meebetalen aan voorzieningen is echter onvoldoende om deze bijdrage via de gebruiksrechten te verhalen.¹⁰⁹ Of bijdragen van een waterschap aan derden middels de gebruiksrechten van dat waterschap verhaald mogen worden, is blijkens de onderstaande jurisprudentie enerzijds afhankelijk van het antwoord op de vraag of de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor het waterschap verantwoordelijk is. Als de bijdrage ziet op voorzieningen waarvoor het waterschap niet verantwoordelijk is en het tarief hierdoor zodanig is vastgesteld dat de begrote baten hoger zijn dan de toerekenbare begrote lasten als bedoeld in artikel 115, derde lid, Waterschapswet is het tarief van de rechten geheel of gedeeltelijk onverbindend. Anderzijds is de rechtmatigheid van het verhaal van de bijdrage van het waterschap 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, kunnen de baten ook hoger zijn dan de aan deze groep toerekenbare lasten. Ook dan is het tarief onverbindend.

- HR 11 november 1959, nr. 14 079, *BNB* 1960/16, oordeelt 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.
- HR 23 december 1998, nr. 32 047, *Belastingblad* 1999/338, oordeelt 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 6 april 2004, nr. 03/00916, *Belastingblad* 2004/903, oordeelt dat de gemeente Amersfoort geen havengeld mag heffen ter zake van het innemen van een

ligplaats in de Eem die in beheer en in onderhoud is bij de provincie. Blijkens de argumenten van belanghebbende voert de provincie de beheers- en onderhoudswerkzaamheden van dit gedeelte van de Eem uit 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.

- Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, Belastingblad 2005/1279, oordeelt 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 rioolwaterzuiveringinrichting. 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 rioolwaterzuiveringinrichting. 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.

Deze rechtspraak ziet weliswaar geheel op de gemeentelijke heffingen, doch is vanwege de (voor zover in dit kader relevant) gelijklopende artikelen in de Waterschapswet van overeenkomstige toepassing op de gebruiksrechten van waterschappen

VERDIEPINGSTEKST 25

Hoofdstuk 2.3.2.1 Watersysteemheffing

Algemeen¹³⁵

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.¹³⁶ 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.

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.¹³⁷

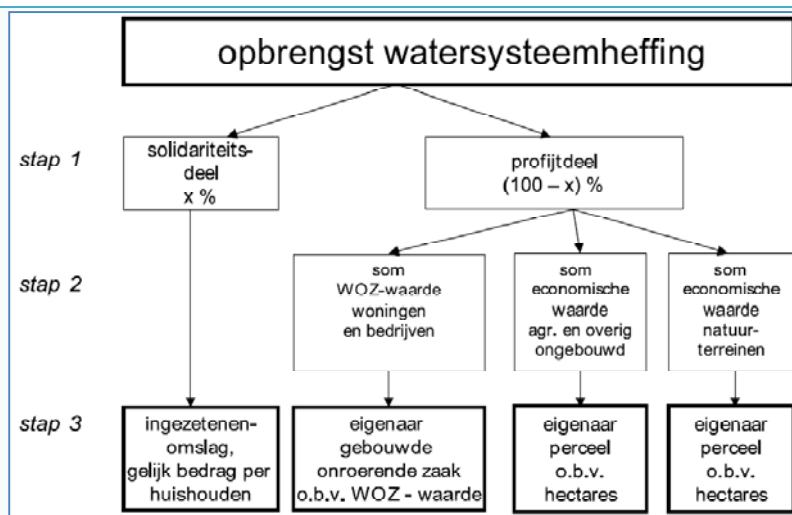
Kostentoedelingssystematiek

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:



Figuur 18

a. Ingezetenen-aandeel 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 waterschapsoomslagen 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.¹³⁸

De aanslag voor het ingezetenen-aandeel 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 veelal 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 behoeft 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 26

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 wegomslag op grond van de algemene bevoegdheid van artikel 116 Waterschapswet (oud). Met de invoering van de watersysteemheffing ([verdiepingstekst 25](#), p. 144) 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 XVIIIA / 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’¹³⁹ 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.

VERDIEPINGSTEKST 27

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.¹⁴⁰

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’. Deze afhaaksubsidies dienen op basis van de Europese regels voor staatssteun echter uiterlijk in 2012 beëindigd te worden.¹⁴¹ 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 subsidieverstrekking 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.¹⁴²

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 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.¹⁴³ 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.

VERDIEPINGSTEKST 28

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 wordt tot en met 2009 in de Wet vervuiling oppervlaktewateren (Wvo) geregeld. De verontreinigingsheffing gaat in 2010 op in hoofdstuk 7 (de artikelen 7.1 tot en met 7.6) van de Waterwet¹⁴⁴. 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 ([verdiepingstekst 25](#), p. 144) 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 verminderingbepaling 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.¹⁴⁵ Het tarief van de lozingen op rijkswater ligt daarom vast in de wet. Het tarief van de rijksheffing bedraagt voor 2010 op grond van artikel 7.6, eerste lid, Waterwet € 35,50 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 29

Hoofdstuk 2.4 Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk

Inspectie Verkeer en Waterstaat

In 2001 is de Inspectie Verkeer en Waterstaat door de minister van Verkeer en Waterstaat ingesteld.¹⁴⁶ De Inspectie Verkeer en Waterstaat (IVW) is belast met de uitvoering en handhaving van de wet- en regelgeving op het terrein van:

1. het personen- en goederenvervoer over de weg;
2. de spoorwegen;
3. de scheepvaart;
4. de luchtvaart; en
5. het waterbeheer.

Aangezien de IVW diverse diensten verleent, is gekozen voor een beperkte selectie van de beschreven diensten, te weten het:

1. uitreiken van zeebrieven op grond van de Zeebrievenwet;
2. verlenen van vergunningen voor taxivervoer op grond van de Wet personenvervoer 2000.
3. Deze twee diensten worden hierna afzonderlijk beschreven.

Uitreiken van zeebrieven

Een zeebrief is een nationaliteitsbewijs van een zeegaand schip en vergelijkbaar met een paspoort voor het schip. Zeeschepen die in het bezit zijn van een zeebrief zijn gerechtigd om op grond van artikel 3 Zeebrievenwet de Nederlandse vlag te voeren. De zeebrief moet bij binnenkomst in een haven door de kapitein getoond worden aan de autoriteiten. De geldigheidsduur van zeebrieven is vier jaar.

De aanvraag van een zeebrief wordt gedaan door of vanwege degene die in het kadastrale scheepsregister als eigenaar van het schip staat vermeld. In geval van rompbevrachting gaat de aanvraag uit van de rompbevrachter van het schip. De zeebrief wordt uitgereikt door de minister van Verkeer en Waterstaat.

Op grond van het derde lid van de artikelen 6 en 6a Zeebrievenwet wordt een retributie in rekening gebracht voor de uitreiking van een zeebrief. De retributie wordt berekend volgens een door de Minister van Verkeer en Waterstaat vast te stellen tarief. Het tarief voor de uitreiking van een zeebrief is vastgesteld in artikel 2.12 Regeling tarieven scheepvaart. Verder bepaalt artikel 2.14 Regeling tarieven scheepvaart dat voor alle overige werkzaamheden waarvoor geen tarief vastgesteld is, een vast bedrag per manuur geldt. Blijkens de toelichting op deze regeling is van ieder product en iedere dienst de integrale kostprijs berekend.

Verlenen van vergunningen voor taxivervoer

Volgens artikel 2 Wet personenvervoer 2000 is deze wet van toepassing op:

- openbaar vervoer, besloten busvervoer en taxivervoer over voor het openbaar verkeer of openbaar vervoer openstaande wegen; en
- openbaar vervoer over railwegen en langs geleidesystemen.

In artikel 4, lid 2, Wet personenvervoer 2000 is bepaald dat voor het taxivervoer een vergunning nodig is. Deze vergunning wordt voor onbepaalde tijd verleend (artikel 6, lid 1, Wet personenvervoer 2000). In artikel 5a Wet personenvervoer 2000 is geregeld wie verantwoordelijk zijn voor een vergunning voor het personenvervoer: de vervoerder, alsmede de bestuurder. Artikel 8

Wet personenvervoer 2000 bepaalt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld over de vergunningverlening. Deze regels bevatten in ieder geval bepalingen over de vergoeding die de aanvrager is verschuldigd voor de behandeling van een aanvraag om verlening, afgifte, wijziging of intrekking van een vergunning.

Op grond van artikel 9 Wet personenvervoer 2000 wordt een vergunning in beginsel slechts verleend aan de vervoerder die voldoet aan eisen van betrouwbaarheid, kredietwaardigheid en vakbekwaamheid. De minister van Verkeer en Waterstaat kan echter ontheffing verlenen van de eis van vakbekwaamheid.

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld over de vergoeding die verschuldigd is voor de behandeling van de aanvraag om verlening van een ontheffing. Tevens worden regels gesteld over de vergoeding voor afgifte van verklaringen van de minister betreffende het voldoen aan eisen van kredietwaardigheid of vakbekwaamheid.

In de artikelen 12 en 17 Besluit personenvervoer 2000 is vastgelegd dat een aanvraag met betrekking tot een vergunning respectievelijk vergunningbewijs pas in behandeling wordt genomen als de vergoeding is betaald. De hoogte van de vergoedingen zijn vastgelegd in de Regeling vergoedingen documenten Wet personenvervoer 2000. De memorie van toelichting van de Wet personenvervoer 2000¹⁴⁷ hanteert het uitgangspunt dat vergoedingen voor de vergunningen kostendekkend zijn.

VERDIEPINGSTEKST 30

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:

- a. er behoefte is aan onafhankelijke oordeelsvorming op grond van specifieke deskundigheid;
- b. 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 bestuurstaak 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.

VERDIEPINGSTEKST 31

Hoofdstuk 2.5.1.2 Kaderwet

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.¹⁴⁸ 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.

VERDIEPINGSTEKST 32

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 ontwerp-begroting 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 rammen 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 egaliseringsreserve, 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 33

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 hoofdtaak van de RDW is het bijhouden van de levensloop van de Nederlandse voertuigen en het beheer van de bijbehorende documenten, zoals kentekens. Naast de hoofdtaak 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 voertuigregelgeving.

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 34

Hoofdstuk 2.5.2.2 Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit

Wat doet de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit?

De Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit is een zelfstandig bestuursorgaan dat in 1997 door het ministerie van Verkeer en Waterstaat is ingesteld. De OPTA opereert op grond van de status zelfstandig bestuursorgaan op afstand van het ministerie van Economische Zaken. De minister van Economische Zaken is wel politiek verantwoordelijk voor een aantal taken van de OPTA, maar heeft geen directe zeggenschap over de besluiten die het onafhankelijke OPTA-college neemt.

De OPTA houdt toezicht op de naleving van wetgeving met betrekking tot telecommunicatie en post in Nederland. Het gaat met name om de Postwet, de Telecommunicatiewet, alsmede de Europese Verordening inzake ontbundelde toegang tot het aansluitnetwerk.¹⁴⁹ Dit toezicht bevordert de concurrentie op deze markten, zodat er meer keuzemogelijkheden en eerlijke prijzen voor de consumenten ontstaan.

De instelling, samenstelling, werkwijze en taken van de OPTA zijn vastgesteld in de Wet Onafhankelijke post en telecommunicatie autoriteit (Wet OPTA). Artikel 15 van de Wet OPTA kadert het taakgebied van de OPTA af. De hoofdtaak van de OPTA is het vaststellen welke verplichtingen moeten worden opgelegd aan partijen die op een markt min of meer een monopoliepositie hebben. Hiernaast zijn de belangrijkste taken van de OPTA:

- het beslechten van geschillen tussen aanbieders over toegang tot netwerken en het aan elkaar koppelen van netwerken (interconnectie);
- het goed- of afkeuren van tarieven voor het aan elkaar koppelen van netwerken en eindgebruikertarieven;
- de uitgifte van telefoonnummers;
- de bescherming van de privacy van de consument op het gebied van post en telecommunicatie;
- het toezien op de certificatie dienstverleners van de elektronische handtekening;
- het waarborgen van wettelijk minimale dienstverlening op het gebied van post en vaste telefonie.

Inkomsten van de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit

Volgens artikel 9 Wet OPTA bestaan de inkomsten van de OPTA uit:

1. opbrengsten uit door belanghebbenden verschuldigde vergoedingen;
2. een vergoeding door de minister van Verkeer en Waterstaat ten laste van de begroting van het ministerie van Verkeer en Waterstaat; en
3. andere baten.

Voor de uitoefening van haar taken brengt de OPTA een vergoeding in rekening. Het gaat om een vergoeding voor jegens een marktpartij verrichte of te verrichten werkzaamheden of diensten die voortvloeien uit de Postwet en de Telecommunicatiewet.

Postwet

De Postwet kent in artikel 13a een regeling over vergoedingen. Het eerste lid van deze bepaling regelt dat de houders van een concessie of ontheffing ter dekking van de kosten die verband houden met de werkzaamheden van de OPTA jaarlijks een vergoeding verschuldigd zijn. Op grond van het tweede lid wordt de vergoeding aan de onderscheiden markt categorieën toegerekend aan de hand van de door de OPTA te verrichten werkzaamheden.

