

# Bestemmingsheffingen: kostendekking, kosten en tariefbepaling

Veel gemeenten worstelen met hun tarieven voor bestemmingsheffingen. De opbrengst moet voldoende zijn om (een deel van) de kosten van de betrokken voorzieningen te dekken, maar mag ook weer niet hoger zijn dan deze kosten. Het bepalen van de te dekken kosten is echter geen sinecure. Hoeveel tijd moet er worden gestoken in het bepalen van de tarieven? Enkele praktische handvatten.

**Corine Hoeben**

Centrum voor onderzoek van de economie van de lagere overheden (COELO), Rijksuniversiteit Groningen





**G**emeentelijke heffingen kunnen grofweg worden ingedeeld in belastingen en ‘bestemmingsheffingen’, ook wel retributies of rechten.<sup>1</sup> De opbrengst uit belastingen komt terecht in de algemene middelen van de gemeenten en is vrij besteedbaar. Het vaststellen van de tarieven is vooral een bestuurlijk proces; er gelden in principe geen maxima.<sup>2</sup> De opbrengst uit een bestemmingsheffing wordt daarentegen gebruikt om de kosten te dekken van een bepaalde dienst of voorziening, zoals bijvoorbeeld de riolering. De Gemeentewet bepaalt dat de geraamde baten van bestemmingsheffingen niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten terzake.<sup>3</sup> Deze eis geldt voor de raming. De feitelijke kostendeckking kan – achteraf gezien en incidenteel – wel hoger zijn dan honderd procent.

Hoewel er dus wel beperkingen zijn bij de vaststelling van bestemmingsheffingen hebben gemeenten ook veel vrijheden. De geraamde opbrengst uit een bestemmingsheffing mag niet ho-

ger zijn dan de geraamde kosten, maar wel lager. Een gemeente kan dus kiezen voor een onvolledige kostendeckking. Verder is nergens in detail vastgelegd welke kosten wel of niet mogen worden gedekt uit een bestemmingsheffing. Er is wel enige jurisprudentie, vooral rond rioolrecht, maar op basis daarvan kan zeker geen uitputtende lijst worden geconstrueerd van wat wel en niet is toegestaan. Het is aan de gemeenten om hier keuzen in te maken, net als zij moeten bepalen of, en in welke mate, zij tarieven van bestemmingsheffing kostendeckkend willen vaststellen.

Het vaststellen van bestemmingsheffingen kan lastig zijn voor gemeenten. Doordat er vrijheid bestaat is er ook onduidelijkheid en onzekerheid over wat is toegestaan. In 2007 is de Handreiking kostentoe rekening leges en tarieven verschenen.<sup>4</sup> Een handreiking die gemeenten helpt met het oplossen van problemen die zij in de praktijk tegenkomen zou erg waardevol zijn. Het stuk blijkt echter vrij algemeen van aard en weinig praktische

**De opbrengst uit een bestemmingsheffing wordt daarentegen gebruikt om de kosten te dekken van een bepaalde dienst of voorziening, zoals bijvoorbeeld de riolering.**

handreikingen te bevatten. De jurisprudentie wordt bijvoorbeeld wel beschreven, maar er zijn weinig aanwijzingen hoe je daar als gemeente mee om kan gaan of wat dit betekent voor het vaststellen van de verschillende bestemmingsheffingen.

In het onderstaande worden een paar uitgangspunten beschreven die gemeenten zouden kunnen hanteren voor het vaststellen van bestemmingsheffingen. Allereerst wordt stilgestaan bij enkele knelpunten die gemeenten ondervinden bij het vaststellen van de heffingen. Deze hebben betrekking op het kiezen van de kostendekking en op het bepalen van de kosten. Vervolgens wordt kort een schema besproken dat inzichtelijk maakt welke heffingen jaarlijks op basis van een kostprijs zouden kunnen worden vastgesteld en voor welke heffingen veelal kan worden voldaan met een trendmatige verhoging.

