

Advies inzake mogelijkheden Rioolheffing

Ridderkerk

Hardinxveld-Giessendam, 5 maart 2021

Mr. R.M.M. Duits

Inhoudsopgave

1	Inleiding	3
2	Mogelijkheden rioolheffing	4
2.1	Algemeen	4
2.2	Objectafbakening	4
2.2.1	<i>Afbakening conform civielrechtelijk begrip onroerende zaak</i>	<i>4</i>
2.2.2	<i>Aansluiten bij WOZ-objectafbakening</i>	<i>6</i>
2.2.3	<i>Objectafbakening Ridderkerk.....</i>	<i>7</i>
2.3	Belastingplicht	7
2.3.1	<i>Belastingplicht algemeen</i>	<i>7</i>
2.3.2	<i>Belastingplicht Ridderkerk.....</i>	<i>8</i>
2.4	Belastbaar feit	9
2.4.1	<i>Belastbaar feit algemeen</i>	<i>9</i>
2.4.2	<i>Belastbare feit Ridderkerk.....</i>	<i>12</i>
2.5	Heffingsmaatstaven	12
2.5.1	<i>Vast bedrag.....</i>	<i>13</i>
2.5.2	<i>Waterverbruik.....</i>	<i>13</i>
2.5.3	<i>WOZ-waarde</i>	<i>15</i>
2.5.4	<i>WOZ-waarde met gebruik van waardeklassen.....</i>	<i>16</i>
2.5.5	<i>Bedrag afhankelijk van omvang huishouden</i>	<i>17</i>
2.5.6	<i>Lengte riool of verhard oppervlak perceel.....</i>	<i>17</i>
2.5.7	<i>Heffingsmaatstaven en tarieven Ridderkerk.....</i>	<i>18</i>
2.6	Tariefdifferentiatie	18
2.7	Kostendekking	18
3	Opties n.a.v. motie rioolheffing	20
3.1	Invoering tariefdifferentiatie	20
3.2	Andere heffingsmaatstaf	21
3.3	Verruiming belastbare feit	22
3.4	Motivering en belangenafweging	22

1 Inleiding

In de gemeente Ridderkerk is een motie aangenomen, waarin gevraagd is om te onderzoeken of het mogelijk is om te komen tot een nieuwe tarifiering en heffingsmaatstaf voor niet-woningen voor de rioolheffing. Doel is om te komen tot een nieuwe systematiek, waarbij niet-woningen evenrediger dan thans in de heffing betrokken worden, met als uitgangspunt de vervuiler betaalt. Daarnaast zal een eventuele wijziging ook moeten leiden tot verlaging van de tarieven voor woningen.

De gemeente heeft aan Van den Bosch & partners gevraagd om een notitie op te stellen, waarbij de diverse mogelijkheden binnen de rioolheffing besproken worden, inclusief de voor- en nadelen. Daardoor ontstaat een vollediger beeld van de mogelijkheden die er zijn om te komen tot een andere lastenverdeling binnen de rioolheffing.

In dit advies zullen wij de diverse opties en keuzes die gemaakt kunnen worden bespreken en zal ook aangegeven worden welke optie het beste overeenstemt met motie rioolheffing.

2 Mogelijkheden rioolheffing

2.1 Algemeen

Sinds de invoering van de Wet verankering en bekostiging gemeentelijke watertaken in 2008 zijn gemeenten verantwoordelijk voor de afvoer van het hemelwater, de afvoer van huishoudelijk afvalwater, de rioleringszorg, en de aanpak van problemen die verband houden met de grondwaterstand. Per 1 januari 2010 hebben gemeenten, op grond van artikel 228a van de Gemeentewet, de mogelijkheid om een zogenoemde "brede rioolheffing" (hierna: rioolheffing) in te voeren. Met deze rioolheffing, die een bestemmingsbelasting is, kan de gemeente de kosten die verbonden zijn aan de gemeentelijke watertaken verhalen. Deze heffing strekt dus tot dekking van de kosten van de gemeentelijke watertaken, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen kosten van inzameling en transport van huishoudelijk en bedrijfsafvalwater, de zgn. waterketen (eerste lid, sub a) en hemelwater en grondwater, het zgn. watersysteem (eerste lid, sub b).

In plaats van één heffing is het op grond van het tweede lid ook toegestaan om twee afzonderlijke heffingen in te voeren. De mogelijkheden van kostenverhaal zijn aldus:

1. een niet naar taken gesplitste heffing. Er is dan sprake van één heffing waaruit de kosten van zowel de waterketen als het watersysteem worden bekostigd;
2. een wel naar taken gesplitste heffing. In deze variant wordt één belasting geheven voor de waterketen en één belasting voor het watersysteem.

