



Vereniging van  
Nederlandse Gemeenten

# **Model kostenonderbouwing afvalstoffenheffing**

**(versie 1.0)**

**Transparantie in zeven stappen**

**VNG, februari 2010**

# Inhoudsopgave

	<b>blz</b>
<b>Hoofdstuk 1.</b>	
Model kostenonderbouwing afvalstoffenheffing.....	3
<b>Hoofdstuk 2</b>	
Verschillen in de heffing tussen gemeenten.....	5
<b>Hoofdstuk 3</b>	
Welke kosten kunnen worden verhaald?.....	7
<b>Hoofdstuk 4</b>	
Stappenplan kostenonderbouwing afvalstoffenheffing.....	9
Stap 1: bepaal voor welke zorgplicht afvalstoffenheffing in rekening mag worden gebracht.....	9
Stap 2: breng de activiteiten in kaart.....	10
Stap 3: zoek de activiteiten in de productbegroting.....	12
Stap 4: verdeling gezamenlijke en gemengde begrotingsposten.....	15
Stap 5: toevoegen overige kosten.....	18
Stap 6: onderzoek bijzonderheden.....	21
Stap 7: de kostenopstelling in meerjarig perspectief.....	23
<b>Hoofdstuk 5</b>	
Toelichting op het standaard activiteitenoverzicht.....	27
<b>Hoofdstuk 6</b>	
Toelichting op de beleidskeuzes voor de heffing.....	28

# Hoofdstuk 1.

## Model kostenonderbouwing afvalstoffenheffing

### Algemene toelichting

De modellen kostenonderbouwing van de VNG leiden tot een duidelijke onderbouwing van de kosten die de gemeente verhaalt. Zo maken gemeenten zichtbaar welke kosten in rekening worden gebracht voor de diensten en de taken van de gemeente.

Het model leidt tot een standaard activiteitenoverzicht waarin aan de hand van een stappenplan de kosten worden verantwoord

Het stappenplan is gebaseerd op een inventarisatie van de werkzaamheden. Zo wordt niet alleen duidelijk wat de kosten zijn maar ook wat de gemeente moet doen om de dienstverlening te realiseren.

Door de werkzaamheden vervolgens in een standaard activiteitenoverzicht te presenteren snijdt het mes aan twee kanten. Burgers kunnen goed zien welke prioriteiten de gemeente stelt en gemeenten kunnen zich goed met elkaar vergelijken. Gemeenten kunnen beter presteren door van elkaar te leren zonder dat daarbij de beleidskeuzes worden ingeperkt.

### Aanleiding

Al vele jaren is er veel te doen over de gemeentelijke tarieven en vooral over de verschillen tussen gemeentelijke tarieven. Zonder eenduidige vastlegging van de kosten en de beleidskeuzes is het lastig te verklaren waaruit deze verschillen bestaan. Sommigen concluderen al te makkelijk dat gemeenten inefficiënt werken, soms wordt zelfs de suggestie gewekt dat gemeenten verdienen aan de heffingen.

Om de verschillen helder te verklaren moeten gemeenten duidelijk en eenduidig inzicht geven in de kosten, de activiteiten en de beleidskeuzes. Het stappenplan voorziet hierin.

### Verschillen

Verschillen in gemeentelijke heffingen zijn vooral toe te rekenen aan de beleidskeuzes die gemeenten maken bij het verhalen van de kosten van diensten en taken. De verschillen worden veroorzaakt door:

- beleidskeuzes in tariefstelling
- beleidskeuzes bij de heffingsmaatstaf
- verschillen tussen gemeenten
- kostenefficiency

Met een aantal voorbeelden illustreren wij de verschillen die kunnen optreden tussen gemeenten op basis van bovenstaande indeling. Dat de verschillen vooral worden veroorzaakt door de eerste drie factoren wordt duidelijk gemaakt in hoofdstuk 2. Voor de afvalstoffenheffing geldt dat de verschillen gemiddeld minder groot zijn dan bij andere heffingen.

### Het opstellen van een goede kostenonderbouwing

Voor een goede verantwoording van de gemeentelijke heffingen is het van belang dat de gemeente inzicht geeft in de kosten van de verrichte activiteiten, de gemaakte beleidskeuzes en de aard van de gemeente. Verder is het van belang dat deze verantwoording op eenduidige

wijze plaats heeft, zodat voor iedereen inzichtelijk is waarvoor en hoe de gemeente de kosten verhaalt. Op de volgende wijze voorziet het model hierin.

Allereerst legt de gemeente vast welke activiteiten voor de dienst of taak worden verricht. De kosten die volgens de reguliere begrotingmethode aan deze activiteiten worden toegerekend zijn de kosten die voor verhaal in aanmerking komen (zie ook hoofdstuk 3). Vervolgens wordt de kostenopstelling aangevuld met de perceptiekosten en de meerjaren analyse (toevoegingen/onttrekking reserve en voorziening).

Dit resulteert in een overzicht van alle gemeentelijke activiteiten die voor de dienstverlening worden verricht en de maximale kosten die kunnen worden verhaald.

Vervolgens wordt het gemeentelijke overzicht ingepast in een standaard activiteitenoverzicht. Dit standaardoverzicht omvat alle mogelijke activiteiten die kunnen worden verricht. Het standaardoverzicht zorgt voor een eenduidige vastlegging van de activiteiten en de daarbij behorende kosten. Hierdoor wordt vergelijking tussen gemeenten mogelijk terwijl de verschillen tegelijkertijd zichtbaar blijven. Gemeenten kunnen dus zien op welke onderdelen andere gemeenten efficiënter werken. Het van elkaar leren wordt derhalve vergemakkelijkt.

Het overzicht van activiteiten wordt vervolgens aangevuld met de beleidskeuzes van de gemeente. Hieronder worden in ieder geval de volgende keuzes verstaan:

- mate van kostendekkendheid
- het buiten het kostenverhaal houden van specifieke activiteiten omdat de gemeente die niet via de heffing in rekening wil brengen
- specifiek voor de gemeente geldende omstandigheden
- de maatstaf van heffing
- het gekozen tariefstelsel
- het opnemen van niet wettelijk verplichte vrijstellingen in de belastingverordening.

Tot slot worden de overzichten inclusief beleidskeuzes per afzonderlijke heffing ter vaststelling aan de raad aangeboden. De modelverordening financiële functie van de VNG zal in de loop van 2010 hierop worden aangepast.

### **Voordelen van het stappenplan kostenonderbouwing**

Het werken met het stappenplan van de VNG heeft de volgende voordelen:

- De gemeente heeft een goed inzicht in de eigen processen en de daaraan verbonden kosten.
- Het werken met begrotingscijfers betekent dat een kostenonderbouwing met reeds beschikbaar materiaal gebeurt. Zeker nadat het eerste overzicht is gemaakt levert dit een kostenbesparing op.
- De continuïteit van de jaarlijkse overzichten geeft een goed beeld in de kostenontwikkelingen en de inspanningen van de gemeente
- Bij bezwaarschriften van burgers en fiscale beroepsprocedures kan worden verwezen naar de openbare kostenonderbouwing. Aparte kostenopstellingen in belastingzaken zijn niet meer nodig, het overzicht volstaat
- Benchmarking en leereffecten van andere gemeenten zijn eenvoudiger te bereiken
- Vergelijkingen tussen gemeenten zijn gebaseerd op de echte verschillen tussen gemeenten. Bij publiciteit over verschillen tussen gemeenten zijn de echte feiten goed te achterhalen.

