

Kostprijsberekening en tariefbepaling gemeentelijke heffingen in Eemsmond

dr. C. Hoeben
drs. A. S. Zeilstra

COELO

COELO

Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden
Faculteit der Economische Wetenschappen
Rijksuniversiteit Groningen
www.coelo.nl

COELO-rapport 07-3

September 2007

ISBN 978-90-76276-45-8

© COELO, Groningen 2007

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming.

Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Inhoudsopgave

0. Voorwoord	5
1. Inleiding	6
1.1. Algemeen.....	6
1.2. Vraagstelling.....	6
1.3. Onderzoeksmethode.....	7
1.4. Opbouw van het rapport.....	8
2. Kostprijsberekening en tariefbepaling algemeen	9
2.1. Gemeentelijke heffingen.....	9
2.2. In het onderzoek betrokken bestemmingsheffingen.....	10
2.3. Bepaling van de kosten.....	12
Directe kosten.....	12
Indirecte kosten.....	13
Compensabele btw.....	14
Voorzieningen en reserves.....	15
Complicaties riolering.....	16
2.4. Tariefbepaling.....	17
2.5. Conclusie.....	19
3. Kostentoedeling en tariefbepaling in Eemsmond	20
3.1. Algemeen.....	20
3.2. Hoofdlijnen.....	20
3.3. Directe en indirecte kosten.....	22
3.4. Reinigingsheffingen.....	23
3.5. Rioolrecht.....	25
3.6. Bouwleges.....	27
3.7. Lijkbezorgingsrechten.....	30
3.8. Conclusie.....	32
4. Conclusies en aanbevelingen	34
5. Literatuur	39
Bijlage	41

0. Voorwoord

Dit onderzoek is uitgevoerd door het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO) in opdracht van de rekenkamercommissie Het Hoogeland. Doel van het onderzoek is *inzicht te geven in de wijze waarop tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen in de gemeente Eemsmond*.

De auteurs danken de heer Meijer en de heer Groothuis van de gemeente Eemsmond voor de verstrekte informatie en het achterhalen van een aantal gegevens. Ook danken zij de rekenkamercommissie van Het Hoogeland en Maarten Allers van COELO voor hun commentaar op eerdere versies van dit rapport. Eventuele resterende onvolkomenheden komen voor rekening van de auteurs.

1. Inleiding

1.1. Algemeen

Gemeenten kennen verschillende heffingen. Grofweg kunnen deze worden ingedeeld in *belastingen* waarvan de opbrengst bestemd is voor de algemene middelen, en *bestemmingsheffingen* of *retributies*, waarvan de opbrengst wordt ingezet om de kosten te dekken van de voorziening waarvoor de heffing bestaat. Om deze laatste heffingen draait het in dit onderzoek.

Voor buitenstaanders is het lastig te doorgronden hoe de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen. Gemeenten hebben veel vrijheden bij het toerekenen van kosten. Daarnaast is er regelgeving die de materie op sommige punten complex maakt.¹ Het doel van dit onderzoek is inzichtelijk te maken hoe de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen in de gemeente Eemsmond.

1.2. Vraagstelling

Het doel van dit onderzoek is om de raad en andere geïnteresseerden inzicht te verschaffen in de wijze waarop tarieven tot stand komen en handvaten aan te reiken om de tot standkoming te beoordelen. In het onderzoek zal specifiek worden ingegaan op de reinigingsheffingen (afvalstoffenheffing en reinigingsrecht), het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten.

De volgende vragen zullen hierbij aan de orde komen.

1. Welke eisen kunnen worden gesteld aan de methoden voor tariefbepaling?

Voor bestemmingsheffingen geldt in het algemeen dat de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten terzake. Lasten mogen echter wel worden gedekt uit andere middelen. Of lasten al dan niet volledig worden gedekt uit een bestemmingsheffing is veelal een bestuurlijke keuze. Tevens is van belang dat de gemeente bij het vaststellen van de tarieven efficiënt te werk gaat en dat tarieven niet vaker of op complexere wijze worden bepaald dan noodzakelijk is.

2. Op welke wijze komen tarieven in de gemeente Eemsmond tot stand?

Hierbij wordt onder meer ingegaan op het belang van de kostprijs en de methoden die worden gebruikt om deze te berekenen. Ook wordt beschreven hoe de jaarlijkse aanpassing van de tarieven tot stand komt. Daarnaast wordt, voor zo ver mogelijk, ingegaan op de overwegingen die een rol hebben gespeeld bij de gekozen methoden en

¹ Nieuwe richtlijnen van de Rijksoverheid ten aanzien van tariefbepaling, die volgens eerdere berichten in het vroege voorjaar van 2007 zouden verschijnen zijn op het tijdstip van afronding van dit onderzoek (begin juni 2007) nog niet beschikbaar.

werkwijzen. Omdat kostprijsberekening iets is dat vaak historisch is gegroeid, is het echter veelal lastig om hier informatie over te verkrijgen.

3. In hoeverre zijn de gebruikte methoden in de gemeente Eemsmond in overeenstemming met de eisen waaraan deze moeten voldoen?

De in de gemeente Eemsmond gehanteerde methoden en uitgangspunten worden vergeleken met het eerder geschetste kader. Bij het beantwoorden van deze vraag wordt duidelijk welke goede punten de huidige methode heeft en welke verbeterpunten mogelijk zijn.

1.3. Onderzoeksmethode

Het onderzoek is uitgevoerd voor de drie gemeenten die vallen onder rekenkamercommissie Het Hoogeland (De Marne, Eemsmond, en Winsum). Voor zover het Eemsmond betreft is het onderzoek in een aantal stappen uitgevoerd. Over de andere onderzochte gemeenten wordt afzonderlijk gerapporteerd. Er is allereerst een verkennend gesprek geweest met de gemeentesecretaris en een medewerker van de afdeling financiën van de gemeente Eemsmond. Dit gesprek diende als kennismaking. Daarnaast is in dit gesprek aan de orde geweest hoe tarieven over het algemeen worden vastgesteld in de gemeente en zijn relevante nota's, verslagen en rapporten opgevraagd.

Tegelijkertijd zijn de tarieven van een aantal bestemmingsheffingen van de gemeente vergeleken met die in een aantal andere Groningse gemeenten met een vergelijkbaar aantal inwoners.² Hierbij is deels gebruik gemaakt van de gegevens die COELO jaarlijks verzameld. Omdat COELO geen gegevens verzamelt met betrekking tot de bouwleges en lijkbezorgingsrechten zijn verordeningen opgevraagd bij gemeenten.

De rekenkamercommissie heeft vervolgens bepaald dat het onderzoek in Eemsmond zou worden toegespitst op de reinigingsheffing, het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten (zie ook paragraaf 2.2).

Vervolgens zijn de ontvangen nota's, verslagen en rapporten onderzocht en is er een gesprek geweest met een medewerker van de afdeling financiën. In dit gesprek is nader in gegaan op de manier waarop tarieven tot stand komen in de gemeenten en de rol die de kostprijs hierbij speelt. Van dit gesprek is een verslag gemaakt dat ter controle aan de betrokken medewerker is voorgelegd. Tijdens het opstellen van het rapport is daarnaast nog enkele malen telefonisch contact opgenomen om enkele details verder te controleren.

Het concept-onderzoeksrapport is voor "technische becommentariëring" voorgelegd aan de ambtelijke organisatie van Eemsmond.

² In de bijlage is een grafiek opgenomen met het aantal inwoners in de betreffende gemeenten.

1.4. Opbouw van het rapport

In hoofdstuk 2 wordt eerst een algemeen kader geschetst en vervolgens nader ingegaan op de onderzochte bestemmingsheffingen (reinigingsheffing, rioolrecht, bouwleges en lijkbezorgingsrechten). Ook wordt beschreven welke eisen kunnen worden gesteld en welke zaken van belang zijn bij het vaststellen van tarieven. In hoofdstuk 3 wordt beschreven hoe in de gemeente Eemsmond de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen en welke rol kostentoerekening en kostendekking hierbij spelen. In hoofdstuk 4 wordt het in hoofdstuk 2 geschetste kader vergeleken met de methoden die de gemeente Eemsmond hanteert. Hierdoor ontstaat zicht op de mate waarin de methoden in Eemsmond voor verbetering vatbaar zijn.

2. Kostprijsberekening en tariefbepaling algemeen

2.1. Gemeentelijke heffingen

Gemeenten kennen twee soorten heffingen: belastingen en bestemmingsheffingen. De opbrengst uit belastingen is bestemd voor de algemene middelen.³ De gemeente kan zelf bepalen hoe deze middelen worden ingezet. De gemeente Eemsmond hanteert onder meer de volgende belastingen:⁴

- Onroerendezaakbelastingen (OZB);
- Hondenbelasting;
- Forensenbelasting.

Sinds 2006 is de stijging van de OZB-tarieven aan een maximum gebonden.⁵ De andere tarieven mogen op ieder gewenst niveau worden vastgesteld. De bepaling van de hoogte van belastingtarieven is dan ook vooral een bestuurlijk proces, kostentoerekening speelt hierbij geen rol.

Dit is anders bij bestemmingsheffingen. De Gemeentewet bepaalt dat de geraamde baten van bestemmingsheffingen niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten terzake.⁶ De wettelijke eis van maximaal kostendeckende tarieven geldt alleen voor ramingen. De feitelijke kostendeckering kan -achteraf gezien- incidenteel wel hoger zijn dan honderd procent. Er kan om verschillende redenen verschil ontstaan tussen ramingen en feitelijke baten en lasten. De opbrengst uit een bestemmingsheffing kan bijvoorbeeld fluctueren. Hier kan in ramingen geen rekening mee worden gehouden. De gemeente moet wel kunnen aantonen dat ramingen realistisch zijn.

Daarnaast geldt de eis van maximale kostendeckering niet voor afzonderlijke tarieven maar voor een gehele verordening.⁷ Het is bijvoorbeeld niet zo dat de baten uit de

³ De algemene middelen bestaan naast de opbrengst uit de gemeentelijke belastingen voor het overgrote deel uit de algemene uitkering uit het gemeentefonds.

⁴ Zie ook Gemeentewet, artikel 219-artikel 228.

⁵ In juni 2007 is een bestuursakkoord gesloten tussen de Vereniging Nederlandse Gemeenten en het ministerie van BZK. Hierin wordt afgesproken dat de maximering van de OZB-tarieven per gemeente komt te vervallen. Er is echter nog geen voorstel ingediend bij de Tweede Kamer tot wijziging van de Gemeentewet.

⁶ Gemeentewet artikel 229b.

⁷ Er geldt echter wel dat de gemeente moet kunnen aantonen dat de zaken die in een verordening worden geregeld met elkaar verband houden.

rijbewijsleges alleen mogen worden gebruikt om de lasten rond de verstrekking van rijbewijzen te dekken. Wel geldt dat de baten uit alle in een verordening vastgestelde leges samen niet hoger mogen zijn dan de totale lasten terzake.

De gemeente Eemsmond hanteert de volgende bestemmingsheffingen:

- Reinigingsheffing (reinigingsrecht en afvalstoffenheffing);
- Rioolrecht;
- Leges;
- Lijkbezorgingsrechten;
- Marktgeden;
- Liggeld.

De vragen die in dit onderzoek worden gesteld hebben betrekking op de kostenberekening en de tariefbepaling van bestemmingsheffingen. Bij belastingen is het begrip kostendekking immers niet van toepassing.

Belastingen en bestemmingsheffingen maken deel uit van publiekrechtelijke regelingen. Gemeenten hanteren naast belastingen en bestemmingsheffingen nog andere tarieven. Wanneer inwoners lid worden van de bibliotheek moeten zij een abonnement betalen. Sportclubs betalen een bedrag voor het gebruik van sportvoorzieningen. Deze betalingen hebben echter een ander karakter dan belastingen. Het zijn privaatrechtelijke regelingen. Hier geldt niet de eis dat de baten maximaal kostendekkend zijn. Wel zal het vaak bestuurlijk niet wenselijk worden geacht om winst te maken of zelfs tarieven kostendekkend vast te stellen. Men wil vaak dat deze diensten betaalbaar zijn voor een meerderheid van de inwoners. Deze privaatrechtelijke regelingen blijven in dit onderzoek buiten beschouwing.

