

Kostentoerekening en kostendeckking van gemeentelijke heffingen in Noordenveld

dr. C. Hoeben

COELO

COELO

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

COELO-rapport 06-2

Juli 2006

ISBN-10 90-76276-41-2

ISBN-13 978-90-76276-41-2

© COELO, Groningen 2006

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	4
1. Inleiding	5
1.1. Algemeen.....	5
1.2. Vraagstelling.....	5
1.3. Opbouw van het rapport.....	6
2. Kostentoedeling en tariefbepaling	7
2.1. Gemeentelijke heffingen.....	7
2.2. Bepaling van de kosten.....	9
Directe kosten.....	9
Indirecte kosten.....	9
Compensabele btw.....	10
Voorzieningen en reserves.....	12
Complicaties riolering.....	12
2.3. Tariefbepaling.....	13
2.4. Conclusie.....	14
3. Kostentoedeling en tariefbepaling in Noordenveld	15
3.1. Algemeen.....	15
3.2. Hoofdpijnen.....	15
3.3. Reinigingsheffing.....	17
3.4. Rioolrecht.....	17
3.5. Leges.....	19
Bouwleges.....	19
Secretarieleges.....	20
3.6. Lijkbezorgingsrechten.....	21
3.7. Marktgeden.....	22
3.8. Conclusie.....	22
4. Conclusies en aanbevelingen	24
Tariefbepaling.....	25
Besluitvorming.....	26
Evaluatie.....	26
Risico's.....	27
Aanbevelingen.....	28
Evaluatie.....	Error! Bookmark not defined.
5. Literatuur	31

0. Voorwoord

Dit onderzoek is uitgevoerd door het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO) in opdracht van de rekenkamercommissie van de gemeente Noordenveld. Doel van het onderzoek is inzicht te krijgen in de kostenbepaling en kostendekking van gemeentelijke tarieven.

De auteur dankt Ebo Nieboer, Peter Hovinga, Alma Wegkamp, Henk Vriezema en Marchje van der Veen voor de verstrekte informatie en het achterhalen van een aantal gegevens. Ook dankt zij de rekenkamercommissie van Noordenveld en Eduard Gerritsen en Maarten Allers van COELO voor hun commentaar op eerdere versies van dit rapport. Eventuele resterende onvolkomenheden komen voor rekening van de auteur.

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.

De gemeente Noordenveld streeft er naar om bestemmingsheffingen kostendekkend vast te stellen.¹ In dit rapport wordt beschreven hoe tarieven worden vastgesteld in de gemeente Noordenveld en welke rol kostentoerekening en kostendecking hier bij speelt.

1.2. Vraagstelling

De rekenkamercommissie heeft een aantal vragen geformuleerd. Omdat de vragen deels overlappen zijn deze gegroepeerd:

Tariefbepaling

1. Heeft de gemeente een expliciet beleid ten aanzien van de gemeentelijke heffingen en de tariefbepaling?
2. Hoe worden de gemeentelijke heffingen vastgesteld en welke rol spelen kostprijsberekeningen in de tariefbepaling?
3. Hoe worden de kostprijzen berekend en welke uitgangspunten worden hierbij gehanteerd?

Besluitvorming en evaluatie

4. Hoe komt de besluitvorming over het gemeentelijk beleid ten aanzien van de heffingen en de wijze van tariefbepaling tot stand?
5. Vindt regelmatig evaluatie plaats van het gemeentelijk beleid ten aanzien van de heffingen en de wijze van tariefbepaling?
6. Hoe gaat de gemeente om met fondsvorming, wanneer de gemeentelijke heffingen hoger of lager zijn dan de werkelijke uitgaven?
7. Welke dekkingspercentages worden bij de verschillende heffingen bereikt?

¹ Zie Programmabegroting Noordenveld 2006, paragraaf lokale heffingen.

Risico's

8. Is de vorm van kostprijsberekening ten behoeve van de tariefbepaling verantwoord?
9. Welke eventuele risico's kunnen onderkend worden bij de huidige wijze van tariefbepaling?

Aanbevelingen en monitoring

10. Welke aanbevelingen kunnen gedaan worden om te komen tot een duurzaam en transparant beleid ten aanzien van heffingen en de wijze van tariefbepaling?
11. Hoe kunnen de doorwerkingen van deze aanbevelingen het beste worden gemonitord?

De meeste vragen zijn beantwoord op basis van gesprekken met betrokken ambtenaren. Daarnaast is informatie gebruikt uit het grootboek van de gemeente, de productraming en het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP).

1.3. **Opbouw van het rapport**

In hoofdstuk 2 wordt nader ingegaan op de relevante bestemmingsheffingen. Daarnaast wordt geschetst wat er komt kijken bij de bepaling van tarieven in gemeenten. In hoofdstuk 3 wordt beschreven hoe in Noordenveld de tarieven van bestemmingsheffingen tot stand komen en welke rol kostentoekening en de kostendeckering hierbij speelt. In hoofdstuk 4 worden de geformuleerde vragen expliciet beantwoord. Hierdoor ontstaat zicht op de mate waarin de methoden in Noordenveld voor verbetering vatbaar zijn.

2. Kostentoedeling en tariefbepaling

2.1. Gemeentelijke heffingen

Gemeenten kennen twee soorten heffingen: belastingen en bestemmingsheffingen. De opbrengst uit belastingen is bestemd voor de algemene middelen. De gemeente kan zelf bepalen hoe deze middelen worden ingezet. De gemeente Noordenveld hanteert de volgende belastingen:²

- Onroerendezaakbelastingen (ozb);
- Toeristenbelasting;
- Woonforensenbelasting;
- Hondenbelasting;
- Precariobelasting;
- Baatbelasting.

Sinds dit jaar is de stijging van de ozb-tarieven aan een maximum gebonden. 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 opbrengsten uit bestemmingsheffingen niet hoger mogen zijn dan de geraamde kosten terzake.³ De feitelijke kostendeckking kan incidenteel wel hoger zijn dan honderd procent. Er kan om verschillende redenen verschil ontstaan tussen ramingen en de werkelijke kosten en inkomsten. De opbrengst uit een bestemmingsheffing kan bijvoorbeeld fluctueren. Hier kan in ramingen maar beperkt rekening mee worden gehouden. De wettelijke eis van maximaal kostendeckende tarieven geldt alleen voor ramingen. De gemeente moet wel kunnen aantonen dat ramingen realistisch zijn. Hiervoor kan de feitelijke kostendeckking worden gebruikt. De geraamde kostendeckking is dus van belang wegens de Gemeentewet, de feitelijke kostendeckking is van belang omdat daarmee wordt aangegeven hoeveel algemene middelen worden ingezet om de kosten te dekken.

² Zie ook Gemeentewet, artikel 219-artikel 228.

³ Gemeentewet artikel 229b.

De gemeente Noordenveld hanteert de volgende bestemmingsheffingen:

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

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

De opbrengst uit de *afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht* (samen reinigingsheffing) wordt gebruikt om kosten te dekken van afvalinzameling en – verwerking. De afvalstoffenheffing wordt geheven op basis van de wet Milieubeheer. De gemeente mag een heffing instellen ter bestrijding van de kosten verbonden aan het beheer van huishoudelijk afval.⁴ 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. Noordenveld kent beide heffingen. De opbrengsten uit deze twee heffingen mogen samen niet hoger zijn dan de kosten rond afvalinzameling en – verwerking.