# Hoofdstuk 2

## Verschillen in de heffing tussen gemeenten

Zoals in hoofdstuk 1 is aangegeven zijn verschillen tussen gemeentelijke heffingen vooral toe te rekenen aan de beleidskeuzes die gemeenten maken bij het verhalen van de kosten van diensten en taken. De verschillen worden veroorzaakt door:

- beleidskeuzes in tariefstelling
- beleidskeuzes bij de heffingsmaatstaf
- verschillen tussen gemeenten
- kostenefficiency
- 

### Tariefstelling

Stel dat in twee gemeenten er voor is gekozen om de afvalstoffenheffing te baseren op een vast bedrag per perceel. De gemeenten zijn identiek, in kostenniveau en het aantal percelen dat in de heffing wordt betrokken. Het enige verschil tussen beide gemeenten zit in de tariefstelling. In gemeente A worden alle kosten omgeslagen over het aantal percelen in de gemeente. Gemeente B heeft de tariefstelling anders ingericht. Alle kosten die niet direct met de wekelijkse inzameling te maken hebben worden apart in rekening gebracht. Voor het aanbieden van grof vuil en het aanvragen van een extra container dient apart te worden betaald. Indien wordt geconstateerd dat afval op onjuiste wijze is aangeboden dan brengt de gemeente B hiervoor kosten in rekening.

Bij de vergelijking van het tarief per perceel lijkt gemeente A belangrijk duurder, het kostenniveau is echter gelijk.

### Heffingsmaatstaf

Stel dat gemeente A de afvalstoffenheffing baseert op een vast bedrag per perceel. Gemeente B heft de afvalstoffenheffing naar een zeer laag vast bedrag maar voornamelijk naar het gewicht van het aangeboden afval<sup>1</sup>. Twee volledig geaccepteerde heffingsmaatstaven. De relatieve bijdrage in de kosten verschilt behoorlijk in de gemeenten. Ten opzichte van gemeente B zullen eenpersoonshuishoudens in gemeente A relatief meer bijdragen in de kosten. Grotere gezinnen in gemeente B betalen juist relatief meer.

### Verschillen tussen gemeenten

Verschillen tussen gemeenten kunnen leiden tot een verschillend kostenplaatje. In een uitgestrekte landelijke gemeente zal de inzameldienst veel meer kilometers moeten maken om de percelen te bereiken. Gemeenten met woonwijken waar de containers bij huis kunnen staan kunnen volstaan met minder afvaleilanden dan gemeenten met veel hoogbouw. Bij hoogbouw zijn speciale voorzieningen nodig of moet de inzamelfrequentie worden verhoogd.

### Kostenefficiency

De ene gemeente zal de processen rond de inzameling en de verwerking efficiënter hebben georganiseerd dan de andere. Bij efficiencyverschillen is over het algemeen sprake van verschillen van enkele procenten van de kosten. Het ligt daarom niet in de lijn der verwachtingen dat de verschillen even groot zijn als bij de beleidskeuzes en de intrinsieke

---

<sup>1</sup> Een laag vast bedrag is wenselijk, immers de afvalstoffenheffing is voor de kosten van de mogelijkheid tot aanbieden. Ook indien niets daadwerkelijk wordt aangeboden is men belastingplichtig

verschillen tussen gemeenten. Immers, die verschillen leiden in individuele gevallen tot aanzienlijke verschillen.

## Hoofdstuk 3

### Welke kosten kunnen worden verhaald?

Het bepalen van de kostprijs van een dienst of een product is een bedrijfseconomisch vraagstuk. Er zijn vele bedrijfseconomische verhandelingen geschreven over verschillende methodes om tot een verantwoorde kostentoe rekening te komen. Ook in de fiscale publicaties wordt veelal inhoudelijk ingegaan op een kostprijsberekening die fiscaal-juridisch de toets der kritiek zou kunnen doorstaan. Al deze verhandelingen hebben als gezamenlijk kenmerk dat ze vreselijk ingewikkeld zijn.

Ook de wetgever in formele zin gaat uit van het berekenen van de kosten op basis van bedrijfseconomische principes. Voor de uitvoeringspraktijk is in de wetsgeschiedenis een belangrijke handreiking gegeven:

*‘ Bij het bepalen van de gemeentelijke lasten kan worden aangesloten bij de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften, die uitgaan van kostentoe rekening op bedrijfseconomische principes’ (TK, 1990-1991, 21 591, nr 7, blz 34).*

De gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften zijn inmiddels vervangen door het Besluit Begroting Verantwoording voor provincies en gemeenten (hierna BBV). Het BBV gaat uit van bedrijfseconomische principes.

De wetgever geeft aan dat voor de fiscale kostentoe rekening kan worden aangesloten bij de gemeentelijke begroting. Het systeem van kostentoe rekening in de begroting is dus leidend. De gemeentelijke begroting is geen onderwerp van accountantscontrole zodat er geen oordeel over wordt geveld door een onafhankelijke specialist. De gemeentelijke jaarrekening is echter wel onderwerp van accountantscontrole. Nu het BBV uitgaat van een consistente gedragslijn zal het systeem van kostentoe rekening in de begroting gelijk zijn aan de systematiek in de jaarrekening. Een goedkeurende verklaring van de accountant geeft voldoende rechtszekerheid om uit te gaan geven van onderstaande stelregel.

#### **Stelregel 1:**

#### **De te verhalen kosten staan in de gemeentelijke begroting**

De volgende vraag is dan: ‘Welke kosten kunnen worden meegenomen in de heffing’. In de wetsgeschiedenis en de literatuur wordt hier in behoorlijk abstracte termen over gesproken. De wetgever maakt een niet bedrijfseconomisch onderscheid tussen directe kosten en indirecte kosten.<sup>2</sup>

Directe kosten worden door de wetgever aangeduid als ‘kosten die samenhangen met de verrichte dienstverlening’. Indirecte kosten mogen niet worden verhaald en worden aangeduid als ‘kosten die in een verder verwijderd verband staan tot de verrichte dienstverlening’. Vervolgens geeft de wetgever aan dat onder de directe kosten ook de in redelijkheid toe te rekenen kosten van overhead vallen.

Pas als we de handelingen in de Tweede Kamer nader inzien komen we tot een meer concrete invulling van het kostenbegrip. Staatssecretaris De Graaff-Nauta antwoordt als volgt: *‘De heer Van Amelsvoort heeft het kostenbegrip genoemd en gevraagd of de term “samenhangen met” moet worden geïnterpreteerd als “veroorzaakt door” en of “verrichte*

<sup>2</sup> In tegenstelling tot de wetsgeschiedenis worden in de bedrijfseconomie de kosten van overhead niet tot de directe kosten gerekend.

*dienstverlening” “ verleende dienst” is. Zoals hij terecht veronderstelt, gaat het om kosten die worden veroorzaakt doordat de dienst is gevraagd en verleend.’ (Handelingen, TK 32-1921, 6 december 1988)*

De kosten die in de heffing kunnen worden betrokken zijn dus die kosten die door de verleende dienst worden veroorzaakt. De vraag die bij een bepaalde kostenpost zal moeten worden beantwoord is de volgende:

**Controlevraag**

**‘ Heeft de gemeente de kosten gemaakt omdat de dienst is gevraagd en verleend?’**

Voor de afvalstoffenheffing moet bovenstaande controlevraag anders worden geformuleerd. De afvalstoffenheffing betreft niet het verhalen van de kosten van gemeentelijke dienstverlening maar van het nakoming van de zorgplicht voor huishoudelijke afvalstoffen. De controlevraag voor de afvalstoffenheffing is dan de volgende:

**Controlevraag afvalstoffenheffing:**

**Worden de activiteiten verricht ter nakoming van de zorgplichten voor huishoudelijke afvalstoffen?**

Is het antwoord op deze vraag bevestigend dan kunnen de kosten van de activiteiten worden opgenomen in het kostenverhaal.

