



Vereniging van  
Nederlandse Gemeenten

# **Model kostenonderbouwing rioolheffing**

**(versie 1.0)**

**Transparantie in zeven stappen**

**VNG, januari 2010**

# Inhoudsopgave

	<b>blz</b>
<b>Hoofdstuk 1.</b>	
Model kostenonderbouwing rioolheffing.....	3
<b>Hoofdstuk 2</b>	
Verschillen in de heffing tussen gemeenten.....	5
<b>Hoofdstuk 3</b>	
Welke kosten kunnen worden verhaald?.....	7
<b>Hoofdstuk 4</b>	
Stappenplan kostenonderbouwing rioolheffing.....	9
Stap 1: bepaal voor welke zorgplichten rioolheffing in rekening mag worden gebracht.....	9
Stap 2: breng de activiteiten in kaart.....	10
Stap 3: zoek de activiteiten in de productbegroting.....	12
Stap 4: verdeling gezamenlijke en gemengde begrotingsposten.....	14
Stap 5: toevoegen overige kosten.....	18
Stap 6: onderzoek bijzonderheden.....	20
Stap 7: de kostenopstelling in meerjarig perspectief.....	21
<b>Hoofdstuk 5</b>	
Toelichting op het standaard activiteitenoverzicht.....	24
<b>Hoofdstuk 6</b>	
Toelichting op de beleidskeuzes voor de heffing.....	26

# Hoofdstuk 1.

## Model kostenonderbouwing rioolheffing

### Algemene toelichting

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

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

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

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

### Aanleiding

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

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

### Verschillen

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

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

Met een aantal voorbeelden illustreren wij de verschillen die kunnen optreden tussen gemeenten op basis van bovenstaande indeling. Dat de verschillen vooral worden veroorzaakt door de eerste drie factoren wordt duidelijk gemaakt in hoofdstuk 2.

### Het opstellen van een goede kostenonderbouwing

Voor een goede verantwoording van de gemeentelijke heffingen is het van belang dat de gemeente inzicht geeft in de kosten van de verrichte activiteiten, de gemaakte beleidskeuzes en de aard van de gemeente. Verder is het van belang dat deze verantwoording op eenduidige wijze plaats heeft, zodat voor iedereen inzichtelijk is waarvoor en hoe de gemeente de kosten verhaalt. Op de volgende wijze voorziet het model hierin.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Hoofdstuk 2

# Verschillen in de heffing tussen gemeenten

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

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

### Tariefstelling

Stel dat in twee gemeenten er voor is gekozen om de rioolheffing te baseren op de waarde in het economisch verkeer. De gemeenten zijn identiek, in kostenniveau en het aantal percelen dat in de heffing wordt betrokken. Het enige verschil tussen beide gemeenten zit in de tariefstelling. Gemeente A kent een absoluut maximum aan het tarief dat wordt bereikt bij een WOZ-waarde van € 5.000.000. Gemeente B kent geen tariefmaximum.

In beide gemeenten zijn 20 percelen met een waarde van meer dan € 5.000.000. De gemiddelde waarde van deze 20 percelen is € 10.000.000.

Gemeente B kan door de verschillen in tariefstelling dus bij deze 20 bedrijven voor € 100 miljoen  $\{20 \times (10.000.000 - 5.000.000)\}$  meer rioolheffing in rekening brengen. Uitgaande van een gemiddelde woningwaarde € 250.000 is dat gelijk aan de totale heffing van 400 woningen. De gemiddelde heffing voor een woning in gemeente B is, bij overigens gelijke omstandigheden, dus belangrijk lager.

### Heffingsmaatstaf

Stel dat de ene gemeente de rioolheffing baseert op een vast bedrag per perceel. Een andere gemeente heft de rioolheffing naar het aantal kubieke meters water dat via de riolering wordt afgevoerd. Twee volledig geaccepteerde heffingsmaatstaven. De een gaat uit van de kosten die voornamelijk afhankelijk zijn van het realiseren van de aansluiting. De andere maatstaf richt zich op het gebruik van de gemeentelijke voorziening, hoeveel water er wordt aangeboden. Bij een vast bedrag betaalt elk perceel een zelfde aandeel in de kosten. De andere gemeente laat een aantal percelen waarop bedrijven zijn gevestigd die veel water gebruiken (fabrieken, wasserettes) een evenredig deel van de kosten betalen. In individuele gevallen kunnen deze grootverbruikers een flink deel van het water afvoeren en daardoor ook een behoorlijk deel van de kosten dragen. Door deze bijdrage naar gebruik kan de bijdrage die een huishouden betaald in de kosten van de gemeentelijke riolering flink omlaag. In vergelijking met de gemeente kan het verschil tientallen procenten bedragen

### Verschillen tussen gemeenten

Verschillen tussen gemeenten kunnen leiden tot een verschillend kostenplaatje. Een gemeente op goede zandgrond kan wel tot 100 jaar vooruit met eenmaal aangelegde riolering. Een gemeente met een slappe bodem moet soms al na 40 jaar de riolering vervangen. Vanzelfsprekend leiden deze verschillen in levensduur tot forse verschillen in afschrijvingskosten op de riolering.

