

HANDREIKING KOSTENTOEREKENING

leges en tarieven

Juli 2007

Deloitte Belastingadviseurs BV
Adviesgroep WOZ en lokale heffingen, Zwolle
Deloitte Consulting BV

in opdracht van
Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Handreiking kostentoerekening leges en tarieven

Juli 2007

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 kostentoerekening leges en tarieven. Deze handreiking geeft uitvoering aan het kabinetsstandpunt zoals verwoord in de Meibrief Vereenvoudiging Vergunningen ten aanzien van de conclusies uit 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. Het kabinet heeft tevens uitgesproken dat het hecht aan het profijtbeginsel en het kostenveroorzakersbeginsel bij de beantwoording van de vraag wie de kosten van de behandeling van een vergunningaanvraag moet dragen. De Handreiking kostentoerekening gaat in op bovengenoemde 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 BV ontwikkeld in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het stuk is opgesteld in samenspraak met een klankbordgroep, bestaande uit vertegenwoordigers van de rijksoverheid, provincies, gemeenten, waterschappen en zelfstandige bestuursorganen als ook de desbetreffende koepelorganisaties. De handreiking zal jaarlijks worden geactualiseerd om zo veel mogelijk aan te sluiten bij de geldende regelgeving en praktijk.

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

Den Haag, juni 2007

DE STAATSSECRETARIS VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN
KONINKRIJKSRELATIES,

Mevrouw drs. A. Th. B. Bijleveld-Schouten

Inhoudsopgave

1. Doel van de Handreiking kostentoerekening	7
1.1. Inleiding	7
1.1.1. Aanleiding onderzoeksopdracht Handreiking kostentoerekening	7
1.2. Probleemstelling	8
1.3. Leeswijzer	9
1.4. De doorberekening van kosten kent vier hoofdknelpunten	10
2. Wettelijke grondslagen van de rechten en tarieven	12
2.1. Provinciale belastingen, rechten en heffingen	13
2.1.1. Provinciale rechten	13
2.1.1.1. Provinciale gebruiksrechten	14
2.1.1.2. Provinciale genotsrechten	14
2.1.2. Grondwaterheffing	15
2.2. Gemeentelijke belastingen, rechten en heffingen	15
2.2.1. Gemeentelijke rechten	16
2.2.1.1. Gemeentelijke gebruiksrechten	17
2.2.1.2. Gemeentelijke genotsrechten	17
2.2.1.3. Vermakelijkheidsrechten	18
2.2.2. Gemeentelijke heffingen	19
2.2.2.1. Rioolheffing	19
2.2.2.2. Afvalstoffenheffing	20
2.3. Waterschapsbelastingen, rechten en heffingen	21
2.3.1. Waterschapsrechten	22
2.3.1.1. Gebruiksrechten van waterschappen	22
2.3.1.2. Genotsrechten van het waterschap	22
2.3.1.3. Waterschapsleges	22
2.3.2. Waterverontreinigingsheffing	23
2.4. Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk	25
2.5. Belastingen, rechten en heffingen van zelfstandige bestuursorganen	25
2.5.1. Kaderwet zelfstandige bestuursorganen	25
2.5.1.1. Inleiding ZBO's	25
2.5.1.2. Kaderwet	26
2.5.3. ZBO voorbeelden	27
3. Kostentoerekening	30
3.1. Verhaal van directe en indirecte kosten	30
3.2. Directe kosten	31
3.3. Indirecte kosten	32
3.4. Omzetbelasting	34
3.5. Afschrijving, bijdragen aan bestemmingsreserves en (vervangings-) voorzieningen	35
3.6. Rentekosten	36
3.7. Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten	36

4. Indeling in groepen	37
4.1. Inleiding	37
4.2. Conclusie	38
5. Uitgangspunten kostentoerekening	39
5.1. Dienstverlening	39
5.1.1. Vergunning of ontheffing	39
5.1.2. Ongevraagd verleende vergunning	40
5.1.3. Rioolrechten	40
5.1.4. Vergunning of ontheffing van rechtswege	40
5.1.5. Ambtshalve vergunning	41
5.1.6. Verklaring van geen bezwaar	41
5.1.7. Tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan	41
5.1.8. Gedoogbeschikking	42
5.1.9. Melding of kennisgeving	43
5.1.10. Hercontrole	43
5.1.11. Aanschrijving	43
5.1.12. Weigering om een dienst af te nemen	43
5.1.13. Beperking en bestrijding van gevaar en rampen	44
6. Kostenverdeelmethodes	45
6.1. Besluit begroting en Verantwoording provincies en gemeenten	45
6.1.1. Het programmaplan	46
6.1.2. De paragrafen	47
6.1.3. Overzicht baten en lasten	48
6.1.4. Uiteenzetting financiële positie	49
6.2. Comptabiliteitsvoorschriften uit 1995	49
6.3. Boekhoudregels Rijk en ZBO's	50
6.3.1. Boekhoudregels Rijk	50
6.3.2. Boekhoudregels ZBO's	50
6.4. (Egalisatie)voorzieningen en reserves	51
6.5. Kostenverdeelmethodes	52
6.6. Verdere uitwerking kostenplaatsmethode	53
6.6.1. Hulpkostenplaatsen	54
6.6.2. Kostenplaatsen	55
6.6.3. Hoofdkostenplaatsen	56
6.6.4. Kostendragers: de heffingen, rechten en tarieven	57
6.7. Vereisten voor het hanteren van de kostenplaatsenmethode	59
6.8. Kostenverdeelsleutels	60
7. Methodiek vaststellen tarief	62
7.1. Doeleinden belastingheffing	62
7.2. Grondslagen van de belastingheffing	62
7.2.1. Wettelijke voorschriften	63
7.2.2. Algemene rechtsbeginselen	63
7.2.3. Jurisprudentie	64
7.2.4. Overzicht toegestane heffingsmaatstaven	65
7.3. Kruissubsidiëring	66
7.4. Vrijstellingen, oninbaar lijden en kwijtschelding	68

7.4. Vrijstellingen, oninbaar lijden en kwijtschelding	68
7.4.1. Vrijstellingen	68
7.4.2. Oninbaar lijden en kwijtschelding	68
7.5 Subsidies en bijdragen	69
7.6. Mate van kostendekkendheid	69
7.6.1. Tarieven	70
7.6.1.1. Algemeen	70
7.6.1.2. Schriktarieven	70
7.7. Methoden voor het vaststellen van tarieven	70
8 Berekenings- en rapporteringsmodellen	72
8.1. Berekeningsmodellen	72
8.2. Rapporteringsmodellen	74
Verdiepingsteksten	80
1. Hoofdstuk 2. Achtergrond wettelijke grondslagen van de rechten en tarieven	80
2. Hoofdstuk 2.1. Provinciale belastingen, rechten en heffingen	81
3. Hoofdstuk 2.1.1.1. Provinciale gebruiksrechten, Gebruik	82
4. Hoofdstuk 2.1.1.1. Provinciale gebruiksrechten, overeenkomstig bestemming	83
5. Hoofdstuk 2.1.1.1. Provinciale gebruiksrechten, openbare dienst bestemd	84
6. Hoofdstuk 2.1.1.1. Provinciale gebruiksrechten, in beheer of in onderhoud	85
7. Hoofdstukken Provinciale / gemeentelijke / waterschappen belastingen, rechten en heffingen genotsrechten omgevingsvergunning	87
8. Hoofdstuk 2.1.2. Grondwaterheffing	93
9. Hoofdstuk 2.2. Gemeentelijke belastingen, rechten en heffingen	95
10. Hoofdstuk 2.2.1.1. Gemeentelijke gebruiksrechten, gebruik	96
11. Hoofdstuk 2.2.1.1. Gemeentelijke gebruiksrechten, overeenkomstig bestemming	97
12. Hoofdstuk 2.2.1.1. Gemeentelijke gebruiksrechten, in beheer of onderhoud	98
13. Hoofdstuk 2.2.1.1. Gemeentelijke gebruiksrechten, openbare dienst	100
14. Hoofdstuk 2.2.1.3. Vermakelijkheidsrechten	101
15. Hoofdstuk 2.2.2.1. Rioolheffing	103
16. Hoofdstuk 2.3. Waterschapsbelastingen, rechten en heffingen	105
17. Hoofdstuk 2.3.1.1. Gebruikrechten van waterschappen	106
18. Hoofdstuk 2.3.1.1. Gebruiksrechten van waterschappen, gebruik	107
19. Hoofdstuk 2.3.1.1. Gebruiksrechten van waterschappen, bestemming	108
20. Hoofdstuk 2.3.1.1. Gebruiksrechten van waterschappen openbare dienst	109
21. Hoofdstuk 2.3.1.1. Gebruiksrechten van waterschappen in beheer of onderhoud	110
22. Hoofdstuk 2.4. Belastingen, rechten en heffingen van het Rijk	112
23. Hoofdstuk 2.5.1.1. Kaderwet, aanleiding tot het invoeren van de kaderwet	114
24. Hoofdstuk 2.5.1.2. Kaderwet, overgangsbepaling	115
25. Hoofdstuk 2.5.1.2. Kaderwet, verantwoording	116
26. Hoofdstuk 2.5.3. Dienst wegverkeer	120
27. Hoofdstuk 2.5.3. Opta	122
28. Hoofdstuk 2.5.3. AFM	125
29. Hoofdstuk 2.5.3. Luchtverkeersleiding Nederland	131
30. Hoofdstuk 2.5.3. CTB	133

31. Hoofdstuk 2.5.3. het Kadaster	135
32. Hoofdstuk 3.2. Directe kosten, rioolheffing	137
33. Hoofdstuk 3.2. Directe kosten, personeelskosten	138
34. Hoofdstuk 3.2. Directe kosten, huisvestingskosten	139
35. Hoofdstuk 3.2. Directe kosten, specifieke automatiseringskosten	140
36. Hoofdstuk 3.2. Directe kosten, overheadkosten	141
37. Hoofdstuk 3.3. Indirecte kosten	142
38. Hoofdstuk 3.3. Indirecte kosten, beleidsvoorbereidingen en algemene inspraakprocedure	144
39. Hoofdstuk 3.3. Indirecte kosten, Handhaving, toezicht en controle	145
40. Hoofdstuk 3.3. Indirecte kosten, bezwaar- en beroepsprocedures	151
41. Hoofdstuk 3.4. Omzetbelasting	152
42. Hoofdstuk 3.7. Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten	154
43. Hoofdstuk 5.1.3. Rioolrechten	155
44. Hoofdstuk 5.1.8. Melding of kennisgeving	156
45. Hoofdstuk 5.1.9. Hercontrole	157
46. Hoofdstuk 6.2. Comptabiliteitsvoorschriften, definities beleidsproducten	158
47. Hoofdstuk 6.4. Reserves	161
48. Hoofdstuk 6.5. Kostenallocaties methoden	163
49. Hoofdstuk 6.6.4. BBV	165
50. Hoofdstuk 7.2.1. Jurisprudentie	166
51. Hoofdstuk 7.2.2. Gelijkheidsbeginsel	169
52. Hoofdstuk 7.2.3. Kostendekking	171
53. Hoofdstuk 7.4.1. Vrijstelling legesheffing	173
54. Hoofdstuk 7.5. Verfijningsuitkeringen	174
55. Hoofdstuk 7.6.1.1. Tariefstelling	175
56. Hoofdstuk 6.2. Kosten- en opbrengstensoorten	176
57. Hoofdstuk 6.2 Kostendragers	177
58. Hoofdstuk 6.2 Artikel 5	178
 Notenlijst	 179

1. DOEL VAN DE HANDREIKING KOSTENTOEREKENING

1.1. Inleiding

1.1.1 Aanleiding onderzoeksopdracht Handreiking kostentoerekening

Het onderwerp leges is in diverse fora en projecten voorwerp van aandacht geweest. 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 ⁽²⁾ gemeend om de regeldruk te moeten verminderen. De Minister van Economische Zaken heeft daartoe medio 2004 de Taskforce Vereenvoudiging Vergunningen ⁽³⁾ ingesteld. 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 ⁽⁴⁾.

Het kabinet heeft aan de oproep van de Taskforce gehoor gegeven en vervolgens de aanvang gemaakt met het Project Vereenvoudiging Vergunningen ⁽⁵⁾. 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 vergunningenstelsels en een onderzoek naar de leges ⁽⁶⁾.

Nog voordat het kabinet was begonnen met het Project Vereenvoudiging Vergunningen, was door het Tweede Kamerlid Van Aartsen c.s. ⁽⁷⁾ een motie ingediend. 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 Vergunningen ⁽⁸⁾ 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 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. 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, de 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 handreikingen 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.

1.3 Leeswijzer

In de hierna volgende 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 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 kostenverdeelmethodes 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 de methoden waarop tarieven vastgesteld kunnen worden. Hierbij komen thema's aan de orde zoals transparantie, kruissubsidiëring, schriktarieven, vrijstellingen en inflatiecorrectie. Tevens wordt de relatie tussen de administratie en de begroting van kosten en opbrengsten beschreven. Hoofdstuk 8 bevat berekenings- en rapporteringmodellen. In een bijlage is een toelichting op de tariefsopbouw voor de burger opgenomen.

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. De voetnoten zijn eveneens via een bijlage opgenomen.

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 menigeen als onbegrijpelijk en onwenselijk ervaren.

Daar waar de leges voor eenzelfde bouwsom volgens het onderzoek ‘Bouwleges doorgelicht’ ⁽⁹⁾ 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 Vergunningen ⁽¹⁰⁾ 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. 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. Zo zijn er diverse andere voorbeelden te noemen waar de onduidelijkheid troef is: kosten van beleidsvoorbereiding, inspraak, toezicht, handhaving en controle.

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 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 wordt geschonden als het kostenverhaal niet in een redelijke verhouding tot de dienstverlening staat. Denk hierbij aan de situatie dat het tarief vele malen hoger is dan de met de dienstverlening samenhangende kosten. Het streven naar een 100% kostendeckendheid 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. 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 ongewenst. Als een gemeente bijvoorbeeld met de legesopbrengsten van de afdeling Bouw- en woningtoezicht de lage leges van de afdeling Burgerzaken financiert, kan dat ertoe leiden, 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.

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 (achtergrond wettelijke grondslagen, verdiepingstekst 1).

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 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 ⁽¹¹⁾. Belastingen kunnen echter ook aan specifieke doelgroepen gebonden zijn, zoals hondenbezitters (hondenbelasting) of de kentekenhouder van een auto (motorrijtuigenbelasting).

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 (zie noot 11). 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 en (gemeentelijke) vermakelijkhedenrechten.

Gebruiksrechten worden aan de overheid betaald voor het gebruik van publieke voorzieningen, zoals het rioolstelsel (rioolafvoerrecht). Deze rechten worden verdeeld over de hele gemeenschap die van de voorziening in kwestie gebruik maakt. 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.

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 ⁽¹²⁾.

In verband met de formulering van de onderzoeksoopdracht worden in deze handreiking uitsluitend de rechten, heffingen en tarieven behandeld die maximaal kostendekkend mogen zijn. De zuivere belastingen en de bestemmingsheffingen 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 heffingen

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 (provinciale belastingen, rechten en heffingen, verdiepingstekst 2).

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

Zoals al in hoofdstuk 1 aangegeven, handelt deze handreiking niet over de zuivere belastingen. Daar staan immers geen rechtstreekse prestaties van de overheid aan een individu tegenover. 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.

Deze handreiking handelt ook niet over de bestemmingsheffingen, (bodembeschermingsheffing, nazorgheffing stortplaatsen, en ontgrondingenheffing) Net als bij de zuivere belastingen staan tegen over deze heffingen 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 bestemd voor het dekken van specifieke kosten. De geraamde baten daarvan mogen niet hoger zijn dan de geraamde lasten (maximaal 100% kostendekkend).

In het kader van deze handreiking, worden alleen die provinciale rechten en tarieven behandeld die geheven worden wegens een individuele prestatie (gebruiks- en genotsrechten). De geraamde baten van rechten, heffingen en tarieven mogen niet hoger zijn dan de geraamde lasten (maximaal 100% kostendekkend).

Een uitzondering wordt gemaakt voor de grondwaterheffing, een bestemmingsheffing. De aanleiding hiervoor is de invoering van de Waterwet in 2008. In de navolgende paragrafen worden derhalve alleen provinciale gebruiks- en genotsrechten, alsmede de grondwaterheffing nader uitgewerkt.

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 tollens 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 (verdiepingstekst 3) van bezittingen, werken of inrichtingen;
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming (verdiepingstekst 4) van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn;
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst bestemd (verdiepingstekst 5) zijn; en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij de provincie in beheer of in onderhoud (verdiepingstekst 6) zijn.

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.

De Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Verdiepingstekst 7 Wabo, wetsvoorstel 30844) regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project. De beslissing op de aanvraag voor een omgevingsvergunning wordt genomen door één bestuursorgaan: het bevoegd gezag. Dit zal veelal het College van B&W zijn. 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 leges kan worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de genotsrechten bepaling van provincie of gemeente of de behandeling van een verzoek tot vergunning van het waterschap. Voor het Rijk geldt specifieke wetgeving.