### Vastleggen kostendekking

Zoals aangegeven mogen de geraamde baten uit een bestemmingsheffing niet hoger maar wel lager zijn dan de geraamde lasten terzake. Een gemeente is niet verplicht om bijvoorbeeld alle kosten rond afvalverwijdering en -verwerking te dekken uit de reinigingsheffingen. De mate van kostendekking is een bestuurlijke keuze. De gemeente dient dit echter wel vast te leggen<sup>5</sup>, bijvoorbeeld in de paragraaf lokale heffingen van de begroting.<sup>6</sup> De kostendekking is hier echter niet altijd terug te vinden en blijkt soms niet formeel vastgelegd te zijn.<sup>7</sup>

De afgelopen jaren is het ingewikkelder geworden de kostendekking van bestemmingsheffingen te bepalen. Dit komt met name door de introductie van het btw-compensatiefonds. In de begroting moet een gemeente de kosten die zij maakt vermelden zonder de btw die kan worden gecompenseerd via dit fonds. Bij het bepalen van de kosten die worden gedekt uit een bestemmingsheffing mag deze compensabele btw wel als kostenpost worden opgevoerd. De kosten volgens de begroting wijken dus af dan de kosten waar van uit is gegaan bij het bepalen van de tarieven. Hierdoor lijkt er sprake te zijn van overdekking.

|             | Volledige kostendekking                                | Onvolledige kostendekking                              |
|-------------|--|--|
| Hoge kosten | Kostenbepaling jaarlijks en als basis voor tarieven    | Kostenbepaling jaarlijks en als basis voor tarieven    |
| Lage kosten | Kostenbepaling jaarlijks, tarieven trendmatig verhogen | Kostenbepaling periodiek, tarieven trendmatig verhogen |

### Bepalen van de kosten

Gemeenten moeten bepalen hoe hoog de kosten zijn van producten die via een bestemmingsheffing kunnen worden gedekt. Dit geldt zowel wanneer een gemeente streeft naar volledige kostendekking als wanneer dit niet het geval is. Een gemeente dient immers, ongeacht het dekkingspercentage, aan te kunnen tonen dat geraamde baten niet hoger zijn dan geraamde lasten. Wanneer wordt gestreefd naar een onvolledige kostendekking geldt dat de kosten deels worden gedekt uit de algemene middelen. Deze middelen hadden ook op een andere wijze kunnen worden ingezet. Daarom dient de raad te worden geïnformeerd hoeveel geld uit de algemene middelen op deze wijze wordt ingezet.

Een jaarlijkse kostenraming is echter niet voldoende. De gemeente moet ook aannemelijk kunnen maken dat de ramingen realistisch zijn. Om aan te tonen dat ramingen realistisch zijn zal de gemeente moeten weten wat de feitelijke kostenontwikkeling is en eventuele afwijkingen moeten kunnen verklaren. Dit betekent dat zowel moet worden bepaald welke kosten zijn gerealiseerd (feitelijke kosten) en welke kostenontwikkeling kan worden verwacht (geraamde kosten).

Gemeenten kunnen er voor kiezen om bepaalde kosten te dekken via een bestemmingsheffing of om dit juist niet te doen. De kosten van het vegen van de straat kunnen bijvoorbeeld deels worden toegerekend aan de riolering en deels aan de reinigingsheffing. Een gemeente kan er ook voor kiezen om deze kosten geheel te dekken uit de algemene middelen. Op dezelfde wijze kan een gemeente er voor kiezen om de inkomsten die zij derft door kwijtschelding van de reinigingsheffing en het rioolrecht mee te nemen in de

kostprijsbepaling of om er juist voor te kiezen deze kosten te dekken uit algemene middelen. Welke kosten al dan niet worden verhaald via bestemmingsheffingen is daarom deels een bestuurlijke keuze.

### Vaststellen van de tarieven

Op basis van de gewenste kostendekking en een raming van de kosten kan worden bepaald welke tarieven de gemeente moet hanteren. De vraag is nu hoe vaak hiernaar moet worden gekeken. Een gemeente kan voor de tariefbepaling jaarlijks voor elke bestemmingsheffing op basis van een feitelijke kostenontwikkeling ramen wat de kosten zullen zijn. Dit kan echter zeer arbeidsintensief zijn, bijvoorbeeld omdat er, zoals bij de leges, een groot aantal tarieven wordt gehanteerd. Ook kan het zijn dat de kosten van een voorziening (en dus de opbrengst uit de betreffende bestemmingsheffing) laag zijn, waardoor het relatief duur is om de tarieven jaarlijks aan te passen op basis van een kostprijsberekening. Dit geldt bijvoorbeeld vaak voor de marktelden. Hoe moet je hiermee als gemeente omgaan?

Om een goede afweging te kunnen maken is het nuttig om onderscheid te maken tussen bestemmingsheffingen die betrekking hebben op voorzieningen met hoge en met lage kosten enerzijds, en tussen bestemmingsheffingen waar wel en waar niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking anderzijds. Hiermee kunnen vier groepen worden onderscheiden (*zie schema*).