In een groeigemeente zal veel meer riolering liggen die nog de eerste aanleg betreft. Deze riolering is veelal uit de grondexploitatie gefinancierd en drukt niet op de kapitaalslasten. Ook elementen als de hoeveelheid en omvang van het buitengebied zijn kostenbepalende factoren.

### **Kostenefficiency**

De ene gemeente zal de processen rond aanleg, onderhoud en heffing efficiënter hebben georganiseerd dan de andere. Gezien de aard van de taken en het kapitaalintensieve karakter van de rioolheffing lijkt het niet waarschijnlijk dat de verschillen even groot zijn als bij de beleidskeuzes en de intrinsieke verschillen tussen gemeenten. Immers, die verschillen lopen al gauw in de tientallen procenten in individuele gevallen.

## Hoofdstuk 3

### Welke kosten kunnen worden verhaald?

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

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

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

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

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

#### **Stelregel 1:**

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

De volgende vraag is dan: ‘Welke kosten kunnen worden meegenomen in de heffing’. In de wetsgeschiedenis en de literatuur wordt hier in behoorlijk abstracte termen over gesproken. De wetgever maakt een niet bedrijfseconomisch onderscheid tussen directe kosten en indirecte kosten.<sup>1</sup>

Directe worden door de wetgever aangeduid als ‘kosten die samenhangen met de verrichte dienstverlening’. Indirecte kosten mogen niet worden verhaald en worden aangeduid als ‘kosten die in een verder verwijderd verband staan tot de verrichte dienstverlening’.

Vervolgens geeft de wetgever aan dat onder de directe kosten ook de in redelijkheid toe te rekenen kosten van overhead vallen.

Pas als we de handelingen in de Tweede Kamer nader inzien komen we tot een meer concrete invulling van het kostenbegrip. Staatssecretaris De Graaff-Nauta antwoordt als volgt:

*‘De heer Van Amelsvoort heeft het kostenbegrip genoemd en gevraagd of de term “samenhangen met” moet worden geïnterpreteerd als “veroorzaakt door” en of “verrichte*

<sup>1</sup> In tegenstelling tot de wetsgeschiedenis worden in de bedrijfseconomie de kosten van overhead niet tot de directe kosten gerekend.

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

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

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

Voor de rioolheffing moet bovenstaande controlevraag anders worden geformuleerd. De rioolheffing betreft niet het verhalen van de kosten van gemeentelijke dienstverlening maar van het nakomen van de zorgplichten voor afval- hemel- en grondwater. De controlevraag voor de rioolheffing is dan de volgende:

**Controlevraag rioolheffing:**  
**Worden de activiteiten verricht ter nakoming van de zorgplichten voor afval- hemel- en grondwater?**

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

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

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

**Stelregel 2:**  
**De integrale kostprijs zoals deze in de productbegroting is opgenomen kan worden meegenomen in het kostenverhaal**



# Hoofdstuk 4

## Stappenplan kostenonderbouwing rioolheffing

Rioolheffing is een bestemmingsbelasting die wordt geheven op basis van artikel 228a, eerste lid van de Gemeentewet. Dit artikel luidt:

Onder de naam rioolheffing kan een belasting worden geheven ter bestrijding van kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan:

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

Essentie van het kostenverhaal bij de rioolheffing is dat de gemeente drie zorgplichten heeft en de kosten daarvan mag verhalen. De zorgplichten zijn een afvalwaterzorgplicht, een hemelwaterzorgplicht en een grondwaterzorgplicht. De opbrengsten van de rioolheffing moeten aan deze zorgplichten worden uitgegeven.

### **STAP 1: BEPAAL VOOR WELKE ZORGPLICHTEN RIOOLHEFFING IN REKENING MAG WORDEN GEBRACHT**

Dit is de eerste stap van het stappenplan en bij de rioolheffing is deze stap eenvoudig. In de wettekst zijn de zorgplichten opgesomd.

De afvalwater-, hemelwater- en grondwaterzorgplicht zijn de zorgplichten waarvoor de rioolheffing in rekening mag worden gebracht.

Voor de hemel- en grondwaterzorgplichten geldt dat de zorgplicht alleen ziet op het kwantitatieve aspect. Maatregelen om de waterkwaliteit te bevorderen vallen dus niet onder de hemel- en grondwaterzorgplicht en de kosten mogen niet uit de rioolheffing worden gefinancierd.

De rioolheffing en de zorgplichten zijn ingevoerd met de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken (Stb 2007, 276 en 277). Hier is een nadere toelichting te vinden over de zorgplichten.

## STAP 2: BRENG DE ACTIVITEITEN IN KAART

De kostenonderbouwing van de rioolheffing is gebaseerd op de activiteiten die de gemeente verricht ter nakoming van de zorgplichten. In eerste aanleg wordt niet gedacht in 'verhaalbare kosten' maar in 'verhaalbare activiteiten'.

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

**Controlevraag:**  
**Welke activiteiten worden verricht ter nakoming van de zorgplichten voor afval- hemel- en grondwater?**

Een belangrijk hulpmiddel hierbij is het gemeentelijk rioleringsplan (GRP). Het GRP is een wettelijk verplicht plan waarin de gemeente aangeeft op welke wijze aan de zorgplichten wordt voldaan. Met de verbreding van de gemeentelijke watertaken is ook het GRP verbreed. In het GRP nieuwe stijl staan ook de maatregelen die de gemeente treft ter nakoming van de hemel- en grondwaterzorgplichten.