Voor een uitgebreide toelichting op de te verhalen kosten, de wettelijke uitgangspunten en de jurisprudentie in het kader van het kostenverhaal verwijzen wij naar de Handreiking kostentoe rekening leges en tarieven van het Ministerie van BZK ([www.minbzk.nl](http://www.minbzk.nl) )

Als het antwoord op deze vraag is gegeven dan is het zaak om te kunnen vaststellen hoe hoog de kosten precies zijn. Zoals hierboven is aangegeven kunnen de directe kosten worden verhoogd met een redelijke opslag in verband met overhead. Om deze redelijke opslag te kunnen bepalen keren we weer terug bij stelregel 1. Uitgangspunt bij het kostenverhaal is dat de begroting de basis is voor de te verhalen kosten. Onderdeel van de begroting is dat kosten worden toegerekend aan producten. Gezien de door de wetgever gekozen systematiek is de kostentoe rekening in de begroting leidend. De kosten die via de kostenverdeelstaat in de begroting worden toegerekend aan een begrotingspost bevatten dus de redelijke (want binnen de boekhoudkundige grenzen) overheadkosten die aan een dienst kunnen worden toegerekend. De aldus vastgestelde kosten worden de integrale kosten genoemd en kunnen eenvoudigweg in de productbegroting worden gevonden.

**Stelregel 2:**

**De integrale kostprijs zoals deze in de productbegroting is opgenomen kan worden meegenomen in het kostenverhaal**



# Hoofdstuk 4

## Stappenplan kostenonderbouwing afvalstoffenheffing

Afvalstoffenheffing is een bestemmingsbelasting die wordt geheven op basis van artikel 15.33, eerste lid, van de Wet Milieubeheer. Dit artikel luidt:

### Artikel 15.33

- 1. De gemeenteraad kan ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen een heffing instellen, waaraan kunnen worden onderworpen 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](#) een verplichting tot het inzamelen van huishoudelijke afvalstoffen geldt.
- 2. Onder de in het eerste lid bedoelde kosten wordt mede verstaan de omzetbelasting die ingevolge de [Wet op het BTW-compensatiefonds](#) recht geeft op een bijdrage uit het fonds.
- 3. Met betrekking tot deze heffingen zijn [de artikelen 216 tot en met 219](#) en [230 tot en met 257 van de Gemeentewet](#) van overeenkomstige toepassing.

Essentie van het kostenverhaal bij de afvalstoffenheffing is dat de gemeente een zorgplicht heeft voor huishoudelijke afvalstoffen en de kosten daarvan mag verhalen. De opbrengst van de afvalstoffenheffing moet aan deze zorgplichten worden uitgegeven.

### STAP 1: BEPAAL VOOR WELKE ZORGPLICHT AFVALSTOFFENHEFFING IN REKENING MAG WORDEN GEBRACHT

Dit is de eerste stap en bij de afvalstoffenheffing is deze stap eenvoudig. In de wettekst is de zorgplicht voor huishoudelijke afvalstoffen expliciet genoemd.

In sommige gemeenten wordt de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen gecombineerd met de inzameling van bedrijfsafval. Voor de inzameling van bedrijfsafval kan een reinigingsrecht op basis van artikel 229 Gemeentewet in rekening worden gebracht. De heffingen kunnen in één belastingverordening worden samengebracht. De verordening reinigingsheffingen. Dat laat onverlet dat voor de huishoudelijke afvalstoffen en de bedrijfsafvalstoffen een aparte kostenonderbouwing moet worden opgesteld. Er is sprake van twee op zichzelf staande heffingen (de afvalstoffenheffing gebaseerd op 15.33 Wm en het reinigingsrecht gebaseerd op 229 Gemeentewet) die elk een eigen kostenonderbouwing nodig hebben.

In het derde lid van artikel 15.33 Wm verklaart een groot aantal artikelen van de Gemeentewet van toepassing. Dat zijn algemene belastingartikelen voor de gemeentelijke heffingen. Artikel 229b van de gemeentewet is niet van toepassing. In dit artikel is geregeld dat de geraamde baten van de belastingverordening de geraamde lasten niet mogen overtreffen. Dat artikel geldt specifiek voor retributies, niet voor een bestemmingsbelasting zoals de afvalstoffenheffing. De voorwaarde voor de afvalstoffenheffing is dat alle opbrengsten aan de zorgplicht worden uitgegeven.

## **STAP 2: BRENG DE ACTIVITEITEN IN KAART**

De kostenonderbouwing van de afvalstoffenheffing is gebaseerd op de activiteiten die de gemeente verricht ter nakoming van de inzamelplicht. In eerste aanleg wordt niet gedacht in ‘verhaalbare kosten’ maar in ‘verhaalbare activiteiten’.

Een activiteit is verhaalbaar als deze wordt verricht ter nakoming van de inzamelplicht. De controlevraag uit hoofdstuk 3 maakt duidelijk welke activiteiten verhaalbaar zijn

**Controlevraag:**  
**Welke activiteiten worden verricht ter nakoming van de inzamelplicht voor huishoudelijke afvalstoffen?**

Een belangrijk hulpmiddel hierbij is het gemeentelijke afvalplan. In het afvalplan legt de gemeente vast op welke wijze de inzamelplicht concreet wordt ingevuld. Het afvalplan is een goede basis voor het overzicht van de activiteiten die de gemeente verricht ter nakoming van de inzamelzorgplicht. Toch moeten ook de activiteiten uit het inzamelplan worden beoordeeld op hun verhaalbaarheid voor de afvalstoffenheffing. De controlevraag uit deze stap kan doorvoor worden gebruikt.

Naast de activiteiten uit het afvalplan kunnen er meer activiteiten zijn die geheel of gedeeltelijk dienstbaar zijn aan de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen. Het straatvegen is daarvan een bekend voorbeeld. Om een zo volledig mogelijk beeld te krijgen van alle activiteiten is overleg tussen de financiële, fiscale en vakinhoudelijke deskundigheid binnen de gemeente de beste methode.

Is de inzameling uitbesteed dan kan het contract als basis dienen. In het contract zijn de verschillende activiteiten vastgelegd die de inzamelaar voor de gemeente gaat uitvoeren. Ook dan moeten de contractuele activiteiten worden beoordeeld. Het contract kan ook activiteiten bevatten die niet of slechts gedeeltelijk de inzamelplicht betreffen. En naast de uitbestede activiteiten zal de gemeente ook binnen de eigen organisatie activiteiten ontplooiën ter nakoming van de zorgplicht. Ook bij uitbesteding is overleg met de vakafdeling een voorwaarde om tot een volledig activiteitenoverzicht te komen.

**Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 2:**

<b>ACTIVITEIT</b>					
<b>Inzameling</b>					
Kapitaallasten voertuigen					
Exploitatie voertuigen					
Exploitatie inzamelmiddelen					
Personeelskosten					
Inzamelcontract (uitbesteding)					
Overige inzamelkosten					
Inzameling milieustraat					
<b>Verwerking</b>					
Overslag- en transportkosten					
Verwerkingskosten					
Opbrengsten					
Contract (uitbesteding)					
<b>Beleidskosten</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige beleidskosten					
<b>Communicatie</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige communicatiekosten (materiaal, advertentie)					
<b>Handhaving</b>					
Personeelskosten					
Inhuur derden					
Overige handhavingkosten (materiaal)					
Opruimen en verwerken clandestiene stort					

### **STAP 3: ZOEK DE ACTIVITEITEN IN DE PRODUCTBEGROTING**

Stelregel 1 uit hoofdstuk 3 maakt duidelijk dat de kosten uit de begroting kunnen worden gehaald. Stap 3 bestaat uit het vinden van de activiteiten in de productbegroting.

Om de activiteiten goed in beeld te krijgen is het zaak de productbegroting tot op het laagste niveau beschikbaar te hebben. Dus de begrotingsposten zo ver mogelijk uitgesplitst.