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

Een waarschuwing voor het gebruik van modellen in het algemeen is op zijn plaats. Tenzij in een wet anders is aangegeven, kunnen alleen de begrote werkelijke kosten van dienstverlening worden verhaald. Het hanteren van normen, vaste bedragen, gemiddelden of

andere grootheden in modellen, die niet exclusief zijn afgeleid van de feitelijke kosten (en opbrengst) structuur van de heffende instantie, zonder een onderbouwing naar de lokale situatie, heeft ernstige risico's in zich. 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 aantoonde 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.

2.1.2 Grondwaterheffing (artikel 48 Grondwaterwet/artikel 7.4 Waterwet)

Met ingang van 2008 worden alle wetten die betrekking hebben op het waterbeheer in één wet geïntegreerd: de Waterwet. Ook de Grondwaterwet wordt 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 ⁽²⁰⁾. Deze provinciale grondwatertaken en de noodzakelijke bekostiging daarvan rechtvaardigen dat de in artikel 48 Grondwaterwet opgenomen bevoegdheid om een grondwaterheffing in te stellen, in de Waterwet wordt gecontinueerd.

Artikel 7.4 Waterwet verleent provinciale staten de bevoegdheid om een heffing in te stellen wegens het onttrekken van grondwater. 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 zal worden opgenomen in de Waterschapswet. De in de Waterwet opgenomen regeling (verdiepingstekst 8) komt in hoge mate overeen met artikel 48 Grondwaterwet.

De houders van inrichtingen die bestemd zijn om grondwater te onttrekken, zijn de belastingplichtigen. Als grondslag voor de heffing geldt de onttrokken hoeveelheid water. 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.

2.2 Gemeentelijke belastingen, rechten en heffingen

Gemeenten dekken ruim 16% van hun kosten uit eigen heffingen. De overige uitgaven worden gedekt via een algemene uitkering uit het gemeentefonds, specifieke uitkeringen, alsmede via rendement op eigen vermogen. Om een compleet beeld te krijgen van de verschillende heffingen (verdiepingstekst 9) die gemeenten kunnen heffen, volgt hieronder een limitatieve opsomming van deze heffingen.

1. Onroerende-zaakbelastingen;
2. Roerendezaakbelastingen;
3. Baatbelasting;
4. Forensenbelastingen;
5. Toeristenbelasting;

6. Parkeerbelastingen;
7. Hondenbelasting;
8. Reclamebelasting;
9. Precariobelasting;
10. Rioolheffing;
11. Gebruiksrechten;
12. Genotrechten;
13. Vermakelijkheidsrechten; en
14. Afvalstoffenheffing.

De OZB, roerendezaakbelastingen, forensenbelastingen, toeristenbelastingen, 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 ⁽²⁴⁾. Een gemeente kan de toeristenbelasting, parkeerbelasting of hondenbelasting wel als bestemmingsheffing gebruiken en de opbrengsten aanwenden voor voorzieningen ten behoeve van toeristen ⁽²⁵⁾ respectievelijk parkeren, respectievelijk honden, maar is dat niet verplicht ⁽²⁶⁾.

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 baatbelasting is een bestemmingsbelasting waarbij maximaal 100% van de kosten van gemeentelijke voorzieningen over een bepaalde groep omgeslagen mogen worden. Ook daarover handelt deze handreiking niet. Ook de afvalstoffenheffing is een bestemmingsbelasting, deze wordt in afwijking van de hoofdregel wel behandeld omdat met de afvalstoffenheffing een zelfde kostensoort kan worden gedekt als met de reinigingsheffing (die onder de genotsrechten valt). De rioolheffing (anno 2008) is eveneens een bestemmingsbelasting, maar komt in de plaats van de rioolrechten (gebruiksrechten) en wordt om die reden besproken.

In het kader van deze handreiking worden alleen die gemeentelijke rechten en tarieven behandeld die geheven worden wegens een individuele prestatie (gebruiksrechten, genotsrechten, vermakelijkheidsrechten, rioolheffing en afvalstoffenheffing). De geraamde baten daarvan mogen niet hoger zijn dan de geraamde lasten (maximaal 100 % kostendekkend).

De rechten, rioolheffing en afvalstoffenheffing dienen allemaal ter dekking van bepaalde kosten en vallen derhalve binnen het kader van deze handreiking. In de navolgende paragrafen worden deze heffingen nader uitgewerkt.

2.2.1 Gemeentelijke rechten

De rechten die gemeenten kunnen heffen zijn te onderscheiden in gebruiks-, genots- en vermakelijkhedenrechten.

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 (27). De Hoge Raad bevestigt deze opvatting (28).

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, havengelden voor het gebruik met een vaartuig van gemeentewateren en rioolrechten voor het lozen van afvalwater op de gemeentelijke riolering.

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

1. er moet sprake zijn van gebruik (verdiepingstekst 10) van bezittingen, werken of inrichtingen;
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming (verdiepingstekst 11) van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn;
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst (verdiepingstekst 12) bestemd zijn; en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij de gemeente in beheer of in onderhoud (verdiepingstekst 13) zijn.

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.

De Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Verdiepingstekst 7 Wabo, wetsvoorstel 30844) regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen, monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project. De beslissing op de aanvraag voor een omgevingsvergunning wordt genomen door één bestuursorgaan: het bevoegd gezag. Dit zal veelal het College van B&W zijn. 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 leges kan worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de genotsrechten bepaling van provincie of gemeente of de behandeling van verzoek tot vergunning van het waterschap. Voor het Rijk geldt specifieke wetgeving.

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

Een waarschuwing voor het gebruik van modellen in het algemeen is op zijn plaats. Tenzij in een wet anders is aangegeven, kunnen alleen de begrote werkelijke kosten van dienstverlening worden verhaald. Het hanteren van normen, vaste bedragen, gemiddelden of andere grootheden in modellen, die niet exclusief zijn afgeleid van de feitelijke kosten (en opbrengst) structuur van de heffende instantie, zonder een onderbouwing naar de lokale situatie, heeft ernstige risico's in zich. 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 aantoont 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 (verdiepingstekst 14) 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.

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

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

Lasten van voorzieningen waarvan de in de heffing betrokken vermakelijkheden geen profijt hebben, mogen echter niet door de vermakelijkhedenrechten verhaald worden ⁽³⁸⁾.

2.2.2 Gemeentelijke heffingen

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

2.2.2.1 Rioolheffing

Met ingang van het jaar 2008 bevat de gemeentewet in artikel 228a een verbrede rioolheffing (verdiepingstekst 15). Van de tot dan in artikel 229 Gemeentewet geregelde rioolrechten blijven vanaf die datum 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:

- 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);
- 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
- 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 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 (42).

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.

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 geheven worden zowel 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, is aan de heffing 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 (43). Uiteraard is de heffing ook niet terecht indien de gemeente niet aan haar inzamelingsverplichting voldoet (44). Overigens geldt de inzamelingsplicht 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 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 die zijn verbonden aan maatregelen om hergebruik te bevorderen of anderszins de afvalstroom in te perken (45). 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.

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 ⁽⁴⁶⁾. 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, volgt hieronder een limitatieve opsomming van deze heffingen. Waterschappen kunnen krachtens de Waterschapswet de volgende belastingen en rechten (verdiepingstekst 16) heffen:

1. Precariobelasting;
2. Gebruiksrechten;
3. Genotsrechten;
4. Waterschapsomslagen (gebouwd, ongebouwd, ingezetenen en bedrijfsgebouwd); en
5. Verontreinigingsheffing.

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 waterschapsomslagen gebouwd, ongebouwd en de ingezetenenomslag zijn bestemmingsbelastingen waarbij maximaal 100% van de kosten van waterschapsvoorzieningen over een bepaalde groep omgeslagen mogen worden. Vooralsnog is er echter voor gekozen om deze belastingen niet in deze handreiking te behandelen.

Een uitzondering wordt gemaakt voor de waterverontreinigingsheffing, een bestemmingsheffing. De aanleiding hiervoor is de invoering van de Waterwet, waarin de waterverontreinigingsheffing wordt geregeld, met ingang van 2008.

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. In de navolgende paragrafen worden de rechten 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 af van die van de Gemeentewet en de Provinciewet. Ook gemeenten en provincies heffen leges, maar doen dat ten titel van genotsrechten.

2.3.1.1 Gebruiksrechten van waterschappen

Er worden kortweg rechten geheven voor het gebruik van waterschapsvoorzieningen (verdiepingstekst 17). 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 voorbijstromend water te gebruiken.

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

1. er moet sprake zijn van gebruik (verdiepingstekst 18) van bezittingen, werken of inrichtingen;
2. het gebruik moet overeenkomstig de bestemming (verdiepingstekst 19) van de bezittingen, werken of inrichtingen zijn;
3. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten voor de openbare dienst (verdiepingstekst 20) zijn bestemd; en
4. de bezittingen, werken of inrichtingen moeten bij het waterschap in beheer of in onderhoud (verdiepingstekst 21) zijn.

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 (Verdiepingstekst 7, Wabo, wetsvoorstel 30844) regelt de vergunningverlening op het gebied van slopen, bouwen, wonen,

monumenten, ruimte, natuur en milieu voor een samenhangend project. De beslissing op de aanvraag voor een omgevingsvergunning wordt genomen door één bestuursorgaan: het bevoegd gezag. Dit zal veelal het College van B&W zijn. 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 leges kan worden geheven. De mogelijkheid daartoe blijft voortvloeien uit de genotsrechten bepaling van provincie of gemeente of de behandeling van verzoek tot vergunning van het waterschap. Voor het Rijk geldt specifieke wetgeving.

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

Een waarschuwing voor het gebruik van modellen in het algemeen is op zijn plaats. Tenzij in een wet anders is aangegeven, kunnen alleen de begrote werkelijke kosten van dienstverlening worden verhaald. Het hanteren van normen, vaste bedragen, gemiddelden of andere grootheden in modellen, die niet exclusief zijn afgeleid van de feitelijke kosten (en opbrengst) structuur van de heffende instantie, zonder een onderbouwing naar de lokale situatie, heeft ernstige risico's in zich. 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 Waterverontreinigingsheffing

Met ingang van 2008 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, grondwaterheffing (zie 2.1.2.) en rechten.

Het beeld dat hoofdstuk 7 Waterwet van de mogelijke heffingen voor watersystemen schetst, is echter niet volledig. Er dient namelijk gewezen te worden op de Wet modernisering waterschapsbestel ⁽⁵⁰⁾. De Wet modernisering waterschapsbestel voorziet in een tweetal nieuwe waterschapsbelastingen: de watersysteemheffing en de zuiveringsheffing. De watersysteemheffing strekt tot bekostiging van het regionale waterbeheer door de waterschappen. De zuiveringsheffing strekt tot bekostiging van het eveneens aan de waterschappen opgedragen zuiveringsbeheer ⁽⁵¹⁾. Beide waterschapsbelastingen zullen worden geregeld in de Waterschapswet en daar in beginsel ook na de totstandkoming van de Waterwet geregeld blijven, omdat het belastingen van waterschappen betreft. Dat neemt niet weg dat de ontwikkelingen met betrekking tot de bekostiging van het regionale waterbeheer ook van belang zijn voor de Waterwet. Zo heeft de invoering van een zuiveringsheffing consequenties voor de tot 2009 in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren geregelde verontreinigingsheffing. De verontreinigingsheffing heeft voortaan nog slechts betrekking op directe lozingen op oppervlaktewateren. De kosten voor indirecte lozingen op

oppervlaktewateren (lozingen via het riool) worden namelijk uit de zuiveringsheffing bekostigd.

In de Waterwet wordt met betrekking tot de verontreinigingsheffing aangesloten bij de hierboven geschetste ontwikkelingen inzake de bekostiging van het regionale waterbeheer: de reikwijdte van de verontreinigingsheffing beperkt zich 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 ⁽⁵²⁾. 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.

In de Memorie van Toelichting bij de Waterwet wordt opgemerkt dat de verontreinigingsheffing niet meer gerelateerd kan worden aan de oude grondslag. Gezeggevend wordt dat de Waterschappen het tarief relateren aan het tarief van de zuiveringsheffing. In de wet zal worden vastgelegd dat het tarief minimaal 50% en maximaal 100% van het zuiveringsheffingstarief mag bedragen.

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.

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, zoals de wet op de Inkomstenbelasting 2001 etc. 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 (verdiepingstekst 22) verricht door de Inspectie Verkeer en Waterstaat.

2.5 Belastingen, rechten en heffingen van zelfstandige bestuursorganen (ZBO's)

Welk gedeelte van hun uitgaven 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 relevantie 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, die 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.
Bijvoorbeeld, op grond van de Wet op de naburige rechten heeft de minister 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 N.V. voor taken rond het monetaire beleid van de euro geen ZBO, maar voor toezicht op financiële instellingen wel.

De reeds in de inleiding genoemde wildgroei was aanleiding tot het invoeren van de Kaderwet (verdiepingstekst 23) zelfstandige bestuursorganen (Kaderwet).

2.5.1.2. Kaderwet

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 24) 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 ook de Kaderwet geen uitsluitsel.

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 uitvoering het toezicht op en de verantwoording (verdiepingstekst 25) door de ZBO's.

2.5.3. ZBO voorbeelden

Ter illustratie behandelen wij enkele ZBO's:

1. RDW (Dienst Wegverkeer) (verdiepingstekst 26);

De inkomsten van de Dienst Wegverkeer kunnen volgens de Wegenverkeerswet uit drie bronnen afkomstig zijn:

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

De RDW ontvangt dus geen Rijksbijdrage, tenzij gerangschikt onder 3. 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 overigens niet verhaalbaar zijn.

2. OPTA (Onafhankelijke Post- en Telecommunicatie Autoriteit) (verdiepingstekst 27);

De inkomsten van de OPTA kunnen volgens de Wet OPTA uit drie bronnen afkomstig zijn:

- Opbrengsten uit door belanghebbenden verschuldigde vergoedingen;
- Een vergoeding door de minister van Verkeer en Waterstaat ten laste van de begroting van het ministerie van Verkeer en Waterstaat; en
- 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.

3. AFM (Autoriteit Financiële Markten) (verdiepingstekst 28);

De inkomsten van de AFM kunnen volgens de Wet op het financiële toezicht uit 2 bronnen afkomstig zijn:

- Vergoeding van het Rijk; en
- 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.

4. Luchtverkeersleiding Nederland (LVNL) (verdiepingstekst 29);

De inkomsten van de LVNL kunnen volgens de Wet Luchtvaart uit drie bronnen afkomstig zijn:

- 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.

Een deel van de vergoeding voor de kosten van de luchtverkeersbeveiliging wordt geïnd door Eurocontrol en afgedragen aan 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.

5. CTB (College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen) (verdiepingstekst 30);

De inkomsten van het CTB kunnen volgens de Bestrijdingsmiddelenwet afkomstig zijn uit de volgende bronnen:

- De opbrengsten van de bedragen, gelden en vergoedingen met betrekking tot:
 - Toelating en registratie van bestrijdingsmiddelen;
 - Aanvraag tot het geven van een aanwijzing van een werkzame stof;
 - Publiceren in de Staatscourant van de toelating en registratie van bestrijdingsmiddelen;
- Vergoedingen voor verrichte diensten;
- Bijdrage van het Rijk; en
- 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 beroepsschriften worden in rekening gebracht aan het Rijk, c.q. blijven voor rekening van het Rijk.

6. het Kadaster (verdiepingstekst 31)

De inkomsten van het Kadaster kunnen volgens de Organisatiewet Kadaster uit een viertal bronnen afkomstig zijn:

- De opbrengsten van het kadastraal recht;
- De opbrengsten uit vergoedingen voor andere taken;
- De opbrengsten uit andere werkzaamheden, uit deelnemingen en uit samenwerking met derden; en
- Andere baten.

Het kadastraal recht is verschuldigd voor limitatief in de wet opgenomen taken. De tarieven werden 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 figuurlijk 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 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.

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 overheidstarieven", wordt voor vele doeleinden aanbevolen. 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 geïnterpreteerde gemiddelden. Gevreesd moet worden 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 eerste 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 en toezicht en bezwaar- en beroepsprocedures.

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. Veel verwarring is ontstaan door de behandeling in de Tweede Kamer van de memorie van toelichting bij de Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (zie ook hierna de paragraaf indirecte kosten). Het is buiten twijfel dat indirecte kosten voor zover daarmee aan een dienst toerekenbare overheadkosten worden bedoeld, verhaalbaar zijn en dat indirecte kosten die geen enkel verband met de dienstverlening hebben in het algemeen niet verhaalbaar zijn. Nu de kosten van overhead verhaald kunnen worden op de burger, zullen deze in de hierna volgende paragraaf van de directe kosten worden opgenomen.

3.2 Directe kosten

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

- a) personeelskosten
- b) huisvestingskosten
- c) specifieke automatiseringskosten
- d) materiële kosten
- e) 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 nrs. 2,3 en 4) met betrekking tot het toerekenen van kosten te verhalen via de nieuwe rioolheffing. (verdiepingstekst 32)

Ad a) Personeelskosten (verdiepingstekst 33)

Onder de personeelskosten vallen de loonkosten van de personen die direct betrokken zijn bij de uitvoering van de specifieke dienstverlening. 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 personeelskosten moeten dan naar rato (van de kosten en niet bijvoorbeeld van het nut van de kosten voor de afnemer van de dienst) worden toegerekend. Met het toepassen van normen zoals opgenomen in de voor het Rijk vastgestelde Handleiding Overheidstarieven moet zeer terughoudend voor dit doel worden omgegaan, indien dit niet expliciet via wetgeving is gelegaliseerd. Door berekening betreft de feitelijke (begrote) kosten en geen forfait.

