Commissie BBV

NOTITIE
Lokale heffingen
(belastingen, heffingen en rechten)

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave ..... - 2 -

1. Introductie ..... - 3 -

1.1. Inleiding ..... - 3 -
1.2. Richtlijnen ..... - 4 -
1.3. Leeswijzer ..... - 4 -
1.4. Stellige uitspraken en aanbevelingen ..... - 5 -

2. Het belang van lokale heffingen voor raadsleden ..... - 8 -

2.1. Wat zijn lokale heffingen? ..... - 8 -
2.2. Vereisten bij lokale rechten en heffingen ..... - 10 -
2.3. Verantwoordelijkheden raad ..... - 13 -

3. Lokale heffingen en rechten ..... - 15 -

3.1. Directe lasten ..... - 17 -
3.2. Indirecte lasten ..... - 19 -
3.3. Egalisatie van tarieven ..... - 19 -
3.4. Aandachtspunten tarieven ..... - 25 -
3.5. BTW compensatiefonds ..... - 26 -

4. De paragraaf lokale heffingen ..... - 28 -

4.1. Algemeen ..... - 28 -
4.2 Toelichting onderdelen paragraaf lokale heffingen ..... - 28 -
4.2. Lokale heffingen in andere paragrafen ..... - 32 -

5. Rioolheffing ..... - 33 -

5.1. Algemeen ..... - 33 -
5.2. Grondexploitatie ..... - 35 -

6. Begraafrechten ..... - 37 -

7. Bijlagen ..... - 40 -

7.1. Definities ..... - 40 -
7.2. (Reken)voorbeelden ..... - 42 -
7.3. Casuïstiek ..... - 46 -

1. Introductie

1.1. Inleiding

Deze notitie geeft een overzicht van alle relevante aspecten van lokale heffingen en bijbehorende voorzieningen en reserves met betrekking tot vraagstukken van begroting en verantwoording voor gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen. Daar waar in de notitie alleen over gemeenten wordt gesproken, worden ook provincies en gemeenschappelijke regelingen bedoeld. Deze notitie is niet van toepassing op de waterschappen vanwege de afwijkingen tussen het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) en het Besluit Begroting en Verantwoording Waterschappen (BBVW) op het gebied van lokale belastingen en heffingen. De Commissie BBV is ten aanzien van dit document niet alleen verantwoordelijk voor het opstellen ervan maar ook voor het onderhoud. De Commissie BBV zorgt voor regelmatige actualisatie naar aanleiding van wijzigingen in de Gemeentewet, het BBV en eventuele andere relevante wet- en regelgeving.

Het doel van deze notitie is inzicht te bieden aan raadsleden en meer specifiek duiding te geven aan vakspecialisten op het gebied van lokale heffingen. Aanpassingen in de wetgeving in de afgelopen jaren in combinatie met jurisprudentie leiden in de praktijk nog steeds tot veel vragen rondom de tariefstelling voor lokale heffingen en bijbehorende voorziening(en). Het is van belang dat de lezer zich ervan bewust is dat het BBV zogenoemde ‘principle based‘ wetgeving is. Dit in tegenstelling tot de relevante fiscale wetgeving die ‘rule based‘ is. Principle based betekent dat verslaggeving een combinatie is van regels (wetten) en doelstellingen. Niet de regel op zichzelf staat centraal maar het doel dat wordt nagestreefd met de regel. Hierdoor ontstaat de ruimte die het BBV beoogt om raadsleden te voorzien van de juiste informatie om hun besluiten op te baseren. Terminologie als ‘moeten ‘ of ‘aantonen’ zijn in die zin niet dwingend zoals in juridische zin (‘rule based’). Het zijn aanwijzingen die opgevolgd moeten worden, tenzij er gemotiveerd van wordt afgeweken binnen de doelstellingen van de regels (‘principle based’).

Met het wijzigingsbesluit van het BBV (5 maart 2016) zijn nadere aanwijzingen in de toelichting gegeven over de transparantie die moet worden betracht ten aanzien van de maximaal kostendekkende tarieven. In de paragraaf lokale heffingen moet in de begroting en verslaggeving de berekeningswijze van de verschillende tarieven worden toegelicht, de aansluiting met de in de programma’s opgenomen cijfers en de mate van kostendekkendheid per onderdeel van de verordening – en mogelijke kruissubsidiering tussen lokale heffingen.

1.2. Richtlijnen

Richtlijnen van de Commissie BBV aan gemeenten zijn een belangrijk instrument van de Commissie om in navolging van artikel 75, lid 2 BBV een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de Commissie zijn onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.

Met stellige uitspraken geeft de Commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd. Indien een gemeente toch voor een afwijkende interpretatie kiest dan moet zij dit expliciet motiveren en kenbaar maken bij de begroting en de jaarstukken. De gemeente moet dan onderbouwd motiveren dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past die ook 'BBV-proof' is. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De Commissie BBV spoort gemeenten aan om de stellige uitspraken en aanbevelingen te volgen, omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

De stellige uitspraken en aanbevelingen die de Commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd inzake lokale heffingen zijn samengevat in paragraaf 1.4. Bij elk van de stellige uitspraken c.q. aanbevelingen wordt aangegeven aan welk hoofdstuk of paragraaf deze tekst is ontleend.

In deze notitie is rekening gehouden met de wetgeving, de eerder opgestelde notitie over riolering (2014) en alle gepubliceerde antwoorden over lokale heffingen tot 1 januari 2021. Met de publicatie van de notitie Lokale heffingen in 2021 worden de voorgaande notitie Riolering en gepubliceerde antwoorden ingetrokken. Naast deze notitie kunnen de notities Overhead (2016), Materiële vaste activa (2020) en Erfpacht (2017) aanvullende informatie bieden op het gebied van lokale heffingen.

1.3. Leeswijzer

Deze notitie begint met dit inleidende hoofdstuk en een hoofdstuk specifiek bedoeld voor raadsleden, leden van Provinciale Staten en leden van het algemeen bestuur van gemeenschappelijke regelingen. Hoofdstuk 3 begint met de algemene achtergrond van lokale heffingen en de uitgangspunten die hierbij van toepassing zijn. Hoofdstuk 4 gaat in op de inhoud van de paragraaf lokale heffingen. Hoofdstuk 5 en 6 gaan in op specifieke

heffingen. In de bijlagen van hoofdstuk 7 zijn definities en rekenvoorbeelden van belastingen en heffingen opgenomen ter ondersteuning van de voorgaande hoofdstukken.

1.4. Stellige uitspraken en aanbevelingen

In deze notitie zijn een aantal nieuwe stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen. Deze zijn met ingang van het begrotingsjaar 2022 van toepassing of zoveel eerder als mogelijk.

In de notitie zijn de volgende stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen:

Stellige uitspraken

- De methodiek voor het toerekenen van overhead, zoals opgenomen in het overzicht overhead, aan lokale heffingen en rechten mag niet afwijken van de overige methodieken voor het toerekenen van overhead aan gemeentelijke taakvelden (paragraaf 3.2).
- Indien een voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1, sub c BBV) onvoldoende is onderbouwd dan komen deze gelden niet in een reserve maar in een voorziening ex. artikel 44, lid 2 BBV. Dit geldt ook voor de baten uit lokale heffingen die aan het einde van het belastingjaar niet zijn besteed omdat begrote investeringen en (onderhouds)werkzaamheden niet zijn uitgevoerd (paragraaf 3.3).
- Als een gemeente spaart in het tarief voor toekomstige vervangingsinvesteringen in de voorziening toekomstige vervangingsinvesteringen ex artikel 44, lid 1, sub d BBV, dan mogen deze niet gebruikt worden om boekwaarden van eerdere, bestaande investeringen af te boeken (paragraaf 3.3).
- Ook wanneer de jaarlijkse spaarbedragen voor de heffing gelijk zijn aan de jaarlijkse vervangingsinvesteringen (=ideaalcomplex) moeten de 'spaarbedragen' als last worden geboekt en wordt vervolgens de daarmee gevormde voorziening afgeboekt op de geactiveerde vervangingsinvesteringen (paragraaf 3.3).
- Het is toegestaan om de bijdragen van derden (baten van de heffing) in te zetten ten behoeve van tariefegalisatie. De middelen worden dan op begrotingsbasis gedoteerd aan een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV. Er moet extracomptabel worden aangetoond dat deze middelen binnen een redelijke termijn ingezet worden ter bestrijding van de lasten waarvoor een heffing is opgelegd (paragraaf 3.3).
- Indien baten van lokale heffingen in één jaar geraamd en gerealiseerd worden en de lasten zich over meerdere jaren uitstrekken, is het toegestaan deze te matchen. Hiertoe wordt gebruik gemaakt van een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV (baat gaat

voor de last uit) of de balanspost 'nog te verrekenen bedragen' (last gaat voor de baat uit) (paragraaf 3.3)[1].

- Investeringen in riolering in uitbreidingsgebieden kunnen ten laste van de grondexploitatie worden gebracht. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt, zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt (paragraaf 5.2).

Aanbevelingen

- De commissie BBV adviseert (documenten die ondersteunend zijn aan) onderhouds- en investeringsplannen[2] die basis zijn voor de berekening van tarieven voor heffingen en rechten uiterlijk eens in de vijf jaar te actualiseren en vast te laten stellen door de raad vanuit hun kaderstellende rol en de rechtmatigheidstoets. De raad kan besluiten deze actualisatie uit te stellen op basis van een raadsbesluit. Binnen deze vijf jaar dienen de onderhouds- en investeringsplannen wel tussentijds te worden bijgesteld als ze niet meer actueel zijn (paragraaf 2.2).
- De commissie BBV adviseert dat in het geval dat een gemeente kiest voor tariefegalisatie dit vast te leggen in een raadsbesluit (paragraaf 3.3).
- De commissie BBV adviseert om periodiek een analyse uit te voeren op de begrote en gerealiseerde lasten en baten van de lokale heffingen. Het inzichtelijk maken van de opbouw van de voorzieningen ex artikel 44, lid 1, sub c, lid 1, sub d, en lid 2 BBV vormt een expliciet onderdeel van deze analyse (paragraaf 3.3).
- De commissie BBV adviseert in geval van heffingen die beogen het gedrag te beïnvloeden de risico's die hiermee samenhangen op te nemen in de paragraaf lokale heffingen (paragraaf 3.4).
- De commissie BBV adviseert om in de paragraaf lokale heffingen onder het onderdeel beleid een overzicht op te nemen van de te onderscheiden lokale heffingen, de maatstaf en de doelstelling die wordt beoogd met het opleggen van de heffing (paragraaf 0).

[1] De post 'Nog te verrekenen bedragen' mag niet worden gebruikt om een tekort op een taak (bijvoorbeeld afvalinzameling of rioolbeheer) op de balans te 'parkeren' en zo te verrekenen met toekomstige begrotingsjaren. De post 'Nog te verrekenen bedragen' wordt gebruikt als de lasten voor het verstrekken van een bouwvergunning reeds zijn gemaakt, terwijl bijhorende bouwleges in volgende begrotingsjaren wordt opgelegd.

[2] Vergelijkbaar met actualiteit onderhoudsplannen, zie notitie Materiële vaste activa.

- De commissie BBV adviseert om in het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) eenduidig onderscheid te maken tussen onderhoud en vervangingsinvesteringen (paragraaf 5.1).

2. Het belang van lokale heffingen voor raadsleden

De begrippen lokale heffingen, gemeentelijke belastingen, leges en retributies hebben allemaal betrekking op bedragen die een gemeente oplegt aan bewoners, bedrijven en forensen/toeristen. De begrippen worden door elkaar gebruikt in de wetgeving hetgeen soms tot onduidelijkheid kan leiden. Dit hoofdstuk voor de raad geeft op hoofdlijnen aan wat lokale belastingen, rechten (leges) en heffingen zijn en welke aandachtspunten en informatie de raad op dit vlak heeft. We gaan ook kort in op de taken en verantwoordelijkheden waar raadsleden zich van bewust moeten zijn. In deze notitie wordt voor het vervolg alleen nog onderscheid gemaakt binnen de lokale heffingen indien dit voor de verwerking in de begroting of jaarrekening relevant is.

2.1. Wat zijn lokale heffingen?

Gemeenten kennen vier inkomstenbronnen, waarvan de uitkering uit het Gemeentefonds verreweg het grootst van omvang is. Daarnaast heeft de gemeente inkomsten zoals inkomensoverdrachten afkomstig van andere overheden[3], gemeentelijke belastingen, leges, heffingen en retributies en overige eigen middelen. Over de omvang van de uitkering van het gemeentefonds, subsidies en de specifieke uitkeringen hebben de gemeenten geen zeggenschap. Met overige eigen middelen bedoelen we de opbrengsten uit verkopen (zoals bouwgrond) of inkomsten uit bezittingen (aandelen of onroerende zaken).
Lokale heffingen kunnen worden geheven op grond van hoofdstuk XV van de Gemeentewet en dan in het bijzonder:

- Paragraaf 2: onroerende-zaakbelastingen
- Paragraaf 3: andere belastingen.

Daarnaast zijn er heffingen die op grond van andere wetten dan de Gemeentewet worden geheven, zoals de afvalstoffenheffing op basis van artikel 15.33 Wet Milieubeheer, BIZ-bijdrage op grond van artikel 1 Wet op de bedrijveninvesteringszones (BIZ) en de paspoortleges op grond van artikel 7 Paspoortwet.

De raad stelt het beleid (uitgangspunten) en de tarieven vast die vervolgens worden opgenomen in de begroting en meerjarenraming. De inkomsten uit belastingen zijn veel ruimer inzetbaar dan die van rechten en heffingen. Inkomsten uit heffingen moeten besteed worden ter bestrijding van lasten die met deze heffingen samenhangen. Voor rechten geldt dat de inkomsten dienen als compensatie voor lasten verbonden aan het leveren van een

[3] zie bladzijde 51 van het Iv3 informatievoorschrift 2021 gemeenten en gemeenschappelijke regelingen

specifieke individuele dienst. Voor zowel heffingen als rechten geldt dat deze maximaal kostendekkend mogen zijn. Het is vanuit het budgetrecht aan de raad om de mate van kostendekkendheid vast te stellen (tot 100%).

We onderscheiden de gemeentelijke heffingen in drie soorten: belastingen, rechten en (bestemmings)heffingen. Deze driedeling is voor het berekenen van tarieven van belang.