Met het *rioolrecht* worden kosten gedekt die verband houden met het beheren en onderhouden van de riolering.⁵ Ook de opbrengsten 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 opbrengsten 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.⁶ De opbrengst uit de *lijkbezorgingrechten* dient om kosten te dekken van het in stand houden van begraafplaatsen en het verlenen van diensten rond begrafenissen en crematies. De

⁴ Wet Milieubeheer artikel 15.33

⁵ Er ligt een voorstel bij de tweede kamer (vergaderjaar 2005-2006 30578, nr.2) om de Gemeentewet aan te passen. Het rioolrecht wordt dan vervangen door een rioolheffing. Met deze heffing kan de gemeente ook andere taken op het gebied van gemeentelijk waterbeheer (zoals afkoppelen van regenwater van de riolering) bekostigen.

⁶ MDW-werkgroep 2005 en Hoge Raad 4 februari 2005, nr. 38 860 en nr. 40 072

lijkbezorgingsrechten kunnen bestaan uit meerdere tarieven. In Noordenveld bestaat een onderscheid tussen begraafrecht en grafrecht. Onder begraafrecht vallen de diensten die de gemeente verleent rond een begrafenis of crematie. Via het grafrecht worden kosten gedekt die verband houden met het instandhouden van begraafplaatsen. Met *marktgeden* worden kosten gedekt die de gemeente maakt rond de organisatie van week- en jaarmarkten (verwerken van aanvragen bijvoorbeeld, of extra schoonmaakkosten).

2.2. Bepaling van de kosten

In veel gemeenten is het uitgangspunt bij de vaststelling van bestemmingsheffingen dat de opbrengst kostendekkend dient te zijn. Een gemeente zal daarom moeten weten welke kosten worden gemaakt voor het instand houden van een voorziening. Hierbij is het onderscheid tussen directe en indirecte kosten van belang.

DIRECTE KOSTEN

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

Gemeenten hebben enige vrijheid om te bepalen welke directe 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.

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.⁷ Er zijn verschillende methoden om indirecte kosten toe te rekenen aan een product of voorziening. Deze variëren onder meer in gedetailleerdheid.

⁷ 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.

Bij de *opslagmethode* wordt een opslag gelegd op de directe kosten ter dekking van de indirecte kosten.⁸ 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 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*.⁹ Indirecte kosten worden hierbij verzameld op zogenaamde 'hulpkostenplaatsen'.¹⁰ Alle kosten die samenhangen met huisvesting komen bijvoorbeeld op een 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 een zelfde toerekening geeft als een gedetailleerdere dan kan de eerste de voorkeur hebben omdat dit doelmatiger is: de gedetailleerdere methode zal over het algemeen duurder zijn en niet noodzakelijkerwijs tot betere resultaten leiden.¹¹ Dit kan echter alleen worden achterhaald wanneer men een complexe en vereenvoudigde methode naast elkaar legt.

COMPENSABELE BTW

De gemeente betaalt, net als anderen, btw wanneer zij goederen of diensten inkoopt. De gemeente verkoopt ook goederen en diensten. In sommige gevallen is de gemeente hierbij een ondernemer. Wettelijk is bepaald dat er sprake is van ondernemen wanneer er met regelmaat prestaties worden verricht in het economisch verkeer waar een vergoeding tegenover staat.¹² 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 belasting (op dezelfde wijze als ondernemingen dit doen).

⁸ VNG en Deloitte en Touche 1999 blz. 24, Groot en Budding 1998, blz. 60.

⁹ Uit een onderzoek van Deloitte en Touche uit 2003 blijkt dat deze methode door circa 70 procent van de gemeenten wordt gehanteerd.

¹⁰ Groot en Budding 1998, blz. 61.

¹¹ Groot en Budding 1998, blz. 62.

¹² Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003, blz.22, Wet op de Omzetbelasting 1968, artikel 7.

In veel gevallen treedt de gemeente echter niet op als ondernemer, maar in juridische termen *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 er geen btw in rekening gebracht aan afnemers van diensten (zie box 1 voor voorbeelden).¹³ De gemeente kan de btw die is betaald bij inkoop 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.¹⁴ 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.¹⁵ Omdat gemeenten een lager bedrag ontvangen uit het gemeentefonds mogen zij de compensabele btw (net als voor de invoering van het btw-compensatiefonds) meenemen als kosten bij de bepaling van de kostendekking van de tarieven. In de gemeentelijke begroting dienen kosten echter wel ‘netto’ te worden vermeld, dus zonder de compensabele btw. Daarom lijkt het op basis van de begroting en bij volledige kostendekking alsof geraamde inkomsten hoger zijn dan geraamde kosten. 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.¹⁶

Box 1 Voorbeeld van niet-compensabele btw

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

¹³ Over het totaal 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.

¹⁴ Voor andere complicaties zie Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003.

¹⁵ De algemene uitkering uit het gemeentefonds is de belangrijkste bron van vrij besteedbare inkomsten voor veel gemeenten.

¹⁶ Zie voor een verdere uitleg Wassenaar, Wolvers en Bijl 2003.

¹⁷ Wet Milieubeheer artikel 10.21 en 10.22

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.¹⁷ Inzameling van huishoudelijk afval is daarmee een overheidsprestatie. De gemeente kan geen btw in rekening brengen bij de burgers, maar wel de btw meenemen in de tariefbepaling. De betaalde btw kan worden teruggevorderd via het btw-compensatiefonds.

VOORZIENINGEN EN RESERVES

De inkomsten uit een bestemmingsheffing en de te dekken kosten 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 geld nog kan worden veranderd.¹⁸ Voorzieningen worden gevoed met geld dat de gemeente heeft ontvangen voor een bepaald doel. Wanneer in een jaar de kosten lager zijn dan de opbrengsten dan kan het overschot worden toegevoegd aan de egalisatievoorziening van de betreffende dienst.

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).

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 er jaarlijks moeten worden nagegaan in hoeverre de ontwikkelingen in de pas

¹⁸ Staatsblad 2003 nr. 27, blz. 36

lopen met het GRP. Gebeurt dit niet, dan kan de gemeente het zicht verliezen op bijvoorbeeld de mate van kostendeckendheid.

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 vaak niet geactiveerd, maar bijvoorbeeld betaald via de grondexploitatie. Wanneer de riolering moet worden vervangen (gemiddeld na zo'n veertig tot zestig jaar) kunnen de kosten opeens sterk stijgen.¹⁹

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

2.3. Tariefbepaling

Er spelen, naast de kosten, nog andere factoren een rol bij de bepaling van de hoogte van de tarieven van bestemmingsheffingen. Het gemeentelijke beleid ten aanzien van de kostendeckening is ook van belang. De geraamde opbrengsten uit een bestemmingsheffing mogen niet hoger zijn dan de geraamde kosten, maar wel lager. De gemeente kan dit bijvoorbeeld doen omdat zij de voorziening te duur acht bij volledig kostendeckende tarieven. Er worden dan algemene middelen gebruikt om een deel van de kosten van een voorziening te dekken.

Ook kan er een onderscheid worden gemaakt tussen bestemmingsheffingen met een hoge opbrengst en met een lage opbrengst. Voor heffingen met een hoge opbrengst kan het efficiënt zijn om tarieven jaarlijks vast te stellen op basis van de dat jaar geraamde kosten. Voor heffingen met een lage opbrengst is het relatief duur om ieder jaar de tarieven aan te passen aan de nieuwe ramingen. Het kan dan efficiënter zijn om de heffingen trendmatig te verhogen.