Onder deze toegerekende kosten vallen niet de kosten verbonden aan de behandeling van bezwaarschriften en aan het optreden als procespartij bij de behandeling van beroepschriften. Verder is in artikel 5 Besluit vergoedingen Postwet vastgesteld dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gegeven ter zake van de aan het college verschuldigde vergoeding.

Qua procedure stelt de OPTA de hoogte van de vergoeding voor aan de minister van Verkeer en Waterstaat. Met inachtneming van dit advies stelt de minister jaarlijks de hoogte van de vergoeding vast bij de Regeling vergoedingen OPTA. Op grond van het vierde lid houdt de minister hierbij rekening met de uitgangspunten uit een algemene maatregel van bestuur: het Besluit vergoedingen Telecommunicatiewet.

Artikel 2 Besluit vergoedingen Telecommunicatiewet bepaalt dat de vergoeding dient ter dekking van de kosten van de werkzaamheden of diensten die ingevolge het bepaalde bij of krachtens de Telecommunicatiewet door de OPTA wordt verricht. Op grond van het tweede lid bestaat de vergoeding uit één of meer van de navolgende drie componenten:

1. een bedrag dat verband houdt met de kosten van het verrichten van uitvoeringstaken; of
2. een bedrag dat verband houdt met de kosten van het verrichten van toezichthoudende taken; of
3. een jaarlijkse bijdrage.

Volgens het derde lid hoeft voor de uitvoeringstaken maar eenmalig te worden betaald, maar zijn het bedrag voor de toezichthoudende taken en de jaarlijkse bijdrage jaarlijks verschuldigd.

Artikel 3 Besluit vergoedingen Telecommunicatiewet noemt de uitgangspunten voor het bepalen van de kosten. De kosten worden geraamd voor het kalenderjaar waarvoor de vergoeding geldt. De directe kosten worden rechtstreeks toegerekend aan categorieën van gelijksoortige werkzaamheden of diensten.

De indirecte kosten worden toegerekend aan categorieën van gelijksoortige werkzaamheden of diensten naar rato van hun beslag op de onderscheiden werkzaamheden of diensten. De kosten worden door middel van een kostencalculatiemodel berekend. Het kostencalculatiemodel is zodanig ingericht dat de kosten van de desbetreffende categorieën van gelijksoortige werkzaamheden of diensten daaruit op elk moment op eenduidige en inzichtelijke wijze kunnen worden afgeleid. Voor zover de kosten uit afschrijvingskosten bestaan, worden deze kosten per kalenderjaar geraamd door middel van evenredige afschrijving op de aanschafwaarden van de investeringsgoederen. De afschrijving wordt gebaseerd op de economische levensduur.

Het Besluit vergoedingen Telecommunicatiewet bepaalt in artikel 4, tweede lid, dat de volgende drie categorieën werkzaamheden in principe als gelijksoortig worden aangemerkt:

1. werkzaamheden met betrekking tot nummers;
2. werkzaamheden met betrekking tot diensten van certificatedienstverleners; en
3. werkzaamheden met betrekking tot openbare elektronische communicatiediensten en communicatiewerken en bijbehorende faciliteiten.

Op grond van het derde lid zijn twee van deze categorieën in de Regeling vergoedingen OPTA weer verdeeld in subcategorieën. Zo is categorie 1 (Nummers) opgedeeld in toekennen en reserveren enerzijds en toezicht anderzijds. Categorie 3 (Openbare elektronische communicatiediensten en -werken) is opgedeeld in registratie van aanbieders in de elektronische communicatiesector enerzijds en toezicht ten aanzien van de elektronische communicatiesector anderzijds. Op grond van de Postwet is er tevens een categorie 'Post'.

De verdeling van de kosten binnen een (sub)categorie geschiedt op basis van het aantal registraties, de relatieve omzet van aanbieders, het aantal aanbieders met een omzet binnen een bepaalde bandbreedte, het aantal afgegeven certificaten, c.q. het aantal toegekende en gereserveerde nummers binnen die (sub)categorie.

Telecommunicatiewet

Daarnaast is in artikel 16.1 Telecommunicatiewet vastgesteld dat de OPTA een vergoeding in rekening mag brengen ter dekking van de kosten. De vergoeding is verschuldigd door degene ten behoeve van wie werkzaamheden of diensten zijn verricht, voor zover deze vergoeding verband houdt met deze werkzaamheden. In het Besluit vergoedingen Telecommunicatiewet zijn de uitgangspunten voor de hoogte van de vergoedingen uitgewerkt. De vergoedingen zelf zijn opgenomen in de Regeling vergoedingen OPTA. Deze vergoedingen hebben vooral betrekking op kosten die verband houden met de toezichhoudende taak van de OPTA.

Het uitgangspunt van de vergoeding is een zo volledig mogelijke kostendekking door middel van doorberekening van de geraamde kosten.

De vergoeding met betrekking tot werkzaamheden voortvloeiend uit de Telecommunicatiewet komt tot stand door middel van een tweetal formules. Deze formules zijn vastgesteld in artikel 5a Besluit vergoedingen Telecommunicatiewet en geven een verhouding weer tussen de omzet van de marktpartij ten opzichte van alle marktpartijen.

Daarnaast brengt de OPTA nog kosten in rekening die verband houden met verleende diensten. Deze vergoedingen zijn op grond van artikel 3 Regeling vergoedingen OPTA 2006 vastgesteld in een bijlage. Deze verleende diensten zijn gecategoriseerd in 18 categorieën. Iedere categorie is onderverdeeld in subonderdelen met elk hun eigen tarief.

Voor 1 november van ieder jaar stelt de OPTA een plan op en legt deze ter goedkeuring voor aan de minister van Verkeer en Waterstaat. Dit plan bevat de begroting voor het komende kalenderjaar, een meerjarenraming voor de komende 5 jaren, een balans, een overzicht van de kostendekkendheid en het tarievenvoorstel.

VERDIEPINGSTEKST 35

Hoofdstuk 2.5.2.3 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 nieuwe 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 uitsturen van een waarschuwing aan 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 1:40 Wft 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

In de memorie van toelichting op de Wet financieel toezicht met betrekking tot artikel 1:40¹⁵⁰ is een toelichting geven met betrekking tot de bijdrage 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)¹⁵¹ 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 toezicht¹⁵² 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.

Deze groepen zijn vastgelegd in artikel 8 Besluit bekostiging financieel toezicht:

- clearinginstelling;
- kredietinstellingen;
- financiële instellingen;
- verzekeraars;
- beheerders;
- beleggingsinstellingen zonder aparte beheerder;
- beleggingsondernemingen;
- houders van een markt in financiële instrumenten;
- uitgevende instellingen;
- pensioenfondsen;
- natuurlijke personen of rechtspersonen;
- aanbieders van een financieel product; en
- adviseurs en bemiddelaars in een financieel product.

Elke groep is onderverdeeld in een aantal segmenten. Kruissubsidiëring in het toezicht op verschillende groepen instellingen wordt vermeden. Om dit te bewerkstelligen houdt de AFM nauwkeurig bij hoeveel tijd haar medewerkers besteden aan het toezicht op de verschillende groepen en worden de totale kosten van de AFM verdeeld naar rato van de tijdsbesteding in het toezicht per groep.

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 artikelen 2, 3 en 4 Besluit bekostiging financieel toezicht.

De hoogte van deze eenmalige vergoeding wordt volgens artikel 10 Besluit 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;
- 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 melding¹⁵³;
- 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 met betrekking tot:

- een vergunning of ontheffing;
- een verklaring van geen bezwaar;
- een verklaring van ondertoezichtstelling;

- een goedkeuring of erkenning.

Het tarief voor het jaar 2009 met betrekking tot een vergunning of ontheffing is vastgelegd in de Regeling vaststelling bedragen ex artikelen 2 en 3 Besluit bekostiging financieel toezicht. Deze bedragen worden jaarlijks vóór 15 januari vastgesteld.

Verder wordt op grond van artikel 5 Besluit bekostiging financieel toezicht jaarlijks een bedrag in rekening gebracht aan financiële ondernemingen ter zake van kosten die te maken hebben met:

- een vergunning of ontheffing;
- een verklaring van geen bezwaar;
- een verklaring van ondertoezichtstelling;
- een goedkeuring of erkenning.

Van belang is dat deze kosten alleen in rekening mogen worden gebracht als ze niet in rekening kunnen worden gebracht met betrekking tot:

- 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 melding¹⁵³;
- 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.

Deze kosten worden opgenomen in de jaarlijkse begroting van de AFM voor het jaar waarop deze kosten betrekking hebben.

De geraamde kosten worden toegerekend aan categorieën van financiële ondernemingen naar de mate van hun beslag op de werkzaamheden die betrekking hebben op:

- een vergunning of ontheffing;
- een verklaring van geen bezwaar;
- een verklaring van ondertoezichtstelling;
- een goedkeuring of erkenning.

In artikel 11 Besluit bekostiging financieel toezicht is vastgelegd dat jaarlijks voor 15 juli 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 toezichtskosten 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.

Voor wat betreft financiële ondernemingen die participeren in een stelsel van zelftoezicht is in artikel 12 Besluit bekostiging financieel toezicht vastgesteld dat bedragen en tarieven op voorstel van de AFM verlaagd worden, voor zover deze bedragen en tarieven betrekking hebben op de toerekening van kosten van werkzaamheden die de AFM verricht in verband met de uitvoering van zijn taak met betrekking tot vergunningen en ontheffingen.

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.

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”.

Ook de begroting van de AFM is langs deze lijn opgezet. Voor de beoordeling van de begroting van de AFM is een toetsingskader ontwikkeld op basis waarvan het intern toezichthoudende orgaan van de AFM, een raad van toezicht of een raad van commissarissen, primair verantwoordelijk is voor het beoordelen en vaststellen van de begroting en toelichting. De begroting moet daarna worden goedgekeurd door de minister. De minister zal zich voor zijn besluit omtrent instemming mede baseren op de bevindingen van de Raad van toezicht respectievelijk de Raad van commissarissen. Indien in de loop van een begrotingsjaar aanmerkelijke verschillen dreigen te ontstaan tussen de werkelijke en begrote baten en lasten, zal de AFM de minister hierover onverwijld dienen te informeren.

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 5 jaren, de balans, het overzicht van de kostendekkendheid per taak en het tarievenvoorstel.

Aan de hand van en tegelijk met de vaststelling van de begroting wordt het tarief vastgesteld. De minister van Financiën stelt jaarlijks voor 15 juli de tarieven vast, nadat de AFM hem hierover heeft geadviseerd. De hoogte van de eenmalige bedragen worden jaarlijks voor 15 januari bij ministeriële regeling vastgesteld. Dit eenmalige tarief wordt volgens artikel 11 van het Besluit bekostiging financieel toezicht vastgesteld op de maatstafgegevens die betrekking hebben op het voorafgaande jaar, dan wel, indien deze gegevens niet beschikbaar zijn, het daaraan voorafgaande jaar of lopende jaar.

VERDIEPINGSTEKST 36

Hoofdstuk 2.5.2.4 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 verantwoordelijkheid 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 in de zin van artikel 9 en 10 van de op 12 februari 1981 te Brussel gesloten Multilaterale Overeenkomst betreffende en routeheffingen¹⁵⁴ 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. In het Besluit vergoedingen luchtverkeersbeveiliging is in artikel 2 een formule opgenomen die de basis vormt voor het tot stand komen van de vergoeding genoemd in artikel 5.20 Wet luchtvaart.

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 37

Hoofdstuk 2.5.2.5 College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen

Wat doet het College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen?

Het College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen is een zelfstandig bestuursorgaan, welke is betrokken bij de volgende vier ministeries:

1. Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LVN);
2. Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS);
3. Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM); en
4. Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW).

Het CTB oordeelt over de toelating van bestrijdingmiddelen op basis van Europees geharmoniseerde wet- en regelgeving.

Verder is in artikel 2 van het 'Besluit andere taken College voor de toelating van bestrijdingsmiddelen' vastgesteld dat het college belast is met:

- beoordelingswerkzaamheden;
- het doen van mededelingen in verband met de gewasbeschermingshandreiking en biocidenhandreiking;
- het doen van voorstellen aan de minister van VWS voor het vaststellen van maximaal toelaatbare residulimieten voor zover deze niet communautair zijn vastgesteld.

Inkomsten van het College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen

Het inkomen van het CTB bestaat volgens artikel 1g Bestrijdingsmiddelenwet 1962 uit:

1. de opbrengsten van de bedragen, gelden en vergoedingen met betrekking tot:
2. toelating en registratie van bestrijdingsmiddelen;
3. aanvraag tot het geven van een aanwijzing van een werkzame stof;
4. publiceren in de Staatscourant van de toelating en registratie van bestrijdingsmiddelen;
5. vergoedingen voor verrichte diensten;
6. bijdrage van het Rijk;
7. andere baten.