Gemeenten kunnen volgens de wetgever door middel van een eigen belastingverordening de heffing nader vormgeven. Het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag en de heffingsmaatstaf wordt overgelaten aan het lokale bestuur. In Ridderkerk wordt momenteel gebruik gemaakt van één heffing, waarmee zowel de lasten die verband houden met het watersysteem als met de waterketen worden verhaald. In deze notitie gaan wij ervan uit dat men deze systematiek wenst te continueren, zodat de variant waarbij sprake is van twee afzonderlijke heffingen verder buiten beschouwing blijft.¹

2.2 Objectafbakening

2.2.1 Afbakening conform civielrechtelijk begrip onroerende zaak

Voordat een keuze gemaakt kan worden wie de belastingplichtige is voor de rioolheffing of welke heffingsmaatstaf men wenst te hanteren, dient duidelijk te zijn welk object men in de heffing wil gaan betrekken. Voor de rioolheffing wordt daarbij aangesloten bij het begrip perceel. Voor veel gemeenten vormt de basis voor de objectafbakening de Modelverordening Rioolheffing van de VNG. In deze Modelverordening was tot juli 2020 in artikel 1 de volgende omschrijving van het begrip perceel opgenomen:

"Perceel: een roerende of onroerende zaak of een zelfstandig gedeelte daarvan".

In artikel 4 van de verordening is vervolgens een definitie van het begrip zelfstandig gedeelte opgenomen:

"Indien gedeelten van een in artikel 3 bedoeld perceel blijkens hun indeling bestemd zijn om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt, worden de rechten geheven ter zake van elk

¹ Indien men twee afzonderlijke heffingen invoert, dienen er ook twee afzonderlijke kostenonderbouwingen te zijn en indien sprake van met name gemengde rioleringen dan zal een onderscheid in de kosten die verband houden met de afvoer van afvalwater en de kosten die verband houden met de afvoer van hemelwater in praktijk lastig te maken zijn. Daarom kiezen ook vrijwel alle gemeenten voor één heffing.

als zodanig bestemd gedeelte, met dien verstande dat indien twee of meer van die gedeelten tezamen als één geheel worden gebruikt, deze als één perceel worden aangemerkt"

Op basis van het bovenstaande kan het navolgende worden geconcludeerd:

1. de belasting wordt in beginsel geheven per perceel, waarbij een perceel gelijkgesteld is met een roerende of onroerende zaak;
2. slechts indien er geen sprake is van een perceel, maar van een gedeelte daarvan, kunnen deze gedeelten samen als één perceel worden aangemerkt.

Cruciaal voor de afbakening is dus de vraag of perceel een zelfstandige onroerende zaak betreft, of indien dat niet het geval is, als gedeelten van een perceel moet worden aangemerkt, die samen één perceel in de zin van artikel 4 vormen.

In het arrest van 15 februari 2008, BNB 2008/138 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat onder het begrip "onroerende zaak" verstaan moet worden "zaak" in de civielrechtelijke betekenis, omdat er geen aanwijzingen waren voor een andere betekenis.² Deze casus had betrekking op een belanghebbende, die eigenaar en gebruiker was van een perceel grond met daarop een woning en drie bedrijfsgebouwen. De verordening bevatte geen bepaling op grond waarvan voor de toepassing ervan afzonderlijke zaken (in de civielrechtelijke betekenis ervan) tezamen als één eigendom mogen worden aangemerkt. Wel bevatte de verordening een samenstellbepaling voor zelfstandige gedeelten van een eigendom/zaak. Aan die bepaling, waarop het Hof Den Bosch zijn beslissing over de desbetreffende woning en de bedrijfsgebouwen heeft gegrond, wordt volgens de Hoge Raad pas toegekomen indien die woning en de bedrijfsgebouwen geen afzonderlijke zaken zijn (in de civielrechtelijke betekenis ervan), maar (zelfstandige) gedeelten van één zaak. Volgens de Hoge Raad kom je dus pas toe aan de samenstellbepaling als 'gedeelten' geen afzonderlijke zaken in civiele zin zijn.

In navolging op de uitspraak van de Hoge Raad heeft het verwijzingshof te Arnhem geoordeeld dat onder een eigendom in de zin van de verordening een bouwsel moet worden verstaan dat onafhankelijk van andere bouwsels kan worden gebruikt en zich naar verkeersopvatting leent voor verticale splitsing door afzonderlijke overdracht van de eigendom.³ Volgens het hof laten de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting geen andere gevolgtrekking toe dan dat de woning en de bedrijfsgebouwen fysiek van elkaar gescheiden bouwsels zijn. Naar het oordeel van het hof lenen zij zich hierom alleen al naar verkeersopvattingen voor verticale splitsing. De stelling van de gemachtigde van de ambtenaar dat de woning en de bedrijfsgebouwen één zaak zijn, omdat ze tot één kadastraal perceel behoren en niet gesplitst zijn, wijst het hof als onjuist van de hand. Uit de arresten van de Hoge Raad volgt immers dat niet van belang is of de bouwsels zijn gesplitst, maar of splitsing *mogelijk* is. Het hof is dan ook van mening dat de woning en de bedrijfsgebouwen voor de toepassing van de verordening afzonderlijke onroerende zaken en geen gedeelten van een eigendom als bedoeld in artikel 3 van de verordening.