Bestemmingsheffingen kunnen grofweg ingedeeld worden in vier groepen:

1. hoge opbrengst en streven naar volledige kostendeckening;
2. hoge opbrengst en onvolledige kostendeckening;
3. lage opbrengst en streven naar volledige kostendeckening;
4. lage opbrengst en onvolledige kostendeckening;

¹⁹ Zie Rioned, 2004, blz. 9-10.

In Noordenveld is voor vrijwel alle bestemmingsheffingen vastgelegd dat wordt gestreefd naar kostendekkende tarieven. Alleen de opbrengst uit de lijkbezorgingsrechten, een bestemmingsheffing met een lage opbrengst, is niet kostendekkend (zie paragraaf 3.6). Er zijn in Noordenveld geen bestemmingsheffingen in groep 2 (hoge opbrengst en onvolledige kostendekking).

In alle gevallen is het raadzaam zowel ramingen op te stellen van de te verwachten kosten en inkomsten en (eventueel periodiek) de feitelijke kostendekking na te gaan. De gemeente moet aan kunnen tonen dat geraamde inkomsten niet hoger zijn dan geraamde kosten. Deze cijfers dienen dus voorhanden te zijn. Door de feitelijke kostendekking na te gaan kan de gemeente nagaan in hoeverre ramingen realistisch zijn. Ook kan de gemeente zich op deze manier indekken tegen rechtzaken wanneer een burger of bedrijf meent dat tarieven te hoog zijn.

Voor bestemmingsheffingen waar wordt gestreefd naar kostendekkende tarieven 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. Wanneer niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking kan periodiek (bijvoorbeeld één keer per collegeperiode) in plaats van jaarlijks de kostendekking worden berekend. De gemeente krijgt dan een beeld van de mate waarin algemene middelen worden gebruikt ter dekking van de kosten. Dit komt de transparantie ten goede.

2.4. Conclusie

Voor bestemmingsheffingen geldt dat geraamde inkomsten niet hoger mogen zijn dan geraamde kosten. 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 (kosten van bijvoorbeeld huisvesting).

Bij de vaststelling van de bestemmingsheffingen spelen echter niet alleen de kosten een rol. Een gemeente zal de vaststelling op een efficiënte manier willen uitvoeren. Bestemmingsheffingen met een hoge opbrengst kunnen jaarlijks worden vastgesteld op basis van geraamde kosten. Tarieven van bestemmingsheffingen met een lage opbrengst kunnen trendmatig worden verhoogd. Daarnaast kan een gemeente besluiten dat een of meerdere bestemmingsheffingen (deels) worden betaald uit de algemene middelen. Er is dan dus geen volledige kostendekking. In alle gevallen zal de gemeente moeten aangeven hoe hoog geraamde kosten en inkomsten 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 Noordenveld

3.1. Algemeen

Het voorgaande hoofdstuk biedt een algemene beschrijving van de zaken die spelen rond de vaststelling van bestemmingsheffingen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de manier waarop in Noordenveld tarieven tot stand komen en welke rol kostentoerekening in Noordenveld speelt. Allereerst worden de algemene uitgangspunten besproken. Vervolgens wordt dit per heffing verder uitgewerkt.

3.2. Hoofdpijnen

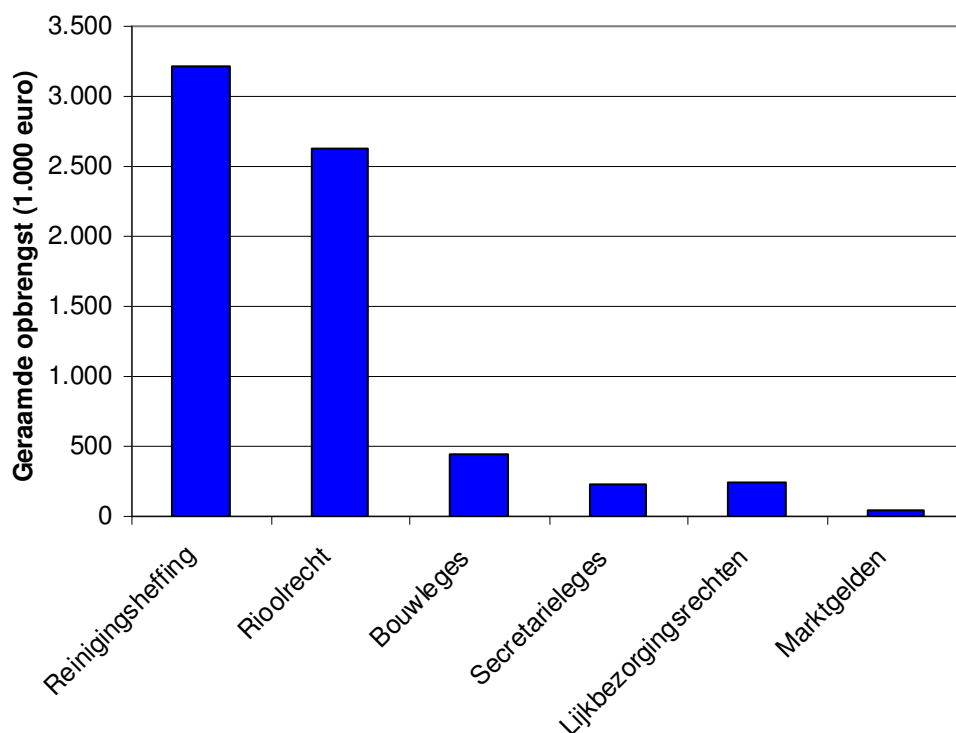
Volgens de programmabegroting streeft Noordenveld naar kostendeekkende tarieven.²⁰ Uit gesprekken met betrokken ambtenaren blijkt echter dat kostentoerekening niet bij alle heffingen een even grote rol speelt. Voor de reinigingsheffing (afvalstoffenheffing en reinigingsrecht) en het rioolrecht (heffingen met een hoge opbrengst, zie figuur 1) wordt het tarief bepaald op basis van de geraamde kosten. De bestemmingsheffingen met een lagere opbrengst worden jaarlijks trendmatig verhoogd. De tarieven worden afgerond: bedragen onder 46 euro op meervouden van 5 cent, bedragen boven 46 euro op hele euro's. Voor de lijkbezorgingsrechten is het uitgangspunt van kostendeekendheid losgelaten (zie paragraaf 3.6).

Indirecte kosten worden verdeeld via de kostenplaatsmethode (zie paragraaf 2.2). Kosten die niet direct gerelateerd zijn aan een voorziening (bijvoorbeeld huisvesting, maar ook financiële administratie) worden verdeeld op basis van bijvoorbeeld het aantal vierkante meters kantoorruimte, of het aantal medewerkers (afhankelijk van de aard van de kosten). De medewerkers houden bij hoeveel uur zij aan verschillende activiteiten besteden. Voor de bepaling van de tarieven wordt er van uitgegaan dat een medewerker die voltijds werkt, 1.400 productieve uren maakt.²¹ Daarnaast worden aannamen gedaan ten aanzien van het tarief per uur voor medewerkers. De kosten worden vervolgens versleuteld en toegewezen aan de producten, waaronder de in dit onderzoek relevante producten (afvalverwijdering en -,verwerking, riolering, etc.). Wanneer er grote afwijkingen zijn tussen ramingen en gerealiseerde kosten wordt nagegaan waar het verschil vandaan komt.

²⁰ Programmabegroting Noordenveld 2006, paragraaf lokale heffingen.