De tarieven die de CTB in rekening brengt voor haar werkzaamheden worden ieder jaar vastgesteld in het Tarievenbesluit CTB en zijn daarnaast ook vastgesteld in de Regeling Toelating bestrijdingsmiddelen. De werkzaamheden waarvoor men een vergoeding in rekening brengt, bestaan op basis van de artikelen 4, 4a, 6 en 15 Bestrijdingsmiddelenwet 1962 uit:

- inschrijving van het bestrijdingsmiddel in het register;
- inzending van een aanvraag;
- verzoek om inlichtingen aan de Helpdesk Toelatingen over aanvragen tot toelating;
- het samenvatten en evalueren van gegevens;
- beoordeling van bepaalde activiteiten;
- aanvraag voor een ontheffing ten behoeve van proefnemingen;
- beoordeling van een aanvraag tot aanwijzing van een werkzame stof;
- wijziging van de naam van een toegelaten bestrijdingsmiddel;
- toelating bestrijdingsmiddelen;
- het inwinnen van inlichtingen;
- toezending van een register;
- verstrekken van een verklaring ten behoeve van de export van bestrijdingsmiddelen;

- beoordeling van de herregistratie van een in Nederland voorlopig toegelaten bestrijdingsmiddel;
- het afleiden van een Maximaal Toelaatbaar Risico;
- inwinnen van inlichtingen.

Kosten die verband houden met het leveren van beleidsadviesing en de afhandeling van bezwaar- en beroepsprocedures worden geheel in rekening gebracht bij de departementen die hier als opdrachtgever optreden. Deze kosten worden derhalve niet verhaald op de aanvragers van diensten.

Jaarlijks stelt het CTB een werkplan vast voor het eerstvolgende jaar. Deze moet voor 1 oktober bij de ministers zijn ingeleverd. In dit werkplan is opgenomen een visie op de ontwikkelingen voor de eerstvolgende vier jaren met betrekking tot aard en omvang van de aan het CTB toebedeelde taken en de daaruit voortvloeiende gevolgen voor het CTB. Verder bevat het werkplan een begroting van de lasten en baten, een balans en een toelichting. Daarnaast bevat het werkplan een voorstel van de tarieven voor het volgende jaar. De tarieven worden volgens artikel 4b van de Bestrijdingsmiddelenwet 1962 vastgesteld door het CTB, zelf.

Dit moeten worden goedgekeurd door de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, de minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, én de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Het uitgangspunt is dat de werkzaamheden die het CTB verricht voor het verlenen van de diensten door de overheid aan derden kostendekkend moeten zijn.

VERDIEPINGSTEKST 38

Hoofdstuk 2.5.2.6 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:

- a. de bevordering van de rechtszekerheid ten aanzien van registergoederen:
 - a. in het rechtsverkeer;
 - b. in het economische verkeer;
- b. de bevordering van een doelmatige geo-informatie infrastructuur in het bestuurlijke verkeer tussen burgers en bestuursorganen;
- c. een doelmatige informatievoorziening van de overheid ten behoeve van de goede vervulling van publiekrechtelijke taken en de nakoming van wettelijke verplichtingen door bestuursorganen;
- d. 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. In artikel 19 Organisatiewet Kadaster zijn de inkomsten van het Kadaster vastgesteld.

De inkomsten van het Kadaster bestaan uit:

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

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 brandmerk¹⁵⁵ op een schip.

Ieder jaar stelt het Kadaster een begroting op voor het volgende boekjaar. Op grond van artikel 21 Organisatiewet Kadaster moet deze begroting voor het afloop van een boekjaar worden vastgesteld. Deze begroting bevat onder andere een overzicht van de kostendekking en het tarievenvoorstel. Tegelijkertijd met de begroting moet op grond van artikel 22 Organisatiewet Kadaster een meerjarenplan worden gesteld voor de komende vijf jaren. De raad van toezicht moet het meerjarenplan en de begroting goedkeuren. Voor 1 oktober wordt de begroting en het meerjarenplan naar de minister van VROM gestuurd ter goedkeuring.

VERDIEPINGSTEKST 39

Hoofdstuk 3.1.1 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, reprotoeken, literatuurkosten, etc.;
- een deel van kosten zoals straatvegen, kolken zuigen etc.

VERDIEPINGSTEKST 40

Hoofdstuk 3.1.1.1 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 Arnhem¹⁵⁶ 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 bouwvergunning beoordeelt.

Bij het uurtarief kan conform de voor het Rijk vastgestelde Handleiding Overheidstarieven 2010¹⁵⁷ rekening worden gehouden met twee componenten: de salariskosten ‘in enge zin’ (de loonkosten) en een opslag voor de wachtgelden.¹⁵⁸ De loonkosten bestaan uit het brutosalaris, de vakantie-uitkering, de eindejaarsuitkering, alsmede uit de werkgeverspremies voor ouderdoms- en nabestaandenpensioenen, WIA, VUT en invaliditeitspensioenen 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 € 20 in schaal 1 tot € 105 in schaal 18 (exclusief BTW). Doordat wordt uitgegaan van een 36-urige werkweek en 1369 productieve uren per jaar, bedragen de loonkosten per mensjaar € 27.921 in schaal 1 tot € 143.726 in schaal 18. Door voor alle salarisschalen rekening te houden met een opslag voor huisvesting van € 6.265, voor kantoorautomatisering van € 2.717 en voor overige overhead van € 19.033, lopen deze loonkosten per persoon op met € 28.015 aan overhead. Dit leidt tot een bedrag aan totale kosten van € 55.937 in loonschaal 1 tot € 171.741 in loonschaal 18. Hierbij horen kostendeckende uurtarieven van € 41 in loonschaal 1 tot € 125 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 € 90 tot € 118 (excl. BTW) gehanteerd. Voor administratief personeel bedraagt het uurtarief € 88 en voor consultants en projectmanagers € 135 (artikel 2.1.2 Besluit tarieven Dienst Wegverkeer 2009). Kosten van derden die niet in de tarieven voor de dienstverlening opgenomen zijn, worden aanvullend in rekening gebracht.

VERDIEPINGSTEKST 41

Hoofdstuk 3.1.1.2 Huisvestingskosten

Voor zover de Handleiding Overheidstarieven toch tot uitgangspunt wordt genomen, verdient opmerking dat deze Handleiding reeds rekening houdt met de huurwaarde van het gebouw, inclusief de grond, de afschrijving over de inventaris, onderhoudskosten, terreinonderhoud, gas, water en elektriciteit, schoonmaakkosten, heffingen en beheerskosten.

De Handleiding Overheidstarieven 2010 kent voor kantoorpanden normbedragen per formatieplaats. Er wordt uitgegaan van een werkelijk gebruikt vloeroppervlak van 38 m² per formatieplaats. Voor de bepaling van de huurwaarde wordt uitgegaan van de Regeling Methodiek Gebruiksvergoeding Rijksgebouwendienst (MGR), aangevuld met de Rekenmethode Rijksgebouwendienst (RmR). In de Rekenmethode Rijksgebouwendienst wordt gebruik gemaakt van de consumentenprijsindex (cpi), die voor 2010 op 1% is geraamd.¹⁵⁹ Volgens de hier toegepaste systematiek heeft dit geleid tot een huisvestingscomponent van € 6.265, ofwel € 165 per m².

VERDIEPINGSTEKST 42

Hoofdstuk 3.1.1.3 Specifieke automatiseringskosten

De Handleiding Overheidstarieven 2010 gaat voor automatiseringskosten uit van een gemiddelde opslag van € 2.717 per werkplek. Het bedrag wordt geïndexeerd met de zogenoemde prijsmutatie netto materiële overheidsconsumptie (imoc). Voor 2010 wordt deze prijsindex door het Centraal Planbureau geraamd op 1,75%.¹⁵⁹

VERDIEPINGSTEKST 43

Hoofdstuk 3.1.1.5 Overhead

De Handleiding Overheidstarieven 2010 houdt rekening met een opslag van € 28.015 aan overheadkosten, waarvan € 19.033 voor “overige overheadkosten”. De component “overige overheadkosten” wordt jaarlijks door middel van de prijsmutatie netto materiële overheidsconsumptie (imoc) bijgesteld. Voor 2010 wordt gerekend met een indexering van 1,75%.¹⁵⁹ Zoals hierboven reeds aangegeven, begrijpt de Handleiding Overheidstarieven de materiële kosten onder de overheadkosten

VERDIEPINGSTEKST 44

Hoofdstuk 3.1.2 Indirecte kosten

Onder ‘indirecte kosten’ worden verstaan kosten welke worden gemaakt in een verder verband dan rechtstreeks toe te rekenen aan die specifieke dienstverlening. De indirecte kosten zijn kosten die naar algemeen politiek oordeel gerekend moeten worden tot de kosten van collectieve goederen.

Voor de rioolrechten heeft de Hoge Raad¹⁶⁰ 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 telecomaانبieders 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 Amsterdam¹⁶¹ 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 Raad¹⁶² 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.¹⁶³ Deze jurisprudentie maakt duidelijk dat het niet mogelijk is om voor elke individuele post in het algemeen aan 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.¹⁶⁴

VERDIEPINGSTEKST 45

Hoofdstuk 3.1.2.1 Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures

Een voorbeeld 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 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. Een groot deel 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.

VERDIEPINGSTEKST 46

Hoofdstuk 3.1.2.2 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.¹⁶⁵ 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 bouwvergunning merkt het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen Lokale Overheden (ESBL) op:¹⁶⁶

‘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.¹⁶⁷

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 gebruik worden gemaakt van het rapport van de MDW-werkgroep ‘Maat houden’, met als ondertitel ‘Doorberekening van toelatings- en handhavingkosten’.¹¹⁵

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 Grondwet¹⁶⁸ 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 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 Grondwet¹⁶⁹ wel een wettelijke grondslag zijn.¹⁷⁰

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) overtreeders 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.¹⁷¹

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 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.¹⁷² 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.

De kosten van activiteiten die de IVW verricht ten behoeve van de uitreiking van zeebrieven en die volgens het rapport 'Maat houden'¹⁷³ 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.¹⁷⁴

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.¹⁷⁵ 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 handreiking¹⁷⁶ 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.

VERDIEPINGSTEKST 47

Hoofdstuk 3.1.2.3 Bezwaar- en beroepsprocedures

De Algemene wet bestuursrecht bepaalt in artikel 7:15 dat voor de behandeling van het 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.

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 Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW) opgestelde rapport 'Maat houden, een kader voor doorberekening van toelatings- en handhavingkosten'.¹⁷⁷ '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. Zo bepaalt het CTB in de toelichting op het Tarievenbesluit CTB 2007 dat kosten voor de afhandeling van bezwaar- en beroepsprocedures geheel in rekening worden gebracht bij de departementen die hier als opdrachtgever optreden.¹⁷⁸

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.

VERDIEPINGSTEKST 48

Hoofdstuk 3.1.2.4 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.

VERDIEPINGSTEKST 49

Hoofdstuk 3.2 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.¹⁷⁹

‘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’.

Rechtbank Arnhem oordeelt dat een verordening rioolrechten onverbindend is, omdat een gemeente € 4.125.000 aan vervangings- en verbeteringsinvesteringen integraal als kosten voor één belastingjaar heeft opgenomen.¹⁸⁰ Deze handelwijze is in strijd met de 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’¹⁸¹

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’¹⁸²

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’¹⁸³

Voorts is deze handelwijze in strijd met artikel 59 BBV, welk artikel bepaalt dat alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd. Investerings 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.

VERDIEPINGSTEKST 50

Hoofdstuk 3.4 Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten

Hof Arnhem 30 januari 2004, nr. 02/01519, *Belastingblad* 2004/581, oordeelt 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.

HR 2 december 2005, nr. 39 273, *Belastingblad* 2006/33, 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 21 juni 2005, nr. 2000/01167, *Belastingblad* 2005/1270, mogelijk op een onjuiste rechtsopvatting. 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'.¹⁸⁴

HR 8 augustus 2003, nr. 36 766, *Belastingblad* 2003/974, oordeelt 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.

VERDIEPINGSTEKST 51

Hoofdstuk 5.5 Rioolrechten / rioolheffing

Voor de rioolrechten maakt het niet uit of het (doen) aanleggen en onderhouden van een rioleringsstelsel, het aansluiten van onroerende zaken van derden op dat stelsel, en het afvoeren via dat stelsel van afvalwater afkomstig uit onroerende zaken van derden, werkzaamheden zijn die liggen binnen het gebied van de publieke taakuitoefening.¹⁸⁵ Anders dan bij de leges, speelt de vraag of de gemeentelijke werkzaamheden ter zake waarvan wordt geheven rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang geen rol bij de heffing van rioolrechten, aldus de Hoge Raad.¹⁸⁶

VERDIEPINGSTEKST 52

Hoofdstuk 5.11 Melding, kennisgeving of legalisatie

Het in behandeling nemen van dergelijke kennisgevingen strekt namelijk niet tot het al dan niet toekennen van een door de indiener van de kennisgeving benodigde vergunning. Een melding of kennisgeving heeft ten doel om het bestuursorgaan in staat te stellen om te beoordelen of nadere eisen moeten worden gesteld en/of om de controle door of vanwege het bestuursorgaan te vergemakkelijken. Het niet inzenden van de kennisgeving betekent niet dat alsnog een vergunning noodzakelijk is. Evenmin worden de administratieve sancties van de betreffende wet van toepassing indien de kennisgeving niet gedaan wordt. De administratieve sancties worden namelijk pas van toepassing als na een ingestelde controle blijkt dat men niet voldoet aan de inhoudelijke voorwaarden. Het eventueel ingestelde onderzoek vloeit rechtstreeks voort uit het algemeen toezicht op de naleving van regelgeving voor zover dat toezicht bij het bestuursorgaan ligt. Voor zover daarbij mede het belang van degene die de kennisgeving heeft gedaan wordt gediend, is geen sprake van een aan de indiener van de kennisgeving rechtstreeks verleende dienst.

