

Kostentoerekening en kostendekking afvalstoffenheffing, rioolheffing, bouwleges en leges Burgerzaken¹

¹ Een publiekssamenvatting van het aan de rekenkamercommissie Noordoost Fryslân op 7 mei 2012 over dit onderwerp uitgebrachte rapport.

1 Inleiding

De inkomsten van gemeenten bestaan grotendeels uit uitkeringen van het Rijk en voor een kleiner deel uit gemeentelijke heffingen en inkomen uit gemeentelijk vermogen. De inkomsten die door het Rijk aan gemeenten worden uitgekeerd, hebben de neiging om relatief (en soms ook absoluut) te dalen. Geconfronteerd met dreigende tekorten, kijken gemeenten naar mogelijkheden om de uitgaven te beperken en/of de inkomsten te verhogen. Bij de burgers, vaak gesteund door belangengroepen als de Vereniging Eigen Huis, ontstaat dan al snel de vrees dat de gemeente ongelimiteerd en misschien zonder daartoe bevoegd te zijn, de tekorten op de burger verhaalt door de tarieven van de gemeentelijke heffingen te verhogen.

De rekenkamercommissie van Achtkarspelen gaf de Adviesgroep WOZ & Lokale Heffingen van Deloitte Belastingadviseurs BV opdracht om de kostentoekening en kostendekkendheid van de afvalstoffenheffing, de rioolheffing, de leges omgevingsvergunningen en de leges burgerzaken van de gemeente Achtkarspelen te onderzoeken. Gevraagd is ook conclusies te trekken en een aanzet voor aanbevelingen te doen. Deloitte heeft op 3 april 2012 een eindrapport uitgebracht. Gelet op de omvang en de theoretische diepgang van het rapport, heeft Deloitte daarnaast deze publiekssamenvatting opgesteld. ***Deloitte stelt uitdrukkelijk dat alleen de tekst van het rapport van 3 april 2012 de formele rapportage bevat. Hoewel deze samenvatting met zorg is samengesteld, is deze dus niet volledig, bevat geen verwijzingen of onderbouwingen en is niet altijd formeel correct geformuleerd.***

De rekenkamercommissie Noordoost Fryslân heeft de volgende hoofdvraag en diverse aanvullende vragen geformuleerd:

Hoofdvraag:

Zijn de tarieven en de toerekeningssystematiek van de leges/heffingen van 2011 volgens de daarvoor landelijk geldende wettelijke uitgangspunten en de gemeentelijke besluiten vastgesteld c.q. opgesteld en uitgevoerd?

Aanvullende vragen:

1. Welke kosten worden toegerekend per product waarvoor de onder vraag 1 bedoelde tarieven/heffingen/leges moeten worden betaald?
2. Hoe hoog is de kostendekkendheid van deze tarieven/heffingen/leges?
3. Op welke manier kan de raad in haar controlerende taak meten hoe de kostendekkendheid is toegepast en wordt uitgevoerd?
4. Hoe verhouden de bouwlegestarieven van de gemeente Achtkarspelen zich met de andere gemeenten in Fryslân?
5. Hoe verhouden de OZB, afvalstoffenheffing en rioolheffing van de huishoudens in Achtkarspelen zich tot die van de andere gemeenten in Fryslân?
6. Welke conclusies kunnen hieruit worden getrokken over de lokale belastingdruk in de gemeente Achtkarspelen ten opzichte van de andere gemeenten in Fryslân?

Inhoudsopgave

1	Inleiding	2
2	De hoofdvraag	4
2.1	Leges/heffingen	4
2.2	Gemeentelijke vrijheid tot vaststellen tarieven	4
2.3	Landelijke voorschriften en gemeentelijke besluiten	5
2.3.1	Landelijke voorschriften	5
2.3.2	Gemeentelijke besluiten	6
2.4	Toerekeningssystematiek	7
2.4.1	Inleiding	7
2.4.2	Kosten	7
2.4.3	Baten	8
2.4.4	Systematieken	9
2.5	Beantwoording hoofdvraag en twee aanvullende vragen	10
2.5.1	Inleiding	10
2.5.2	Afvalstoffenheffing	11
2.5.3	Rioolheffing	13
2.5.4	Bouwgerelateerde leges	15
2.5.5	Leges Burgerzaken	17
3	Vier aanvullende vragen	18
3.1	Hoe kan de gemeenteraad haar controlerende taak uitvoeren	18
3.2	Relatieve hoogte bouwlegestarieven	19
3.3	Relatieve hoogte OZB, afvalstoffenheffing en rioolheffing	20
3.4	Conclusies over de relatieve belastingdruk	21

2 De hoofdvraag

Voordat onderzoek gedaan kan worden om de hoofdvraag te beantwoorden, is het verstandig deze eerst goed te begrijpen.

We herhalen de vraag: *Zijn de tarieven en de toerekeningssystematiek van de leges/heffingen van 2011 volgens de daarvoor landelijk geldende wettelijke uitgangspunten en de gemeentelijke besluiten vastgesteld c.q. opgesteld en uitgevoerd?*

De vraag beperkt zich tot (elders met name genoemde) leges/heffingen, veronderstelt dat er voor gemeenten enige vrijheid is tot het vaststellen van tarieven, dat die vrijheid wordt bepaald/begrensd door landelijke uitgangspunten en gemeentelijke besluiten en gaat er van uit dat er een toerekeningssystematiek is. We bespreken eerst deze vooronderstellingen.

2.1 Leges/heffingen

Gemeentelijke heffingen kunnen worden onderscheiden in twee groepen, te weten belastingen en rechten & bestemmingsheffingen. Inkomsten uit belastingen behoren tot de algemene middelen. De gemeente kan deze algemene middelen naar goeddunken besteden. Achtkarspelen heft de volgende drie belastingen:

- ✓ Onroerende-zaakbelastingen
- ✓ Forensenbelasting
- ✓ Reclamebelasting Surhuisterveen

Achtkarspelen heft voorts de volgende rechten en bestemmingsheffingen:

- ✓ Havengelden
- ✓ Leges
- ✓ Marktgeld
- ✓ Reinigingsrecht
- ✓ Afvalstoffenheffing
- ✓ Rioolheffing

De afvalstoffenheffing en rioolheffing zijn bestemmingsheffingen. Dit betekent dat de opbrengsten van die heffing moeten worden gebruikt voor een speciaal doel. Bij de afvalstoffenheffing is dat volgens de wet het beheer van huishoudelijk afval. Bij de rioolheffing is dat de inzameling en het transport van huishoudelijk- en bedrijfsafvalwater, de inzameling en verwerking van afvloeiend hemelwater en het treffen van maatregelen ter beperking van de gevolgen van de grondwaterstand voor de bestemming van de gronden.

Havengelden, leges, marktgeld en reinigingsrechten zijn rechten. De leges is een bijzonder type van de rechten en ziet op diverse soorten dienstverlening, waaronder huwelijksvoltrekking, verstrekking van paspoorten en rijbewijzen, vergunningen om te bouwen of slopen, vrijstellingen van een bestemmingsplan, horecavergunning, enzovoorts. De inkomsten uit rechten dienen ter dekking van de kosten die worden veroorzaakt door de betreffende dienstverlening.

2.2 Gemeentelijke vrijheid tot vaststellen tarieven

Landelijk geldende wetgeving geeft aan welk type belastingen, rechten en bestemmingsheffingen gemeenten mogen heffen. Andere heffingen dan in die wetten genoemd, mogen niet worden geheven. Een gemeente die een belasting, recht of bestemmingsheffing wil heffen, moet daarvoor een belastingverordening vaststellen. Mits wordt voldaan aan landelijk geldende voorwaarden, is een gemeente geheel vrij in het vaststellen van tarieven.

Tegen deze vrijheid groeit het maatschappelijk verzet, vooral door de verschillen in tariefhoogte die men tussen verschillende gemeenten meent te bespeuren. De minister van Binnenlandse Zaken heeft toegezegd de gedragingen van gemeenten kritisch te volgen en zo nodig in te grijpen. De eerste maatregel op dit vlak is het vaststellen van een maximum legestartief voor het afgeven van onder andere paspoorten. Tenzij gemeenten op zeer korte termijn de vaststelling van hun tarieven volledig transparant maken voor hun burgers, moet een verder gaand centraal ingrijpen worden gevreesd.

2.3 Landelijke voorschriften en gemeentelijke besluiten

De vrijheid van de gemeenteraad tot het vaststellen van een belastingverordening en het daarin opgenomen tarief wordt beperkt door landelijke voorschriften en door voorwaarden die de raad aan zich zelf heeft opgelegd. Deze laatste voorwaarden kunnen natuurlijk door de raad ook weer worden opgeheven, zij het dat dit niet in strijd mag komen met het principe van het “opgewekt vertrouwen”.