	Belastingen[4]	**Rechten**	**(Bestemmings)heffingen**
Besteding	Algemene middelen	Specifieke lasten verband houdend met individuele diensten	Specifieke lasten, verband houdend met collectieve voorzieningen
Opbrengst	Vrij	Maximaal kostendekkend	Maximaal kostendekkend
Soort	• Forensenbelasting • Hondenbelasting • Onroerendezaakbelasting • Roerende ruimte belasting • Parkeerbelasting • Precariobelasting • Reclamebelasting • Toeristenbelasting • Opcenten motorrijtuigenbelasting (P)	• Gebruiksrechten, zoals marktgelden • Genotsrechten, zoals leges • Vermakelijkheidsrechten[5] • Gebruiksrechten (P) • Genotsrechten (P)	• Afvalstoffenheffing • Baatbelasting • BIZ-bijdrage • Rioolheffing • Bodembeschermingsheffing (P) • Grondwaterbeschermingsheffing (P) • Grondwaterheffing (P) • Ontgrondingenheffing (P) • heffing nazorg stortplaatsen (P)

Een gemeente kan overigens de opbrengsten uit de toeristenbelasting, parkeerbelastingen of hondenbelasting aanwenden voor voorzieningen ten behoeve van respectievelijk toeristen, parkeren en honden, maar kan deze ook voor andere doelen inzetten. Er is geen maximum aan de opbrengsten en zij hoeven niet kostendekkend te zijn.

[4] P: Heffing door provincie
[5] Hiervoor geldt niet de eis van kostendekkendheid uit artikel 229b gemeentewet: HR 24 januari 2003, nr. 37 789, BNB 2003/113

Het tarievenbeleid dat ten grondslag ligt aan lokale heffingen is een autonome bevoegdheid en verantwoordelijkheid van de raad. Een gedegen kennis van de inhoudelijke, financiële en juridische uitgangspunten bij de ondersteunende ambtenaren helpt bij het maken van de juiste afwegingen in dat proces. Het is belangrijk dat de raad bij het vaststellen van tarieven inzicht heeft in de manier waarop deze worden bepaald. Dit inzicht is niet alleen van belang voor de gemeente zelf, maar draagt ook bij aan een groter draagvlak voor de tarieven bij inwoners en bedrijven.

2.2. Vereisten bij lokale rechten en heffingen

De raad oefent zijn invloed uit op de lokale heffingen en rechten door vaststelling van de heffingen en de hoogte daarvan. Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Beleidskader

Het beleidskader is uiteenlopend van aard en wordt op verschillende momenten door het college aan de raad aangeboden ter vaststelling.

De vaststelling van de belastingverordening is de exclusieve bevoegdheid van de gemeenteraad. De raad heeft, binnen de wettelijke grenzen, bepaalde vrijheden bij de invulling van de verordening. Deze vrijheden zijn een (politieke) weerspiegeling van de keuzes die een raad maakt:

- de keuze om een belasting, heffing of recht wel of niet te heffen
- de maatstaf voor de heffing
- het tarief en welke lasten hierin opgenomen worden
- mogelijke vrijstellingen

De kwijtscheldingregeling wordt door de raad vastgesteld en heeft als kader de leidraad invordering van de rijksoverheid[6]. Ook hier is ruimte voor eigen invulling door de gemeente:

- hoger percentage voor kosten van bestaan
- privé vermogen ondernemers onderdeel kwijtscheldingsregeling

De gemeentelijke onderhouds- en investeringsplannen zoals het GRP (gemeentelijk rioleringsplan) vormen samen met de financiële verordening het inhoudelijk en budgettair kader voor wat betreft de verwerking van de taken in begroting en jaarrekening op korte en lange(re) termijn. Onderhouds- en investeringsplannen hebben meestal een lange planningshorizon. De hardheid van de ramingen neemt daarbij vanzelfsprekend af naarmate de te bekostigen maatregelen verder in de toekomst liggen. Het is raadzaam om de onderhouds- en investeringsplannen dan wel de onderliggende stukken regelmatig te actualiseren en vast te stellen zodat deze een goede basis vormen voor de begroting en de tariefberekening. Zowel de onderhouds- en investeringsplannen als de financiële verordening worden vastgesteld door de raad.

Aanbeveling

De commissie BBV adviseert (documenten die ondersteunend zijn aan) onderhouds- en investeringsplannen[7] die basis zijn voor de berekening van tarieven voor heffingen en rechten uiterlijk eens in de vijf jaar te actualiseren en vast te laten stellen door de raad vanuit hun kaderstellende rol en de rechtmatigheidstoets. De raad kan besluiten deze actualisatie uit te stellen op basis van een raadsbesluit. Binnen deze vijf jaar dienen de onderhouds- en investeringsplannen wel tussentijds te worden bijgesteld als ze niet meer actueel zijn.

Investeringen

In de financiële verordening zijn de grensbedragen opgenomen die het onderscheid aangeven tussen lasten die in de exploitatie worden verwerkt en lasten die als investering moeten worden opgenomen. Investeringen met een economisch nut kunnen worden

[6] https://vng.nl/sites/default/files/2020-03/20200109_wijzigingsbesluit-leidraad-invordering-per-1-1-2020.pdf.
[7] Vergelijkbaar met actualiteit onderhoudsplannen, zie notitie Materiële vaste activa.

verhaald door heffingen, zie artikel 35, lid 1, sub b BBV. Zie voor meer informatie over investeringen de notitie Materiële vaste activa van de commissie BBV.

Begroting

De begroting moet elk jaar voor 15 november[8] na goedkeuring door de raad worden aangeleverd bij de financieel toezichthouder. Uit oogpunt van rechtszekerheid moeten de lokale heffingen en rechten, vooruitlopend op het heffingsjaar waarop deze van toepassing zijn, worden vastgesteld door de raad.

Paragraaf lokale heffingen

In de paragraaf lokale heffingen moeten de volgende zaken aan de orde komen:

- de geraamde inkomsten;
- het beleid ten aanzien van de lokale heffingen;
- een overzicht op hoofdlijnen van de diverse heffingen, waarin inzichtelijk wordt gemaakt hoe bij de berekening van tarieven van heffingen, die hoogstens kostendekkend mogen zijn, wordt bewerkstelligd dat de geraamde baten de ter zake geraamde lasten[9] niet overschrijden, wat de beleidsuitgangspunten zijn die ten grondslag liggen aan deze berekeningen en hoe deze uitgangspunten bij de tariefstelling worden gehanteerd;
- een toelichting over de mate waarin kostendekkendheid tussen onderdelen wordt bereikt door gebruik te maken van kruissubsidiëring;
- een aanduiding van de lokale lastendruk;
- een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid.

Uitgangspunten tariefstelling

Bij de tariefstelling gelden een aantal algemene rechtsbeginselen als uitgangspunt:

- verbod van willekeur: het verbod van willekeur eist dat belangen op een juiste manier worden afgewogen;
- gelijkheidsbeginsel: het gelijkheidsbeginsel gaat uit van een gelijke behandeling van gelijke gevallen en van ongelijke behandeling van ongelijke gevallen naar mate van de ongelijkheid. Het is denkbaar dat sprake is van gelijke diensten, maar dat een verschillend tarief wordt geheven omdat de uitvoering van de dienst verschilt.

---

[8] Gemeenschappelijke regelingen: artikel 34, lid 2: 1 augustus. In de Tweede Kamer is een wetsvoorstel tot wijziging van de Wgr ingediend waarin de indieningstermijn wordt gesteld op 15 september (kamerstuk 35513, nr. 2)

[9] Hoge Raad 27 september 2019, nr. 19/01561, ECLI:NL:HR:2019:1424., en Hoge Raad 4 februari 2005, nr. 38 860, BNB 2005/112 Belastingblad 2005, p. 395

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. De wetgever en de rechter hebben gemeenten een grote vrijheid hierin gelaten;

- profijtbeginsel: het profijtbeginsel is gebaseerd op de gedachte dat burgers en bedrijven moeten bijdragen in de lasten van de door de overheid voortgebrachte voorzieningen naar de mate van het profijt dat zij (de burgers) van die voorzieningen hebben. Het profijtbeginsel moet in een meerjarig perspectief worden geplaatst;
- rechtszekerheidsbeginsel: voor het begin van het belastingjaar moeten tarieven worden vastgesteld zodat potentiële belastingplichtigen weten waar ze aan toe zijn;
- stelselmatigheid: zowel ten aanzien van de balans als de exploitatierekening moet er sprake zijn van een getrouw, duidelijke en stelselmatige weergave van het vermogen c.q. het saldo. Dit betekent consistentie ten aanzien van de methodiek van (door)berekenen. Lasten moeten stelselmatig toegerekend worden;
- lasten die toegerekend worden aan de tariefstelling vallen uiteen in directe lasten uit de programma's en indirecte lasten uit het overzicht overhead;
- kostentoerekening (uitsluitend voor heffingen en rechten): activiteiten moeten direct of meer dan zijdelings[10] in verband staan met de diensten/zorgplichten om te kunnen worden toegerekend aan de heffing. Er zijn diverse lasten waarover discussie is gevoerd of deze verhaalbaar zijn, zoals de lasten van bezwaar- en beroepsprocedures, lasten van algemene beleidsvoorbereiding[11], algemene inspraakprocedures, toezicht, handhaving en controle. Lasten van producten die geen dienst zijn zoals een gratis huwelijk en een vrijstelling voor een evenement als een buurt barbecue mogen niet in de heffing worden verwerkt;
- maximale kostendekkendheid voor heffingen en rechten: volgens artikel 229b Gemeentewet is het niet toegestaan dat de geraamde baten van de heffing de geraamde lasten overstijgen. Ook de rioolheffing en de afvalstoffenheffing kennen een maximale opbrengstnorm (100%). De eis van maximale kostendekkendheid geldt niet voor belastingen.

2.3. Verantwoordelijkheden raad

De drie taken van de raad zijn van invloed op alles wat aan hen wordt voorgelegd. Voor lokale heffingen kunnen deze taken als volgt ingevuld worden:

[10] HR 4 juni 2010, nr. 08/00313, ECLI:NL:HR:2010:BL0990, BNB 2010/234.
[11] Specifieke beleidsvoorbereiding mag wel. Denk aan beleid ten behoeve van een gemeentelijk rioleringsplan

- volksvertegenwoordiging: in een verkiezingsprogramma wordt op hoofdlijnen ingevuld welke resultaten een partij wil bereiken. Er kunnen dilemma's ontstaan, omdat elk voorstel om voorgestelde resultaten te bereiken inhoudelijke en financiële voor- en nadelen met zich meebrengt;
- kaderstellen: de raad is verantwoordelijk voor het vaststellen van de kaders in de vorm van beleid, begroting en verordeningen. Deze zijn in de vorige paragraaf kort genoemd. Met de kaders bepaalt de raad op hoofdlijnen welke resultaten met welke uitvoering en bijbehorende middelen door het college uitgevoerd moeten gaan worden. Denk hierbij aan de inzet van afvalstoffenheffing voor het reduceren van zwerfvuil en afvalscheiding;
- controleren: de raad ziet ook toe op de uitvoering door het college. Zijn de kaders gevolgd, welke resultaten zijn bereikt en wat zijn de financiële resultaten.

3. Lokale heffingen en rechten

Dit hoofdstuk behandelt de uitgangspunten en aandachtspunten betreffende heffingen en rechten die in het algemeen gelden. Een aantal specifieke aandachtspunten komen in de volgende hoofdstukken aan de orde. In het BBV vormt de verslaggeving van lokale heffingen een apart aandachtspunt. Voor gemeentelijke belastingen geldt dat tariefstelling vrij is (binnen bepaalde wettelijke grenzen) en de bijbehorende baten vrijvallen ten gunste van de algemene middelen. Voor heffingen en rechten zijn kostendekkendheid en bestrijding van lasten verbonden aan de dienst echter leidend. Hieronder volgen de basisregels die leidend zijn voor de berekening van de tarieven voor heffingen en rechten en de verwerking in de begroting en jaarrekening.

Basisregels

Uit de Gemeentewet en het BBV volgen een aantal principes ten aanzien van de externe verslaggeving van heffingen en rechten:

- ter bestrijding van de lasten kan de gemeente een heffing of recht in rekening brengen. Wat wel en wat niet onder de lasten valt is primair een fiscaal vraagstuk waardoor lasten volgens het BBV toegerekend moeten worden, maar fiscaal niet toegestaan zijn. Een last mag echter niet in strijd zijn met het BBV[12];
- heffingen en rechten zijn maximaal 100% kostendekkend, het betreft een integrale kostprijs dus inclusief overhead en (omslag)rente. Ook bijdragen aan voorzieningen voor noodzakelijke onderhoud en vervanging van de betrokken activa (onder voorwaarden) en de omzetbelasting die ingevolge de Wet op het BTW compensatiefonds recht geeft op een bijdrage uit het fonds, maken onderdeel uit van de lasten (zie bijvoorbeeld artikel 228a lid 3 en 229b lid 2 sub a en b Gemeentewet en artikel 15.33 Wet Milieubeheer);
- investeringen moeten worden geactiveerd, nu het gaat om investeringen met economisch nut (artikel 59 BBV), waarvoor ter bestrijding van de lasten een heffing kan worden geheven (artikel 35, lid 1, sub b BBV).