Volgens de uitspraak van de Hoge Raad en daaropvolgend het Hof Arnhem moeten alle bouwsels die voor verticale splitsing in aanmerking komen, aangemerkt worden als zelfstandige onroerende zaken en vormen deze dus eigenlijk elk een apart heffingsobject. Hierdoor zullen alle objecten die fysiek van elkaar gescheiden zijn civielrechtelijk een zelfstandige onroerende zaak vormen en dus ook een zelfstandig perceel voor de rioolheffing zijn. Daardoor moeten zelfstandige garageboxen en bijvoorbeeld recreatiewoningen op een bungalowpark in beginsel allemaal afzonderlijk in de rioolheffing betrokken worden.

² vgl. HR 30 september 2005, nr. 40315, BNB 2006/22 en HR 17 november 2006, nr. 41485, BNB 2007/48

³ Hof Arnhem 30 juni 2009, nr. 08/00081, ECLI:NL:GHARN:2009:BJ2155.

2.2.2 Aansluiten bij WOZ-objectafbakening

Naast de objectafbakening die gebaseerd is op de civielrechtelijke invulling van het begrip onroerende zaak is het ook mogelijk om voor onroerende zaken aan te sluiten bij de WOZ-objectafbakening. Indien de afbakening conform de Wet WOZ gevolgd dient te worden, dient dit expliciet in de verordening geregeld te worden, omdat anders aan de objectafbakening volgens de Wet WOZ geen betekenis toekomt voor de riolheffingen.

Door de objectafbakening van de riolheffing te koppelen aan de objectafbakening van de Wet WOZ, wordt de uitvoeringspraktijk van de riolheffing voor onroerende zaken identiek aan de OZB. Behalve dat de uitvoering van de verschillende belastingen daardoor voor de gemeente doelmatiger wordt, heeft het hanteren van eenzelfde objectbegrip voor de OZB en het riolheffingen, tot gevolg dat de inzichtelijkheid van de gemeentelijke belastingheffing voor burgers en bedrijven wordt vergroot.

Het begrip onroerende zaak voor de WOZ is echter niet geheel gelijk aan het begrip onroerende zaak in civielrechtelijke zin. Binnen de WOZ is bijvoorbeeld altijd sprake van het zogenaamde recreatiesamenstel. Vakantiewoningen, die bijvoorbeeld door de exploitant worden verhuurd en aldus gezamenlijk worden gebruikt, worden – conform het bepaalde in artikel 16, sub e van de Wet WOZ- als één onroerende zaak. Indien men voor de riolheffing aansluit voor bij de WOZ-objectafbakening dan is ook voor de riolheffing ten aanzien van een dergelijk recreatiesamenstel sprake van één perceel.

Vakantiewoningen die op een recreatiepark gelegen zijn en die in particuliere eigendom zijn (of waarop een zakelijk recht zoals een opstalrecht gevestigd is) zijn overigens wel afzonderlijke onroerende zaken voor de WOZ en vormen dus ook afzonderlijk percelen voor de riolheffing.

In de uitspraak van de Hoge Raad van 4 november 2016 is bevestigd dat het toegestaan is om voor de riolheffing aan te sluiten bij de WOZ-objectafbakening en dat recreatieterreinen die als één geheel geëxploiteerd worden ook als één perceel in de heffing mogen worden betrokken.⁴ De Hoge Raad heeft vooropgesteld dat art. 228a Gemeentewet aan gemeenten de ruimte biedt om de riolheffing 'met een zekere ruwheid vorm te geven'. Blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling is volgens de Hoge Raad aan de gemeenten namelijk een grote vrijheid verleend bij die vormgeving. Aldus kan worden aanvaard dat van de eigenaar van een grote onroerende zaak eenzelfde bedrag wordt geheven als van de eigenaar van een kleine onroerende zaak. Het verbod van discriminatie in art. 1 Grondwet gaat volgens de Hoge Raad niet zo ver dat de gemeente verplicht is om de afbakeningsregel voor recreatieterreinen naar analogie toe te passen in andere gevallen, waarmee de praktische aansluiting bij de afbakeningsregels van de Wet WOZ zou worden doorbroken. De speciale afbakeningsregels voor recreatieparken kunnen in de optiek van de Hoge Raad dus ook toegepast worden bij de riolheffing en leiden niet tot schending van het gelijkheidsbeginsel.

Het is overigens met een koppeling aan de WOZ-objectafbakening ook mogelijk om vakantiewoningen die op een recreatiepark gelegen zijn afzonderlijk in de heffing te betrekken. Dat dient dan wel expliciet in de verordening geregeld te worden zodat voor dergelijke parken voor de riolheffing geen sprake is van een zogenaamd recreatiesamenstel conform de Wet WOZ.