2.3.1 Landelijke voorschriften

De landelijke voorschriften bij het vaststellen van tarieven voor rechten en bestemmingsheffingen zijn beperkt tot enkele wettelijke bepalingen over de aanwending van de opbrengsten uit die heffingen en tot de (totale)omvang in enig jaar van die opbrengsten.

- Inkomsten uit bestemmingsheffingen zijn niet vrij besteedbaar, maar mogen alleen worden aangewend voor het bestemde doel.
- Bij rechten en bestemmingsheffingen mogen de voor een jaar geraamde heffingsbaten de voor dat jaar geraamde kosten van die diensten niet te boven gaan. Dit wordt ook wel vertaald als: de dekkingsgraad mag maximaal 100% zijn.

Deze voorwaarde maakt het noodzakelijk om de diensten te benoemen (producten) en het administratieve systeem van een gemeente zo in te richten dat het mogelijk is om de kosten, die voor een product moeten worden gemaakt, te berekenen. Dat zelfde geldt voor de opbrengsten uit de voor het product in rekening gebrachte heffing.

Gelukkig is het niet zo dat deze voorwaarde geldt voor ieder individueel product dat wordt geleverd. Volgens jurisprudentie moet deze toets in beginsel worden toegepast op alle producten samen waarvoor de heffing in één verordening is geregeld. Door alle heffingen in één verordening op te nemen, zou op die manier het aanvragen van een wenselijk geacht product (bijvoorbeeld het verlenen van een kapvergunning) een laag tarief kunnen krijgen, waarbij de kosten voor de behandeling worden “gesubsidieerd” door het tarief van een onwenselijk geacht product (bijvoorbeeld het verlenen van een vergunning voor vestigen van een sexinrichting) extra te verhogen. Door enkele uitzonderingen op deze hoofdregel is deze zogeheten kruissubsidiering niet altijd mogelijk.

- Als heffingen die hun wettelijke basis in verschillende wetten vinden in één verordening zijn opgenomen, moet de dekkingsgraad voor de op één wet gebaseerde heffingen worden beoordeeld. In Achtkarspelen geldt dat voor de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten, die in één verordening zijn opgenomen, maar gebaseerd zijn op respectievelijk de Wet milieubeheer en de Gemeentewet. Hun dekkingsgraad moet dus per heffing worden getoetst.
- In welke verordening ook opgenomen, de dekkingsgraad van de kosten samenhangend met vergunning(en) als bedoeld in de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) mag binnen die groep vergunningen niet boven 100% komen.

- Tenslotte schrijft de Europese dienstenrichtlijn nog voor dat de dekkingsgraad van bepaalde (exclusief aan dienstverleners verstrekte) samenhangende diensten binnen die groep van samenhangende diensten moet worden getoetst. Vergunningen in het kader van een drank- en horecaverunning worden als voorbeeld genoemd voor de samenhangende dienst. Het exploiteren van een sexinrichting vervolgens is geen daarmee samenhangende dienst, zodat de leges uit die vergunning apart op dekkingsgraad moet worden beoordeeld.

De geraamde (begrote) cijfers moeten zijn gebaseerd op inschattingen naar beste weten ten tijde van het opstellen van de begroting en het vaststellen van de tarieven voor het betreffende jaar. Een incidentele overschrijding op rekeningbasis (dus achteraf) is niet bezwaarlijk. Een structurele overschrijding kan een aanwijzing zijn dat niet naar beste weten wordt begroot.

Het antwoord op de vraag of de dekkingsgraad de 100% overschrijdt, is materieel alleen relevant als iemand de hem opgelegde heffing in rechte aanvecht. De heffingsambtenaar moet in die procedure inzicht verschaffen in de ramingen. Dat inzicht kan worden verschaft op basis (van de achterliggende stukken) van de gemeentelijke begroting, maar ook op basis van andere gegevens, waaronder ook gegevens die niet bekend gemaakt zijn (en zelfs niet in die vorm beschikbaar waren) ten tijde van de vaststelling van de verordening. Het ontbreken van informatie ten tijde van het vaststellen van het tarief kan in rechte wellicht dus achteraf worden gerepareerd. Bedacht moet worden, dat de (wettelijk voorgeschreven) zorgvuldige voorbereiding door de gemeenteraad van een besluit tot vaststellen van een tarief, vereist dat de raad op dat moment over die gegevens kan beschikken.

Van de gemeente mag niet worden verlangd dat zij van alle in de verordening en de tarieventabel opgenomen producten afzonderlijk op controleerbare wijze vastlegt hoe zij de kosten daarvan heeft geraamd.

Als de rechter vaststelt dat de geraamde opbrengsten de geraamde kosten overschrijden, zal hij in het algemeen het tarief naar rato verminderen, zodat de heffing niet meer dan 100% kostendekkend is (partiële onverbindendheid). Echter, als de gemeente op voorhand had moeten beseffen dat de begrote opbrengsten veel hoger zijn dan de toerekenbare kosten en de begrote overschrijding “in betekenende mate” is, wordt de gehele aanslag vernietigd (algehele onverbindendheid). Helaas geeft de jurisprudentie nog geen uitsluitsel wat “in betekenende mate” betekent. Verschillende rechters houden het op 10%, 15%, dan wel 25% overschrijding.

Ook als er geen, dan wel volstrekt onvoldoende inzicht in de geraamde baten en lasten kan worden gegeven, kan de hele verordening onverbindend verklaard worden.

2.3.2 Gemeentelijke besluiten

De gemeenteraad kan besluiten nemen die, tot ze zijn herroepen, de eigen vrijheid tot het vaststellen van tarieven beperkt. Voorbeelden van een dergelijk besluit zijn een maximale dekkingsgraad van het begraafrecht van 25% of een maximaal tarief voor het in behandeling nemen van een aanvraag voor een sloopvergunning van € 100. In Achtkarspelen hebben wij slechts de volgende vier besluiten aangetroffen die van invloed zijn op toekomstige tariefvaststellingen.

- De raad heeft in het verleden besloten dat in de afvalstoffenheffing het tarief voor eenpersoonshuishoudens 70% bedraagt van het tarief voor een meerpersoonshuishouden.
- Eveneens voor het bepalen van het tarief van de afvalstoffenheffing heeft de gemeenteraad besloten dat bedragen die worden kwijtgescholden wegens onvermogen ten laste komen van het minimabeleid en niet als kosten (of niet ontvangen baten) worden aangemerkt van het beheer van huishoudelijk afval. De dekkingsgraad is dus per definitie lager dan 100%.

- De gemeenteraad heeft in het gemeentelijk rioleringsplan besloten dat het tarief van de rioolrechten in de komende jaren met minder dan de inflatiecorrectie zal stijgen en dat de tekorten worden gedekt uit de “reserve riolering”, die formeel geen bestemmingsreserve is en dus door de raad ook anders kan/had kunnen worden aangewend.
- Eveneens voor het bepalen van het tarief van de rioolheffing heeft de gemeenteraad besloten (naast de bijdrage uit de reserve riolering, die in dat verband als bate wordt aangemerkt) een 100% dekkingsgraad na te streven, maar tot de verrekenbare kosten daarbij niet te rekenen de (overigens wel degelijk (gedeeltelijk) als verhaalbare kosten aan te merken) kosten van baggeren en hekelen van sloten en bermen.

2.4 Toerekeningssystematiek

2.4.1 Inleiding

Een gemeente maakt veel en verschillende kosten, bijvoorbeeld kosten van salarissen, huisvesting, automatisering, raadsvergaderingen enzovoorts. Een deel van die kosten hebben direct betrekking op een product, zoals het aanvragen van een identiteitsbewijs (de tijdsevenredige salariskosten van de behandelende ambtenaar), een deel heeft zijdelings betrekking op het product (huisvesting en automatisering) en een deel heeft geen betrekking op het product (raadsvergadering). Voor het bepalen van de dekkingsgraad mogen alle kosten die betrekking hebben op het product aan dat product worden toegerekend. Om dat te doen zijn verschillende manieren denkbaar. Zo'n manier wordt een toerekeningssystematiek genoemd.

2.4.2 Kosten

In paragraaf 2.3.1 is gezegd dat de begrote baten de begrote kosten niet mogen overschrijden. In paragraaf 2.4.1 willen we kosten gaan toerekenen. Over welke kosten hebben we het dan?