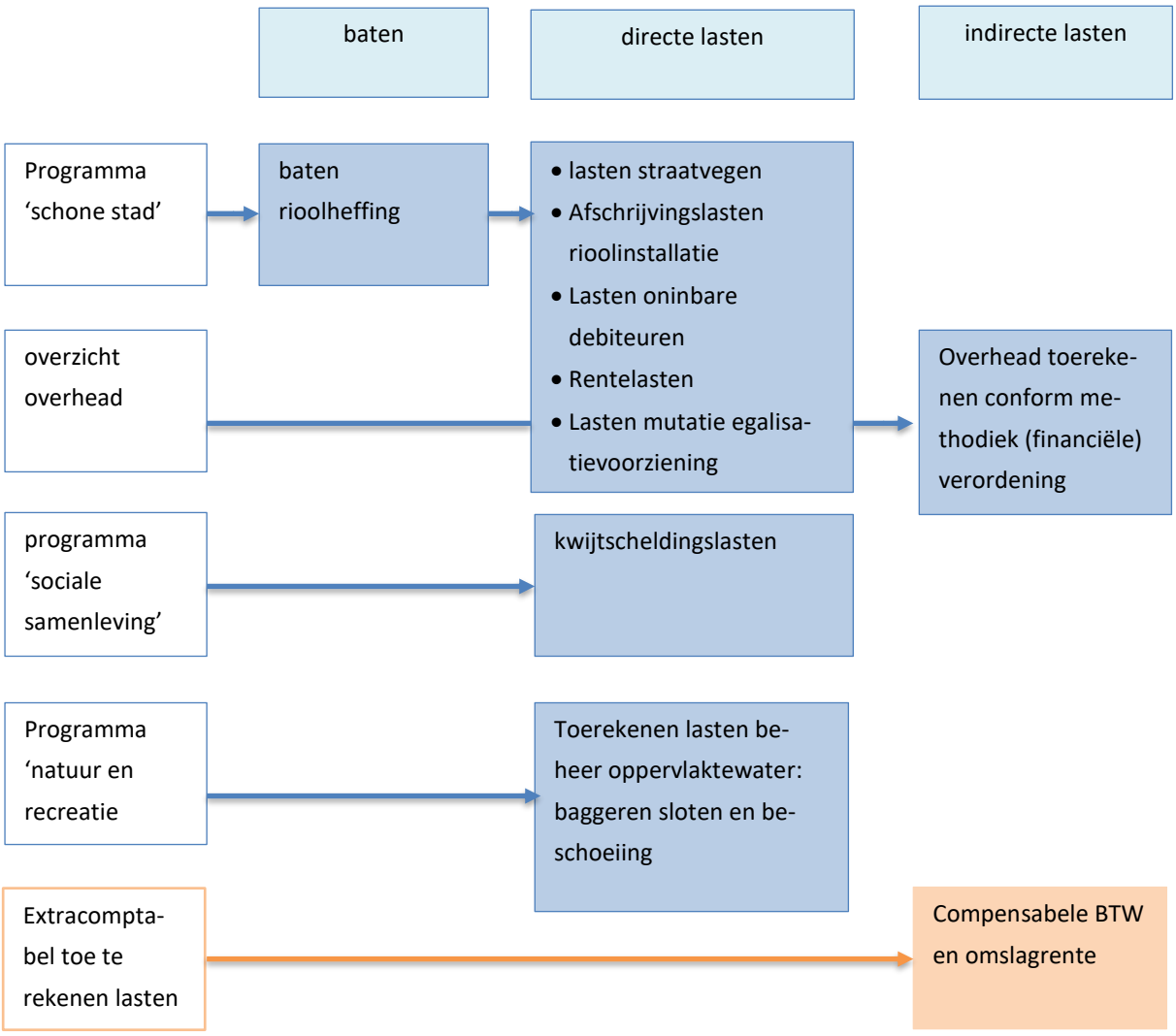
Opbouw tarief

De totale lasten van een heffing zijn samengesteld uit directe en indirecte lasten. Alle lasten van een gemeente zijn volgens een ministeriele regeling (Iv3)[13] toe te rekenen aan één van de taakvelden. Taakvelden worden vervolgens gebruikt om programma's op te bouwen.

---

[12] HR 16 januari 2015, 13/04173, ECLI:NL:HR:2015:67 en HR 17 februari 2017, 16/01547, ECLI:NL:HR:2017:253.
[13] https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/uitwisseling-financiele-gegevens-met-sisa-en-iv3/informatie-voor-derden-iv3

Hierbij kunnen taakvelden in meerdere programma's en overzichten[14] voorkomen, maar een specifieke last kan maar aan een (1) programma of overzicht worden toegewezen.
Als voorbeeld is de rioolheffing hierna schematisch weergegeven. De lasten zijn niet uitputtend geïdentificeerd.



De extracomptabel toe te rekenen lasten maken onderdeel uit van de lasten van de heffing en zijn in het voorbeeld gerangschikt onder de indirecte lasten. De oorsprong is echter extracomptabel en derhalve niet traceerbaar in de grootboekadministratie. De toelichting hierop is nader uitgewerkt in hoofdstuk 4.

Lasten zijn geheel, gedeeltelijk of niet toe te rekenen aan een heffing. Om dit te beoordelen, is het verstandig dat de inhoudelijk deskundige, de financiële deskundige en de deskundige

[14] Met overzicht wordt hier bedoeld overzichten conform artikel 8, lid 1 sub b en sub c BBV.

heffingen/belastingen samen vaststellen: 'Welke lasten van dit taakveld vallen onder de heffing en waarom?'

3.1. Directe lasten

De directe lasten bestaan met name uit onderhoudslasten, personeelslasten (ook als uitvoeringslasten aangeduid), lasten van specifieke software en kapitaallasten. Ook het sparen voor toekomstige lasten wordt aangemerkt als directe lasten. Dit onderdeel wordt apart behandeld in paragraaf 3.3.

De lasten op het 'centrale'[15] taakveld zijn voor een groot deel toerekenbaar. Volgens de fiscale jurisprudentie zijn toerekenbaar de lasten die meer dan zijdelings (dat is 10%) verband houden met de taken waarvoor de heffing wordt ingesteld.
Toerekenbaarheid wordt het beste uitgewerkt door het omschrijven van de concrete activiteit en motivatie voor het deel dat toegerekend wordt aan de heffing of het recht, zodat het inzicht geeft aan derden indien er vragen zijn over de onderbouwing van een tarief.

Nadere toelichting
De gewenste transparantie brengt mee dat dus niet wordt vermeld: 'straatvegen wordt bij het tarief voor rioolheffing voor 80% toegerekend'. Dat is enkel het communiceren van een feit. Duidelijker is het om het beeld te schetsen. Bijvoorbeeld als volgt: voor de verkeersveiligheid, afwatering van hemelwater en het voorkomen van onkruid voert de gemeente veegwerkzaamheden uit. De post veegwerkzaamheden op het taakveld omvat twee activiteiten: activiteiten naar aanleiding van meldingen en klachten en periodiek vegen. Uit de werkplannen van de betreffende medewerkers blijkt dat 20% van de tijd zit in opruimen van huishoudelijke afval, de rest van de tijd zit in het periodiek vegen van dorpskern en buitengebieden. Daarom wordt 80% van de kosten toegerekend.

Overigens blijkt uit jurisprudentie[16] dat kosten die meer dan zijdelings kunnen worden toegerekend, dan geheel mogen worden toegerekend aan de taak. In plaats van het toerekenen van 35% straatveegkosten wordt dan 100% toegerekend. Dat houdt wel in dat deze kosten niet meer aan een andere heffing kunnen worden toegerekend.

[15] Het taakveld waar de directe lasten van een recht of heffing worden geraamd.
[16] HR 26 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1020.

Naast de directe lasten op het centrale taakveld mogen ook andere directe lasten worden toegerekend van activiteiten die meer dan zijdelings verband houden met de taken waarvoor een heffing in rekening wordt gebracht. Denk aan de veiligheidsregio (brandweer) voor de leges (evenementenvergunningen, omgevingsvergunningen) of de Omgevingsdienst. Maar ook de lasten als gevolg van oninbare debiteuren of kwijtschelding kunnen worden toegerekend aan de heffing als ze in de begroting zijn opgenomen. De lasten en activiteiten die toerekenbaar worden aangemerkt, kunnen indien nodig op dezelfde manier worden opgesplitst als de activiteiten op het centrale taakveld.

Met een toelichting kunnen de kosten van activiteiten die in verband staan tot de hoofdactiviteiten aan de kostenonderbouwing worden toegevoegd. Het is niet nodig om in de paragraaf lokale heffingen de gehele analyse en context op te nemen. Om een nadere toelichting en onderbouwing te kunnen geven, is het wel noodzakelijk de redenen en keuzes vast te leggen. Om voor de raad en de burgers volledig transparant te zijn, kan in de paragraaf lokale heffingen desgewenst een verwijzing naar de gemeentelijke website worden opgenomen waarin de volledige toelichting is terug te vinden. Voor de belastingrechter moet in elk geval - indien aan de orde - volledig inzicht worden gegeven.

Rente

Het is toegestaan om de toegerekende rentelasten mee te nemen in de kostenopstelling die ten grondslag ligt aan de tariefberekening. Dat geldt ook voor de (extracomptabele) rente over het eigen vermogen zoals blijkt uit artikel 2, lid 4 BBV. Volgens de stellige uitspraken in de notitie rente van de commissie BBV mag de rente over het eigen vermogen in de begroting en de jaarrekening niet hoger zijn dan de rente die voor externe leningen wordt betaald. De afwijking tussen de gehanteerde rente in de begroting en de jaarrekening mag niet groter zijn dan de marges die in de notitie rente worden geduid. Ook is het toegestaan, volgens hoofdstuk 3 in de notitie rente, om in de tariefberekening een andere rente te hanteren voor de berekening van de lasten voor de heffing dan in de begroting als omslagrente wordt gehanteerd, mits de rechtvaardiging hiervoor duidelijk gemotiveerd kan worden onderbouwd en niet strijdig is met de financiële verordening. Zie voor meer details de notitie Rente van de commissie BBV.

Wanneer bij de tariefberekening de rente in het tarief gebaseerd is op de omslagrente in de begroting, kan het bij grote wijzigingen in de omslagrente in de begroting door de jaren heen of bij grote afwijkingen tussen de omslagrente in de begroting en de jaarrekening noodzakelijk zijn om toekomstige tarieven te herrekenen. Boeterente/disagio mag alleen onderdeel zijn van de omslagrente indien deze geactiveerd wordt.

3.2. Indirecte lasten

De indirecte lasten bestaan uit de kosten van overhead. Deze kosten zijn opgenomen in het overzicht overhead van de begroting en de jaarrekening.

Overhead

De overhead kan alleen buiten de begroting om aan de tarieven worden toegerekend omdat deze in de begroting volledig opgenomen moet worden in het overzicht overhead. Met de wijziging van het BBV per 2017 is het niet langer mogelijk om uit de taakvelden (voorheen de producten) alle kosten voor deze tarieven, die maximaal kostendekkend mogen zijn, in een keer uit de uitvoeringsinformatie af te leiden. Om deze reden is het van groot belang dat op een andere wijze uit de begroting blijkt hoe de tarieven worden berekend en welke (beleid)keuzes bij de berekening ervan worden gemaakt.

In het BBV zijn geen voorschriften opgenomen op welke wijze de overhead aan de tarieven moet worden toegerekend. De gemeenteraad bepaalt welke methode wordt toegepast en legt dit vast in de financiële verordening. Dit laatste punt is een aanbeveling van de commissie BBV uit de notitie Overhead. Bij de methodiek kan gedacht worden aan de door het CBS gehanteerde techniek (op basis van personeelskosten) of naar rato van de omvang van de taakvelden. Ook een combinatie van beide methodieken is toegestaan mits deze consequent toegepast wordt. De gekozen methodiek moet uit oogpunt van eenduidigheid in de verslaggeving consistent worden toegepast op de gehele begroting.

Stellige uitspraak

De methodiek voor het toerekenen van overhead, zoals opgenomen in het overzicht overhead, aan lokale heffingen en rechten mag niet afwijken van de overige methodieken voor het toerekenen van overhead aan gemeentelijke taakvelden.

3.3. Egalisatie van tarieven

Gemeenten hebben een sterke voorkeur voor een constante ontwikkeling van tarieven. Er zijn echter aan zowel de baten als de lasten kant fluctuaties mogelijk die leiden tot sterke daling of stijging van deze tarieven. In deze paragraaf worden de mogelijke fluctuaties aan de baten (veelal aangeduid als ‘egaliseren’) en aan de lastenkant (veelal aangeduid als

‘sparen’[17]) beschreven, alsmede de mogelijkheden die het BBV biedt om deze fluctuaties te beheersen ten behoeve van een gelijkmatige tariefontwikkeling. Een belangrijk artikel voor deze beheersing is artikel 44, BBV. Uitgangspunt hierbij zijn de geraamde baten en lasten.

Fluctuaties in de lasten worden meestal veroorzaakt door achterstallig of groot onderhoud en investeringen. Artikel 44, lid 1, sub c en lid 1, sub d BBV bieden de mogelijkheid om te sparen in het tarief voor toekomstige lasten. Zo kan via artikel 44, lid 1 sub c BBV gespaard worden voor toekomstige groot onderhoudslasten en met artikel 44, lid 1, sub d BBV voor toekomstige vervangingsinvesteringen[18], waardoor stijgingen van kapitaallasten worden vermeden.
De voorziening voor onderhoud die op deze wijze wordt gevormd, moet, conform hetgeen daartoe gesteld is in de notitie Materiële vaste activa van de commissie BBV, voorzien zijn van een onderhoudsplan dat niet ouder is dan vijf jaar. Indien een voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1, sub c BBV) onvoldoende is onderbouwd of niet actueel is, dan komen deze gelden, als uitzondering op hetgeen gesteld is in de notitie Materiële vaste activa, niet in een reserve maar in een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV. De reden hiervoor is dat het middelen derden betreft die gereserveerd moeten blijven voor het doel waarvoor zij geïnd zijn. Dit geldt ook voor baten uit tarieven die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en uitvoeren van bijvoorbeeld onderhoudswerkzaamheden dan voorzien. Dit geldt alleen als de baten op realisatiebasis uitgaan boven de lasten. In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de praktische toepassing.

Stellige uitspraak

Indien een voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1, sub c BBV) onvoldoende is onderbouwd dan komen deze gelden niet in een reserve maar in een voorziening ex. artikel 44, lid 2 BBV. Dit geldt ook voor de baten uit lokale heffingen die aan het einde van het belastingjaar niet zijn besteed omdat begrote lasten zoals investeringen en (onderhouds)werkzaamheden niet zijn uitgevoerd.

De voorziening ex artikel 44, BBV

Door middel van de voorziening ex artikel 44, lid 1, sub d BBV kan worden gespaard voor toekomstige vervangingsinvesteringen. De voorziening ex artikel 44, lid 1, sub d BBV wordt ingezet zodra een gemeente overgaat tot uitgaven ten behoeve van de daadwerkelijke

[17] Met ‘sparen in het tarief’ wordt fiscaal bedoeld het verhalen van een bedrag via opname in het tarief dat voorafgaand aan het heffingstijdvak op begrotingsbasis wordt vastgesteld. Hier is geen storting op rekeningbasis bedoeld.
[18] Hoge Raad 16 januari 2015, nr. 13/04173, ECLI:NL:HR:2015:67.

vervangingsinvesteringen. Deze investeringen worden geactiveerd, waarop vervolgens de voorziening in mindering wordt gebracht. Indien er daarna nog een boekwaarde resteert van de oorspronkelijke investering dan wordt de restwaarde geactiveerd en afgeschreven. Netto activeren is dus alleen verplicht, indien gebruik is gemaakt van een artikel 44, lid 1, sub d BBV voorziening voor vervangingsuitgaven.