2.2. In het onderzoek betrokken bestemmingsheffingen

In dit rapport wordt specifiek ingegaan op de reinigingsheffingen (afvalstoffenheffing en reinigingsrecht), rioolrecht, bouwleges en lijkbezorgingsrechten. In veel gemeenten zijn de baten uit de reinigingsheffing en het rioolrecht hoog in vergelijking met de baten uit andere bestemmingsheffingen. Een gemeente loopt daardoor een groter financieel risico bij de vaststelling van deze heffingen. Daarom worden deze twee bestemmingsheffingen betrokken in het onderzoek. Er is gekozen om ook de bouwleges en lijkbezorgingsrechten te betrekken in het onderzoek, omdat beide regelmatig ter discussie staan in de media. Onderzoek naar de totstandkoming van de tarieven en achtergronden kan helpen de transparantie te vergroten.

De baten uit de *afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht* (samen reinigingsheffing) wordt gebruikt om lasten te dekken van afvalverwijdering en –verwerking. De

afvalstoffenheffing wordt geheven op basis van de wet Milieubeheer en wordt over het algemeen betaald door huishoudens. De gemeente mag een heffing instellen ter bestrijding van de kosten verbonden aan het beheer van huishoudelijk afval.⁸ De afvalstoffenheffing dient te worden betaald, ongeacht of er afval wordt aangeboden. De reinigingsrechten worden geheven op basis van artikel 229 van de Gemeentewet. De gemeente belast hiermee het gebruik van een gemeentelijke dienst. Alleen wie gebruik maakt van de gemeentelijke afvalinzameling is belastingplichtig. In de meeste gemeenten wordt reinigingsrecht alleen geheven van bedrijven die de afvalverwijdering door de gemeente laten verzorgen. Eemsmond kent beide heffingen. De baten uit deze twee heffingen mogen samen niet hoger zijn dan de lasten rond afvalverwijdering en –verwerking.

Met het *rioolrecht* worden kosten gedekt die verband houden met het beheren en onderhouden van de riolering.⁹ Ook de baten uit de *leges* zijn geoormerkt. Gemeenten hanteren vaak een groot scala aan leges, voor uiteenlopende diensten. Iemand die een paspoort aanvraagt krijgt te maken met secretarieleges; inwoners die hun huis verbouwen met bouwleges. De baten uit de leges hoeven niet per individueel product kostendekkend te zijn, dit kan ook per afdeling (burgerzaken en bouwen & wonen) of voor de hele verordening worden berekend.¹⁰

De baten uit de *lijkbezorgingsrechten* dienen om kosten te dekken van het in stand houden van begraafplaatsen en het verlenen van diensten rond begrafenissen en crematies. De lijkbezorgingsrechten bestaan uit meerdere tarieven. Er bestaat een onderscheid tussen onder meer begraafrecht, grafrecht en onderhoud. Onder begraafrecht vallen de diensten die de gemeente verleent rond een begrafenissen of crematie. Via het grafrecht worden kosten gedekt die verband houden met het instandhouden van begraafplaatsen. Verder heeft de gemeente te maken met kosten van onderhoud van een begraafplaats. De kostendekking van de lijkbezorgingsrechten mag overigens, net als voor de andere bestemmingsheffingen, worden bepaald voor de gehele verordening.

⁸ Wet Milieubeheer artikel 15.33.

⁹ De Tweede Kamer heeft een wet aangenomen waarin het rioolrecht wordt vervangen door een rioolheffing. Met deze heffing kan de gemeente ook andere taken op het gebied van gemeentelijk waterbeheer (zoals het afkoppelen van regenwater van de riolering) bekostigen. De rioolheffing zal op zijn vroegst in 2008 worden ingevoerd. Omdat de hoogte van het rioolrecht vaak wordt bepaald in een meerjarig Gemeentelijk Rioleringsplan zal deze verandering waarschijnlijk niet overal in 2008 tot aanpassingen leiden.

¹⁰ MDW-werkgroep 2005 en Hoge Raad 4 februari 2005, nr. 38 860 en nr. 40 072.

2.3. Bepaling van de kosten

Omdat voor bestemmingsheffingen geldt dat geraamde baten niet hoger mogen zijn dan geraamde lasten zal een gemeente willen weten welke kosten zij maakt voor de desbetreffende diensten. Dit geldt als de gemeente als uitgangspunt heeft dat tarieven volledig kostendekkend dienen te worden vastgesteld, maar ook wanneer dit niet het geval is. Het is bijvoorbeeld informatief om zichtbaar te maken welk deel van de kosten wordt gedekt uit de algemene middelen. Dit geld had ook gebruikt kunnen worden voor andere doeleinden. Daarnaast kan de gemeente gevraagd worden aan te tonen dat zij voldoet aan de eis dat geraamde baten niet hoger zijn dan geraamde lasten en dat beide ramingen realistisch zijn. Ook wanneer tarieven over het algemeen niet op een kostendekkend niveau worden vastgesteld kan het incidenteel voorkomen dat de feitelijke kostendekking hoger is dan honderd procent. Dit is toegestaan, maar desgevraagd zal de gemeente moeten kunnen aantonen dat dit incidenteel is.

Daarom zal een gemeente moeten weten welke kosten worden gemaakt voor een dienst of voorziening. De gemeente heeft hierbij te maken met directe en indirecte kosten. Ook kan de BTW die wordt vergoed via het BTW-compensatiefonds worden meegenomen bij de kostprijsberekening voor de tarieven. Deze punten komen in de volgende paragrafen aan de orde.

DIRECTE KOSTEN

De directe kosten houden direct verband met de betreffende voorziening of dienst. Dit kunnen bijvoorbeeld de directe arbeidskosten van de medewerkers die paspoorten en rijbewijzen uitgeven (secretarieleges), bouwvergunningen uitgeven (bouwleges), of het riool inspecteren (rioolrecht) zijn.

Gemeenten hebben enige vrijheid om te bepalen welke kosten worden meegenomen bij de bepaling van de kostprijs. De kosten voor het vegen van de straat mogen bijvoorbeeld deels worden gedekt uit het rioolrecht, de afvalstoffenheffing en het marktgeld. Ze kunnen ook worden gedekt uit de algemene middelen. Welke kosten worden meegenomen is een bestuurlijke keuze.

De bestuurlijke vrijheid om kosten al dan niet via een bestemmingsheffing te dekken brengt ook risico's met zich mee. Een belastingplichtige kan een erg ruime toedeling aanvechten via de rechterlijke macht. Om dit te controleren zal voor iedere bestemmingsheffing gedetailleerd moeten worden nagegaan welke directe en indirecte kosten worden toegerekend en in hoeverre hier jurisprudentie over bestaat. Zo'n gedetailleerde inventarisatie valt buiten dit onderzoek; in dit onderzoek wordt een algemeen beeld geschetst van de manier waarop tarieven tot stand komen in de gemeente Eemmond.

INDIRECTE KOSTEN

Indirecte kosten kunnen niet rechtstreeks in verband worden gebracht met een voorziening. Het gaat vaak om kosten die voor meerdere producten tegelijk worden gemaakt, zoals facilitaire diensten en ondersteuning.¹¹ Er zijn verschillende methoden om indirecte kosten toe te rekenen aan een product of voorziening. Deze variëren onder meer in gedetailleerdheid.

Bij de *opslagmethode* wordt een opslag gelegd op de directe kosten ter dekking van de indirecte kosten.¹² De indirecte kosten worden gedekt op basis van de aanname dat alle producten in gelijke mate indirecte kosten veroorzaken. Bij deze methode wordt niet nagegaan welke indirecte kosten werkelijk worden gemaakt. Deze methode is relatief simpel en kost daardoor weinig, maar doordat niet wordt nagegaan welke kosten werkelijk worden gemaakt is het ook een onnauwkeurige methode.

Bij andere methoden wordt gepoogd een relatie te leggen tussen een 'product' en de indirecte kosten. Een veel gebruikte methode is de *kostenplaatsmethode*.¹³ Indirecte kosten worden hierbij verzameld op zogenaamde 'hulpkostenplaatsen'.¹⁴ Alle kosten die samenhangen met huisvesting komen bijvoorbeeld op de hulpkostenplaats huisvesting. Vervolgens worden de hier verzamelde kosten via verdeelsleutels toegewezen aan 'eindproducten'. De kosten voor huisvesting kunnen bijvoorbeeld op basis van het aantal vierkante meters dat elke afdeling in beslag neemt worden doorberekend.

Het toerekenen van indirecte kosten kan op een zeer gedetailleerde manier worden uitgevoerd. Hierbij geldt echter niet altijd dat meer detail beter is. Wanneer een minder gedetailleerde methode min of meer eenzelfde toerekening geeft als een gedetailleerdere dan kan de eerste de voorkeur hebben omdat deze doelmatiger is: de gedetailleerdere methode zal over het algemeen duurder zijn en niet noodzakelijkerwijs tot betere resultaten leiden.¹⁵ Dit kan echter alleen worden achterhaald wanneer men een complexe en vereenvoudigde methode voor een gemeente naast elkaar legt.

¹¹ Kosten van ondersteuning en management mogen wel worden meegenomen, kosten van handhaving, beleidsvoorbereiding, inspraak en dergelijke niet. Deze moeten uit de algemene middelen worden gedekt, zie Groot en Budding 1998.

¹² VNG en Deloitte en Touche 1999 blz. 24, Groot en Budding 1998, blz. 60.

¹³ Uit een onderzoek van Deloitte en Touche uit 2003 blijkt dat deze methode door circa zeventig procent van de gemeenten wordt gehanteerd.

¹⁴ Groot en Budding 1998, blz. 61.

¹⁵ Groot en Budding 1998, blz. 62.

Omdat gehanteerde methoden vaak deels zijn gebaseerd op aannamen is het van belang dat een gemeente periodiek nagaat of de gebruikte methode nog voldoet. Men kan dan bijvoorbeeld nagaan of aannamen nog actueel zijn of dat deze aanpassing behoeven. Daarnaast kan het zo zijn dat bepaalde kostenplaatsen na verloop van tijd niet meer worden gebruikt.

COMPENSABELE BTW

De BTW kan een kostenpost zijn voor gemeenten. Dat ligt aan de positie die zij inneemt bij de verkoop van goederen en diensten. In sommige gevallen is de gemeente een *ondernemer*. Hiervan is sprake wanneer met regelmaat prestaties worden verricht in het economisch verkeer waar een vergoeding tegenover staat.¹⁶ Wanneer een gemeente optreedt als ondernemer brengt zij de kopende partij BTW in rekening. De gemeente kan op haar beurt de betaalde BTW terugvorderen van de Belastingdienst (op dezelfde wijze als ondernemingen dit doen).

In veel gevallen treedt de gemeente echter niet op als ondernemer, maar in juridische termen als *niet-ondernemer* of *overheid*. Wanneer een gemeente werkzaamheden uitvoert zonder dat zij hierbij concurrentie aangaat met (andere) ondernemers is over het algemeen sprake van een *overheidprestatie*. Wanneer de gemeente wel in concurrentie treedt met andere ondernemers, maar geen vergoeding vraagt is sprake van een *niet-ondernemersprestatie*. In deze gevallen wordt geen BTW in rekening gebracht aan afnemers van diensten (zie box 1 voor voorbeelden).¹⁷ De gemeente kan de BTW die is betaald bij inkoop aan dergelijke diensten niet terugvorderen via de Belastingdienst. De BTW is in dit geval een kostenpost voor de gemeente.

Omdat het hierdoor relatief duur was voor gemeenten om taken uit te besteden is in 2003 het BTW-compensatiefonds geïntroduceerd.¹⁸ Een gemeente kan nu voor de taken die zij uitvoert als niet-ondernemer of overheid de BTW die zij betaalt (de 'compensabele' BTW) terugvorderen via het BTW-compensatiefonds.

Het BTW-compensatiefonds wordt gevoed met geld uit het gemeentefonds.¹⁹ De uitkering uit het gemeentefonds is dus gedaald. Daarom mogen gemeenten de compensabele BTW (net als vóór de invoering van het BTW-compensatiefonds) meenemen als kosten bij de bepaling van de kostendekking van de tarieven.

¹⁶ Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003, blz.22, Wet op de Omzetbelasting 1968, artikel 7.

¹⁷ Over het door afnemers te betalen tarief wordt geen btw betaald. Wel kan de gemeente de BTW die zij betaalt meenemen bij het bepalen van de kostprijs, zie verder deze paragraaf.

¹⁸ Zie Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003 voor verdere informatie.