Bij het begroten van de kosten speelt eerst de vraag welke kosten voor een bepaald product door de gemeente worden gemaakt. Zijn dat bij het afgeven van een rijbewijs bijvoorbeeld alleen de kosten van het document zelf en de kosten van de tijd die een ambtenaar besteedt aan het loketwerk en de administratieve behandeling ervan of mogen er meer kosten aan die dienstverlening worden toegerekend? Door te veel kosten toe te rekenen aan een dienst, kan overschrijding van de 100% kostendekkendheid ontstaan. Door te weinig toe te rekenen, mist de gemeente opbrengsten die uit de algemene middelen moet worden gedekt.

Uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie kan worden afgeleid dat de volgende kostencomponenten via de rechten en heffingen aan de afnemer van een product in rekening mogen worden gebracht:

- personeelskosten;
- huisvestingskosten;
- specifieke automatiseringskosten;
- materiële kosten;
- overhead;
- dotaties aan voorzieningen;
- compensabele BTW.

Voor kosten die meerdere doelen dienen, zoals veegkosten, moeten verdeelmaatstaven worden gebruikt om ze aan de diverse producten toe te rekenen. De veegkosten van Achtkarspelen bedragen bijvoorbeeld € 174.665 en worden voor 60% toegerekend aan de goede werking van het riool, voor 10% aan de afvalstoffenheffing en voor de overige 30% aan de wegen.

Onder de overhead vallen de kosten van andere dan de direct betrokken personen, zoals de kosten die verband houden met ondersteuning (secretaresse) en management. Andere voorbeelden zijn de kosten van de salarisadministratie van de bij de dienstverlening betrokken medewerkers, sociale lasten, huisvestingskosten, vakliteratuur en verzekeringspremies. Ook de kosten die de gemeente moet maken om de belastingaanslag op te leggen, waaronder het maken van de legesberekening en de kosten om de aanslag te innen (perceptiekosten) mogen worden doorberekend.

Dotaties aan voorzieningen voor hoge eenmalige onderhoudskosten aan of noodzakelijke vervanging van de betrokken activa behoren tot de verhaalbare kosten. Op die manier worden pieken en dalen door de jaren heen in een tarief voorkomen.

Ook als de BTW compensabel is en vergoed wordt door het BTW-compensatiefonds mag dat bedrag meegenomen worden als kosten die aan een product kunnen worden toegerekend. De bate uit het BTW-compensatiefonds mag bij de ontvangende gemeente tot de algemene middelen worden gerekend en hoeft niet aangemerkt te worden als kosten compenserende bate.

Toch mogen niet alle kosten via rechten of bestemmingsheffingen worden verhaald. De zogenaamde ‘indirecte kosten’ dienen buiten beschouwing te blijven. Tot die kosten behoren kosten van:

- algemeen bestuur, beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures;
- handhaving, toezicht en controle (behoudens eerste controle);
- bezwaar- en beroepsprocedures.

2.4.3 Baten

Als we in paragraaf 2.3.1 constateren dat de begrote baten de begrote kosten niet mogen overtreffen, is het wenselijk te beschrijven wat we onder begrote baten verstaan.

Rechten worden onder andere geheven voor het gebruik van bepaalde “voor de openbare dienst bestemde” gemeentebezittingen en voor het genot van door de gemeente verstrekte diensten. Afvalstoffenheffing wordt geheven ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijk afval.

Het tarief van de rechten moet zo worden vastgesteld dat de begrote baten de begrote kosten niet overschrijden. De begrote baten bestaan uit alle opbrengsten uit die bezittingen, diensten en beheeractiviteiten. Als de betreffende gemeentebezittingen bijvoorbeeld ook worden verhuurd, is die huuropbrengst een bate. Als een verwerker voor het ingezameld huishoudelijk afval een prijs zou betalen (thans is dat nog maar zelden het geval), behoort die opbrengst tot de baten. Expliciet niet tot de baten behoren de ontvangsten uit het BTW-compensatiefonds. De belangrijkste bate, maar dus niet altijd de enige, is de opbrengst uit de heffing. Deze moeten worden begroot.

Bij het begroten van de opbrengsten (en dat geldt ook voor de kosten) moet een inschatting worden gemaakt van het verwachte aantal in het volgende jaar te verlenen diensten (bijvoorbeeld het aantal af te geven rijbewijzen en het aantal in behandeling te nemen aanvragen voor een omgevingsvergunning). Voor zover er variabele tarieven worden geheven (bijvoorbeeld een bedrag aan leges dat afhankelijk is van de bouwkosten van het bouwwerk waarvoor een vergunning wordt gevraagd), moet er ook een inschatting worden gemaakt van de diverse grondslagen. De opbrengst is dan het product van het aantal diensten, de grondslag en het tarief.

2.4.4 Systematieken

Achtkarspelen hanteerde tot en met 2010 de kostenplaatsmethode om de kosten van de heffingen te bepalen. Hierbij werden de kosten van huisvesting onder andere doorberekend aan het bestuur, waarna de bestuurskosten inclusief huisvestingskosten werden doorberekend aan de afdeling Ruimte, waarna de kosten van de afdeling Ruimte inclusief de toegerekende bestuurskosten werden doorberekend aan het product. Deze methode leidde ertoe dat indirecte kosten niet transparant waren en niet beïnvloedbaar waren door de budgethouder.

Om de kosten transparanter en correcter aan de heffingen toe te kunnen rekenen, heeft Achtkarspelen er voor gekozen om vanaf 2011 een start te maken met een methode waarbij de (loon)kosten direct worden toegerekend aan een product. Deze methode wordt hierna beschreven.

Besloten werd tevens om een afzonderlijke begroting ten behoeve van de heffingen op te stellen separaat van de programma- of productenbegroting. Deze begrotingen zijn/worden opgenomen in het tarievenboek (2011). Het tarievenboek is een groei-model waarin gaandeweg alle producten, en de methode waarop hun tarief wordt bepaald, worden opgenomen. In principe is in het tarievenboek dus te zien of aan de voorwaarde van maximaal 100% kostendekkendheid wordt voldaan. Voorwaarde is wel dat deze separate begrotingen aansluiten bij de uiteindelijk door de gemeenteraad vastgestelde programmabegroting.

Met ingang van 2011 zijn de kosten van de rioolheffing en van de afvalstoffenheffing inzichtelijk gemaakt via het tarievenboek. Dit tarievenboek maakt gebruik van de modellen die de VNG daarvoor heeft gemaakt. Elk model heeft een stappenplan om tot de beoogde transparantie van tarieven te komen. In deze modellen legt de gemeente allereerst vast welke activiteiten voor de dienst of taak worden verricht. Van deze activiteiten worden de kosten bepaald die op basis van begroting, wetgeving en jurisprudentie voor verhaal in aanmerking komen. Dit resulteert in een overzicht van alle gemeentelijke activiteiten die voor die dienstverlening worden verricht en de maximale kosten die kunnen worden verhaald. Voor leges Burgerzaken en bouwgerelateerde leges is in 2012 een aanvang gemaakt met het opbouwen van het tarievenboek.

Bij de bepaling van de maximaal te verhalen kosten worden drie soorten kosten onderscheiden, namelijk directe personeelskosten, directe overige kosten (materiaalkosten, afschrijvingen, financieringskosten, etc.) en overheadkosten (zie paragraaf 2.4.2). De overheadkosten bestaan onder andere uit personeelskosten, huisvestingskosten en automatiseringskosten.

De directe personeelskosten van een gemeente bestaan voor een (groot) gedeelte uit kosten die op grond van wet- en regelgeving niet mogen worden verhaald (zoals beleid) of niet kunnen worden verhaald, omdat ze niet in relatie tot een verleende dienst staan (bijvoorbeeld Welzijn). Voor veel activiteiten is het etiketteren eenvoudig, soms echter is sprake van gemengde kosten. Dit zijn deels wel en deels niet aan een dienst toerekenbare kosten (bijvoorbeeld de kosten van leidinggevend). Activiteiten van leidinggevend bijvoorbeeld zien voor een deel op beleid (niet toerekenbaar), voor een deel op aansturing van indirect personeel (overhead), voor een deel op werkzaamheden die niet dienstverlening gericht zijn (niet toerekenbaar) en voor een deel op aansturing van direct personeel dat wel diensten verleent. De teamleiders hebben op basis van bestede tijd de gemengde kosten verdeeld over deze categorieën en zo een verdeelsleutel bepaald van de gemengde kosten. De percentages/verdeelsleutels zijn weliswaar schriftelijk vastgelegd, maar de motiveringen voor de gemaakte keuzes niet. Dit maakt zowel controle als het regelmatig herijken lastig en komt de transparantie niet ten goede.