Ad b) Huisvestingskosten (verdiepingstekst 34)

Als de huisvestingskosten 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 op basis van de out of pocket kosten mogelijk. Als panden eigendom zijn, is het de vraag wat tot de door te berekenen kosten mag worden gerekend. Zoals in ad a al aangegeven kan niet worden volstaan met toepassing van de normbedragen uit de Handleiding overheidstarieven.

Ad c) Specifieke automatiseringskosten (verdiepingstekst 35)

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. Ook hier geldt weer dat het blindelings hanteren van de normen uit de Handleiding Overheidstarieven, moet worden ontraden. Betwijfeld moet worden of de norm specifieke kosten betreft of juist de tot de overheadkosten behorende algemene kosten.

Ad d) 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 ⁽⁶⁷⁾.

De Handleiding Overheidstarieven 2007 kent geen aparte opslag voor materiële kosten, maar begrijpt deze kosten onder de overige overheadkosten (zie hierna).

Ad e) Overhead (verdiepingstekst 36)

De overheadkosten die verhaald mogen worden, zijn de kosten die weliswaar niet rechtsreeks 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.

3.3 Indirecte kosten (verdiepingstekst 37)

Op pagina 11 en 12 van de memorie van toelichting bij 'Wijziging van de gemeentewet op het stuk der belastingen' ⁽⁷¹⁾ 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 wetsgeschiedenis (zie noot 71) 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.

Ad 1. Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures (verdiepingstekst 38)

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 B&W 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 (72).

Ad 2. Handhaving, toezicht en controle (verdiepingstekst 39)

De kosten van handhaving, toezicht en controle 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 controle taken nog plaatsvinden in het kader van het proces van de vergunningverlening en het tot stand brengen van de situatie waarop het vergunningverzoek betrekking heeft.

Ad 3. Bezwaar- en beroepsprocedures (verdiepingstekst 40)

Ook ten aanzien bezwaar- en beroepsprocedures is de wetgever van oordeel dat het belang hierbij 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.

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 ⁽⁸⁶⁾. 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, blz. 261 en die van 31 augustus 2001, nr. 00/60, Belastingblad 2002, blz. 177.

Zolang de Hoge Raad zich niet over deze problematiek heeft uitgelaten, wordt voorzichtigheidshalve geadviseerd om de kosten van bezwaar of beroep tegen de heffing als zodanig niet om te slaan via de rechten. Zie ook de artikelen 7.15 en 7.28 van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van deze artikelen is voor de behandeling van een bezwaar- of beroepschrift geen recht verschuldigd. Een uitzondering geldt natuurlijk voor de situatie dat specifieke wetgeving de mogelijkheid tot verhaal van deze kosten legaliseert, zoals bijvoorbeeld geldt voor de Rijksdienst voor het wegverkeer.

Aangezien de overige bestuursorganen geen wettelijke grondslag voor het doorberekenen van kosten van bezwaar- en beroepsprocedures hebben, dient er van te worden uitgegaan dat dergelijke kosten uit de algemene middelen, specifieke uitkeringen of anderszins moeten worden bekostigd. Met name waterschappen kunnen hierdoor in de knel komen, aangezien waterschappen geen algemene uitkering van het Rijk ontvangen.

3.4 Omzetbelasting (verdiepingstekst 41)

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) 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 is de

BTW geen kostenpost en kan dus niet worden doorberekend.

Op grond van het BTW Compensatiefonds (hierna: BCF) hebben gemeenten en provincies 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 aan merken en kan deze ook worden doorberekend.

3.5 Afschrijving, bijdragen aan bestemmingsreserves en (vervangings)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.

In het boek ‘Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen’ ⁽⁸⁷⁾ 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 egaliseringsreserve (tegenwoordig voorziening geheten; zie ook paragraaf 6.4) 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.

3.6 Rentekosten

In de memorie van antwoord bij het wetsontwerp tot wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen ⁽⁸⁸⁾ 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.

3.7 Incidentele invoeringskosten en overige perceptiekosten

Hoewel één afwijkende uitspraak in de jurisprudentie (verdiepingstekst 42) 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.

Invoeringskosten van heffingen, alsmede de kosten van communicatie en voorlichting ter zake, voor zover niet behorend tot de beleidsvoorbereiding en beleidsvaststelling (zie 3.3 ad 1) 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 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:

- a. beleidsvoorbereiding;
- b. algemene inspraakprocedures;
- c. bezwaar-, beroep- en klachtenprocedures;
- d. handhaving en toezicht en controle, onder te verdelen in:
 - toelating;
 - posttoelating;
 - preventieve handhaving
 - repressieve handhaving
- e. omzetbelasting

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

De resultaten zijn opgenomen in het navolgende schema. Als slot van het hoofdstuk wordt een conclusie getrokken die voor alle instanties een leidraad zou moeten zijn.

Heffing	Beleid	Inspiraak	Preventie	Repressie	Bezwaar/beroep	BTW-compensatie
rechten/leges	nee	nee	nee 1	nee	nee	ja 2
afvalstoffenheffing	nee	nee	nee 1	nee	nee	ja
grondwaterheffing	ja	ja	nee 1	nee	nee	nee
verontreinigingsheffing	ja	ja	ja	ja	ja	n.v.t.
AFM	ja	ja	ja 3	ja 3	nee	nee
CTB	nee	nee	nee 1	nee	nee	nee
Kadaster	nvt	nvt	nvt	nvt	nee	nee
LVLN	nvt	nvt	nee 1	nee	nee	nee
OPTA	ja	nvt	ja	ja	nee	nee
RDW	nvt	ja	ja	ja	ja	nee
IVW	ja	ja	ja	ja	nee	nee

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.

4.2 Conclusie

Tenzij bij of krachtens een wet anders is bepaald, zijn kosten van bezwaar en beroep nimmer verhaalbaar. Voor de overige kostenposten is geen eenduidige lijn te trekken. 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.

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 rechtstreeks en in overheersende mate ten behoeve van het individu wordt verricht ⁽⁹⁰⁾. 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.

5.1.1 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 40 Woningwet 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 ⁽⁹¹⁾. 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.

5.1.2 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 ⁽⁹²⁾. 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.

5.1.3 Rioolrechten

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. Desalniettemin is het interessant om te weten dat de Hoge Raad (verdiepingstekst 43) op basis van de ontstaansgeschiedenis van artikel 229 Gemeentewet van oordeel is dat gemeenten rioolrechten kunnen blijven heffen.

5.1.4 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 ⁽⁹⁵⁾. 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 ⁽⁹⁶⁾. 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 ⁽⁹⁷⁾. 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 ⁽⁹⁸⁾.

5.1.5 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’* (99). Aangenomen wordt dat mede het algemeen belang gediend wordt door een vergunning ambtshalve te verlenen.

5.1.6 Verklaring van geen bezwaar

Ingevolge artikel 19, eerste lid, Wet op de ruimtelijke ordening kan 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 (100).

5.1.7 Tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan

Ten aanzien van een verzoek om tijdelijke vrijstelling van het verbod op permanente bewoning van een recreatieverblijf wordt geoordeeld dat de werkzaamheden een individualiseerbaar belang betreffen. Dat individualiseerbare belang wordt 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 ⁽¹⁰¹⁾. Blijkens een toelichting op deze uitspraak zit het verschil tussen het verlenen van een gewone vergunning en de onderhavige (tijdelijke) vrijstelling onder meer in de doelstelling van het verbod dat aan de beschikking ten grondslag ligt. Bij een gewone vergunning gaat het in wezen niet om het verbod en het handhaven daarvan, maar om het kunnen stellen van voorwaarden. Bij het onderhavige geval is het verbod wezenlijk en moet dit ook gehandhaafd worden. Alleen in strikte uitzonderingsgevallen kan tijdelijk van dit verbod worden afgeweken. Het verbod blijft echter voorop staan. Opmerking verdient dat de gemeente beroep in cassatie heeft ingesteld.

Een afweging tussen het algemene en het individuele belang vindt men ook terug in het arrest van de Hoge Raad d.d. 13 augustus 2004, nr. 37.836, Belastingblad 2004/957. 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 B&W 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.

5.1.8 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 ⁽¹⁰²⁾.

Groenewegen en Verburg 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 (103).

5.1.9 Melding of kennisgeving

Ter zake van het bevestigen, in behandeling nemen of accepteren van een ter uitvoering van een wettelijke verplichting gedane mededeling, melding of kennisgeving (verdiepingstekst 44) kan geen leges worden geheven (105).

Een uitzondering hierop vormt overigens de melding als bedoeld in artikel 42 Woningwet (oud). Deze bepaling vergt dat het college van B&W uitdrukkelijk reageert op de melding. Het is van die reactie van het college afhankelijk of inderdaad tot de bouw mag worden overgegaan. In dit geval is daarom wel legesheffing toegestaan, omdat duidelijk sprake is van een individueel belang (106).

5.1.10 Hercontrole

Het uitvoeren van een hercontrole (verdiepingstekst 45) 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.

5.1.11 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 (108).

5.1.12 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 (109).

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 (110).

5.1.13 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 terzake ⁽¹¹¹⁾. 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 ⁽¹¹²⁾. Het leegpompen van een kelder door de brandweer is daarentegen in vrijwel alle gevallen wel een dienst ⁽¹¹³⁾.

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 ⁽¹¹⁴⁾.

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 worden 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 ontvloten, positie tegenover gedeputeerde staten (GS) respectievelijk het college van burgemeester en wethouders (B&W). Ten behoeve van de daarmee meer kaderstellende en controlerende rol moesten de verslaggevingsinstrumenten worden aangepast.

Het BBV geeft aan dat voor de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken, de productenraming en de productenrealisatie een stelsel van baten en lasten wordt gehanteerd (artikel 2), dat de indeling van de begroting en de jaarstukken identiek moet zijn (artikel 4) en dat de begroting tenminste 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	Beleids-begroting	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 (egaliserings-) 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 vereiste 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 haar 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.

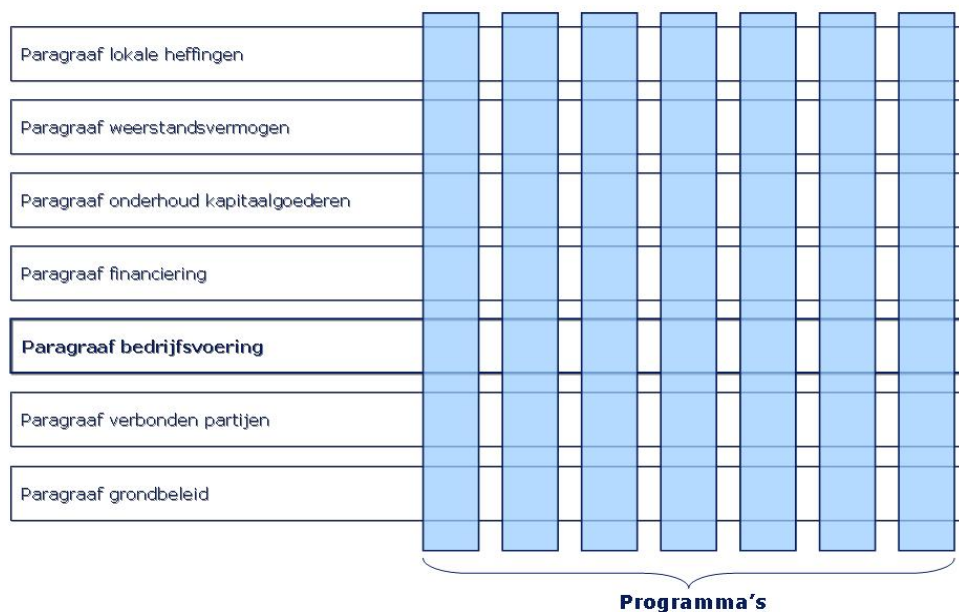
Vanuit de programmabegroting wordt de productenraming opgebouwd, bijvoorbeeld door per programma subprogramma's te onderscheiden die samenvallen met productgroepen en deze verder uit te splitsen naar producten ⁽¹¹⁵⁾. Een productenraming geeft het college de mogelijkheid om de uitvoering van het beleid dat de raad heeft aangegeven aan te sturen en te beheersen. Daarnaast kan het college met behulp van een analyse van de producten gemakkelijker verantwoording afleggen aan de raad over de vraag of de beoogde maatschappelijke effecten bereikt zijn. De productenraming is integraal: net zoals de programmabegroting dekt de productenraming alle gemeentelijke activiteiten. De totale baten en lasten van de productenraming zijn gelijk aan die van de programmabegroting. Een product van een productenraming kan worden omschreven als het resultaat van samenhangend handelen, meetbaar gemaakt in tijd, geld en kwaliteit. De handreiking duale begroting (uitgegeven door Ministerie van BZK/ 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
- 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 onderstaand plaatje 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 tenminste:

- 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 (zie 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. De eis van maximale kostendekkendheid is verankerd op het niveau van de verordening (met uitzondering van de gecombineerde heffingen zoals rioolafvoerrecht en rioolaansluitrecht enerzijds en de afvalstoffenheffing en reinigingsrecht anderzijds). 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 Algemene Maatregel van Bestuur voor de comptabiliteitsvoorschriften wordt het begrip "kosten- en opbrengstsoorten" (verdiepingstekst 56) omschreven als de "lasten en baten gerangschikt naar hun aard". Aanvullend wordt 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 46). 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 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 middelenbeheer ⁽¹¹⁷⁾ 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) ⁽¹¹⁸⁾. 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 de 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 grootboekrekening op de balans waarop 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. In deze is het een maatregel die wordt getroffen om iets te voorkomen, te verhelpen of te regelen ⁽¹¹⁹⁾. 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) ⁽¹²⁰⁾. 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 47) 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.

6.5. Kostenverdeelmethodes

Het berekenen van de kostprijs van een product of dienst kent drie beslismomenten (Groot en Budding, 1998) ⁽¹²⁵⁾:

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. 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 B&W 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 Budding (1998) maakt het samenvoegen van heffingen de relatie tussen 'genieten' en 'betalen' minder strak, en daarmee ook de toepassing van het profijtbeginsel minder stringent.

Het tweede beslismoment stond centraal in hoofdstukken drie en vier. Per instantie zijn de kosten in beeld gebracht die mogen worden doorbelast aan de kostendragers, zoals bijvoorbeeld de leges.

Het derde beslismoment brengt het onderwerp kostenverdeelmethodes naar voren. 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. Drie bekenden zijn de opslagmethode, de kostenplaatsmethode (ook wel productiecentramethode genaamd) en de Activity Based Costing (ABC, verdiepingstekst 48).

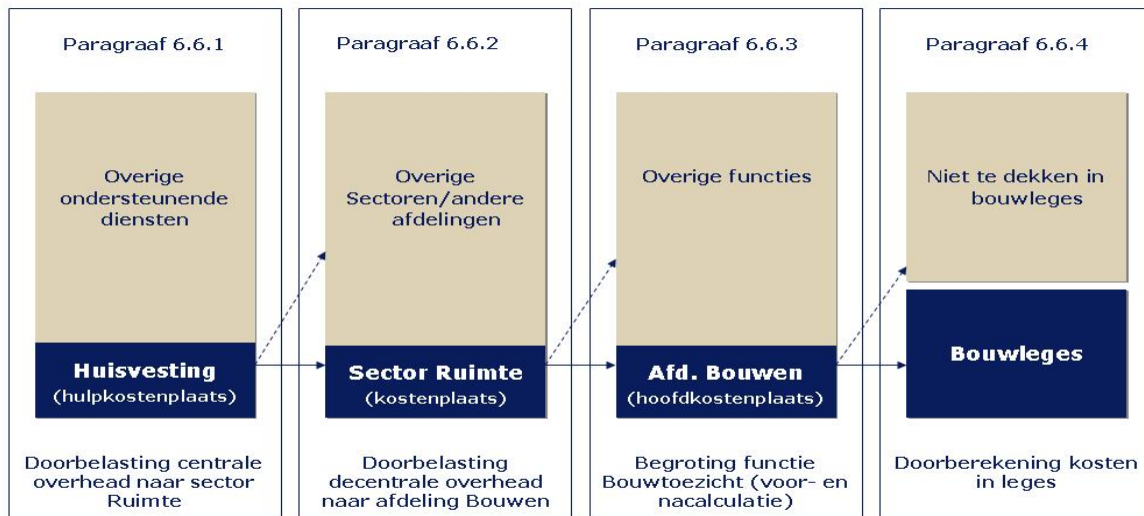
De opslagmethode is minder nauwkeurig, maar gemakkelijker uit te voeren dan de methode van Activity Based Costing. De kostenplaatsmethode nestelt zich op beide criteria tussen deze twee methoden in. Een nauwgezetere allocatiemethode is niet altijd te verkiezen boven een eenvoudige methode. Dit hangt af van de mate waarin een andere allocatiemethode ook daadwerkelijk andere uitkomsten oplevert. Bovendien kost de toepassing van complexere methoden in het algemeen meer geld (Groot en Budding, 1998). 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 kostenplaatsmethode

De kostenplaatsmethode werkt met een gelaagdheid in de administratie. Hierbij wordt gebruik gemaakt van hulpkostenplaatsen, kostenplaatsen, hoofdkostenplaatsen en kostenobjecten. Deze varianten van kostenplaatsen zijn allen bedoeld om de overheadkosten aan een kostenobject (lees heffingen, rechten en tarieven) toe te kennen. Zoals figuur 3 laat zien, poogt 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 drie en vier. 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 ⁽¹²⁶⁾. Samenvattend ziet de doorbelastingswijze er als volgt uit:



Figuur 5

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 bijvoorbeeld 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 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 6

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:

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 7

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:

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

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

Figuur 8

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 49) 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. Hieronder 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 9

De kosten die op het product bouwvergunningen zijn geboekt, vereisen een nadere analyse. Hoofdstukken 3 en 4 van dit rapport 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 § 3.3). 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 overschreven 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 ⁽¹²⁸⁾ geminimaliseerd. Hoewel mogelijk administratief bewerkelijker heeft het tevens het voordeel dat ieder recht, heffing of tarief nadrukkelijk op de radar verschijnt van beleidsbepalers (zoals de burgemeester en wethouders binnen een gemeente). Dit neemt niet weg dat de kostendekkendheid niet tot één product beperkt moet blijven. De jurisprudentie leert dat kostendekkendheid op het niveau van de verordening ⁽¹²⁹⁾ moet worden bepaald ⁽¹³⁰⁾.