²¹ Een uitzondering geldt voor Openbare Werken (wijkbeheer&reiniging/centrale dienst/bouwkunde-uitvoering), hier worden 1.480 productieve uren toegerekend.

Figuur 1 Geraamde opbrengsten uit bestemmingsheffingen in 2006



Bron: Productraming gemeente Noordenveld 2006

Volgens de financiële verordening van de gemeente worden de indirecte kosten van de reinigingsheffing en het rioolrecht ook betrokken de bijdragen aan reserves voor vervanging van de betrokken activa, de kapitaallasten van de in gebruik zijnde activa, en voor rioolrecht en reinigingsheffing de compensabele btw.²² De kostendeckening mag daarom maximaal honderd procent zijn.

In de volgende paragrafen worden deze hoofdlijnen uitgewerkt per heffing.²³

²² Financiële verordening gemeente Noordenveld, artikel 11, lid 2. Er is niet nagegaan op welke manier de gemeente onderscheidt maakt tussen compensabele en niet-compensabele btw. Dit valt buiten dit onderzoek.

²³ Er is niet nagegaan in hoeverre er bij de kostenbepaling in Noordenveld kosten worden toegerekend die kunnen worden aangevochten. Om dit na te gaan 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. Er zijn geen aanwijzingen dat dit een groot risico is. Kosten die in andere gemeenten soms zijn aangevochten, zoals straatvegen, worden in Noordenveld uit de algemene middelen betaald.

3.3. Reinigingsheffing

De reinigingsheffing bestaat uit twee tarieven: de afvalstoffenheffing en het reinigingsrecht (zie paragraaf 2.1). Via de reinigingsheffing worden de kosten gedekt die samenhangen met afvalverwijdering en –verwerking. De tarieven worden jaarlijks vastgesteld op basis van de voor dat jaar geraamde baten en lasten. Er wordt jaarlijks een nacalculatie uitgevoerd: ramingen worden vergeleken met gerealiseerde baten en lasten. Overschotten of tekorten worden opgevangen via de egalisatievoorziening afvalverwerking.²⁴

Zoals in de voorgaande paragraaf is aangegeven wordt de compensabele btw meegenomen bij de kostprijsberekening van de afvalverwijdering. In de begroting worden kosten echter weergegeven zonder compensabele btw (zie paragraaf 2.2). Het is daardoor niet mogelijk om op basis van bijvoorbeeld de begroting de geraamde kosten te bepalen. Voor de tariefsbepaling wordt daarom op basis van de geraamde kosten afzonderlijk geraamd welk bedrag de gemeente betaalt aan compensabele btw. Wanneer een belastingbetaler aan de gemeente zou vragen aan te tonen dat geraamde inkomsten niet hoger zijn dan geraamde kosten, zal de gemeente deze exercitie nogmaals moeten uitvoeren voor het betreffende jaar. Volgens betrokkenen is dit wel mogelijk. De cijfers zijn niet direct voorhanden.

3.4. Rioolrecht

Via het rioolrecht worden de kosten gedekt die gerelateerd zijn aan beheer en onderhoud van de riolering (zie paragraaf 2.1). Volgens de betrokken ambtenaren wordt bij de vaststelling van het rioolrecht het GRP gevolgd. In tabel 1 is vermeld welke tarieven zijn vastgesteld in de periode 2003-2006 (kolom 2).

In het GRP wordt berekend bij welk tarief het rioolrecht honderd procent kostendekkend kan worden. Volgens het kostendekkingsplan van Noordenveld uit 2003 moeten de tarieven jaarlijks met circa 7 euro worden verhoogd. Hierbij is geen rekening gehouden met inflatie. In het hoofdstuk ‘middelen en kostendekking’ van het GRP staat dan ook dat naast de jaarlijkse verhoging “het rioolrecht met de tot dan toe optredende inflatie moeten worden gecorrigeerd om de kosten te kunnen dekken.” In 2005 en 2006 wijken de tarieven die op basis van dit uitgangspunt zouden zijn vastgesteld af van de door de gemeente vastgestelde tarieven (zie tabel 1, kolom 3).²⁵

²⁴ Programmabegroting Noordenveld 2006, blz. 16.

²⁵ Volgens de betrokken ambtenaren wordt de inflatie wel verrekend omdat het egalisatiefonds jaarlijks met zes procent van de waarde wordt verhoogd. Op deze manier wordt de verrekening van de inflatie echter afhankelijk van de omvang van de egalisatievoorziening. Daarnaast wordt in het GRP gesteld dat naast deze verhoging van het egalisatiefonds ook het rioolrecht met de inflatie dient te worden gecorrigeerd.

Tabel 1 Tarieven Noordenveld 2003-2006 zoals vastgesteld en zoals volgens kostendekkingsplan GRP

	Vastgestelde tarieven Noordenveld	Tarief GRP inclusief inflatiecorrectie
2003	155,65	155,65
2004	162,65	162,65
2005	169,65	171,68
2006	176,65	180,78

Het verschil tussen het vastgestelde rioolrecht en het rioolrecht volgens het GRP bedraagt in 2005 en 2006 enkele euro's. Volgens betrokken ambtenaren is het tarief in 2006 niet kostendekkend.

In 2006 is een nieuw GRP vastgesteld. Er kunnen op basis van dit GRP soortgelijke verschillen ontstaan tussen het plan en wat de gemeente vast stelt. In het raadsvoorstel dat betrekking heeft op de vaststelling van het GRP staat dat het tarief jaarlijks met 10,50 euro dient te worden verhoogd om kostendekkend te worden.²⁶ Er wordt echter ook in het nieuwe GRP aangegeven dat naast deze jaarlijkse stijging een inflatiecorrectie nodig is. Het is daarom waarschijnlijk dat er verschil blijft bestaan tussen het tarief volgens het GRP en het door de gemeente vastgestelde GRP.²⁷

Het is lastig om zicht te krijgen in de gevolgen van deze afwijkingen tussen de tarieven volgens de achtereenvolgende GRP's en de vastgestelde tarieven. Deels komt dit doordat de bekostiging van de riolering complex is. Daarnaast is het GRP een plan dat voor een deel gebaseerd op aannames. Om inzicht te krijgen in de kostendekking van het rioolrecht en mogelijke consequenties van afwijkingen tussen het GRP en feitelijke ontwikkelingen zou daarom een onderzoek kunnen worden uitgevoerd naar bekostiging van de riolering in de gemeente Noordenveld. Hierin kan worden nagegaan in hoeverre er verschillen bestaan tussen feitelijke ontwikkelingen en ontwikkelingen volgens het GRP, de oorzaken van afwijkingen en de consequenties voor de bekostiging van de riolering.

De gemeente Noordenveld voert momenteel geen jaarlijkse nacalculatie uit ten aanzien van de riolering. Omdat het GRP is gebaseerd op aannamen is het raadzaam dat

²⁶ RV06.0267, besproken in de raadsvergadering van 22 juni 2006.

²⁷ Uit het GRP 2003 blijkt dat ook bij de vaststelling van de tarieven in 2001 en 2002 (op basis van het GRP 2001) geen inflatiecorrectie is toegepast (blz. 28 GRP gemeente Noordenveld 2003).

de gemeente jaarlijks nagaat in hoeverre verschil bestaat tussen de ontwikkelingen volgens het GRP en de feitelijke ontwikkelingen. Dit verkleint de kans dat in de toekomst een plotselinge stijging van het rioolrecht nodig is.