In de nieuwe concept-Modelverordening van de VNG wordt vanaf juli 2020 ook aangesloten bij de WOZ-objectafbakening.

⁴ HR 4 november 2016, nr. 15/03647, ECLI:NL:HR:2016:2495.

2.2.3 Objectafbakening Ridderkerk

In Ridderkerk is voor de afbakening van onroerende zaken aangesloten bij de WOZ-objectafbakening. Een koppeling aan de WOZ-objectafbakening leidt tot uitvoeringsvoordelen aangezien in dat geval de percelen die in de rioolheffing betrokken gelijk zijn aan de objecten die opgenomen zijn in de WOZ-administratie. Er wordt op dat vlak dus efficiënt en vanuit één administratie gewerkt. Daarmee sluit de objectafbakening ook al aan op de recent geactualiseerde⁵ Modelverordening Rioolheffing van de VNG.

In de meerderheid van de gevallen zullen de in de heffing te betrekken percelen onroerende zaken betreffen. De Verordening Rioolheffing 2021 beoogt echter ook roerende percelen die op de gemeentelijke riolering zijn aangesloten in de heffing te betrekken. Bij roerende percelen die op de gemeentelijke riolering zijn aangesloten kan bijvoorbeeld worden gedacht aan caravans, woonboten en niet-onroerende zomerhuisjes. Voor de afbakening van roerende percelen is - ook weer conform de Modelverordening van de VNG - aangesloten bij de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten. Ook zijn met de WOZ-vergelijkbare bepalingen inzake de kleinst mogelijke zelfstandige eenheid en het vormen van samenstellen opgenomen.

2.3 Belastingplicht

2.3.1 Belastingplicht algemeen

Rioolheffing kan worden geheven van eigenaren van percelen, van gebruikers van zulke eigendommen, of van zowel de eigenaren als de gebruikers van die eigendommen. In de Memorie van Toelichting bij de invoering van art. 228a Gemeentewet is daaromtrent het volgende opgemerkt⁶:

'Daarnaast beoogt dit wetsvoorstel geen wijziging te brengen in de praktijk dat gemeenten zowel gebruikers als eigenaren dan wel slechts één van beide categorieën als belastingplichtigen aanwijzen. (...) Concreet betekent dit dat gemeenten, net als bij het huidige rioolrecht, door middel van een eigen belastingverordening de heffing nader vormgeven. Het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag, de heffingsmaatstaf etcetera wordt aldus overgelaten aan het lokale bestuur.'

Gemeenten mogen aldus de kosten van de riolering verhalen op zowel de eigenaren als de gebruikers, maar dienen bij een dergelijke verdeling wel duidelijk te maken dat zij geen kosten dubbel verhalen.

De wijze waarop eventueel wordt bijgedragen aan de heffing kan ook aan verandering onderhevig zijn, omdat er meer belangen zijn dan alleen maar de afvoer van afvalwater/vuilwater. Zeker omdat de rioolheffing ook ziet op verhaal van kosten die gepaard gaan met de zorgplichten voor hemel- en grondwater, ligt het niet meer voor de hand om de totale kosten alleen maar te verdelen op basis van de afvoer van vuilwater. Landelijk beeld⁷ is dat 38% van de gemeenten alleen een eigenarenheffing kent, en 38% van de gemeenten alleen een gebruikersheffing. Er is een groeiend aantal gemeenten (23%) dat zowel een eigenaren- als een gebruikersheffing heeft.

Indien rioolheffing van zowel van de eigenaren als de gebruikers wordt geheven, is wel een controleerbare toedeling van kosten noodzakelijk. De Hoge Raad heeft bepaald dat de gemeente bij de toerekening van kosten aan het eigenaren- en het gebruikersdeel een zekere vrijheid toekomt. Wel

⁵ Deze is per juli 2020 geactualiseerd.

⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3, p. 22.

⁷ Dit blijkt uit de Atlas van de lokale lasten 2020 van het Coelo, te raadplegen via: www.coelo.nl.

moet op controleerbare wijze worden vastgelegd welke uitgaven in welke mate door het eigenaren-deel, onderscheidenlijk gebruikersdeel worden gedekt. Deze eis lijkt met name te moeten waarborgen dat dezelfde kosten niet twee keer in rekening worden gebracht. Hierdoor is bij een heffing van zowel de eigenaren als de gebruikers vereist dat aangetoond kan worden op welke wijze de kosten aan de verschillende categorieën belastingplichtigen zijn toegedeeld. Voldoende is overigens dat men aantoont dat in totaal niet meer dan 100% van de lasten verhaald worden. Als alle eigenaren en alle gebruikers in de heffing betrokken worden, dan hoeft niet te worden aangetoond dat het toegerekende percentage ook overeenkomt met bijvoorbeeld de kosten die door de gebruikers veroorzaakt worden.