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 ⁽¹³¹⁾. 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. (Groot en Budding, 1998). 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 kostenverdeelmethodede 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 verantwoorden op de kostenplaats P&O. Dit vereist dan logischerwijs wel weer van de organisatie dat er een inschatting wordt gemaakt van het aantal uren dat de medewerkers daadwerkelijk besteden aan het opleggen van aanslagen. Op basis van deze inschatting kan er een uurtarief bepaald worden voor de medewerker. Dit uurtarief bestaat uit de loonkosten van de medewerker, verhoogd met een percentage van de indirecte kosten, die zijn verzameld op de hoofdkostenplaats. Deze methode verschaft tevens de mogelijkheid om de betaler van de heffingen, rechten of tarieven op eenvoudige wijze uit te leggen hoe de in rekening gebrachte kosten zijn opgebouwd. In een specificatie geeft het uurtarief vermenigvuldigd met de tijdsbesteding een heldere verantwoording aan de klant. 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 (bestemmings)heffingen, 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) of het kostenveroorzakersbeginsel. Voorbeelden hiervan zijn de reductie van de hoeveelheid aangeboden afval of geloosd afvalwater op de gemeentelijke riolering. Een nevendoeleinde kan soms zo belangrijk zijn voor deze instantie dat het haar 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 laten 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, dan wanneer men dezelfde doeleinden nastreeft. 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
- jurisprudentie.

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 lid 2 Provinciewet en 219 lid 2 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 50)(i.c. precariobelasting) op dit punt 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 ⁽¹³⁹⁾.

Een andere procedure waarin wettelijke voorschriften aan de orde zijn gesteld, is het arrest van de Hoge Raad d.d. 23 december 2005, nr. 40.220, Belastingblad 2006/97. 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. Door dat aspect in de overwegingen te betrekken, op basis van afweging daarvan tegen dat van de kosten te komen tot het gekozen tariefonderscheid, is de gemeenteraad niet getreden buiten de grenzen van de vrijheid die artikel 219, lid 2 van de Gemeentewet hem biedt. Evenmin komt de verordening daardoor in strijd met enig algemeen rechtsbeginsel, aldus de Hoge Raad.

7.2.2 Algemene rechtsbeginselen

In de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is een aantal rechtsbeginselen opgenomen die van groot belang zijn voor de dagelijkse praktijk van een heffende instantie. Zo zijn in de artikelen 3:3 en 3:4 Awb het verbod van *détournement de pouvoir* en het evenredigheidsbeginsel neergelegd. Artikel 3:3 Awb bepaalt 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 genoemd '*détournement de pouvoir*'. 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.

Voor al laatstgenoemd beginsel komt met enige regelmaat terug in de jurisprudentie. Dat enerzijds voorzichtigheid is geboden, maar anderzijds dit beginsel soms ruimhartig wordt uitgelegd, blijkt uit de diverse uitspraken ⁽¹⁴⁰⁾ inzake de leges. Gemeenten passen namelijk binnen de legesverordening vaak kruissubsidiëring ⁽¹⁴¹⁾ toe. De overdekking die binnen de ene groep diensten wordt gerealiseerd, wordt gebruikt voor de onderdekking van de andere

groep diensten. De vraag die dan rijst, is of het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden. In casu werd van een belastingplichtige een absoluut en relatief hoog bedrag ⁽¹⁴²⁾ aan bouwleges geheven. De gemeente kende namelijk in haar verordening een vast basisbedrag en een bedrag per €500 bouwsom. De verordening kende geen maximumtarief of daadwerkelijke degressie in de tarieven. Hierdoor ontstond een overdekking bij de bouwleges ad 103%, terwijl de kostendekking bij kapvergunningen slechts 12% bedroeg. Hof Arnhem ⁽¹⁴³⁾ oordeelde dat hier sprake was van een onredelijke heffing.

Een uitspraak van recentere datum is die 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%. Voorts werd welstandsleges in rekening gebracht. Doordat de gemeente uitging van een bouwsom van circa 58 miljoen, bedroeg de legesaanslag ruim €1.023.000. Dit betrof circa 25% van de totale gemeentelijke legesopbrengst over 2004. 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 ruim €1.023.000 tot €505 (zijnde het basisbedrag ad €45 plus €460 aan welstandsleges).

In een ander geval stond alleen de overdekking binnen een bepaalde groep diensten ter discussie. Zo was de Hoge Raad ⁽¹⁴⁴⁾ van mening dat een winstraming ad 31,85% respectievelijk 39,9% op reispapieren respectievelijk rijbewijzen niet tot de conclusie leidde dat bij de heffing van leges sprake was van een willekeurige en onredelijke belastingheffing.

Uiteraard zal men bij de tariefstelling ook rekening moeten houden met het gelijkheidsbeginsel (verdiepingstekst 51). Gelijke gevallen zullen gelijk moeten worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk behandeld.

7.2.3 Jurisprudentie

Uit de jurisprudentie (verdiepingstekst 52) is verder nog af te leiden dat:

- a. 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;
- b. 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 bijvoorbeeld 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

In onderstaande tabel zijn de op grond van de wettelijke voorschriften, algemene rechtsbeginselen, jurisprudentie en parlementaire geschiedenis meest voorkomende en geaccordeerde heffingsmaatstaven ⁽¹⁵⁷⁾ 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	Huishoudenomvang	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
Rioolaansluitheffing	ja	ja	ja	nee	nee	ja	nee	nee	nee	ja
Rioolafvoerheffing	ja	ja	ja	ja	nee	ja	ja	nee	nee	ja
Verontreinigingsheffing	nee	nee	ja	ja	nee	nee	ja	nee	nee	ja
Woonwagenrecht	ja	ja	nee	ja	nee	ja	nee	nee	nee	nee

Figuur 10

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 marktgelden) 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 afvalstoffenheffing in combinatie met het reinigingsrecht, de combinatie rioolaansluitrecht en rioolafvoerrecht en de leges. Hoe vindt de toerekening van kosten dan plaats?

In de nota naar aanleiding van het eindverslag ⁽¹⁵⁸⁾ bij artikel 229b Gemeentewet 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.

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 ⁽¹⁵⁹⁾.

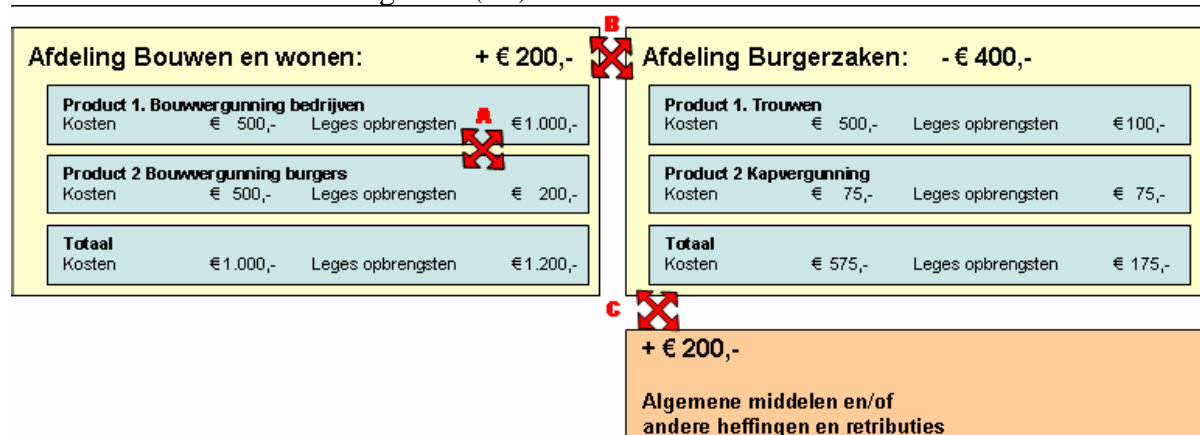
Een uitzondering ⁽¹⁶⁰⁾ hierop vormen de gecombineerde heffingen rioolaansluitrecht en rioolafvoerrecht enerzijds en de afvalstoffenheffing en reinigingsrecht anderzijds in een

verordening. Bij de rioolrechten gaat het om twee verschillende heffingen die dezelfde kosten verhalen. Kruissubsidiëring bij de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten is echter verboden. Bij deze gecombineerde heffingen zal de kostendeckendheid dus per heffing plaats moeten vinden.

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

- binnen groepen legesfeiten (bijvoorbeeld tussen legestarieven voor lichte bouwvergunningen en reguliere bouwvergunningen);
- tussen groepen legesfeiten binnen de legesverordening (bijvoorbeeld tussen diensten in het kader van de burgerlijke stand en bouwgerelateerde diensten);
- door middel van het aanvullen van exploitatietekorten van legesheffende organisatie-onderdelen 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 (161).



Figuur 11 Vormen van kruissubsidiëring

Zelfstandige bestuursorganen zijn veelal terughoudend met kruissubsidiëring. Zo heeft de RDW als uitgangspunt dat het tarief kostendeckend (162) is voor de verrichte taak (163).

Omdat het niet mogelijk is om per individuele dienst te bepalen wat de exacte kosten zijn, is de kostendeckendheidseis in overleg met het ministerie van Verkeer en Waterstaat vertaald in kostendeckendheid per cluster van taken (164).

Er mag geen kruissubsidiëring plaatsvinden tussen circa 10 wettelijke taakclusters van publieke taken. Hierdoor zijn de tarieven binnen het cluster 'kentekendocumenten' bijvoorbeeld gezamenlijk niet meer dan kostendeckend. Hetzelfde geldt voor het cluster 'Informatieverstrekking' en voor de overige clusters.

Ook de IVW 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 kostendeckendheid 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 kostendeckendheid getoetst op domeinniveau.

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 als kosten van kwijtschelding en oninbaar geleden bedragen in de kostenberekening mag meenemen. In onderstaande tekst zal hierop kort worden 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 ⁽¹⁶⁵⁾. Met andere woorden: de kosten die samenhangen met wettelijk of door het bestuursorgaan facultatief vrijgestelde diensten, (verdiepingstekst 53) kunnen worden omgeslagen over degenen die het genot hebben van diensten waarvoor moet worden betaald.

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 Raad ⁽¹⁶⁷⁾ 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 Arnhem ⁽¹⁶⁸⁾ dat gemeenten blijkens artikel 15.33 Wet milieubeheer een afvalstoffenheffing kunnen instellen ter bestrijding van de kosten van verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen. Tot die kosten behoren ook de kosten van heffing en invordering van de belasting. Tot deze laatste kosten kunnen naar het oordeel van het gerechtshof in redelijkheid ook worden gerekend bedragen aan belasting die op grond van een wettelijke voorziening – in dit geval de bevoegdheid tot het verlenen van kwijtschelding op grond van artikel 26 Invorderingswet 1990 – niet kunnen worden verhaald.

In een later verschenen arrest heeft de Hoge Raad ⁽¹⁶⁹⁾ 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. kwijschelding:

- a. mogen worden meegenomen in de berekening van de geraamde lasten, waardoor de geraamde lasten stijgen; of
- b. 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 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 (verdiepingstekst 54) 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

In hoofdstuk 2 is aangegeven dat de heffende instantie de hoogte van de tarieven zodanig vaststelt dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake c.q. dat de heffende instantie streeft naar kostendekkende tarieven. 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 zij de burger geleidelijk aan wilt laten wennen aan de hoogte van de tarieven.

Zij 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 schrikstarief ⁽¹⁷²⁾ 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 kostendekkendheid van rechten, heffingen en tarieven dus ook een bestuurlijke en beleidsmatige keuze. Let wel: overdekking ⁽¹⁷³⁾ mag niet, onderdekking is wel toegestaan.

7.6.1 Tarieven

7.6.1.1 Algemeen

Afhankelijk van de wettelijk toegestane heffingsmaatstaven, de algemene rechtsbeginselen en de jurisprudentie is een grote diversiteit aan tarieven mogelijk. Bij de tariefstelling kan men denken aan:

- a) vaste tarieven;
- b) variabele tarieven;
- c) degressieve tarieven;
- d) progressieve tarieven;
- e) een combinatie van tarieven. (allen verdiepingstekst 55)

7.6.1.2 Schriktarieven

Schriktarieven zijn tarieven die met een ander doel worden vastgesteld dan redelijke belastingheffing. Schriktarieven zijn op grond van de jurisprudentie ⁽¹⁷⁴⁾ 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 Methoden 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 an sich, als op het verschil in tarieven tussen vergelijkbare organisaties.

Groot en Budding (1998) zien drie mogelijke oorzaken voor verschillen in tarieven:

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 dan een gemeente die over veel flats beschikt.

Verschillen in de *productie* en de *bedrijfsvoering*. Het is niet uitgesloten dat sommige gemeenten door een bepaalde handelswijze of werkmethode efficiënter werken dan andere.

Verschillen in de *methode van kostprijs- en tariefbetaling*. Gemeenten maken gebruik van verschillende manieren om de integrale kostprijs van de producten en diensten te bepalen. Aan dit onderwerp is in dit schrijven 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. 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 kostenverdeelmethode aangevuld met het doorbelasten van de correcte kosten het huidige, grote verschil in tarieven enigszins nivelleren.

Groot en Budding (1998) 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 methoden 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 en CPB wordt vastgesteld) ⁽¹⁷⁵⁾. 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.

8. BEREKENINGS- EN RAPPORTERINGSMODELLEN

In deze handreiking kostentoerekening 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 kostenplaatsenmethode 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 bijvoorbeeld 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 bijvoorbeeld 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 vragen van de medewerker afdeling bouwen).

Wanneer een organisatie niet beschikt over een tijdschrijfsysteem kan men werken met schattingen. Op basis van het verleden kunnen organisaties vaak goed inschatten hoeveel uren men jaarlijks 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 hiervoor § 6.4 verdiepingstekst 47, reserves)
- 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 (zie hiervoor § 7.1, verdiepingstekst 55, tariefstelling)

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 tenminste 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 figuur 12 (volgende bladzijde).

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

Stramien paragraaf lokale heffingen

1 Tariefstelling begrotingsperiode en ontwikkeling laatste jaren

Product	2007	2006	2005	2004	2003
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

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

Overzicht opbouw onderliggende kostprijs

- overzicht toegerekende kosten;
- gehanteerde systeem van kostentoerekening.

Voorbeeld

De gemeente X hanteert de kostenplaatsenmethode voor kostprijsberekening ten behoeve van de externe tariefstelling.

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

Kostprijsberekening rijbewijzen (begroting 2007)

Kostencategorie	Euro	Toelichting
<i>Directe kosten:</i>		
Personeelskosten (afdeling Burgerzaken)	100.000	Toegerekende uren direct personeel
Materiaalkosten	50.000	O.a. drukkosten
Overige directe kosten	<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 12

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 doorbelastingsystematiek 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 doorbelastingsystematiek van een organisatie.

Hieronder is een voorbeeld van een kostenverdeelstaat opgenomen:

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

Figuur 13

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 basten en lasten een overzicht op productniveau van de begrote en gerealiseerde basten en lasten.