Stellige uitspraak

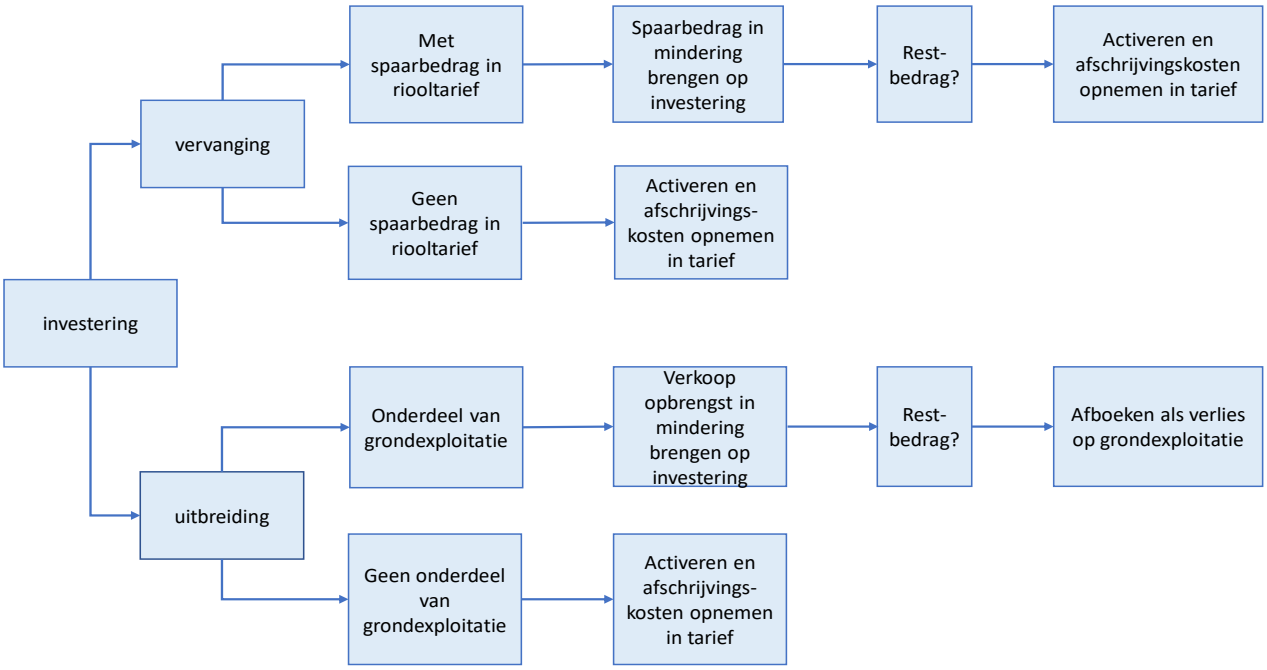
Als een gemeente spaart in het tarief voor toekomstige vervangingsinvesteringen via dotaties in de voorziening toekomstige vervangingsinvesteringen ex artikel 44, lid 1 sub d BBV, dan mogen deze niet gebruikt worden om boekwaarden van eerdere, bestaande investeringen af te boeken.

Stellige uitspraak

Ook wanneer de jaarlijkse spaarbedragen voor de heffing gelijk zijn aan de jaarlijkse vervangingsinvesteringen (=ideaalcomplex) moeten de 'spaarbedragen' als last worden geboekt en wordt vervolgens de daarmee gevormde voorziening afgeboekt op de geactiveerde vervangingsinvesteringen.

De inzet van een voorziening ex artikel 44, lid 1 sub c BBV voor onderhoudslasten vindt plaats zodra de gemeente uitvoering geeft aan onderhoud ten behoeve van de activa. Het is mogelijk dat een gemeente onvoldoende gespaard heeft in een voorziening. Een (verwachte) negatieve voorziening is niet toegestaan. De jaarlijks in de begroting geraamde storting dient in dat geval zodanig verhoogd te worden, via begrotingswijziging, dat de voorziening over de gehele looptijd genomen voldoende is voor het bekostigen van de uitvoering van het onderhoud op elk moment in de tijd. Om een negatieve stand ultimo jaar te voorkomen moet een eenmalige toevoeging plaats vinden ten laste van de exploitatie. Uiteraard zijn uitsluitend de dotaties die in de begroting zijn geraamd voorafgaand aan het belastingjaar door middel van de tarieven te verhalen.

Het volgende schema is opgesteld vanuit een rioolheffing perspectief, maar kan ook van toepassing zijn op afvalstoffenheffing en andere heffingen waarmee investeringen worden bekostigd.
Schematisch ziet de verwerking van investeringen in het tarief er als volgt uit:



Vanuit fiscaal perspectief kan sparen voor vervanging plaatsvinden zowel na eerste aanleg uit grondexploitatie als wanneer de eerste aanleg is geactiveerd.

Bijdragen van derden

Artikel 44, lid 2 BBV waarborgt dat bijdragen van de burger via tarieven in bepaalde gevallen specifiek gereserveerd blijven voor lasten behorende bij die activiteit van de gemeente. Met dit artikel kan de raad ook sturen op gelijkmatige ontwikkeling van tarieven door een egalisatievoorziening te vormen. Er is dus een keuze om egalisatie te bereiken door artikel 44, lid 1 en artikel 44, lid 2 BBV te gebruiken. Het is van belang dat deze keuze transparant voorgelegd wordt aan de raad en dat de administratie inzicht biedt op dit punt zodat monitoring mogelijk is.

Stellige uitspraak

Het is toegestaan om de bijdragen van derden (baten tarieven) in te zetten ten behoeve van tariefegalisatie. De middelen worden dan op begrotingsbasis gedoteerd aan een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV. Er moet extracomptabel worden aangetoond dat deze middelen binnen een redelijke termijn ingezet worden ter bestrijding van de lasten waarvoor een heffing is opgelegd.

Aanbeveling

De commissie BBV adviseert dat in het geval dat een gemeente kiest voor tariefegalisatie dit vast te leggen in een raadsbesluit.

Fluctuaties in de baten van leges kunnen worden veroorzaakt door grote (eenmalige) bouwprojecten maar ook door reguliere aanvragen. Grote bouwprojecten veroorzaken gedurende meerdere jaren kosten van het vooroverleg tot en met het toezicht na oplevering. De baten vallen echter op één moment, namelijk op het moment dat de aanvraag wordt ingediend, bij vergunningverlening of bij oplevering. Dit is afhankelijk van de formulering van het belastbaar feit in de legesverordening. Zeker bij incidentele grote bouwprojecten kan toerekening van de bate aan het incidentele jaar tot grote schommelingen in de exploitatie en ook in het tarief leiden, maar ook een piek van reguliere bouwaanvragen op jaareinde kan dit effect hebben. Dit is echter niet beoogd door het BBV: het stelsel van baten en lasten streeft naar het juist toerekenen van baten en lasten aan de geleverde prestaties. Het is dan ook toegestaan om de baten en de lasten te matchen: de prestaties en de bijbehorende lasten worden gematcht met de baten uit de lokale heffingen. Dit kan zich over meerdere jaren uitstrekken, zowel in de jaren voorafgaand aan de heffing als in de jaren na de heffing. De voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV en de balanspost 'nog te verrekenen bedragen' worden ingezet om deze matching en toerekening mogelijk te maken. De post 'Nog te verrekenen bedragen' wordt uitsluitend gebruikt als de lasten voor het verstrekken van een bouwvergunning reeds zijn gemaakt, terwijl bijhorende bouwleges in volgende begrotingsjaren wordt opgelegd.

Stellige uitspraak

Indien baten van lokale heffingen in één jaar geraamd en gerealiseerd worden en de lasten zich over meerdere jaren uitstrekken, is het toegestaan deze te matchen. Hiertoe wordt gebruik gemaakt van een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV (baat gaat voor de last uit) of de balanspost 'nog te verrekenen bedragen' (last gaat voor de baat uit)[19]'.

Gerealiseerde baten en lasten

Indien de gerealiseerde baten de lasten overtreffen[20] door latere uitvoering van werkzaamheden en investeringen dan moet het voordelig resultaat besteed worden ter bestrijding van de toekomstige lasten van de activiteit waar de heffing voor is geïnd. Dit betekent dat eventuele overschotten op de exploitatie in een voorziening ex artikel 44, lid 2

[19] De post 'Nog te verrekenen bedragen' mag niet worden gebruikt om een tekort op een taak (bijvoorbeeld afvalinzameling of rioolbeheer) op de balans te 'parkeren' en zo te verrekenen met toekomstige begrotingsjaren. De post 'Nog te verrekenen bedragen' wordt gebruikt als de lasten voor het verstrekken van een bouwvergunning reeds zijn gemaakt, terwijl bijhorende bouwleges in volgende begrotingsjaren wordt opgelegd.

[20] Hoge Raad 17 februari 2017, nr 16/01547, ECLI:NL:HR:2017:253.

BBV moeten worden gestort, het zijn immers middelen van derden. Uitzondering hierop zijn gerealiseerde afwijkingen als gevolg van voordelige aanbestedingsresultaten, efficiency voordelen of een hogere gerealiseerde capaciteit (meer aansluitingen, hogere WOZ waarde waar het tarief op gebaseerd is, en meer of omvangrijker vergunningaanvragen dan verwacht). De gemeente kan er voor kiezen om het gerealiseerde efficiencyresultaat in het exploitatieresultaat op te nemen. Deze (nacalculatorisch) gerealiseerde resultaten worden dan toegevoegd aan de algemene middelen en mogen niet toegevoegd worden aan een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV. De gemeente kan er wel voor kiezen deze overschotten in een bestemmingsreserve op te nemen en te besteden aan de toekomstige activiteit waar de heffing voor is geïnd. Het staat de raad dan overigens vrij om deze middelen anders te besteden omdat het een reserve betreft.

Het is raadzaam om periodiek te analyseren welke dotaties en onttrekkingen ten behoeve van de tariefstelling uit de voorzieningen en reserves heeft plaatsgevonden en met welke aanleiding. Hierdoor wordt voorkomen dat het tarief en bijbehorende reserves en voorzieningen een opeenstapeling van verschillende resultaten met verschillende oorzaken zijn. Indien jaar in, jaar uit de baten bij begroting hoger worden geraamd dan bij realisatie dan is het van belang het mogelijke effect op de tariefstelling te analyseren.

Aanbeveling

De commissie BBV adviseert om periodiek een analyse uit te voeren op de begrote en gerealiseerde lasten en baten van de lokale heffingen. Het inzichtelijk maken van de opbouw van de voorzieningen ex artikel 44, lid 1 sub c, lid 1 sub d en lid 2 BBV vormt een expliciet onderdeel van deze analyse.

In het geval dat de gerealiseerde lasten de gerealiseerde baten overtreffen, en er geen voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV is, is het niet mogelijk om het tekort te dekken uit een voorziening. De reden hiervoor is dat een voorziening niet negatief mag zijn. Verhoging van het tarief in jaar t+1 om een tekort uit het verleden op te vangen, is niet toegestaan, aangezien in t+1 het tarief ook niet meer dan kostendekkend mag zijn voor dat betreffende jaar of de jaren die daarop volgen. De opties die wel toegestaan zijn:

- eenmalige tariefsverhoging om de kosten jaar t te dekken (maximaal kostendekkend, besluitvorming raad uiterlijk 31 december jaar t-1);
- eenmalig extra middelen in jaar t worden onttrokken aan een daartoe bedoelde bestemmingsreserve. Dit dient door de raad goedgekeurd te worden;
- negatief resultaat op de heffing accepteren en ten laste van de algemene middelen brengen.

3.4. Aandachtspunten tarieven

De beoordeling van de tarieven op de voorwaarde neergelegd in artikel 229b Gemeentewet, namelijk dat er maximaal sprake mag zijn van kostendekkendheid, vindt op grond van deze wetsbepaling plaats op basis van de geraamde baten en lasten (dus op begrotingsbasis). Dit betekent dat gerealiseerde afwijkingen op realisatie (positief dan wel negatief) als gevolg van aanbestedingsresultaten, efficiencyresultaten of een afwijkende gerealiseerde capaciteit (meer aansluitingen, hogere WOZ waarde waar het tarief op gebaseerd is, of meer of omvangrijker vergunningaanvragen) niet in de beoordeling van kostendekkendheid betrokken worden.

Voor de bepaling van de kostendekkendheid van de heffingen is de begroting ten tijde van het vaststellen van de heffingsverordening bepalend. Hogere tarieven na het vaststellen van de verordening, bijvoorbeeld via begrotingswijziging, is alleen mogelijk door de verordening aan te passen. Verlaging van de tarieven is daarentegen wel zonder wijziging van de verordening mogelijk.

Bij het bepalen van de kostendekkendheid mogen alleen lasten in acht worden genomen die zijn gemaakt voor producten waar heffingen en rechten tegenover staan. De kosten die de gemeente maakt voor producten die gratis worden verstrekt mogen niet worden meegenomen bij de berekening. Alleen verhaalbare kosten die op die taakvelden zijn geboekt, worden meegenomen. Dit kan eventueel inzichtelijk worden gemaakt door in de opstelling in de paragraaf lokale heffingen eerst de totale kosten van het taakveld op te nemen en daar de niet-verhaalbare kosten vanaf te trekken.

Het ramen van de baten is lastig bij een maatstaf waarbij de opbrengst afhankelijk is gesteld van gedrag. Te denken valt aan diftar[21] bij de afvalstoffenheffing of het waterverbruik bij de rioolheffing. Als belastingplichtigen het gewenste gedrag daadwerkelijk gaan vertonen zullen de baten lager zijn. Het is aan te raden met dat risico rekening te houden of in ieder geval te benoemen in de toelichting op de heffing.

Aanbeveling

De commissie BBV adviseert in geval van heffingen die beogen het gedrag te beïnvloeden de risico's die hiermee samenhangen op te nemen in de paragraaf lokale heffingen.

[21] Diftar staat voor gedifferentieerde tarieven waarbij per huishouden geregistreerd wordt hoeveel afval aangeboden wordt. Hoe meer afval een burger aanbiedt, hoe hoger de afvalstoffenheffing is. Er zijn veel vormen van diftar.

Bij de berekening van de tarieven voor lokale heffingen mag geen rekening worden gehouden met dotaties en onttrekkingen aan reserves.

De keuze om artikel 44, BBV in te zetten om te sparen of te egaliseren is niet verplicht, maar een mogelijkheid waarbij het mogelijk is te variëren. Artikel 44, lid 2 BBV moet echter gebruikt worden in het geval heffingen en rechten bij de burger via tarieven geïnd zijn en de baten vervolgens wegens vertraging in de uitvoering niet uitgegeven zijn. Ook moet dit artikel gebruikt worden om een voorziening te vormen indien onderhoudsplannen niet actueel zijn en de voorzieningen voor groot onderhoud (tijdelijk) moeten worden opgeheven. Het betreft dan de gespaarde bedragen die geïnd zijn via de tariefstelling ten behoeve van groot onderhoud. Indien in het tarief gekozen wordt voor tariefegalisatie waarbij aangetoond moet worden dat deze middelen binnen een redelijke termijn ingezet worden voor toekomstige lasten, dan moeten deze middelen opgenomen worden in de voorziening art 44, lid 2 BBV.

