



Vereniging van
Nederlandse Gemeenten

Model kostenonderbouwing lijkbezorgingsrechten

(versie 0.9)

Transparantie in zeven stappen

VNG, juni 2010

Inhoudsopgave

	blz
Hoofdstuk 1.	
Model kostenonderbouwing lijkbezorgingsrechten.....	3
Hoofdstuk 2	
Verschillen in de heffing tussen gemeenten.....	5
Hoofdstuk 3	
Welke kosten kunnen worden verhaald?.....	7
Hoofdstuk 4	
Stappenplan kostenonderbouwing lijkbezorgingsrechten.....	9
Stap 1: bepaal waarvoor lijkbezorgingsrechten in rekening mogen worden gebracht.....	10
Stap 2: breng de activiteiten in kaart.....	10
Stap 3: zoek de activiteiten in de productbegroting.....	12
Stap 4: verdeling gemengde begrotingsposten.....	15
Stap 5: toevoegen overige kosten.....	18
Stap 6: onderzoek bijzonderheden.....	20
Stap 7: de kostenopstelling in meerjarig perspectief.....	22
Hoofdstuk 5	
Toelichting op het standaardactiviteitenoverzicht.....	24
Hoofdstuk 6	
Toelichting op de beleidskeuzes voor de heffing.....	25

Hoofdstuk 1.

Model kostenonderbouwing lijkbezorgingsrechten

Algemene toelichting

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

De modellen leiden tot standaard activiteitenoverzichten waarin aan de hand van een stappenplan de kosten worden verantwoord.

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

Vervolgens worden de werkzaamheden in een standaard activiteitenoverzicht gepresenteerd. Het mes snijdt zo 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 vrijheid om eigen beleidskeuzes te maken wordt 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 en begraafplaatsen
- kostenefficiency

Met een aantal voorbeelden illustreren wij de verschillen in de heffing 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 begrotingsmethode 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 meerjarenanalyse (toevoeging/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 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
- intrinsieke verschillen tussen gemeenten
- kostenefficiency

Tariefstelling

Twee gemeenten hebben een vergelijkbaar kostenpatroon voor het begraven. In gemeente A is in de tarieventabel een vast bedrag voor het begraven opgenomen. Met dit vaste bedrag worden de totale kosten in rekening gebracht. Inclusief het aanbrengen van een houten bekisting, het bedekken van het graf met beplanting, gebruik van de koeling, de aula etc. Gemeente B kent ook een vast bedrag voor het begraven. Voor het gebruik van de gemeentebezittingen en de overige diensten kent de tarieventabel allemaal afzonderlijke tarieven die via een aparte regel op de belastingaanslag in rekening worden gebracht. In de vergelijking van de tarieven zal gemeente B relatief veel lager uitkomen dan gemeente A. Ook als de totale kosten voor dezelfde begrafenis hetzelfde zijn.

Heffingsmaatstaf

De gemeente verleent uitsluitende rechten tot het doen begraven in een eigen graf. Gemeente A biedt uitsluitende rechten alleen maar aan voor een periode van 30 jaar. In gemeente B kunnen deze rechten worden gekocht voor een periode van onderscheidenlijk 10, 20 en 30 jaar, met het recht om na afloop van een periode met minimaal 5 jaar te verlengen. Door het verschil in heffingsmaatstaf biedt de gemeente B de burger veel meer maatwerk. Dat kan er toe leiden dat de bijdragen later worden ontvangen (renteverlies) of dat burgers kiezen voor een recht voor een kortere periode. Het geleverde maatwerk kent dus zijn prijs. De keuze is tussen service en kostenniveau.

Verschillen tussen gemeenten en begraafplaatsen

Bij de lijkbezorgingsrechten spelen intrinsieke verschillen tussen gemeenten een grote rol. Is er van oudsher voldoende ruimte of heeft de gemeente grond moeten aankopen? Zo ja, wat zijn de grondprijzen? Dichtbevolkt gebied of platteland, centrumbegraafplaats of aan de rand van de bebouwing? Dergelijke omstandigheden spelen een grote rol in het kostenpatroon van de begraafplaats.