3.5. Leges

De opbrengsten uit de leges zijn lager dan die van het rioolrecht en de reinigingsheffing. De tarieven worden jaarlijks trendmatig verhoogd (zie paragraaf 3.2). Er is geen vastgelegd beleid om periodiek de kostendekking van de leges te bepalen. De kosten en inkomsten met betrekking tot bouw en secretarie worden afzonderlijk bepaald. Daarom wordt de tariefbepaling en kostentoekening voor bouw en secretarie apart behandeld.

BOUWLEGES

In de bouwleges bestaan twee tariefstructuren. Een deel van de bouwleges wordt berekend over de bouwkosten die met de realisering van een bouwplan zijn gemoeid. De verschuldigde bouwleges wordt uitgedrukt in een percentage van deze bouwkosten. Omdat de bouwkosten afhankelijk zijn van de marktprijzen stijgt de legesopbrengst uit dit deel van de bouwleges ‘vanzelf’ van jaar tot jaar. De in de legesverordening opgenomen minimum- en maximumbedragen worden wel trendmatig verhoogd, evenals andere tarieven. De tarieven worden vervolgens afgerond (zie paragraaf 3.2).

Doordat de opbrengst uit de bouwleges afhankelijk is van het aantal aanvragen en de omvang van de bouwplannen, varieert de feitelijke kostendekking van jaar tot jaar. Wanneer in een jaar vergunningen worden verstrekt voor grote bouwprojecten, kunnen de opbrengsten uit de bouwleges feitelijk meer dan kostendekkend zijn. Wanneer vooral aanvragen voor kleine projecten binnenkomen zijn de inkomsten niet kostendekkend. Dit komt doordat er relatief veel tijd nodig is voor de verwerking van een aanvraag voor een klein project.²⁸

Het is lastig om rekening te houden met fluctuaties wanneer de kosten worden geraamd. De feitelijke kostendekking zal bij de bouwleges vaak afwijken van de geraamde kostendekking. Omdat de opbrengst relatief laag is, is het efficiënt om de tarieven jaarlijks trendmatig te verhogen, zoals de gemeente doet. Het is van belang dat de gemeente wel een dossier kan overleggen waaruit blijkt dat de wettelijke grens van kostendekking niet is overschreden. Het beleid ten aanzien van de tarieven wordt

²⁸ Kleine verbouwingen kosten relatief veel werk, maar de te betalen leges zijn laag. Ze kosten veel werk omdat er zijn geen ‘standaardplannen’ voor verbouwingen zijn en daardoor iedere aanvraag goed moet worden bekeken. Daarnaast is het voor burgers lastig om een goede aanvraag in te dienen. De gemeente kan daardoor veel tijd kwijt zijn met het inwinnen van informatie voordat een vergunning kan worden verleend of geweigerd.

dan transparanter. Ook loopt de gemeente een risico wanneer zij hier niet toe in staat is. Wanneer bijvoorbeeld een bouwvergunning wordt uitgegeven waarmee een zeer groot bedrag gemoeid is, kan een belastingplichtige naar de rechter stappen. Het dossier kan dan worden gebruikt om aan te tonen dat geraamde inkomsten niet hoger zijn dan geraamde kosten en dat realistisch wordt geraamd.

Er moeten daarom wel ramingen worden gemaakt ten aanzien van inkomsten en kosten. Daarnaast moet de gemeente nagaan wat de feitelijke kosten en inkomsten zijn en verschillen verklaren. Door te kijken naar de ontwikkeling in feitelijke kosten en inkomsten in een aantal jaren kan duidelijk worden of de trendmatige verhoging, dan wel de ramingen eventueel moeten worden aangepast. Betrokken ambtenaren gaven aan dat er jaarlijks kosten- en inkomstenramingen plaatsvinden en dat nacalculaties worden uitgevoerd. Er zijn nog geen gegevens voorhanden voor de ontwikkelingen over meerdere jaren.

SECRETARIELEGES

De secretarieleges bestaan uit een uitgebreide lijst met tarieven. Deze worden ieder jaar trendmatig verhoogd, voor zover ze niet (deels) door het rijk worden vastgelegd.²⁹ De door de gemeente vastgestelde leges worden afgerond op 5 cent of hele euro's (zie paragraaf 3.2). In Noordenveld zijn de afgelopen jaren enkele nieuwe leges ingevoerd (zie box 3 voor voorbeelden).

Box 3 Voorbeelden van recent ingevoerde secretarieleges

1. De gemeente wordt soms gevraagd of medewerkers kunnen optreden als getuigen bij een huwelijk. Dit werd lange tijd gratis gedaan. Tegenwoordig moet men hier voor betalen, de medewerkers kunnen immers tijdens de plechtigheid hun eigenlijke werk niet doen.
2. Het is mogelijk om een huwelijk op een andere plaats dan het gemeentehuis te sluiten. Omdat de betrokken ambtenaar hierdoor bijvoorbeeld tijd kwijt is met reizen is hier een afzonderlijk tarief voor ingesteld.

Net als bij de bouwvergunningen zijn de opbrengsten van de secretarieleges afhankelijk van het aantal aanvragen. Het is daardoor ook voor de secretarieleges lastig te ramen wat de kosten en inkomsten zullen zijn. Vanuit het oogpunt van transparantie is het ook voor de leges wenselijk dat er informatie beschikbaar is over

²⁹ Er wordt bijvoorbeeld een maximumtarief vastgesteld door het Rijk voor reisdocumenten. Gemeenten mogen wel een lager tarief vaststellen, maar geen hoger.

de geraamde en feitelijke kosten en inkomsten. Wanneer tarieven niet kostendekkend zijn dan moet hier immers geld op worden toegelegd uit de algemene middelen. Dit hoeft geen probleem te zijn. Gemeenten kunnen uiteraard betaalbaarheid een grotere prioriteit geven dan kostendekkendheid. Het komt de transparantie echter ten goede wanneer hiertoe expliciet wordt besloten.

Bij de secretarieleges geldt daarnaast dat het effect van het instellen van nieuwe tarieven op de kostendekking bekeken moet worden. De opbrengsten kunnen hierdoor immers stijgen. Voor de secretarieleges geldt net als voor de bouwleges dat de gemeente voor meerdere jaren bij zou moeten houden wat de feitelijke kostenontwikkeling is. Dit komt de transparantie ten goede en het maakt eventueel bijsturing mogelijk. Ook kan de gemeente dan laten zien dat zij de wet niet overtreed.

3.6. Lijkbezorgingsrechten

Het onderhouden van begraafplaatsen is relatief duur in een gemeente als Noordenveld. Er zijn veel kernen met een begraafplaats. Bij de bepaling van de tarieven voor de lijkbezorgingrechten werd gestreefd naar kostendekkende tarieven. In 2005 is, naar aanleiding van onder meer een landelijke discussie over de ontwikkelingen van de grafrechten, uitgebreid gekeken naar de kostentoerekening van de lijkbezorgingsrechten in Noordenveld.