Dit levert een lange lijst op van begrotingsposten die onder de activiteit vallen. Dat is natuurlijk niet handzaam om te gebruiken in het overzicht voor de kostenopstelling. Doel van de uitgebreide lijst is om een gedetailleerd beeld te krijgen van de categorieën die in de doorbelasting naar de activiteiten staan.

Als de activiteiten uit het afvalplan zijn gehaald dan zouden de verhaalbare activiteiten gegroepeerd uit de begroting te voorschijn moeten komen. Er zijn gemeenten die de kostenonderbouwing zelfs één op één uit de financiële paragraaf van het afvalplan halen. Deze methode heeft nadelen. Allereerst worden afvalplannen veelal opgesteld exclusief BTW. Zonder de BTW komen de totale verhaalbare kosten niet in beeld. Ook geeft de wetgeschiedenis aan dat bij de kostenonderbouwing de begroting leidend is. Zeker als het afvalplan voor meerdere jaren is opgesteld, geeft de begroting een actueler beeld.

De afronding van stap 3 is het beoordelen van elke begrotingspost op de daarin opgenomen activiteiten. Komen de activiteiten volledig voor rekening van de zorgplicht dan kunnen alle kosten worden opgenomen in het kostenverhaal. Uit hoofdstuk 3 blijkt namelijk dat de integrale kosten in het kostenverhaal mogen worden opgenomen.

Staan op de begrotingspost ook activiteiten die niet kunnen worden verhaald dan moet een verdeelsleutel worden gevonden (gezamenlijke activiteit). Een laatste mogelijkheid is dat de begrotingspost een enkele activiteit omvat maar dat deze meerdere doelen dient (gemengde activiteit). Dan moet ook een redelijke verdeelsleutel worden gevonden.

#### ***Voorbeeld gezamenlijke activiteit:***

De vuilniswagens van de gemeente worden ingezet voor de wekelijkse inzameling van huishoudelijke afvalstoffen. Maar met dezelfde wagens wordt ook bedrijfsafval ingezameld. De vuilniswagens dienen dus de inzamelplicht voor huishoudelijke afvalstoffen (afvalstoffenheffing) maar ook de dienstverlening richting het bedrijfsleven (reinigingsrecht). De inzet van de vuilniswagens moet over beide activiteiten worden verdeeld (zie stap 4).

#### ***Voorbeeld gemengde activiteit:***

Het straatvegen in de gemeente dient meerdere doelen. De gemeente wil een schone, frisse uitstraling. Het opruimen van bladeren en ander afval van de verhardingen heeft een positief effect op de verkeersveiligheid (gladheid), verstoppingen en extra onderhoud aan de riolering wordt er door voorkomen. En met het straatvegen worden ook, verkeerd aangeboden, huishoudelijke afvalstoffen ingezameld. De activiteit straatvegen dient dus meerdere doelen. Omdat de activiteit meerdere doelen dient kan slechts een deel van de kosten aan de afvalstoffenheffing worden toegerekend (zie stap 4).

Stap 3 resulteert in een overzicht van begrotingsposten (met bedragen) die 1 op 1 (voor 100%) kunnen worden verhaald en begrotingsposten waar nader naar gekeken moet worden. Zie stap 4.

Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 3. De opgenomen bedragen zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

<b>ACTIVITEIT</b>	<b>BEDRAG</b>	<b>GEMENGDE ACTIVITEIT</b>				
<b>Inzameling</b>						
Kapitaallasten voertuigen	300.000	Ja				
Exploitatie voertuigen	100.000	Ja				
Exploitatie inzamelmiddelen	150.000	nee				
Personeelskosten	Pm					
Inzamelcontract (uitbesteding)	Pm					
Overige inzamelkosten	Pm					
Inzameling milieustraat	Pm					
<b>Verwerking</b>						
Overslag- en transportkosten						
Verwerkingskosten						
Opbrengsten						
Contract (uitbesteding)						
<b>Beleidskosten</b>						
Personeelskosten						
Onderzoek en advies (inhuur)						
Overige beleidskosten						
<b>Communicatie</b>						
Personeelskosten						
Onderzoek en advies (inhuur)						
Overige communicatiekosten (materiaal, advertentie)						

<b>Handhaving</b>						
Personeelskosten						
Inhuur derden						
Overige handhavingkosten (materiaal)						
Opruimen en verwerken clandestiene stort						

## STAP 4: VERDELING GEZAMENLIJKE EN GEMENGDE BEGROTINGSPOSTEN

De begrotingposten waar gezamenlijke en gemengde activiteiten op staan kunnen niet één op één worden overgenomen in het kostenoverzicht. Om de kosten te achterhalen die in het kostenverhaal kunnen worden meegenomen is een nadere uitsplitsing nodig.

Bij het zoeken naar de verdeelmaatstaven is het nuttig diegenen te raadplegen die de activiteit ook daadwerkelijk uitvoeren. Voor de verdeling geldt de volgende stelregel:

### **Stelregel:**

**Bepaal het deel van de kosten dat redelijkerwijs kan worden toegerekend aan de verhaalbare activiteit**

Bovenstaande stelregel laat behoorlijk wat ruimte voor interpretatie en discussie. Om beslagen ten ijs te komen indien de kostenonderbouwing ter discussie wordt gesteld is onderstaande tip van belang

### **Tip:**

**Leg de gekozen verdeelsleutel gemotiveerd en controleerbaar vast**

### **Rekenkundige methode:**

Om tot een verdeelsleutel te komen kan in eerste instantie worden gezocht naar rekenkundige criteria. Voordeel van rekenkundige criteria is dat ze aanwijsbaar zijn en dat derden goed kunnen zien op welke basis de verdeling heeft plaats gevonden.

### **Voorbeeld:**

De vuilniswagens van de gemeente zamelen huishoudelijke afvalstoffen (afvalstoffenheffing) en ook bedrijfsafvalstoffen (reinigingsrecht) in. De kostenpost voor de vuilniswagens moet worden verdeeld over de beide activiteiten. Afhankelijk van de wijze waarop de inzameling is vormgegeven kan de gemeente de kosten rekenkundig verdelen. Zamelt de gemeente op vier dagen in de week huishoudelijk afval in en is de vijfde dag gereserveerd om bedrijfsafval in te zamelen dan is de verhouding 4/5 deel (80%) voor huishoudelijk afval en 1/5 deel (20%) voor het bedrijfsafval.

Nemen de wagens op de route zowel huishoudelijk als bedrijfsafval mee dan is een andere berekening nodig. Het aantal percelen waarbij wordt ingezameld kan als verdeelmaatstaf dienen. Als bij 85% van de percelen sprake is van particuliere huishoudens dan is de toerekening 85% afvalstoffenheffing en 15% reinigingsrecht.

De gemeente kan de rekenkundige methode verfijnder toepassen. Stel dat de gemeente onderzoek heeft gedaan naar de afvalstromen. Daaruit is gebleken dat de gemiddelde hoeveelheid bedrijfsafval per perceel het dubbele is van de gemiddelde hoeveelheid huishoudelijk afval. De proportionele toerekening van de kosten is dan als volgt:

Aandeel huishoudelijk afval:  $(85 \times \text{factor } 1) / 115 = 74 \%$

Aandeel bedrijfsafval  $(15 \times \text{factor } 2 = 30) / 115 = 26\%$

### **Zakenkundige methode**

De rekenkundige methode om de kosten te verdelen is niet altijd mogelijk. Gewoonweg omdat er geen rekenkundige gegevens voorhanden zijn of omdat het niet doelmatig is om hiernaar onderzoek te doen. In dat geval moet het deel van de kosten dat redelijkerwijs aan de verhaalbare activiteit kan worden toegerekend op zakenkundige wijze worden vastgesteld. De beste informatie is te verkrijgen bij de deskundigen die de activiteit uitvoeren. Het is namelijk zaak om bij de zakenkundige methode zoveel mogelijk een deskundige inschatting te geven van het deel dat redelijkerwijs aan de verhaalbare activiteit kan worden toegerekend. Ook bij de zakenkundige methode geldt: Leg de gemaakte keuze controleerbaar vast en motiveer op basis van welke inschatting de keuze is gemaakt.