In Achtkarspelen bedroegen in 2011 de totale aan een dienst toerekenbare directe personeelskosten uitgedrukt als percentage van de totale personeelskosten 19,59%. Verondersteld is vervolgens dat ook 19,59% van de overheadkosten toerekenbaar zijn. Hoewel dit een grove aanname is, wordt deze door veel gemeenten en ook in de rechtspraak gevolgd. De aldus bepaalde toerekenbare opslag voor overheadkosten uitgedrukt als percentage van de toerekenbare directe personeelskosten bedragen dan 55,18%.

Om de personeelskosten en overhead toe te kunnen delen aan bepaalde diensten of groepen van diensten, heeft men het personeelsbestand opgedeeld in drie groepen en van die groepen een uurtarief berekend. Daarbij zijn de gemiddelde bruto jaarlonen uit die groep verhoogd met een werkgeverslast van 40% en een overhead van 55,18%. Voor 2011 is vervolgens uitgegaan van 1.600 productieve uren. Tenslotte zijn de personeelskosten toegerekend aan een dienst of groep van diensten.

Bij het opstellen van het tarievenboek 2011 werd besloten om ten behoeve van de begroting 2012 het aantal productieve uren te toetsen. Uit alle activiteiten waarop de werknemers uren kunnen schrijven, werd een schifting gemaakt tussen activiteiten die als productief kunnen worden beschouwd en activiteiten die improductief zijn, zoals ziekte, vakantie, feestdagen en bijzonder verlof.

Het gemeentelijke urenregistratiesysteem geeft een gemiddelde aan van 21,7% improductieve uren. Voor één fte die 52 weken maal 36 uur werkt, houdt dit in dat van de 1.872 uren die hij jaarlijks maakt er 406 uren niet voor productie beschikbaar zijn. Dit houdt in dat er 1.466 voor productie beschikbare uren overblijven. Daarna is er een correctie aangebracht voor niet direct productieve uren, zoals intern overleg, werkbegeleiding, studie en opleiding en bijhouden persoonlijke administratie. Voor 2012 is per saldo uitgegaan van 1.400 direct productieve uren. Vergelijken we deze uitkomst met de productieve uren uit de Handleiding overheidstarieven 2011 van het ministerie van Financiën (1.372) dan is bij Achtkarspelen nog steeds sprake van een hoge productiviteit.

Het lagere aantal productieve uren in 2012 leidt tot een hoger uurtarief dan in 2011.

uurtarieven incl. 55,18% overhead	2011	2012
Schalen		
4, 5 en 6	€ 38,00	€ 43,30
7 en 8	€ 46,65	€ 53,20
9, 10, 11 en 12	€ 69,15	€ 78,90

2.5 Beantwoording hoofdvraag en twee aanvullende vragen

2.5.1 Inleiding

In de vorige paragrafen is een toelichting gegeven op de criteria die een rol spelen bij het beantwoorden van de hoofdvraag ten aanzien van de vier geselecteerde heffingen. We hebben kunnen constateren dat voor de riool- en afvalstoffenheffing in 2011 een toerekeningssystematiek is opgezet die, los van het antwoord op de vraag of de systematiek correct wordt toegepast, voldoet aan de daaraan voor dit doel te stellen voorwaarden. De toerekeningssystematiek die nog is gehanteerd voor de leges burgerzaken en de bouw gerelateerde leges (de kostenplaatsenmethode) is weinig transparant en om die reden minder geschikt voor het doel. Daarmee is nog niet gezegd dat de voor die heffingen vastgestelde tarieven niet aan de wet- en regelgeving voldoen.

Van de zes aanvullende vragen hebben er twee rechtstreeks betrekking op de vier geselecteerde heffingen.

Bij de navolgende behandeling van deze vier heffingen beantwoorden we zowel de hoofdvraag als de twee aanvullende vragen, die we voor de duidelijkheid hier herhalen:

1. Welke kosten worden toegerekend per product waarvoor de tarieven/heffingen/leges moeten worden betaald?
2. Hoe hoog is de kostendekkendheid van deze tarieven/heffingen/leges?

2.5.2 Afvalstoffenheffing

2.5.2.1 Inleiding

De afvalstoffenheffing dient ter bestrijding van de kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen. In principe streeft Achtkarspelen een kostendekkingspercentage van 100 na. Het beheer van ander dan huishoudelijk afval mag niet uit de afvalstoffenheffing worden betaald. Huishoudelijk afval wordt gedefinieerd als: *'alle stoffen, preparaten of producten afkomstig uit particuliere huishoudens, waarvan de houder zich ontdoet, voornemens is zich te ontdoen of zich moet ontdoen'*.

Gedacht kan worden aan huishoudelijk restafval, huishoudelijk gft-afval, dus ook tuinafval, grof huishoudelijk afval, oud papier en karton, textiel, verpakkingsglas en klein chemisch afval. Bouw- en sloopafval dat afkomstig is van activiteiten die iedere particulier wel eens in en om zijn woning doet, kwalificeert als huishoudelijk afval. Grotere hoeveelheden bouw- en sloopafval kwalificeren niet als huishoudelijk afval, zelfs niet als ze afkomstig zijn van een particulier.

Tot de te verhalen kosten behoren onder meer de inzamelingskosten, transportkosten en verwerkingskosten van huishoudelijk afval. Ook de kosten van uitvoering van de heffing en invordering (perceptiekosten) zijn verhaalbaar.

De kosten van maatregelen om de hoeveelheid huishoudelijk afval te verminderen zijn verhaalbaar, zoals subsidies voor het inzamelen van oud papier of voor milieuwinkels alsmede de kosten die zijn verbonden aan maatregelen om hergebruik te bevorderen of anderszins de afvalstroom in te perken. Maatregelen om de afvalstroom in te perken, zijn bijvoorbeeld stickers ter voorkoming van ongeadresseerd reclamedrukwerk en specifieke voorlichting aan de burgers over voorkoming en vermindering van huishoudelijk afval. Voor zover de gemeente een bijdrage uit het Afvalfonds ontvangt, dient de afvalstoffenheffing met dit bedrag te worden verlaagd. Hetzelfde geldt voor de opbrengsten van oud papier en metalen.

Tot de gemeentelijke lasten/kosten van de dienstverlening behoren ook de rente op leningen voor en afschrijvingskosten van duurzame goederen. Kosten van klein onderhoud kunnen worden toegerekend, voor periodiek groot onderhoud mag jaarlijks een voorziening worden gevormd.

Voor toekomstige vernieuwing en uitbreiding mag nog geen voorziening worden gevormd. Er mag alleen worden gereserveerd voor toekomstige investeringen ter behoud van het bestaande voorzieningsniveau.

Niet verhaalbaar zijn de kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving, toezicht, controle, algemene inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures alsmede algemene bestuurskosten. Deze kosten zien op de gemeenschap in haar geheel en hebben onvoldoende rechtstreeks verband met het beheer van huishoudelijke afvalstoffen. Kosten voor bestrijding van zwerfafval zijn ook niet verhaalbaar. Zij moeten worden gedekt uit de algemene middelen van de gemeenten, door extra vergoedingen uit het afvalfonds of uit de opbrengsten van bestuurlijke boetes voor veroorzakers van zwerfafval.

Achtkarspelen verwerkt het ingezamelde afval niet zelf, maar laat dat verwerken door Afvalsturing Friesland NV, een vennootschap waarvan Achtkarspelen samen met andere gemeenten aandeelhouder is. Deze NV brengt Achtkarspelen kosten voor de verwerking van het afval in rekening, welke kosten Achtkarspelen via de afvalstoffenheffing doorberekent aan de burgers. Achtkarspelen beschouwt de van Afvalsturing Friesland NV ontvangen dividenden als baten die in mindering komen op de kosten van deze heffing. Andere gemeenten zien de dividenden als vermogensinkomsten ten gunste van de algemene middelen. Vooralsnog is door wetgever of rechtspraak niet uitgemaakt welke handelwijze juist is.

Afvalsturing Friesland BV keert niet haar gehele winst uit als dividend, maar reserveert ook een deel. Gesteld zou ook kunnen worden dat ook de niet uitgekeerde winst als bate moet worden aangemerkt. Vooralsnog is door wetgever of rechtspraak niet uitgemaakt welke opvatting juist is.