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet materiële belastingbepalingen is 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.¹⁸⁷

VERDIEPINGSTEKST 53

Hoofdstuk 5.12 Hercontrole

Handhaving van de aan een gebruiksvergunning verbonden voorwaarden en het verrichten van de daarvoor noodzakelijke controles behoren onmiskenbaar tot de publieke taakuitoefening. Dat bij constatering van een overtreding een hersteltermijn wordt geboden alvorens tot intrekking van de vergunning wordt overgegaan, brengt niet met zich mee dat de daarbij noodzakelijke hercontrole buiten het gebied van de publieke taakuitoefening komt te liggen. Weliswaar is de gevolgde gedragslijn gunstiger voor de betrokken overtreder dan een gedragslijn waarbij meteen na constatering van een overtreding tot intrekking van de vergunning wordt overgegaan zodat in zekere zin sprake is van een individualiseerbaar belang van de overtreder, maar dat belang is niet overheersend. Daarbij moet in aanmerking worden genomen dat de overtreder die een hersteltermijn heeft gekregen, veeleer belang heeft bij het uitblijven van een hercontrole, zodat hij niet nogmaals tegen de lamp kan lopen met als gevolg dat hij zijn vergunning kwijtraakt. De stelling van verweerder dat een aanschrijving met een hersteltermijn kan worden betiteld als een ‘voorlopige’ intrekking van de gebruiksvergunning, geeft geen aanleiding voor een ander oordeel, te minder indien in de brieven van het bestuursorgaan in het geheel niet over mogelijke intrekking van de vergunning wordt gerept.¹⁸⁸

VERDIEPINGSTEKST 54

Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen

Definities beleidsproducten ¹⁸⁹

Nr.	Beleidsproduct	Definitie
1	Eigen plannen	Formuleren en vastleggen van het strategisch beleid van het waterschap voor zowel de reglementaire beheerstaken (waterkeringszorg, watersysteembeheer, zuiveringsbeheer, wegenbeheer en/of vaarwegenbeheer) als de wijze waarop op (dreigende) calamiteiten wordt gereageerd.
2	Plannen van derden	De activiteiten van het waterschap gericht op het toetsen van, reageren op en beïnvloeden van de beleids(vormende) en ruimtelijke plannen van derden.
3	Beheersinstrumenten waterkeringen	Het opzetten, actueel houden en periodiek controleren van de beheersinstrumenten (legger, beheersregister, toetsing), om de staat van de waterkeringen zichtbaar te maken.
4	Aanleg en onderhoud waterkeringen	Het aanleggen en het in stand houden van het waterkerend vermogen van de waterkeringen die in beheer zijn bij het waterschap.
5	Dijkbewaking en calamiteitenbestrijding	Het plan- en doelmatig bewaken van de waterkeringen in bedreigende situaties en het (doen of laten) treffen van maatregelen om de waterkerende functie te waarborgen alsmede het beperken van de gevolgen van calamiteiten.
6	Beheersinstrumenten watersystemen	Het voorbereiden, op- en vaststellen alsmede onderhouden van instrumenten die het beheer van watersystemen ondersteunen.
7	Aanleg, verbetering en onderhoud watersystemen	Aanleg, verwerving en onderhoud van waterlopen en kunstwerken voor de passieve waterbeheersing inclusief alle kwaliteitsmaatregelen in oppervlaktewater en voorzieningen verwante belangen die daarin worden getroffen.
8	Baggeren van waterlopen en saneren van waterbodems	Verwijderen van bagger- en saneringsspecie uit watersystemen en indien noodzakelijk dit milieuhygiënisch passend verwerken.
9	Beheer hoeveelheid water	Het door middel van regulerende kunstwerken invloed uitoefenen op de hoeveelheid water, het oppervlaktewaterpeil en de waterkwaliteit in het watersysteem.
10	Calamiteiten- bestrijding watersystemen	Bestrijding van afwijkingen van de gewenste hoeveelheid water dan wel de kwaliteit of ecologische toestand daarvan voor zover dat niet onder de normale bedrijfsvoering valt.
11	Monitoring watersystemen	Het verzamelen, bewerken, verwerken, toetsen, analyseren en rapporteren van meetgegevens voor zowel het waterkwantiteits- als het waterkwaliteitsbeheer (met uitzondering van gegevens over de waterbodems).
12	Getransporteerd afvalwater	Het door het bouwen, verwerven, beheren, onderhouden en bedienen van transportgemalen en -leidingen mogelijk maken dat afvalwater wordt getransporteerd.
13	Gezuiverd afvalwater	Het door het realiseren, overnemen, beheren, onderhouden en exploiteren van rioolwaterzuiveringsinstallaties en IBA-inrichtingen zorgen dat het aangeboden afvalwater wordt gezuiverd.
14	Verwerkt slib	Het door het realiseren, beheren, onderhouden en exploiteren van slibverwerkingsinstallaties zorgen dat het zuiverings-slib en de andere restproducten van een rwzi of iba die voor een eindbestemming worden aangeboden tot een eindproduct worden verwerkt.

Nr.	Beleidsproduct	Definitie
15	Afvalwater-behandeling door derden	Het laten verwerken van afvalwater uit het eigen beheersgebied door andere beheerders van rioolwaterzuiveringsinstallaties.
16	Beheers-instrumenten wegen	Het bijdragen aan, opzetten, actueel houden en periodiek controleren van de beheersinstrumenten (legger gemeenten en beheersregister waterschap), teneinde de staat van de wegen zichtbaar te maken.
17	Aanleg en onderhoud wegen	Het, op basis van het beheersplan Wegen, aanleggen, verwerven, verbeteren en onderhouden van wegen, wegbermen, bermsloten en kunstwerken wegbeheer.
18	Wegenverkeers-regeling en verkeersveiligheid	Activiteiten voor een doelmatige ontsluiting en bereikbaarheid van de bestemmingen in het beheersgebied, alsmede een verkeersveilig gebruik van de wegen.
19	Beheers-instrumenten vaarwegen en havens	Het opzetten, actueel houden en periodiek controleren van de beheersinstrumenten (legger en beheersregister), om de staat van de vaarwegen en havens zichtbaar te maken.
20	Aanleg en onderhoud vaarwegen en havens	Het op basis van het beheersplan vaarwegen aanleggen, verwerven, verbeteren en onderhouden van vaarwegvoorzieningen.
21	Verkeersregeling en verkeersveiligheid vaarwegen en havens	Alle activiteiten die een waterschap uitvoert als nautisch beheerder belast met het regelen van het scheepvaartverkeer op basis van de Scheepvaartverkeerswet.
22	Keur	Maken en onderhouden van de verordening van het waterschap waarin de gebods- en verbodsbepalingen zijn opgenomen ten aanzien van beheer, onderhoud en gebruik van de waterstaatkundige infrastructuur.
23	Vergunningen en keurontheffingen	Regulering op basis van de Keur en andere waterstaatkundige wet- en regelgeving.
24	Handhaving keur	Toezicht en toepassen van (juridische) middelen gericht op het naleven van de keur en andere waterstaatkundige wet- en regelgeving.
25	Wvo-vergunningen en meldingen	Regulering op basis van de Wvo en daaruit voortvloeiende of daarmee samenhangende regelgeving alsmede daaraan gerelateerde overeenkomsten.
26	Handhaving Wvo	Het door toezicht en het toepassen van (juridische) middelen bereiken dat de Wvo, daaruit voortvloeiende of daarmee samenhangende regelgeving
27	Rioleringsplannen en subsidies lozingen	Advisering en toetsing van gemeentelijke rioleringsplannen en de beschikking op aanvragen tot een financiële bijdrage voor de sanering van ongewenste puntlozingen op oppervlaktewater, voor de aanleg van een IBA dan wel voor het afkoppelen van verhard oppervlak van de riolering.
28	Aanpak diffuse emissies van derden	Activiteiten en projecten van waterschappen die uitsluitend zijn gericht op de aanpak van (vaak specifieke) diffuse emissies van derden.
29	Belastingheffing	Opstellen en actueel houden van wet- en regelgeving, het opleggen van aanslagen en het afhandelen van verzoek-, bezwaar- en beroepsprocedures op het gebied van belastingenaanslagen.
30	Invordering	Betalingsverwerking, kwijtschelding en (dwang)invorderingsmaatregelen op het gebied van waterschapsbelastingen.
31	Bestuur	Alle activiteiten die gericht zijn op het besturen van het waterschap, waaronder de ambtelijke voorbereiding van bestuursvergaderingen.
32	Externe communicatie	De centrale en extern gerichte voorlichtende activiteiten van het waterschap.

VERDIEPINGSTEKST 55

Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen

Kosten- en opbrengstsoorten

Artikel 3 uit de Regeling van de Minister van Verkeer en Waterstaat tot vaststelling van bepalingen ter uitvoering van artikel 5 van de Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen vermeldt het volgende:

1. In de begroting en de exploitatierekening naar kosten- en opbrengstsoorten moeten de volgende kostensoorten worden onderscheiden:
 - a. rentelasten;
 - b. afschrijvingen;
 - c. salarissen huidig personeel en bestuurders;
 - d. uitkeringen aan voormalige personeelsleden en bestuurders;
 - e. sociale lasten;
 - f. overige personeelslasten;
 - g. personeel van derden;
 - h. gebruiksgoederen;
 - i. verbruiksgoederen;
 - j. energie en water;
 - k. huren, pachten en andere rechten;
 - l. verzekeringen;
 - m. belastingen;
 - n. onderhoud door derden;
 - o. overige diensten door derden en bijdragen aan derden;
 - p. toevoegingen aan reserves;
 - q. onvoorzien.
2. In de begroting en de exploitatierekening naar kosten- en opbrengstsoorten moeten de volgende opbrengstsoorten worden onderscheiden:
 - a. rentebaten;
 - b. dividenden en bonusuitkeringen;
 - c. baten in verband met salarissen en sociale lasten;
 - d. opbrengst goederen, werken en diensten voor derden;
 - e. opbrengst eigendommen;
 - f. waterschapsbelastingen;
 - g. bijdrage van derden;
 - h. onttrekkingen aan voorzieningen;
 - i. onttrekkingen aan reserves;
 - j. geactiveerde lasten.
3. Voor de wijze waarop de in het eerste en het tweede lid genoemde kosten- en opbrengstsoorten moeten worden geïnterpreteerd, gelden de in bijlage van deze regeling opgenomen omschrijvingen.

VERDIEPINGSTEKST 56

Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen

Kostendragers

In artikel 4 van de Regeling van de Minister van Verkeer en Waterstaat tot vaststelling van bepalingen ter uitvoering van artikel 5 van de Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen is opgenomen:

Lid 1: In de begroting en exploitatierekening naar kostendragers kunnen de volgende kostendragers worden onderscheiden:

- a. waterkeringzorg;
- b. waterkwantiteitsbeheer;
- c. waterkwaliteitsbeheer;
- d. wegenbeheer;
- e. vaarwegenbeheer;
- f. geactiveerde lasten.

VERDIEPINGSTEKST 57

Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen

Artikel 5 AMvB comptabiliteitsvoorschriften

1. De kosten- en opbrengstensoorten, kostenplaatsen, kostendragers en de kenmerkende onderdelen van kostendragers die door een waterschap worden onderscheiden, moeten op de kostenverdeelstaat worden vermeld.
2. De verdeling van lasten en baten op de kostenverdeelstaat moet zoveel mogelijk op basis van objectieve, bedrijfseconomische criteria plaatsvinden.
3. In de bij de kostenverdeelstaat behorende toelichting moeten de in het tweede lid bedoelde criteria worden vermeld.

VERDIEPINGSTEKST 58

Hoofdstuk 6.4 (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 heffingoverschotten 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.¹⁹⁰

Het standpunt van de Commissie BBV en de VNG niet onomstreden. In de memorie van toelichting bij artikel 229b Gemeentewet¹⁹¹ 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’.¹⁹²

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 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 schaden 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'.¹⁹³

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.