¹⁹ De algemene uitkering uit het gemeentefonds is de belangrijkste bron van vrij besteedbare inkomsten voor veel gemeenten.

In de gemeentelijke begroting dienen lasten echter wel ‘netto’ te worden vermeld, dus zonder de compensabele BTW. Bij gemeenten die de compensabele BTW meenemen in de kostprijsbepaling van bestemmingsheffingen en die uitgaan van volledige kostendekking lijkt het daarom in de begroting alsof geraamde baten hoger zijn dan geraamde lasten.

Voor de taken die de gemeente uitvoert als ondernemer brengt zij net als voor de introductie van het BTW-compensatiefonds BTW in rekening. Op dit gebied is met de komst van het BTW-compensatiefonds niets veranderd.²⁰

Box 1 Voorbeelden van gemeente als ondernemer en niet-ondernemer

Gemeente als ondernemer:

Bedrijven kunnen in veel gemeenten kiezen om het afval te laten verwijderen door de gemeente of door een particulier bedrijf. De gemeente treedt in dit geval op als ondernemer. Zij concurreert met particuliere instellingen. De gemeente zal dan ook BTW in rekening brengen aan het bedrijf. De BTW die zij betaalt aan derden is niet compensabel in het kader van het BTW-compensatiefonds.

Gemeente als overheid of niet-ondernemer

Het is wettelijk vastgelegd dat de gemeente verantwoordelijk is voor de inzameling en het beheer van huishoudelijk afval.²¹ Inzameling van huishoudelijk afval is daarmee een overheidsprestatie. De gemeente kan geen BTW in rekening brengen bij de burgers, maar mag de zelf betaalde BTW wel meenemen in de tariefbepaling. De betaalde BTW kan worden teruggevorderd via het BTW-compensatiefonds.

VOORZIENINGEN EN RESERVES

De baten uit een bestemmingsheffing en de te dekken lasten kunnen jaarlijks fluctueren. Sterke fluctuaties zouden er voor kunnen zorgen dat tarieven bij volledige kostendekking van jaar tot jaar sterk stijgen of dalen. Omdat sterke fluctuaties niet gewenst zijn, kunnen gemeenten deze opvangen via een egalisatievoorziening.

In 2004 zijn er nieuwe voorschriften van kracht geworden ten aanzien van de gemeentelijke begroting (Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten, BBV). Hierin wordt onder meer een scherp onderscheid gemaakt tussen voorzieningen en reserves. In het BBV is vastgelegd dat de bestemming van voorzieningen vastligt. Er is sprake van een reserve wanneer de bestemming van het

²⁰ Zie voor een verdere uitleg Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003.

²¹ Wet Milieubeheer artikel 10.21 en 10.22.

geld nog kan worden veranderd.²² Voorzieningen worden gevoed met geld dat de gemeente heeft ontvangen voor een bepaald doel. Wanneer in een jaar de lasten lager zijn dan de baten kan het overschot worden toegevoegd aan de egalisatievoorziening van de betreffende dienst. Er zijn echter nog andere voorwaarden. Er mag een voorziening worden ingesteld indien de uiteindelijke uitgave vooraf kwantificeerbaar is. Er moet een berekening zijn van de uiteindelijke lasten waarvoor de voorziening bestaat. Daarnaast geldt de eis dat moet worden aangetoond dat de lasten van de dienst plus de eventueel ervoor te maken investering overeenkomen met het bedrag van de voorziening.

Wanneer een gemeente geld uit een bestemmingsheffing opzij zet in een egalisatievoorziening dan heeft dit mogelijk als voordeel dat het geld gebruikt gaat worden waarvoor het in de eerste plaats werd geïnd. Geld in een egalisatievoorziening afvalstoffenheffing kan bijvoorbeeld worden gebruikt om een nieuwe vuilniswagen aan te schaffen.

De gemeente is echter niet verplicht dit via een voorziening te regelen. Een gemeente kan er ook voor kiezen schommelingen op te vangen via de algemene reserve. Veelal wordt er voor gekozen schommelingen uit heffingen met relatief lage baten op te vangen via de algemene reserve. Het is echter ook toegestaan om fluctuaties in het rioolrecht en de afvalstoffenheffing op te vangen via de algemene reserve. Het is in dat geval echter lastig voor bijvoorbeeld de raad om zicht te krijgen op de omvang van de algemene middelen die zijn gebruikt om kosten te dekken die ook via bestemmingsheffingen zouden kunnen zijn gedekt.²³ Een gemeente die er voor kiest om fluctuaties op te vangen via de algemene reserve zou dan ook jaarlijks moeten vermelden wat de feitelijke kostendekking is geweest van bestemmingsheffingen en welke middelen er voor elke heffing zijn onttrokken of toegevoegd aan de algemene reserve. Omdat baten en lasten op rekeningbasis fluctueren is het tevens raadzaam dit voor een aantal jaar te vermelden.

COMPLICATIES RIOLERING

De kostenontwikkeling van de riolering is een complex onderwerp. Gemeenten zijn verplicht een Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP) op te (laten) stellen. De complexiteit komt vooral doordat de waarde van de riolering niet volledig op de balans is vermeld en daardoor niet direct als kostenpost te vinden is (zie box 2).

²² Staatsblad 2003 nr. 27, blz. 36.

²³ Wanneer overschotten of tekorten op rekeningbasis worden opgevangen via voorzieningen blijkt uit de mutatie van deze voorzieningen of er algemene middelen worden gebruikt om kosten te dekken. Deze mutatie is niet zichtbaar wanneer, zoals in Eemsmond, alles wordt opgevangen via de algemene reserve.

In het GRP leggen gemeenten onder meer vast welke investeringen zullen worden gedaan (in verband met uitbreiding of vervanging van het riool), welke kosten zijn gemoeid met onderhoud, op welke wijze wordt afgeschreven en op welke wijze de kosten worden verhaald. Hierbij worden aannamen gedaan ten aanzien van bijvoorbeeld rente, investeringskosten en aantal huishoudens (heffingseenheden). Omdat bijvoorbeeld de kosten van een investering vaak anders uitvallen dan geraamd, zal jaarlijks moeten worden nagegaan in hoeverre de ontwikkelingen in de pas lopen met het GRP. Gebeurt dit niet, dan kan de gemeente het zicht verliezen op bijvoorbeeld de mate van kostendekkendheid.

Box 2 De kosten van riolering

Het is lastig om zicht te krijgen op de kosten van de riolering voor gemeenten. Dit komt onder meer doordat vaak een deel van de riolering niet terug te vinden is op de balans van de gemeente. Wanneer de riolering voor het eerst wordt aangelegd wordt dit niet geactiveerd, maar meestal betaald via de grondexploitatie. Wanneer de riolering moet worden vervangen (gemiddeld na zo'n veertig tot zestig jaar) kunnen de zichtbare kosten opeens sterk stijgen.²⁴

Gemeenten kunnen een vervangingsvoorziening of bestemmingsreserve creëren om deze toekomstige investeringen te bekostigen. Daarnaast kan een gemeente een egalisatievoorziening instellen om schommelingen in baten en lasten op te vangen.

2.4. Tariefbepaling

Naast de kosten spelen nog andere factoren een rol bij de bepaling van de hoogte van de tarieven van bestemmingsheffingen. De gemeente moet bepalen welk beleid zij wil hanteren ten aanzien van de kostendekking van de verschillende bestemmingsheffingen. De geraamde baten uit een bestemmingsheffing mogen niet hoger zijn dan de geraamde lasten, maar wel lager. De gemeente kan bijvoorbeeld besluiten kosten deels uit de algemene middelen te dekken omdat zij de voorziening te duur acht bij volledig kostendekkende tarieven. Of en zo ja welke heffingen kostendekkend worden vastgesteld is een bestuurlijke keuze.

Daarnaast zal een gemeente *efficiënt* willen werken. Een gemeente kan jaarlijks alle tarieven zo willen vaststellen dat in de raming lasten rond bijvoorbeeld bouwvergunningen volledig worden gedekt uit de baten uit bouwleges. Indien de baten uit een heffing echter relatief laag zijn kan het efficiënter zijn om dit niet jaarlijks, maar periodiek uit te voeren. Bij heffingen met lage baten zijn kosten van het jaarlijks

²⁴ Zie Rioned, 2004, blz. 9-10.

doorrekenen van een tarief relatief hoog in vergelijking met de baten. Het is daarom zinvol onderscheid te maken tussen bestemmingsheffingen met hoge baten en met lage baten. Bestemmingsheffingen kunnen worden ingedeeld in groepen:

1. hoge baten en streven naar volledige kostendekking;
2. hoge baten en onvolledige kostendekking;
3. lage baten en streven naar volledige kostendekking;
4. lage baten en onvolledige kostendekking;

De laatste groep kan verder worden opgesplitst. Onvolledige kostendekking betekent dat de dienst (deels) wordt bekostigd via de algemene middelen. Er is wel verschil in de mate waarin dit beslag legt op de algemene middelen. Bij een gelijk kostendekkingspercentage (onder de honderd procent) zijn bijvoorbeeld de middelen die moeten worden toegelegd voor marktgelden geringer dan voor de reinigingsheffingen. Het is daarom zinvol een opsplitsing te maken tussen:

- 4a. lage baten, hoge lasten en onvolledige kostendekking;
- 4b. lage baten, lage lasten en onvolledige kostendekking.

Gemeenten zijn verplicht jaarlijks de inkomsten uit de lokale heffingen te ramen.²⁵ Daarnaast kan de feitelijke kostendekking worden nagegaan. Voor bestemmingsheffingen die kostendekkend worden vastgesteld zal jaarlijks moeten worden nagegaan wat de feitelijke kostendekking is. De noodzaak om aan te tonen dat ramingen realistisch zijn, is bij deze heffingen groter dan bij heffingen waarbij niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking. Door de feitelijke kostendekking jaarlijks vast te stellen kan een gemeente zich indekken tegen rechtzaken van burgers of bedrijven die menen dat tarieven te hoog zijn vastgesteld.

Indien niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking van een heffing, terwijl de baten laag zijn en de lasten hoog, hoeft de gemeente de tarieven niet te bepalen op basis van een kostprijsberekening. Vanwege de hoge lasten moet er echter veel geld worden bijgelegd uit de algemene middelen. Deze middelen hadden ook op een andere wijze kunnen worden ingezet. Het komt de transparantie ten goede wanneer wel jaarlijks duidelijk wordt gemaakt wat de kostendekking is en hoe groot de omvang van de algemene middelen is die wordt ingezet om lasten te dekken.

Wanneer niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking en de baten en lasten laag zijn kan periodiek (bijvoorbeeld één keer per collegeperiode) in plaats van jaarlijks de kostendekking worden berekend. De gemeente krijgt dan een beeld van de mate

²⁵ BBV, artikel 10.

waarin algemene middelen worden gebruikt ter dekking van de kosten. Dit komt de transparantie ten goede.

2.5. Conclusie

Voor bestemmingsheffingen geldt dat de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten. De gemeente dient daarom zicht te hebben op zowel de directe kosten (de kosten die direct verband houden met een product) als de indirecte kosten (de kosten van bijvoorbeeld huisvesting). Gemeenten hebben een zekere vrijheid om bepaalde kosten al dan niet door te berekenen in het tarief.

Er zijn veel methoden om indirecte kosten door te berekenen. Deze verschillen onder meer in complexiteit. Een complexere methode is echter niet altijd beter is. Wanneer een minder gedetailleerde methode min of meer eenzelfde toerekening geeft als een gedetailleerdere dan kan de eerste de voorkeur hebben omdat dit doelmatiger is aangezien de gedetailleerdere methoden over het algemeen duurder zal zijn.

Bij de vaststelling van de tarieven van bestemmingsheffingen spelen echter niet alleen de kosten een rol. Een gemeente moet vaststellen welk beleid zij hanteert ten aanzien van kostendekking. Een gemeente kan bijvoorbeeld kiezen om voor alle heffingen te streven naar volledige kostendekking, maar dit hoeft niet. Het is wel van belang dat er beleid bestaat. Bij onvolledige kostendekking legt de gemeente geld toe op voorzieningen uit de algemene middelen. Deze hadden ook op een andere wijze kunnen worden ingezet. Het is van belang dat de gemeenteraad hier inzicht in heeft.