Het is voor de introductie van de rioolheffing geen belemmering dat het GRP nog niet is geactualiseerd. Voor het actualiseren van het GRP heeft de gemeente vijf jaar de tijd gekregen, de overgangstermijn voor de introductie van de rioolheffing was twee jaar. Als er nog geen verbreed GRP is zijn de activiteiten van de hemel- en grondwaterzorgplichten er wellicht nog niet in opgenomen. Deze activiteiten moeten dan apart worden opgezocht.

Over het algemeen is het GRP een zeer goede basis voor het overzicht van de activiteiten die de gemeente verricht ter nakoming van de zorgplichten. Toch moeten ook de activiteiten uit het GRP worden beoordeeld op hun verhaalbaarheid voor de rioolheffing. De controlevraag uit deze stap kan daarvoor worden gebruikt.

De aard van de activiteiten maakt niet meer uit voor de rioolheffing. Bij de oude riolrechten stond het individualiseerbare belang van de belastingplichtige centraal. In de Wet gemeentelijke watertaken is dit principe losgelaten. Centraal staat nu dat de gemeente op doelmatige wijze de zorgplichten nakomt. Op welke wijze is niet belangrijk.

Voorbeeld:

De gemeente kan alleen tegen zeer hoge kosten het hemelwater verwerken van een extreme regenbui. Volgens verwachting valt een dergelijke bui eens in de tien jaar op die plek. Daarom vindt de gemeente het niet doelmatig om de grote uitgave te doen. Om de overlast te beperken verhoogt de gemeente de stoepranden. Op de manier blijft het water op straat staan tijdens de extreme bui en loopt het niet huizen binnen. Het verhogen van de stoepranden is een activiteit waarvan de kosten uit de rioolheffing bestreden kunnen worden

Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 2:

## **ACTIVITEIT**

### **Vervanging/aanleg/verbetering**

kapitaallasten tot jaar 2010  
vervangingsinvestering in 2010  
nieuwe aansluitingen 2010  
nieuwe IBA's 2010  
herinrichting bestaande wijk  
aanleg waterdoorlatende verhardingen  
aanleg WADI

### **Renovatie**

riolering, incl gemengd stelsel  
Relining  
Hemelwatervoorzieningen  
Grondwater

### **Onderhoud en reparatie**

onderhoud drukriolering  
onderhoud kolken  
herstel kolken en kolleidingen  
doorspuiten verstoppingen  
Reparaties  
inspectie en reiniging  
pompen en gemalen  
elektriciteit+overige kosten pompen en gemalen  
aanschaf apparatuur en gereedschappen  
onderhoud IBA's  
Straatreiniging  
onderhoud berm sloten  
onderhoud stedelijke waterpartijen  
onderhoud WADI  
onderhoud waterdoorlatende verharding  
onkruidbestrijding

### **Begeleiding en opdrachtgeving**

voorbereiden plannen uit GRP  
Klachtenafhandeling  
Communicatie  
toezicht op werk  
actualiseren GRP  
opdrachtgeving van opdrachten uit GRP en  
incidenteel  
salarissen en sociale lasten

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

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

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

Dit levert een lange lijst van activiteiten op en die is natuurlijk niet handzaam om te gebruiken voor de kostenopstelling. Doel van deze lijst is een beeld te krijgen van de kostencategorieën die in de doorbelasting naar de activiteiten staan die voor kostenverhaal in aanmerking komen.

Als de activiteiten uit het GRP zijn gehaald dan zouden de verhaalbare activiteiten gegroepeerd uit de begroting te voorschijn moeten komen.

Er zijn gemeenten die de kostenonderbouwing zelfs één op één uit de financiële paragraaf van het GRP halen. Deze methode heeft nadelen. Allereerst worden GRP's veelal opgesteld exclusief BTW. Zonder de BTW komen de totale verhaalbare kosten niet in beeld. Ook geeft de wetgeschiedenis aan dat bij de kostenonderbouwing de begroting leidend is. Tenslotte worden GRP's eens in de vijf jaar geactualiseerd. De cijfers in de productenraming zijn dus actueler dan het GRP.

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

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

Voorbeeld gezamenlijke activiteit:

Om kosten te besparen wordt vervanging van riolering en van het wegdek gezamenlijk uitgevoerd. Deze activiteit wordt in één bestek gebracht en als één project uitgevoerd. Er is echter sprake van twee activiteiten. Het vervangen van riolering en het plegen van groot onderhoud aan de weg. De kosten zullen moeten worden verdeeld over wegbeheer en riolering

Voorbeeld gemengde activiteit:

De activiteit is de renovatie van een waterpartij. Deze wordt uitgediept, beter aangesloten op het omringende water en er worden natuurvriendelijke oevers aangelegd. De renovatie betreft één activiteit maar deze dient meerdere doelen. De waterkwaliteit wordt verbeterd, de leefomgeving wordt fraaier en door de doorstroming en de oevers wordt de bergingscapaciteit voor hemelwater vergroot. Omdat de activiteit meerdere doelen dient kan slechts een deel van de kosten aan de rioolheffing worden toegerekend.