Indien men besluit om slechts een deel van een groep belastingplichtigen (bijvoorbeeld gebruikers die meer dan een bepaalde hoeveelheid water afvoeren) in de heffing te betrekken, dient echter te worden gewaakt dat de beginselen van behoorlijke wetgeving niet worden geschonden. Een willekeurige verdeling tussen de heffingen dan wel een directe of indirecte vrijstelling van een deel van de belastingplichtigen kan onder omstandigheden namelijk leiden tot een onevenredige heffing, of tot een onredelijke of willekeurige heffing. Dit blijkt uit een aantal arresten van de Hoge Raad⁸. De Hoge Raad oordeelt dat is voldaan aan het evenredigheidsbeginsel als bij de verdeling van de lasten rekening wordt gehouden met de rioleringskosten die voor verschillende groepen (eigenaren, kleingebruikers en grootgebruikers) worden gemaakt (kostenbenadering), of met het verschil in afvoer van afvalwater die de beide groepen veroorzaken (afvoerbenadering). Dit komt er op neer dat een groep belastingplichtigen niet meer hoeft bij te dragen aan rioleringskosten dan de kosten die door hen worden veroorzaakt.

Als niet alle gebruikers in de heffing worden betrokken, maar bijvoorbeeld alleen gebruikers die een bepaalde minimum hoeveelheid water afvoeren (bijvoorbeeld 250 of 500 kubieke meter), dan dient sprake te zijn van een evenredige verdeling. Een dergelijke heffing wordt door ons aangeduid als een zogenaamde "grootgebruikersheffing". De verdeling kan gebaseerd zijn op ramingen waarbij berekend is in hoeverre de door de grootgebruikers samen af te voeren hoeveelheid afvalwater deel uitmaakt van de totale hoeveelheid af te voeren afvalwater. De gemeentelijke wetgever mag volgens de Hoge Raad ook een verfijndere methode van kostentoedeling hanteren. Een voorbeeld daarvan is de door de gemeente Eindhoven gehanteerde toedeling op basis van het aandeel in de kosten van volledige vervanging van het rioolstelsel dat volgens een in opdracht van de gemeente opgesteld onderzoeksrapport kan worden toegeschreven aan de afvoer door een bepaalde groep lozers. Zowel Hof Den Bosch als de Hoge Raad oordeelden dat de gemeente in redelijkheid tot deze kostentoedeling had kunnen komen.⁹

Bij een dergelijke grootgebruikersheffing moet goed onderzocht te worden of de aan deze gebruikers toe te rekenen lasten overeenstemmen met de kosten, welke redelijkerwijs aan hen kunnen worden toegerekend. De meest voor de hand liggende verdeling is gebaseerd op ramingen waarbij berekend is in hoeverre de door de gebruikers samen af te voeren hoeveelheid afvalwater deel uitmaakt van de totale hoeveelheid af te voeren afvalwater. Daartoe dient contact opgenomen te worden met de waterleidingmaatschappij, zodat onderzoek kan worden gedaan naar de hoeveelheid afgevoerd water. Zoals eerder opgemerkt is deze eis niet aan de orde indien men alle gebruikers in de heffing betreft.

2.3.2 *Belastingplicht Ridderkerk*

In Ridderkerk wordt op dit moment geheven van zowel de eigenaren als de gebruikers. Daarmee is al sprake van een verdeling van de lasten in relatie tot het profijt dat verschillende groepen hebben

⁸ HR 10 december 2004, nrs. 36 776, 36 804, 37 041, 38 291, 38 292 en 39 178, Belastingblad 2005, p. 66, 70, 74, 80 en 78 en HR 13 mei 2005, nr. 38 402, ECLI:NL:HR:2005:AF7525, Belastingblad 2005, p. 647.

⁹ Hof Den Bosch 21 december 2000, nr. 97/21294-M-1, Belastingblad 2001, blz. 431 en HR 10 december 2004, nr. 37 041, ECLI:NL:HR:2004:AF7514.

van de watertaken van de gemeente (afvalwater, hemelwater en grondwater). Een dergelijke gecombineerde heffing, die sluit op zichzelf al goed aan bij het beginsel "de vervuiler betaalt". Bovendien worden gebruikers van percelen die meer dan 500 m³ water afvoeren ook nog tegen een variabel tarief in de heffing betrokken dat gebaseerd is op het waterverbruik.¹⁰