Naast dergelijke rapporteringsmodellen binnen formele rapporteringsstukken als een begroting en een jaarrekening, zal de organisatie ook (ter verantwoording) een rapporteringsmodel op klantniveau moeten kunnen uitdragen. Om de casus van de bouwvergunning nog maar eens op te pakken: een inwoner waar de gemeente €250 euro in rekening brengt voor leges inzake de bouwvergunning zal graag willen weten hoe dit bedrag is opgebouwd. In deze 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 indexering van een tarief dat enige jaren geleden is vastgesteld, een voorgeschreven tarief door het rijk en het in rekening brengen van de gemaakte kosten zijn voorbeelden van methoden die ten grondslag liggen aan

de tariefsbepaling. Vervolgens dient vanuit deze methode de hoogte van de factuur verklaard te worden:

Methode*	Toelichtende verklaring op factuur
Benchmark	<ul style="list-style-type: none"> • Naar welke instanties is gekeken? • Wanneer is de benchmark uitgevoerd?
Indexering	<ul style="list-style-type: none"> • Wanneer is het tarief vastgesteld? • Met welk percentage is er de laatste jaren geïndexeerd? • Waar komt dit indexeringscijfer vandaan?
Voorgeschreven door het rijk	<ul style="list-style-type: none"> • Wanneer is de hoogte van het tarief vastgesteld door het rijk?
Gemaakte kosten	<ul style="list-style-type: none"> • Welke kosten zijn er door de organisatie gemaakt voor het product? • Welke doorbelastingssystematiek hanteert de organisatie?

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

Figuur 14

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 bijvoorbeeld 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 bijvoorbeeld 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. Om de casus ‘leges bouwvergunning’ maar weer eens op te pakken; de toelichting op het in rekening brengen van €250,- voor een bouwvergunning kan als volgt worden ingestoken:

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

Figuur 15

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.

Hoofdstuk 2 Achtergrond 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 Grondwaterwet, Wet milieubeheer en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren.

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.

Hoofdstuk 2 Achtergrond 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 Grondwaterwet, Wet milieubeheer en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren.

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.

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.

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.

Hoofdstuk 2.1.1.1. Provinciale gebruiksrechten

Ad 3. Voor de openbare dienst bestemd

Er kan alleen geheven worden voor het gebruik van voor de openbare dienst bestemde provinciale bezittingen, of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen. Voorzieningen zijn 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. Ook in de precariobelasting wordt de eis gesteld dat sprake is van 'voor de openbare dienst bestemd'. Er is maar heel 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 precariobelasting en gemeentelijke gebruiksrechten. Rechtbank Arnhem 20 oktober 2005, nr. AWB 05/1651, Belastingblad 2006/196, oordeelt inzake havengelden dat de eerste vraag die beantwoordt 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.

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 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 (13). 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 (14). 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 (15). 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 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 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) gelijkkluidende artikelen in de Provinciewet van overeenkomstige toepassing op de provinciale gebruiksrechten.

Hoofdstukken Provinciale / gemeentelijke / waterschappen belastingen, rechten en heffingen genotsrechten omgevingsvergunning

Inleiding in de omgevingsvergunning

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 2.5, eerste lid, Wabo). Bij AMvB kan een aantal uitzonderingen op deze hoofdregel worden gemaakt en wordt aangegeven in welke gevallen de provincie dan wel de minister bevoegd is (artikel 2.5, 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 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 2.29 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 2.25 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 op grond van artikel 2.10, tweede lid, Wabo 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 (16).

Omdat de provincies en gemeenten via het provincie-, 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 2.10, eerste lid, in verband met artikel 2.1, eerste lid, letter e, Wabo vrijgesteld van de heffing van rechten (17).

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.

Ten behoeve van de gelijkheid en transparantie is er wel een model opgesteld voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning (18). 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 (19). 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.

Hoofdstuk 2.1.2. Grondwaterheffing

Op grond van artikel 7.4 Waterwet dient de grondwaterheffing ter bestrijding van vier ten laste van de provincie komende kostenposten:

- a. kosten van maatregelen die direct verband houden met het voorkomen en tegengaan van nadelige gevolgen van onttrekkingen en infiltraties;
- b. kosten in verband met voor het grondwaterbeleid noodzakelijke onderzoeken;
- c. kosten in verband met het houden van een register ter zake van onttrekkingen en infiltraties; en
- d. kosten in verband met de vergoeding ingevolge artikel 7.11, eerste lid, van schade voortvloeiend uit de uitoefening van een taak of bevoegdheid op grond van deze wet.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt duidelijk dat de kosten in verband met onderzoek en advies van de commissie van deskundigen en de kosten in verband met toezicht op naleving van de Grondwaterwet niet verhaald mogen worden. Dit blijkt uit het feit dat het verhaal van de kosten in de loop van het wetgevende proces uit het voorstel is gehaald. Het wetsvoorstel ter verbreding van de grondwaterheffing (21) noemde in artikel 48 Grondwaterwet echter zes voor verhaal in aanmerking komende kostenposten. Buiten de hierboven genoemde vier kostenposten noemde het wetsvoorstel de kosten in verband met het onderzoek en advies van de commissie van deskundigen, alsmede de kosten in verband met het toezicht op de naleving van de Grondwaterwet. Deze twee kostenposten zijn niet terug te vinden in artikel 7.4 Waterwet.

Voor wat betreft de kosten in verband met het toezicht op de naleving van de Grondwaterwet wordt opgemerkt, dat het verhaal van deze kosten wel mogelijk zou zijn gebeurd als het wetsvoorstel ongewijzigd zou worden 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' (22). Dit rapport stelt dat kostenverhaal van preventief en repressief toezicht slechts in uitzonderingssituaties toegestaan is. Nu noch artikel 48 Grondwaterwet, noch artikel 7.4 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 wat betreft de kosten in verband met het onderzoek en advies van de commissie van deskundigen, is niet bekend waarom artikel 7.4 Waterwet deze categorie niet uit artikel 48 Grondwaterwet heeft overgenomen.

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) (23).

Hoofdstuk 2.2. Gemeentelijke belastingen, rechten en heffingen

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; WETSVOORSTEL 30 578)
11. Rechten ter zake van het gebruik van voorzieningen (artikel 229, eerste lid, onder a)
12. Rechten ter zake van het genot van diensten (artikel 229, eerste lid, onder b)
13. Rechten ter zake van het geven van gemakkelikheden (artikel 229, eerste lid, onder c)

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

1. Afvalstoffenheffing voor de verwerking van huishoudelijk afval (artikel 15.33 Wet milieubeheer)

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 (29). Indien degene die de huur heeft betaald het object op de peildatum al verlaten heeft, kunnen er geen rechten van hem worden geheven.

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.

Hoofdstuk 2.2.1.1. Gemeentelijke gebruiksrechten

Ad 4. Bij de gemeente in 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 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 (31). 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 (32). 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 (33). 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 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.

Hoofdstuk 2.2.1.1 gemeentelijke gebruiksrechten

Ad 3. Voor de openbare dienst bestemd

Bezittingen, werken of inrichtingen zijn voor de openbare dienst bestemd als zij tot algemeen nut strekken en in beginsel iedereen bij die voorzieningen belang kan hebben. Zo kan niet geheven worden voor het gebruik van terreinen die niet voor de openbare dienst bestemd zijn, zoals een voor eenieder afgesloten strook grond (30). Een recenter voorbeeld is te vinden in HR 5 september 2003, nr. 38 352, BNB 2004/23, V-N 2003/44.30, Belastingblad 2003/1197. In deze uitspraak werd geoordeeld 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.

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 (34).

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 (35).

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 (36).

De Hoge Raad gaat er op basis van de wetsgeschiedenis vanuit dat de vermoelijkhedenrechten slechts in zoverre het karakter van een retributie heeft willen toekennen dat aan de heffing ten grondslag dient te liggen dat een vermoelijkheid 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 vermoelijkhedenrecht te mogen heffen, is derhalve voldaan indien de gemeente aantoont dat zij lasten heeft ter zake van een voorziening als hiervoor bedoeld. Daarbij hoeft de gemeente niet aan te geven welk bedrag van de met de voorziening gemoeide lasten is toe te rekenen aan de te belasten vermoelijkheid. 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 (37).

Hoofdstuk 2.2.2.1 Rioolheffing

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 riolheffing 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 (39). 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 bespaard. 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 (40). De toegerekende kosten dienen wel in een redelijke verhouding te staan met de ter zake bespaarde kosten (41).

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 riolheffing 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 riolheffing in de plaats van het huidige riolrecht. Daarom vervalt de mogelijkheid om riolrecht 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 229, tweede lid, Gemeentewet). Voor deze incidentele kosten kunnen gemeenten overigens ook kiezen om een baatbelasting te heffen in plaats van een riolheffing of –recht. De gemeenten krijgen er per saldo dus geen extra heffing bij, maar het huidige bekostigingsinstrumentarium wordt aangepast aan de bredere taakinvulling.

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.

Hoofdstuk 2.3 waterschapsbelastingen, rechten en heffingen

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. Waterschapsomslagen gebouwd en ongebouwd in verband met het verhaal van kosten van waterkering, waterbeheersing en het wegenbeheer door het waterschap (artikel 116, onder a, b, c en e); en
6. Ingezetenenomslag in verband met het algemene profijt dat ingezetenen hebben van waterschapsactiviteiten met betrekking tot wonen, werken en recreëren binnen het waterschapsgebied (artikel 116, onder d).
7. Tot 2008 konden waterschappen krachtens artikel 23 Wet verontreiniging oppervlaktewateren tevens een waterverontreinigingsheffing heffen ter bestrijding van kosten van maatregelen tot het tegengaan en voorkomen van verontreiniging van oppervlaktewateren. Met ingang van 2008 is de waterverontreinigingsheffing in de Waterwet geregeld.

Hoofdstuk 2.3.1.1 gebruiksrechten van waterschappen

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).

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.

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.

Hoofdstuk 2.3.1.1. Gebruiksrechten van waterschappen

Ad 3. Voor de openbare dienst bestemd

Er kan alleen geheven worden voor het gebruik van voor de openbare dienst bestemde waterschapsbezittingen, of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen. Bezittingen, werken of inrichtingen zijn voor de openbare dienst bestemd als zij tot algemeen nut strekken en in beginsel iedereen bij die voorzieningen belang kan hebben. Te denken valt aan beken- en slotenstelsels, openbare wegen en waterwegen. Ook in de precariobelasting wordt de eis gesteld dat sprake is van 'voor de openbare dienst bestemd'. Er is maar heel 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 precariobelasting en gemeentelijke gebruiksrechten. Rechtbank Arnhem 20 oktober 2005, nr. AWB 05/1651, Belastingblad 2006/196, oordeelt inzake havengelden dat de eerste vraag die beantwoordt 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 derhalve niet ter zake.

Hoofdstuk 2.3.1.1 gebruiksrechten van waterschappen

Ad 4. Bij het waterschap in 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 beheer of in onderhoud van het waterschap zijn. Het in 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 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 (47). 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 (48).

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 (49). 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 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 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.

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

Hoofdstuk 2.4 belastingen, rechten en heffingen van het Rijk

Inspectie Verkeer en Waterstaat (ministerie van Verkeer en Waterstaat)

In 2001 is de Inspectie Verkeer en Waterstaat door de minister van Verkeer en Waterstaat ingesteld (53). 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 beschrijven 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.

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 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 (artikel 6 lid 1 Wet personenvervoer 2000) wordt voor onbepaalde tijd verleend. 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 2000 ⁽⁵⁴⁾ hanteert het uitgangspunt dat vergoedingen voor de vergunningen kostendekkend zijn.

Hoofdstuk 2.5.1.1. Kaderwet, aanleiding tot het invoeren van de Kaderwet

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 zo ver dat door deze instanties wordt bestierd.

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.

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. 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.

Artikel 3 van de Kaderwet bepaalt dat een ZBO alleen kan worden ingesteld als:

- er behoefte is aan onafhankelijke oordeelsvorming op grond van specifieke deskundigheid;
- er sprake is van strikt regelgebonden uitvoering in een groot aantal individuele gevallen;
- participatie van maatschappelijke organisaties in verband met de aard van de betrokken bestuurstaak bijzonder aangewezen moet worden geacht.

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 zo ver 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 zonodig, 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's 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 de ze 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 voor 1 april aan de desbetreffende minister de ontwerpbegroting voor het daarop volgende jaar, omdat een ZBO dat behoort tot de Staat voor wat betreft de begroting niets anders is dan elke andere willekeurige begrotingspost bij een ministerie. De begrote inkomsten en uitgaven worden opgenomen in één of meer (sub)artikelen van de begroting van het betreffende ministerie volgens de daarvoor geldende interne procedures. Door dit voorschrift wordt echter duidelijk en kenbaar (de ontwerpbegroting is immers openbaar) wat de ZBO zélf, op basis van zijn inzichten, verwachtingen en ervaringen denkt dat zijn taakvervulling in een volgend jaar zal gaan kosten.

Een publiekrechtelijk vormgegeven ZBO met eigen rechtspersoonlijkheid heeft een eigen beheersregime. Voor deze categorie bevat de Kaderwet een aantal basisbepalingen voor de begroting van deze organen, opdat het toezicht op het beheer en de exploitatie aan dezelfde vereisten van openbaarheid, kenbaarheid en transparantie kan voldoen als het geval is voor de rijksdienst in enge zin.

Het ramen vooraf (en het verantwoorden achteraf) van bedragen die geen rechtstreeks verband houden met de wettelijk opgedragen (bestuurs)taken, zal slechts sporadisch aan de orde zijn. Immers, publiekrechtelijk vormgegeven ZBO's worden geacht de hun bij of krachtens de wet opgedragen taken te vervullen: niet minder, maar ook niet méér. Toch kan het voorkomen dat er incidenteel of soms ook structureel andere baten/inkomsten en/of lasten/uitgaven zijn. Die kunnen voortkomen uit de egaliseringsreserve, maar ook uit rest- of nevenproducten die tot stand gebracht worden. Door hier algemeen 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. 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 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 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 zo ver 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 de wijze waarop de openbaar 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 krachtens in zijn jaarrekening die taken en werkzaamheden afzonderlijk verantwoord.

Hoofdstuk 2.5.3 ZBO voorbeelden

Dienst Wegverkeer (ministerie van Verkeer en Waterstaat)

De Dienst 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 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.

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.

Hoofdstuk 2.5.3 ZBO voorbeelden

Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit (ministerie van Economische Zaken)

Wat doet de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit?

De Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit (OPTA) 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 (55). 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 hoofdtak 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 marktcategoryen 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 categoryen van gelijksoortige werkzaamheden of diensten.

De indirecte kosten worden toegerekend aan categoryen 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 categoryen 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 Telecommunicatie 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 certificatie dienstverleners; 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 toezichthoudende 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 aan de minister van Verkeer en Waterstaat. Dit plan bevat de begroting voor het komende kalenderjaar, een meerjarenraming voor de komende 5 jaren, balans, een overzicht van de kostendekkendheid en het tarievenvoorstel.

Hoofdstuk 2.5.3. ZBO Voorbeelden

Autoriteit Financiële Markten (ministerie van Financiën)

Wat doet de Autoriteit Financiële Markten?

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) 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 8 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:

1. het gedragstoezicht op financiële markten uitoefenen;
2. 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 marktwerving. 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 verkomen;
- 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:

- vergoeding door het Rijk; en
- 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 1:40 (56) 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 melding ongebruikelijke transacties, de Wet identificatie bij dienstverlening 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 toezicht (57) 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:

1. clearinginstelling;
2. kredietinstellingen;
3. financiële instellingen;
4. verzekeraars;
5. beheerders;
6. beleggingsinstellingen zonder aparte beheerder;
7. beleggingsondernemingen;
8. houders van een markt in financiële instrumenten;
9. uitgevende instellingen;
10. pensioenfondsen;
11. natuurlijke personen of rechtspersonen;
12. aanbieders van een financieel product; en
13. 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 melding (58);
- 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 2007 met betrekking tot een vergunning of ontheffing is vastgelegd in de Regeling vaststelling bedragen ex. artt. 2 en 3 Besluit bekostiging financieel toezicht. Deze bedragen worden jaarlijks voor 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 melding (59);
- 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 minster 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 voorgaande jaar of het lopende jaar.

Met betrekking tot de categorieën van financiële ondernemingen wordt de hoogte van het tarief gerelateerd aan maatstafgegevens en bestaat de hoogte van het bedrag uit een jaarlijks door de AFM per categorie vast te stellen minimumbedrag ter dekking van de minimale toezichtkosten per financiële instelling in de desbetreffende categorie, vermeerderd met een bedrag dat:

- wordt gebaseerd op de kosten die per categorie zijn toegerekend onder aftrek van het totaal van de aan de desbetreffende categorie in rekening te brengen minimumbedragen, en
- is doorberekend naar rato van de maatstafgegevens die betrekking hebben op het voorafgaande jaar of, indien deze gegevens niet beschikbaar zijn, het daaraan voorafgaande jaar of het lopende jaar.

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 "heffingmaatstaf", 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 kostendeckendheid 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.

Hoofdstuk 2.5.3. Zbo voorbeelden

De Luchtverkeersleiding Nederland (ministerie van Verkeer en Waterstaat)

Wat doet de Luchtverkeersleiding Nederland?