Een gemeente zal de vaststelling ook op een efficiënte manier willen uitvoeren. Wanneer de baten uit een bestemmingsheffing hoog zijn in vergelijking met andere bestemmingsheffingen is het aan te bevelen om tarieven jaarlijks vast te stellen op basis van een nieuwe kostenraming. Voor tarieven van bestemmingsheffingen met lage baten kan het efficiënter zijn wanneer deze trendmatig worden verhoogd.

In alle gevallen zal de gemeente moeten aangeven hoe hoog de geraamde baten en lasten zijn en de feitelijke kostendekking berekenen. Bij kostendekkende heffingen is het raadzaam dit jaarlijks te bepalen. Bij heffingen die niet kostendekkend zijn kan de berekening van de feitelijke kostendekking periodiek worden uitgevoerd.

3. Kostentoedeling en tariefbepaling in Eemsmond

3.1. Algemeen

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de kostprijsberekening en de tariefbepaling in Eemsmond. Allereerst wordt kort beschreven wat de hoofdlijnen zijn bij de tariefbepaling in Eemsmond. Vervolgens wordt besproken hoe de gemeente omgaat met directe en indirecte kosten. Daarna wordt nader in gegaan op de kostprijsberekening en tariefbepaling van de reinigingsheffingen (reinigingsrecht en afvalstoffenheffing), het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten.

3.2. Hoofdlijnen

Over het algemeen is de programmabegroting van een gemeente dé plek waar een gemeente kan weergeven welke uitgangspunten worden gehanteerd bij het vaststellen bestemmingsheffingen. De gemeente Eemsmond heeft in haar financiële verordening vastgelegd dat in de paragraaf lokale heffingen van de programmabegroting in ieder geval de kostendekkendheid van bestemmingsheffingen aan de orde komt.²⁶ In de programmabegroting van 2007 ontbreekt deze informatie grotendeels. Er wordt alleen vermeld dat er voor het rioolrecht wordt gestreefd naar volledige kostendekking en dat dit in 2007 (nog) niet wordt gerealiseerd. Voor de overige heffingen is geen informatie opgenomen ten aanzien van de uitgangspunten en te realiseren kostendekking. Uit gesprekken met betrokken ambtenaren blijkt dat de gemeente wel uitgangspunten heeft.²⁷ Deze worden hier kort besproken.

De gemeente Eemsmond heeft lange tijd het beleid gehad om tarieven van bestemmingsheffingen niet kostendekkend vast te stellen. Dit uitgangspunt geldt nog steeds voor de reinigingsheffingen, de (bouw)leges en de lijkbezorgingsrechten.²⁸ Voor het rioolrecht wordt sinds enkele jaren wel gestreefd naar volledige kostendekking.

Voor alle heffingen geldt dat de kostendekkendheid in principe wordt bepaald voor de gehele verordening en niet voor afzonderlijke onderdelen. Wanneer de gemeente echter na wil gaan wat de kostendekking is en tarieven hier op wil aanpassen wordt wel een opsplitsing gemaakt naar verschillende onderdelen.

²⁶ Financiële verordening Eemsmond, artikel 16, lid 1.

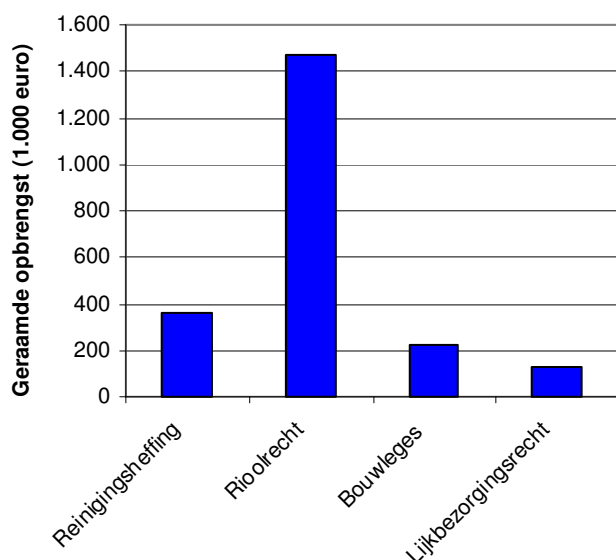
²⁷ Deze zijn niet terug te vinden in gemeentelijke nota's.

²⁸ Er is volgens de betrokken medewerker (nog) niet bepaald naar welk kostendekkingspercentage wordt gestreefd.

De leges, het reinigingsrecht en de lijkbezorgingsrechten worden trendmatig verhoogd. Voor de afvalstoffenheffing geldt een iets complexer uitgangspunt: de mutatie is afhankelijk van het bedrag dat de gemeente minder ontvangt als compensatie voor de wegvallende OZB voor gebruikers van woningen. Het rioolrecht wordt vastgesteld op basis van het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP).

In figuur 1 zijn de geraamde baten weergegeven uit de onderzochte bestemmingsheffingen in de gemeente Eemsmond. De baten uit het rioolrecht zijn met 1,47 miljoen euro veruit het hoogst. De baten uit de reinigingsheffingen zijn beduidend lager (361 duizend euro). Dit komt doordat een relatief groot deel van de lasten rond afvalverwijdering en -verwerking worden gedekt uit de algemene middelen. De baten uit de bouwleges en lijkbezorgingsrechten zijn met respectievelijk 225 duizend euro en 129 duizend euro lager.

Figuur 1 Geraamde baten uit de onderzochte bestemmingsheffingen in 2007



Bron: programmabegroting gemeente Eemsmond 2007, paragraaf lokale heffingen

De compensabele BTW wordt meegenomen bij de kostprijsberekening. Omdat de lasten in de begroting zonder compensabele BTW dienen te worden vermeld kan het lijken alsof de geraamde baten hoger zijn dan de geraamde lasten (zie paragraaf 2.3). In Eemsmond is dit het geval bij de reinigingsheffing.

Veel gemeenten hanteren egalisatievoorzieningen om te voorkomen dat tarieven van het rioolrecht en de afvalstoffenheffing sterk schommelen als gevolg van bijvoorbeeld nieuwe investeringen. De gemeente Eemsmond heeft er echter voor gekozen schommelingen op te vangen via de algemene reserve. De wet staat dit toe. Het is hierdoor echter wel lastig om te achterhalen in welke mate er algemene middelen zijn

gebruikt om kosten te dekken die ook via bestemmingsheffingen zouden kunnen zijn gedekt. Het zou de transparantie vergroten wanneer expliciet wordt vermeld wat de feitelijke kostendekking is geweest van elke bestemmingsheffing en welke middelen er voor elke heffing zijn onttrokken of toegevoegd aan de algemene reserve. Omdat baten en lasten op rekeningbasis fluctueren is het tevens raadzaam dit voor een aantal jaar te vermelden. Zo'n overzicht ontbreekt in de begroting 2007.

In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de methode om kosten door te rekenen en worden bovenstaande hoofdlijnen uitgewerkt per heffing.

3.3. Directe en indirecte kosten

Hoewel de kostprijs niet direct van belang is bij de bepaling van de tarieven van de meeste bestemmingsheffingen berekent de gemeente Eemsmond wel welke kosten worden gemaakt voor de verschillende producten. Zij moet immers weten waar middelen aan worden besteed. Daarnaast is het van belang om desgevraagd aan te kunnen tonen dat ramingen realistisch zijn en dat geraamde baten niet hoger zijn dan geraamde lasten.

De gemeente verantwoordt de directe kosten van de verschillende producten rechtstreeks op het betreffende product. Bij de indirecte kosten kan dit niet, deze kosten moeten worden toegerekend aan de verschillende producten. De gemeente Eemsmond maakt hierbij gebruik van een kostenplaatsmethode (zie paragraaf 2.3).

De methode die de gemeente gebruikt om te bepalen welke directe en indirecte kosten kunnen worden toegerekend aan de diverse producten is al diverse keren doorgelicht door de gemeente. De gemeente zoekt naar een efficiënte manier om kosten door te berekenen die ook realistisch is.

In het verleden werd in de gemeente tijdgeschreven: medewerkers hielden bij hoeveel tijd ze besteedden aan welk product. Uit een onderzoek bleek dat de werkelijk geschreven tijd vaak afweek van de geraamde tijd en dat er afdelingen zijn waar tijdschrijven eigenlijk niet relevant is voor de kostentoerekening. Men kwam toen tot de conclusie dat het tijdschrijven niet heel goed werkte. Kosten worden nu doorberekend op basis van op ervaring gemaakte inschattingen van het aantal uren dat aan de verschillende producten wordt besteed. Wanneer er grote afwijkingen worden verwacht (meer dan tien procent) moet dat worden doorgegeven zodat ramingen kunnen worden aangepast. Deze handelswijze blijkt echter ook niet optimaal te zijn waardoor nu wordt overwogen om op afdelingen waar dit relevant is het tijdschrijven weer in te voeren.

Momenteel wordt de gebruikte kostenplaatsmethode doorgelicht door de gemeente. Het systeem is vrij ingewikkeld.²⁹ Een simpeler systeem zou volgens betrokken ambtenaren mogelijk de voorkeur verdienen. Daarnaast wordt nagegaan of de gebruikte methode nog actueel is. Er zijn bijvoorbeeld mogelijk kostenplaatsen in gebruik die niet meer nodig zijn en verdeelsleutels die aanpassing behoeven.

3.4. Reinigingsheffingen

Eemsmond kent een reinigingsrecht en een afvalstoffenheffing (tezamen de reinigingsheffingen). De afvalstoffenheffing was tot 2007 op nul gezet. Huishoudens betalen sinds 2007 wel een bedrag voor de afvalstoffenheffing. Bedrijven betalen reinigingsrecht indien zij de gemeente de afvalinzameling laten uitvoeren. Bedrijven mogen echter ook een andere partij inschakelen voor de afvalinzameling. In dat geval betalen zij geen reinigingsrecht.

In figuur 2 is weergegeven welke tarieven in Eemsmond en een aantal andere qua inwoner aantal vergelijkbare Groningse gemeenten worden betaald voor de reinigingsheffing in 2007. Een meerpersoonshuishouden in Eemsmond betaalt 24 euro per jaar in 2007. Dit is een laag bedrag in vergelijking met de andere gemeenten (het laagste van heel Nederland).³⁰ Dit komt onder meer doordat een groot deel van de lasten van afvalverwerking wordt gedekt uit de algemene middelen. De baten uit de reinigingsheffingen bedragen circa 361.000 euro in 2007.³¹ De lasten van afvalverwijdering en -verwerking bedragen volgens CBS-cijfers circa 2,5 miljoen in de gemeente Eemsmond.³² De kostendekking kan echter niet worden afgeleid uit deze gegevens. Dit komt doordat gemeenten de compensabele BTW mee mogen nemen als te dekken kosten bij de bepaling van het tarief, en de lasten moeten berekenen exclusief compensabele BTW (zie paragraaf 2.3).

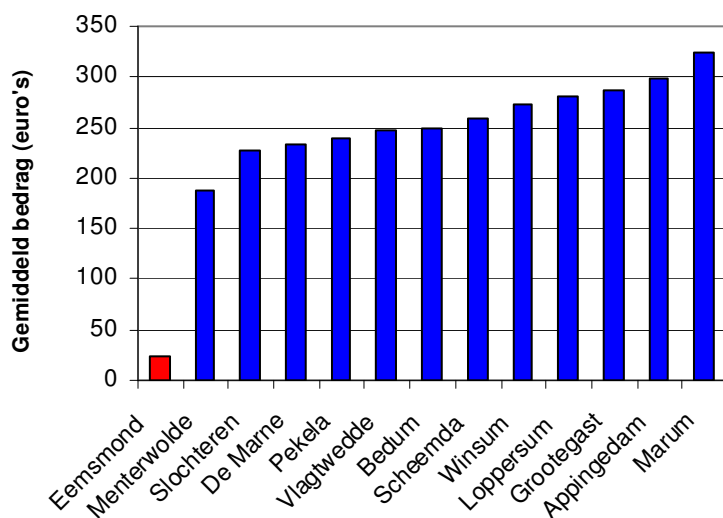
²⁹ Het gebeurt bijvoorbeeld dat er kosten worden doorgerekend van kostenplaats a naar kostenplaats b. Kostenplaats b rekent vervolgens weer kosten door naar a, waar een deel van de eerder door a aan b doorgerekende kosten weer bij in zitten.

³⁰ Zie Atlas van de Lokale Lasten 2007, blz. 48.