Ook de omstandigheden op de begraafplaats hebben effect op de kosten. Een oude monumentale begraafplaats in een parkachtige omgeving is duurder dan een moderne begraafplaats met weinig beplanting.

Kostenefficiency

De ene gemeente zal de processen rond begraven en het onderhoud van de begraafplaats efficiënter hebben georganiseerd dan de andere. Het ligt echter niet in de lijn der verwachtingen dat de verschillen even groot zijn als bij de beleidskeuzes en de intrinsieke verschillen tussen gemeenten.

Kostenefficiency wordt wel in aanmerkelijke mate beïnvloed door beleidskeuzes en de vraag in de gemeente. Graven kunnen één diep zijn. Maar er kunnen ook twee, en soms zelfs drie, kisten onder elkaar in één graf worden geplaatst. Afhankelijk van de samenstelling en de vraag van de burgers in de gemeente kan de begraafplaats intensiever worden gebruikt. Bij veel familiegraven, waar wordt gekozen om naast elkaar te liggen, zijn de kosten per graf beduidend hoger in vergelijking met het drie diep begraven. Dat zijn aspecten die een grote invloed op de kosten hebben.

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’ (Kamerstukken II, 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 ook 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 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.¹

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

Pas als we de behandelingen in de Tweede Kamer 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

¹ 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 de verleende dienst veroorzaakt. De vraag die bij een bepaalde kostenpost moet worden beantwoord, is de volgende:

Controlevraag

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

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)

Als het antwoord op deze vraag is gegeven, dan is het zaak om vast te stellen hoe hoog de kosten precies zijn. Zoals hiervoor 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 staan eenvoudigweg in de productbegroting.

Stelregel 2:

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

Hoofdstuk 4

Stappenplan kostenonderbouwing lijkbezorgingsrechten

Lijkbezorgingsrechten zijn rechten die worden geheven op basis van artikel 229, eerste lid, onderdelen a en b van de Gemeentewet. Dit artikel luidt:

1. Rechten kunnen worden geheven ter zake van:
- a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn;
 - b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten

Lijkbezorgingsrechten worden voor verschillende activiteiten in rekening gebracht. Voor het verlenen van uitsluitende rechten, voor inschrijving in registers, voor begraven, voor cremieren, het luiden van de klok tijdens de begrafenis, het gebruik van de aula, het onderhoud van de begraafplaats enzovoort.

Alle elementen die plaatsvinden in het kader van de lijkbezorging vinden onderdak in de lijkbezorgingsrechten. Dat is de reden dat onderdeel a en b van artikel 229, eerste lid de juridische basis vormen van de lijkbezorgingsrechten. Er is sprake van dienstverlening, van gebruik van gemeentebezit en in sommige gevallen van een combinatie van beide.

Berekening tarieven

Het model kostenonderbouwing voorziet in een methode om de jaarlijkse kosten van de lijkbezorging vast te stellen. Het vaststellen van de tarieven in de legesverordening is iets heel anders. In de tarieventabel bij de verordening staan meestal vele individuele tarieven. Net als bij andere retributies is kruissubsidiëring binnen de verordening mogelijk. Kruissubsidiëring betekent dat de kostendekkendheid niet per onderdeel wordt beoordeeld, maar dat de gehele heffing, per saldo, niet meer dan kostendekkend is. Dat maakt het mogelijk dat onderdekking bij het ene tarief wordt gecompenseerd bij een ander tarief.

Zo kan de gemeente er bijvoorbeeld voor kiezen om het kostenverschil tussen cremieren en begraven door kruissubsidiëring te verminderen.