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

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

ACTIVITEIT	BEDRAG	GEMENGDE ACTIVITEIT
<b>Vervanging/aanleg/verbetering</b>		
kapitaallasten tot jaar 2010	4.000.000	nee
vervangingsinvestering in 2010	1.000.000	ja
nieuwe aansluitingen 2010	150.000	nee
nieuwe IBA's 2010	25.000	nee
herinrichting bestaande wijk	500.000	ja
aanleg waterdoorlatende verhardingen	40.000	ja
aanleg WADI	50.000	ja
<b>Renovatie</b>		
riolering, incl gemengd stelsel	400.000	nee
Relining		
hemelwatervoorzieningen	250.000	nee
Grondwater	50.000	nee
<b>Onderhoud en reparatie</b>		
onderhoud drukriolering		
onderhoud kolken	pm	nee
herstel kolken en kolkleidingen	pm	nee
doorspuiten verstoppingen	pm	nee
Reparaties	pm	nee
inspectie en reiniging	pm	nee
pompen en gemalen	pm	nee
elektriciteit+overige kosten pompen en gemalen		
aanschaf apparatuur en gereedschappen		
onderhoud IBA's		nee
Straatreiniging	400.000	ja
onderhoud berm sloten	pm	ja
onderhoud stedelijke waterpartijen	pm	ja
onderhoud WADI	pm	
onderhoud waterdoorlatende verharding	pm	
Onkruidbestrijding	pm	
<b>Begeleiding en opdrachtgeving</b>		
voorbereiden plannen uit GRP	pm	
klachtenafhandeling	pm	
Communicatie	pm	
toezicht op werk	pm	
actualiseren GRP	pm	
opdrachtgeving van opdrachten uit GRP en		
incidenteel	pm	
salarissen en sociale lasten	pm	

## STAP 4: VERDELING GEZAMENLIJKE EN GEMENGDE BEGROTINGSPOSTEN

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

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

### **Stelregel:**

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

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

### **Tip:**

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

### **Rekenkundige methode:**

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

### **Voorbeeld:**

#### ***Combinatie rioolvervanging en wegonderhoud***

Alvorens de rekenkundige methode toe te passen moet de uitgangssituatie worden vastgesteld. Idealiter combineert de gemeente deze taken precies op het moment dat de riolering moet worden vervangen en de weg aan onderhoud toe is. Die ideale situatie zal zich zeker niet altijd voordoen. Of het riool had nog wel wat langer meegekund of de weg had nog wel een tijdje kunnen blijven liggen.

De extra afschrijvingskosten van de vervanging (of de extra storting in de onderhoudsvoorziening) voordat de economische levensduur voorbij is, kunnen worden toegeschreven aan de activiteit die de vervanging noodzakelijk maakt. Als de weg er enkel en alleen uitgaat omdat het riool moet worden vervangen, kan dit zelfs betekenen dat de volledige kosten als rioleringskosten kunnen worden toegerekend.

Stel de riolering moet vervangen worden. De weg had nog wel drie jaar kunnen blijven liggen voordat er groot onderhoud nodig zou zijn. De kostenpost van het naar voren halen van het onderhoud is € 40.000,-. Deze kostenpost is volledig toe te rekenen als rioleringskosten.

De kostprijs van het totale project is € 900.000 plus € 40.000 extra afschrijving.

Om tot een objectieve toerekening van de kosten te komen, berekent de gemeente de kosten als de projecten afzonderlijk zouden zijn uitgevoerd. Deze berekening leidt tot de volgende kostenposten:

Vervanging riolering	€ 800.000
Wegonderhoud	€ 400.000
Totaal	€ 1.200.000

Op basis van deze kostenverhouding kan een objectieve verdeling van de kosten van het project worden gemaakt. De kosten worden toegerekend naar rato van de individuele kostprijzen. De toerekening is dan

Vervanging riolering:  $(800.000/1.200.000 * 900.000) = € 600.000 + € 40.000 = € 640.000$   
Wegonderhoud:  $(400.000/1.200.000 * 900.000) = € 300.000$

Als de gemeente jaarlijks veel van deze vervangingsprojecten heeft kan uit de rekenkundige analyse een steekproef worden genomen op basis waarvan een algemeen toerekeningspercentage kan worden vastgesteld

### **Zakenkundige methode**

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

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

##### ***Waterontwerp bestaande wijk***

De situatie in een bestaande woonwijk wordt aangepakt. Er wordt/worden onder meer:

- bergingscapaciteit gecreëerd door meer water
  - water verlegd voor mooiere zichtlijnen
  - bomen verplaatst, gekapt en nieuwe aangeplant
  - speelweides ingericht
  - duikers vervangen door bruggen voor de waterkwaliteit en om het water zichtbaar te maken
  - fietspaden, trottoirs verlegd.
  - openbare verlichting vernieuwd
  - natuurvriendelijke oevers aangelegd, ijsvogelwanden aangelegd
- etc.etc.