VERDIEPINGSTEKST 59

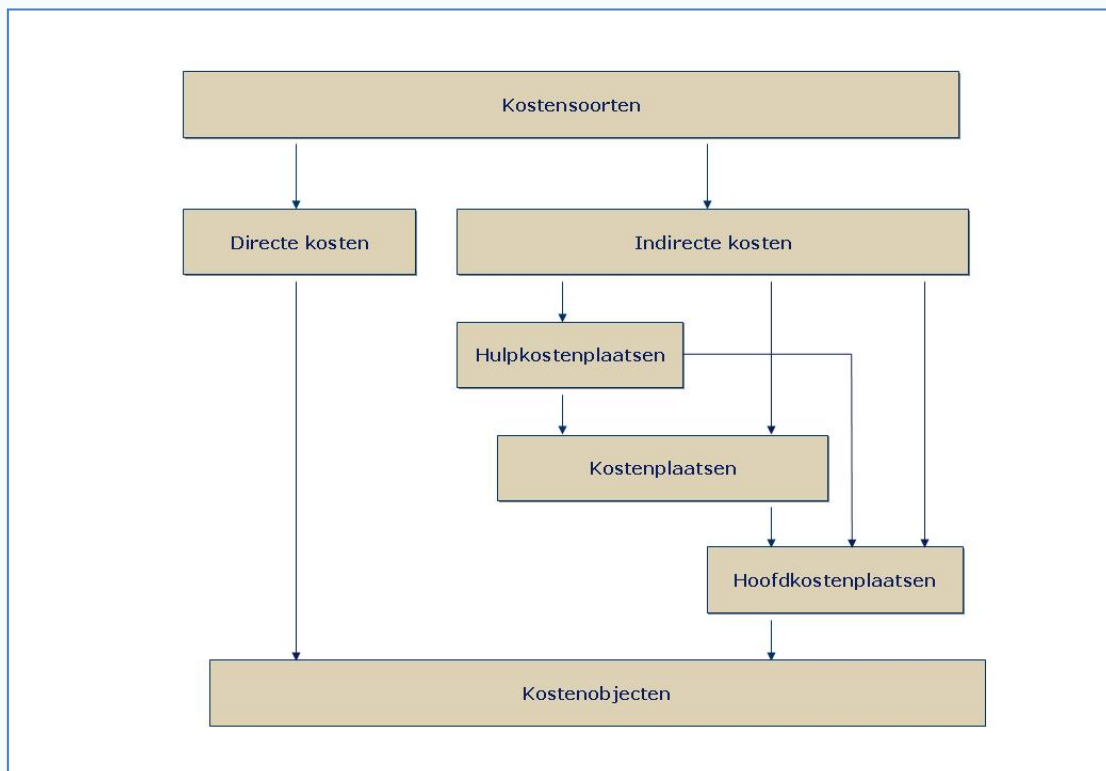
Hoofdstuk 6.5 Kostenverdeelmethodes

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:

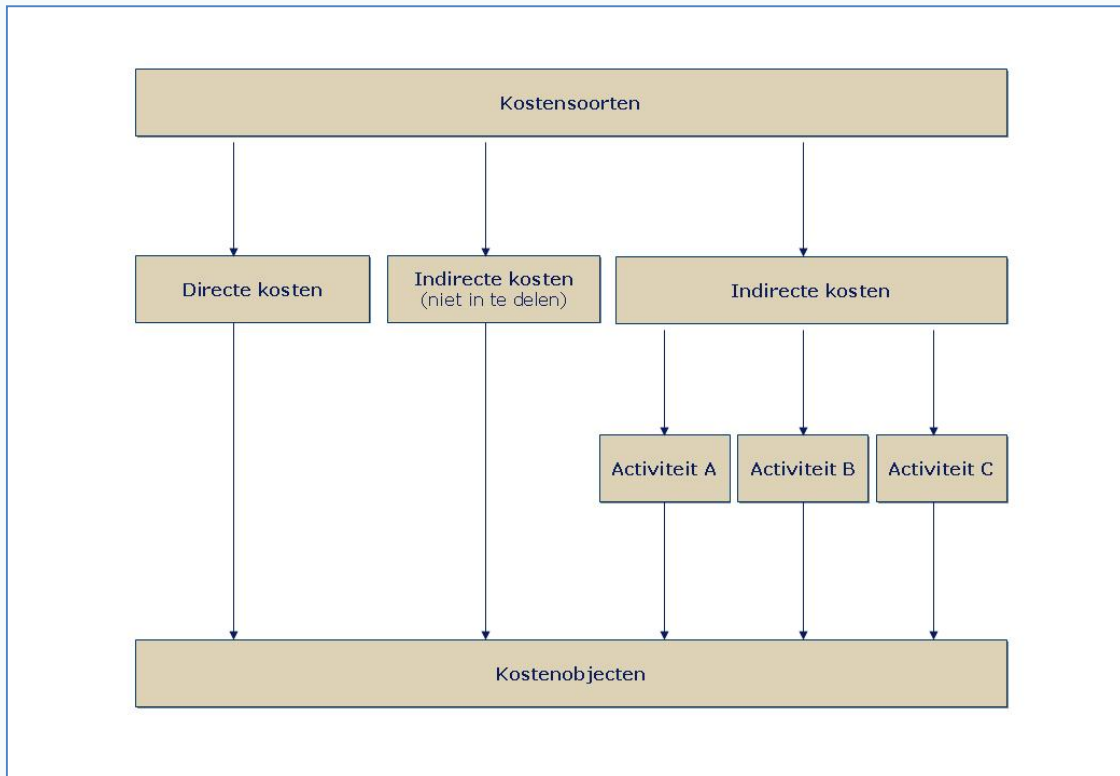


Figuur 19 - Kostenverdeelmethode

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

VERDIEPINGSTEKST 60

Hoofdstuk 6.6.4 Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)

Kosten voor bouwvergunningen

De Commissie BBV zegt hierover:

‘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 toezichhouders, 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.”¹⁹⁰.

VERDIEPINGSTEKST 61

Hoofdstuk 7.2.1 Wettelijke voorschriften

Jurisprudentie

In 1995 is de Wet materiële belastingbepalingen¹⁹⁴ 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 toelichting¹⁹⁵ 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 riolaansluit- 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 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 antwoord¹⁹⁶ 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 retributieve heffing 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.¹⁹⁷

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 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.¹⁹⁷

Ten aanzien van een riolafvoerrecht 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.¹⁹⁸

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.¹⁹⁹ Hof Arnhem en de Hoge Raad onderschrijven dit oordeel.²⁰⁰

VERDIEPINGSTEKST 62

Hoofdstuk 7.2.2 Algemene rechtsbeginselen

Evenredigheidsbeginsel

Onder de oude jurisprudentie was de autonomie van de bestuursorganen niet geheel afwezig. Een casus waarin de Hoge Raad zich zeer terughoudend opstelt bij het toetsen van de autonomie van bestuursorganen is de volgende.

Over 2004 werd door een provincie milieuleges geheven ter zake van een aanvraag van een revisievergunning als bedoeld in hoofdstuk 8 Wet milieubeheer om oude accu's in een inrichting te bewaren. De aanslag ad € 18.570 was berekend door gestaffelde tarieven te hanteren die mede afhankelijk waren van de oppervlakte en technische bedrijfskenmerken van de inrichting. Hof Arnhem oordeelde dat de hoogte van de legesnota in het onderhavige of in een ander concreet geval op zichzelf geen reden kan zijn om te concluderen tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing. Voor het antwoord op de vraag of de onderhavige heffing strijdig is met artikel 223 Provinciewet is van belang of de verordening naar haar opzet leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing waarop de wetgever bij het toekennen van de desbetreffende bevoegdheid aan het bestuur niet het oog kan hebben gehad. De omstandigheden van een concreet geval kunnen wel dienen als demonstratie van de gevolgen van de opzet van de verordening. Er is geen rechtstreeks verband tussen de hoogte van de leges en de omvang van de dienst of de daarmee gemoeide kosten vereist. Naar het oordeel van het hof moet echter worden aangenomen dat daartussen toch een redelijke verhouding dient te bestaan. Het is naar het oordeel van het hof toegestaan bij het zoeken naar een redelijke verhouding gebruik te maken van een geobjectiveerd stelsel van bedrijfsindelingen, mits daarin voldoende aandacht aan verfijningen is besteed.²⁰¹ De indeling in slechts vijf globaal aangeduide categorieën inrichtingen met technische bedrijfskenmerken biedt naar het oordeel van het hof echter onvoldoende houvast voor een beoordeling of deze verhouding een redelijke is. De inspecteur heeft geen indicatie kunnen geven van de werkelijk ten behoeve van het afgeven van vergunningen als de onderhavige bestede tijd. Voorts heeft de keuze van de technische bedrijfskenmerken als grondslag tot gevolg dat geen enkel verband behoeft te bestaan tussen de hoogte van de leges en de omvang van de dienst of de daarmee gemoeide kosten. De hoogte van de leges kan van louter toevallige omstandigheden afhangen. Zo is het mogelijk dat twee, vanuit milieuoogpunt bezien, identieke bedrijven die dezelfde vergunning met dezelfde voorwaarden krijgen, toch een aanzienlijk verschillende legesnota kunnen ontvangen, louter omdat het ene bedrijf meer grond heeft (bijvoorbeeld een groot eigen parkeerterrein) dan het andere. Vanuit het oogpunt van de verleende dienst en de daarmee gemoeide kosten is een dergelijk verschil niet te rechtvaardigen. Dit effect wordt nog versterkt door de oneigenlijke gevolgen die bepalingen uit de milieuwetgeving kunnen hebben voor de hoogte van de legesnota. Doordat alle activiteiten in één vergunning moeten worden ondergebracht, en de verordening voor verschillende activiteiten verschillende tarieven kent is het niet denkbeeldig dat één bedrijf met twee activiteiten een hogere legesnota ontvangt dan twee bedrijven gezamenlijk waarbij in elk bedrijf één activiteit is ondergebracht. Hof Arnhem oordeelde dat het gevolg hiervan is dat toepassing van de verordening en de tarieventabel kan leiden tot een willekeurige en onredelijke heffing en beperkte de aanslag tot de publicatiekosten.²⁰² De Hoge Raad oordeelt echter dat de billijkheid van legesverordeningen in het algemeen aan het oordeel van de rechter is onttrokken. Voor onverbindend verklaring is eerst plaats ingeval een regeling zou zijn getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel, of waarvan het duidelijk is (in die zin dat het op voorhand duidelijk moet zijn geweest) dat zij moet leiden tot een legesheffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot het heffen van leges niet op het oog kan hebben gehad. De door het hof in aanmerking genomen omstandigheden leiden niet tot de gevolgtrekking dat zich hier een dergelijk geval voordoet.²⁰³

Ten aanzien van de leges oordeelde de Hoge Raad dat de omstandigheid dat op reispapieren een winst van 31,85% wordt geraamd en op rijbewijzen een winst van 39,9%, op zichzelf nog niet noopt tot de conclusie dat bij de heffing van leges ter zake van het verstrekken van een paspoort sprake is van een willekeurige en onredelijke belastingheffing.²⁰⁴

Naar aanleiding van een uitspraak van Hof Arnhem kwam een nieuwe stroom uitspraken op gang.²⁰⁵ Het hof oordeelde dat er voor grote verschillen in kostendekkingsgraad van groepen van diensten een dragende overweging of ten minste een motivering aanwezig moet zijn. Een kostendekkingsgraad van 12% bij de kapvergunningen versus 102% bij de bouwleges leidde in deze procedure tot een probleem: strijd met het verbod van willekeur. Dit hing mede samen met het feit dat bij de betreffende belastingplichtige een absoluut en relatief hoog bedrag werd geheven, te weten € 91.437. Hierdoor stond de desbetreffende legesaanslag niet in een redelijke verhouding tot de redelijkerwijs met de behandeling van de onderhavige vergunningaanvraag voor de gemeente gemoeide kosten. De gemeente ging namelijk uit van een vast basistarief van € 100 voor bouwsommen tot € 2.500. Over het meerdere van de bouwsom werd een bedrag van € 7 per geheel of gedeeltelijk bedrag aan bouwsom van € 500, ofwel 1,4%, in rekening gebracht. Deze gemeente kende dus een basistarief met een evenredig opslagtariaf. Van daadwerkelijke degressie in de tariefstelling was naar het oordeel van het hof geen sprake. In de legesverordening was bovendien geen maximumbedrag aan in aanmerking te nemen bouwkosten, noch een maximumtarief, noch een andere vorm van begrenzing van het te heffen bedrag opgenomen. Op basis van deze gegevens oordeelde het hof dat hier tevens sprake was van een onredelijke heffing en werd de aanslag nagenoeg geheel vernietigd.²⁰⁶ Hieruit werd geconcludeerd dat er geen onredelijke verhouding mag bestaan tussen de gemeentelijke dienstverlening en de kosten ter zake: het evenredigheidsbeginsel.

De Hoge Raad heeft de uitspraak van Hof Arnhem echter vernietigd.²⁰⁷ Vanwege het grote belang van deze uitspraak, worden enkele rechtsoverwegingen hierna geheel overgenomen.