Een specifiek punt bij lijkbezorging is het vestigen van rechten en het afkopen van onderhoud voor een periode van (vaak) meerdere decennia. De tarieven die daarvoor zijn vastgesteld strekken tot het bestrijden van kosten over een lange periode. De opbrengst valt in een enkel jaar. Dit tijdsverschil tussen baten en lasten zal in de kostenonderbouwing moeten worden meegenomen, tenzij er een dusdanig regelmatig opbrengsten en kosten patroon bestaat dat dit niet nodig is (ideaalcomplex).

STAP 1: BEPAAL VOOR WELKE DIENSTEN LIJKBEZORGINGSRECHTEN IN REKENING MOGEN WORDEN GEBRACHT.

De activiteiten waarvoor lijkbezorgingsrechten in rekening worden gebracht zijn divers. Ze omvatten dienstverlening en het gebruik van gemeentebezit. De activiteiten moeten daarom worden getoetst aan de voorwaarden die hieraan zijn gesteld.

De voorwaarden die gesteld zijn om rechten te vragen voor dienstverlening bevatten twee kernelementen. Die elementen zijn:

1. de dienst moet op verzoek en in het individuele belang van de aanvrager dan wel degene ten behoeve van wie de dienst wordt aangevraagd zijn en
2. de dienst moet voor de aanvrager iets mogelijk maken wat zonder de dienst niet mag.

De Wet op de lijkbezorging regelt het proces rond het begraven en cremieren. Op basis van deze wetgeving stelt de gemeente een eigen beheersverordening vast. Indien de dienstverlening betrekking heeft op activiteiten als gevolg van de regels in de Wet en de beheersverordening zal aan het tweede criterium zijn voldaan.

Naast dienstverlenende activiteiten is het tweede element van de lijkbezorgingsrechten het gebruik van gemeentebezit of openbare werken. Het hoeft hier niet te gaan over eigendommen van de gemeente. Als de gemeente het beheer of het onderhoud van de eigendommen voor haar rekening neemt kunnen rechten in rekening worden gebracht. De indeling van de modelverordening lijkbezorgingsrechten van de VNG geeft een goed overzicht van de diensten en activiteiten die kunnen worden verhaald.

In het vervolg van dit stappenplan zullen de activiteiten en rechten die in hun oorsprong vinden in de dienstverlening, genotsrechten worden genoemd. De activiteiten en rechten die hun oorsprong vinden in het gebruik van bezittingen, werken of inrichtingen worden gebruiksrechten genoemd.

STAP 2: BRENG DE ACTIVITEITEN IN KAART

Om te bepalen welke kosten kunnen worden verhaald is het zaak om een goed beeld te hebben wat er allemaal komt kijken bij de lijkbezorging. Voor de kostenonderbouwing is het dan ook goed om in eerste instantie niet te denken in 'kosten' maar in 'activiteiten'. Wat doet de gemeente om de gevraagde dienst te verlenen?

De eerste controlevraag is:

Controlevraag activiteiten genotsrechten: Welke activiteiten verricht de gemeente voor de lijkbezorging ?
--

De tweede controlevraag heeft betrekking op het gebruiksdeel van de lijkbezorging,

Controlevraag activiteiten gebruiksrechten: Welke bezittingen, werken of inrichtingen gebruikt de gemeente bij de lijkbezorging?

Bij de lijkbezorgingsrechten valt uit de belastingverordening te lezen wat onder de dienstverlening wordt verstaan. Volgens de modelverordening van de VNG worden rechten geheven voor het gebruik van de begraafplaats, voor het gebruik van het crematorium en voor

het door de gemeente verlenen van diensten in verband met de begraafplaats of het crematorium.

De vraag om te beantwoorden bij de lijkbezorging is dan de volgende. Wat doet de gemeente vanaf het moment dat een uitsluitend recht wordt aangevraagd tot en met het moment van ruimen of verstrooien?