### ***Voorbeeld: Veegkosten***

Zoals in stap 3 is aangegeven is straatvegen een gemengde activiteit. Een schone stad, verkeersveiligheid, afvalinzameling en het functioneren van het riool.

Voor de toerekening van de kosten is de rekenkundige methode niet geschikt. Voor een paar onderdelen is wellicht een cijfermatige toerekening mogelijk maar niet voor het totaal. Het belang van verkeersveiligheid en een schone stad is niet in rekenkundige eenheden vast te leggen.

Toepassing van de zakenkundige methode start met het uitgangspunt dat de kosten gelijkelijk aan de activiteiten worden toegerekend. Vervolgens wordt gekeken of er aanleiding is om aan een van de activiteiten een groter of kleiner aandeel toe te rekenen.

Een insteek die hierbij kan worden gekozen is gebaseerd op het causaliteitsbeginsel. Wat is de belangrijkste reden voor de activiteit. Aan die activiteit kan dan een groter aandeel worden toegekend.

Ook het causaliteitsbeginsel geeft in dit geval geen oplossing. Er is niet één belangrijkste activiteit aan te wijzen. Om het aandeel in de kosten van de afvalinzameling redelijkerwijs vast te stellen kan gekeken worden naar wat de gemeente opveegt. Stel dat uit een steekproef blijkt dat van al het zwerfvuil circa 25% afkomstig is van verkeerd weggegooid huishoudelijke afvalstoffen. Dan is het redelijk om 25% van de kosten toe te rekenen aan de afvalstoffenheffing.

Uit de werkwijze bij de zakenkundige methode kan worden opgemaakt dat niet kan worden volstaan met het overnemen van percentages van andere gemeenten. Het aandeel huishoudelijke afvalstoffen zal in een stedelijk gebied waarschijnlijk hoger zijn dan in een landelijk gebied. In landelijk gebied zal het aandeel bladafval waarschijnlijk hoger zijn. Dat verstopt het riool. Toepassing van dezelfde methode zal dan een relatief hoger aandeel voor de rioolheffing opleveren. Zaak is om een inschatting van de eigen gemeentelijke situatie te maken.

Stap 4 resulteert in een bedrag of een percentage van de kosten die van de gezamenlijke en gemengde activiteiten in het kostenverhaal kunnen worden betrokken.



Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 4. De opgenomen bedragen en percentages zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

ACTIVITEIT	BEDRAG	GEMENGDE ACTIVITEIT	Toerekening	TOELICHTING	Verhaalbare kosten
<b>Inzameling</b>					
Kapitaallasten voertuigen	300.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	222.000
Exploitatie voertuigen	100.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	74.000
Exploitatie inzamelmiddelen	150.000	nee	100%		150.000
Personeelskosten	Pm				
Inzamelcontract (uitbesteding)	Pm				
Overige inzamelkosten	80.000	Ja	25%	Toerekening veegkosten	20.000
Inzameling milieustraat	Pm				
<b>Verwerking</b>					
Overslag- en transportkosten					
Verwerkingskosten					
Opbrengsten					
Contract (uitbesteding)					
<b>Beleidskosten</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige beleidskosten					
<b>Communicatie</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige communicatiekosten (materiaal, advertentie)					
<b>Handhaving</b>					
Personeelskosten					

Inhuur derden					
Overige handhavingkosten (materiaal)					
Opruimen en verwerken clandestiene stort					

## STAP 5: TOEVOEGEN OVERIGE KOSTEN

Stap 5 ziet op kosten die niet specifiek de inzamelplicht betreffen. De perceptiekosten van de belastingheffing mogen in het kostenverhaal worden betrokken. Ook de compensabele BTW die op de activiteiten drukt kan worden meegenomen in het kostenverhaal.

### Perceptiekosten van de heffing

Naast de kosten van het nakomen van de inzamelplicht kunnen ook de kosten worden meegenomen die gepaard gaan met de belastingheffing. Net als bij de zorgplichten kunnen de integrale kosten van de heffing in rekening worden gebracht. De controlevraag uit stap 2 kan ook hierbij dienst doen. Enigszins anders geformuleerd luidt deze:

**Controlevraag: Welke activiteiten verricht de gemeente als gevolg van de belastingheffing?**

Voor de berekening van de integrale perceptiekosten moeten de stappen uit dit stappenplan nogmaals worden doorlopen. Activiteiten die volledig aan een specifieke belasting kunnen worden toegerekend (opleggen aanslagen afvalstoffenheffing) en het vaststellen van gezamenlijke activiteiten (de gemeentelijke belastinggids). Die gezamenlijke activiteiten moeten over de verschillende heffingen worden verdeeld, conform stap 4.

Tot de perceptiekosten van de heffing behoren ook de kosten van bezwaar en beroep tegen de aanslagen. Deze activiteiten staan in een rechtstreeks verband met de belastingheffing. In de wetsgeschiedenis wordt aangegeven dat de kosten van algemene bezwaar-, beroep- en inspraakprocedures niet kunnen worden verhaald. De specifiek tegen de aanslagen gerichte bezwaren en beroepen vallen niet onder de uitzondering. Die horen bij de perceptiekosten

Tot de perceptiekosten van de heffing rekenen sommige gemeenten ook de kosten van kwijtschelding, de kosten van oninbaar en de verlagingen naar aanleiding van bezwaarschriften. Dat is geen verkeerde methode en dus toegestaan. En andere wijze van het verrekenen van deze 'kosten' is het verminderen van de geraamde opbrengsten. Beide handelwijzen leiden tot hetzelfde netto resultaat en zijn toegestaan.

## Compensabele BTW

De compensabele BTW die kan worden toegerekend aan activiteiten waarvan de kosten worden verhaald komt ook in aanmerking voor kostenverhaal. Hoe dat wordt vastgelegd is afhankelijk van de wijze waarop deze BTW in de gemeentelijke begroting is opgenomen. Als de compensabele BTW in de begroting niet is toegerekend aan individuele producten moeten financiële deskundigen de BTW-component apart vaststellen. Hanteert de gemeente een algemeen percentage gemeentebreed dan volstaat dat percentage.

### Opmerking:

De compensabele BTW mag worden toegerekend omdat de vergoeding die gemeenten ontvangen een sigaar uit eigen doos is. Het BTW-compensatiefonds is gevuld met gelden die zijn onttrokken aan het gemeentefonds. Gemeentegeld dus. Als gemeenten BTW, die voorheen niet aftrekbaar was en dus in de kosten zat, niet meer mee kunnen nemen ontstaat er een gat. Dat de gemeente deze kosten mag meenemen is dus te verklaren.