‘Zoals ook tijdens de parlementaire behandeling is opgemerkt, kunnen gemeenten op grond van artikel 219, lid 2, van de Gemeentewet, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in de wet gegeven nadere regelen, zelf invulling geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. 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 (Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 65-67 en blz. 77-78). Voor onverbindendverklaring is slechts plaats indien een regeling is getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel.

3.4.1. Het Hof heeft met juistheid vooropgesteld

(i) dat het bij de toetsing aan de opbrengstlimiet van artikel 229b van de Gemeentewet niet gaat om het kostendekkingspercentage per dienst of groep van diensten, maar om de kostendekking van alle in de Legesverordening opgenomen diensten, en

(ii) dat, gegeven de vrijheid die de wetgever aan de gemeentebesturen heeft willen toekennen bij het kiezen van heffingsmaatstaven en het bepalen van de aan die maatstaven gekoppelde tarieven, een geraamde winst van 2,21 percent op de leges welke voor bouwvergunningen worden geheven, op zichzelf bezien geoorloofd is.

3.4.2. De onder 3.4.1 vermelde vooropstellingen brengen mee dat onderlinge verschillen in - op zichzelf geoorloofde - kostendekkingspercentages tussen groepen van diensten niet in strijd zijn met de wet of met enig algemeen rechtsbeginsel. Een motivering voor die verschillen is, anders dan het Hof heeft geoordeeld, niet vereist.

3.5.1. Tussen de hoogte van de geheven leges enerzijds en de omvang van de ter zake van gemeentewege verstrekte diensten dan wel de door de gemeente gemaakte kosten anderzijds is geen rechtstreeks verband vereist (HR 24 december 1997, nr. 32569, LJN AA3345, BNB 1998/70).

3.5.2. Het tarief onder 5.2.3.2 van de Tarieventabel voor het in behandeling nemen van een

aanvraag tot het verkrijgen van een bouwvergunning wordt berekend naar een vast, bescheiden percentage (1,4 percent) van de bouwkosten. Het hanteren van een dergelijk vast percentage van de bouwkosten kan niet worden gekenschetst als onredelijk of willekeurig. Ook overigens bieden de gedingstukken geen grond voor het oordeel dat de hoogte van de geheven bouwvergunningsleges van circa f 196.000 bij een bouwsom van f 14.000.000 in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel.

3.6. Ook indien de verschillen in dekkingpercentages enerzijds en de hoogte van de geheven leges anderzijds tezamen en in hun onderlinge verband worden gezien, gelijk het Hof in onderdeel 4.10 van zijn uitspraak heeft gedaan, is er geen grond om onderdeel 5.2.3.2 van de Tarieventabel onverbindend te verklaren wegens strijd met enig algemeen rechtsbeginsel'.

VERDIEPINGSTEKST 63

Hoofdstuk 7.2.3 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.²⁰⁸

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 rioolafvoerrecht 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.²⁰⁹

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.²¹⁰ Het is derhalve niet noodzakelijk om de kosten uitdrukkelijk per post aan ofwel het rioolaansluitrecht ofwel het rioolafvoerrecht toe te rekenen.

Ten aanzien van een rioolafvoerrecht 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.²¹¹

In een uitspraak van 2007 de rechtbank te Arnhem²¹² 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 redelijke maatstaf aan hen kunnen worden toegerekend.²¹³ 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.²¹⁴ 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.²¹⁵ 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.²¹⁶ 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.²¹⁷

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.²¹⁸ 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.²¹⁹

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.²²⁰ 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 verwijzingsarrest²²¹ 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.²²²

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:

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.²²³

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.²²⁴ Hof Amsterdam heeft reeds op 12 november 2009, nr. 2009/00287, 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 Den Bosch 21 juni 2005, nr. 00/01167, had 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 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:

- a. 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
- b. 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 (vgl. HR 10 april 2009, nr. 43 747, V-N 2009/18.37).

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 wèl 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 2005, nr. 39 273, BNB 2006/68. 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.²²⁵

VERDIEPINGSTEKST 64

Hoofdstuk 7.3 Kruissubsidiëring

Europese dienstenrichtlijn en Wabo beperken kruissubsidiëring

De Europese dienstenrichtlijn²²⁶ en de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) hebben gevolgen voor de beoordeling van de kostendekkendheid van met name legesverordeningen.

Europese dienstenrichtlijn

De Europese dienstenrichtlijn is op 27 december 2006 gepubliceerd. Doordat de lidstaten van de EU drie jaar de tijd hebben om de Dienstenrichtlijn te implementeren, dient de richtlijn op 28 december 2009 in de nationale regelgeving te zijn geïmplementeerd. De Dienstenrichtlijn heeft gevolgen voor de beoordeling van de kostendekkendheid 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.²²⁷ Een algemeen vergunningstelsel valt niet onder de Dienstenrichtlijn, omdat een algemeen stelsel zich niet uitsluitend richt op dienstverleners. Zo valt de bouwvergunning niet onder de Dienstenrichtlijn, omdat de verplichting om over een bouwvergunning 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 bouwvergunning. 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:

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 legestartieven 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: Horeca²²⁸, 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:

- 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 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.

In het kader van de omgevingsvergunning is als uitgangspunt gekozen dat de totale legesomvang voor de omgevingsvergunning niet de totale kosten van verlening van deze vergunning mag overschrijden.²²⁹ 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 niet meer toegestaan.

De Wabo zou op 1 januari 2010 zijn ingevoerd. De behandeling van het voorstel voor de Invoeringswet Wabo in de Eerste Kamer loopt echter nog. Na de afronding van de discussie met de Eerste Kamer zal het uitvoeringsbesluit voor advies worden voorgelegd aan de Raad van State. Plaatsing in het Staatsblad van alle wetgeving, inclusief het uitvoeringsbesluit dat na afronding van de discussie nog proceduretijd nodig heeft, is naar verwachting begin 2010 afgerond. De inwerkingtreding van de Wabo volgt drie maanden na bekendmaking in het Staatsblad en wordt verwacht per 1 juli 2010. Met de inwerking van de Wabo, worden de mogelijkheden tot kruissubsidiëring verder beperkt dan de beperkingen die voortvloeien uit de Dienstenrichtlijn.

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.

VERDIEPINGSTEKST 65

Hoofdstuk 7.4.1 Vrijstelling legesheffing

Hieronder volgt een opsomming²³⁰ 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.

VERDIEPINGSTEKST 66

Hoofdstuk 7.5 Subsidies en bijdragen

Verfijningsuitkeringen

Op grond van het destijds geldende ‘Besluit verfijningen algemene uitkering rioleringen’ (tegenwoordig Verfijningsuitkering rioleringen geheten) zijn in het verleden verfijningsuitkeringen gedaan. Deze verfijningsuitkeringen werden gebaseerd op het aantal aansluitingen op de riolering. Omdat deze verfijningsuitkeringen op grond van het Besluit verfijningen algemene uitkering rioleringen tot de algemene middelen behoren, heeft de gemeente bestedingsvrijheid voor deze uitkering.

Deze verfijningsuitkering hoeft dus niet gebruikt te worden om rioleringskosten te dekken en kan buiten de kostenraming ex artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet blijven.²³¹

In de rechtspraak is een geval bekend waarin een ten behoeve van de aanleg van een nieuwe riolering verleende subsidie niet tot verlaging van de lasten van de riolering hoefde te leiden. De subsidie werd niet gebruikt voor de aanleg van de nieuwe riolering, omdat de riolering bij wijze van proef niet was onderheid. Door het niet onderheien en door de bodemgesteldheid ontstonden verzakkingen in het wegdek en de kaden. Doordat met het herstel hiervan aanzienlijke bedragen zouden zijn gemoeid, heeft de gemeente de subsidiënt verzocht om de subsidie niet terug te vorderen. Toen de subsidiënt besloot om het verstrekte subsidievoorschot niet terug te vorderen, besloot de gemeente om het bedrag niet in mindering te brengen op de stichtingskosten van de riolering, maar om het rechtstreeks aan te wenden voor herstel van de kadebeschoeiing. De Hoge Raad stelde de gemeente in het gelijk en oordeelde dat de subsidie niet in mindering hoefde te worden gebracht op de rioleringskosten.²³¹ Aannemelijk is dat de subsidie evenmin niet tot verhoging van de baten van de riolering hoefde te leiden.

VERDIEPINGSTEKST 67

Hoofdstuk 7.6.1 Tarieven

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.

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.

Degressieve tarieven

Degressieve tarieven zijn tarieven die lager worden naarmate de heffingsmaatstaf hoger wordt. Deze tarieven ziet men wel bij de afgifte van de bouwvergunningen. 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.

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.

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).

NOTENLIJST

- ¹ Alleen al het aantal vergunningstelsels dat op rijksregelingen is gebaseerd, bedraagt ruim 1.100.
- ² Ook wel commissie Kraaijenveld genoemd.
- ³ Rapport ‘Eenvoudig Vergunnen’, p.11 en 13.
- ⁴ De start van dit project was in oktober 2005.
- ⁵ Bijlage bij *Kamerstukken II 2005/06*, 29 515, nr. 140: Sira Consulting, *Eindrapportage onderzoek Inventarisatie en Analyse Leges. Onderzoek naar het heffen van leges door de overheid en mogelijkheden voor de toekomst*, Rapport van 21 april 2006 (http://www.ez.nl/Actueel/Kamerbrieven/Kamerbrieven_2006/April/Meibrief_Vereenvoudiging_Vergunningen/Eindrapportage_onderzoek_Inventarisatie_en_Analyse_Leges)
- ⁶ *Kamerstukken II 2005/06*, 30 300, nr. 15 (Motie van Van Aartsen, Van As en Verhagen d.d. 22 november 2005).
- ⁷ Bijlage bij *Kamerstukken II 2005/06*, 29 515, nr. 140: *Meibrief vereenvoudiging vergunningen* van 28 april 2006, EZ 6032032.
- ⁸ 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.
- ⁹ Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 1992, p. 22.
- ¹⁰ Wetsvoorstel 30 844. De verwachte datum van inwerkingtreding is 1 juli 2010.
- ¹¹ Artikel 6.1, derde lid, Waterwet.
- ¹² De meest recent verwerkte wetgeving is de IPPC-richtlijn; een Europese richtlijn inzake geïntegreerde preventie en bestrijding van verontreiniging (Richtlijn nr. 2008/1/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 15 januari 2008 (*PbEU L24*)). 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.
- ¹³ CBS Statline, ‘Functionele specificaties, gemeentelijke heffingen naar grootteklasse’. <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=70930ned&LA=NL>
- ¹⁴ M.C. Wassenaar en A.J.W.M. Verhagen, *De financiële verhouding in Nederland*, Den Haag: SDU 2002 (hoofdstuk 1 en 2).
- ¹⁵ 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.

- ¹⁶ HR 21 juni 2000, nr. 33 816, *BNB* 2000/272, 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.
- ¹⁷ *Kamerstukken II* 1976/77, 13 364, nr. 5, blz. 50-51.
- ¹⁸ HR 19 oktober 1983, nr. 21 882, *Belastingblad* 1983, p. 630, inzake de heffing van enerzijds afvalstoffenheffing en anderzijds reinigingsrechten voor het verstrekken van vuilniszakken, alsmede HR 21 november 1990, nr. 26 578, *Belastingblad* 1991, p. 470, inzake de heffing van enerzijds afvalstoffenheffing en anderzijds reinigingsrechten voor het gebruik van containers, alsmede HR 13 oktober 1993, nr. 29 223, *BNB* 1994/20, *Belastingblad* 1994, p. 131, inzake het in één zak aanbieden van zowel huishoudelijk als bedrijfsafval.
- ¹⁹ Wetsvoorstel 30 844. De verwachte datum van inwerkingtreding is 1 juli 2010.
- ²⁰ *Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning*, Den Haag: SGBO, december 2006.
- ²¹ *Model transparantie bouwgerelateerde leges*, Ede: Vereniging BWT Nederland, 18 oktober 2004.
- ²² HR 24 januari 2003, nr. 37 789, *BNB* 2003/113, *V-N* 2003/7.30 en *Belastingblad* 2003, p. 401.
- ²³ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 578, nrs. 2, 3 en 4, *Belastingblad* 2006, p. 810.
- ²⁴ HR 10 april 2009, nr. 43 747, *BNB* 2009/194, *V-N* 2009/18.37, *Belastingblad* 2009, p. 64.
- ²⁵ HR 30 mei 2001, nr. 36 047, *BNB* 2001/303, *V-N* 2001/32.31 en *Belastingblad* 2001, p. 721.
- ²⁶ HR 15 februari 1984, nr. 22 311, *BNB* 1984/154, *V-N* 1984/666 en *Belastingblad* 1984, p. 216.
- ²⁷ Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, nr. 94/2647, *Belastingblad* 1999, p. 408.
- ²⁸ HR 10 april 2009, nr. 43 747, *BNB* 2009/194, *V-N* 2009/18.37, *Belastingblad* 2009, p. 64.
- ²⁹ *Kamerstukken II* 2007/08, 31 337, nrs. 2 en 3 (Wijziging Wet milieubeheer (verruiming afvalstoffenheffing voor zwerfafval)), *Belastingblad* 2008, p. 374.
- ³⁰ *Kamerstukken II* 2007/08, 31 337, nr. 9, *Belastingblad* 2008, p. 1286).
- ³¹ *Kamerstukken II* 2008/09, 28 694, nr. 77 (Brief van de minister van VROM van 22 juni 2009 inzake Verpakkingsbeleid).
- ³² *Kamerstukken II* 2007/08, 31 430, nr. 3, p. 3 en 10.
- ³³ Artikel 98 Waterschapswet.