³¹ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale heffingen.

³² www.cbs.nl, statline.

Figuur 2 Afvalstoffenheffing meerpersoonshuishouden 2007



Bron: Coelo 2007

De gemeente bepaalt de kostendekking van het gehele product afvalverwijdering en -verwerking en niet voor afzonderlijke onderdelen. Wanneer de gemeente wel de kostendekking wil weten voor alleen de afvalstoffenheffing dan gaat men er van uit dat de dekking van het reinigingsrecht honderd procent is. Vervolgens kan worden berekend wat de dekking is van de afvalstoffenheffing.

Het is volgens de gemeente niet goed mogelijk een afzonderlijke kostendekking te bepalen, omdat het lastig is een scherpe scheiding te bepalen tussen de kosten gemaakt voor inzameling en verwerking huishoudelijk afval en inzameling en verwerking bedrijfsafval. Dit komt bijvoorbeeld doordat het bedrijfsafval tegelijk met het huishoudelijk afval wordt opgehaald.

Bij de bepaling van de tarieven van het reinigingsrecht wordt gepoogd marktconforme tarieven vast te stellen. Het is nadrukkelijk niet de bedoeling om onder de marktprijs te werken. Wanneer de tarieven onder de marktprijs worden vastgesteld zullen meer bedrijven hun afval laten inzamelen door de gemeente. Dit vergt nieuwe investeringen die extra kapitaallasten met zich meebrengen. De gemeente zou bijvoorbeeld bij een nieuwe inzamelwagen moeten aankopen. Omdat de kapitaallasten hierdoor stijgen zouden de reinigingsheffingen ook moeten stijgen om de kosten te dekken. De gemeente vindt dit ongewenst.

Voor de afvalstoffenheffing geldt een andere situatie. In 2001 is door het college voorgesteld om het deel van de lasten van de afvalverwerking dat werd gedekt uit de toenmalige afvalstoffenheffing voortaan te dekken uit de OZB. De raad is hier mee akkoord gegaan. In dat jaar is de afvalstoffenheffing op nul gezet en zijn de OZB-tarieven extra verhoogd. Tot 2007 is deze situatie gehandhaafd. In 2006 is de

mogelijkheid om extra middelen te genereren via de OZB sterk ingeperkt door het Rijk. Eén van de tarieven (OZB voor gebruikers van woningen) is afgeschaft en de overige tarieven zijn aan maxima gebonden. In 2006 ontvingen de gemeenten via de algemene uitkering uit het gemeentefonds volledige compensatie voor de inkomsten die zij misliepen door afschaf van het gebruikersdeel van de OZB op woningen. Vanaf 2007 wordt deze compensatie afgebouwd (over een periode van circa 20 jaar). De gemeente Eemsmond ontving, net als andere gemeenten, in 2007 minder compensatie voor het weggefallen deel van de OZB. Besloten is om dit deel te dekken via de afvalstoffenheffing. Ook de komende jaren zal de stijging van de afvalstoffenheffing gekoppeld zijn aan de teruglopende compensatie.

Uit het voorgaande blijkt dat aan de jaarlijkse vaststelling van de reinigingsheffingen geen kostprijsberekening ten grondslag ligt. De gemeente houdt wel bij hoe hoog de lasten zijn. Er is echter in het verleden besloten dat een (groot) deel van de kosten van afvalverwijdering en -verwerking wordt gedekt uit de opbrengsten uit de OZB. Het is daarom niet noodzakelijk om tarieven vast te stellen op basis van een kostprijsberekening (zie paragraaf 2.4). Omdat de kostendekking laag is zal de gemeente met een trendmatige verhoging van de tarieven blijven voldoen aan de wettelijke eis dat de geraamde baten de geraamde lasten niet mogen overstijgen.

Het uitgangspunt bij de vaststelling van de afvalstoffenheffing (wegvallende OZB-compensatie dekken) ligt niet direct voor de hand. De gemeente heeft als uitgangspunt dat de kosten van afvalverzameling en -verwijdering in eerste instantie via de opbrengsten OZB moeten worden betaald. Omdat de overgebleven OZB-tarieven zijn gemaximeerd is het lastiger geworden om kosten op deze wijze te dekken.

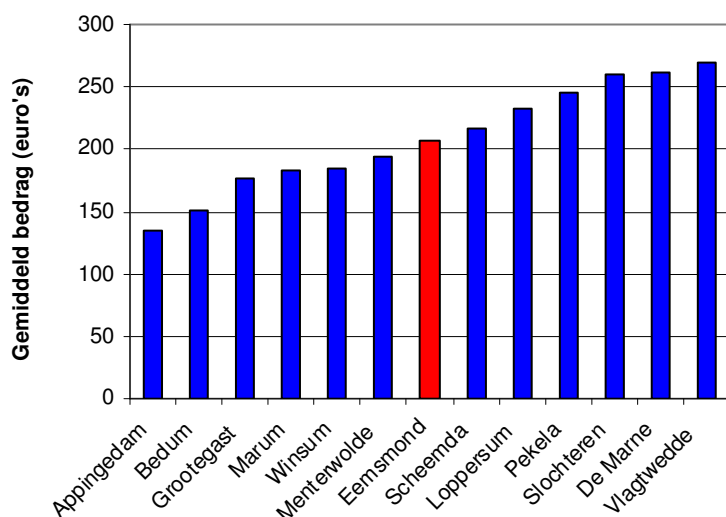
3.5. Rioolrecht

In figuur 3 is te zien welk bedrag meerpersoonshuishoudens in een aantal qua inwonertal vergelijkbare Groningse gemeenten betalen voor het rioolrecht. Het bedrag in Eemsmond ligt precies tussen dat van de geselecteerde gemeenten. Een huishouden betaalt 206 euro.³³ De hoogte van tarieven zegt echter weinig over de kosten die een gemeente maakt voor de riolering. De kostendekking verschilt tussen gemeenten: een aantal gemeenten dekt een deel van de kosten uit de algemene middelen. Maar ook wanneer alle gemeenten volledige kostendekking zouden kennen, betekent dit niet dat alle gemeenten dezelfde kostenposten dekken uit het rioolrecht. Gemeenten hebben enige vrijheid om bepaalde kosten al dan niet via het rioolrecht te bekostigen. Daarnaast is maar een deel van de kapitaallasten rond riolering te vinden in de begroting (zie paragraaf 2.3).

³³ Zowel de gebruikers als de eigenarenheffing zijn 103 euro.

De geraamde opbrengst uit het rioolrecht is in 2007 circa 1,5 miljoen euro.³⁴ De geraamde lasten bedragen ook circa 1,5 miljoen euro. De kostendekking kan echter niet worden afgeleid uit deze gegevens. Dit komt doordat gemeenten de compensabele BTW mee mogen nemen als te dekken kosten bij de bepaling van het tarief, en de lasten moeten berekenen exclusief compensabele BTW (zie paragraaf 2.3).

Figuur 3 Rioolrecht meerpersoonshuishouden 2007 (eigenaren + gebruikerstarief)



Bron: Coelo, 2007

Gemeenten hebben de vrijheid om eigenaren, gebruikers of beiden te laten betalen voor het rioolrecht.³⁵ De gemeente Eemsmond heeft er voor gekozen om zowel eigenaren als gebruikers van woningen en bedrijfspanden een heffing op te leggen. Deze keuze is gemaakt voor de herindeling in 1990. Twee van de voormalige gemeenten dekten de kosten rond riolering uit de OZB. Toen de gemeenten te kampen kregen met financiële krapte is een rioolrecht geïntroduceerd. De OZB werd destijds geheven van gebruikers en eigenaren van woningen, en daarom werd besloten ook het rioolrecht te heffen van gebruikers en eigenaren. Deze opsplitsing is na de herindeling gehandhaafd. De tarieven voor gebruikers en eigenaren zijn gelijk.

³⁴ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale heffingen.

³⁵ Door een recente uitspraak van het Hof van Arnhem gaat dit mogelijk veranderen. Het Hof oordeelde dat wanneer een gemeente of alleen gebruikers of eigenaren van woningen aanslaat, zij niet voldoet aan het evenredigheidsprincipe (Hof van Arnhem LJN: BA3469 - 16 april 2007). De gemeente waartegen het proces was aangespannen is tegen de uitspraak in beroep gegaan.

Het rioolrecht wordt jaarlijks mede bepaald aan de hand van het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP) dat één keer in de vier jaar wordt vastgesteld. In het GRP wordt uitgewerkt welke investeringen nodig zullen zijn ten aanzien van riolering in de gemeente, welke kosten dit veroorzaakt en welke gevolgen dit heeft voor het rioolrecht. Het meest recente GRP van Eemsmond stamt uit 2005. Het rioolrecht wordt bepaald op basis van de lasten volgens het product Riolen in de gemeentelijke boekhouding. De jaarlijkse kosten (investeringen) op grond van het GRP worden doorberekend in het tarief van de rioolrechten en komen bovenop een trendmatige verhoging.

Veel gemeenten kennen een egalisatievoorziening voor de riolering. Via een egalisatievoorziening kan een gemeente schommelingen opvangen in de tarieven. De gemeente Eemsmond heeft er voor gekozen om geen afzonderlijke voorzieningen te treffen, maar schommelingen op te vangen via de algemene reserve. Ook overschotten of tekorten worden opgevangen via de algemene reserve. De gemeente bepaalt aan het eind van het jaar wat de feitelijke baten en lasten zijn. Wanneer bijvoorbeeld blijkt dat kapitaallasten hoger uitvallen dan begroot en de baten uit het rioolrecht niet kostendekkend zijn, wordt het tekort aangevuld via de algemene reserve. Zoals aangegeven in paragraaf 2.3 zijn gemeenten niet verplicht om voorzieningen in te stellen en is de door Eemsmond gekozen methode toegestaan. Het zou de transparantie echter vergroten wanneer in de begroting een overzicht wordt opgenomen van onttrekkingen of toevoegingen aan de algemene reserve voor het product Riolen (zie ook paragraaf 3.2).

3.6. Bouwleges

De tarieven van de bouwleges zijn moeilijk te vergelijken tussen verschillende gemeenten. De tariefstructuur verschilt per gemeente. Vaak bestaat de 'tarieventabel' deels uit een percentage van de bouwkosten, waarbij voor verschillende soorten bouwvergunningen verschillende percentages kunnen worden gehanteerd. Vanwege de slechte vergelijkbaarheid wordt in Box 3 alleen een deel van de tarieventabel van de bouwleges van de gemeente Eemsmond getoond en wordt geen vergelijking gemaakt met andere gemeenten.

Box 3 Deel van de tarieventabel bouwleges gemeente Eemsmond

9.3 Bouwvergunning en kosten welstandstoezicht

(...)

9.3.3 Voor het in behandeling van een aanvraag tot het verkrijgen van een lichte bouwvergunning als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel q van de Woningwet en een reguliere bouwvergunning als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de

Woningwet:	
9.3.3.1 indien de kosten van bouwen, vernieuwen, veranderen of uitbreiden waartoe vergunning wordt verleend, de gehele afwerking inbegrepen, niet meer dan € 908,00 bedragen	24,20
9.3.3.2 indien de kosten meer dan € 908,00 doch niet meer dan €1.816 bedragen	36,25
9.3.3.3 Voor elke € 454,00 bouwkosten meer wordt meer aan leges geheven Een gedeelte van €454,00 wordt daarbij voor €454,00 meegerekend.	5,85
(...)	
9.3.6 Voor het in behandeling van een aanvraag tot het verkrijgen van een bouwvergunning eerste fase, als bedoeld in artikel 56a, tweede lid, van de Woningwet en een reguliere bouwvergunning:	
9.3.3.1 indien de kosten van bouwen, vernieuwen, veranderen of uitbreiden waartoe vergunning wordt verleend, de gehele afwerking inbegrepen, niet meer dan € 908,00 bedragen	16,90
9.3.3.2 indien de kosten meer dan € 908,00 doch niet meer dan €1.816 bedragen	25,45
9.3.3.3 Voor elke € 454,00 bouwkosten meer wordt meer aan leges geheven Een gedeelte van €454,00 wordt daarbij voor €454,00 meegerekend.	4,10

In 2007 bedragen de geraamde baten circa 225 duizend euro,³⁶ de geraamde lasten 135 duizend euro.³⁷ Er geldt opnieuw dat de kostendekking niet kan worden afgeleid uit deze gegevens omdat de compensabele BTW mee wordt genomen bij de bepaling van het tarief, en de lasten moeten worden berekend exclusief compensabele BTW (zie paragraaf 2.3).