2.4 **Belastbaar feit**

2.4.1 *Belastbaar feit algemeen*

De meeste gemeenten hebben, in navolging van de huidige Modelverordening van de VNG, het belastbare feit gekoppeld aan het hebben van een directe of indirecte aansluiting op de riolering (bij eigenarenheffingen) dan wel het direct dan wel indirect afvoeren (bij gebruikersheffingen). Bij een dergelijke redactie van het belastbare feit dient in beginsel voor ieder perceel aangetoond te worden dat het water dat van het perceel wordt afgevoerd, op enigerlei wijze in de gemeentelijke riolering terecht dient te komen. Met name bij ongebouwde percelen of die in het buitengebied gelegen zijn, kan het voorkomen dat het daarop vallende (hemel)water niet via de riolering wordt afgevoerd, maar bijvoorbeeld infiltreert in de grond of wordt afgevoerd via een sloot die in eigendom en beheer is bij het Waterschap. Dergelijke percelen kunnen dan niet in de heffing betrokken worden. Omdat de rioolheffing als een bestemmingsheffing gekwalificeerd kan worden, zou men ook ervoor kunnen kiezen om het belastbare feit niet meer te koppelen aan het hebben van een aansluiting of het afvoeren op de riolering. Gesteld kan worden dat alle percelen belang hebben bij nakoming van de gemeentelijke zorglichten voor afval-, hemel- en grondwater, waardoor ook ieder perceel in de heffing dient te worden betrokken.

Gelet daarop is het ook mogelijk om het belastbare feit voor de rioolheffing niet langer afhankelijk te stellen van het al dan niet aangesloten zijn of afvoeren via de riolering. Wij achten het mogelijk om alle percelen van de binnen de gemeente in de heffing te betrekken, ongeacht of de percelen direct dan wel indirect aangesloten zijn op de riolering. Belastbaar in het kader van de 'brede rioolheffing' zijn objecten/percelen waarvoor de afvalwaterzorgplicht, hemelwaterzorgplicht en grondwaterzorgplicht geldt. Omdat de brede rioolheffing nieuwe en brede watertaken bekostigt, kunnen ook meer objecten/percelen in de heffing worden betrokken dan bij de voormalige rioolrechten.

Feit blijft echter dat bijvoorbeeld bij ongebouwde percelen, en zeker die in het buitengebied gelegen zijn, vrijwel niet (of slechts na grote inspanningen) kan worden aangetoond dat inderdaad sprake is van een indirecte aansluiting. Het hemelwater dat op dergelijke percelen valt, zal over het algemeen in de grond infiltreren of bijvoorbeeld afvloeien via een sloot die in eigendom of beheer is van het Waterschap.¹¹ In dat geval is geen sprake van afvoer en kan dus ook niet aangetoond worden dat sprake is van een aansluiting op de gemeentelijke riolering. Dergelijke percelen kunnen met de huidige redactie van het belastbare feit, conform de Modelverordening van de VNG (die door alle gemeenten gehanteerd wordt) niet in de rioolheffing betrokken worden.

De verruiming van het begrip aansluiting heeft eveneens tot gevolg dat ook de definitie van het begrip afvoeren is verruimd; het direct of indirect afvoeren van water hangt immers samen met het direct of indirect aangesloten zijn op de gemeentelijke riolering. In de parlementaire behandeling van de brede rioolheffing is uitdrukkelijk aangegeven dat met de verankering van de zorgtaken in feite sprake is van een collectief goed, waarvan elk perceel profijt heeft, waardoor het individuele profijt niet of minder van belang is.¹² Bij de rioolrechten was het ook al zo dat alle percelen meebetalen aan (kostbare) voorzieningen die in een bepaald deel van de gemeente worden getroffen, en waarvan niet alle percelen rechtstreeks profijt hebben. Onder de nieuwe zorgtaken valt

¹⁰ Zie paragraaf 2.5.7.

¹¹ Indien kan worden aangetoond dat het water uiteindelijk in een gemeentelijke sloot terecht komt, kunnen ongebouwde percelen wel in de heffing betrokken worden. Dat blijkt in de praktijk echter niet eenvoudig te zijn.

¹² Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3, p. 34 en 40.

bijvoorbeeld ook monitoring en planvorming. Dat zijn wel kosten van zorgtaken maar niet direct voorzieningen. Wij zijn van mening dat de verruiming van de rioolheffing niet optimaal wordt benut als de eis van de voorziening waarop afval-, hemel- en grondwater moet afvoeren wordt gesteld.

Als de gemeente de verruiming van de brede rioolheffing optimaal zou willen benutten, dan zou het in onze optiek mogelijk moeten zijn om het belastbare feit niet alleen afhankelijk te stellen van het direct of indirect aangesloten zijn op de riolering of het direct of indirect afvoeren van water, maar om vanuit de collectiviteitsgedachte te veronderstellen dat ieder perceel belang heeft bij het nakomen van de gemeentelijke zorgplichten. Ieder object/perceel heeft immers belang bij het feit dat de gemeente voorzieningen treft ter nakoming van haar zorgplichten m.b.t. afval-, hemel- en grondwater. Een daadwerkelijke directe of indirecte afvoer of het hebben van een aansluiting naar een voorziening is daarmee niet (meer) vereist. Indien binnen de gemeente voorzieningen worden getroffen voor het beperken of voorkomen van grondwaterproblemen of indien voorzieningen voor de afvoer van hemelwater zijn gerealiseerd, dan ontstaat daarmee ons inziens voor ieder object belastingplicht. Met een dergelijke verruiming kunnen dus ook alle ongebouwde percelen, ook die in het buitengebied gelegen zijn, in de heffing worden betrokken. Of van deze percelen wel of geen hemelwater via de gemeentelijke riolering afvloeit, is niet relevant.