Kortom, een veelomvattend plan waarin een aantal activiteiten wordt gecombineerd. In hoofdzaak kunnen de volgende activiteiten worden onderscheiden:

- Nakomen afval-, hemel- en grondwaterzorgplichten.
- Verbetering waterkwaliteit inclusief vergroten natuurwaarde (oevers)
- Verbetering woonomgeving inclusief infrastructuur

Voor de toerekening van de kosten is de rekenkundige methode niet geschikt. Voor een paar onderdelen is wellicht een cijfermatige toerekening mogelijk maar niet voor het totaal. Een natuurvriendelijke oever is waterkwaliteit, vergroot de natuurwaarde maar creëert ook bergingscapaciteit. Daar is geen objectieve rangorde in aan te brengen.

Op het eerste gezicht lijkt een nieuwe speelweide niets te maken te hebben met de zorgplichten. Echter de nieuwe speelweide is nodig omdat op de plaats van de bestaande speelweide nieuw water is gepland. Alles hangt met elkaar samen in dit ontwerp.

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

Een insteek die hierbij kan worden gekozen is gebaseerd op het causaliteitsbeginsel. Wat is de belangrijkste reden voor het project.

In onderhavig geval is dat de structurele grondwateroverlast in de wijk die er mede toe leidt dat er ook problemen zijn met de berging van hemelwater. Op basis hiervan is het redelijk de kosten van de meest sobere variant voor rekening van de rioolheffing te laten komen. Op basis van een inschatting van de kosten wordt 50% aan de rioolheffing toegerekend.

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



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

ACTIVITEIT	GEMENGDE			TOELICHTING	VERHAALBARE KOSTEN 2010
	BEDRAG	ACTIVITEIT	TOEREKENING		
<b>Vervanging/aanleg/verbetering</b>					
kapitaallasten tot jaar 2010	4.000.000	nee	100%	het betreft kapitaallasten die meer dan een jaar oud zijn	4.000.000
vervangingsinvestering in 2010	1.000.000	ja	60%	afschrijvingstermijn 60 jaar	10.000
nieuwe aansluitingen 2010	150.000	nee	20%	80% kosten gedekt via eenmalig aansluitrecht	30.000
nieuwe IBA's 2010	25.000	nee	100%	afschrijving in 10 jaar	2.500
herinrichting bestaande wijk	500.000	ja	20%	aanleg waterberging incl randvoorziening en herstelkosten	100.000
aanleg waterdoorlatende verhardingen	40.000	ja	50%	vervangen bestaande verhardingen	20.000
aanleg WADI	50.000	ja	75%	incl. recreatieve voorzieningen	37.500
<b>Renovatie</b>					
riolering, incl gemengd stelsel	400.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	400.000
Relining					
Hemelwatervoorzieningen	250.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	250.000
Grondwater	50.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	50.000
<b>Onderhoud en reparatie</b>					
onderhoud drukriolering					
onderhoud kolken	pm	nee	100%		
herstel kolken en kolkleidingen	pm	nee	100%		
doorspuiten verstoppingen	pm	nee	100%		
Reparaties	pm	nee	100%		
inspectie en reiniging	pm	nee	100%		
pompen en gemalen	pm	nee	100%		
elektriciteit+overige kosten pompen en gemalen					
aanschaf apparatuur en gereedschappen					
onderhoud IBA's		nee			
Straatreiniging	400.000	ja	25%		100.000
onderhoud bermsloten	pm	ja			
onderhoud stedelijke waterpartijen	pm	ja	25%	ihkv hemelwatertaak, inclusief baggeren	
onderhoud WADI	pm				
onderhoud waterdoorlatende verharding	pm				
onkruidbestrijding	pm				
<b>Begeleiding en opdrachtgeving</b>					
voorbereiden plannen uit GRP	pm				
Klachtenafhandeling	pm				
Communicatie	pm				
toezicht op werk	pm				
actualiseren GRP	pm				
opdrachtgeving van opdrachten uit GRP en incidenteel	pm				
salarissen en sociale lasten	pm				

## STAP 5: TOEVOEGEN OVERIGE KOSTEN

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

### **Perceptiekosten van de heffing**

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

<b>Controlevraag: Welke activiteiten verricht de gemeente als gevolg van de belastingheffing?</b>
---

Voor de berekening van de integrale perceptiekosten moeten de stappen uit dit stappenplan nogmaals worden doorlopen. Activiteiten die volledig aan een specifieke belasting kunnen worden toegerekend (opleggen aanslagen rioolheffing) en het vaststellen van gezamenlijke activiteiten (de gemeentelijke belastinggids).

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

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

## Compensabele BTW

De compensabele BTW die kan worden toegerekend aan de activiteiten waar kosten van worden verhaald komt ook in aanmerking voor kostenverhaal. Afhankelijk van de wijze waarop deze BTW in de gemeentelijke begroting is opgenomen dient hier nog een extra slag te worden gemaakt. Deze slag dient te worden gemaakt door (gemeentelijke) specialisten indien de compensabele BTW in de begroting niet is toegerekend aan individuele producten. Hanteert de gemeente een algemeen percentage gemeentebreed dan volstaat dat percentage.