De Luchtverkeersleiding Nederland (LVNL) 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 hoofdtak van de LVNL bestaat uit het verzorgen van een zo groot mogelijke veiligheid van het luchtruim. Hieruit vloeien onder andere de volgende taken uit voort:

1. het geven van luchtverkeersdienstverlening;
2. het definiëren, verwerven, installeren, beheren en in stand houden van technische installaties en systemen ten behoeve van luchtverkeersbeveiliging;
3. het verstrekken van luchtvaartinlichtingen en het uitgeven van luchtvaartpublicaties en luchtvaartkaarten;
4. het verzorgen en doen verzorgen van opleidingen ten behoeve van luchtverkeersbeveiliging;
5. het adviseren van de minister van Verkeer en Waterstaat en de minister van Defensie met betrekking tot de aangelegenheden op het gebied van luchtverkeersbeveiliging; en
6. het doen van voorstellen aan de minister van Verkeer en Waterstaat over het tarief van de heffingen als bedoeld in artikel 5.20 en 5.21 Wet luchtvaart.

Inkomsten van de Luchtverkeersleiding Nederland

Voor de verleende diensten van de LVNL brengt zij een vergoeding in rekening bij de gebruiker van de verleende diensten. Dit kunnen zowel particulieren als vliegmaatschappijen zijn.

Hierbij kan onder andere worden verstaan personen of ondernemingen die over een luchtvaartuig beschikken en dit onder zijn verantwoordelijk laat deelnemen aan het luchtverkeer en gebruik maakt van een luchtverkeersdienst. Volgens artikel 5.38 Wet Luchtvaart bestaan de inkomsten van de LVNL uit de volgende posten:

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

In artikel 5.20 Wet Luchtvaart is bepaald dat de exploitant van een luchtvaartuig in de zin van artikel 9 en 10 van de op 12 februari 1981 te Brussel gesloten Multilaterale Overeenkomst betreffende en routeheffingen (60) 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.

Hoofdstuk 2.5.3 ZBO voorbeelden

College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen (ministerie van Landbouw, natuur en voedselkwaliteit)

Wat doet het College voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen?

Het college voor de Toelating van Bestrijdingsmiddelen (CTB) is een zelfstandig bestuursorgaan, welke is betrokken bij vier ministeries: Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer en Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Het CTB oordeelt over de toelating van bestrijdingsmiddelen op basis van Europees geharmoniseerde wet- en regelgeving.

Verder is in het Besluit andere taken College voor de toelating van bestrijdingsmiddelen vastgesteld in artikel 2 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:
 - 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;
4. 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 beleidsadvisering en de afhandeling van bezwaar- en beroepsprocedures worden geheel in rekening gebracht bij de departementen die hier als opdrachtgever optreden.

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 met een lasten en baten staat, 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.

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.

Hoofdstuk 2.5.3 ZBO voorbeelden

Het Kadaster (VROM)

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:
 1. in het rechtsverkeer;
 2. 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 zij 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 kadastraalrecht;
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 kadastraalrecht 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 kadastraalrecht zijn vastgelegd in 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;
- 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 brandmerk 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.

Hoofdstuk 3.2 Directe kosten, rioolheffing

Welke kosten met behulp van deze rioolheffing kunnen worden gedekt, ligt in het verlengde van het kostenverhaal van het huidige rioolrecht. De nieuwe heffing richt zich echter ook op instandhouding en verbetering van collectieve voorzieningen, ook waar het bijvoorbeeld vervanging betreft van gemengde door gescheiden rioolstelsels.

De aanleg- of vervangingskosten van een vuilwaterriool, hemelwaterstelsel of een ontwateringstelsel kunnen worden gedekt uit deze heffing. Net als in de situatie van de huidige bekostiging door middel van rioolrecht, kan nieuwe aanleg ook geheel of gedeeltelijk worden verhaald op degenen die specifiek profijt hebben van de aanleg. Bij stadsuitbreiding kunnen de aanlegkosten van het stelsel bijvoorbeeld worden verrekend door middel van een bijdrage op grond van de exploitatieovereenkomst.

De kosten voor de gemeente voor installatie en beheer van een IBA worden beschouwd als alternatief voor een gemeentelijk vuilwaterriool en kunnen daarom uit de rioolheffing worden bekostigd.

De kosten die betrekking hebben op beheer en onderhoud omvatten vervanging en renovatie, exploitatie (pompkosten, reinigingskosten), onderzoek (zoals inspectie) en het beheer van gegevensbestanden.

Personeels- en huisvestingskosten die direct zijn toe te rekenen aan deze werkzaamheden en de planvorming daarvoor zijn inbegrepen. De kosten voor de inning van de rioolheffing (perceptiekosten) kunnen eveneens worden verhaald.

Alleen die kosten die direct of indirect te maken hebben met de taken genoemd in artikel 228a, onderdelen a. en b, kunnen uit de heffing worden bekostigd.

Voorbeelden van directe kosten, kosten voor activiteiten die direct verband houden met de taken genoemd in artikel 228a, zijn:

- kapitaallasten van investeringen in bijvoorbeeld het rioolstelsel (vervanging, renovatie, afkoppelen);
 - personeelslasten van o.a. ambtenaren belast met onderhoud aan vuilwaterstelsel, hemelwaterstelsel en grondwaterstelsel;
 - kosten van onderhoudsmateriaal;
 - uitvoeringskosten ten gevolge van uitvoering van de heffing.
- Voorbeelden van indirecte kosten, kosten voor activiteiten die indirect verband houden met de taken, genoemd in artikel 228a, zijn:
- een deel van de loonkosten van beleidsambtenaren;
 - een deel van de kosten van het voeren van de salarisadministratie;
 - een deel van de huisvestingskosten van de gemeente;
 - een deel van de kosten als portokosten, reprokosten, literatuurkosten, etc.;
 - een deel van kosten zoals straatvegen, kolken zuigen etc.

Hoofdstuk 3.2 Directe kosten

Ad a) 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 Arnhem ⁽⁶¹⁾ die 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 onder andere toe leiden dat de veegkosten naar rato aan de rioolrechten en de afvalstoffenheffing of 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 die de aanvragen voor de afgifte van een bouwvergunning beoordeelt.

Bij het uurtarief kan conform de voor het Rijk vastgestelde Handleiding Overheidstarieven 2007 ⁽⁶²⁾ rekening worden gehouden met twee componenten: de salariskosten 'in enge zin' (de loonkosten) en een opslag voor de wachtgelden ⁽⁶³⁾. De loonkosten bestaan uit het brutosalaris, de vakantie-uitkering, de eindejaarsuitkering, alsmede uit de werkgeverspremies voor ouderdoms- en nabestaandenpensioen, WIA, VUT en invaliditeitspensioen inclusief het bovenwettelijke deel. De Handleiding Overheidstarieven 2007 berekent voor 18 salarisschalen de loonkosten. De uurtarieven variëren van € 17,65 in schaal 1 tot € 94,19 in schaal 18. Doordat wordt uitgegaan van een 36-urige werkweek en 1364 productieve uren per jaar, bedragen de loonkosten per mensjaar € 24.075 in schaal 1 tot € 128.481 in schaal 18. Door voor alle salarisschalen rekening te houden met een opslag voor huisvesting van € 5.907, voor kantoorautomatisering van € 2.511 en voor overige overhead van € 17.590, lopen deze loonkosten per persoon op met € 26.008. Dit leidt tot een bedrag aan totale kosten van € 50.083 in loonschaal 1 tot € 154.489 in loonschaal 18. Hierbij horen kostendeekkende uurtarieven van € 37 in loonschaal 1 tot € 113 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 ⁽⁶⁴⁾ van € 100 (excl. BTW) gehanteerd. Voor administratief personeel bedraagt het uurtarief € 85 en voor consultants en projectmanagers € 130 (artikel 2.1.2 Besluit tarieven Dienst Wegverkeer 2006). Kosten van derden die niet in de tarieven voor de dienstverlening opgenomen zijn, worden aanvullend in rekening gebracht.

Hoofdstuk 3.2 Directe kosten

Ad b) 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 2007 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. In de Rekenmethode Rijksgebouwendienst wordt gebruik gemaakt van de consumenten prijs index (de CPI), die voor 2007 op 1,5% is geraamd ⁽⁶⁵⁾. Volgens de hier toegepaste systematiek heeft dit geleid tot een huisvestingscomponent van € 5.907, ofwel € 155,45 per m².

Hoofdstuk 3.2 Directe kosten

Ad c) Specifieke automatiseringskosten

De Handleiding Overheidstarieven 2007 gaat voor automatiseringskosten uit van een gemiddelde opslag van €2.511 per werkplek. Het bedrag wordt geïndexeerd met de reguliere prijsindex voor netto materiële overheidsconsumptie, de zogenoemde IMOC. Voor 2007 wordt deze prijsindex geraamd op 2,5% (66).

Hoofdstuk 3.2 directe kosten

Ad e) Overheadkosten

De Handleiding overheadkosten 2007 houdt rekening met een opslag van € 17.590 aan overheadkosten. Deze opslag wordt jaarlijks door middel van de prijsindex netto materiële overheidsconsumptie bijgesteld. Voor 2007 wordt gerekend met een indexering van 2,5% (68). Zoals hierboven reeds aangegeven, begrijpt de Handleiding overheidstarieven de materiële kosten onder de overheadkosten

Hoofdstuk 3.3 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 riolrechten heeft de Hoge Raad op 31 maart 1999, nr. 33 427, Belastingblad 1999/335 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 riolrecht 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 riolrechten 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. 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 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 riolrechten 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 riolrechten 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 in Hof Amsterdam d.d. 24 januari 2003, nrs. 00/03746, 00/03747, 00/03748, 00/03749, 01/00164 en 01/00881, Belastingblad 2003/578 overwogen dat kosten van controle van de grondwaterstand wel (gedeeltelijk) kunnen worden verhaald via de riolrechten. 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 Hoge Raad 31 maart 1999, nr. 33.427, BNB 1999/221, 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 d.d. 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 (69).

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 (70).

Hoofdstuk 3.3 indirecte kosten

Ad 1. Beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures

Een voorbeeld uit de gemeentelijke wereld is de algemene formulering van het vergunningenbeleid in het bestemmingsplan op grond van artikel 10 Wet op de 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 van B&W, 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.

Hoofdstuk 3.3. Indirecte kosten

Ad 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 (73). 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 ESBL op:

'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. Uiteraard geldt deze beperking slechts indien het belastbare feit veroorzaakt wordt door het behandelen van een vergunningaanvraag.

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, nr. 05/00509, 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.

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' (74).

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 Grondwet (75) 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 bijvoorbeeld 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 Grondwet (76) wel een wettelijke grondslag zijn (77).

Het rapport 'Maat houden' noemt vier uitzonderingen die (gedeeltelijke) doorberekening van preventieve en repressieve handhavingkosten kunnen rechtvaardigen, te weten:

1. Het doel van de regelgeving wordt alleen bereikt bij doorberekening, zoals bij bestuursdwang en dwangsommen.
2. Er is sprake van een of enkele partijen die specifiek aan hen toerekenbaar profijt hebben van de door de overheid verrichte preventieve handhavingactiviteiten. Indicatief hiervoor is dat de regeling primair tot doel heeft marktordening tot stand te brengen. Een dergelijke ordening werkt in het algemeen namelijk in het voordeel van degenen die binnen de ordening vallen. Belangrijk is dat de groep tot wie de handhavingactiviteiten zijn gericht niet al te groot is en het profijt redelijk gespreid over de groep verdeeld is. Een contra-indicatie voor het doorberekenen van kosten aan een groep, is als de regelgeving tot doel heeft om de veiligheid in brede zin te waarborgen. Hierbij kan mede gedacht worden aan de volksgezondheid en het milieu.
3. Er zijn (groepen van) overtreders die de kosten van repressieve handhavingactiviteiten (nagenoeg) geheel veroorzaken.
4. Er zijn dwingende redenen om door te berekenen, zoals bijvoorbeeld 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 (78). 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 telecomunicatiewetgeving 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 telecomunicatiewetgeving 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 (79). 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' (80) 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 (81).

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 (82). 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 handreiking (83) 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.

Hoofdstuk 3.3. Indirecte kosten

Ad 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 omlind 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 Marktwerving, Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW) opgestelde rapport 'Maat houden, een kader voor doorberekening van toelatings- en handhavingkosten' (84). '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 (85).

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.

Hoofdstuk 3.4 omzetbelasting

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. Kort weg 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. 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 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, komt dus niet voor aftrek in aanmerking, is dus een kostenpost en kan dus als last worden doorberekend in de afvalstoffenheffing.

Voorbeeld 2

Gemeenten zijn echter niet wettelijk verplicht om bedrijfsafval op te halen. Bij het door gemeenten in rekening brengen van reinigingsrecht aan de bedrijven treedt de gemeente dus niet op in het kader van een voor haar geldend specifiek juridisch regime en is de gemeente dus BTW verschuldigd over de te heffen reinigingsrechten. Omdat de gemeente BTW in rekening brengt over de reinigingsrechten, heeft de gemeente ook recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die zij maakt voor het inzamelen van het bedrijfsafval en mag deze BTW dus niet als last worden meegenomen voor de bepaling van de hoogte van het reinigingsrecht.

Als de vuilnisauto voor 40% voor het ophalen van bedrijfsafval wordt gebruikt en voor 60% voor het ophalen van huishoudelijk afval, kan dus slechts 60% van de BTW die drukt op de aanschaf van de vuilnisauto als last worden meegenomen voor het bepalen van de hoogte van de afvalstoffenheffing (zie voorbeeld 1).

Voorbeeld 3

Een gemeente is wettelijk verplicht te zorgen voor goede parkeervoorzieningen. Als zij langs de openbare weg parkeerplaatsen aanlegt en hiervoor betaald parkeren invoert, dan is hierover geen BTW verschuldigd. Als dezelfde gemeente in het kader van goede parkeervoorzieningen een parkeergarage bouwt met een hefboom (met een achteraf betaalsysteem), dan treedt zij nog steeds op in het kader van het voor haar geldende specifieke juridisch regime, maar treedt zij ook in concurrentie met derden.

Derden kunnen namelijk niet langs de openbare weg parkeervoorzieningen aanleggen, maar kunnen wel parkeergarages bouwen. De gemeente treedt als exploitant van een parkeergarage op als ondernemer voor de BTW en is over de parkeergelden dus BTW verschuldigd.

Hoofdstuk 3.7 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' (89).

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 overweegt: '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.

Hoofdstuk 5.1.3. Rioolrechten

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 (93). Anders dan bij de leges (94), 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.

Hoofdstuk 5.1.9 Melding of kennisgeving

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 (104).

Hoofdstuk 5.1.9. 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, 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 (107).

Hoofdstuk 6.2 Comptabiliteitsvoorschriften

Definitie beleidsproducten(116)

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), teneinde 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 zuiveringsslib en de andere restproducten van een rwzi of iba die voor een

15.	Afvalwaterbehandeling door derden	Het laten verwerken van afvalwater uit het eigen beheersgebied door andere beheerders van rioolwaterzuiveringsinstallaties.
16.	Beheersinstrumenten 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.	Wegenverkeersregeling en – verkeersveiligheid	Activiteiten voor een doelmatige ontsluiting en bereikbaarheid van de bestemmingen in het beheersgebied, alsmede een verkeersveilig gebruik van de wegen.
19.	Beheersinstrumenten vaarwegen en havens	Het opzetten, actueel houden en periodiek controleren van de beheersinstrumenten (legger en beheersregister), teneinde 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 ge- 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 alsmede daaraan gerelateerde overeenkomsten worden nageleefd.
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.

Hoofdstuk 6.4 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.

Zo wordt in Bestuursmiddelen 2005-70 overwogen: 'Het BBV schrijft voor dat middelen van derden waarvan de besteding gebonden is, voor zover niet besteed, in een voorziening ex artikel 44-2 BBV moeten worden gestort. Dat geldt echter alleen indien en voor zover er een expliciete terugbetalingsverplichting bestaat. Voorzieningen behoren immers tot het vreemd vermogen. Ze dienen daarom te stoelen op verplichtingen en dat is wat de toelichting op artikel 43 BBV ook benadrukt. Als er geen terugbetalingsverplichting bestaat, dan is er sprake van beleidsvrijheid ten aanzien van de restitutie van eventuele nacalculatorische overschotten. En beleidsvrijheid is een onderscheidend kenmerk van een bestemmingsreserve. (...) De Gemeentewet en latere jurisprudentie duiden dus nadrukkelijk op een voorcalculatorische weging van kostendekkendheid.

Dat impliceert echter niet dat er dan ook een restitutieplicht of verrekenplicht bestaat ten aanzien van onverhoopt toch optredende nacalculatorische overschotten. Zo'n restitutieplicht is er dus (nog) niet op grond van de Gemeentewet. Van een verplichte storting van heffingsoverschotten in een voorziening ex art 44-2 BBV kan onzes 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 (121).

Naar de mening van de redactie van deze handreiking, is het standpunt van de Commissie BBV en de VNG niet onomstreden. In de memorie van toelichting bij artikel 229b Gemeentewet (122) 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' (123).

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.