³⁶ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale heffingen.

³⁷ www.cbs.nl, statline

De gemeente Eemsmond bepaalt de kostendekking van de leges voor de verordening als geheel en niet voor afzonderlijke onderdelen. Er kan echter wel worden nagegaan wat de kostendekking is van afzonderlijke onderdelen. Dit kan nodig zijn omdat men bijvoorbeeld een deel van de tarieven wil aanpassen, of omdat er vragen zijn met betrekking tot de kostendekking van onderdelen van de verordening.³⁸

Een groot deel van de bouwleges bestaat uit percentages van bouwkosten (zie box 1). Tariefaanpassingen zijn hier dan ook minder nodig dan bij bestemmingsheffingen. Doordat de bouwkosten onder invloed van onder meer de inflatie stijgen, stijgen de baten bij een gelijk aantal en soort aanvragen.

De gemeente is recent voor de bouwleges nagegaan in welke mate ramingen en rekeningcijfers met elkaar overeenkomen en in welke mate de lasten rond de verstrekking van bouwvergunningen worden gedekt uit de bouwleges. Hieruit blijkt dat over het algemeen de baten (in euro's) lager zijn dan de lasten. De lasten schommelen rond de twee à twee en een halve ton, de kostendekking schommelt rond de vijftig en zeventig procent. Het komt echter voor dat de baten veel hoger zijn. Dit is bijvoorbeeld in 2006 het geval door een grote bouwvergunning die toen is verleend aan een bedrijf. De inkomsten uit de bouwleges liggen hierdoor in 2006 twee miljoen euro hoger. Omdat de gemeente geen rekening hoeft te houden met deze incidentele uitschieters levert dit geen problemen op ten aanzien van kostendekking. Op lange termijn wordt immers geen winst gemaakt en zijn tarieven niet kostendekkend. Bovendien kan de gemeente aantonen dat ramingen in de meeste jaren redelijk overeen komen met feitelijke lasten en baten. Wanneer er meer van dit soort uitschieters komen kan het raadzaam zijn een reserve of voorziening in te stellen. Indien de baten bijvoorbeeld nog twee jaar meer dan een miljoen zijn kan het lastiger zijn voor de gemeente om aannemelijk te maken dat ramingen realistisch zijn. Via een voorziening kan de gemeente er voor zorgen dat de baten uit bouwleges worden om terzake lasten te dekken. Ook kan de gemeente overwegen tarieven en percentages aan te passen.

De bouwleges in de gemeente Eemsmond worden dus niet kostendekkend vastgesteld. De baten zijn relatief laag. In paragraaf 2.4 is aangegeven dat het voor een bestemmingsheffing waarvan de baten, lasten en kostendekking laag zijn, niet nodig is om jaarlijks tarieven vast te stellen op basis van een kostenbepaling. De gemeente moet wel kunnen aantonen dat ramingen realistisch zijn. De gemeente Eemsmond blijkt dit desgevraagd te kunnen³⁹ en loopt op dit gebied in 2007 geen risico voor de

³⁸ De betrokken medewerker heeft stukken laten zien met berekeningen van de kostendekking van bouwleges en leges als geheel.

³⁹ De betrokken medewerker heeft stukken laten zien waar de kostendekking wordt weergegeven.

bouwleges. Een kanttekening is dat de feitelijke kostenontwikkeling nu alleen wordt nagegaan als daar om wordt gevraagd. Het zou transparanter zijn wanneer dit periodiek wordt gedaan. Dit geeft enig inzicht in de omvang van de algemene middelen die wordt toegelegd op de leges en is voor de gemeente een manier om na te gaan of bijvoorbeeld ramingen nog realistisch zijn.

3.7. Lijkbezorgingsrechten

Ook de lijkbezorgingsrechten vormen een complex geheel. Gemeenten kunnen bijvoorbeeld verschillende tarieven hanteren voor het grafrecht voor graven en voor urnen. Daarnaast varieert bijvoorbeeld het aantal jaren waarvoor men recht krijgt op een graf door de betaling van grafrecht. In figuur 4 wordt het grafrecht vergeleken dat men in diverse gemeenten betaalt voor grafrecht voor een persoon van twaalf jaar of ouder. De tarieven zijn echter niet goed vergelijkbaar. Loppersum, Menterwolde, De Marne, en Grootegast kennen een grafrecht voor onbepaalde tijd, de overige gemeenten voor dertig jaar of minder. Wanneer deze periode is verstreken moet opnieuw grafrecht worden bepaald wanneer betrokkenen willen dat het graf in stand wordt gehouden.

In figuur 5 staat een overzicht van het begraafrecht voor een persoon van twaalf jaar of ouder. Ook voor de lijkbezorgingsrechten geldt echter dat een lager tarief niet altijd betekent dat er lagere kosten worden gemaakt. Ook voor deze tarieven geldt dat de kostendekking verschilt tussen gemeenten en dat er verschil is tussen gemeenten in de kosten die al dan niet worden toegerekend aan dit product. Uit figuur 4 en 5 blijkt dat het grafrecht in Eemsmond iets onder het midden ligt en het begraafrecht iets boven het midden ligt van vergelijkbare gemeenten. Het grafrecht in Eemsmond bedraagt 618 euro voor een periode van dertig jaar en het begraafrecht bedraagt 567 euro (beide bedragen voor een persoon ouder dan twaalf jaar)

De geraamde baten bedragen in 2007 circa 129 duizend euro,⁴⁰ de geraamde lasten 513 duizend euro.⁴¹ Ook hier geldt dat de kostendekking niet kan worden afgeleid uit deze gegevens omdat de compensabele BTW mee wordt genomen bij de bepaling van het tarief, en de lasten moeten worden berekend exclusief compensabele BTW (zie paragraaf 2.3).

De kostendekking van de lijkbezorgingsrechten wordt in de gemeente Eemsmond in principe bepaald voor de gehele verordening. Tarieven worden over het algemeen trendmatig verhoogd. Zoals in iedere gemeente is het soms nodig om een nauwkeurigere aanpassing van de tarieven toe te passen. In dat geval wordt gekeken

⁴⁰ Programmabegroting 2007, paragraaf lokale heffingen.

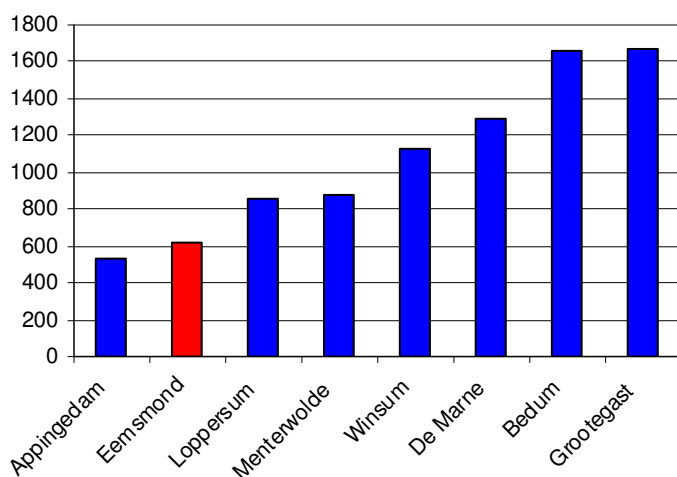
⁴¹ www.cbs.nl, statline

naar de kosten en kostendekking van de afzonderlijke onderdelen van de verordening. Er wordt dan bijvoorbeeld bepaald hoe hoog de lasten voor de gemeente zijn rond begraven en onderhoud van graven afzonderlijk.⁴²

De tarieven zijn in het verleden een aantal keren aangepast. De gemeente kende vanaf de herindeling in 1990 afzonderlijke tarieven voor de lijkbezorgingsrechten in de verschillende kernen. Wanneer iemand in Usquert werd begraven betaalden de naasten bijvoorbeeld een ander bedrag dan wanneer iemand in Warffum werd begraven. De tarieven zijn na een aantal jaren gelijk getrokken. Er is toen voor gekozen om bedragen vast te stellen die lagen tussen de oude tarieven van de verschillende kernen. De tarieven zijn op dat moment dus niet vastgesteld op kostendekkend niveau.

In 2004 is een onderzoek uitgevoerd naar de kostendekking van de tarieven. De in Eemsmond gehanteerde tarieven waren laag in vergelijking met omliggende gemeenten en bleken niet kostendekkend te zijn. In 2005 en 2006 zijn de tarieven daarom relatief sterk verhoogd. In 2006 is nogmaals gekeken naar de kostendekking. Hier zijn nog enkele wijzigingen uit voortgekomen. Dit heeft geleid tot nog een verhoging van enkele tarieven in 2007.

Figuur 4 Grafrecht voor periode van 30 jaar (persoon boven 12 jaar) 2007⁴³

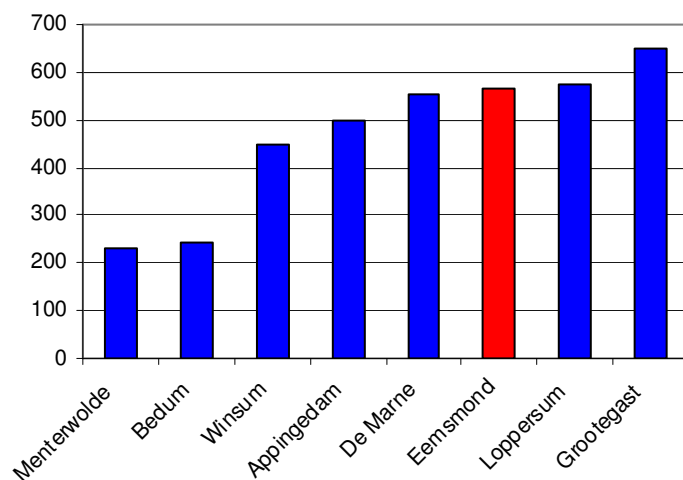


Bron: Coelo, 2007

⁴² De kostendekking van afzonderlijke onderdelen kan verschillen.

⁴³ Aangezien Loppersum, Menterwolde, De Marne, en Grootegast geen grafrecht voor dertig jaar kennen, zijn voor deze gemeenten de rechten van een graf voor onbepaalde tijd weergegeven.

Figuur 5 Begraafrecht (persoon boven 12 jaar) 2007



Bron: Coelo, 2007

De tarieven van de lijkbezorgingsrechten zijn dus wel verhoogd maar worden niet kostendekkend vastgesteld.⁴⁴ Voor de lijkbezorgingsrechten geldt dat de baten laag zijn (zie paragraaf 3.2). De baten en lasten kunnen van jaar tot jaar fluctueren. Het is daarom wel zaak voor de gemeente om jaarlijks na te gaan wat de feitelijke kostendekking is. Wanneer in een jaar de feitelijke kostendekking hoger is dan honderd procent is dat geen probleem zolang in andere jaren de feitelijke baten lager zijn dan de feitelijke lasten. Is dat niet het geval dan zal de gemeente de tarieven naar beneden bij moeten stellen of het risico lopen dat de verordening onverbindend wordt verklaard.

3.8. Conclusie

Het is lastig voor buitenstaanders om de uitgangspunten bij het vaststellen van de bestemmingsheffingen te achterhalen. Deze zijn bijvoorbeeld maar gedeeltelijk vermeld in de paragraaf lokale heffingen van de programmabegroting. Uit gesprekken met betrokkenen blijkt dat de gemeente uiteenlopende uitgangspunten hanteert.

Voor het rioolrecht wordt gestreefd naar kostendekkende tarieven. De tarieven van het rioolrecht worden gebaseerd op de tariefsverhogingen die volgens het GRP nodig zijn. Jaarlijks wordt nagegaan wat de feitelijke baten en lasten zijn.

Voor de reinigingsheffingen, (bouw)leges en lijkbezorgingsrechten is het uitgangspunt dat de baten uit de bestemmingsheffing de lasten niet hoeven te dekken. De jaarlijkse aanpassing van de tarieven van deze bestemmingsheffingen zijn niet direct gebaseerd

⁴⁴ Er is volgens de betrokken medewerker (nog) geen percentage vastgelegd.

op een kostenbepaling. De tarieven worden over het algemeen trendmatig verhoogd. Dit geldt niet voor de afvalstoffenheffing: deze wordt op zo'n wijze vastgesteld dat de baten gelijk zijn aan het bedrag dat de gemeente jaarlijks minder ontvangt als compensatie voor de afschaf van de OZB voor gebruikers van woningen. Dit is een wat afwijkende wijze om de afvalstoffenheffing te bepalen: over het algemeen worden de tarieven, in verband met de hoge lasten, gebaseerd op geraamde lasten.