De in de begroting geraamde toevoegingen aan de egalisatievoorziening voor groot onderhoud en aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden in de jaarrekening voor hetzelfde bedrag als de realisatie verwerkt uit oogpunt van rechtmatigheid. Het is toegestaan om gedurende het jaar dit bedrag aan te passen door middel van begrotingswijzigingen. Dit heeft echter geen effect meer voor het tarief dat voorafgaand het begrotingsjaar is vastgesteld.

3.5. BTW compensatiefonds

De gemeente mag bij bepaling van de omvang van de lasten ten behoeve van de berekening van de toegestane hoogte van de tarieven de geraamde BTW meenemen (229b, lid 2b Gemeentewet[22]). De reden hiervan is dat vóór de invoering van het BTW compensatiefonds (BCF) dit ook toegestaan was en de gemeente bij de invoering van het BTW compensatiefonds anders een niet bedoeld inkomstenverlies zou hebben geleden. De wettelijke bepaling dat de BCF-BTW mag worden doorberekend in de heffing (artikel 229b, lid 2, sub b Gemeentewet) geldt voor de riool- en afvalstoffenheffing en de rechten genoemd in de artikel 229, lid 1, sub a en b Gemeentewet en artikel 223, lid 1 Provinciewet,

[22] Met gelijksoortige bepalingen voor de rioolheffing en de afvalstoffenheffing.

alsmede voor overige gemeentelijke en provinciale rechten waarop artikel 229b Gemeentewet respectievelijk artikel 225 Provinciewet van overeenkomstige toepassing zijn. Het gaat hierbij om alle BCF-BTW, dus zowel de BTW die drukt op goederen en diensten die direct als last op de exploitatie drukken of via een voorziening lopen, als ook de BTW die drukt op de investeringen, onverschillig of deze worden geactiveerd of uit een voorziening worden gedekt[23]. Het is dan ook belangrijk dat in de financiële paragraaf van het onderhouds- en investeringsplannen (zoals het GRP) de (compensabele) BTW afzonderlijk zichtbaar wordt gemaakt. Dit geldt ook voor de toelichting op de ramingen in de begroting. De lasten ramingen in de begroting zijn exclusief BTW, in de toelichting moet ook de compensabele BTW van alle geraamde bestedingen in het betreffende jaar blijken (dus ook de BTW die drukt op de ten laste van de voorzieningen te brengen bestedingen en de te activeren investeringen).
Doordat in het tarief van een recht of een heffing ook de declarabele BCF-BTW van een recht mag worden meegenomen, kunnen in de begroting de geraamde baten hoger zijn dan de geraamde lasten van de taak (maximaal ter grootte van de declarabele BTW component, namelijk in geval van een kostendekkend tarief).

Voor de declarabele BCF-BTW die wordt meegenomen in het tarief bestaat geen wettelijke verplichting om het BTW bedrag te besteden aan de betreffende heffing of recht. De in het tarief betrokken declarabele BTW vormt in feite een vergoeding van inkomensverlies veroorzaakt door de verlaging van het gemeentefonds door de uitname van de compensabele BTW. Het is daarom geen 'beklemd middel derden'. Het BTW bedrag mag dan ook niet worden opgenomen in de voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV als middelen derden en moet worden aangewend als algemeen dekkingsmiddel (algemene of bestemmingsreserve).

[23] Hoge Raad 26 juni 2019, nr. 18/02941, ECLI:NL:HR:2019:1020 en Hoge Raad 26 juni 2019, nr. 18/01310, ECLI:NL:HR:2019:1016

4. De paragraaf lokale heffingen

4.1. Algemeen

Lokale heffingen vormen een belangrijk onderdeel van de begroting en jaarrekening. Daarom wordt hier in het BBV apart en bijzondere aandacht aan geschonken. De wettelijke basis voor het opnemen van de paragraaf lokale heffingen in de begroting en de jaarrekening is artikel 9 BBV. In artikel 10 BBV wordt opgesomd wat er minimaal beschreven moet worden in de paragraaf lokale heffingen:

- de geraamde inkomsten;
- het beleid ten aanzien van de lokale heffingen;
- een overzicht op hoofdlijnen van de diverse heffingen, waarin inzichtelijk wordt gemaakt hoe bij de berekening van tarieven van heffingen, die hoogstens kostendekkend mogen zijn, wordt bewerkstelligd[24] dat de geraamde baten de ter zake geraamde lasten niet overschrijden, wat de beleidsuitgangspunten zijn die ten grondslag liggen aan deze berekeningen en hoe deze uitgangspunten bij de tariefstelling worden gehanteerd;
- een aanduiding van de lokale lastendruk;
- een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid.

Deze onderdelen mogen ieder afzonderlijk maar ook in onderlinge samenhang in de paragraaf worden beschreven.

De gemeentelijke belastingen worden in het BBV aangeduid als lokale middelen waarvan de besteding niet gebonden is. Deze moeten worden opgenomen in het overzicht van de overige dekkingsmiddelen:

4.2 Toelichting onderdelen paragraaf lokale heffingen

Geraamde inkomsten

De gemeente moet minimaal het overzicht van de verschillende lokale heffingen voor het betreffende begrotings- c.q. verslaggevingsjaar opnemen en kan in dit onderdeel de ontwikkeling over meerdere jaren van de baten van de verschillende lokale heffingen inzichtelijk maken. Een toelichting bij deze ontwikkeling en of significante afwijkingen over de jaren heen vergroot de transparantie voor raad en belastingplichtige.

[24] De 'hoe' vraag wordt beantwoord door een overzicht op te stellen van de diverse heffingen.

Beleid

Dit onderdeel kan ingevuld worden met een overzicht van de lokale heffingen die worden geheven en de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de berekening van de lokale heffingen. Het is toegestaan te verwijzen naar overige verordeningen en documenten die door de raad zijn vastgesteld zoals de financiële verordening, de belastingverordening en de begroting voor wat betreft de doelstellingen en berekeningswijzen. Het is echter aan te raden om per lokale heffing kort de heffingsmaatstaf en de beleidsdoelstelling van de heffing te benoemen.

Aanbeveling

De commissie BBV adviseert om in de paragraaf lokale heffingen onder het onderdeel beleid een overzicht op te nemen van de te onderscheiden lokale heffingen, de maatstaf en de doelstelling die wordt beoogd met het opleggen van de heffing.

Kostendekkendheid

Sinds het begrotingsjaar 2017 moet er in de paragraaf lokale heffingen inzicht worden gegeven in de mate van kostendekkendheid per heffing: hierbij mogen de geraamde baten de geraamde lasten niet overschrijden voor wat betreft heffingen en rechten.
De berekening van de kostendekkendheid van de tarieven moet inzichtelijk maken dat de totale geraamde baten van verordening niet uitgaan boven de totale (macro) geraamde lasten van de verordening. Daarbij is het van belang dat de berekening onderscheid maakt tussen directe lasten uit het betreffende beleidsprogramma en de toerekening van de overhead. De berekening van de kostendekkendheid moet aangevuld worden met een inhoudelijke toelichting over de totstandkoming van die tarieven en de keuzes die daaraan ten grondslag liggen. Onderstaande tabel kan hierbij als voorbeeld dienen:

Voorbeeld berekening van kostendekkendheid van de riool- of afvalstoffenheffing

lasten taakveld(en) incl. (omslag)rente	– 3.500	
Inkomsten taakveld(en), excl. Heffingen	240	
Netto lasten taakveld	– 3.260	
Toe te rekenen lasten:		
Overhead incl. (omslag)rente	– 1.440	
BCF-BTW	– 200	
Totale lasten	– 4.900	100%
Opbrengst heffingen	4.500	
Dekking		92%

De berekening en de toelichting omtrent de berekeningswijze voor de kostendekkende tarieven omvat allereerst een macroniveau (verordening in zijn geheel) en in de tweede plaats een microniveau (tarief of onderdeel / hoofdstuk van de verordening/kruissubsidiering). In de toelichting op de wijziging van het BBV van 5 maart 2016[25] wordt benadrukt dat zowel de achterliggende beleidskeuzes als de mate van kruislingse subsidie moeten worden toegelicht. Dit mag onderdeel uitmaken van de financiële verordening, maar kan ook uitgewerkt worden in de paragraaf lokale heffingen. Op grond van de heersende jurisprudentie is het fiscaal toegestaan om kruissubsidiëring[26] binnen een belastingverordening toe te passen.

Macroniveau

Het is belangrijk dat, gelet op artikel 225 Provinciewet en artikel 229b Gemeentewet, een berekening van de baten en de lasten en de mate van kostendekkendheid niet ontbreekt op het niveau van de verordening in zijn geheel.

Microniveau: tussen de onderdelen

Uit de toelichting van de achterliggende (beleids)keuzes bij deze berekening moet in ieder geval blijken of en zo ja hoe de kostendekkendheid tussen verschillende onderdelen wordt bereikt door gebruik te maken van kruissubsidiëring en in welke mate er kruislings wordt gesubsidieerd. De mate van kruissubsidiëring tussen onderdelen of hoofdstukken kan worden aangetoond door middel van een berekening per hoofdstuk. Als ten behoeve van de kostendekkendheid naast het vermelden van de lasten en de baten ook een percentage kostendekkendheid wordt opgenomen, wordt hiermee invulling gegeven aan het inzichtelijk maken van de mate van kruissubsidiëring tussen de hoofdstukken.
De mate van kruissubsidiëring kan dus eenvoudig inzichtelijk worden gemaakt door de kostendekkendheid uit te drukken in een percentage

Toelichting beleidskeuzes

De beleidskeuzes ten aanzien van de tarieven moeten worden toegelicht. Als de opbrengsten van bepaalde leges zodanig worden vastgesteld dat een hoofdstuk bijvoorbeeld 130% kostendekkend is, dan is dit waarschijnlijk geen toeval. Hetzelfde geldt als andere hoofdstukken een kostendekkendheid hebben die aanzienlijk lager is dan het gemiddelde van de verordening. Als er geen sprake van toeval is dan zit er een bepaalde gedachte en/of

[25] zie: https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-101.html
[26] Hoge Raad 13 februari 2015, nr. 14/00655, ECLI:NL:HR:2015:282.

beleidskeuze achter. De bedoeling van artikel 10, sub c BBV is om de reden voor deze beleidskeuze toe te lichten. Dit speelt vooral bij hoofdstukken die meer dan kostendekkend zijn of hoofdstukken met een opvallend lage kostendekkendheid. Hierbij kan gekozen worden alle tarieven boven en onder een bepaald percentage toe te lichten. Een dekkingspercentage boven de 100% vraagt in zo'n geval wellicht eerder om een toelichting dan een tarief met minder dan 100% kostendekkendheid. Daarnaast moet de mate van kostendekkendheid inzichtelijk zijn binnen een onderdeel (micro: bijvoorbeeld burgerlijke stand) van de verordening. Waar het hierbij dus om gaat, is dat wordt toegelicht in hoeverre er met de vaststelling van de tarieven in (de verschillende onderdelen van) de verordening(en) wordt bewerkstelligd dat voor alle tarieven gezamenlijk in die verordening de geraamde baten niet boven de geraamde lasten uitkomen. Bij deze toelichting kan ten aanzien van de opbouw van de tarieven worden verwezen naar de nog vast te stellen legesverordening.

Voor het verkrijgen van de hier bedoelde transparantie is het van belang dat raadsleden en belastingplichtigen aan de hand van de begroting en jaarrekening na kunnen gaan hoe de keuzes in de kostendekkendheid van de diensten in de verordening in zijn geheel doorwerken in de individuele tarieven. Dat wordt niet per se bereikt door per tarief of hoofdstuk inzichtelijk te maken of er sprake is van over- of onderdekking (kruissubsidiëring) en in welke mate. Een berekening van de baten en lasten, de mate van kostendekkendheid en de toelichting op de achterliggende (beleids)keuzes, mag ook op een eerstvolgend aggregatieniveau inzichtelijk worden gemaakt. Daarbij moet gedacht worden aan onderdelen of aggregatieniveaus, zoals reisdocumenten of omgevingsvergunning. Het inzichtelijk maken op een te algemeen indelingsniveau, zoals bijvoorbeeld burgerzaken of fysieke leefomgeving, is onwenselijk; daarmee wordt de beoogde transparantie niet gerealiseerd. Wel moet uit de toelichting bij de berekening van een onderdeel (of hoofdstuk) blijken of er tussen de tarieven binnen dit onderdeel kruissubsidiëring plaatsvindt (bijvoorbeeld tussen het tarief voor objecten met lage bouwkosten en het tarief met hoge bouwkosten) en in welke mate. In bijlage 7.2 zijn voorbeelden opgenomen van een berekening van de geraamde lasten per hoofdstuk afgezet tegen geraamde baten en in een voorbeeld van een toelichting bij een hoofdstuk.

Lokale lastendruk

De gemeente geeft via dit onderdeel inzicht in de lokale lastendruk in vergelijking tot andere vergelijkbare gemeenten. De woonlasten omvatten het totaal van de gemiddelde aanslag onroerende-zaakbelasting eigenaar woningen (OZB), de rioolheffing en de afvalstoffenheffing voor meerpersoonshuishoudens. Als bron voor vergelijkende cijfers kan

gebruik worden gemaakt van de gegevens van het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO).

Kwijtscheldingsbeleid

De gemeente beschrijft in dit onderdeel voor welke lokale heffingen kwijtschelding mogelijk is en op welke voorwaarden in wetgeving of verordeningen deze kwijtschelding gebaseerd wordt.

4.2. Lokale heffingen in andere paragrafen

De paragraaf onderhoud kapitaalgoederen is de plaats om inzicht te geven in de aanwezige en geldende beheerplannen. Hierbij kan ook gedacht worden aan de onderhoud- en investeringsplannen ten behoeve van activa die leiden tot kapitaallasten in de tarieven van lokale heffingen. Daarbij kan aangegeven worden:

- wat de geldende beheerplannen zijn;
- wat de actualiteit is van de beheerplannen (wanneer vastgesteld, looptijd);
- financiële vertaling in de begroting;
- is er wel of geen sprake van achterstallig onderhoud.