Bij de kostendekkendheid gaat het om de netto kosten en opbrengsten. Zo hoeven kwijtgescholden en oninbare bedragen niet tot de opbrengsten gerekend te worden. Als ze wel als opbrengst worden begroot, is het toegestaan om kwijtschelding en oninbare bedragen tot de kosten te rekenen. Achtkarspelen rekent administratief de kwijtschelding (als kosten) aan de afvalstoffenheffing toe, maar verhaalt op grond van een raadsbesluit de kwijtschelding in 2011 nog niet (dus neemt ze niet als baten). Dit wordt geëffectueerd door bij de vaststelling door de raad van de tarieven deze kosten te elimineren en de overige kosten voor 100% te verhalen. Als gevolg daarvan is de kostendekkendheid uitgaande van de wettelijk verhaalbare kosten in 2011 op ramingenbasis geen 100% maar 95%.

Naast een afvalstoffenheffing kent Achtkarspelen ook reinigingsrechten, bedoeld voor de verwerkingskosten van niet-huishoudelijk afval.

2.5.2.2 Aandachtspunten

- De baten en lasten van de reinigingsrechten maken onderdeel uit van de raming van de afvalstoffenheffing. Omdat de rechtsbasis van deze heffingen in twee verschillende wetten is geregeld, moet er voor beide heffingen een afzonderlijke begroting worden gemaakt om de kostendekkendheid te toetsen. Aan dit vereiste wordt niet voldaan.
- Achtkarspelen neemt in de begroting 2011 een kostenpost beleid afvalinzameling op ter grootte van € 32.501. Ons is verteld dat ondanks de omschrijving de kosten geen betrekking hebben op beleidsvorming maar beleidsuitvoering en dat vanaf de begroting voor 2012 de term niet langer wordt toegepast.
- Achtkarspelen rekent de perceptiekosten van vier verschillende heffingen (rioolheffing, afvalstoffenheffing, OZB en forensenbelasting) slechts (voor gelijke delen) toe aan de eerste drie. Hoewel de omvang van forensenbelasting beperkt is, zal toch ook aan die heffing iets moeten worden toegerekend. De perceptiekosten worden dus te ruimhartig toegerekend aan de afvalstoffenheffing.
- Ten onrechte rekent Achtkarspelen de kosten van de verwerking van zwerfvuil toe aan de afvalstoffenheffing.
- Discussabel is of de behandeling van het dividend van Afvalsturing Friesland NV correct geschiedt.

Zoals gesteld is de feitelijk begrote dekkingsmarge 95%. Met uitzondering van de consequenties van de laatste bemerking is de som van de kosten van de gesignaleerde onjuistheden minder dan 5% van de totale relevante kosten, zodat de kostendekkingsgraad minder dan 100% bedraagt. Bij gebrek aan wettelijke en rechterlijke duidelijkheid over de vereiste behandeling van de dividenden van Afvalsturing Friesland NV kan over die post geen uitspraak worden gedaan.

2.5.3 Rioolheffing

2.5.3.1 Inleiding

Invoering van de Waterwet eind 2009 heeft het aantal taken van de gemeenten op het gebied van waterbeheer uitgebreid. In het verleden mochten gemeenten rioolrechten heffen. Achtkarspelen heft met ingang van 2011 rioolheffing. Het grote verschil met de rioolrechten is dat de rioolheffing niet alleen op het kostenverhaal van de gemeentelijke vuilwatertaken ziet maar tevens op de regenwaterzorgplichten en grondwaterzorgplichten. Achtkarspelen verwacht voorlopig niet dat deze taken kosten zullen veroorzaken.

In principe streeft Achtkarspelen een kostendekkingspercentage van 100 na.

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

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

In principe zijn alle directe kosten die met deze taken gemoeid zijn verhaalbaar.

Zoals ook geldt voor de andere heffingen zijn indirecte kosten niet verhaalbaar, omdat met deze kosten het algemeen belang wordt gediend. Het gaat om beleidsvoorbereiding, handhaving, toezicht, controle (met uitzondering van eerste controle), algemene inspraakprocedures alsmede bezwaar- en beroepsprocedures.

Bij beleidsvoorbereiding kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het opstellen van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) en de verordening rioolheffing. Het is verdedigbaar dat een deel van de kosten van een rioleringsplan wel tot de verhaalbare kosten kan worden gerekend, namelijk dat deel dat niet beleidsmatig is, maar uitvoerend. Dit geldt in het bijzonder voor die kosten die zien op technische berekeningen (anders dan in de beleidsvorming) en veelal extern worden gemaakt (ingenieursbureau) alsmede de kosten die in de sfeer van de technische voorbereiding bij de gemeente worden gemaakt (verantwoorde uren technische dienst openbare werken). Achtkarspelen rekent in 2012 € 93.000 aan derden betaalde GRP-kosten toe plus eigen personeelskosten, voor zover die geen betrekking hebben op beleid.

Tot de doorberekende kosten behoorde ook een dotatie van € 27.000 per jaar aan een voorziening herziening GRP. Met dit doteren zou met ingang van 2012 zijn gestopt.

Kostenposten die niet zien op het gemeentelijke rioleringsstelsel, maar bijvoorbeeld op het zuiveren door het waterschap of het bevaarbaar houden van gemeentelijke wateren, zijn niet verhaalbaar.

In gemeentelijke begrotingen kan worden gewerkt met reserves en voorzieningen. De raad heeft de zeggenschap over de aanwending van reserves. De raad stelt vast waarvoor de reserve wordt aangewend. Bij veranderende inzichten kan de raad de bestemming van de reserve wijzigen.

Bij een voorziening heeft de raad die zeggenschap niet. Een voorziening legt een gemeente aan als er kosten zijn waar nog geen uitgaven tegenover staan, zoals groot onderhoud. Door het huidige gebruik van de riolering is bijvoorbeeld over vijf jaar groot onderhoud nodig. De kosten van dat groot onderhoud worden nu al veroorzaakt maar de uitgave vindt over vijf jaar plaats. Daarvoor kan nu al geld opzij worden gelegd. Het is dan niet toegestaan dat het opzij gelegde geld na drie jaar een andere bestemming krijgt. Middelen die in een voorziening zijn opgenomen, mogen dus niet door de raad worden herbestemd.

Achtkarspelen kent een “reserve riolering” die in de afgelopen jaren tot boven de € 3.000.000 is opgelopen. Dit niveau wordt door de gemeente ongewenst hoog gevonden. Om deze reden is men van plan in de komende jaren bedragen uit de reserve te halen om de hoogte van de rioolheffing te beperken. De heffing wordt daarbij voor 2011 slechts met 0,005% verhoogd en ook in toekomstige jaren blijft de verhoging onder de inflatiecorrectie. Deze beperkte stijging heeft tot gevolg dat de reserve niet verder zal oplopen, maar tussen de politiek gewenste bandbreedte zal blijven. Daartoe is in de begroting 2011 rekening gehouden met een onttrekking ten late van de reserves van € 400.000.

Indien de gemeente de straat openbreekt voor onderhoud van de riolering en voor aanleg van mantelbuizen voor telecomaandieners en ook nog voor wegenonderhoud, dan kan een deel van de kosten worden meegenomen, mits deskundigen van oordeel zijn dat aan het rioleringsdeel meer dan 10% van de kosten kan worden toegerekend. Indien het wegdek in een goede conditie verkeert en geen sprake is van aanleg van telecomvoorzieningen kunnen de kosten van herstel van het wegdek nagenoeg volledig via de rioolheffing worden verhaald. Indien het wegdek al aan vervanging toe is, kan in de renovatie van de riolering geen of maar beperkt aanleiding worden gevonden om tevens het herstel van het wegdek via de rioolheffing te bekostigen. De noodzaak tot vervanging is dan immers niet volledig een gevolg van de vervanging van de riolering. De vervanging van het wegdek valt in een dergelijke situatie (nagenoeg) geheel onder de kosten van het wegbeheer. De gemeente gaat correct om met deze toerekening.

De kosten van het schoonhouden van wegen (veegkosten) zien over het algemeen in belangrijke mate op het onderhoud en de goede werking van de riolering. Blijkens jurisprudentie en een benchmark is het niet ongebruikelijk om 25% tot 60% van de veegkosten aan het rioolrecht toe te rekenen. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen veegkosten ook gedeeltelijk verhaald worden via de afvalstoffenheffing. Achtkarspelen heeft 60% van de veegkosten toegerekend aan de rioolheffing en blijft daarmee binnen redelijke grenzen.

De gemeenteraad heeft besloten de kosten veroorzaakt door baggeren en hekkelen van sloten en vijvers, die in principe wel verhaalbaar zijn, niet te verhalen.