Om inzicht te krijgen in alle werkzaamheden en de daarbij in te zetten middelen is input van de inhoudelijk deskundigen nodig. Waarschijnlijk beschikken de deskundigen over een procesbeschrijving voor de activiteiten en kan deze worden gebruikt. In ieder geval is er bij hen kennis aanwezig om de activiteiten die voortkomen uit de dienstverlening te benoemen.

Bij deze methode is het van belang dat de beschrijving vanuit het perspectief van het kostenverhaal wordt bekeken. Een procesbeschrijving van de activiteiten die de inhoudelijk deskundigen aanleveren is niet per definitie volledig. Het is zaak om vanuit het perspectief van de kostenonderbouwing door te vragen. Werden derden ingeschakeld en is dat wel benoemd? Verrichten andere gemeentelijke diensten hand- en spandiensten? Voorbeeld van deze laatste activiteit is de plantsoendienst. Kern van deze stap is om de activiteiten zo volledig mogelijk in beeld te krijgen. Bij twijfel of de activiteit aan de dienst kan worden toegerekend is de volgende controlevraag behulpzaam:

Controlevraag: Was de activiteit verricht als de gemeentelijke begraafplaats of het crematorium er niet zou zijn geweest?

Ja: de activiteit is niet gerelateerd aan de lijkbezorging, niet verhaalbaar.

Nee: de activiteit is wel gerelateerd aan de lijkbezorging en verhaalbaar.

Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 2.

Activiteit	Bedrag	Gemengde activiteit	Toerekening	Toelichting	Verhaalbare kosten
Verlenen van rechten					
Bijhouden register					
....					
Begraven					
....					
Cremeren					
....					
Asbestemming					
....					
Grafbedekking					
....					
Lijkschouwing					
....					
Ontmoeten, herdenken					
.....					
Onderhoud					
....					
Overige activiteiten lijkbezorging					
.....					

STAP 3: ZOEK DE ACTIVITEITEN IN DE PRODUCTBEGROTING

Volgens stelregel 1 uit hoofdstuk 3 kunnen de kosten uit de begroting worden gehaald. Stap 3 bestaat uit het vinden van de activiteiten in de productbegroting.

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

Dit levert een lange lijst op van begrotingsposten die gerelateerd kunnen worden aan de activiteit. Dat is natuurlijk niet handzaam om te gebruiken in het overzicht voor de

kostenopstelling. Doel van de uitgebreide lijst is om een gedetailleerd beeld te krijgen van de posten die in de doorbelasting naar de activiteiten staan.

Indien de begraafplaats een geheel eigen administratie binnen de gemeentelijke begroting voert is de opstelling makkelijker te realiseren. Maar ook in die gevallen is het zinvol om te onderzoeken of er ondersteunende activiteiten in de gemeentelijke organisatie zijn te vinden. Doelstelling van de kostenonderbouwing is een volledig beeld te krijgen van alle activiteiten die geheel of gedeeltelijk de lijkbezorging betreffen.

De afronding van stap 3 is het beoordelen van elke begrotingspost op de daarin opgenomen activiteiten. Komen de activiteiten volledig voort uit de lijkbezorging 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. Ook als de activiteit meerdere doelen dient moet een verdeelsleutel worden gevonden. In het vervolg van dit stappenplan worden deze activiteiten op deze begrotingsposten gemengde activiteiten genoemd.²

Voorbeeld gemengde activiteit:

Het groenonderhoud op de gemeentelijke begraafplaats wordt door het gemeentelijk groenbedrijf gedaan. De kosten hiervan worden niet doorbelast en zijn ook niet afzonderlijk opgenomen in het product groenvoorziening. De kosten die op het product groenvoorziening van de gemeente staan zijn dus gedeeltelijk onderhoudskosten van de gemeentelijke begraafplaats. Welk deel van de activiteiten van het groenbedrijf kunnen worden toegerekend aan de lijkbezorgingsrechten moet dan nader worden bepaald. (zie stap 4)

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

² In eerdere stappenplannen werd een onderscheid gemaakt tussen gemengde en gezamenlijke activiteiten. Het verschil zat in de reden van de samenvoeging. Het verschil leidde tot veel vragen en misverstanden. Omdat de werkwijze om tot een verdeelsleutel te komen dezelfde is, hebben wij ervoor gekozen één term te gebruiken: gemengde activiteiten.

Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 3. Het voorbeeld is op hoofdlijnen. De opgenomen bedragen zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

Activiteit	Bedrag	Gemengde activiteit	Toerekening	Toelichting	Verhaalbare kosten
Verlenen van rechten					
Bijhouden register					
<i>Kapitaallasten begraafplaats</i>	<i>€ 100.000</i>	<i>Nee</i>	<i>100%</i>		<i>€100.000</i>
....					
Begraven					
....					
Cremeren					
....					
Asbestemming					
....					
Grafbedekking					
....					
Lijkschouwing					
....					
Ontmoeten, herdenken					
.....					
Onderhoud					
<i>Groenonderhoud</i>	<i>€ 2.800.000</i>	<i>Ja</i>			
....					
Overige activiteiten lijkbezorging					
.....					

STAP 4: VERDELING GEMENGDE BEGROTINGSPOSTEN

De begrotingposten waar 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 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 als 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 plaatsgevonden.

Voorbeeld:

Op het product groenbeheer zijn de kosten van het onderhoud van de gemeentelijke begraafplaats niet doorbelast. Uit de begrotingscijfers valt dus niet af te leiden welk deel van de kosten aan de lijkbezorging kan worden toegerekend. Maar wellicht zijn er wel andere prestatie-indicatoren bekend op basis waarvan een toerekening mogelijk is.

Het is vast bekend wat de totale omvang van het openbaar groen is dat bij groenbeheer in onderhoud is. De simpelste manier van het bepalen van het aandeel in de activiteit lijkbezorging is dan:

$$\text{Omvang begraafplaats/ totale omvang groenbeheer} = \text{aandeel lijkbezorging}$$

De simpelste methode hoeft niet de meest gewenste methode te zijn. Er kunnen kennis en/of gegevens aanwezig zijn die een verdere specificatie van de toerekening mogelijk maken. Het is goed denkbaar dat de intensiteit en frequentie van het groenbeheer op de begraafplaats hoger is in vergelijking met het reguliere openbare groen. Op basis van de daarover gemaakte afspraken (of een inschatting van een deskundige) kan dit worden gekwantificeerd. Bijvoorbeeld, op basis van afspraken met groenbeheer is bekend dat het onderhoud op de begraafplaats wekelijks gebeurt. Bij regulier openbaar groen is de gemiddelde frequentie eens per vier weken. Het relatieve gewicht dat aan het onderhoud van de begraafplaats wordt toegekend is dan een factor 4.

$$\text{Omvang begraafplaats} \times 4 / \text{totale omvang groenbeheer} = \text{aandeel lijkbezorging}$$

Zakenkundige methode

Het gebruik van de rekenkundige methode om de kosten te verdelen is niet altijd mogelijk. Bijvoorbeeld 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

Om tot een toerekening te komen van het aandeel in het groenonderhoud van de begraafplaats vindt een deskundigengesprek plaats. Aanwezig zijn de opsteller van de kostenonderbouwing, de beheerder van de begraafplaats en het hoofd van groenbedrijf. Gedrieën stellen ze een gemotiveerde verdeling op waarbij alle relevante aspecten zijn meegenomen.

Uit de werkwijze bij de zakenkundige methode kan worden opgemaakt dat niet kan worden volstaan met het overnemen van percentages van andere gemeenten. Immers, de situatie in een andere gemeente is niet gelijk. Zaak is om een inschatting van de eigen gemeentelijke situatie te maken.