Ook de belastingrechter heeft een aantal uitspraken geoordeeld dat het toegestaan is om de belastingplicht voor de rioolheffing te verruimen, in de zin dat de heffing niet meer afhankelijk hoeft te zijn van het hebben van een aansluiting of daadwerkelijk afvoeren op de riolering. In de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 11 februari 2014 oordeelde deze dat het achterwege laten van de beperking in de belastingplicht niet leidde tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing.¹³ De gemeente Hoogeveen had ten aanzien van de eigenarenheffing gekozen voor een ruime belastingplicht waarbij alle eigenaren in de heffing worden betrokken, ongeacht of deze aangesloten zijn op de riolering.

Een jaar later was bij hetzelfde Hof Arnhem-Leeuwarden aan de orde of het ook mogelijk is om zowel het belastbare feit voor de eigenaren als de gebruikers niet afhankelijk te stellen van het al dan niet hebben van een aansluiting of daadwerkelijke afvoer op de riolering.¹⁴ De gemeente Steenwijkerland had ervoor gekozen om iedere eigenaar en iedere gebruiker aan te slaan voor een vast bedrag, ongeacht of al dan niet sprake was van aansluiting op de riolering of daadwerkelijke afvoer.¹⁵ Naar het oordeel van het hof kan niet gezegd worden dat het achterwege laten van een beperking van de heffing tot genoebbenden krachtens eigendom, bezit of beperkt recht respectievelijk gebruikers, van percelen die zijn aangesloten op de gemeentelijke riolering of anderszins profijt hebben van de in artikel 228a, eerste lid, van de Gemeentewet en in de Verordening genoemde activiteiten, leidt tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing. In de visie van Hof Arnhem-Leeuwarden behoeft de eventuele verruiming van het belastbare feit zich in ieder geval niet te beperken tot de categorie eigenaren en kan deze ook worden toegepast ten aanzien van de gebruikers.

Zowel tegen de uitspraak van de gemeente Hoogeveen als de uitspraak van Steenwijkerland is geen cassatie ingesteld. Hierdoor zal er op korte termijn geen oordeel van de Hoge Raad komen, waarin deze problematiek aan de orde is. Omdat de Hoge Raad zich nog niet heeft uitgesproken over deze materie, kan op dit moment nog niet met absolute zekerheid gesteld worden dat het toegestaan is om de belastingplicht voor de rioolheffing te verruimen in de zin dat alle eigenaren belastingplichtig zijn. Vooralsnog achten wij echter de kans klein dat de Hoge Raad zal oordelen dat een dergelijke verruiming niet is toegestaan. Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet gemeentelijke watertaken blijkt immers dat de wetgever van mening was het bepalen van de

¹³ Hof Arnhem-Leeuwarden 11 februari 2014, nr. BK 12/00196, ECLI:NL:GHARL:2014:917.

¹⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 17 februari 2015, nr. 14/00531, ECLI:NL:GHARL:2015:1162.

¹⁵ Alle percelen betalen in Steenwijkerland een vast bedrag en percelen die zijn aangesloten dan wel afvoeren betalen daarnaast nog een opslag. In Steenwijkerland is aldus geen sprake van vaste tarieven.

belastingplichtige, heffingsgrondslag en heffingsmaatstaf aan het lokale bestuur moet worden overgelaten:¹⁶

"Voor de nadere invulling van de heffing wordt beoogd aan te sluiten bij de criteria zoals die door middel van de wet tot wijziging van de materiele belastingbepalingen in de Gemeentewet (Stb. 1994, 419 en 420) zijn vastgelegd in de Gemeentewet (artikelen 216 tot en met 219). Concreet betekent dit dat gemeenten, net zoals bij het huidige rioolrecht, door middel van een eigen belastingverordening de heffing nader vormgeven. Het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag, de heffingsmaatstaf etcetera wordt aldus overgelaten aan het lokale bestuur."

De wetgever heeft zelfs expliciet aangegeven dat de rioolheffing is voorzien als een bestemmingsheffing, waardoor er geen sprake hoeft te zijn van een verleende dienst of voorziening waarvan men gebruik maakt. In de MvT is daartoe het volgende opgemerkt:¹⁷

"Omdat het een bestemmingsheffing is hoeft in de relatie met de belastingplichtige geen sprake te zijn van een rechtstreekse tegenprestatie in de vorm van een verleende dienst of een voorziening waarvan de belastingplichtige gebruik maakt."