5. Rioolheffing

5.1. Algemeen

Historie

Riolering is een bijzondere categorie materiële vaste activa (MVA). Het behoort als vanouds tot de taak van gemeenten om een rioleringsstelsel aan te leggen en dit te beheren/exploiteren. In de Wet milieubeheer is een zorgplicht voor de gemeenten neergelegd op het gebied van het afvalwater. De Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken is een wijziging, per 1 januari 2008, van de Gemeentewet, de Wet milieubeheer en de Wet op de waterhuishouding. Met deze wetwijziging is de zorgplicht voor hemelwater en grondwater opgenomen in de Wet op de waterhuishouding. De Wet op de waterhuishouding is vervolgens per 22 december 2009 opgegaan in de Waterwet.

Voor de invoering van de rioolheffing konden gemeenten een rioolrecht heffen. Een belangrijk verschil tussen heffing en recht is dat het rioolrecht werd geheven voor het gebruik van de riolering, wat grofweg betekent dat de gebruikers van de riolering betalen voor het rechtstreekse belang en profijt dat zij hebben van de riolering. Rioolheffing is echter een belasting die wordt geheven ter bestrijding van de lasten die verbonden zijn aan de inzameling, het transport en verwerking van (huishoudelijk) afvalwater en regenwater en de nadelige gevolgen van de grondwaterstand. Omdat gemeenten in de problemen kunnen komen bij het bekostigen van taken zoals de verwerking van regenwater op openbaarterrein of het oplossen van grondwaterproblemen, is het rioolrecht veranderd in de rioolheffing, een belasting waar geen rechtstreeks profijt tegenover hoeft te staan.

Gemeentelijke rioleringsplan (GRP)

Op grond van artikel 4.22 Wet milieubeheer is de gemeenteraad wettelijk verplicht telkens voor een daarbij vast te stellen periode een gemeentelijk rioleringsplan (GRP) vast te stellen. Dit door de raad vastgesteld GRP vormt, samen met de financiële verordening[27], het inhoudelijk én budgettair kader voor wat betreft de verwerking van de drie zorgplichten van water (afvalwater, hemelwater en grondwater) in begroting en jaarrekening op korte en lange(re) termijn. Het GRP moet periodiek worden herzien (doorgaans eens per vijf jaar) en kent veelal een planningshorizon van 40 tot 60 jaar. In het GRP moet onder andere een overzicht worden opgenomen van de financiële gevolgen van de in het plan aangekondigde activiteiten. De hardheid van de ramingen neemt daarbij vanzelfsprekend af naarmate de te

[27] Op grond van https://wetten.overheid.nl/BWBR0005416/2015-07-01/#TiteldeelIV_HoofdstukXIV_Artikel212

bekostigen maatregelen verder in de toekomst liggen. Met name daar waar het gaat om lasten van maatregelen die bekostigd kunnen worden uit voorzieningen (zoals groot onderhoud en vervangingsinvesteringen) geldt dat deze nogal kunnen fluctueren en in de tijd kunnen verschuiven. Het is dan ook niet reëel bij het berekenen van de hoogte van de jaarlijkse toevoeging in de betreffende voorziening uitsluitend uit te gaan van de planningshorizon die gehanteerd wordt in het GRP. Daarbij kan ook gebruik worden gemaakt van een middellange en in de tijd telkens een jaar opschuivende periode (bijvoorbeeld van 10 jaar). Op deze wijze vormen de eerste 10 jaarschijven in het GRP de basis voor de berekening van de (gemiddelde) lasten in die periode. Daarmee is het mogelijk met inachtneming van artikel 228a Gemeentewet tot een goede afweging te komen hoe hoog het riooltarief moet (kan) zijn en (desgewenst) welke stijgingsfactor daarin moet worden opgenomen. Dit plan vormt de basis voor de in de begroting te ramen lasten die voortvloeien uit deze wettelijke taak.

De componentenbenadering

Voor afschrijving van grotere installaties bij riolering en afvalstoffen kan gebruik worden gemaakt van de componentenbenadering. Zie verder de notitie materiële vaste activa van de commissie BBV. In bijlage 7 van de notitie Materiële vaste activa is een uitwerking van de componentenbenadering opgenomen.

Activeren en voorzieningen

Zoals in hoofdstuk 3 reeds vermeld is netto activeren alleen verplicht, indien gebruik is gemaakt van een artikel 44, lid 1, sub d BBV voorziening voor vervangingsuitgaven.
Indien deze niet gevormd kan worden, omdat de informatie hiervoor niet uit het GRP is te halen, dan dient een artikel 44, lid 2 BBV voorziening te worden gevormd als men een gelijkmatige tariefontwikkeling wil nastreven. Wanneer vervolgens een vervangingsinvestering wordt gedaan, dan wordt deze geactiveerd voor het volledige bedrag. De voorziening kan niet (volledig) in mindering worden gebracht op de investering, aangezien dit niet is toegestaan voor de artikel 44, lid 2 BBV voorziening. Door de vervangingsinvestering ontstaan extra kapitaallasten die (mogelijk) leiden tot een tekort op het product indien de tarieven in het kader van egalisatie gelijk worden gehouden. Voor dit tekort kan vervolgens een onttrekking plaatsvinden uit de voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV, voor zover deze niet specifiek is beklemd voor andere rioleringszaken zoals bijvoorbeeld uitgestelde onderhoudslasten.
De commissie BBV vindt het belangrijk om het onderscheid tussen onderhoud en vervanging aan te brengen en inzichtelijk te maken. Er wordt immers uiteindelijk ook een onderscheid gemaakt tussen onderhoudsuitgaven en te activeren vervangingsuitgaven.

Aanbeveling

De commissie BBV adviseert om in het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) eenduidig onderscheid te maken tussen onderhoud en vervangingsinvesteringen.

De gereserveerde middelen uit een artikel 44, lid 1, sub d BBV voorziening kunnen dus volledig op de vervangingsinvestering worden afgeboekt indien aanwezig. De middelen uit een artikel 44, lid 2 BBV voorziening kunnen dus alleen als 'dekkingsmiddel' voor de kapitaallasten in de begroting worden ingezet. Dit is een belangrijk verschil.

5.2. Grondexploitatie

Bij gemeenten kan zich bij investeringen in het riool een specifieke situatie voordoen indien deze infrastructuur wordt aangelegd in een uitbreidingsgebied. Investeringen in riolering in uitbreidingsgebieden worden veelal geheel ten laste van de grondexploitatie gebracht. De grondeigenaren dragen, via de grondprijs die zij betalen, bij aan de lasten van de eerste rioolaanleg. Ook via rioolaansluitingsrecht en baatbelasting worden baten gegenereerd ten behoeve van de aanleg van riolering in een grondexploitatie. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs en heffingen ontvangt, zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt. Als de lasten van eerste aanleg bij uitbreidingsinvesteringen in het rioolstelsel volledig gedekt worden uit verkregen grondprijzen van een grondexploitatie dan activeert de gemeente geen investeringen en zijn er ook geen kapitaallasten. Voor de investeringen in uitbreidingsgebieden mag geen voorziening ex artikel 44, lid 1 sub d of artikel 44, lid 2 BBV worden gevormd.

Stellige uitspraak

Investeringen in riolering in uitbreidingsgebieden kunnen ten laste van de grondexploitatie worden gebracht. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt, zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt.

Wanneer de gemeente er voor kiest om de eerste aanleg niet (meer of volledig) ten laste van de grondexploitatie te brengen, maar deze investering (deels) te activeren, dan leidt dit tot kapitaallasten die onderdeel uit gaan maken van het tarief voor de rioolheffing. Een gemeente dient dit besluit, conform de notitie Grondexploitatie, voorafgaand aan de eerste aanleg te nemen. Na de aanvankelijke eerste aanleg van de infrastructuur voor riolering

maakt het gebied deel uit van het hele areaal waarover een tarief voor rioolheffing moet worden bepaald. Er is geen verplichting tot het gescheiden houden van arealen.

Indien een grondexploitatie betrekking heeft op een gebied waarin reeds een infrastructuur voor riolering is aangelegd dan is er, ook indien de riolering opnieuw aangelegd wordt, geen sprake van eerste aanleg maar van vervangingsinvesteringen.

6. Begraafrechten

Gemeenten zijn (voor zich of met een of meerdere gemeenten tezamen) op grond van de Wet op de lijkbezorging verplicht tot het hebben van een gemeentelijke begraafplaats. Voor het goede begrip van de gemeentelijke diensten hieromtrent is het noodzakelijk hierbij onderscheid te maken tussen het recht op een graf, het begraven zelf en grafonderhoud.

Rechten op het graf

Ten behoeve van het begraven worden of zijn, kan door de gemeente een grafrecht gevestigd worden voor onbepaalde tijd of voor bepaalde tijd met een minimum van 10 jaar. Het graf wordt als het ware gereserveerd voor de belanghebbende. Voor het grafrecht kan een tarief worden vastgesteld en in rekening worden gebracht. Deze heffing valt onder de reikwijdte van artikel 229b Gemeentewet en kan derhalve tezamen met de overige tarieven in de verordening begraafrechten of lijkbezorgingsrechten maximaal kostendekkend zijn. De lasten die aan de diensten mogen worden toegerekend betreffen de lasten voor de aanleg en de exploitatie (waaronder het onderhoud) van de begraafplaats, alsmede de lasten die betrekking hebben op het beschikbaar maken en – ingeval van een grafrecht voor bepaalde tijd – het ruimen van het individueel graf. De ontvangen baten dienen derhalve voor het dekken van de lasten van de exploitatie van de begraafplaats. Investeringen waarvoor grafrechten (kunnen) worden geheven, moeten worden gepresenteerd onder de categorie 'Investeringen met een economisch nut waarvoor ter bestrijding van de lasten een heffing kan worden geheven'.

Het recht op het graf wordt in de regel afgekocht voor een periode van (minimaal) 10 jaar. Uit de ontvangen afkoopsom vloeit voor de gemeente de verplichting voort het graf gedurende 10 jaar ter beschikking te stellen. Deze afkoopsom moet worden aangemerkt als vooruit ontvangen gelden van derden voor een al dan niet kostendekkende jaarlijkse dienstverlening. De ontvangen afkoopbedragen worden opgenomen in een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV. Gedurende de afgekochte periode worden hierop de jaarlijkse lasten in mindering gebracht en als baten van de exploitatie van de begraafplaats verantwoord. Op deze wijze wordt invulling gegeven aan het matchingprincipe bij het stelsel van baten en lasten, volgens welke de inkomsten moeten worden toegerekend aan periode waarop deze betrekking hebben.
Indien het totaal van de jaarlijks ontvangen afkoopsommen een (bij benadering) gelijke omvang heeft als het totaal van de aan een jaar toe te rekenen baten van grafrechten, dan mogen de ontvangen afkoopsommen vanwege de administratieve eenvoud in zijn geheel als baat worden verantwoord in het jaar waarin de afkoop is vastgelegd. Ingeval van een

voortdurende gelijkblijvende begraafplaatsexploitatie en (gemiddeld) gelijkblijvende afkoopperioden, zullen omvangrijke fluctuaties in de regel immers niet optreden en daarmee het beeld van de jaarlijkse exploitatie-uitkomsten niet aantasten. Ook wanneer het totaal van de jaarlijks ontvangen afkoopsommen een (bij benadering) gelijke omvang heeft als het totaal van de aan een jaar toe te rekenen lasten van grafrechten, dan mag dit vanwege de administratieve eenvoud worden toegepast.

Bij een tariefstelling die is gebaseerd op volledige kostendekkendheid kan het noodzakelijk zijn de jaarlijkse exploitatie-uitkomsten via een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV te verantwoorden. Hiervoor geldt hetzelfde als bij de overige heffingen: positieve saldi als gevolg van efficiency of aanbestedingen vallen vrij ten gunste van de algemene middelen. Overige overschotten op de exploitatie moeten in een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV worden gestort, het zijn immers middelen van derden.

Grafonderhoud

De afwerking van het individuele graf (grafafdekking, grafsteen e.d.) is aan de houder van het graf, veelal de nabestaanden. Daar ligt ook de plicht van het onderhoud en dit kan verschillen, afhankelijk van de aard en kwaliteit van de gekozen afwerking.
Het grafonderhoud kan evenwel ook door de gemeente worden uitgevoerd. Daarnaast is er onderhoud aan het algemene deel van de begraafplaats. In veel gevallen wordt hiertoe een tarief vastgesteld en vastgelegd in de gemeentelijke verordening begraafrechten of lijkbezorgingsrechten. Vanwege de grote verschillen in de aard en kwaliteit van de gebruikte materialen kunnen de onderhoudskosten per graf overigens fors variëren.
De vergoeding voor het grafonderhoud kan jaarlijks – door de nabestaanden – worden voldaan. In dat geval vormen deze vergoedingen de jaarlijkse baten die gesteld worden tegenover de jaarlijkse onderhoudskosten van de graven. Daarnaast geven gemeenten ook de mogelijkheid om de heffing voor 10 jaar of meer af te kopen. In dat geval worden de ontvangen afkoopbedragen gezien als bijdragen van derden voor een al dan niet kostendekkende jaarlijkse toekomstige dienstverlening (vooruitbetaalde baten) en worden opgenomen in een voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV.
Naar analogie van hetgeen hiervoor onder rechten op het graf is aangegeven, kan ook voor grafonderhoud, vanwege de administratieve eenvoud, ervoor worden gekozen om de ontvangen afkoopbedragen in zijn geheel als baten te verantwoorden in het jaar waarin de afkoop is vastgelegd. Dit kan alleen als de baten uit de afkoopsommen jaarlijks ongeveer gelijk zijn aan de baten die zijn toe te rekenen aan een jaar.

Informatie kostendekkende heffingen

Voor de tarieven van de grafrechten is het van belang dat inzicht wordt gegeven in de wijze waarop de jaarlijkse (begrote) baten zijn bepaald. Ingeval hierbij is afgeweken van het matchingprincipe en derhalve de in het jaar (geraamde) afkoopbedragen als basis is genomen zonder de vooruitbetalingen in een artikel 44, lid 2 BBV voorziening te storten, dan moet de invloed daarvan op de meer of minder dan kostendekkendheid worden toegelicht.

7. Bijlagen

7.1. Definities

Onderstaande notities worden in deze notitie gehanteerd en sluiten aan bij het BBV.
Juridisch kunnen andere definities worden gehanteerd.