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

Voorbeeld activiteitenoverzicht na stap 4. Het voorbeeld is op hoofdlijnen. De opgenomen bedragen en percentages zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

Activiteit	Bedrag	Gemengde activiteit	Toerekening	Toelichting	Verhaalbare kosten
Verlenen van rechten					
Bijhouden register					
Kapitaallasten begraafplaats	€100.000	Nee	100%		€100.000
....					
Begraven					
....					
Cremeren					
....					
Asbestemming					
....					
Grafbedekking					
....					
Lijkschouwing					
....					
Ontmoeten, herdenken					
.....					
Onderhoud					
Groenonderhoud	€2.800.000	Ja	5%		€140.000
....					
Overige activiteiten lijkbezorging					
.....					

STAP 5: TOEVOEGEN OVERIGE KOSTEN

Stap 5 ziet op kosten die niet specifiek de lijkbezorging betreffen. Zo mogen de perceptiekosten van de heffing 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 de lijkbezorging kunnen ook de kosten worden meegenomen die gepaard gaan met het innen van de lijkbezorgingsrechten. Net als bij de lijkbezorging kunnen de integrale kosten van de heffing in rekening worden gebracht. De controlevraag uit stap 2 kan ook hierbij dienst doen. Enigszins anders geformuleerd luidt deze:

Controlevraag: Welke activiteiten verricht de gemeente als gevolg van de heffing?
--

Voor de berekening van de integrale perceptiekosten moeten de stappen uit dit stappenplan nogmaals worden doorlopen. Er zijn activiteiten die volledig aan een specifieke belasting kunnen worden toegerekend (opleggen aanslagen lijkbezorgingsrechten). Er zijn ook activiteiten van gemengde aard (de gemeentelijke belastinggids). Die gemengde activiteiten moeten over de verschillende heffingen worden verdeeld, conform stap 4.

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

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

Compensabele BTW

De compensabele BTW die kan worden toegerekend aan activiteiten waarvan de kosten worden verhaald komt ook in aanmerking voor kostenverhaal. Bij de lijkbezorging is dit extra gecompliceerd omdat er activiteiten zijn vrijgesteld van BTW, er compensabele activiteiten zijn en activiteiten die zijn onderworpen aan reguliere BTW-heffing. Hoeveel compensabele BTW er is zal daarom door financiële deskundigen moeten worden vastgesteld.

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

Activiteit	Bedrag	Gemengde activiteit	Toerekening	Toelichting	Verhaalbare kosten
Verlenen van rechten					
Bijhouden register					
Kapitaallasten begraafplaats	€100.000	Nee	100%		€100.000
....					
Begraven					
....					
Cremeren					
....					
Asbestemming					
....					
Grafbedekking					
....					
Lijkschouwing					
....					
Ontmoeten, herdenken					
.....					
Onderhoud					
Groenonderhoud	€2.800.000	Ja	5%		€140.000
....					
Overige activiteiten lijkbezorging					
.....					
Overig					
<i>Doorbelasting afdeling belastingen</i>					
<i>Toerekenbare BTW</i>					
....					

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.

Een bijzondere omstandigheid kan bijvoorbeeld een bijdrage in de kosten zijn van de Oorlogsgravenstichting

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

Analyse recente ontwikkelingen

Zijn er wijzigingen in wet- en regelgeving?

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

Ook de jurisprudentie op het terrein van gemeentelijke belastingen 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 lijkbezorging 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?

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 keuzes hebben gemaakt die gevolgen hebben voor het kostenverhaal. Met name vrijstellingen in de belastingverordening verdienen extra aandacht. Als de gemeenteraad er voor kiest om geen leges te heffen voor een bepaalde activiteit dan mogen de kosten van deze activiteit ook niet worden opgenomen in het kostenverhaal. Immers, de dienst maakt geen onderdeel meer uit van de belastingverordening.