### Opmerking:

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

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

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

ACTIVITEIT	GEMENGDE			TOELICHTING	VERHAALBARE KOSTEN 2010
	BEDRAG	ACTIVITEIT	TOEREKENING		
<b>Vervanging/aanleg/verbetering</b>					
kapitaallasten tot jaar 2010	4.000.000	nee	100%	het betreft kapitaallasten die meer dan een jaar oud zijn	4.000.000
vervangingsinvestering in 2010	1.000.000	ja	60%	afschrijvingstermijn 60 jaar	10.000
nieuwe aansluitingen 2010	150.000	nee	20%	80% kosten gedekt via eenmalig aansluitrecht	30.000
nieuwe IBA's 2010	25.000	nee	100%	afschrijving in 10 jaar	2.500
herinrichting bestaande wijk	500.000	ja	20%	aanleg waterberging incl randvoorziening en herstelkosten	100.000
aanleg waterdoorlatende verhardingen	40.000	ja	50%	vervangen bestaande verhardingen	20.000
aanleg WADI	50.000	ja	75%	incl. recreatieve voorzieningen	37.500
<b>Renovatie</b>					
riolering, incl gemengd stelsel	400.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	400.000
Relining					
hemelwatervoorzieningen	250.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	250.000
Grondwater	50.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	50.000

### Onderhoud en reparatie

onderhoud drukriolering				
onderhoud kolken	pm	nee	100%	
herstel kolken en kolkleidingen	pm	nee	100%	
doorspuiten verstoppingen	pm	nee	100%	
Reparaties	pm	nee	100%	
inspectie en reiniging	pm	nee	100%	
pompen en gemalen	pm	nee	100%	
elektriciteit+overige kosten pompen en gemalen				
aanschaf apparatuur en gereedschappen				
onderhoud IBA's		nee		
Straatreiniging	400.000	ja	25%	100.000
onderhoud bermsloten	pm	ja		
onderhoud stedelijke waterpartijen	pm	ja	25%	ihkv hemelwatertaak, inclusief baggeren
onderhoud WADI	pm			
onderhoud waterdoorlatende verharding	pm			
onkruidbestrijding	pm			

### Begeleiding en opdrachtgeving

voorbereiden plannen uit GRP	pm
klachtenafhandeling	pm
Communicatie	pm
toezicht op werk	pm
actualiseren GRP	pm
opdrachtgeving van opdrachten uit GRP en incidenteel	pm
salarissen en sociale lasten	pm

### Overig

doorbelastingen andere afdelingen	pm	bijv. huisvesting, P&O, F&C
belastingen, bijdragen en contributies		
toerekenbare BTW	pm	
bijdrage afkoppelsubsidie	pm	
perceptiekosten rioolheffing	pm	

## STAP 6: ONDERZOEK BIJZONDERHEDEN

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

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

### Analyse recente ontwikkelingen

Zijn er wijzigingen vanuit Den Haag?

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

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

### **Analyse eigen organisatie**

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

Stel dat de gemeente maatregelen treft in samenspraak met het waterschap. De doelmatige oplossing is dat de maatregelen worden getroffen in het gemeentelijk rioleringsstelsel. Omdat ook het waterschap profiteert van de maatregelen draagt het waterschap bij in de kosten. Deze bijdrage moet van de te verhalen kosten worden afgetrokken omdat de gemeente alleen die kosten mag verhalen die op de gemeente drukken. Deze kostenpost moet dus worden gecorrigeerd of de bijdrage moet bij de geraamde baten worden opgenomen.

### **Analyse gemeentelijke belastingverordening**

Ook de gemeentelijke belastingverordening is een bron van informatie om de kosten nog eens kritisch tegen het licht te houden. De gemeenteraad kan keuze hebben gemaakt die gevolgen hebben voor het kostenverhaal. Als de gemeenteraad kiest voor een gesplitste rioolheffing dan zijn er twee kostenonderbouwingen nodig. Eén voor de rioolheffing afvalwater en één voor de rioolheffing hemel- en grondwater.

De kostenopstelling moet dan worden gesplitst. De activiteiten moeten worden gelabeld per zorgplicht. Activiteiten die betrekking hebben op zowel afvalwater als hemelwater en/of grondwater moeten worden gezien als gemengde activiteiten. Toerekening van het redelijk deel aan de beide heffing vindt plaats op de manier van stap 4.

Stap 6 resulteert in de definitieve opstelling van de kosten voor het betreffende jaar.

## **STAP 7 DE KOSTENOPSTELLING IN MEERJARIG PERSPECTIEF**

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

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

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

## 1. meerjarenperspectief aan de lastenkant

Schommelingen in de lasten kan de gemeente opvangen door in de kostenopstelling een dotatie aan een voorziening op te nemen. In een jaar met meer dan gemiddelde lasten wordt een bedrag aan de voorziening onttrokken. In een jaar met minder lasten wordt als extra kostenpost een bedrag aan de voorziening toegevoegd.

Op deze wijze kunnen ongewenste tariefschommelingen worden voorkomen.