De VNG is van mening dat de rijksoverheid maatregelen moet nemen zodat de compensabele BTW in de toekomst uit de heffing kan worden gehaald. Allereerst doet het vreemd aan dat de gemeente de BTW terugkrijgt en toch kan verhalen. Dat is de burger lastig uit te leggen. Verder leidt het toerekenen van compensabele BTW aan individuele heffingen tot administratieve lasten. De rijksoverheid zou voor het deel van de compensabele BTW dat betrekking heeft op heffingen de uitname uit het gemeentefonds ongedaan moeten maken. Dat leidt tot een heffing die beter is uit te leggen, rechtstreeks financieel voordeel bij de burger en tot vermindering van de administratieve lasten

Stap 5 leidt tot het toevoegen van een aantal kostenposten. De opgenomen bedragen en percentages zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

ACTIVITEIT	BEDRAG	GEMENGDE ACTIVITEIT	Toerekening	TOELICHTING	Verhaalbare kosten
<b>Inzameling</b>					
Kapitaallasten voertuigen	300.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	222.000
Exploitatie voertuigen	100.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	74.000
Exploitatie inzamelmiddelen	150.000	nee	100%		150.000
Personeelskosten	Pm				
Inzamelcontract (uitbesteding)	Pm				
Overige inzamelkosten	80.000	Ja	25%	Toerekening veegkosten	20.000
Inzameling milieustraat	Pm				
<b>Verwerking</b>					
Overslag- en					

transportkosten					
Verwerkingskosten					
Opbrengsten					
Contract (uitbesteding)					
<b>Beleidskosten</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige beleidskosten					
<b>Communicatie</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige communicatiekosten (materiaal, advertentie)					
<b>Handhaving</b>					
Personeelskosten					
Inhuur derden					
Overige handhavingkosten (materiaal)					
Opruimen en verwerken clandestiene stort					
<b>Overig</b>					
Perceptiekosten afvalstoffenheffing					
Doorbelastingen andere afdelingen					
Toerekenbare BTW					

## **STAP 6: ONDERZOEK BIJZONDERHEDEN**

Voor elke gemeentelijke dienst kan er iets bijzonders zijn en dat moet in deze stap worden nagegaan. Wettelijke regelingen, gemeentelijke keuzes of rechterlijke uitspraken kunnen voor uitzonderingen zorgen. Om deze stap te voltooien moet met zoveel mogelijk kennis van zaken het hele kostenplaatje nogmaals worden nagelopen. Deze stap is daarmee tegelijkertijd een definitieve controle van de kostenopstelling.

Er vanuit gaande dat er binnen de gemeente voldoende basiskennis aanwezig is bestaat deze stap uit de volgende elementen:

### **Analyse recente ontwikkelingen**

Zijn er wijzigingen in wet- en regelgeving?

Het is zaak om de raming van de kosten te baseren op de meest recente stand van zaken. Het overzicht regelgeving van de VNG is een goede basis om inzicht te krijgen in de recente wijzigingen en de aanstaande wijzigingen in de regelgeving ([www.vng.nl](http://www.vng.nl) <beleidsterrein belastingen>).

Ook de jurisprudentie moet naar de meest recente stand van zaken worden meegewogen. De database jurisprudentie van de VNG is hiervoor de standaard. In deze database staan samenvattingen van uitspraken gesorteerd per heffing. Indien nodig voorzien van een noot gericht op de gemeentelijke praktijk. De database is niet vrij toegankelijk, er moet een wachtwoord voor worden aangevraagd. Gemeenteambtenaren kunnen deze kosteloos aanvragen via <http://jdb.vng.nl/djb/contents/Register.asp>

### **Analyse eigen organisatie**

In de eerste stappen van dit stappenplan is al uitvoerig het proces rond de inzamelplicht bestudeerd. Het is goed om ook aan het eind van de kostenonderbouwing nogmaals naar de organisatie te kijken. In de eerste stappen wordt vooral gekeken naar de aard van de activiteiten. In deze stap dient vooral door de 'kostenbril' gekeken te worden. Wat springt er qua kosten uit? Is daar een verklaring voor. Zijn er bijvoorbeeld speciale projecten die nader bekeken moeten worden?

Een specifiek onderwerp voor de kostenonderbouwing van afvalinzameling zijn de vergoedingen die de gemeente ontvangt. De kosten die via de afvalstoffenheffing in rekening gebracht mogen worden zijn de kosten die op de gemeente drukken. Een bijdrage in de kosten van een derde wordt op de kosten in mindering gebracht. De bijdrage uit het afvalfonds is dus een negatieve kostenpost. Voor een duidelijk overzicht in de kosten en de bijdragen is het aan te raden de totale kostenpost op te voeren en de bijdragen als afzonderlijk zichtbare posten te presenteren.

In principe is het ook niet onjuist als de bijdragen in de kosten bij de geraamde baten worden gepresenteerd. Per saldo blijven de verhaalbare kosten voor de afvalstoffenheffing hetzelfde. Voor de transparantie verdient het de voorkeur om een bijdrage in de kosten aan de kostenzijde zichtbaar te maken. Dan blijven de totale kosten en de netto kosten van de gemeente in één overzicht zichtbaar. Ook voor de vergelijking van kostenposten is het

inzichtelijker dat de bijdrage, als negatieve post, aan de kostenkant wordt gepresenteerd. Het is direct te zien of verschillen aan de kostenkant zitten of dat er verschillen in de bijdrage van derden zijn.

### Analyse gemeentelijke belastingverordening

De gemeentelijke belastingverordening is een bron van informatie om de kosten nog eens kritisch tegen het licht te houden. De gemeenteraad kan keuze hebben gemaakt die gevolgen hebben voor het kostenverhaal. Als de gemeenteraad kiest voor een gezamenlijke reinigingsheffing dan zijn er twee kostenonderbouwingen nodig. Eén voor de inzameling van de huishoudelijke afvalstoffen en één voor de inzameling van het bedrijfsafval. Toerekening van het redelijk deel aan de beide heffing vindt plaats op de manier van stap 4.

Stap 6 resulteert in de definitieve opstelling van de kosten voor het betreffende jaar. De opgenomen bedragen en percentages zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

ACTIVITEIT	BEDRAG	GEMENGDE ACTIVITEIT	Toerekening	TOELICHTING	Verhaalbare kosten
<b>Inzameling</b>					
Kapitaallasten voertuigen	300.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	222.000
Exploitatie voertuigen	100.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	74.000
Exploitatie inzamelmiddelen	150.000	Nee	100%		150.000
Personeelskosten	Pm				
Inzamelcontract (uitbesteding)	Pm				
Overige inzamelkosten	80.000	Ja	25%	Toerekening veegkosten	20.000
Inzameling milieustraat	Pm				
<b>Verwerking</b>					
Overslag- en transportkosten					
Verwerkingskosten					
Opbrengsten					
Contract (uitbesteding)					
<b>Beleidskosten</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige beleidskosten					

<b>Communicatie</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige communicatiekosten (materiaal, advertentie)					
<b>Handhaving</b>					
Personeelskosten					
Inhuur derden					
Overige handhavingkosten (materiaal)					
Opruimen en verwerken clandestiene stort					
<b>Overig</b>					
Perceptiekosten afvalstoffenheffing					
Doorbelastingen andere afdelingen					
Toerekenbare BTW					
Bijdrage afvalfonds	-/- pm	Nee	100%		-/- pm

## STAP 7 DE KOSTENOPSTELLING IN MEERJARIG PERSPECTIEF

Als de kosten voor een individueel jaar zijn vastgesteld is het nog niet klaar. De toets aan de opbrengstlimiet is een toets aan de jaarlijkse geraamde lasten en baten. Dat betekent echter niet dat de kostenopstelling geen jaaroverschrijdende elementen kan bevatten.

Voor het opnemen van jaaroverschrijdende elementen kunnen meerdere redenen zijn zoals:

- Er wordt een behoorlijke stijging/daling van de lasten in de komende jaren verwacht
- In het onderhavige jaar is er sprake van een piek in de kosten
- Er wordt in de nabije toekomst een eenmalige grote meevaller verwacht
- In het onderhavige jaar is sprake van een piek in de baten

### 1. meerjarenperspectief aan de lastenkant

Schommelingen in de lasten kan de gemeente opvangen door in de kostenopstelling een dotatie aan een voorziening op te nemen. In een jaar met meer dan gemiddelde lasten wordt

een bedrag aan de voorziening onttrokken. In een jaar met minder lasten wordt als extra kostenpost een bedrag aan de voorziening toegevoegd.  
Op deze wijze kunnen ongewenste tariefschommelingen worden voorkomen.