Het verschil tussen de geraamde kosten ad € 2.523.936 en de geraamde opbrengsten ad € 2.102.110 bedraagt € 421.826. De geraamde kostendekkendheid bedraagt dus ruim 83%. Het verschil bestaat uit € 400.000 dat ten laste van de reserve is gebracht en € 21.826 zijnde de kosten van het baggeren en hekkelen.

2.5.3.2 Aandachtspunten

- Achtkarspelen heeft nog geen kosten begroot die sinds de invoering van de Waterwet op haar drukken wegens haar regenwaterzorgplichten en grondwaterzorgplichten. Het is waarschijnlijk dat deze kosten (t.z.t.) zullen blijken te bestaan. In dat geval wordt de rioolheffing steeds minder kostendekkend als deze kosten er wel blijken te zijn.

- Achtkarspelen rekent de perceptiekosten van vier verschillende heffingen (rioolheffing, afvalstoffenheffing, OZB en forensenbelasting) slechts (voor gelijke delen) toe aan de eerste drie. Hoewel de omvang van forensenbelasting beperkt is, zal toch ook aan die heffing iets moeten worden toegerekend. De perceptiekosten worden dus te ruimhartig toegerekend aan de rioolheffing.
- Uit de ontvangen informatie en de toelichting hierop wordt opgemaakt dat € 93.000 (en eigen personeelskosten), die betrekking hebben op het GRP en basisrioleringsplannen (BRP), zijn toegerekend. Dit is niet toegestaan als sprake zou zijn van beleidskosten. Hetzelfde geldt voor de kosten van het opstellen en/of aanpassen van verordeningen. Uit de toelichting die Achtkarspelen voor de GRP-kosten heeft gegeven, blijkt echter dat het niet om kosten van beleidsvoorbereiding maar om beheerskosten gaat. De kosten van het opstellen en/of aanpassen van verordeningen zijn niet bekend, maar waarschijnlijk blijven deze in de marge.
- Een dotatie aan de voorziening herziening GRP ad € 27.000 zou in het verleden wel en thans niet meer worden doorbelast. Een dergelijke doorbelasting is niet toegestaan.

Zoals gesteld, is de feitelijk begrote dekkingsgraad 83%. De som van de kosten van de gesignaleerde onjuistheden is (royaal) minder dan 17% van de totale relevante kosten, zodat het dekkingspercentage minder dan 100 bedraagt.

2.5.4 Bouwgerelateerde leges

2.5.4.1 Inleiding

Met ingang van 1 oktober 2010 is de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) in werking getreden. De Wabo integreert een groot aantal vergunningstelsels die betrekking hebben op plaatsgebonden activiteiten. Het betreft in het bijzonder bouwen, aanleggen, planologische afwijkingen, brandveilig gebruiken, wijzigen monumenten, slopen, uitwegen, alarminstallaties, kappen, reclame aanbrengen en opslag onroerende zaken. Alle bouw gerelateerde vergunningen vallen dus onder de omgevingsvergunning. De bouwgerelateerde leges maken dus onderdeel uit van (of vormen) de leges omgevingsvergunning.

Leges (of eigenlijk rechten) kunnen worden geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.

De gemeenteraad heeft geen principe uitspraak gedaan over het gewenste kostendeckingspercentage.

De leges omgevingsvergunning vormen dus een deel van de leges die een gemeente mag heffen. Andere diensten waarvoor leges geheven kunnen worden zijn bijvoorbeeld de diensten van het uitgeven van rijbewijzen en paspoorten.

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wabo is bepaald dat de kostendeckendheid van deze vergunningstelsels op het niveau van de Wabo-kolom moet worden bepaald, ook al worden de leges geheven op basis van een verordening waarin ook andere leges zijn geregeld.

De beoordeling van de aanvraag van een omgevingsvergunning resulteert uiteindelijk in een (concept-)beschikking, waarvan kennis wordt gegeven in dagbladen om de besluitvorming en inspraak- of bezwaarmogelijkheden onder de aandacht te brengen. Het in behandeling nemen, toetsen aan bestemmingsplan, welstandseisen, Bouwbesluit, Gebruiksbesluit, bouwverordening en archeologische waarden, alsmede het opstellen van de beschikking en de eventueel daaraan verbonden publicatiekosten behoren uiteraard tot de verhaalbare kosten. Ook de kosten van vooroverleg, adviezen van andere bestuursorganen of derden, bouwvergaderingen en toezicht tijdens het bouwproces zijn verhaalbaar.

De kosten van inspraak, bezwaar en/of beroep daarentegen behoren tot de algemene bestuurskosten en dienen voor de bepaling van de rechten buiten beschouwing te blijven. Ook de kosten van meer algemene beleidstaken, zoals het opstellen van een beleidsplan, bestemmingsplan of criteria voor vergunningverlening, behoren niet tot de verhaalbare kosten. De kosten voor het opstellen van een legesverordening of tarieventabel behoren evenmin tot de verhaalbare beleidskosten.

De kosten die voortvloeien uit schadevergoedingszaken en uit toezicht zijn niet verhaalbaar, behoudens de kosten van een eerste controle die wel tot de verhaalbare kosten worden gerekend. Met de kosten van eerste controle wordt bedoeld de kosten die worden gemaakt om na te gaan of het bouwwerk bij de ingebruikneming functioneert in overeenstemming met of voldoet aan de verleende vergunning of ontheffing en de daaraan verbonden voorwaarden of voorschriften. Verdere controle op de naleving van voorschriften zijn algemene bestuurskosten en zijn niet individueel op de vergunningaanvragers te verhalen. Ook de kosten van toezicht door de brandweer op naleving van vergunningvoorschriften zijn te ver verwijderd van de individuele dienstverlening om tot de verhaalbare kosten te kunnen worden gerekend.

De kosten van bezwaar en beroep zijn niet toegerekend. Voor de kosten van activiteiten die mede betrekking hebben op handhaving is het toerekeningpercentage op basis van inschattingen van de teamleider bepaald op 40%. Het is niet na te gaan in hoeverre dit percentage reëel is, omdat de redenering van de teamleider niet is vastgelegd. Ook voor beleidsvoorbereiding heeft de teamleider toerekeningpercentages geschat. Zo is leiding geven voor 50% toegerekend aan aansturing van de afdeling en voor 50% aan beleidsvoorbereiding.

Deze toerekening behoort tot de beleidsvrijheid van de gemeente, mits zij niet kennelijk onredelijk geschiedt. De kosten van eerste controle zijn conform de mogelijkheid daartoe wel toegerekend. Bij de leges wordt geen kwijtschelding verleend.

De perceptiekosten zijn uitsluitend toegerekend aan de afvalstoffenheffing, rioolheffing en OZB, zodat onder andere de aan de leges toerekenbare kosten in feite nog hoger zijn en de kostendekkendheid nog lager.

Voor de bouw gerelateerde leges zijn voor 2011 geen begrotingen gemaakt van de aantallen aanvragen, de hoogte van de geraamde bouwkosten per aanvraag en/of in totaal, de geraamde legesopbrengsten en de geraamde kosten.

Tot en met 2011 worden de tarieven van de leges bepaald door indexering. De tarievenboeken 2011 en 2012 behandelen deze leges niet.

Achtkarspelen is voornemens de begroting in 2012 op hoofdactiviteit (per productgroep) te gaan inrichten. Aan de lastenkant wordt het model inzake de kostenonderbouwing van de VNG de leidraad, waarbij hoofdactiviteiten op procesniveau onderscheidenlijk wordt gemaakt. Aan de batenkant wordt de model-legestarieventabel van de VNG leidend, waarbij op hoofdactiviteit de producten onderscheidenlijk wordt gemaakt.

Op het niveau van de totale Wabo-kolom is inmiddels enige transparantie. Voor 2012 zijn de kosten redelijk adequaat geraamd. Op het niveau van de baten is de raming minder nauwkeurig, gelet op het feit dat een eerdere raming in de begrotingscyclus weinig onderbouwd met € 100.000 neerwaarts is bijgesteld. Na de bijstelling resulteert een dekkingspercentage bij een kostentotaal van ruim € 1.000.000 van circa 40%. Voor 2011 berekende men retrospectief een dekkingspercentage van bijna 38%.

Op grond van onze ervaring met de berekening van individuele legestarieven hebben wij sterk de indruk dat de aanzienlijke onderdekking wordt veroorzaakt door lage tarieven en wel voor vrijwel ieder product.