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

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

ACTIVITEIT	GEMENGDE			TOELICHTING	VERHAALBARE KOSTEN 2010
	BEDRAG	ACTIVITEIT	TOEREKENING		
<b>Vervanging/aanleg/verbetering</b>					
kapitaallasten tot jaar 2010	4.000.000	nee	100%	het betreft kapitaallasten die meer dan een jaar oud zijn	4.000.000
vervangingsinvestering in 2010	1.000.000	ja	60%	afschrijvingstermijn 60 jaar	10.000
nieuwe aansluitingen 2010	150.000	nee	20%	80% kosten gedekt via eenmalig aansluitrecht	30.000
nieuwe IBA's 2010	25.000	nee	100%	afschrijving in 10 jaar	2.500
herinrichting bestaande wijk	500.000	ja	20%	aanleg waterberging incl	100.000
aanleg waterdoorlatende verhardingen	40.000	ja	50%	randvoorziening en herstelkosten	20.000
aanleg WADI	50.000	ja	75%	vervangen bestaande verhardingen incl. recreatieve voorzieningen	37.500
<b>Renovatie</b>					
riolering, incl gemengd stelsel	400.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	400.000
Relining					
hemelwatervoorzieningen	250.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	250.000
Grondwater	50.000	nee	100%	Zie GRP, 2008-2013	50.000
<b>Onderhoud en reparatie</b>					
onderhoud drukriolering					
onderhoud kolken	pm	nee	100%		
herstel kolken en kolkleidingen	pm	nee	100%		
doorspuiten verstoppingen	pm	nee	100%		
Reparaties	pm	nee	100%		

inspectie en reiniging	pm	nee	100%	
pompen en gemalen	pm	nee	100%	
elektriciteit+overige kosten pompen en gemalen				
aanschaf apparatuur en gereedschappen				
onderhoud IBA's		nee		
Straatreiniging	400.000	ja	25%	100.000
onderhoud bermsloten	pm	ja		
onderhoud stedelijke waterpartijen	pm	ja	25%	ihkv hemelwatertaak, inclusief baggeren
onderhoud WADI	pm			
onderhoud waterdoorlatende verharding	pm			
onkruidbestrijding	pm			
<b>Begeleiding en opdrachtgeving</b>				
voorbereiden plannen uit GRP	pm			
klachtenafhandeling	pm			
Communicatie	pm			
toezicht op werk	pm			
actualiseren GRP	pm			
Opdrachtgeving van opdrachten uit GRP en incidenteel	pm			
salarissen en sociale lasten	pm			
Overig				
doorbelastingen andere afdelingen	pm			bijv. huisvesting, P&O, F&C
belastingen, bijdragen en contributies				
toerekenbare BTW	pm			
bijdrage afkoppelsubsidie	pm			
perceptiekosten rioolheffing	pm			
Meerjarig perspectief				
onttrekking/toevoeging reserve	pm			
onttrekking/toevoeging voorziening	pm			

## Hoofdstuk 5

# Toelichting op het standaard activiteitenoverzicht

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

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

### De activiteiten

De vetgedrukte activiteiten betreffen de hoofdcategorieën ter nakoming van de zorgplichten en het realiseren van de heffing. De indeling is tot stand gekomen met medewerking van deskundigen uit de rioleringszorg (o.a de stichting Rioned<sup>2</sup>). Om tot een transparante kostenonderbouwing te komen is het noodzakelijk dat de indeling in de hoofdcategorieën door elke gemeente wordt gevolgd.

De activiteiten die (niet vetgedrukt) zijn opgenomen in het standaardoverzicht zijn een inschatting van de activiteiten die worden ondernomen ter nakoming van de zorgplichten. Het strekt tot de aanbeveling om zoveel mogelijk de indeling van het standaardoverzicht te volgen.

### Kapitaallasten

De eerste hoofdcategorie omvat onder meer de kapitaallasten van in de rioolheffing opgenomen investeringen. De wijze waarop deze in de activiteitenlijst zijn opgenomen is als volgt.

Investerings in de riolering kenmerken zich door een lange levensduur. Voor het buizenstelsel zijn afschrijvingstermijnen van 40 jaar of langer geen uitzondering. Een groot deel van de in de begroting opgenomen kapitaallasten zijn dus afkomstig uit het verleden. De keuzes voor deze kapitaallasten zijn dus al in het verleden gemaakt. Waren de investeringen gemengde of gezamenlijke activiteiten dan is het gedeelte dat aan de riolering wordt toegerekend al bepaald. Eenmaal opgenomen in de kapitaallasten heeft het geen toegevoegde waarde om de toerekening te blijven toelichten.

Investerings die voor de eerste keer kapitaallasten opleveren moeten nog wel worden toegelicht. Voor de kostenonderbouwing voor het jaar 2011 zijn dat de investeringen die in 2010 zijn gedaan. In het standaardoverzicht zijn dit onder andere de vervangingsinvesteringen 2010. De uitgave in 2010 voor de vervangingsinvestering is € 1.000.000 waarvan 60% kan worden toegerekend aan de rioolheffing, dat is dus € 600.000. De verwachte levensduur van

---

<sup>2</sup> In bijlage van module D1200 van de Leidraad Riolering heeft Rioned een groot aantal voorbeelden van gezamenlijke en gemengde activiteiten beschreven



de investering is bijvoorbeeld 60 jaar. Deze investering betekent dat de kapitaallasten jaarlijks met € 10.000 ( $600.000/60$ ) toenemen om de uitgave in 2010 te verhalen<sup>3</sup>.

Door de nieuwe toevoegingen aan de kapitaallasten op deze wijze te presenteren in het standaardoverzicht laat de gemeente op transparante wijze zien op welke wijze de investeringen in de heffing worden opgenomen.