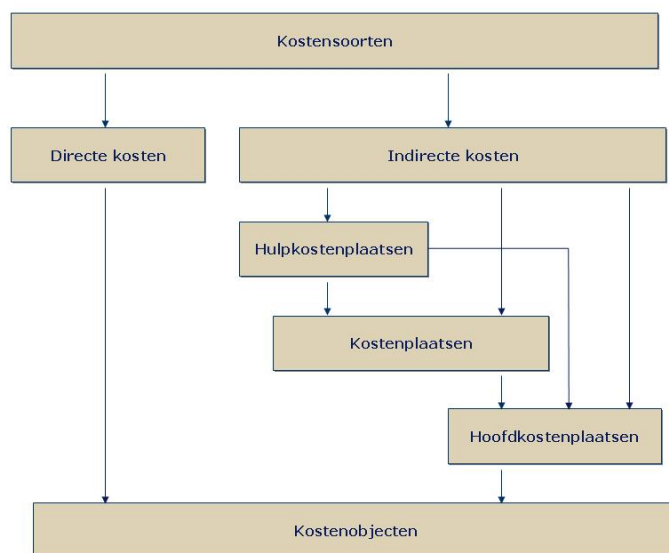
Overschotten dienen in volgende jaren als negatieve kostenpost in aanmerking te worden genomen. Artikel 48 geeft immers aan voor welke uitgaven van de provincie een heffing kan worden ingesteld, zodat een overschot nooit ten bate van de algemene middelen kan komen. Ook eisen van schadevergoeding (...) 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 schade is er tegen de hier bedoelde fondsvorming mijnerzijds geen bezwaar. Ook hier dient te worden uitgesloten dat een eventueel overschot van het fonds naar de algemene middelen vloeit (124)'.

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. Zolang de Hoge Raad zich nog niet uitdrukkelijk heeft uitgesproken over het vrijvallen van overschotten ten behoeve van de algemene middelen, wordt geadviseerd om het zekere voor het onzekere te verkiezen en de overschotten in de volgende jaren als negatieve kostenpost in aanmerking te nemen.

Hoofdstuk 6.5 Kostenallocatie methoden

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.

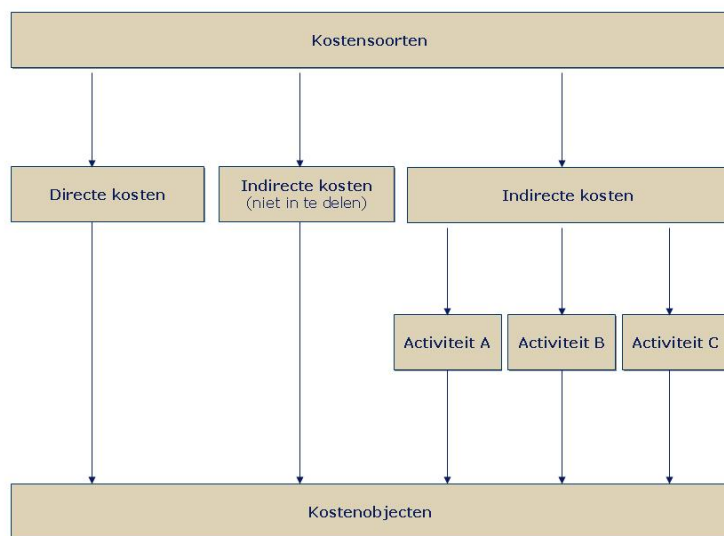
De kostenplaatsmethode probeert de causaliteit in kostenveroorzaking weer te geven. Hierbij wordt de kostenverdeelstaat gebruikt waarin indirecte kosten eerst verzameld worden op hulpkostenplaatsen en kostenplaatsen. Een kostenplaats is een reëel of fictief onderdeel van de organisatie waar een bepaalde 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 kostenverdelmethode is hieronder grafisch weergegeven:



Figuur 3

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 'costdrivers' genoemd. Niettemin toont de ABC-methode qua systematiek sterke overeenkomsten met de kostenplaatsenmethode. De methode van Activity Based Costing is hieronder grafisch weergegeven:



Figuur 4

Hoofdstuk 6.6.4. BBV

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 toezichthouders, het Rijk, het CBS en de Europese Unie, hebben elk behoefte aan bepaalde, eigen informatie. In het BBV is voorgeschreven welke informatie provincies en gemeenten dienen aan te leveren (artikel 71 tot en met 74). Ook is in het besluit opgenomen dat de functionele indeling (artikel 71) en de verdelingsmatrix (artikel 72) bij Ministeriële Regeling worden geregeld. Deze regeling specificeert dus de aan te leveren informatie.

In hoofdlijnen komt het er op neer dat de begroting geconverteerd dient te worden naar de functionele indeling en de jaarrekening en de kwartaalcijfers naar de verdelingsmatrix.”
(127).

Hoofdstuk 7.2.1. Jurisprudentie

In 1995 is de Wet materiële belastingbepalingen (132) 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 toelichting (133) vermeldt over deze nieuwe vrijheid onder meer het volgende: 'Het bepaalde in het tweede lid maakt duidelijk dat de gemeenten, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in bijzondere wetten en de paragrafen 2 en 3 nader gegeven regelen, zelf invulling kunnen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Die heffingsmaatstaven kunnen binnen een verordening variëren. Het staat gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing.

In dat verband achten wij bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer van een op de riolering aangesloten object als heffingsmaatstaf voor een rioolaansluit- of rioolafvoerretributie goed denkbaar.

Ook achten wij het goed denkbaar dat bijvoorbeeld bij de (zee)havengelden in de heffingsmaatstaf en dus in het bedrag van de belasting wordt rekening gehouden met de soort en de hoeveelheid van de lading die wordt vervoerd alsmede met de wijze waarop dit geschiedt. Milieuoverwegingen kunnen eveneens een rol spelen. Het stimuleren van meewerking aan systemen van gescheiden huisvuilinzameling via een lager tarief in de reinigingsrechten is daarvan een voorbeeld. Een uitputtende regeling in de wet is in verband met de grote variatie welke met name bij de rechten voorkomt op dat punt niet mogelijk. Daarom is gekozen voor een algemene regel in combinatie met een expliciete uitzondering. De gemeentelijke vrijheid waarvan artikel 219, tweede lid, uitgaat houdt tevens in dat de gemeente bij de keuze van de heffingsmaatstaven zelf moet toetsen of deze keuze recht doet aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. (...) De tekst van artikel 229, eerste lid, onderdeel a, waarin de gebruiksretributies zijn opgenomen is niet gewijzigd ten opzichte van de huidige tekst van artikel 277 Gemeentewet. Wij wijzen er op dat dit niet inhoudt dat er geen wijziging optreedt voor deze rechten. In een aantal arresten heeft de Hoge Raad uitgesproken dat de tarieven zich moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van de gemeentebezittingen en dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden. Deze jurisprudentie verliest zijn geldigheid onder de nieuwe regeling. Uit artikel 219, tweede lid, vloeit immers voort dat de rechten kunnen worden geheven naar in de verordening op te nemen maatstaven, welke zich slechts niet mogen richten naar het inkomen, de winst of het vermogen. In concreto betekent dit dat tariefsdifferentiaties op andere gronden dan verschillend gebruik van gemeentebezittingen geoorloofd zijn indien deze zich naar het oordeel van de gemeenteraad beter verstaan met het gemeentelijke beleid ter zake. Wij denken hier bijvoorbeeld aan schepen die aan dezelfde kade liggen en eenzelfde inhoud hebben maar die toch anders kunnen worden belast omdat de lading verschillend is.

Een heffingsmaatstaf naar soort lading is derhalve geoorloofd. Voorts kan bijvoorbeeld een tariefsvoordeel worden gegund aan schepen die een historische binding hebben met de gemeente of schepen die op grond van concurrentie overwegingen aan de gemeente gebonden moeten worden. Deze vrijheid geldt blijkens de algemene strekking 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 antwoord (134) wordt vervolgens opgemerkt: 'In de memorie van toelichting hebben wij het standpunt van de Interdepartementale Commissie inkomensprijsen onderschreven dat het hanteren van het draagkrachtbeginsel door de lagere overheid tot een doorkruising van het algemene inkomensbeleid zou kunnen leiden. Dit uitgangspunt brengt mee dat het hanteren van inkomensafhankelijke tarieven door gemeenten niet is toegestaan, omdat dit tot een doorkruising van het rijksbeleid zou kunnen leiden. Een koppeling van het gemeentelijke tarief aan een inkomensafhankelijke regeling van het rijk geeft hetzelfde effect. Een koppeling van het tarief aan het genieten van een bijstandsuitkering, het recht van de echte minima op een eenmalige uitkering, of het recht op individuele huursubsidie, is derhalve niet toegestaan. Wel is het mogelijk om de tariefstructuur te koppelen aan objectieve criteria die in een meer indirect verband een relatie met het inkomen kunnen hebben, zoals de waarde van een onroerend goed. (...). De leden van de SGP-fractie vroegen om een nadere beschouwing over de verhouding tussen de vrijheid van gemeenten tot het vaststellen van heffingsmaatstaven en algemene rechtsbeginselen als gelijkheid en evenredigheid. In de memorie van toelichting hebben wij aangegeven dat de gemeente bij de keuze van de heffingsmaatstaven zelf moet toetsen of die maatstaven voldoen aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel of het evenredigheidsbeginsel. Belastingheffing is een relatie tussen individu en gemeenschap, in het gemeenschappelijke belang dat in een goed georganiseerde samenleving is gelegen. De mate waarin deze beginselen worden gehanteerd is in sterke mate afhankelijk van de door tijd en plaats bepaalde behoeften. Het gelijkheidsbeginsel gaat ervan uit dat degenen die in een gelijke positie verkeren ook op gelijke wijze behandeld worden. De evenredigheidstheorie, vertaald naar de gemeentelijke belastingheffing, gaat ervan uit dat een ieder bijdraagt in de kosten van de gemeentelijke dienstverlening naar rato van de mate waarin daarvan profijt wordt getrokken. Dat die afweging het beste op plaatselijk niveau kan worden gemaakt, vindt zijn oorzaak in het feit dat op dat niveau het beste kan worden bepaald wanneer sprake is van gelijke gevallen en in welke mate wordt geprofiteerd van gemeentelijke dienstverlening. Beide zijn uiteraard alleen bij benadering aan te geven. Wij willen hier ter verduidelijking een voorbeeld geven. Twee identieke schepen met dezelfde lading die op dezelfde plaats (zouden) zijn afgemeerd, behoeven gelijke behandeling (hetzelfde belastingbedrag). Maar indien de lading van de schepen verschilt, zou kunnen worden geconcludeerd dat het voordeel voor een van die schepen aanzienlijk groter is dan voor dat andere schip. Een hoger belastingbedrag zou dan voor de hand kunnen liggen. Het betreft derhalve een weging van voor- en nadelen waarin wij niet (kunnen) treden. Ten overvloede wijzen wij erop dat het, evenals dat thans het geval is, mogelijk blijft om een vast tarief te blijven hanteren. Het blijft altijd het gemeentebestuur dat de weging doet'.

Advocaat-generaal IJssink merkt in een conclusie op dat het nieuwe van de nieuwe vrijheid volgens hem is dat de retributieheffing vanaf 1 januari 1995 niet alleen kan dienen voor het in rekening brengen van een prijs voor een overheidsprestatie, maar ook kan worden ingezet als instrument van overheidsbeleid, terwijl verder rekening kan worden gehouden met het profijt dat de gebruiker of de genietster 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 (135).

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 (136).

Ten aanzien van een rioolafvoerrecht over 1996 oordeelt de Hoge Raad dat een evenredig tarief van € 0,39 per m³ afgevoerd water, terwijl met betrekking tot de eerste 299 m³ afgevoerd water een vast tarief van € 37,79 geldt, niet onredelijk of willekeurig is. Het tarief is evenmin in strijd met het gelijkheidsbeginsel of het evenredigheidsbeginsel. Er is voorts geen rechtsregel op grond waarvan het tarief gelijke tred zou moeten houden met de door de lozingen opgeroepen kosten (137).

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 (138).

Hoofdstuk 7.2.2. Gelijkheidsbeginsel

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 (145), mits daarin voldoende aandacht aan verfijningen is besteed. 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 gezien, 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 (146). 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 (147).

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 (148).

Een wellicht belangrijke nuancering in deze rechtspraak wordt aangebracht in een uitspraak van Hof Arnhem (149). Het hof lijkt te eisen dat er voor grote verschillen in kostendeckingsgraad van groepen van diensten een dragende overweging of ten minste een motivering aanwezig moet zijn. Een kostendeckingsgraad van 12% bij de kapvergunningen versus 103% 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 opslagtarief. 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 (150). Hieruit kan men concluderen dat er dus een redelijke verhouding moet bestaan tussen de gemeentelijke dienstverlening en de kosten ter zake: het evenredigheidsbeginsel.

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 (151).

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 (152).

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 (153). 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 (154).

In een uitspraak van de rechtbank te Arnhem (d.d. 16 april 2007, AWB 06/4493) 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 (zie ook HR 10 december 2004, nr. 36.776, BNB 2005/102). 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.

Indien in één verordening zowel een afvalstoffenheffing ter zake van huishoudelijke afvalstoffen als een reinigingsrecht ter zake van overige afvalstoffen wordt geheven, is voorzichtigheid geboden. Hof Amsterdam oordeelt namelijk dat het tarief van de reinigingsrechten onverbindend is, doordat de toerekening van kosten die ten grondslag ligt aan het tarief van het reinigingsrecht niet juist is. De kosten van reinigingspolitie en de kosten van straatreiniging die zien op het inzamelen en verwerken van zwerfafval dat ontstaat bij het aanbieden van huishoudelijke en bedrijfsafvalstoffen, zijn naar rato van de hoeveelheden ingezameld afval voor 58% toerekenbaar aan huishoudens en voor 42% aan bedrijven. Omdat deze kostentoedeling volgens de gemeenteraad niet wenselijk is, omdat het tarief van de afvalstoffenheffing hierdoor met een hoger percentage zou stijgen dan het tarief van het reinigingsrecht, is een groter deel van deze kosten aan het reinigingsrecht toegerekend. Hiervoor biedt artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet echter geen ruimte. Voorts moet de toerekening van kosten van straatreiniging beperkt blijven tot de kosten die verbonden zijn aan het inzamelen van zwerfafval dat is ontstaan door het aanbieden van het bedrijfsvuil waarop het reinigingsrecht ziet. Omdat de inzaamkosten voor zwerfafval dat is ontstaan door het aanbieden van alle bedrijfsvuil tot de geraamde lasten zijn gerekend, dient de geraamde opbrengst mede om andere kosten te bestrijden dan die waarop het reinigingsrecht bedrijfsvuil ziet. Ook dat is in strijd met artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet, zodat het tarief onverbindend is (155).

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 zo nauwkeurig mogelijk te worden geraamd. Het tarief van de heffing dient vervolgens zodanig te worden vastgesteld dat geen winst wordt gemaakt. 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 (156). 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.

Hoofdstuk 7.4.1. Vrijstelling legesheffing

Hieronder volgt een opsomming (166) 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 34 Pensioen- en spaarfondsenwet;
- Regeling diplomatieke en internationale vrijstellingen gemeentelijke belastingen;
- artikel 86a Wet bodembescherming;
- De 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;
- artikelen 2, vijfde lid en 6, derde lid, Besluit paspoortgelden.

Hoofdstuk 7.5 Verfiyningsuitkeringen

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

Deze verfiyningsuitkering hoeft dus niet gebruikt te worden om rioleringskosten te dekken en kan buiten de kostenraming ex artikel 229b, eerste lid, Gemeentewet blijven (170).

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 (171). Aannemelijk is dat de subsidie evenmin niet tot verhoging van de baten van de riolering hoefde te leiden.

Hoofdstuk 7.6.1.1. Tariefstelling

Ad a):

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.

Ad b):

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.

Ad c):

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.

Ad d):

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.

Ad e):

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 rioolrechten (een vast bedrag vermeerderd met een bedrag per m³), de leges (een percentage van de bouwsom in combinatie met een vast bedrag voor de afgifte van een verklaring van geen bezwaar van GS).

Hoofdstuk 6.2 Kosten- en opbrengsoorten

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 opbrengstensoorten 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 opbrengstensoorten 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 opbrengstensoorten moeten worden geïnterpreteerd, gelden de in bijlage van deze regeling opgenomen omschrijvingen.

Hoofdstuk 6.2. 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.

Hoofdstuk 6.2 Artikel 5

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.

NOTENLIJST

- 1 Alleen al het aantal vergunningstelsels dat op rijksregelingen is gebaseerd, bedraagt ruim 1.100.
- 2 Indien in het vervolg van de tekst over het kabinet wordt gesproken, wordt hiermee het kabinet Balkenende 2 bedoeld.
- 3 Ook wel commissie Kraaijenveld genoemd.
- 4 Zie rapport Eenvoudig vergunnen, p.11 en 13
- 5 De start van dit project was in oktober 2005.
- 6 Sira consulting, Rapport “Inventarisatie en Analyse leges”, 21 april 2006
- 7 Motie van Van Aartsen, Van As en Verhagen d.d. 22 november 2005, Tweede Kamer, vergaderjaar 2005-2006, nr. 30300, nr. 15
- 8 Brief 28 april 2006
- 9 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.
- 10 Brief van 28 april 2006.
- 11 Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1992, p. 22
- 12 Sira, Inventarisatie en Analyse Leges, 21 april 2006, p. 16
- 13 HR 11 november 1959, nr. 14079, BNB 1960/16.
- 14 HR 23 december 1998, nr. 32 047, Belastingblad 1999, 338.
- 15 Hof ’s-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, Belastingblad 2005, 1270, inzake kostenverhaal middels de gemeentelijke rioolrechten
- 16 Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (belastingplan 1998), Kamerstukken II 1997/98, 25 691, nr. 3.
- 17 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.