Voor de jaarlijkse tariefbepaling blijkt de kostprijs dus niet bij alle bestemmingsheffingen een centrale rol te spelen. De gemeente berekent echter wel welke kosten worden gemaakt. Kosten worden doorberekend via een kostenplaatsmethode. Deze methode is al eens doorgelicht en wordt nu weer bekeken. De gemeente streeft naar een eenvoudige maar toch nauwkeurige methode, maar het is lastig een methode te vinden die voldoet aan deze eis.

De gemeente Eemsmond vangt overschotten en tekorten rond de bestemmingsheffingen op via de algemene reserve. Dit is toegestaan. Het is hierdoor wel lastig om te achterhalen in welke mate algemene middelen worden gelegd om de kosten te dekken van producten die ook via bestemmingsheffingen kunnen worden gedekt. Het is daarom raadzaam om in de begroting een overzicht op te nemen van de feitelijke kostendekking van bestemmingsheffingen voor een aantal jaar en mutaties van de algemene reserves als gevolg van toevoegingen en onttrekkingen voor voorzieningen die (deels) worden bekostigd via bestemmingsheffingen.

Voor bestemmingsheffingen met hoge baten en volledige kostendekking is het raadzaam om het tarief te baseren op een jaarlijkse kostprijsberekening (zie paragraaf 2.4). Dit wordt toegepast voor het rioolrecht, een bestemmingsheffing met hoge baten en volledige kostendekking.

Zoals aangegeven in hoofdstuk 2 is het efficiënt om voor bestemmingsheffingen met lage baten en lage lasten de tarieven trendmatig te verhogen. De gemeente Eemsmond past dit toe. De gemeente zal echter wel de feitelijke kostendekkendheid moeten blijven bepalen. Zij zal desgevraagd aannemelijk moeten kunnen maken dat de geraamde baten de geraamde lasten niet overtreffen en dat deze ramingen realistisch zijn. De gemeente Eemsmond kan cijfers overleggen waaruit blijkt dat de bouwleges meerdere jaren niet kostendekkend zijn geweest. De lijkbezorgingsrechten zijn een aantal keren onderzocht op kostendekking. De gemeente kan dus desgewenst aantonen dat ramingen realistisch zijn. Het is raadzaam dat de gemeente periodiek na blijft gaan wat de feitelijke kostendekking is en of de tarieven moeten worden aangepast zodat cijfers voor handen blijven.

4. Conclusies en aanbevelingen

In dit rapport wordt beschreven op welke wijze tarieven in de gemeente Eemsmond tot stand komen en welke rol kostentoe rekening hierbij speelt. Gemeenten heffen belastingen en bestemmingsheffingen. De opbrengsten uit belastingen vloeien naar de algemene middelen en zijn vrij besteedbaar. Voor bestemmingsheffingen geldt dat de geraamde baten niet hoger mogen zijn dan de geraamde lasten van de voorziening waarvoor zij worden geheven. Omdat kostentoe rekening alleen bij bestemmingsheffingen een centrale rol speelt, richt het onderzoek zich op de manier waarop deze tarieven tot stand komen.

De gemeente Eemsmond kent onder meer de volgende bestemmingsheffingen:

- Reinigingsheffing (reinigingsrecht en afvalstoffenheffing);
- Rioolrecht;
- Leges;
- Lijkbezorgingsrechten;
- Marktgeden;
- Liggeld.

In dit rapport is gekeken naar de kostprijsberekening en tariefbepaling van de reinigingsheffingen, het rioolrecht, de bouwleges en de lijkbezorgingsrechten in de gemeente Eemsmond.

In paragraaf 1.2 zijn deelvragen geformuleerd. Deze worden hier beantwoord.

1. Welke eisen kunnen worden gesteld aan methoden voor tariefbepaling?

In hoofdstuk 2 is een algemeen beeld geschetst van de zaken die van belang zijn bij tariefbepaling door gemeenten. De belangrijkste eis voor bestemmingsheffingen is dat geraamde baten niet hoger zijn dan geraamde lasten terzake. Kosten spelen daarom bij alle bestemmingsheffingen een rol. Het betreft hier zowel directe en indirecte kosten.

De *directe* kosten zijn direct gerelateerd aan een dienst (de kosten van het beoordelen van een bouwvergunning, de kapitaallasten van de wagens die het afval inzamelen). Gemeenten hebben enige vrijheid om te bepalen welke kosten al dan niet worden gedekt via een bestemmingsheffing. Welke kosten worden meegenomen is een bestuurlijke keuze. De bestuurlijke vrijheid om kosten al dan niet via een bestemmingsheffing te dekken brengt ook risico's met zich mee: een belastingplichtige kan een erg ruime toedeling aanvechten via de rechterlijke macht. Om dit te controleren zal voor iedere bestemmingsheffing gedetailleerd moeten worden nagegaan welke directe (en indirecte) kosten worden toegerekend en in

hoeverre hier jurisprudentie over bestaat. Dit valt buiten dit onderzoek; in dit onderzoek wordt een algemeen beeld geschetst van de manier waarop tarieven tot stand komen in de gemeente Eemsmond. *Indirecte* kosten zijn bijvoorbeeld huisvesting en automatisering.

Voor het doorberekenen van kosten bestaan verschillende methoden. Deze methoden dienen nader te worden ingevuld door de gebruiker en kunnen zeer complex zijn. Een complexere methode is echter niet altijd beter. Van groter belang is of regelmatig wordt nagegaan of uitgangspunten nog actueel zijn.

Voor de tariefbepaling is, naast de gemaakte kosten, het gemeentelijk beleid ten aanzien van *kostendekking* van belang. Een gemeente kan voor alle bestemmingsheffingen streven naar volledige kostendekking. Dit is echter geen vereiste, een gemeente mag lasten ook dekken uit andere middelen. Wel is het van belang dat de gemeente beleid heeft op dit gebied en dat bekend is of een deel van de lasten uit de algemene middelen wordt gedekt. De algemene middelen hadden immers ook voor andere doelen kunnen worden gebruikt. Het is van belang dat de gemeenteraad hier inzicht in heeft.

Daarnaast zal een gemeente *efficiënt* willen zijn voor wat betreft de tariefstelling. Het is niet voor alle bestemmingsheffingen nodig de tarieven jaarlijks aan te passen op basis van een kostencalculatie. Wanneer de baten uit een heffing laag zijn in vergelijking met de kosten van het verzamelen van alle informatie die nodig is om de kostprijs te berekenen kan het efficiënter zijn om tarieven niet ieder jaar vast te stellen op basis van een nieuwe raming van de kosten, maar om deze trendmatig te verhogen. De gemeente moet echter wel aannemelijk kunnen maken dat ramingen realistisch zijn, ook als tarieven niet kostendekkend zijn. Hiertoe zal zij ondermeer achteraf de feitelijke baten en lasten moeten nagaan. Er worden in dat geval algemene middelen ingezet ter dekking van de kosten, en het gemeentebestuur moet weten welk bedrag wordt toegelegd op het product.

2. Op welke wijze komen tarieven in de gemeente Eemsmond tot stand?

De gemeente Eemsmond hanteert uiteenlopende uitgangspunten voor haar bestemmingsheffingen. De reinigingsheffingen, (bouw)leges en lijkbezorgingsrechten worden niet op kostendekkend niveau vastgesteld, voor het rioolrecht wordt wel gestreefd naar volledige kostendekking.

De gemeente Eemsmond heeft er voor gekozen om de kosten (volgens CBS-cijfers circa 2,5 miljoen) van afvalverwijdering en -verwerking grotendeels te dekken uit de algemene middelen. Bij de jaarlijkse vaststelling van de tarieven van de reinigingsheffingen spelen de kosten geen directe rol. Het reinigingsrecht, het bedrag dat bedrijven betalen die afval laten verwijderen door de gemeente, wordt over het algemeen trendmatig verhoogd. De afvalstoffenheffing, betaald door huishoudens, was

tot 2007 op nul gesteld. In 2007 betalen huishoudens wel een bedrag voor de afvalstoffenheffing. Het tarief is afhankelijk van het bedrag dat de gemeente jaarlijks minder ontvangt van het Rijk als compensatie voor de afschaffing van de OZB voor gebruikers van woningen in 2006.

Ook aan de jaarlijkse vaststelling van de *bouwleges* en *lijkbezorgingsrechten* ligt niet direct een kostprijsberekening ten grondslag. Deze worden over het algemeen trendmatig verhoogd.

Voor het *rioolrecht* wordt wel gestreefd naar volledige kostendekking. Het rioolrecht wordt bepaald op basis van het de kosten volgens het product Riolen in de gemeentelijke begroting en het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP). In het GRP wordt uiteengezet welke investeringen nodig zullen zijn in de toekomst en hoe dit bekostigd wordt. Hiertoe wordt onder andere doorgerekend met welke bedragen het rioolrecht dient te stijgen om kostendekkend te zijn.

Hoewel de kostprijs voor een aantal bestemmingsheffingen dus geen directe rol speelt, bepaalt de gemeente wel hoe hoog de lasten zijn. Hierbij worden ook de indirecte kosten meegenomen. De gemeente hanteert een kostenplaatsmethode om kosten toe te rekenen. De gemeente streeft er naar om de kostentoe rekening wel nauwkeurig, maar niet te ingewikkeld te maken. Het systeem is de afgelopen jaren enkele keren doorgelicht en steeds zijn wijzigingen doorgevoerd.

3. In hoeverre zijn de gebruikte methoden in de gemeente Eemsmond in overeenstemming met de eisen waaraan deze moeten voldoen?

Om iets te zeggen over de mate waarin de door de gemeente Eemsmond gehanteerde methoden om tarieven vast te stellen voldoen aan gestelde eisen is het handig om de algemene indeling van bestemmingsheffingen uit paragraaf 2.4 te gebruiken. De volgende groepen bestemmingsheffingen kunnen worden onderscheiden:

1. hoge baten en streven naar volledige kostendekking;
2. hoge baten en onvolledige kostendekking;
3. lage baten en streven naar volledige kostendekking;
4. lage baten en onvolledige kostendekking;

Waarbij voor 4. geldt dat een nader onderscheid kan worden gemaakt tussen bestemmingsheffingen met hoge lasten en lage lasten:

- 4a. lage baten, hoge lasten en onvolledige kostendekking;
- 4b. lage baten, lage lasten en onvolledige kostendekking.

Voor de reinigingsheffingen geldt dat deze in groep 4a vallen. De lasten zijn hoog, de baten uit de betreffende heffingen en de kostendekking van de verordening zijn laag.

De gemeente is daardoor niet genoodzaakt jaarlijks tarieven vast te stellen op basis van een kostenbepaling. Omdat de geraamde en gerealiseerde baten de lasten niet zullen overschrijden loopt de gemeente geen risico dat de verordening op deze gronden onverbindend kan worden verklaard. De gemeente moet de lasten die niet worden gedekt uit de heffing echter wel dekken uit de algemene middelen. Dit is een bestuurlijke keuze van de gemeente.

Het rioolrecht valt in groep 1. De baten zijn hoog (in 2007 is een bedrag van 1,47 miljoen euro geraamd) en er wordt gestreefd naar kostendekkende tarieven. Het tarief wordt bepaald op basis van kostenberekeningen in het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP). Het GRP geeft aan met welk bedrag het rioolrecht dient te stijgen om kostendekkend te zijn. Daarnaast moet er volgens het GRP jaarlijks worden gecorrigeerd voor inflatie.

De baten uit de *bouwleges* en *lijkbezorgingsrechten* zijn laag (categorie 4b). Bestuurlijk uitgangspunt is dat de baten uit deze heffingen de lasten niet volledig hoeven te dekken. Deze bestemmingsheffing valt daarmee in groep 4b. De gemeente verhoogt beide heffingen in het algemeen trendmatig. Omdat de lasten hoger zijn dan de baten en de lasten laag zijn is dit een efficiënte manier van werken.