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

Activiteit	Bedrag	Gemengde activiteit	Toerekening	Toelichting	Verhaalbare kosten
Verlenen van rechten					
Bijhouden register					
Kapitaallasten begraafplaats	€100.000	Nee	100%		€100.000
....					
Begraven					
....					
Cremeren					
....					
Asbestemming					
....					
Grafbedekking					
....					
Lijkschouwing					
....					
Ontmoeten, herdenken					
.....					
Onderhoud					
Groenonderhoud	€2.800.000	Ja	5%		€140.000
....					
Overige activiteiten lijkbezorging					
.....					
Overig					
Doorbelasting afdeling belastingen					
Toerekenbare BTW					
....					

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

In de lijkbezorging heeft het meerjarig perspectief een extra dimensie. Uitsluitende rechten kunnen voor tientallen jaren worden gevestigd. Onderhoudsrechten kunnen voor meerdere jaren worden afgekocht. Met deze inkomsten kan op verschillende wijze worden omgegaan. Een methode is om via stortingen en onttrekkingen in de voorzieningen de inkomsten en de uitgaven te egaliseren. De inkomsten door afkoop betreffen de bestrijding van kosten voor activiteiten voor meerdere jaren. Theoretisch leidt dit per geval tot toevoeging aan de voorziening in het jaar van ontvangst en jaarlijkse onttrekkingen in de latere jaren.

De wet van de grote getallen maakt het mogelijk om jaarlijkse toevoegingen en onttrekkingen aan de voorziening te salderen. Het is zelfs denkbaar dat de gemeente het ideaalcomplex kan hanteren. De jaarlijkse inkomsten (toevoegingen aan de voorziening) en de jaarlijkse uitgaven (onttrekkingen aan de voorziening) zijn bij het ideaalcomplex in evenwicht. In dat geval is de voorziening per saldo nul. In alle gevallen dat er een voorziening is, zal de hoogte hiervan van een onderbouwing moeten worden voorzien. Die eis zal de gemeentelijke accountant overigens al stellen.

Reserves en voorzieningen

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

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

De lijkbezorgingsrechten zijn retributies. Middelen die in de kostenraming van de heffing zijn opgenomen moeten aan de lijkbezorging worden besteed. Ook de geraamde inkomsten die pas in een later jaar tot uitgaven leiden, zoals afkoop. Om te waarborgen dat deze gelden niet worden herbestemd moeten ze als een bijdrage aan een voorziening worden meegenomen. In de kostenonderbouwing kunnen dus alleen toevoegingen aan een voorziening worden

opgenomen. De heffing kan niet worden ingezet om reserves op te bouwen, dat zijn altijd voorzieningen.

Stap 7 leidt tot een analyse van het meerjarenperspectief en indien gewenst, het opnemen van een dotatie aan de voorziening in de kostenopstelling. De opgenomen bedragen en percentages zijn fictief en alleen opgenomen ter illustratie:

Activiteit	Bedrag	Gemengde activiteit	Toerekening	Toelichting	Verhaalbare kosten
Verlenen van rechten					
Bijhouden register					
Kapitaallasten begraafplaats	€100.000	Nee	100%		€100.000
....					
Begraven					
....					
Cremeren					
....					
Asbestemming					
....					
Grafbedekking					
....					
Lijkschouwing					
....					
Ontmoeten, herdenken					
.....					
Onderhoud					
Groenonderhoud	€ 2.800.000	Ja	5%		€140.000
....					
Overige activiteiten lijkbezorging					
.....					
Overig					
Doorbelasting afdeling belastingen					
Toerekenbare BTW					
....					
<i>Meerjarig perspectief</i>					
<i>Onttrekking/toevoeging voorziening</i>					
<i>Onttrekking reserve</i>					
<i>Totale kosten</i>					

Hoofdstuk 5

Toelichting op het standaardactiviteitenoverzicht

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

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

De activiteiten

De vetgedrukte activiteiten betreffen de hoofdcategorieën van de lijkbezorging en het realiseren van de heffing. De indeling is gebaseerd op de modelverordening lijkbezorgingsrechten van de VNG. De VNG zal in samenwerking met de landelijke organisatie voor begraafplaatsen de standaard indeling gaan toetsen aan de praktijk en een nadere invulling geven aan de hoofdcategorieën (waar nu nog de stippeltjes staan).