De introductie van een voorziening kan ook zinvol zijn als er een structurele verhoging van de lasten aan zit te komen. Om te voorkomen dat een plotselinge tariefsprong nodig is kan de gemeente er voor kiezen geleidelijk naar het nieuwe hogere tarief toe te groeien. In de eerste jaren wordt dan vanuit het tarief een dotatie aan de voorziening gedaan. Na de kostensprong wordt de voorziening afgebouwd.

### ***Reserves en voorzieningen***

In gemeentelijke begrotingen wordt gewerkt met reserves en voorzieningen. De raad heeft de zeggenschap over de aanwending van reserves. De raad stelt vast waarvoor de reserve wordt aangewend. Bij veranderende inzichten kan de raad de bestemming van de reserve wijzigen. Een reserve voor de afvalinzameling kan dus door de raad uiteindelijk worden herbestemd voor een ander doel.

Bij een voorziening heeft de raad die zeggenschap niet. Een voorziening legt een gemeente aan als er kosten zijn waar nog geen uitgaven tegenoverstaan. Groot onderhoud, bijvoorbeeld. Door het huidige gebruik van een productiemiddel is over vijf jaar groot onderhoud nodig. De kosten van dat groot onderhoud worden nu al veroorzaakt maar de uitgave vindt over vijf jaar plaats. Daarom wordt er nu al geld opzij gelegd. Het dan is natuurlijk niet de bedoeling dat na drie jaar het opzij gelegde geld een andere bestemming krijgt. Immers, de uitgave zit er aan te komen. Middelen die in een voorziening zijn opgenomen mogen daarom niet door de raad worden herbestemd.

De afvalstoffenheffing is een bestemmingsbelasting. Middelen die in de kostenraming van de heffing zijn opgenomen moeten aan het nakomen van de inzamelplicht worden besteed. Ook de geraamde inkomsten die pas in een later jaar tot uitgaven leiden. Om te waarborgen dat deze gelden niet worden herbestemd moeten ze als een bijdrage aan een voorziening worden meegenomen. In de kostenonderbouwing kunnen dus alleen toevoegingen aan een voorziening worden opgenomen. De heffing kan niet worden ingezet om reserves op te bouwen.

Onttrekkingen aan reserves zijn keuzes van de raad. Vanzelfsprekend mag de raad wel besluiten om reserves ten besteden aan de afvalinzameling.

Stap 7 leidt tot een analyse van het meerjarenperspectief en indien gewenst, het opnemen van een dotatie aan de voorziening in de kostenopstelling. Het voorbeeld hieronder is de standaardactiviteitenlijst voor de afvalstoffenheffing. Een toelichting op de standaard activiteitenlijst staat in het volgende hoofdstuk. De opgenomen bedragen en percentages zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

<b>ACTIVITEIT</b>	<b>BEDRAG</b>	<b>GEMENGDE ACTIVITEIT</b>	<b>Toerekening</b>	<b>TOELICHTING</b>	<b>Verhaalbare kosten</b>
<b>Inzameling</b>					
Kapitaallasten voertuigen	300.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	222.000
Exploitatie voertuigen	100.000	Ja	74%	Overig bedrijfsafval	74.000



Exploitatie inzamelmiddelen	150.000	Nee	100%		150.000
Personeelskosten	Pm				
Inzamelcontract (uitbesteding)	Pm				
Overige inzamelkosten	80.000	Ja	25%	Toerekening veegkosten	20.000
Inzameling milieustraat	Pm				
<b>Verwerking</b>					
Overslag- en transportkosten					
Verwerkingskosten					
Opbrengsten					
Contract (uitbesteding)					
<b>Beleidskosten</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige beleidskosten					
<b>Communicatie</b>					
Personeelskosten					
Onderzoek en advies (inhuur)					
Overige communicatiekosten (materiaal, advertentie)					
<b>Handhaving</b>					
Personeelskosten					
Inhuur derden					
Overige handhavingkosten (materiaal)					
Opruimen en verwerken clandestiene stort					
<b>Overig</b>					
Perceptiekosten					

afvalstoffenheffing					
Doorbelastingen andere afdelingen					
Toerekenbare BTW					
Bijdrage afvalfonds	-/- pm	Nee	100%		-/- pm
<b>Meerjarig perspectief</b>					
toevoeging voorziening					
<b>TOTAAL</b>					

## Hoofdstuk 5

### Toelichting op het standaard activiteitenoverzicht

De standaard activiteitenlijst zoals hierboven in het stappenplan is opgenomen hoeft niet de activiteitenlijst te zijn zoals de gemeente die zelf heeft opgesteld. De begroting en de activiteiten zijn in de gemeente waarschijnlijk anders benoemd en geclusterd. Het is nadrukkelijk wel de bedoeling dat de gemeentelijke activiteitenlijst uiteindelijk wordt opgesteld volgens de indeling van de hoofdcategorieën van het standaardoverzicht. De gemeente zal de eigen activiteiten moeten indelen naar de categorieën van het standaardoverzicht. Als er activiteiten zijn die niet in het standaard overzicht zijn onder te brengen kan dit worden gemeld via [belastingen@vng.nl](mailto:belastingen@vng.nl)

De standaard indeling geeft een grotere transparantie in de vergelijking tussen gemeenten. Hierdoor wordt het mogelijk activiteiten en kosten te vergelijken terwijl de verschillen zichtbaar blijven.

#### **De activiteiten**

De vetgedrukte activiteiten betreffen de hoofdcategorieën ter nakoming van de inzamelplicht en het realiseren van de heffing. De indeling is gebaseerd op de gemeentelijke afvalmonitor van Senter Novem. Om tot een transparante kostenonderbouwing te komen is het noodzakelijk dat de indeling in de hoofdcategorieën door elke gemeente wordt gevolgd. De activiteiten die niet vetgedrukt zijn opgenomen in het standaardoverzicht zijn een inschatting van de activiteiten die worden ondernomen ter nakoming van de inzamelplicht. Het strekt tot de aanbeveling om zoveel mogelijk de indeling van het standaardoverzicht te volgen.

## Hoofdstuk 6

# Toelichting op de beleidskeuzes voor de heffing

Het model kostenonderbouwing leidt tot een overzicht van de totale kosten die via de heffing in rekening gebracht kunnen worden. De heffing mag kostendekkend zijn, het hoeft niet. Ook de wijze waarop gemeenten de heffing inrichten kent een grote mate van vrijheid. Afhankelijk van politieke keuzes, beleidsmatige doelstellingen en plaatselijke omstandigheden kan iedere gemeente maatwerk leveren bij het verhalen van de kosten. Transparantie bij de volledige kosten is dus nog geen transparantie voor de heffing.

### **Mate van kostendekkendheid**

Gemeenten mogen alle kosten verhalen maar dat hoeft niet. Er kunnen verschillende redenen zijn waarom gemeenten er voor kiezen om niet alle kosten te verhalen. Daaraan kunnen tijdelijke motieven ten grondslag liggen maar gemeenten kunnen ook permanent minder dan alle kosten in rekening brengen.

Bijvoorbeeld als de lasten van de afvalstoffenheffing met forse sprongen stijgen en de gemeente kiest voor een geleidelijke aanpassing van het tarief. Het verschil tussen de lastenstijging en de (kleinere) stijging van de heffing wordt dan uit de reserves opgevangen. Incidentele meevallers kunnen ook via de afvalstoffenheffing aan de burger ten goede komen. Dat leidt dan tot een tijdelijke verlaging van de kostendekkendheid.