De opbrengsten uit de bouwleges blijken incidentele uitschieters te kennen. Daarom is het van belang dat de gemeente bijhoudt wat de feitelijke kostendekking is. De gemeente kan dan aantonen dat de ramingen realistisch zijn. De gemeente Eemsmond kan cijfers laten zien waaruit blijkt dat de feitelijke kostendekking de afgelopen jaren lager is dan zeventig procent.⁴⁵ De bouwleges voldoen daarmee aan de gestelde eisen. Wel is het zo dat wanneer de gemeente vaker geconfronteerd wordt met zeer hoge baten uit de bouwleges het raadzaam is hier een voorziening voor in te stellen. Hiermee kan de gemeente aantonen dat deze leges worden gebruikt om de terzake kosten te dekken.

Het blijkt lastig te zijn om te achterhalen welke uitgangspunten de gemeente Eemsmond hanteert bij het vaststellen van de tarieven van bestemmingsheffingen. In de paragraaf lokale heffingen is alleen informatie opgenomen ten aanzien van de kostendekking van de riolering en niet voor de andere bestemmingsheffingen. Volgens de financiële verordening zou in de paragraaf lokale heffingen wel informatie moeten worden opgenomen ten aanzien van de kostendekking.

De gemeente blijkt bij navraag wel beleid te hebben op het gebied van kostendekking. Ook is het zo dat tarieven over het algemeen op een efficiënte wijze worden vastgesteld. De gemeente kan ook aantonen dat ramingen realistisch zijn. Het is alleen jammer dat dit niet expliciet wordt vermeld in de begroting.

⁴⁵ De betrokken medewerker heeft overzichten laten zien tijdens het gesprek.

Een ander verbeterpunt is dat hoewel de gemeente nu kan aantonen dat ramingen realistisch zijn, er beleid kan worden ontwikkeld om dit ook periodiek na te gaan. De kostendekking van bestemmingsheffingen wordt nu nagegaan wanneer daar om wordt gevraagd. Door periodiek na te gaan wat de kostendekking is, kan de gemeente nagaan of ramingen nog realistisch zijn. Bovendien verschaft dit de raad informatie over de omvang van de algemene middelen die nodig is om deze heffingen te dekken.

Ten slotte zou het, omdat de gemeente geen voorzieningen of reserves hanteert om overschotten op te vangen, informatief zijn om duidelijker te vermelden in de begroting wat de feitelijke kostendekking is van de bestemmingsheffingen en welke middelen er in een aantal opeenvolgende jaren zijn toegevoegd of onttrokken aan de algemene reserve ten bate van diensten die worden bekostigd via een bestemmingsheffing.

5. Literatuur

Allers, M.A., C.Hoeben, J.Th. van der Veer, A.S. Zeilstra, 2007. *Atlas van de Lokale Lasten 2007*. Groningen: Coelo

Deloitte & Touche, 2003. *Verschillen in leges gemeentelijke diensten: onderzoek naar mogelijke maatregelen ter bevordering van harmonisatie en transparantie*. Amersfoort: Deloitte & Touche

Groot, T.L.C.M. en G.-Tj Budding, 1998. *Prestaties geprezen. Cost accounting door Nederlandse gemeenten*. Amsterdam: Vrije universiteit Amsterdam.

MDW-werkgroep, 2005. *Lokaal loket*. Rapport van de MDW-werkgroep Benchmark Gemeentelijke Dienstverlening (aanbestedingsbrief: Tweede Kamer, vergaderjaar 2001-2002, 24036, nr. 260)

Staatsblad, 2003. *Besluit van 17 januari 2003, houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten)*. Staatsblad 2003, nr. 27

Rioned 2004. D1300 Toerekening en dekking van kosten. *Leidraad riolering*. Ede: Rioned.

Tweede Kamer 2006. *Wijziging van de Gemeentewet, de Wet op de waterhuishouding en de Wet milieubeheer in verband met de introductie van zorgplichten van gemeenten voor het afvloeiend hemelwater en het grondwater, alsmede verduidelijking van de zorgplicht voor het afvalwater, en aanpassing van het bijbehorende bekostigingsinstrument (verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken)*. Tweede Kamer vergaderjaar 2005-2006, 30578, nr. 2.

VNG en Deloitte & Touche, 1999. *Kostentoerekening en gemeentelijke heffingen*. Den Haag: Vereniging Nederlandse Gemeenten.

Wassenaar, M., H. Wolvers en B. Bijl, 2003. *Het BTW-compensatiefonds*. Public controlling reeks 3. Bedrijfsvoering bij de overheid en de non-profitsector. Den Haag: SDU-uitgevers.

Geraadpleegde stukken gemeente Eemsmond

Gemeentelijk Rioleringsplan 1998-2002

Gemeentelijk Rioleringsplan 2005-2009

Notitie begraafplaatsenbeleid, januari 2006

Programmabegroting 2007

Diverse verordeningen van de gemeente Eemsmond

Interne stukken met betrekking tot de kostendekking van bestemmingheffingen in de gemeente Eemsmond

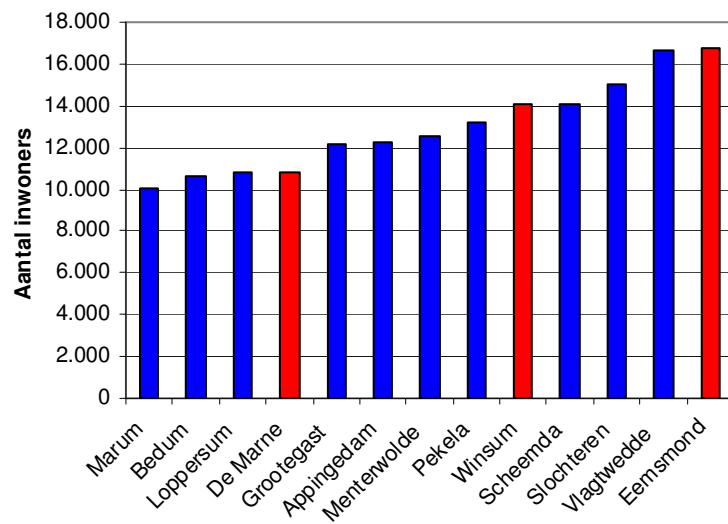
Geraadpleegde personen bij de gemeente Eemsmond

de heer Meijer

de heer Groothuis

Bijlage

Figuur 6 Aantal inwoners in gemeenten in het Hoogeland en andere Groningse gemeenten die worden meegenomen in het onderzoek



Bron: CBS, statline.

Verkrijgbaar in de reeks COELO-rapporten:

- 94-1 M.A. Allers, C.A. de Kam, *Advies over de kostentoedeling van waterschappen*, 1994.
- 95-1 M.A. Allers, C.G.M. Sterks, *Naar een geïntegreerd stelsel voor gesubsidieerde arbeid? Evaluatie van de voorstellen van de commissie Houben*, 1995.
- 95-2 M.A. Allers, *Inkomenseffecten van het gemeentelijk kwijtscheldingsbeleid*, 1995.
- 96-1 C.G.M. Sterks, M.A. Allers, *Herziening van de financiële verhouding en de lokale lastendruk*, 1996.
- 96-2 M.A. Allers, *Financiële gevolgen van de verruiming van het kwijtscheldingsbeleid van de gemeente Groningen*, 1996.
- 96-3 M.A. Allers, *Profijt van de gemeentelijke overheid. De invloed van het gemeentebeleid op de koopkracht van de minima in Groningen*, 1996.
- 96-4 M.A. Allers, *De Armoedenota en het minimabeleid in de gemeente Delfzijl*, 1996.
- 96-5 C.A. de Kam, M.A. Allers, *Om de loongrens. Verkenning van gevolgen van grondslagversmalling bij de premieheffing voor de Ziekenfondswet*, 1996.
- 97-1 M.A. Allers, *Tariefdifferentiatie in de OZB en de fiscale concurrentiepositie van de gemeente Groningen*, 1997.
- 97-2 C.G.M. Sterks, *Alternatieven voor milieuleges*, 1997.
- 97-3 M.A. Allers, *Gemeentelijke woonlasten voor water- en walbewoners vergeleken*, 1997.
- 97-4 A.J.W.M. Verhagen, *Criteria aan de verdeelmaatstaven van specifieke uitkeringen*, 1997.
- 98-1 M.A. Allers, *De invloed van de burger op de gemeentelijke belastingdruk*, 1998.
- 99-1 M.A. Allers, *Gemeentelijk minimabeleid en armoedeval*, 1999.
- 99-2 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Vlaardingen*, 1999.
- 00-1 A.J.W.M. Verhagen, *COELO-Overzicht specifieke uitkeringen 1999, 2000*.
- 00-2 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Soest*, 2000.
- 00-3 K. Grit, *Dynamiek van de lokale overheid. Economisering in Tilburg*, 2000.
- 00-4 M.A. Allers en A. Veenkamp, *Een woonlastenfonds voor Groningen?*, 2000.
- 00-5 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Alphen aan den Rijn*, 2000.
- 00-6 M.A. Allers, *Armoedeval in Amsterdam, 2000-2001*, 2000.
- 00-7 M.A. Allers, *Het decentrale belastinggebied, de kwaliteit van de lokale afweging en de politieke participatie*, 2000.
- 01-1 A.J.W.M. Verhagen, *Voorstel voor wijziging van de Financiële-verhoudingswet en enkele andere wetten*, 2001.
- 02-1 E. Gerritsen, M.A. Allers, *Weerstandvermogen en vermogenspositie gemeente Apeldoorn*, 2002.
- 02-2 E. Gerritsen, *Begrotingsvergelijking gemeente Zaanstad*, 2002.
- 02-3 M.A. Allers, *Armoedebeleid en armoedeval in Heerlen*, 2002.
- 02-4 M.A. Allers, *Herverdeeleffecten van de voorgenomen afschaffing van de OZB op woningen*, 2002.
- 02-5 E. Gerritsen, *Stille reserves van gemeenten*, 2002.
- 03-1 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2003*, 2003.
- 03-2 M.A. Allers, *Koopkrachteffecten van afschaffing van de gebruikersheffing van de OZB op woningen*, 2003.
- 03-3 C. Hoeben, *Wie betaalt wat? kostentoedeling bij waterschappen*, 2003.

- 04-1 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2004*, 2004.
- 04-2 M.A. Allers, *Financiële gevolgen van maximering van de OZB -tarieven*, 2004.
- 04-3 E. Gerritsen en C.G.M. Sterks, *Kostenontwikkeling in de waterketen 1990-2010*, 2004.
- 04-4 M.A. Allers en C. Hoeben, *Achtergronden van tariefstijgingen van gemeentelijke belastingen*, 2004.
- 04-5 C. Hoeben en E. Gerritsen, *Gevolgen invoering waterketentarieef voor de lastenontwikkeling van huishoudens*, 2004.
- 05-1 C. Hoeben en E. Gerritsen, *Gevolgen van ontwikkelingen in de waterketen voor de lastendruk van huishoudens*, 2005.
- 05-2 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2005*, 2005.
- 05-3 C. Hoeben, *Koopkrachtontwikkeling van ouderen, gehandicapten en chronisch zieken in Amsterdam*, 2005.
- 05-4 M.A. Allers, *Methoden voor het ontwikkelen van financiële verdeelmodellen*, 2005.
- 06-1 M.A. Allers, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2006*, 2006.
- 06-2 C. Hoeben, *Kostentoerekening en kostendekking van gemeentelijke heffingen in Noordenveld*, 2006.
- 06-3 E. Gerritsen, C. Hoeben en J.Th. van der Veer, *Audit WB21: Kosten- en lastenontwikkeling ten gevolge van de NBW-opgave wateroverlast*, 2006.
- 07-1 M.A. Allers, A.S. Zeilstra, C. Hoeben en J.Th. van der Veer, *Belastingoverzicht grote gemeenten 2007*, 2007.

Bovenstaande rapporten kunnen worden gedownload van Internet (www.coelo.nl), of besteld bij COELO, postbus 800, 9700 AV Groningen, telefoon 050 3637018.

Andere COELO-uitgaven:

Diverse auteurs, *Atlas van de lokale lasten*. Verschijnt jaarlijks sinds 1997.

E. Gerritsen en M.A. Allers, *Decentrale Overheden in Balans? Een atlas van de vermogensposities van de decentrale overheden*, April 2001.

Meer informatie over COELO en COELO-publicaties is beschikbaar op Internet: **www.coelo.nl**