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 bij de lijkbezorging.

Het strekt tot de aanbeveling om zoveel mogelijk de indeling van het standaardoverzicht te volgen.

Hoofdstuk 6

Toelichting op de beleidskeuzes voor de heffing

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

Mate van kostendekkendheid

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

Een 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 zijn³.

De reden om een lagere kostendekkendheid kan ook liggen in de marktwerking binnen de sector. Er is sprake van marktwerking binnen de sector.

Binnen de verordening lijkbezorgingsrechten is kruissubsidiëring mogelijk. Kruissubsidiëring is het vragen van een hoger bedrag voor de ene dienst om een andere dienst te subsidiëren. Dat kan op verschillende manieren. Kruissubsidiëring kan een gevolg zijn van de gekozen heffingsmaatstaf. Veel gemeenten kiezen bijvoorbeeld voor een lager tarief bij de begrafenis of crematie voor een kind jonger dan 12 jaar. Als dat tarief niet kostendekkend is moet, uitgaande van een kostendekkende heffing, een ander tarief worden verhoogd. Zonder toelichting welk tarief wordt verhoogd, ontstaat er bij vergelijking van de tarieven een onverklaarbaar verschil.

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 lijkbezorgingsrechten. De gemeente kan een beeldbepalende begraafplaats hebben en de locatie veel uitstraling geven. Het kan zijn dat de begraafplaats dusdanig mooi is dat er ook veel wandelaars komen. Het zou dan een keuze kunnen zijn om de extra kosten ten laste van de algemene middelen te brengen.

Ook kan de gemeente er voor kiezen om het lagere tarief voor het begraven van kinderen tot 12 jaar niet binnen de lijkbezorgingsrechten te compenseren. Dan komt een deel van deze kosten uit de algemene middelen.

³ 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)

De maatstaf van heffing en tariefstelling

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. Veel gemeenten vragen vaste bedragen voor bepaalde diensten. Verschil kan er zitten in de keuzemogelijkheden. Kan een uitsluitend recht alleen voor 20 jaar worden afgekocht of ook voor 10 en 30 jaar?

Daarnaast kan de gemeente een vast tarief vragen voor een standaard begrafenis maar ook de verschillende activiteiten elk van een apart tarief voorzien. Bijvoorbeeld een apart tarief voor het luiden van de klok of deze in de standaardprijs meenemen.

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

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

De gebruikelijke heffingsmaatstaven bij de lijkbezorgingsrechten vallen onder categorie 2. Een vast bedrag is voornamelijk gebaseerd kostenveroorzaking. Als de tarieven lijkbezorging elementen bevatten die onder categorie 3 vallen is een toelichting noodzakelijk. Gemeenten die financiële prikkels opnemen om gewenste ontwikkelingen te ondersteunen zullen moeten aangegeven welke beleidsdoelstellingen worden gediend. Voor bijvoorbeeld een verschillend tarief in onderhoudskosten voor algemene en specifieke graven is een (objectieve) rechtvaardigingsgrond nodig. Dat kan in het kostenpatroon liggen maar ook een andere (beleidsmatige) reden hebben. Het onderdeel beleidskeuzes is een logische plek om deze informatie vast te leggen.

Het vrijstellingenbeleid

Uitgangspunt is dat alle belastingplichtigen in de heffing worden betrokken. Anders handelt de gemeente in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Vrijstellingen zijn alleen mogelijk indien de gemeente daarvoor een objectieve rechtvaardigingsgrond heeft die niet in strijd is met de aard van de heffing. Bij de lijkbezorgingsrechten zijn niet veel rechtvaardigingsgronden te bedenken om vrijstellingen op te baseren.

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