- ³⁴ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 10.
- ³⁵ Hoofdstuk IV Wet verontreiniging oppervlaktewateren is gemoderniseerd bij Wet van 16 maart 2000, houdende vervanging van hoofdstuk IV van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren.
- ³⁶ Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, *Kamerstukken II*, 1988/89 20 565, nr. 140a (MvA).
- ³⁷ Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, nr. 94/2647, *Belastingblad* 1999, p. 408, 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.
- ³⁸ 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).
- ³⁹ 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).
- ⁴⁰ Hof 's-Hertogenbosch 22 november 2005, nr. 00/00429, *Belastingblad* 2006, p. 192, 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)).
- ⁴¹ Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, nr. 07/00312, *V-N* 2008/56.34, *Belastingblad* 2008, p. 1326.
- ⁴² RvS 14 maart 2007, nr. 200609277/1, *AB* 2007, 107; RvS 25 januari 2006, nr. 200506560/1, *AB* 2006, 229; RvS 11 januari 2006, nr. 200410050/1, *AB* 2006, 128 en RvS 27 juli 2005, nr. 200410602/1, *AB* 2005, 43).
- ⁴³ Rechtbank Almelo 10 juni 2009, nr. AWB 09/45, *Belastingblad* 2009, p. 982.
- ⁴⁴ Rechtbank Zwolle 20 mei 2009, nr. Awb 07/2042, *Belastingblad* 2009, p. 924.
- ⁴⁵ Rechtbank Groningen 10 december 2009, nr. AWB 09/1052.
- ⁴⁶ Rechtbank Haarlem, 26 augustus 2008, nr. 07/2986, *V-N* 2009/8, *Belastingblad* 2008, p. 1451.
- ⁴⁷ Rechtbank Zutphen 12 januari 2007, nr. 06/542, *Belastingblad* 2007, p. 439.
- ⁴⁸ 'Heffingen lokale overheden', Retributies (algemeen), Hoofdstuk 8, aantekening 13, pag. 8-9, Reed Business.
- ⁴⁹ 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.
- ⁵⁰ *Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen*, VB Deloitte & Touche en Vereniging van Nederlandse Gemeenten, p. 74, Den Haag, VNG 1999.

- [51](#) Limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, Wet van 3 juli 1989, wetsontwerp 20 565, Stb. 302.
- [52](#) Inzake het opduiken van een auto door de brandweer: HR 7 mei 1997, nr. 31 845, *BNB* 1997/208.
- [53](#) Wetsvoorstel 30 844. De verwachte datum van inwerkingtreding is 1 juli 2010.
- [54](#) HR 10 augustus 2001, nr. 36 112, *BNB* 2001/359.
- [55](#) HR 17 april 2009, nr. 43 351, *BNB* 2009/149, V-N 2009/18.36, *Belastingblad* 2009, p. 650.
- [56](#) Hof Arnhem 11 mei 2006, nr. 04/01653, V-N 2007/12.1.5.
- [57](#) HR 30 januari 1974, nr. 17 180, *BNB* 1974/157, inzake een keurloon voor een repressieve keuring op grond van artikel 46 Vleeskeuringswet.
- [58](#) Artikel 46, vierde lid, Woningwet bepaalt dat een bouwvergunning 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.
- [59](#) *Kamerstukken II* 1988/89, 20 066, nr. 9, blz. 30.
- [60](#) Hof Arnhem 1 februari 2002, nr. 01/00943, NTFR 2002/414.
- [61](#) Hof Arnhem 8 november 2001, nr. 99/1821, *Belastingblad* 2002, p. 552.
- [62](#) Wet materiële belastingbepalingen, *II* 1989/90, nr. 3, blz. 78.
- [63](#) HR 11 juni 1997, nr. 31 253, *BNB* 1997/271.
- [64](#) Hof Amsterdam 28 februari 1997, nr. P95/2037, *Belastingblad* 1997, p. 534.
- [65](#) Gedoogbeschikkingen; wel of geen legesheffing mogelijk? *Belastingblad* 1996, p. 471.
- [66](#) HR 14 oktober 1992, nr. 27 804, *BNB* 1993/24, *Belastingblad* 1993, p. 165. 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).
- [67](#) Hof 's-Gravenhage 3 juli 2002, nr. 01/02799, *Belastingblad* 2003, p. 211.
- [68](#) HR 9 december 1987, nr. 24 892, *BNB* 1988/117, *Belastingblad* 1988, p. 65.
- [69](#) HR 9 maart 1955, nr. 12 189, *BNB* 1955/163 (reinigingsrechten), alsmede HR 3 juni 1964, nr. 15 119, *BNB* 1964/204 (keurloon).
- [70](#) HR 15 juli 1986, nr. 23 910, *BNB* 1986/267, *Belastingblad* 1986, p. 586. 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.
- [71](#) HR 11 december 1992, nr. 14 484, *RvdW* 1993, 6.
- [72](#) HR 7 mei 1997, nr. 31 845, *BNB* 1997/208, V-N 1997, blz. 1944, *Belastingblad* 1997, p. 586.

- ⁷³ 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.
- ⁷⁴ HR 13 april 1994, nr. 28 887, *BNB* 1994/205, *Belastingblad* 1994, p. 431.
- ⁷⁵ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties/ VNG: Handreiking duale begroting.
- ⁷⁶ HR 10 april 2009, nr. 43 747, *BNB* 2009/194, *V-N* 2009/18.37, *Belastingblad* 2009, p. 664.
- ⁷⁷ Besluit van 9 december 1991 tot vaststelling van de voorschriften ter uitvoering van artikel 102 van de Waterschapswet (Stb. 1991, 444) (Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen), zoals gepubliceerd in Staatsblad 702, 1991.
- ⁷⁸ Officiële titel: ‘Regeling van de Minister van Verkeer en Waterstaat tot vaststelling van bepalingen ter uitvoering van artikel 5 van de Comptabiliteitsvoorschriften waterschappen’. Citeertitel: ‘Begrotings- en jaarrekeningsmodel 1992’.
- ⁷⁹ Dit bestaat uit het verplicht aanhouden van liquide middelen bij het Rijk en de mogelijkheid van lenen bij de minister van Financiën.
- ⁸⁰ 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.
- ⁸¹ *Kamerstukken II* 1989/ 1990, 21 591, nr. 3, blz. 61 en 81.
- ⁸² T.L.C.M. Groot en G.T. Budding, *Prestaties geprezen, cost accounting door Nederlandse gemeenten*, Den Haag, VNG-Uitgeverij 1998.
- ⁸³ Hoewel de bouwvergunningen onder de Wabo onderdeel uit zullen maken van de omgevingsvergunning, wordt in deze casus specifiek de lastentoe rekening aan de bouwvergunningen uitgebeeld.
- ⁸⁴ Bex, Kaltenbrunner en de Wolff, *Eindrapportage onderzoek Inventarisatie en Analyse Leges*, 2006.
- ⁸⁵ HR 28 juni 2002, nr. 36 969, *BNB* 2002/306.
- ⁸⁶ HR 23 december 2005, nr. 40 220, *BNB* 2006/102 en *Belastingblad* 2006, p. 97.
- ⁸⁷ HR 4 februari 2005, nr. 38 860, *BNB* 2005/112, *Belastingblad* 2005, p. 395.
- ⁸⁸ HR 4 februari 2005, nr. 40 072, *BNB* 2005/113, *V-N* 2005/9.24, *Belastingblad* 2005, p. 397, inzake een bouwlegesaanslag van € 11.000.
- ⁸⁹ HR 4 februari 2005, nr. 38 860, *BNB* 2005/112, *Belastingblad* 2005, p. 395.
- ⁹⁰ Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, *Belastingblad* 2006, p. 637, inzake € 91.437 bouwleges ter zake van de aanvraag om een bouwvergunning voor een melkfabriek.
- ⁹¹ HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, *BNB* 2009/276, *V-N* 2009/38.30, *Belastingblad* 2009, p. 1214.
- ⁹² HR 9 mei 2003, nr. 37 517, *BNB* 2003/254, *V-N* 2003/28.26, *Belastingblad* 2003, p. 697.

- ⁹³ 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, SGB0, december 2006 en Model transparantie bouwgerelateerde leges, Ede Vereniging BWT Nederland, 18 oktober 2004). Zie ook § 2.2 Gemeentelijke belastingen, rechten en bestemmingsheffingen.
- ⁹⁴ *Kamerstukken II* 1999/91, 21591, nr. 10, blz. 18.
- ⁹⁵ HR 24 februari 2006, nr. 39 999, *BNB* 2006/173, 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, nr. 38 860, *BNB* 2005/112, *Belastingblad* 2005, p. 395 en HR 4 februari 2005, nr. 40 072, *BNB* 2005/113.
- ⁹⁶ 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.
- ⁹⁷ Ook de OPTA, het CTB, het Kadaster en de AFM streven dit na.
- ⁹⁸ Zie de Bijlage 1 van de Toezichtsvisie V&W-RDW van 27 november 2001.
- ⁹⁹ 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.
- ¹⁰⁰ Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, *Belastingblad* 2006, p. 637.
- ¹⁰¹ HR 26 oktober 2001, nr. 36 205, *BNB* 2002/14.
- ¹⁰² Hof Arnhem 30 januari 2004, nr. 02/01519, *Belastingblad* 2004, p. 581.
- ¹⁰³ HR 2 december 2005, nr. 39 273, *Belastingblad* 2006, p. 33.
- ¹⁰⁴ Zie voor schriktafzetten paragraaf 7.6.2.
- ¹⁰⁵ HR 9 mei 1984, nr. 22 240, *BNB* 1985/227 (inzake liggelden) en HR 15 juli 1987, nr. 24 801, *BNB* 1987/270.
- ¹⁰⁶ HR 4 december 1935, *WvR* 1936, nr. 254.
- ¹⁰⁷ HR 11 november 1959, nr. 14079, *BNB* 1960/16.
- ¹⁰⁸ HR 23 december 1998, nr. 32 047, *Belastingblad* 1999, p. 338.
- ¹⁰⁹ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, *Belastingblad* 2005, p. 1270, inzake verhaal van een bijdrage aan een waterschapsvoorziening via de gemeentelijke rioolrechten). Inmiddels heeft de Hoge Raad de zaak verwezen naar hof Arnhem (HR 29 mei 2009, nr. 42 392, *BNB* 2009/210, *V-N* 2009/26.19, *Belastingblad* 2009, p. 847).
- ¹¹⁰ Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 1998), *Kamerstukken II* 1997/98, 25 691, nr. 3.
- ¹¹¹ 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.
- ¹¹² Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 31 953, nr. 27.

- ¹¹³ *Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning*, SGB0, december 2006.
- ¹¹⁴ *Model transparantie bouwgerelateerde leges*, Werkgroep Transparantie Bouwgerelateerde Leges, 18 oktober 2004.
- ¹¹⁵ 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.
- ¹¹⁶ *Kamerstukken II* 1995/96, 24 546, nr. 3, *Belastingblad* 1996, p. 104.
- ¹¹⁷ RvS 4 februari 2004, nr. 200305462/1, *AB* 2005, 52.
- ¹¹⁸ HR 6 februari 2004, nr. 38 999, *BNB* 2004/157, *V-N* 2004/10.24, *Belastingblad* 2004, p. 435.
- ¹¹⁹ HR 11 november 1959, nr. 14 079, *BNB* 1960/16.
- ¹²⁰ HR 23 december 1998, nr. 32 047, *Belastingblad* 1999, p. 338.
- ¹²¹ HR 24 januari 2003, nr. 37 789, *BNB* 2003/113.
- ¹²² *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 33-81 (MvT).
- ¹²³ HR 24 januari 2003, nr. 37 789, *BNB* 2003/113.
- ¹²⁴ HR 24 september 2004, nr. 36 874, *Belastingblad* 2004, p. 1325.
- ¹²⁵ Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, nr. 94/2647, *Belastingblad* 1999, p. 408, oordeelt bijvoorbeeld: ‘Ingevolge art. 15.33 van de Wet milieubeheer kan de gemeente een heffing instellen ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan de verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen. Dit houdt in dat de opbrengst van de afvalstoffenheffing de kosten welke aan de verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen zijn verbonden, niet mag overschrijden. Tot de aan de verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen verbonden kosten behoren onder meer de verwerkingskosten en 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 welke zijn verbonden aan maatregelen om hergebruik te bevorderen of anderszins de afvalstroom in te perken.’ Hof Arnhem 19 oktober 1994, nr. 931000, *Belastingblad* 1995, p. 361, oordeelt dat een deel van de kosten van wegen van wegen middels de rioolrechten mag worden verhaald. Door het wegen komt minder vuil in de riolering terecht, waardoor minder verstoppingen optreden, zodat minder kosten behoeven te worden gemaakt ter zake van onderhoud van de riolering en het leegzuigen van straat- en trottoirkolken.
- ¹²⁶ M.P. van der Burg e.a., *Compendium gemeentelijke belastingen*, Deventer, Kluwer 2005, p. 354.
- ¹²⁷ *Kamerstukken II* 2005/06, 28 966, nr. 7 (Bijlage bij de brief van de staatssecretaris van het Ministerie van VROM van 25 april 2006).
- ¹²⁸ *Kamerstukken II* 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 17.
- ¹²⁹ Amendement inzake bovenplanse kosten, Tweede Kamer, 2005-2006, 30 218, nr. 20.
- ¹³⁰ *Kamerstukken II* 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 28.
- ¹³¹ 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).