- 18 Model voor het bepalen van de hoogte van de leges omgevingsvergunning, SGBO, december 2006.
- 19 Model transparantie bouwgerelateerde leges, Werkgroep Transparantie Bouwgerelateerde Leges, 18 oktober 2004.
- 20 Artikel 6.1, derde lid, Waterwet.
- 21 Wet van 19 december 1996, Stb. 1996, 647, Wijziging provinciale grondwaterbelasting (verbreding heffingsdoeleinden), Kamerstukken II 1995/96, 24 546, nr. 2 en 3, Belastingblad 1996, 104.
- 22 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.
- 23 Kamerstukken II 1995/96, 24 546, nr. 3, Belastingblad 1996, 104.
- 24 De financiële verhouding in Nederland, drs. M.C. Wassenaar en dr. A.J.W.M. Verhagen, Sdu, Den Haag 2002, hoofdstuk 1 en 2.
- 25 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 het Rapport Christiaanse, 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.
- 26 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.
- 27 Kamerstukken II, 1976/77, 13 364, nr. 5, blz. 50-51.
- 28 HR 19 oktober 1983, nr. 21 882, Belastingblad 1983, 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, 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, 131, inzake het in één zak aanbieden van zowel huishoudelijk als bedrijfsafval.
- 29 HR 6 februari 2004, nr. 38 999, Belastingblad 2004, 435.
- 30 HR 4 december 1935, WvR 1936, nr. 254.
- 31 HR 11 november 1959, nr. 14 079, BNB 1960/16.
- 32 HR 23 december 1998, nr. 32 047, Belastingblad 1999, 338.
- 33 Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, Belastingblad 2005, 1270, inzake kostenverhaal middels de gemeentelijke rioolrechten.
- 34 HR 24 januari 2003, nr. 37 789, BNB 2003/113.
- 35 MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 33-81.
- 36 MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 33-81.
- 37 HR 24 januari 2003, nr. 37 789, BNB 2003/113.
- 38 HR 24 januari 2003, nr. 37 789, BNB 2003/113.
- 39 HR 24 september 2004, nr. 36 874, Belastingblad 2004, 1325.
- 40 Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, nr. 94/2647, Belastingblad 1999, 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, 361, oordeelt dat een deel van de kosten van vegen van wegen middels de rioolrechten mag worden verhaald. Door het vegen 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.
- 41 Compendium gemeentelijke belastingen, mr. M.P. van der Burg en anderen, vierde druk, 2005, Kluwer Deventer, blz. 354.
- 42 Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nrs. 2, 3 en 4, onder andere kenbaar uit Belastingblad 2006, 810.
- 43 HR 30 mei 2001, nr. 36 047, BNB 2001/303.

- 44 HR 15 februari 1984, nr. 22 311, BNB 1984/154.
- 45 Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, nr. 94/2647, Belastingblad 1999, 408.
- 46 Artikel 98 Waterschapswet.
- 47 HR 11 november 1959, nr. 14 079, BNB 1960/16.
- 48 HR 23 december 1998, nr. 32 047, Belastingblad 1999, 338.
- 49 Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 2000/01167, Belastingblad 2005, 1270, inzake kostenverhaal middels de gemeentelijke rioolrechten.
- 50 Wet 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, Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nrs. 1-4.
- 51 Vergelijk artikel 3.4 Waterwet.
- 52 Hoofdstuk IV Wet verontreiniging oppervlaktewateren is gemoderniseerd bij Wet van 16 maart 2000, houdende vervanging van hoofdstuk IV van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren; Stb. 135.
- 53 Instellingsbesluit Inspectie Verkeer en Waterstaat, Besluit van 1 juli 2001.
- 54 TK, vergaderjaar 1998-1999, kamerstuk 26 456, nr. 3. onder 13.11.
- 55 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).
- 56 TK, vergaderjaar 2003-2004, 29 708, nr. 3
- 57 TK, vergaderjaar 2002-2003, 28 122, nr. 16
- 58 artikel 3:29 of artikel 4:26 Wft.
- 59 artikel 3:29 of artikel 4:26 Wft.
- 60 Trb. 1981, 181.
- 61 Gerechtshof Arnhem 19 oktober 1994, nr. 931000, M II, Belastingblad 1995, 361 en gerechtshof Den Haag 4 januari 2002, nr. BK-01/00188, M-4, Belastingblad 2002, 994.
- 62 Zie Ministerie van Financiën, IODAD, 16 oktober 2006. 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 namelijk 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.

- 63 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
- 64 Bedragen zijn geldig voor het jaar 2007.
- 65 Centraal Planbureau, Macro Economische Verkenningen, september 2006.
- 66 Centraal Planbureau, Kortetermijnramingen, september 2006.
- 67 Hof 's-Hertogenbosch 29 april 1997, nr. 94/2647, Belastingblad 1999, 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.
- 68 Centraal Planbureau, Kortetermijnramingen, september 2006.
- 69 Hof 's-Gravenhage 4 januari 2002, nr. 01/00188, Belastingblad 2002, 994 en Hof Arnhem 19 oktober 1994, nr. 931000, Belastingblad 1995, 361.
- 70 Hof Amsterdam, nr. 05/00509, 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.
- 71 Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten), Tweede Kamer, vergaderjaar 1987-1988, 20 565, nrs. 1-3, V-N 1988/1835, pt. 38, Wet van 3 juli 1989, wetsontwerp 20 565, Stb. 302.
- 72 Zie gerechtshof 's-Hertogenbosch 22 november 2005, nr. 00/00429, MK III, Belastingblad 2006, 192
- 73 Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten), Tweede Kamer, vergaderjaar 1987-1988, 20 565, nrs. 1-3, V-N 1988/1835, pt. 38.
- 74 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.

- 75 Artikelen 104 (Rijk), 132, zesde lid, (provincies en gemeenten), 133 (waterschappen) en 134 (openbare lichamen) Grondwet.
- 76 Artikelen 104 (Rijk), 132, zesde lid, (provincies en gemeenten), 133 (waterschappen) en 134 (zelfstandige bestuursorganen).
- 77 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.
- 78 Artikel 16.1, tweede lid, Telecommunicatiewet, alsmede College van Beroep voor het bedrijfsleven 16 juli 2003, nr. AWB 02/884.
- 79 TK 1996-1997, 25 533, nr. 3, blz. 132 en 133.
- 80 Kamerstukken II 1996-1997, 24 036, nr. 22.
- 81 Zie hoofdstuk 3.3 voor een uitgebreidere beschrijving van het rapport ‘Maat houden’.
- 82 Rapport Maat houden, Bijlage 3, nummer 38.
- 83 Handreiking 95/21 van 19 juni 1995.
- 84 Kamerstukken II 1995/96, 24 036, nr. 22.
- 85 Tarievenbesluit CTB 2007, Staatscourant 28 december 2006, nr. 252 / pag. 88.
- 86 Boekwerk Heffingen Lokale Overheden, Retributies (algemeen), Hoofdstuk 8, aantekening 13, pag. 8-9, Reed Business.
- 87 Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen, VB Deloitte & Touche en Vereniging van Nederlandse Gemeenten, VNG-uitgeverij, Den Haag 1999, blz. 74.
- 88 Limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, Wet van 3 juli 1989, wetsontwerp 20 565, Stb. 302.
- 89 Memorie van toelichting, Wet van 23 juni 1997, Stb. 455, Kamerstukken II, 13364, nr. 3, blz. 80.
- 90 HR 7 mei 1997, nr. 31 845, BNB 1997/208, inzake het opduiken van een auto door de brandweer.
- 91 HR 10 augustus 2001, nr. 36 112, BNB 2001/359.

- 92 HR 30 januari 1974, nr. 17 180, BNB 1974/157, inzake een keurloon voor een repressieve keuring op grond van artikel 46 Vleeskeuringswet. 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.
- 93 HR 10 juni 2005, nr. 39 204, BNB 2005/268.
- 94 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.
- 95 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.
- 96 Kamerstukken II 1988/89, 20 066, nr. 9, blz. 30.
- 97 Hof Arnhem 1 februari 2002, nr. 01/00943, NTFR 2002/414.
- 98 Hof Arnhem 8 november 2001, nr. 99/1821, Belastingblad 2002, 552.
- 99 Wet materiële belastingbepalingen, II 1989/90, nr. 3, blz. 78.
- 100 HR 11 juni 1997, nr. 31 253, BNB 1997/271
- 101 Hof Arnhem 11 mei 2006, nr. 04/01653, V-N 2007/12.1.5.
- 102 Hof Amsterdam 28 februari 1997, nr. P95/2037, Belastingblad 1997, 534.
- 103 Gedoogbeschikkingen; wel of geen legesheffing mogelijk? Belastingblad 1996, 471.
- 104 Wet materiële belastingbepalingen, II 1990/91, 21 591, nr. 7, blz. 34.
- 105 HR 14 oktober 1992, nr. 27 804, BNB 1993/24, Belastingblad 1993, 165, KB van 28 december 1988, nr. 12, Belastingblad 1989, 123, inzake een kennisgeving in de zin van artikel 1a Hinderbesluit, KB van 28 december 1988, nr. 13, Belastingblad 1989, 126, inzake een mededeling ingevolge artikel 7c Wet op de kansspelen, KB van 24 augustus 1990, nr. 89.030275, Belastingblad 1990, 668, inzake een melding ex artikel 2a Hinderwet (thans Wet milieubeheer).
- 106 Hof 's-Gravenhage 3 juli 2002, nr. 01/02799, Belastingblad 2003, 211.
- 107 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.
- 108 HR 9 december 1997, nr. 24 892, BNB 1988/117, Belastingblad 1988, 65.

- 109 HR 9 maart 1955, nr. 12 189, BNB 1955/163, ten aanzien van reinigingsrechten, alsmede HR 3 juni 1964, nr. 15 119, BNB 1964/204, ten aanzien van keurloon.
- 110 HR 15 juli 1986, nr. 23 910, BNB 1986/267, Belastingblad 1986, 586, 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.
- 111 HR 11 december 1992, nr. 14 484, RvdW 1993/6.
- 112 HR 7 mei 1997, nr. 31 845, BNB 1997/208, V-N 1997, blz. 1944, Belastingblad 1997, 586.
- 113 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.
- 114 HR 13 april 1994, nr. 28 887, BNB 1994/205, Belastingblad 1994, 431.
- 115 Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties/ VNG: Handreiking duale begroting.
- 116 Deze tabel is ontstaan via samenspraak tussen de Unie van Waterschappen en de waterschappen zelf
- 117 Dit bestaat uit het verplicht aanhouden van liquide middelen bij het rijk en de mogelijkheid van lenen bij de Minister van Financiën.
- 118 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.
- 119 Van Dale, groot woordenboek van de Nederlandse taal
- 120 Van Dale, groot woordenboek van de Nederlandse taal
- 121 Zie www.commissiebbv.nl onder deel 14 van maart 2006.
- 122 Kamerstukken II, 1989/ 1990, 21 591, nr. 3, blz. 61 en 81.
- 123 Hof Arnhem 30 januari 2001, nr. 98/3137, Belastingblad 2001, 724.
- 124 Circulaire staatssecretaris van Binnenlandse Zaken, nr. FB 87/4166, aan gedeputeerde staten der provincies, Fiscale Encyclopedie de Vakstudie, Grondwaterwet – art. 48, blz. 409-461.

- 125 Groot, T.L.C.M. en Budding, G.T (1998); Prestaties geprezen, cost accounting door Nederlandse gemeenten; Vrije Universiteit Amsterdam
- 126 Hoewel de bouwvergunningen onderdeel zijn van de omgevingsvergunning wordt in deze casus specifiek de lastentoerekening aan de bouwvergunningen uitgebeeld.
- 127 www.commissiebbv.nl
- 128 Zie ook paragraaf 7.3
- 129 De uitzonderingen hierop zijn het samenvoegen van de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten enerzijds en het rioolaansluitrecht en het rioolafvoerrecht anderzijds in één verordening.
- 130 MDW-werkgroep (2005) en Hoge Raad 4 februari 2005 (nr 38 680 en 40 072)
- 131 Eindrapportage onderzoek Inventarisatie en Analyse Leges; Bex, Kaltenbrunner en de Wolff (2006).
- 132 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.
- 133 Kamerstukken II 1989/90, 21 591 nr. 3, blz. 65-78.
- 134 Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 7, blz. 18-19.
- 135 HR 25 oktober 2002, nr. 36 638, BNB 2003/8, Belastingblad 2002, 1226.
- 136 HR 25 oktober 2002, nr. 36 638, BNB 2003/8, Belastingblad 2002, 1226.
- 137 HR 24 september 2004, nr. 36 874, BNB 2004/399.
- 138 Rechtbank Zutphen 22 augustus 2006, nr. 05/1504, Belastingblad 2006, 1222.
- 139 HR 28 juni 2002, nr. 36 969, BNB 2002/306.
- 140 Hoge Raad 4 februari 2005, nr. 38.860, BNB 2005/112, Belastingblad 2005, 395 en Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, Belastingblad 2006, 637 inzake bouwleges ter zake van de aanvraag om een bouwvergunning voor een melkfabriek
- 141 Zie tevens paragraaf 7.3
- 142 Het bedrag stond bovendien niet in verhouding tot de door de gemeente gemaakte kosten.
- 143 Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, Belastingblad 2006, 637 inzake bouwleges ter zake van de aanvraag om een bouwvergunning voor een melkfabriek. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.

- 144 Hoge Raad 4 februari 2005, nr. 38.860, BNB 2005/112, Belastingblad 2005, 395
- 145 Hof Arnhem baseert deze overweging op HR 24 december 1997, nr. 32 569, BNB 1998/70.
- 146 Hof Arnhem 22 augustus 2001, nr. 99/01605, Belastingblad 2002, 360.
- 147 HR 8 oktober 2004, nr. 37 631, Belastingblad 2004, 1275.
- 148 HR 4 februari 2005, nr. 38 860, BNB 2005/112, Belastingblad 2005, 395.
- 149 Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, Belastingblad 2006, 637, inzake bouwleges ter zake van de aanvraag om een bouwvergunning voor een melkfabriek.
- 150 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.
- 151 HR 12 oktober 2001, nr. 36 011, BNB 2001/404, inzake belastingjaar 1994.
- 152 HR 13 mei 2005, nr. 38 402, BNB 2005/213.
- 153 HR 2 december 2005, nr. 39 275, BNB 2006/67.
- 154 HR 13 mei 2005, nr. 38 402, BNB 2005/213.
- 155 Hof Amsterdam 15 november 2006, nr. 05/00509, Belastingblad 2007, 236
- 156 HR 3 november 1999, nr. 34616, 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,--
- 157 Voor bouwgerelateerde leges en leges ter zake van de omgevingsvergunning zijn modellen ontworpen waarin de meest bruikbare heffingsgrondslagen zijn neergelegd. Zie hiervoor de paragrafen 2.1.1.2, 2.2.1.2 en 2.3.1.3
- 158 Kamerstukken II 1999/91, 21591, nr. 10, blz. 18
- 159 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 Hoge Raad verwijst naar HR 4 februari 2005, nr. 38 860, BNB 2005/112, Belastingblad 2005, 395 en HR 4 februari 2005, nr. 40 072, BNB 2005/113.
- 160 Hof Amsterdam 15 november 2006, nr. 05/00509, Belastingblad 2007, 236 en Hoge Raad 21 oktober 2001, nr. 36.011, BNB 2001/404
- 161 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.

- 162 Ook de OPTA, het CTB, het Kadaster en de AFM streven dit na.
- 163 Zie de Bijlage 1 van de Toezichtsvisie V&W-RDW van 27 november 2001
- 164 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.
- 165 Hof Arnhem 8 februari 2006, nr. 03/01678, Belastingblad 2006, 637, inzake bouwleges.
- 166 Boekwerk Heffingen Lokale Overheden, Leges, Hoofdstuk 7, aantekening 3, Reed Business.
- 167 Hoge Raad 26 oktober 2001, nr. 36.205, BNB 2002/14
- 168 Hof Arnhem 30 januari 2004, nr. 02/01519, Belastingblad 2004, 581
- 169 Hoge Raad 2 december 2005, nr. 39.273, Belastingblad 2006, 33
- 170 HR 8 april 1987, nr. 24 340, BNB 1987/177, Belastingblad 1987, 342.
- 171 HR 8 april 1987, nr. 24 340, BNB 1987/177, Belastingblad 1987, 342.
- 172 Zie hiervoor de hierna volgende paragraaf.
- 173 Bezien vanuit het standpunt van kostendekkendheid van de gehele verordening c.q. de kostendekkendheid van 1 heffing indien sprake is van meerdere heffingen in 1 verordening.
- 174 HR 9 mei 1984, nr. 22 240, BNB 1985/227 en HR 15 juli 1987, nr. 24 801, BNB 1987/270
- 175 Eindrapportage onderzoek Inventarisatie en Analyse Leges; Bex, Kaltenbrunner en de Wolff (2006)