Een structurele oorzaak van een minder dan volledige kostendekkendheid kan liggen in het risicobeleid van de gemeente. Door een deel van de kosten via de OZB in rekening te brengen loopt de gemeente minder risico dat de heffing onderuit gaat bij de belastingrechter. Zelfs als de gemeente kosten in de heffing heeft opgenomen die de rechter afwijst is er nog geen probleem. Door de lagere kostendekkendheid is er een marge bij de eis dat de heffing niet meer dan kostendekkend mag zijn<sup>3</sup>.

Gemeenten kunnen er ook voor kiezen om een deel van de kosten via de OZB te verhalen. In feite betalen de burgers dan een deel van de inzamelkosten op basis van de WOZ-waarde (immers de heffingsmaatstaf van de OZB). Het gedeelte dat de gemeente via de afvalstoffenheffing verhaalt kan dan met een andere maatstaf in rekening worden gebracht.

### **Buiten het kostenverhaal houden van specifieke activiteiten**

Gemeenten kunnen de keuze maken dat ze het niet wenselijk vinden om alle activiteiten daadwerkelijk te verhalen via de afvalstoffenheffing.

Dat de gemeente een schone en frisse indruk maakt is in het belang van alle burgers. Sommige gemeente kiezen er daarom voor om de kosten van straatvegen te financieren uit de algemene middelen of een algemene belasting (OZB). De kosten van straatvegen die aan de afvalstoffenheffing zouden kunnen worden toegerekend worden dan niet in de heffing betrokken.

---

<sup>3</sup> Door een recente uitspraak is dit risico belangrijk kleiner dan voorheen. Bij een meer dan kostendekkende heffing is nu de hoofdregel dat de aanslag proportioneel wordt verlaagd ( Hoge Raad, 10 april 2009, nr. 43747, LJN: BC3691, vng- 2977)

### ***Kwijtschelding***

De kwijtschelding van de afvalstoffenheffing is een bijzondere activiteit. De wetgeving geeft aan dat de gemeente moet uitgaan van een netto raming van de baten lasten. In het stappenplan komt dat tot uitdrukking door het opnemen van negatieve kosten (een bijdrage in de kosten van een derde). Kwijtschelding is naar de letter geredeneerd een vermindering van de baten. Omdat op basis van ervaringen rekening mag worden gehouden met een bepaald percentage aan kwijtschelding van belastingaanslagen zal de gemeente bij de raming van de baten hiermee rekening houden.

Sommige gemeenten benaderen de kwijtschelding precies andersom. De bedragen die met de kwijtschelding gemoeid zijn worden als kostenpost opgevoerd. Daar is niks mis mee, beide methoden leiden tot dezelfde uitkomst. Degenen die niet voor kwijtschelding in aanmerking komen betalen (iets) meer afvalstoffenheffing.

In sommige gemeenten wordt dit niet rechtvaardig geacht. Kwijtschelding van belastingen wordt als onderdeel van het armoedebeleid gezien en de middelen voor de kwijtschelding worden uit het budget van het armoedebeleid gehaald. Voor de transparantie van de heffing is het van belang dat de gemeente aangeeft hoe de middelen voor de kwijtschelding worden verhaald

### **De maatstaf van heffing**

Zoals in hoofdstuk 2 is aangegeven kan de maatstaf van heffing grote invloed hebben op de hoogte van individuele aanslagen. Voor de transparantie van de heffing is informatie over de maatstaf van heffing van groot belang.

De maatstaf van heffing kan binnen één verordening verschillen. Zo kan de gemeente een vast bedrag per perceel heffen maar daarnaast ook een variabel bedrag naar rato van het afvalaanbod.

Voor de verantwoording bij de belastingrechter heeft een goede motivering van de maatstaf van heffing toegevoegde waarde. Gemeenten hebben een grote mate van vrijheid bij de vormgeving van de heffing maar deze is niet ongelimiteerd. Uit artikel 219 Gemeentewet en de wetsgeschiedenis bij dit artikel kan de volgende driedeling worden gemaakt.

1. De heffing mag **niet** worden gebaseerd op het inkomen, de winst of het vermogen.
2. De heffing mag **wel** worden gebaseerd op het profijtbeginsel of het kostenveroorzakingsbeginsel
3. Ook mag de heffing worden gebruikt ter ondersteuning van beleidsdoelstellingen maar in dat geval mag er geen sprake zijn van willekeurige en/of onredelijke belastingheffing.

Vooral als de afvalstoffenheffing elementen bevat die onder categorie 3 vallen is een toelichting noodzakelijk. Gemeenten die financiële prikkels in de afvalstoffenheffing opnemen om gewenste ontwikkelingen te ondersteunen zullen dus moeten aangegeven welke beleidsdoelstellingen worden gediend. Voor een verschillende behandeling is een (objectieve) rechtvaardigingsgrond nodig. Het onderdeel beleidskeuzes is een logische plek om deze informatie vast te leggen.

### **Het tariefstelsel**

De afvalstoffenheffing wordt geheven van gebruikers van percelen waar geregeld huishoudelijke afvalstoffen kunnen. Gemeenten kunnen differentiëren naar huishoudenomvang, hoeveelheid afval, frequentie van het aanbieden etc. Daarnaast kunnen gemeenten alle kosten via de jaarlijkse heffing in rekening brengen of niet. Het is niet

ongebruikelijk dat voor grof huishoudelijke afval en andere incidentele diensten aparte tarieven in rekening worden gebracht. In dat geval is het informatief om aan te geven welk deel van de kosten wordt bestreden uit de incidentele heffingen en welk deel via de jaarlijkse aanslagen wordt doorberekend.

### **Het vrijstellingenbeleid**

Uitgangspunt is dat alle belastingplichtigen in de heffing worden betrokken. Anders komt de gemeente in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Vrijstelling zijn alleen mogelijk indien de gemeente daarvoor een rechtvaardigingsgrond heeft die niet in strijd is met de aard van de heffing. Bij de afvalstoffenheffing zijn niet veel rechtvaardigingsgronden te bedenken om vrijstellingen op te baseren. Op een alternatieve wijze kan de gemeente wel bereiken dat de afvalstoffenheffing niet in rekening hoeft te worden gebracht.

#### ***Voorbeeld:***

In de gemeente staat een bejaardentehuis waar in een centrale keuken de maaltijden worden klaargemaakt. Voor de afvoer van dat afval heeft het tehuis een contract met een inzamelaar. De (kleine) hoeveelheden afval die in de wooneenheden in het tehuis ontstaan worden ook centraal ingezameld en met de inzamelaar meegegeven. Naar de letter van de wetgeving zijn de wooneenheden in het bejaardentehuis voldoende zelfstandig en zijn het percelen waar geregeld huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan. Voor de 250 wooneenheden zou de gemeente dus 250 aanslagen moeten sturen terwijl feitelijk geen afval aan de gemeente wordt aangeboden. De gemeente acht het ongewenst om de aanslagen op te leggen. Een vrijstelling in de belastingverordening is niet mogelijk. Wel kan de gemeente stoppen met inzamelen bij het bejaardentehuis. De gemeente komt haar inzamelplicht dan niet na. En als de gemeente de inzamelplicht ter zake van een perceel niet nakomt vervalt de rechtsgrond om een aanslag afvalstoffenheffing op te leggen.

Het (bewust) niet nakomen van de inzamelplicht omdat het niet nodig is (er zijn zelf maatregelen getroffen), kan de gemeente ook doen bij bijvoorbeeld campings met seizoensplaatsen.

Omdat vrijstellingen het aantal belastingplichtigen beïnvloeden die de kosten dragen is het voor een goed inzicht in de heffing nodig de vrijstellingen te benoemen en het aantal belastingplichtigen dat onder de vrijstelling valt.