Beheer riolering	De opzet, ontwikkeling, aanleg, onderhoud en vervanging van riolering.
Exploitatie	Baten en lasten van een taakveld die tot uiting komen in de begroting, de meerjarenramingen en de jaarrekening.
Uitbreidingsinvesteringen riolering	De uitbreiding van het bestaande rioolstelsel (riolen, pompinstallaties, e.d.) door middel van nieuwe aanleg in of ten behoeve van een gebied waar nog geen riolering aanwezig is; het aantal aansluitingen neemt toe.
Vervangingsinvesteringen riolering	De sloop en vervanging van een deel van het bestaande rioleringsstelsel, inclusief maatregelen ter verbetering van het functioneren van het bestaande rioleringsstelsel, zoals bergbezinkbassins; het aantal aansluitingen wijzigt als gevolg van deze investeringen niet.
Onderhoud riolering	Dit betreft de uitvoering van preventieve dan wel correctieve maatregelen om het rioolstelsel in goede staat te houden of te brengen. Onderhoud valt uiteen in groot onderhoud en klein onderhoud. Onder groot onderhoud wordt verstaan onderhoud van veelal ingrijpende aard, ook wel lang-cyclisch onderhoud genoemd. Klein onderhoud is het onderhoud van geringe omvang dat veelal met een zekere regelmaat terugkeert. Dit wordt ook wel aangeduid met kort-cyclisch onderhoud. Het essentiële verschil met investeringen is dat onderhoud maatregelen betreft die de geplande levensduur van het rioolstelsel niet verlengen.
Rioolheffing	Een heffing zoals bedoeld in artikel 228a Gemeentewet.
Belastingen	Gedwongen betalingen aan de gemeente als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele tegenprestatie van de overheid tegenover staat en die krachtens algemene regelen worden geheven. Belastingen kunnen daarnaast aan specifieke doelgroepen gebonden zijn, zoals houders van honden

	(hondenbelasting), parkeerders en houders van een parkeervergunning (parkeerbelastingen), of de kentekenhouder van een auto (opcenten motorrijtuigenbelasting). Deze belastingopbrengsten zijn in principe vrij besteedbaar, ondanks dat een aantal belastingen aan specifieke doelgroepen gebonden zijn.
(Bestemmings)heffingen	Belastingen die dienen ter bestrijding van specifieke lasten van meestal collectieve voorzieningen. Voorbeelden zijn de afvalstoffenheffing en de rioolheffing.
Rechten/retributies/leges	Betalingen die de gemeente krachtens algemene regels vordert ter zake van een direct aanwijsbare contraprestatie van de gemeente. Deze contraprestatie kan bestaan uit een product of dienst.
Gebruiksrechten	Worden aan de overheid betaald voor het gebruik van publieke voorzieningen, zoals de haven (havengeld/liggeld) of de markt (marktgelden), of voor de huur van een graf op een gemeentelijke begraafplaats.
Genotsrechten	Vergoedingen die de individuele burger aan de overheid betaalt voor het profijt ('genot') dat hij van bepaalde feiten van de overheid heeft. Leges voor omgevingsvergunningen (voorheen bouwvergunning, sloopvergunning en overige plaatsgebonden vergunningen en ontheffingen) zijn voorbeelden van genotsrechten, maar ook het verstrekken van een paspoort of rijbewijs. Ook het door of vanwege de gemeente inzamelen van bedrijfsafval (reinigingsrechten) en het loodsen of slepen van schepen in de haven zijn genotsrechten.
Vermakelijkhedenrechten	Worden geheven voor het gebruik van bijzondere gemeentelijke voorzieningen of toezicht t.b.v. het geven van evenementen.
Kapitaallasten	Som van afschrijvingslasten en rentelasten.

7.2. (Reken)voorbeelden

Voorbeeld 1: inzichtelijk maken van kostendekkendheid op microniveau[28]

Onderwerp legesverordening	Directe kosten	Loon-kosten	Overhead	Opbrengst	Kosten-dekkenheid	Toelichting / verklaring
Titel 1 - Algemene dienstverlening						
Hoofdstuk 1 - Burgerlijke stand	51.049	93.776	81.205	193.293	85,5%	
Hoofdstuk 2 - Reisdocumenten	182.094	81.398	70.490	287.474	86,1%	
Hoofdstuk 3 - Rijbewijzen	113.091	156.885	135.861	308.534	76,0%	1
Hoofdstuk 4 - Verstrekkingen uit de Basisregistratie Persoonsgegevens	2.750	36.425	31.543	70.318	99,4%	
Hoofdstuk 5 - Overige publiekszaken	49.116	12.000	10.389	63.999	89,5%	
Hoofdstuk 9 - Leegstandswet	-	149	129	231	83,1%	
Hoofdstuk 11 - Kansspelen	-	753	652	2.331	165,9%	3
Hoofdstuk 12 - Kabels en leidingen	18.000	6.573	5.693	10.192	33,7%	5
Hoofdstuk 13 - Verkeer en vervoer	46.521	13.283	11.502	17.338	24,3%	2
Hoofdstuk 14 - Legen Milieu, verontreiniging en bodeminformatie	-	141	122	225	85,6%	
Hoofdstuk 15 - Haven	-	443	383	663	80,3%	
Hoofdstuk 16 - Belastingen en WOZ	-	120	104	209	93,3%	
Totaal titel 1	462.621	401.946	348.073	954.807	78,7%	
Titel 2 - Dienstverlening vallend oonder fysieke leefomgeving/omgevingsvergunningen						
Hoofdstuk 2 - Schetsplan/beoordeling conceptaanvraag	-	682	591	773	60,7%	4
Hoofdstuk 3 - Omgevingsvergunning	127.928	448.630	379.513	955.993	100,0%	
Totaal titel 2	127.928	449.312	380.104	956.766	99,9%	
Titel 3 - Europese dienstenrichtlijn						
Hoofdstuk 1 - Horeca	4.400	17.312	14.992	32.684	89,0%	
Hoofdstuk 2 - Organiseren evenementen of markten	-	16.872	14.610	13.481	42,8%	3
Hoofdstuk 3 - Prostitutiebedrijven	-	893	773	295	17,7%	3
Hoofdstuk 5 - In deze titel niet benoemde aanvraag of afgifte	-	3.872	3.351	4.618	63,9%	6
Totaal titel 3	4.400	38.949	33.726	51.078	66,3%	
Totaal	**594.949**	**890.207**	**761.903**	**1.962.651**	**87,3%**	

Toelichting/verklaring:

1 - wettelijk tarief
2 - vergelijkbaar tarief buurgemeenten
3 - Historisch gegroeid tarief
4 - Overgangstarief
5.....
6.....

Voorbeeld 2: BTW in tarief rioolheffing

In het tarief rioolheffing is de BTW berekend over alle lasten. Dat kan ook de dotatie aan /storting in de voorziening groot onderhoud betreffen. Echter: die dotatie is geen 'betaling van facturen' in het betreffende jaar: dus er wordt ook geen BTW betaald c.q. teruggevorderd c.q. gecompenseerd. De 'betaling' gebeurt bij uitvoering van het groot onderhoud in een later jaar. Dat leidt ertoe dat als in de dotatie berekende BTW meegenomen wordt een ander effect op de 'vrijval' door berekende BTW ontstaat dan wanneer dat niet het geval is. Dit verschil in berekening wordt hierna geïllustreerd.

[28] Indeling conform modelverordening VNG. Kruissubsidiering tussen titels is toegestaan, tenzij vanuit hogere wetgeving kruissubsidiering is verboden.

Eerst wordt over een reeks van jaren (op basis van het Gemeentelijk Riolering Plan -GRP) geraamd wanneer en voor welke omvang groot onderhoud gepleegd gaat worden. Op basis daarvan kunnen de lasten (= uitgaven) per jaar worden berekend en de daarover te betalen BTW. Daarmee zijn de totale lasten over een reeks van jaren berekend. In een sterk vereenvoudigd voorbeeld:

Jaar/cumulatief	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**Cumulatief**
Voor berekening tarief rioolheffing: Jaarlijkse exploitatielasten Groot onderhoud - planning lasten en groot onderhoud	1.000	1.200	1.300	1.400 5.000	
subtotaal	1.000	1.200	1.300	6.400	
Berekende BTW (21%) over jaarlijkse lasten en groot onderhoud	210	252	274	13.44	2.080
Totaal	1.210	1.452	1.574	7.744	11.980

Daardoor kan het jaarlijks tarief rioolheffing berekend worden:

Jaar/cumulatief	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**Cumulatief**
Baten rioolheffing (berekend jaarlijks tarief)	2.995	2.995	2.995	2.995	11.980

Te zien is dat over een reeks van jaren de baten van rioolheffing (maximaal) gelijk zijn aan de lasten.
Vervolgens kunnen deze berekeningen op een tweetal manieren in de begroting van de gemeente worden verwerkt:

Boekhoudkundig: scenario 1 dotatie voorziening inclusief BTW	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**Cumulatief**
Jaarlijkse exploitatie lasten	1.000	1.200	1.300	1.400	
Storting voorziening (incl. BTW)	1.785	1.543	1.421	251	5.000
Totaal lasten	2.785	2.743	2.721	1.621	
Baten rioolheffing (berekend jaarlijks tarief)	2.995	2.995	2.995	2.995	11.980
Vrijval = berekende BTW = rioolheffing -/- totaal lasten	210	252	274	1.344	2.080

Te zien is dat positief effect van de baten -/- de lasten gelijk is aan de BTW alléén over de jaarlijkse exploitatielasten.

Boekhoudkundig: scenario 2 dotatie voorziening exclusief BTW	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**Cumulatief**
Jaarlijkse exploitatie lasten	1.000	1.200	1.300	1.400	
Storting voorziening (incl. BTW)	1.250	1.250	1.250	1.250	5.000
Totaal lasten	2.250	2.450	2.550	2.650	
Baten rioolheffing (berekend jaarlijks tarief)	2.995	2.995	2.995	2.995	11.980
Vrijval = berekende BTW = rioolheffing -/- totaal lasten	745	545	445	345	2.080

Te zien is dat positief effect van de baten -/- de lasten gelijk is aan de BTW over de jaarlijkse exploitatielasten + de dotatie (storting) in de voorziening.

Voorbeeld 3: toelichtende toerekenen op basis van fte

Bij het toerekenen van overhead aan taakvelden kan er gebruik worden gemaakt van de volgende opstelling:

	Totaal	**Overhead**	**Geen overhead**
Concernstaf	125,75	115,60	10,15
Beleid & Projecten	91,19	13,02	79,72
Bewonerszaken	236,24	40,30	195,94
Leefomgeving	180,18	33,88	146,30
Totale FTE's	633,36	202,80	432,11

Totale lasten overhead	€ 31.279.226
Totale FTE's taakvelden (excl. overhead)	432
Overhead per FTE	€ 73.581

Bij deze opstelling moeten de fte overhead geëlimineerd worden omdat overhead niet toegerekend moet worden aan overhead.

Voorbeeld 4: Toelichtende tekst beleidskeuzes lokale heffingen

Per heffing, waarbij sprake is van een maximale kostendekkingsnorm van 100%, kunt u zien wat de mate van kostendekkendheid is voor het begrotingsjaar. Voor de legesheffing geldt dat per hoofdstuk van de tarieventabel de mate van kostendekkendheid en eventuele kruissubsidies moeten worden vermeld in de paragraaf lokale heffingen. Van belang is dat de totale legesverordening de 100% kostendekkingsnorm niet overschrijdt.

Per titel van de legestarieventabel is het percentage kostendekkendheid berekend. Ook wordt inzichtelijk gemaakt wat de mate van kostendekkendheid is per hoofdstuk. De totale verordening, maar ook de afzonderlijke titels overstijgen in geen geval de 100% kostendekkingsnorm. Binnen de hoofdstukken en daarmee ook titels is kruissubsidiëring toegestaan. Kruissubsidiëring is het bewust hanteren van minder dan kostendekkende tarieven voor de ene dienst en meer dan kostendekkende tarieven voor de andere dienst.

Een voorbeeld hiervan zijn de rijbewijzen. Voor rijbewijzen (titel 1, hoofdstuk 5) overstijgt de geraamde opbrengst net de geraamde toe te rekenen kosten. De gehanteerde tarieven voor de rijbewijzen betreffen de maximaal wettelijke tarieven. Het tarief hoeft niet te worden aangepast omdat de totale verordening de 100% kostendekkingsnorm niet overschrijdt.

Binnen Titel 2 vallen de belastbare feiten ten behoeve van de fysieke leefomgeving / omgevingsvergunning. Voor dit onderdeel kan specifiek worden aangegeven dat de tarieven voor de kleine bouwactiviteiten minder kostendekkend zijn dan de tarieven voor een grote bouwactiviteit. De mate van kruissubsidiëring is dat de kleine bouwactiviteiten ongeveer de helft kostendekkend zijn en de grote bouwwerken ongeveer een kwart meer dan kostendekkend zijn. Het is een bestuurlijke keuze om de drempel voor het indienen van aanvragen voor kleine plannen haalbaar en betaalbaar te houden. Door de tarieven laag te houden wordt bevorderd dat aanvragen voor omgevingsvergunningen worden ingediend.

7.3. Casuïstiek

1. Klimaatadaptie

Het verbreden van de sloot met 15 meter heeft als gevolg dat het regenwater beter kan worden opgevangen. De aanleg van de waterberging kan zodoende als 'rioolaanleg' worden geactiveerd. De aanleg van de waterberging is niet als onderhoud ingecalculeerd. Voorts is de aanleg van deze waterberging geen vervanging van een bestaande aanleg. Ten aanzien van de rioolheffing kunnen twee voorzieningen zijn gevormd:

- voorziening bijdrage voor toekomstig groot-onderhoud (artikel 44, lid 1, sub c BBV);
- voorziening bijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44, lid 1, sub d BBV).

De aanleg van de waterberging kan dus niet ten laste van een voorziening komen. De afvoer c.q. opvang van regenwater behoort wel tot hetgeen 'als last opgevoerd mag worden in de rioolheffing'. De afschrijving op de geactiveerde aanleg behoort tot de jaarlijkse rioollasten.

2. Eenmalig ruimen graven

Het ruimen van de graven betreft reguliere lasten van grafbeheer en kunnen worden meegenomen in het tarief. In principe betekent dit dat in het (eerste) tarief al rekening moet worden gehouden met het later weer ruimen van het graf. Daarmee wordt immers de oorspronkelijke situatie hersteld. Er bestaat echter geen verplichting tot een kostendekkend begraaftarief. Indien een gemeente het ruimen van graven niet eerder opgenomen heeft in het tarief, dan komt een eenmalige actie tot grafruimen ten laste van de algemene middelen uit oogpunt van recht. Activering is niet toegestaan. Anders moeten de huidige nabestaanden betalen voor een eerder niet kostendekkend tarief. Dit is niet toegestaan uit het oogpunt van rechtszekerheid.