---

<sup>3</sup> Uitgaande van lineaire afschrijving, zonder financieringskosten

## Hoofdstuk 6

### Toelichting op de beleidskeuzes voor de heffing

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

#### **Mate van kostendekkendheid**

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

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

Een structurele oorzaak van een minder dan volledige kostendekkendheid kan liggen in het risicobeleid van de gemeente. Door een deel van de kosten via de OZB in rekening te brengen loopt de gemeente minder risico dat de heffing onderuit gaat bij de belastingrechter. Zelfs als de gemeente kosten in de heffing heeft opgenomen die de rechter afwijst is er nog geen probleem. Door de lagere kostendekkendheid is er een marge bij de eis dat de heffing niet meer dan kostendekkend mag zijn<sup>4</sup>.

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

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

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

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

---

<sup>4</sup> Door een recente uitspraak is dit risico belangrijk kleiner dan voorheen. Bij een meer dan kostendekkende heffing is nu de hoofdregel dat de aanslag proportioneel wordt verlaagd ( Hoge Raad, 10 april 2009, nr. 43747, LJN: BC3691, vng- 2977)

Gemeenten kunnen er ook voor kiezen om de aanleg van riolering uit andere bronnen te financieren. Voor een individuele aansluiting kan de gemeente een eenmalig rioolaansluitrecht invoeren. De aanleg van riolering in nieuwbouwwijken kan uit de grondexploitatie worden gefinancierd. Voor de eerste aanleg bij bestaande bebouwing (veelal bedrijventerreinen en buitengebied) bestaat de mogelijkheid om een baatbelasting in te stellen. Als gemeenten voor deze alternatieve financieringswijzen kiezen heeft dat effect op de totale kosten die wel via de rioolheffing worden verhaald. Voor de transparantie is het van belang dat hierin inzicht wordt gegeven.

### ***Kwijtschelding***

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

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

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

### **De maatstaf van heffing**

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

De maatstaf van heffing kan binnen één verordening verschillen. Zo kan de gemeente een vast bedrag per perceel heffen maar voor de grootverbruikers ook een variabel bedrag naar rato van de waterafvoer. Voor een goed inzicht in de heffing is het dan van belang dat de gemeente duidelijk maakt wel deel van de kosten via het vaste tarief wordt verhaald en welk deel via het variabel deel. Het maakt voor alle aanslagen namelijk nogal uit of de grootverbruikers 25% van de kosten betalen of dat hun aandeel in de kosten 10% is.

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

1. De heffing mag **niet** worden gebaseerd op het inkomen, de winst of het vermogen<sup>5</sup>.
2. De heffing mag **wel** worden gebaseerd op het profijtbeginsel of het kostenveroorzakingsbeginsel

---

<sup>5</sup> Heffing op basis is niet een heffing gebaseerd op het vermogen. De WOZ-waarde is slechts één vermogensonderdeel, niet het saldobegrip vermogen. Heffing op WOZ-waarde is dus niet in strijd met dit uitgangspunt.

3. Ook mag de heffing worden gebruikt ter ondersteuning van beleidsdoelstellingen maar in dat geval mag er geen sprake zijn van willekeurige en/of onredelijke belastingheffing.

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

### **Het tariefstelsel**

De rioolheffing kan worden geheven van de eigenaren, van de gebruikers of van zowel de eigenaren als de gebruikers. Bij de heffing van alleen de gebruikers is het aannemelijk dat de hoeveelheid aanslagen die wordt kwijtgescholden veel hoger ligt dan bij heffing van de eigenaren. Eigenaren van percelen zullen over het algemeen niet voor kwijtschelding in aanmerking komen vanwege het bezit van het perceel (vermogenstoets). Huurders (gebruikers) van percelen komen veel eerder in aanmerking voor kwijtschelding.

Ook kiezen veel gemeenten er voor om verschillende tarieven te hanteren voor woningen en niet-woningen. Bij heffingen op basis van variabele eenheden (hoeveelheid water, oppervlakte of waarde) kan het tarief per eenheid worden geheven of op basis van tariefklassen. Kortom, er zijn veel mogelijkheden bij de tarifiering die van invloed zijn op de hoogte van de individuele aanslagen. Voor een goed inzicht in de heffing is het onontbeerlijk dat de gemeente deze beleidskeuzes toelicht.

### **Het vrijstellingenbeleid**

Uitgangspunt is dat alle belastingplichtigen in de heffing worden betrokken. Anders komt de gemeente in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Vrijstelling zijn alleen mogelijk indien de gemeente daarvoor een rechtvaardigingsgrond heeft die niet in strijd is met de aard van de heffing. Gemeenten zouden er bijvoorbeeld voor kunnen kiezen om kleine percelen zonder aansluiting op het vuilwaterriool vrij te stellen van de heffing. De kosten om deze kleine percelen in de heffing te betrekken kunnen onevenredig hoog zijn. Er wordt geen administratie bijgehouden van de gebruikers van kleine losse stallen of garageboxen. Deze opstallen veroorzaken weinig kosten (er is geen aansluiting op het buizenstelsel) en hebben ook weinig profijt van de gemeentelijke voorzieningen. Bovenstaande zou een rechtvaardiging voor een vrijstelling kunnen zijn. Omdat vrijstellingen het aantal belastingplichtigen beïnvloeden die de kosten dragen is het voor een goed inzicht in de heffing de vrijstellingen te benoemen en het aantal belastingplichtigen dat er onder valt.