Eind 2005 is besloten tot een nieuw model voor de tariefopbouw van de lijkbezorgingsrechten. Er is op basis van dit onderzoek beleid geformuleerd ten aanzien van de bepaling van de tarieven. Er wordt onderscheid gemaakt tussen diensten die de gemeente verleent, en grafrechten.³⁰ De tarieven van diensten die de gemeente verleent rond begrafenissen en crematies worden kostendekkend vastgesteld. De grafrechten worden niet kostendekkend vastgesteld: het groenonderhoud wordt bekostigd uit de algemene middelen. Andere kosten worden wel gedekt uit de grafrechten.³¹

Doordat uitgebreid is gekeken naar de kostendekkendheid heeft de gemeente nu zicht op de kosten en baten ten aanzien van de lijkbezorging. Omdat de opbrengst uit deze rechten beperkt is zullen de tarieven jaarlijks trendmatig worden verhoogd (uitgaande van de uitgangspunten beschreven in paragraaf 3.2). Voor de lijkbezorgingsrechten geldt net als voor de leges dat de inkomsten jaarlijks kunnen wisselen. De gemeente zal daarom zicht moeten blijven houden op de feitelijke kostendekkendheid. Zij kan hierbij meerdere jaren in beschouwing nemen wanneer de feitelijke kostendekkendheid fluctueert.

³⁰ Via de grafrechten betalen inwoners voor het recht op een graf of nis. De gemeente dekt er de kosten mee die zijn gerelateerd aan het in stand houden van begraafplaatsen.

³¹ Besluit 24 nov. 2005 No. 6.1/241105.

3.7. Marktgeden

Met de marktgeden worden de kosten van weekmarkten en jaarmarkten gedekt.³² De tarieven worden jaarlijks trendmatig verhoogd. De opbrengsten uit de marktgeden dekken de kosten niet: in 2005 was de opbrengst uit de marktgeden circa 42.680 euro, de aan markten gerelateerde uitgaven bedroegen circa 159.000 euro. De gemeente houdt bij de vaststelling van de marktgeden voor weekmarkten rekening met de tarieven in omliggende gemeenten. Wanneer een marktkoopman bijvoorbeeld meer betaalt voor een standplaats in Roden dan in Groningen, dan zal hij mogelijk voor Groningen kiezen.

De gemeente Noordenveld heeft daarom redenen om de marktgeden lager dan kostendekkend vast te stellen. Het is het meest transparant wanneer hier expliciet toe is besloten. Het niet kostendekkend vaststellen betekent dat er geld uit de algemene middelen wordt gebruikt om de kosten ten aanzien van markten te dekken. In paragraaf 2.3 is aangegeven dat het in situaties waarin de geraamde en feitelijke inkomsten van jaar tot jaar lager zijn dan de geraamde en feitelijke kosten het niet nodig is om de kostendeckening ieder jaar na te gaan. Dit kan periodiek gebeuren (bijvoorbeeld een keer per collegeperiode). De gemeente geeft op deze manier een afdoende beeld van de algemene middelen die nodig zijn om de kosten te dekken.

3.8. Conclusie

Volgens de programmabegroting streeft de gemeente Noordenveld naar kostendekkende tarieven. Echter: niet alle bestemmingsheffingen worden jaarlijks vastgesteld op basis van nieuwe kostenramingen. De gemeente hanteert een onderscheid tussen bestemmingsheffingen met een hoge en met een lage opbrengst. De tarieven van heffingen met een hoge opbrengst worden vastgesteld op basis van kostenramingen, de tarieven van heffingen met een lage opbrengst worden jaarlijks trendmatig verhoogd. Voor de lijkbezorgingsrechten heeft de gemeente expliciet vastgesteld dat de hieraan gerelateerde kosten voor groenonderhoud dienen te worden gedekt uit de algemene middelen. Bij de kostentoe rekening worden indirecte kosten meegenomen. Indirecte kosten worden toegerekend op basis van de kostenplaatsmethode. Bij de reinigingsheffing en het rioolrecht wordt de compensabele btw meegenomen als kostenpost.

Zoals aangegeven in hoofdstuk 2 is het efficiënt om voor bestemmingsheffingen met een lage opbrengst de tarieven trendmatig te verhogen. De gemeente zal echter wel de feitelijke kostendeckendheid 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. Omdat de baten en lasten rond de bouwleges en

³² Alleen de jaarmarkten in Roden en Nietap.

secretarieleges fluctueren is het raadzaam om deze gegevens voor meerdere jaren bij de hand te houden. Volgens betrokken ambtenaren bestaan er ramingen van baten en lasten en wordt nagegaan in hoeverre deze overeenkomen met feitelijke ontwikkelingen. Er konden echter geen gegevens worden overlegd met betrekking tot de (bouw en secretarie) leges die betrekking hebben meerdere jaren.

Reinigingsheffing en rioolrecht zijn bestemmingsheffingen met een hoge opbrengst. De reinigingsheffing wordt jaarlijks kostendekkend vastgesteld. Achteraf vinden nacalculaties plaats. Tekorten of overschotten worden opgevangen via een egalisatiefonds afvalverwerking.

Het rioolrecht wordt vastgesteld op basis van het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP). Doordat de inflatie niet is verwerkt bij de vaststelling van de tarieven bestaat er echter enig verschil tussen de vastgestelde tarieven en de tarieven volgens het GRP. Een zelfde verschil kan optreden ten opzichte van het in het in 2006 vastgestelde GRP. Omdat de bekostiging van de riolering complex is, is het lastig om inzicht te krijgen in de gevolgen van deze verschillen.

4. Conclusies en aanbevelingen

In dit rapport wordt beschreven hoe tarieven in de gemeente Noordenveld tot stand komen en welke rol kostentoerekening 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 kostentoerekening alleen bij bestemmingsheffingen een centrale rol speelt, richt het onderzoek zich op de manier waarop deze tarieven tot stand komen.

De gemeente Noordenveld kent de volgende bestemmingsheffingen:

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

In hoofdstuk 2 is een algemeen beeld geschetst van de zaken die van belang zijn bij de tariefbepaling door gemeenten. Bij kostenbepaling spelen zowel directe en indirecte kosten een rol. 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). Indirecte kosten zijn bijvoorbeeld huisvesting van ondersteunende diensten, of de tijd besteed door de afdeling financiën aan de bepaling van tarieven. Gemeenten hebben enige vrijheid om te bepalen welke kosten al dan niet worden gedekt via een bestemmingsheffing en hoe indirecte kosten worden doorberekend.

De geraamde opbrengst uit een bestemmingsheffing mag niet hoger zijn dan de geraamde kosten van de daaraan gerelateerde voorziening, maar wel lager. Dit is een bestuurlijke keuze. Noordenveld heeft voor de meeste heffingen gekozen voor volledige kostendekking. Het kan efficiënt zijn om tarieven niet ieder jaar precies kostendekkend vast te stellen, maar om deze trendmatig te verhogen. Wanneer de opbrengst uit een bestemmingsheffing laag is in vergelijking met andere bestemmingsheffingen, is het relatief duur om ieder jaar opnieuw kostendekkende tarieven vast te stellen. De gemeente moet echter wel aannemelijk kunnen maken dat de ramingen realistisch zijn. Hiertoe zal zij ondermeer achteraf de feitelijke inkomsten en kosten moeten nagaan. Dit is ook van belang wanneer tarieven niet kostendekkend worden vastgesteld. Er worden in dat geval algemene middelen ingezet ter dekking van de kosten, en het gemeentebestuur moet weten welk bedrag er op wordt toegelegd.

De situatie in Noordenveld wordt geschetst op basis van de vragen die zijn geformuleerd in paragraaf 1.2.