2.5.4.2 Aandachtspunten

- Belangrijkst bezwaar is het nog ontbreken van goed onderbouwde berekeningen van baten en lasten.
- In de begroting 2012 en de retrospectieve berekening 2011 is nog geen rekening gehouden met de op het BTW-compensatiefonds verhaalbare BTW als verhaalbare kostenpost.
- Het van toepassing zijnde bouwlegestartief wordt volgens de tarieventabel verhoogd met de gemaakte kosten voor het welstandsadvies. De tarieventabel vermeldt zelf geen welstandstarieven. Dit gemis had kunnen worden gecompenseerd door in de verordening een zogenoemde begrotingsconstructie voor de kosten van het welstandsadvies op te nemen. Ook dit is niet gebeurd. Dit betekent dat een bezwaar of beroep tegen de welstandsleges waarschijnlijk gehonoreerd moet worden.

2.5.5 Leges Burgerzaken

2.5.5.1 Inleiding

Leges (of eigenlijk rechten) kunnen worden geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten. Tot deze diensten behoren die welke worden verstrekt door de afdeling Burgerzaken. De gemeenteraad heeft geen principe uitspraak gedaan over het gewenste kostendeckingspercentage.

De diensten die noch onder de Wabo noch onder de Europese dienstenrichtlijn vallen, zijn samengevoegd in Titel 1 van de legestarieventabel. Het betreft voornamelijk, maar zeker niet uitsluitend, diensten verleend door de afdeling Burgerzaken. Al deze diensten (titel 1) moeten tezamen worden getoetst op kostendeckendheid.

Tot de leges Burgerzaken behoren ook de leges voor het afgeven van paspoorten en reisdocumenten. Deze documenten worden door de gemeente uitgereikt, maar door het Rijk aangemaakt. Tot de kosten behoren dus de door de gemeente gemaakte directe kosten, waartoe ook behoren de door het Rijk aan de gemeente doorbelaste kosten.

Het Rijk heeft verder inbreuk gemaakt op de autonomie van de gemeenteraad tot het vaststellen van de tarieven door een maximumtarief voor te schrijven. De gemeenteraad heeft de tarieven beneden dit maximum vastgesteld.

Het is niet mogelijk (en overigens ook nergens als verplichting voorgeschreven) om de kostendeckendheid van de verschillende productgroepen (rijbewijzen, paspoorten, GBA, huwelijksvoltrekking) afzonderlijk te bepalen. De kosten zijn daartoe niet gespecificeerd.

Toerekening van kosten die voor meerdere productgroepen worden gemaakt (en dat komt natuurlijk zeer veel voor) aan de verschillende productgroepen achten wij zonder de daarvoor benodigde informatie niet verantwoord.

De tarieven zijn in het verleden zonder een degelijke begroting vastgesteld en sindsdien geïndexeerd.

De afdeling Burgerzaken is verantwoordelijk voor de reisdocumenten, rijbewijzen, uittreksels GBA, verklaringen omtrent gedrag, naturalisatie, huwelijk/geregistreerd partnerschap, de boekjes ter zake alsmede de uittreksels burgerlijke stand.

De afdeling KCC is verantwoordelijk voor alles waar een klantcontact mee is gemoeid. Dit zijn zowel diensten waarvoor leges gevraagd kunnen worden, zoals het verlenen van een rijbewijs, reisdocumenten, uittreksels, et cetera maar het KCC behandelt ook vragen op diverse andere gebieden waarvoor geen leges kunnen worden gevraagd, zoals de WMO, sportterreinen, afvalverwijdering, et cetera. Een deugdelijk onderbouwde en vastgelegde verdeling van de activiteiten over wel en niet legesgerelateerde activiteiten ontbreekt.

De kosten van de gemeentelijke basisadministratie (GBA) zien op het onderhoud en bewerken van het GBA-systeem. De GBA wordt zowel gebruikt voor legesplichtige diensten, zoals GBA-uittreksels, reisdocumenten, rijbewijzen en vergunningen, als voor niet-legesplichtige taken, zoals de verkiezingen. Ook een deugdelijk onderbouwde en vastgelegde verdeling van de kosten van het GBA-systeem ad € 96.210 ontbreekt. Voor zover het mogelijk was om de kostendekkendheid te bepalen, vertoont de leges Burgerzaken blijkens de productenraming 2011 een tekort van € 431.907, doordat de geraamde baten € 398.500 bedragen tegen € 830.407 aan geraamde lasten. De kostendekkendheid is dan 48%. Gelet op het ontbreken van relevante informatie kan aan dit percentage weinig waarde worden gehecht.

2.5.5.2 Aandachtspunten

- Onvoldoende informatie om een verantwoorde kostenverdeling/toerekening te kunnen maken.

3 Vier aanvullende vragen

Nadat reeds twee aanvullende vragen in hoofdstuk 2 werden beantwoord, resteren nog vier aanvullende vragen.

3.1 Hoe kan de gemeenteraad haar controlerende taak uitvoeren

De derde aanvullende vraag luidde: Op welke manier kan de raad in haar controlerende taak meten hoe de kostendekkendheid is toegepast en wordt uitgevoerd?

De gemeenteraad stelt de begroting en de heffingstarieven vast bij besluit. Op een dergelijk besluit is artikel 3.2 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing. Dit artikel bepaalt dat bij de voorbereiding van het besluit de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen moet worden vergaard.

Naar aanleiding van diverse kamervragen over de verschillen tussen de absolute hoogte van gemeentelijke tarieven en de relatieve stijgingspercentages van gemeentelijke heffingen, heeft de minister van Binnenlandse Zaken aangegeven dat van gemeenten verwacht wordt dat zij voor de burger transparant kunnen maken hoe de tarieven zijn samengesteld. Bij voldoende inzicht is het vervolgens niet noodzakelijk dat de tarieven in alle gemeenten gelijk zijn of zich binnen een bepaalde bandbreedte bewegen.

Het is de taak van de gemeenteraad zich er van te vergewissen dat de tarieven niet in strijd met wettelijke bepalingen worden vastgesteld. Dit houdt in dat de tarieven niet meer dan 100% kostendekkend mogen zijn. Daarnaast is het de taak van de raad om er voor zorg te dragen dat het voor de burger kenbaar kan zijn hoe die tarieven zijn samengesteld (transparantie).

Controle door de raad van de kostentoedeling en kostendekkendheid (en daarmee van de tariefstelling) vereist een transparante begroting en heldere, nader onderbouwende stukken. Uit ons onderzoek blijkt dat er bij de leges onvoldoende transparantie is om de kostentoedeling en kostendekkendheid te kunnen controleren.

Transparantie kan gerealiseerd worden door voor de leges omgevingsvergunning en de leges Burgerzaken gelijksoortige systemen in te voeren zoals reeds gebruikt worden voor de afvalstoffenheffing en de rioolheffing. Het systeem van de kostentoedeling en de kostendekking van de afvalstoffenheffing en rioolheffing zijn namelijk transparant en controleerbaar. Als de raad kennis heeft genomen van de aan deze samenvatting ten grondslag gelegde rapportage en bijvoorbeeld via de VNG ontwikkelingen in de problematiek van kostentoekening en vaststellen van tarieven bijhoudt, is het uitvoeren van haar controlerende taak relatief eenvoudig.

Voorwaarde is (en die verplichting kan de raad opleggen) dat het ambtelijk apparaat, bijvoorbeeld via de methodiek van het tarievenboek, volledige openheid geeft (transparantie) over de samenstelling van de begrote baten en lasten en het hoe en waarom van de toedeling aan de diverse producten van deze baten en lasten.

3.2 *Relatieve hoogte bouwlegestarieven*

De vierde aanvullende vraag luidde: Hoe verhouden de bouwlegestarieven van de gemeente Achtkarspelen zich met de andere gemeenten in Fryslân?

Allereerst maken wij een opmerking over het relatieve belang van de tarievenvergelijking. Tarieven staan tegenover een dienst. Onderdeel van die dienst is ook de service die bij de dienstverlening wordt gegeven. Daartoe behoren de openingstijden, de mate waarin de gemeente aan de burger bijstand verleent bij de aanvraag, et cetera. Diverse gemeenten hebben de via de tarieven (deels) te compenseren kosten niet scherp in beeld, zodat een relatie tussen de leges en de kosten niet te leggen is. Voorts kunnen gemeenten doelbewust kiezen voor niet-kostendekkende tarifiering. Ook kunnen gemeenten beleid voeren dat voor bepaalde bouwwerken, zoals kleine bouwwerken, minder leges wordt geheven dan de kosten. De leges van grote bouwwerken compenseren vaak het verlies op de kleinere bouwwerken.

De wettelijke grondslag voor de bouwleges is per oktober 2010 gewijzigd. Sinds oktober 2010 vallen de bouwgerelateerde leges in de veel ruimere groep van omgevingsvergunning. Omdat die groep 25 verschillende vergunningen omvat, waarvan de kosten vaak niet specifiek worden toegerekend, is een vergelijk extra moeilijk.