Het is relatief duur om tarieven te bepalen op basis van de feitelijke kostenontwikkeling wanneer de kosten en opbrengsten laag zijn. Als het om kleine bedragen gaat is het gewoon niet de moeite veel tijd te spenderen aan een goede kostenraming. Daarom is het

efficiënter om de tarieven in dergelijke gevallen jaarlijks trendmatig te verhogen. Ook loopt de gemeente in dit geval minder risico grote bedragen bij te moeten leggen uit de algemene middelen doordat tarieven 'te laag' zijn vastgesteld. Gemeenten moeten echter ondanks de lage kosten en opbrengsten kunnen aantonen dat ramingen van baten en lasten realistisch zijn en dat er in de raming geen winst wordt gemaakt. De kans dat baten hoger zijn dan lasten is uiteraard groter wanneer wordt gestreefd naar volledige kostendekking. Daarom zal bij lage kosten en volledige kostendekking toch jaarlijks de feitelijke kostenontwikkeling moeten worden nagegaan. Wanneer niet gestreefd wordt naar volledige kostendekking is er geen noodzaak om jaarlijks de kostendekking na te gaan. Het is dan immers duidelijk dat de geraamde opbrengsten lager zijn dan geraamde kosten, en door de lage kosten is de omvang van de algemene middelen die de gemeente moet inzetten, beperkt. Toch geldt ook hier dat de gemeente moet kunnen aantonen dat ramingen realistisch zijn. Een gemeente kan daarom periodiek, bijvoorbeeld een keer in de vier jaar, nagaan wat de feitelijke baten- en lastenontwikkeling is. De situatie is anders wanneer de kosten van de betrokken voorzieningen

hoog zijn. Dan loopt de gemeente een groter financieel risico en worden er, wanneer niet alle kosten worden gedekt, meer algemene middelen aangewend. Daarom is het raadzaam om in deze gevallen wel jaarlijks na te gaan wat de feitelijke opbrengsten- en kostenontwikkeling is. Dit geldt zowel bij volledige als bij onvolledige kostendekking. Wanneer de gemeente streeft naar volledige kostendekking en hoge kosten maakt, is het belangrijk dat een gemeente duidelijk kan aantonen dat zij aan de wettelijke eisen voldoet. Wanneer de kosten hoog zijn, maar er niet wordt gestreefd naar kostendekkende tarieven, heeft het nagaan van de feitelijke kostenontwikkeling een signaleringsfunctie voor de raad. De middelen die zijn aangewend om de kosten te dekken hadden in dit geval immers ook voor een ander doel kunnen worden gebruikt. De raad moet worden geïnformeerd over het bedrag om haar sturende taak uit te kunnen voeren.

### Conclusie

Het is niet in alle gevallen doelmatig om veel tijd te besteden aan een correcte jaarlijkse bepaling van de kosten die uit bestemmingsheffingen worden gedekt. Afhankelijk van de omvang

van de te dekken kosten en van de gewenste kostendekking van de heffing is het soms beter om tarieven jaarlijks trendmatig te verhogen en slechts eens in de (bijvoorbeeld) vier jaar de werkelijke kosten te bepalen.

#### Noot:

- 1 Er bestaat helaas geen eenduidige benaming voor deze soort heffingen en er worden uiteenlopende definities gehanteerd. In dit stuk wordt de term bestemmingsheffingen gehanteerd voor heffingen waar de opbrengsten niet hoger mogen zijn dan de lasten terzake.
- 2 Voor de OZB-tarieven golden in 2006 en 2007 wel wettelijke maxima voor individuele gemeenten, maar deze maximering is in 2008 vervallen.
- 3 Gemeentewet, artikel 229b.
- 4 Deloitte Belastingadviseurs BV, Adviesgroep WOZ en lokale heffingen, Handreiking Kostentoerekening leges en tarieven, Zwolle, 2007.
- 5 Volgens artikel 212 van de Gemeentewet moeten gemeenten vastleggen welke grondslagen worden gehanteerd. De kostendekking is zo'n grondslag.
- 6 Zie ook Handreiking kostentoerekening leges en tarieven, Deloitte 2007.
- 7 Uit een onderzoek naar de tariefbepaling in Eemshoek blijkt bijvoorbeeld onder meer dat de gemeente wel uitgangspunten hanteert voor de kostendekking maar dat deze nergens formeel zijn vastgelegd, zie C. Hoeven en A.S. Zeilstra, 2007. Kostprijsberekening en tariefbepaling gemeentelijke heffingen in Eemshoek, COELO-rapport 07-3.