TARIEFBEPALING

- 1. Heeft de gemeente een expliciet beleid ten aanzien van de gemeentelijke heffingen en de tariefbepaling?**
- 2. Hoe worden de gemeentelijke heffingen bepaald en welke rol spelen kostprijsberekeningen in de tariefbepaling?**
- 3. Hoe worden de kostprijzen berekend en welke uitgangspunten worden hierbij gehanteerd?**

Volgens de programmabegroting van de gemeente Noordenveld wordt gestreefd naar kostendekkende tarieven. Bij de jaarlijkse bepaling van de tarieven wordt onderscheid gemaakt tussen bestemmingsheffingen met een hoge opbrengst (meer dan miljoen euro per jaar) en lage opbrengsten. Voor heffingen met hoge opbrengsten (reinigingsheffing en rioolrecht) worden de tarieven jaarlijks vastgesteld op basis van kosten- en inkomstenramingen. Het rioolrecht wordt vastgesteld op basis van het Gemeentelijk Rioleringsplan (GRP). De kostprijsberekening speelt bij de tariefbepaling van deze heffingen een centrale rol. De bestemmingsheffingen met een lage opbrengst (leges, lijkbezorgingsrechten en marktgelden) worden trendmatig verhoogd.

Bij de bepaling van de kosten worden zowel directe als indirecte kosten meegenomen. De indirecte kosten worden toegeedeeld op basis van de kostenplaatsmethode, waarbij indirecte kosten via verdeelsleutels worden toegeedeeld aan verschillende gemeenteproducten. De compensabele btw wordt bij de tariefbepaling meegenomen als kostenpost.

Het uitgangspunt van honderd procent kostendekkendheid is losgelaten voor de lijkbezorgingsrechten. Omdat er berichten in de pers verschenen over hoge lijkbezorgingsrechten in Nederland heeft de gemeente Noordenveld besloten om een deel van de directe kosten (groenonderhoud) niet door te rekenen in de tarieven. In de komende jaren zullen deze tarieven waarschijnlijk trendmatig worden verhoogd.

Voor de marktgelden geldt dat er, uitgaande van de programmabegroting, gestreefd wordt naar kostendekkende tarieven. Feitelijk zijn de tarieven niet kostendekkend. De gemeente betreft bij haar tariefstelling de tarieven in andere gemeenten omdat standhouders kunnen uitwijken.

BESLUITVORMING

4. Hoe komt de besluitvorming over het gemeentelijk beleid ten aanzien van de heffingen en de wijze van tariefbepaling tot stand?

De tarieven van de reinigingsheffing, leges en grafrechten worden jaarlijks vastgesteld op basis van eerdergenoemde uitgangspunten. De hoogte van het rioolrecht is gekoppeld aan de planning van investeringen en projecten die uitgewerkt zijn in het GRP. Er zal in 2006 een nieuw GRP worden vastgesteld.

Er is onduidelijkheid rond het rioolrecht in 2005 en 2006. Vanaf 2003 stijgt het rioolrecht jaarlijks met 7 euro. De berekeningen in het GRP gaan echter uit van tarieven die jaarlijks worden gecorrigeerd voor inflatie. Hierdoor is een beperkt verschil ontstaan tussen de door de raad vastgestelde tarieven en de tarieven zoals vastgesteld in het GRP.

De reinigingsheffing zou, inclusief de compensabele btw, honderd procent kostendekkend moeten zijn. Omdat in een gemeentelijke begroting de kosten worden opgenomen zonder compensabele btw is het lastig om dit na te gaan. De gemeente berekent zelf jaarlijks kosten inclusief compensabele btw ten behoeve van de tariefbepaling.

EVALUATIE TARIEFBEPALING

5. Vindt regelmatig evaluatie plaats van het gemeentelijk beleid ten aanzien van de heffingen en de wijze van tariefbepaling?

6. Hoe gaat de gemeente om met fondsvorming, wanneer de gemeentelijke heffingen hoger of lager zijn dan de werkelijke uitgaven?

7. Welke dekkingspercentages worden bij de verschillende heffingen bereikt?

Voor de reinigingsheffing wordt jaarlijks bepaald in welke mate kosten en inkomsten overeenkomen met ramingen. Verschillen worden opgevangen via de egalisatievoorziening afvalverwerking.

Bij het rioolrecht is het lastiger inzicht te krijgen in de manier waarop wordt omgegaan met de verschillen tussen kosten en inkomsten rond de riolering. Volgens betrokken ambtenaren functioneert een nieuw GRP vooral als nacalculatie.

Voor de leges en marktgeden wordt niet jaarlijks nagegaan wat de feitelijke kostendeckking is. Er wordt volgens betrokken ambtenaren wel nagegaan of er verschillen bestaan tussen ramingen en feitelijke kosten en inkomsten, en wat daarvan de achtergrond is. Het is voor de gemeenteraad waarschijnlijk lastig om hier zicht op te krijgen.

De feitelijke kostendeckking van de leges fluctueert. Dit komt doordat inkomsten uit de leges afhankelijk zijn van bijvoorbeeld het aantal keer dat producten worden

aangevraagd. De gemeente moet desgevraagd kunnen onderbouwen dat geraamde inkomsten niet hoger zijn dan geraamde kosten.³³ Hiertoe zou zij voor een aantal jaren de feitelijke kostendekking moeten kunnen geven. Er is momenteel geen informatie voorhanden over de feitelijke kostendekking voor meerdere jaren.

RISICO'S

8. Is de vorm van kostprijsberekening ten behoeve van de tariefbepaling verantwoord?

9. Welke eventuele risico's kunnen onderkend worden bij de huidige wijze van tariefbepaling?

De tariefbepaling, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen heffingen met een hoge opbrengst en lage opbrengst, is vanuit het oogpunt van efficiëntie een goede keus. Volgens betrokken ambtenaren wordt ook jaarlijks nagegaan in hoeverre geraamde baten en lasten afwijken van feitelijke ontwikkelingen. De feitelijke lasten en de inkomsten uit de leges fluctueren van jaar tot jaar. De gemeente moet kunnen aantonen dat de geraamde opbrengsten niet hoger zijn dan de geraamde lasten. Bij sterke fluctuaties is het raadzaam om voor meerdere jaren een overzicht te hebben van feitelijke ontwikkelingen. Dit is in Noordenveld niet voorhanden. Het is hierdoor mogelijk lastig om te onderbouwen hoe men tot ramingen voor de leges komt. Wanneer de gemeente niet kan aantonen dat ramingen realistisch zijn loopt zij de kans dat aanslagen door de rechter worden vernietigd.

Volgens betrokken ambtenaren kan voor de reinigingsheffing worden aangetoond dat geraamde inkomsten niet hoger zijn dan geraamde kosten inclusief compensabele btw. Doordat in begrotingscijfers de compensabele btw niet wordt meegenomen zijn deze gegevens zijn niet direct voorhanden.

Rond het rioolrecht lijken enige risico's te bestaan. Het uitgangspunt is het rioolrecht kostendeckend vast te stellen. Er blijkt echter enig verschil te zijn tussen de vastgestelde tarieven en de tarieven in het GRP. Omdat de bekostiging van de riolering complex is, is het lastig om te beoordelen welke risico's de gemeente loopt ten aanzien van de financiering van de riolering.

Een ander mogelijk risico bestaat uit de aard van de toegerekende kosten. Het komt wel eens voor dat de rechter bepaalt dat bepaalde kosten ten onrechte worden toegerekend. In dat geval kan een aanslag of zelfs een verordening vervallen. Er zijn

³³ Dit geldt niet voor de afzonderlijke tarieven, maar voor de totale secretarie en/of bouwleges. Het uitgangspunt is dat de totale geraamde opbrengst uit de leges niet hoger mag zijn dan de totale geraamde kosten gemoeid met de diensten betaald uit de leges.

geen aanwijzingen dat dit in Noordenveld het geval is. Dit valt verder buiten het kader van dit onderzoek.