- [132](#) *Kamerstukken II* 2007/08, 31 430, nr. 3, p. 3 en 10.
- [133](#) HR 11 november 1959, nr. 14 079, *BNB* 1960/16.
- [134](#) HR 23 december 1998, nr. 32 047, *Belastingblad* 1999, p. 338.
- [135](#) 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.
- [136](#) *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 10.
- [137](#) Regels met betrekking tot het beheer en gebruik van watersystemen (Waterwet), *Kamerstukken I* 2007/08, 30 818, C, p. 23-24.
- [138](#) *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 18.
- [139](#) 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.
- [140](#) *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 58.
- [141](#) Circulaire van het ministerie van Verkeer en Waterstaat van 20 november 2002, DGW/BI 2002/1877.
- [142](#) Rechtbank Almelo 21 oktober 2009, nr. 08/772, LJN BK1134.
- [143](#) *Kamerstukken II* 2004/05, 28 966 en 29 428, nr. 4.
- [144](#) Wet van 29 januari 2009, houdende regels met betrekking tot het beheer en gebruik van watersystemen (Waterwet).
- [145](#) *Kamerstukken II* 30 818, p. 61 (MvT) en p. 22 (MvA).
- [146](#) Instellingsbesluit Inspectie Verkeer en Waterstaat, Besluit van 1 juli 2001.
- [147](#) *Kamerstukken II* 1998/99, 26 456, nr. 3, onder 13.11.
- [148](#) 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.
- [149](#) Verordening (EG) nr. 2887/2000 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 18 december 2000 inzake ontbundelde toegang tot het aansluitnetwerk (*PbEG* L 336/4).
- [150](#) *Kamerstukken II* 2003/04, 29 708, nr. 3.
- [151](#) Deze vervangt de wetten WID en MOT.
- [152](#) *Kamerstukken II* 2002/03, 28 122, nr. 16.

- ¹⁵³ Artikel 3:29 of artikel 4:26 Wft.
- ¹⁵⁴ Trb. 1981, 181.
- ¹⁵⁵ 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.
- ¹⁵⁶ Hof Arnhem 19 oktober 1994, nr. 931000, *Belastingblad* 1995, p. 361 en Hof Den Haag 4 januari 2002, nr. BK-01/00188, *Belastingblad* 2002, p. 994.
- ¹⁵⁷ *Handleiding Overheidstarieven*, Den Haag: Ministerie van Financiën (IODAD) 2009. 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.
- ¹⁵⁸ 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.
- ¹⁵⁹ Centraal Planbureau, *Macro Economische Verkenning 2010* (MEV 2010), september 2009.
- ¹⁶⁰ HR 31 maart 1999, nr. 33 427, *Belastingblad* 1999, p. 335.
- ¹⁶¹ Hof Amsterdam 24 januari 2003, nrs. 00/03746, 00/03747, 00/03748, 00/03749, 01/00164 en 01/00881, *Belastingblad* 2003, p. 578.
- ¹⁶² HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *BNB* 1999/221 en *Belastingblad* 1999, p. 335.
- ¹⁶³ Hof 's-Gravenhage 4 januari 2002, nr. 01/00188, *Belastingblad* 2002, p. 994 en Hof Arnhem 19 oktober 1994, nr. 931000, *Belastingblad* 1995, p. 361.
- ¹⁶⁴ Hof Amsterdam 15 november 2006, nr. 05/00509, *Belastingblad* 2007, p. 236, 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.
- ¹⁶⁵ 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.
- ¹⁶⁶ *Bouwleges, een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges. Belastingoverzicht grote gemeenten 2005 deel II*, Rotterdam: ESBL 2005 p. 20.
- ¹⁶⁷ Hof Amsterdam 12 november 2009, nr. 2009/00287, na verwijzing door HR 10 april 2009, nr. 43 747, *BNB* 2009/194, *V-N* 2009/18.37, *Belastingblad* 2009, p. 664.
- ¹⁶⁸ Artikelen 104 (Rijk), 132, zesde lid, (provincies en gemeenten), 133 (waterschappen) en 134 (openbare lichamen) Grondwet.

- ¹⁶⁹ Artikelen 104 (Rijk), 132, zesde lid, (provincies en gemeenten), 133 (waterschappen) en 134 (zelfstandige bestuursorganen).
- ¹⁷⁰ De uitspraak van het College van Beroep van 21 september 2006, nr. 05/461, V-N 2006/65.2, 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.
- ¹⁷¹ Artikel 16.1, tweede lid, Telecommunicatiewet, alsmede College van Beroep voor het bedrijfsleven 16 juli 2003, nr. AWB 02/884 WVG, *JSV* 2003/135.
- ¹⁷² *Kamerstukken II* 1996/97, 25 533, nr. 3, blz. 132 en 133.
- ¹⁷³ *Kamerstukken II* 1996/97, 24 036, nr. 22.
- ¹⁷⁴ Zie hoofdstuk 3.3 voor een uitgebreidere beschrijving van het rapport ‘Maat houden’.
- ¹⁷⁵ 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.
- ¹⁷⁶ 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).
- ¹⁷⁷ *Kamerstukken II* 1995/96, 24 036, nr. 22.
- ¹⁷⁸ Tarievenbesluit CTB 2007, Staatscourant 28 december 2006, nr. 252 p. 88.
- ¹⁷⁹ *Kamerstukken II* 2006/07, 30 578, nr. 6, p. 14-15. Tevens in *Belastingblad* 2007, p. 30.
- ¹⁸⁰ Rechtbank Arnhem 27 november 2008, nr. AWB 06/4055, *Belastingblad* 2009, p. 62.
- ¹⁸¹ *Kamerstukken II* 1987/88, 20 565, nr. 3, p. 14.
- ¹⁸² *Kamerstukken II* 1988/89, 20 565, nr. 5, p. 16 e.v.
- ¹⁸³ *Kamerstukken I* 1991/92, 21 591, nr. 82b, p. 10.
- ¹⁸⁴ *Kamerstukken II* 13 364, nr. 3, p. 80 (MvT).
- ¹⁸⁵ HR 10 juni 2005, nr. 39 204, *BNB* 2005/268.
- ¹⁸⁶ HR 14 oktober 1992, nr. 27 804, *BNB* 1993/24, HR 11 juni 1997, nr. 31 253, *BNB* 1997/271, HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, *BNB* 2004/369.
- ¹⁸⁷ Wet materiële belastingbepalingen, *II* 1990/91, 21 591, nr. 7, blz. 34.
- ¹⁸⁸ Rechtbank Zutphen 12 januari 2007, nr. 06/542, *Justex* 2007/54, beroept zich hierbij op HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, *BNB* 2004/957, alwaar geoordeeld werd dat geen leges kunnen worden geheven voor het in behandeling nemen van een verzoek om planschadevergoeding ex artikel 49 Wet op de ruimtelijke ordening.

- ¹⁸⁹ Deze tabel is ontstaan via samenspraak tussen de Unie van Waterschappen en de waterschappen zelf.
- ¹⁹⁰ Commissie BBV <www.commissiebbv.nl>, 14 maart 2006.
- ¹⁹¹ *Kamerstukken II* 1989/1990, 21 591, nr. 3 p. 61 en 81.
- ¹⁹² Hof Arnhem 30 januari 2001, nr. 98/3137, *Belastingblad* 2001, p. 724.
- ¹⁹³ 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.
- ¹⁹⁴ 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.
- ¹⁹⁵ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591 nr. 3, blz. 65-78.
- ¹⁹⁶ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 591, nr. 7, blz. 18-19.
- ¹⁹⁷ HR 25 oktober 2002, nr. 36 638, *BNB* 2003/8, *Belastingblad* 2002, p. 1226.
- ¹⁹⁸ HR 24 september 2004, nr. 36 874, *BNB* 2004/399.
- ¹⁹⁹ Rb. Zutphen 22 augustus 2006, nr. 05/1504, *Belastingblad* 2006, p. 1222.
- ²⁰⁰ HR 15 mei 2009, nr. 07/13148, *BNB* 2009/208, *V-N* 2009/24.22, *Belastingblad* 2009, p. 844.
- ²⁰¹ Hof Arnhem baseert deze overweging op HR 24 december 1997, nr. 32 569, *BNB* 1998/70.
- ²⁰² Hof Arnhem 22 augustus 2001, nr. 99/01605, *Belastingblad* 2002, p. 360.
- ²⁰³ HR 8 oktober 2004, nr. 37 631, *BNB* 2005/22, *V-N* 2004/55.33, *Belastingblad* 2004, p. 1275.
- ²⁰⁴ HR 4 februari 2005, nr. 38 860, *BNB* 2005/112, *Belastingblad* 2005, p. 395.
- ²⁰⁵ Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, *Belastingblad* 2006, p. 637, inzake € 91.437 bouwleges ter zake van de aanvraag om een bouwvergunning voor een melkfabriek.
- ²⁰⁶ Het basisbedrag ad € 45, alsmede de publicatieleges ad € 10, de leges voor een bodemonderzoeksrapport ad € 132, alsmede de welstandsleges ad € 2.325 bleven wel in stand.
- ²⁰⁷ HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, *BNB* 2009/276, *V-N* 2009/38.30, *Belastingblad* 2009, p. 1214.
- ²⁰⁸ HR 12 oktober 2001, nr. 36 011, *BNB* 2001/404, inzake belastingjaar 1994.
- ²⁰⁹ HR 13 mei 2005, nr. 38 402, *BNB* 2005/213.
- ²¹⁰ HR 2 december 2005, nr. 39 275, *BNB* 2006/67.
- ²¹¹ HR 13 mei 2005, nr. 38 402, *BNB* 2005/213.
- ²¹² Hof Arnhem 16 april 2007, AWB 06/4493.
- ²¹³ Zie ook HR 10 december 2004, nr. 36.776, *BNB* 2005/102.
- ²¹⁴ Hof Arnhem 9 oktober 2007, nr. 07/00231, *BNB* 2009/208, *V-N*, *Belastingblad* 2007, p. 1361. Bevestigd door HR 15 mei 2009, nr. 07/13148, *BNB* 2009/208, *V-N* 2009/24.22, *Belastingblad* 2009/844.
- ²¹⁵ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 65-67 en blz. 77-78.
- ²¹⁶ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 77.

- ²¹⁷ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 66.
- ²¹⁸ HR 3 november 1999, nr. 34 616, *BNB* 1999/448 stond toe dat op grafonderhoudsrechten een winst werd geraamd van 2,6 promille, namelijk € 1.815 op een begroting van € 700.183.
- ²¹⁹ HR 1 maart 2002, nr. 37 201, *BNB* 2002/144.
- ²²⁰ Vgl. HR 27 juni 2003, nr. 36 909, *BNB* 2003/298, HR 3 oktober 2003, nr. 38 259, *BNB* 2003/343 en HR 22 september 2006, nr. 40 509, *BNB* 2006/333.
- ²²¹ HR 16 september 2005, nr. 38 815, *BNB* 2005/343.
- ²²² HR 13 februari 2009, nr. 43 892, *BNB* 2009/97, *V-N* 2009/9.32, *Belastingblad* 2009, p. 432.
- ²²³ Het criterium ‘in betekende mate’ betekent in fiscalibus ‘ten minste 25%’. Hof 's-Gravenhage 29 oktober 1991, nr. 91/1470, *FED* 1992/65.
- ²²⁴ HR 10 april 2009, nr. 43 747, *BNB* 2009/194, *V-N* 2009/18.37, *Belastingblad* 2009, p. 664.
- ²²⁵ HR 29 mei 2009, nr. 42 392, *BNB* 2009/210, *V-N* 2009/26.19, *Belastingblad* 2009, p. 847.
- ²²⁶ 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).
- ²²⁷ 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.
- ²²⁸ 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.
- ²²⁹ ‘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.
- ²³⁰ ‘Heffingen lokale overheden’, Leges, Hoofdstuk 7, aantekening 3, Reed Business.
- ²³¹ HR 8 april 1987, nr. 24 340, *BNB* 1987/177, *Belastingblad* 1987, p. 342.

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 2010