3. Wijzigingen in de omslagrente

Volgens de notitie rente van de Commissie BBV moet de renteomslag voor het toerekenen van rente aan de taakvelden in de begroting en jaarrekening op een voorgeschreven wijze worden berekend. Indien tussen het ene en het andere begrotingsjaar de renteomslag meer dan een 0,5% afwijkt moet het gehanteerde percentage van de renteomslag in de begroting en jaarrekening worden aangepast.

Indien de werkelijke rentelasten van externe financiering bij de jaarrekening meer dan 25% afwijkt ten opzichte van de begroting, moet de renteomslag in de jaarrekening na gecalculeerd worden op

basis van de werkelijke rentelasten[29]. Dit heeft gevolgen voor de rentelasten die aan de taakvelden worden toegerekend.
In de situatie dat de berekening van de rente in de kostprijs (het tarief) voor heffingen en rechten gebaseerd is op de omslagrente zoals berekend in het BBV en bij de jaarrekening blijkt de omslagrente af te wijken (met name lager te zijn), ontstaat - zeker wanneer dit meerdere jaren achtereen het geval is - de noodzaak om te beoordelen in hoeverre deze afwijking moet worden betrokken bij het berekenen van de rente in de kostprijs (het tarief) voor heffingen en rechten.

4. Lagere lasten onderhoud en afschrijvingen door vertraging in de uitvoering van onderhoud en investeringen

Een gemeente heeft in haar financiële verordening het volgende opgenomen:

- Investeringen worden geactiveerd en in 20 jaar afgeschreven.
- Er wordt niet gespaard voor groot onderhoud;
- Er wordt niet gespaard voor vervangingsinvesteringen.

De begroting 2018 bevat de volgende budgetten die ook ten behoeve van het meerjarenperspectief zijn gebruikt:

- Jaarlijks lasten riolering € 12.000
- Jaarlijkse opbrengst rioolheffing € 12.000

Dit betekent voor de jaren 2018 tot en met 2020 het volgende in de begrotingen:

Exploitatierekening begroting 2018-2020 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	12.000	Rioolheffing	12.000
	12.000		12.000
Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Voorzieningen	
	0		0

In de realisatie blijken er afwijkingen op te treden. Deze luiden als volgt:
Jaarlijkse opbrengst rioolheffing 2018: € 12.100, jaar 2019: € 12.000, jaar 2020: € 12.300.

[29] Notitie Rente, bladzijde 9: ad e (De aan taakvelden toegerekende rente (renteomslag))

Jaarlijks lasten riolering 2018: € 11.000, 2019: € 11.500, 2020: € 13.300. De verklaring voor de afwijking van de lasten luidt als volgt:
2018: lagere last door uitstellen onderhoud € 700 en lagere afschrijvingslasten € 200 (als gevolg van vertraging investeringen) en € 100 aan efficiency-voordelen;
2019: lagere last door lagere afschrijvingslasten € 400 (als gevolg van vertraging investeringen) en € 100 aan efficiency-voordelen;
2020: hogere last door inhalen van onderhoud € 600 en hogere afschrijvingslasten € 700 (als gevolg van inhaal investeringen en hogere investeringen (dan geraamd))

Dit leidt tot de volgende boekingen in de respectievelijke jaren:

Exploitatierekening 2018 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	11.000	Rioolheffing	12.100
Toevoeging voorziening	900		
	12.000		12.100
Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Voorziening middelen derden (artikel 44 lid 2)	900
	0		900

Resultaat is feitelijk € 1.100 voordelig. Hiervan is € 700 een gevolg van het uitstellen van onderhoud en € 200 een gevolg van lagere afschrijvingslasten door vertraging in de investeringen. Deze moeten aan de voorziening middelen derden worden toegevoegd. Het efficiency-voordeel van € 100 en de hogere opbrengst € 100 (meer areaal) komen ten gunste van de algemene middelen of de ingestelde bestemmingsreserve.

Exploitatierekening 2019 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	11.500	Rioolheffing	12.000
Toevoeging voorziening	400		
	11.900		12.000
Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Voorziening middelen derden (artikel 44 lid 2)	1.300 (900+400)
	0		1.300

Resultaat is feitelijk € 500 voordelig. Hiervan is € 400 een gevolg van het uitstellen van onderhoud. Deze moet aan de voorziening middelen derden worden toegevoegd. Het efficiency voordeel van € 100 komt ten gunste van de algemene middelen of de ingestelde bestemmingsreserve.

Exploitatierekening 2020 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	13.300	Rioolheffing	12.300
Toevoeging voorziening	0	Onttrekking voorzie-ning	1.200
	13.300		13.500
Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Voorziening middelen derden (artikel 44 lid 2)	100 (1.300-600-600)
	0		100

Resultaat is € 1.000 nadelig. Dit is voor € 600 inhaal van onderhoud. Deze moet uit de voorziening middelen derden worden gedekt. In de voorziening middelen derden moet € 100 opgenomen blijven omdat het uitgestelde onderhoud € 700 bedroeg. Daarnaast zijn de afschrijvingslasten € 700 hoger. Deze worden voor € 600 gedekt uit de voorziening middelen derden omdat in de voorziening in jaar 1 en 2 de niet gerealiseerde afschrijvingen zijn opgenomen.
Hogere opbrengst rioolheffing van € 300 (door bijvoorbeeld meer areaal) wordt voor € 100 ingezet om de hogere afschrijvingslast te dekken en komt voor € 200 ten gunste van de algemene middelen of ingestelde bestemmingsreserve.

De besparingen als gevolg van een vertraging worden dus onderdeel van een voorziening artikel 44, lid 2 BBV waarbij deze voorziening wordt gebruikt om in de toekomst een bijdrage te doen aan het product riolering. De systematiek bij netto activeren in de situatie waarin een voorziening groot onderhoud riolering vanwege het ontbreken van een deugdelijk onderhoudsplan moet worden omgezet naar een voorziening artikel 44, lid 2 BBV is qua uitwerking hetzelfde als in bovenstaand voorbeeld. Waarbij de voorziening ex artikel 44, lid 2 BBV kan worden gebruikt om een bijdrage te doen aan de exploitatietekorten van het product riolering.

5. Sloop en herbouw wijk

Bij vooral binnenstedelijke ruimtelijke ontwikkelingen worden oudere wijken of bedrijventerreinen in geheel nieuwe wijken of bedrijventerreinen gerenoveerd.
De oude woningen of bedrijventerreinen worden gesloopt en nieuwe woningen of kavels voor bedrijventerreinen worden ontwikkeld. Veelal worden dan nieuwe grondexploitaties geopend met de ontwikkeling van deze nieuwe woningen of kavels voor bedrijven.
Soms wordt ook de gehele infrastructuur, zoals wegen, groen- en watervoorzieningen geheel gewijzigd. Het rioolstelsel wordt dan vaak ook vernieuwd. Deze vernieuwing van de riolering betreft dan echter geen eerste aanleg waarbij de verkoopopbrengst van de kavels grond als een bijdrage van derden op de investering in de vervanging van de riolering in mindering kan worden gebracht. Deze vernieuwing van de riolering betreft dan feitelijk een vervanging die wordt geactiveerd en afgeschreven of - indien gespaard is voor de vervanging van de riolering - de voorziening vervanging riolering (artikel 44, lid 1, sub d BBV) wordt op de investering in mindering gebracht.

In beide situaties moet een eventuele boekwaarde van de oude riolering die geheel wordt vervangen wel in een keer worden afgeschreven ten laste van de exploitatie.
Bij binnenstedelijke ruimtelijke ontwikkelingen waarbij sprake is van een combinatie van een grondexploitatie, renovatie of onderhoud van de openbare ruimte en vervanging van riolering, is de verwerking in de begroting en jaarrekening een belangrijk aandachtspunt. De werkzaamheden worden gecombineerd uitgevoerd, terwijl een gedeelte van de investeringen en lasten ten laste van de grondexploitatie komen, een deel als investering moet worden geactiveerd, een deel wellicht ten laste van voorzieningen (o.a. groot onderhoud) en een deel ten laste van de reguliere exploitatie moet worden gebracht. Dit vereist een transparante, logische en praktische indeling en splitsing van werkzaamheden vooraf en een goede beheersing van de investeringen en lasten tussentijds met behulp van een projectadministratie.

6. Sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in combinatie met een ideaalcomplex

Als een gemeente spaart in het tarief voor toekomstige vervangingsinvesteringen via dotaties in de voorziening vervanging middelen derden ex artikel 44, lid 1, sub d BBV dan mogen deze niet gebruikt worden om boekwaarden van eerdere, bestaande investeringen af te boeken. Een gemeente heeft in haar begroting en bijbehorende meerjarenperspectief het volgende opgenomen:

- Jaarlijks lasten riolering € 7.000;
- Jaarlijkse opbrengst rioolheffing € 12.000, waarvan € 5.000 betrekking heeft op het sparen voor toekomstige vervanging;
- Jaarlijkse omvang vervangingsinvesteringen riolering € 5.000.

In de financiële verordening is ten aanzien van de riolering opgenomen dat de afschrijvingstermijn 20 jaar bedraagt, dat er lineair afgeschreven wordt. Er zijn geen rentelasten.

Dit betekent voor de jaren 2018 tot en met 2020 het volgende in de begrotingen:

Exploitatierekening begroting 2018-2020 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	7.000	Rioolheffing	12.000
Toevoeging voorziening	5.000		
	12.000		12.000
Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44 lid 1d)	5.000
Riolering	5.000	Toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44, lid 1d)	-/- 5.000
In mindering brengen voorziening op activa	-/-5.000		
	0		0

In de realisatie blijken er afwijkingen op te treden. Deze luiden als volgt:
Jaarlijks lasten riolering 2018: € 7.100, 2019: € 7.000, 2020: € 7.050.
Jaarlijkse opbrengst rioolheffing 2018: € 11.800, 2019: € 12.100, 2020: € 12.300, waarvan in ieder jaar € 5.000 betrekking heeft op het sparen voor toekomstige vervanging.
Omvang vervangingsinvesteringen riolering 2018: € 6.000, 2019: € 4.500, 2020: € 5.300.

Exploitatierekening 2018 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	7.100	Rioolheffing	11.800
Toevoeging voorziening	5.000		
	12.100		11.800

Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44 lid 1d)	5.000
Riolering	6.000	Toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44, lid 1d)	-/- 5.000
In mindering brengen voorziening op activa	-/-5.000		
	1.000		0

Ook wanneer de jaarlijkse spaarbedragen in het tarief gelijk zijn aan de jaarlijkse vervangingsinvesteringen (=ideaalcomplex) moeten de 'spaarbedragen' als last worden geboekt en wordt vervolgens de daarmee gevormde voorziening afgeboekt op de geactiveerde vervangingsinvesteringen.

Exploitatierekening 2019 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	7.000	Rioolheffing	12.100
Toevoeging voorziening	5.000		
Afschrijvingslast	50		
	12.050		12.100

Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Toekomstige vervangingsinvesterin-gen (artikel 44 lid 1d)	5.000
Riolering	5.500 (1.000+4.500)	Toekomstige vervangingsinvesterin-gen (artikel 44, lid 1d)	-/- 4.500
In mindering brengen voorziening op activa	-/- 4.500		
Afschrijving	-/- 50 (1.000/20 jaar)		
	950		500

Het saldo van € 500 aan de passiva zijde ex artikel 44, lid 1, sub d BBV mag niet in mindering worden gebracht op bestaande activa van € 950. Het resultaat is het gevolg van hogere opbrengst rioolheffing (bijvoorbeeld areaal). Dit positieve resultaat van € 500 komt ten gunste van algemene middelen of ingestelde bestemmingsreserve.

Exploitatierekening 2020 (taakveld 7.2 riolering)			
lasten		**baten**	
Exploitatielasten	7.050	Rioolheffing	12.300
Toevoeging voorziening	5.000		
Afschrijvingslast	50		
	12.100		12.300

Balans			
activa		**passiva**	
Materiële vaste activa (economisch nut)		Toekomstige vervangingsinvesterin-gen (artikel 44 lid 1d)	5.500 (500 + 5.000)
Riolering	6.250 (950 + 5.300)	Toekomstige vervangingsinvesterin-gen (artikel 44, lid 1d)	-/- 5.300
In mindering brengen voorziening op activa	-/- 5.300		
Afschrijving	-/- 50		
	900		200

Het saldo van € 200 aan de passiva zijde ex artikel 44, lid 1d mag niet in mindering worden gebracht op bestaande activa van € 900. Het resultaat is het gevolg van hogere opbrengst rioolheffing (bijvoorbeeld areaal). Dit positieve resultaat van € 200 komt ten gunste van algemene middelen of ingestelde bestemmingsreserve.

8. Matchen baten en lasten over meerdere jaren

In de begroting van een gemeente zijn de uitgangspunten voor de rioolheffing opgenomen. Uit de onderliggende documenten blijkt dat uitgegaan wordt van de volgende veronderstellingen:

- Lasten stijgen in jaar 1 tot en met 6 met 6% per jaar; vanaf jaar 7 tot en met 11 met 2% per jaar. Bedragen zijn afgerond naar dichtstbijzijnde tiental.
- Rioolheffing (en daarmee de baten) stijgt jaarlijks met 3% per jaar.

Begroot (* € 1.000)				
Taakveld 7.2 riolering	lasten	baten rioolheffing	Resultaat taakveld	Voorziening middelen derden (artikel 44, lid 2) stand per 31 december
jaar 1	5.000	0		
toevoeging voorziening	500			500
Saldo	**5.500**	**5.500**	0	
jaar 2	5.300	5665		
toevoeging voorziening	365			865
Saldo	**5.665**	**5.665**	0	
jaar 3	5.620	5.835		
toevoeging voorziening	215			1080
Saldo	**5.835**	**5.835**	0	
jaar 4	5.960	6.010		
toevoeging voorziening	50			1130
Saldo	**6.010**	**6.010**	0	
jaar 5	6.320	6.190		
onttrekking voorziening		130		1000
Saldo	**6.320**	**6.320**	0	
jaar 6	6.700	6.375		
onttrekking voorziening		325		675
Saldo	**6.700**	**6.700**	0	
jaar 7	6.835	6.565		
onttrekking voorziening		270		405
Saldo	**6.835**	**6.835**	0	
jaar 8	6.970	6.760		
onttrekking voorziening		210		195
Saldo	**6.970**	**6.970**	0	
jaar 9	7.110	6.960		
onttrekking voorziening		150		45
Saldo	**7.110**	**7.110**	0	
jaar 10	7.250	7.170		
onttrekking voorziening		45		0
Saldo	**7.250**	**7.215**	-35	
jaar 11	7.395	7.385		0
Saldo	**7.395**	**7.385**	**-10**	**0**