AANBEVELINGEN

10. Welke aanbevelingen kunnen gedaan worden om te komen tot een duurzaam en transparant beleid ten aanzien van heffingen en de wijze van tariefbepaling?

Zowel ten aanzien van de bestemmingsheffingen met een relatief lage opbrengst als bij het rioolrecht bestaan risico's en kan de transparantie worden verbeterd.

Volgens de programmabegroting wordt gestreefd naar kostendekking, maar er is geen duidelijkheid over de mate waarin dit streven wordt gerealiseerd. Voor de lijkbezorgingsrechten blijkt dat er niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking. Dit is echter niet af te leiden uit andere gemeentelijke stukken zoals de programmabegroting. Voor de marktgelden geldt dat er feitelijk geen kostendekkende tarieven worden gehanteerd. Dit is geen expliciet beleid.

In hoofdstuk 2 wordt voorgesteld om bij de tariefbepaling en kostentoekening van bestemmingsheffingen onderscheid te maken tussen heffingen met een hoge en lage opbrengst. In Noordenveld worden de tarieven met een hoge opbrengst vastgesteld op basis van jaarlijkse ramingen van kosten en inkomsten. Voor tarieven met een lage opbrengst kan in Noordenveld een verder onderscheid worden gemaakt tussen heffingen waarvan de geraamde inkomsten lager zijn dan de geraamde kosten en heffingen waar gestreefd wordt naar kostendekking.

Het blijkt soms lastig om relevante gegevens te krijgen ten aanzien van kosten en inkomsten. Daarom worden de volgende aanbevelingen gedaan.

1. Handhaaf het bestaande verschil tussen bestemmingsheffingen met een hoge en een lage opbrengst. Bestemmingsheffingen met een hoge opbrengst zijn de reinigingsheffing en het rioolrecht. Leges, lijkbezorgingsrechten en marktgelden hebben een lage opbrengst.

2. Leg expliciet vast bij welke heffingen wel en bij welke niet wordt gestreefd naar volledige kostendekking.

Om scheefgroei te voorkomen, om de transparantie te vergroten en om zich in te dekken tegen mogelijke juridische consequenties, dient de gemeente ook zicht te hebben op de kostendekking van de bestemmingsheffingen die trendmatig worden verhoogd. Voor een aantal heffingen kan bekend zijn dat ze niet kostendekkend zijn (marktgelden, lijkbezorgingsrechten). Het komt de transparantie ten goede om dit expliciet vast te leggen. Voor de lijkbezorgingsrechten is dit het geval, voor de

marktgeden niet. De bouwleges kunnen feitelijk kostendekkend zijn. Voor de secretarieleges is niet duidelijk of de inkomsten kostendekkend zijn.

3. Houd voor trendmatig verhoogde bestemmingsheffingen die kostendekkend kunnen zijn voor meerdere jaren bij wat de feitelijke kosten en inkomsten zijn.

Geraamde baten mogen niet hoger zijn dan geraamde lasten en de gemeente moet aannemelijk kunnen maken dat ramingen realistisch zijn. Dit kan door de feitelijke inkomsten- en kostenontwikkeling na te gaan voor meerdere jaren. In een jaar dat de feitelijke inkomsten hoger zijn dan de feitelijke kosten kan de gemeente desgevraagd aantonen dat in andere jaren het omgekeerde het geval was en dat de ramingen realistisch zijn. Daarnaast kan een stijging of daling van de kostendekking over meerdere jaren aanleiding zijn om de tarieven of de trendmatige verhoging aan te passen.

4. Bepaal voor trendmatig verhoogde bestemmingsheffingen die nooit kostendekkend zijn hoe vaak de kostendekking dient te worden bepaald.

De gemeenteraad moet worden geïnformeerd over de mate van kostendekking van bestemmingsheffingen, ook wanneer deze niet kostendekkend zijn. Wanneer de inkomsten echter altijd onder de kosten liggen is het niet efficiënt om dit jaarlijks na te gaan. In Noordenveld zou dit voor de marktgeden kunnen opgaan en mogelijk voor de secretarieleges.

5. Houd bij hoe hoog de geraamde en feitelijke kosten ten aanzien van afvalverwijdering en –verwerking en riolering zijn inclusief compensabele btw.

Het komt de transparantie ten goede als inzichtelijk is hoe hoog de kosten zijn inclusief compensabele btw. De gemeente kan dan makkelijker aantonen dat geraamde inkomsten niet hoger zijn dan geraamde kosten.

Er bestaat enige onduidelijkheid rond het *rioolrecht*. Het GRP vormt de basis voor de vaststelling van het rioolrecht. In dit rapport wordt geconstateerd dat er verschil bestaat tussen het vastgestelde rioolrecht en het rioolrecht dat volgens het GRP had moeten worden vastgesteld. Een GRP is deels gebaseerd op aannames. Wanneer het GRP de basis is voor de riolering is het zaak om deze aannames goed te controleren en in te schatten welke gevolgen afwijkingen hebben. Doordat de bekostiging van het rioolrecht complex is, is het lastig om zicht te krijgen op eventuele consequenties van ontstane verschillen. Hier zou desgewenst nader onderzoek naar kunnen worden uitgevoerd.

11. Hoe kunnen de doorwerkingen van deze aanbevelingen het beste worden gemonitord?

De gemeente zal duidelijker moeten rapporteren wat haar beleid is ten aanzien van bestemmingsheffingen. De programmabegroting kan hier een rol bij spelen. In de huidige programmabegroting van de gemeente Noordenveld staat niet duidelijk welke uitgangspunten worden gehanteerd bij de vaststelling van de bestemmingsheffingen. Uit dit rapport blijkt dat niet voor alle bestemmingsheffingen wordt gestreefd naar kostendekking. In de paragraaf lokale heffingen van de programmabegroting zouden de volgende punten naar voren kunnen komen:

1. voor welke tarieven wordt wel en voor welke tarieven wordt niet gestreefd naar kostendekking?
2. hoe worden tarieven bepaald? Hierbij kan het onderscheid worden uitgelegd tussen bestemmingsheffingen met een hoge opbrengst en bestemmingsheffingen met een lage opbrengst.
3. er kan een overzicht worden gegeven van de geraamde en de gerealiseerde dekkingspercentages over de afgelopen jaren. Voor tarieven waarvan periodiek de kostendekking wordt bepaald (zie aanbeveling 4) kan worden aangegeven wanneer de dekking voor het laatst is bepaald en wanneer dit weer nodig zal zijn.
4. er kan worden aangegeven wat de geraamde kosten inclusief en exclusief compensabele btw zijn.

5. Literatuur

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

Princen, P.M.A., G.-Tj Budding, R.H. Dubbeldeman, 2004. Wat is de oorzaak van gemeentelijke tariefsverschillen? *B&G, maart 2004*, blz. 25-28.

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.

Gemeente Noordenveld

Programmabegroting 2005

Programmabegroting 2006

Legesverordening

Financiële Verordening

Gemeentelijk Rioleringsplan 2003 en 2006

Productenraming 2006

Raadsvoorstel 22 juni 2006, agendapunt 5.7/220606, document RV 06-0267

Raadsvoorstel 24 nov 2005, agendapunt 6.1/241105, document RV 05-0457

Diverse interne stukken ten aanzien van gerealiseerde kosten en baten

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, *Weerstandsvermogen 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

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**