De gemeente Achtkarspelen hanteert het volgende schema voor de berekening van de bouwlegestarieven 2011.

Bouwkosten	Tarief
€ 0 tot € 4.500	2,395%, met een minimum van € 48,41
€ 4.500 tot € 11.500	1,991%, met een minimum van € 107,79
€ 11.500 en hoger	1,625%, met een minimum van € 229,01

De leges van een omgevingsvergunning voor het bouwen van een bouwwerk zijn vergeleken voor drie categorieën, te weten bouwwerken van € 10.000, van € 45.500, alsmede van € 130.000. Uit het overzicht blijkt dat Achtkarspelen degressieve tarieven hanteert. Het legestartief daalt dus naarmate de bouwkosten hoger zijn. Het laagste tarief ad 1,625% wordt al toegepast bij bouwsommen vanaf € 11.500. Om kostendekkend te kunnen zijn, hanteren gemeenten voor het laagste tarief meestal een hogere drempel dan € 11.500. Wij hebben de bouwlegestarieven vergeleken met de tarieven 2011 van de andere Friese gemeenten.

Tabel hoogte bouwleges 2011 en hoogte op provinciale ranglijst						
Gemeente	Omgevingsvergunning € 10.000 excl. Btw, incl. welstand		Omgevingsvergunning € 45.500 excl. Btw, incl. welstand		Omgevingsvergunning € 130.000 excl. Btw, incl. welstand	
	tarief	rang	tarief	rang	tarief	rang
Achtkarspelen	€ 247	12	€ 855	19	€ 2.387	17
Ameland	€ 178	23	€ 708	26	€ 1.964	22
Boarnsterhim	€ 220	19	€ 1.001	12	€ 2.860	9
Dantumadiel	€ 300	7	€ 1.263	5	€ 3.550	3
Dongeradeel	€ 292	8	€ 1.183	7	€ 2.913	8
Ferwerderadiel	€ 138	27	€ 575	27	€ 1.589	27
Franekeradeel	€ 273	10	€ 1.140	8	€ 3.199	6
Gaasterlân-Sleat	€ 333	5	€ 941	13	€ 2.222	19
Harlingen	€ 238	15	€ 857	18	€ 1.845	25
Heerenveen	€ 247	13	€ 1.029	9	€ 2.855	10
Het Bildt	€ 406	1	€ 1.450	2	€ 3.320	5
Kollumerland en Nieuwkruisland	€ 228	16	€ 935	14	€ 2.614	14
Leeuwarden	€ 155	25	€ 745	24	€ 2.170	20
Leeuwarderadeel	€ 375	3	€ 1.263	6	€ 3.375	4
Lemsterland	€ 220	18	€ 831	21	€ 1.786	26
Littenseradiel	€ 403	2	€ 862	17	€ 2.631	13
Menaldumadeel	€ 221	17	€ 876	16	€ 1.898	24
Ooststellingwerf	€ 351	4	€ 1.496	1	€ 4.213	1
Opsterland	€ 243	14	€ 1.004	11	€ 2.744	12
Schiermonnikoog	€ 276	9	€ 1.429	3	€ 3.023	7
Skarsterlân	€ 218	20	€ 890	15	€ 2.484	15
Smallingerland	€ 166	24	€ 755	23	€ 2.458	16
Súdwest Fryslân	€ 200	22	€ 777	22	€ 1.905	23
Terschelling	€ 206	21	€ 835	20	€ 2.280	18
Tytsjerksteradiel	€ 150	26	€ 742	25	€ 2.119	21
Vlieland	€ 264	11	€ 1.024	10	€ 2.832	11
Weststellingwerf	€ 303	6	€ 1.289	4	€ 3.589	2
Gemiddelde	€ 254		€ 991		€ 2.623	
Hoogste	€ 406		€ 1.496		€ 4.213	
Laagste	€ 138		€ 575		€ 1.589	

Uit de vergelijking blijkt dat Achtkarspelen voor alle drie de bouwsomcategorieën goedkoper is dan de gemiddelde leges in Friesland.

3.3 Relatieve hoogte OZB, afvalstoffenheffing en rioolheffing

De vijfde aanvullende vraag luidde: Hoe verhouden de OZB, afvalstoffenheffing en rioolheffing van de huishoudens in Achtkarspelen zich tot die van de andere gemeenten in Fryslân? Deze drie heffingen tezamen worden ook wel de gemeentelijke woonlasten genoemd en zijn als volgt (bron: Coelo) in kaart te brengen:

Gemeentelijke woonlasten meerpersoonshuishouden Friesland 2011						
Gemeente	Gemeentelijke woonlasten	Reinigingsheffing woningen	Rioolheffing woningen	OZB	OZB tarief woning %	
Ameland	€ 531	€ 223	€ 145	€ 163	0,0724	
Boarnsterhim	€ 771	€ 253	€ 254	€ 264	0,1302	
Dantumadiel	€ 620	€ 254	€ 177	€ 189	0,1057	
Dongeradeel	€ 639	€ 203	€ 171	€ 265	0,1558	
Ferwerderadiel	€ 711	€ 286	€ 202	€ 223	0,1305	
Franekeradeel	€ 668	€ 233	€ 231	€ 204	0,1185	
Gaasterlân-Sleat	€ 591	€ 213	€ 128	€ 250	0,1106	
Harlingen	€ 591	€ 238	€ 182	€ 171	0,0969	
Heerenveen	€ 640	€ 234	€ 157	€ 249	0,1164	
Het Bildt	€ 655	€ 258	€ 164	€ 233	0,1400	
Kollumerland c.a.	€ 637	€ 284	€ 188	€ 165	0,0865	
Leeuwarden	€ 632	€ 252	€ 177	€ 203	0,1328	
Leeuwarderadeel	€ 801	€ 257	€ 216	€ 328	0,1773	
Lemsterland	€ 638	€ 273	€ 164	€ 201	0,0865	
Littenseradiel	€ 711	€ 263	€ 208	€ 240	0,1140	
Menameradiel	€ 689	€ 249	€ 229	€ 211	0,1122	
Ooststellingwerf	€ 670	€ 223	€ 267	€ 180	0,0858	
Opsterland	€ 642	€ 196	€ 237	€ 209	0,0917	
Schiermonnikoog	€ 751	€ 310	€ 204	€ 237	0,0816	
Skarsterlân	€ 610	€ 264	€ 147	€ 199	0,0858	
Smallerland	€ 658	€ 225	€ 219	€ 214	0,1097	
Súdwest Fryslân	€ 599	€ 216	€ 176	€ 207	0,1025	
Terschelling	€ 549	€ 191	€ 145	€ 213	0,0660	
Tytsjerksteradiel	€ 663	€ 210	€ 126	€ 327	0,1495	
Vlieland	€ 709	€ 315	€ 179	€ 215	0,0774	
Weststellingwerf	€ 675	€ 286	€ 149	€ 240	0,1144	
Achtkarspelen	€ 693	€ 269	€ 183	€ 241	0,1246	
Gemiddeld	€ 657	€ 247	€ 186	€ 224	0,1102	
Hoogste	€ 801	€ 315	€ 267	€ 328	0,1773	
Laagste	€ 531	€ 191	€ 126	€ 163	0,0660	

De gemeentelijke woonlasten van Achtkarspelen liggen iets boven het provinciale gemiddelde. Dit wordt veroorzaakt door de tarieven van de OZB en de afvalstoffenheffing (reinigingsheffing). Qua tarief ligt Achtkarspelen echter dicht bij het laagste tarief dan bij het hoogste.

3.4 Conclusies over de relatieve belastingdruk

De laatste aanvullende vraag luidde: Welke conclusies kunnen hieruit worden getrokken over de lokale belastingdruk in de gemeente Achtkarspelen ten opzichte van de andere gemeenten in Fryslân?

Het trekken van conclusies op basis van de genoemde informatie over de relatieve belastingdruk is nauwelijks verantwoord, omdat onduidelijk is of tegenover de belasting een vergelijkbare dienstverlening staat. Daarenboven kunnen forse verschillen in tarieven volstrekt toelaatbaar zijn, terwijl soms voor gelijke tarieven de wettelijke basis zou kunnen ontbreken doordat minder of lagere kosten worden gemaakt.

Met in achtneming van deze kanttekening constateren wij dat gemeente Achtkarspelen gelet op de gemiddeld relatief hoge woonlasten en de onder het gemiddelde uitkomende legestarieven in totaal een gemiddelde belastingdruk kent.