Gelet daarop achten wij dan ook de kans klein dat de Hoge Raad zal oordelen dat bij de rioolheffing sprake dient te zijn van een aansluiting c.q. afvoer op de riolering en moet het mogelijk zijn om alle eigenaren in de heffing te betrekken.

Ten aanzien van het hanteren van een ruime definitie van het belastbare feit dient wel een kanttekening te worden geplaatst. Indien men bijvoorbeeld een aantal kleine percelen zoals trafo's, of garageboxen buiten de heffing wenst te houden, omdat deze niet of nauwelijks profiteren van de gemeentelijke voorzieningen die getroffen worden i.v.m. de zorgplichten, dan kan dit met een ruime definitie van het belastbare feit niet onderbouwd worden met een beroep op doelmatigheid. De onderbouwing van dergelijke vrijstellingen is vrijwel altijd immers gelegen in het feit dat van dergelijke percelen niet of lastig kan worden aangetoond dat sprake was van indirecte afvoer (en dus ook een indirecte aansluiting) op de gemeentelijke riolering. Uit doelmatigheidsoverwegingen wordt daarom vaak gekozen om deze percelen niet in de heffing te betrekken. Bij een verbreding van de heffing in de zin dat geen sprake meer hoeft te zijn van een aansluiting of afvoer op de riolering, vervalt ook deze motivering; er hoeft immers niet meer onderzocht te worden of sprake is van een aansluiting.

Een eventuele vrijstelling voor percelen die bestemd zijn voor de publieke dienst en waarvan de gemeente de genothebbende is, kan wel gehandhaafd worden. Deze is immers niet om doelmatigheidsoverwegingen ingevoerd, maar om te voorkomen dat sprake is van 'vestzak-broekzak'. Bovendien zullen dit maar een beperkt aantal percelen zijn.

Ook dient nog de kanttekening gemaakt te worden dat de eigenaren van bijvoorbeeld ongebouwde percelen in het verleden niet geheven is, omdat niet of nauwelijks kon worden aangetoond dat de percelen daadwerkelijk aangesloten zijn of afvoeren op de gemeentelijke riolering. Als deze door verruiming van het belastbare feit wel in de heffing worden betrokken, dan zou dat mogelijk kunnen leiden tot weerstand. Dit zou zich weer kunnen vertalen in een relatief hoog aantal bezwaren beroepschriften. Ook kan een eventuele verruiming van het belastbare feit politiek-bestuurlijk gevoelig "liggen", omdat kleine percelen zoals trafo's en garageboxen en bijvoorbeeld ook ongebouwde percelen in het verleden veelal bewust buiten de heffing gehouden zijn.

¹⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3, p. 34.

¹⁷ Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3, p. 40.

Door een koppeling aan de WOZ-objectafbakening kan het wel voorkomen dat niet alle ongebouwde percelen daadwerkelijk bekend zijn, omdat voor veel van deze percelen sprake is van een waarderingsuitzondering (bijvoorbeeld cultuurgrond) en deze derhalve niet allemaal afzonderlijk in de WOZ-administratie zijn opgenomen. Dat dient in dat geval nader onderzocht te worden, net zoals bijvoorbeeld kerken. Deze worden immers ook niet gewaardeerd in het kader van de Wet WOZ.

Een verruiming van het belastbare feit kan gelet op het voorgaande een instrument zijn om de lasten van de riolering te spreiden over een groter aantal belastingplichtigen. Indien overwogen wordt om een verruiming door te voeren, dan dient echter eerst onderzocht te worden om hoeveel percelen het gaat, of het wenselijk is om voor percelen die alleen hemelwater afvoeren een lager tarief te hanteren en of eventuele vrijstellingen nog gehandhaafd c.q. gemotiveerd kunnen worden. Daarnaast dient ook onderzocht te worden wat de gevolgen zijn voor de kostendekking.¹⁸

2.4.2 *Belastbare feit Ridderkerk*

In Ridderkerk is het belastbare feit momenteel gekoppeld aan het hebben van een directe of indirecte aansluiting op de riolering dan wel het direct dan wel indirect afvoeren (voor gebruikers). Hierdoor dient in beginsel voor ieder perceel aangetoond te worden dat het water dat van het perceel wordt afgevoerd, op enigerlei wijze in de gemeentelijke riolering terecht komt.

De huidige Verordening Rioolheffing kan op eenvoudige wijze daarop worden aangepast door - analoog aan de OZB - daarin op te nemen dat iedere gebruiker van een binnen de gemeente gelegen perceel belastingplichtig is, ongeacht of al dan niet sprake is van een aansluiting. In dat geval dient wel rekening gehouden te worden met de in paragraaf 2.4.1 genoemde nadelen.

2.5 **Heffingsmaatstaven**

In eerste instantie kan worden gewezen op de zogenoemde 'nieuwe vrijheid' van gemeenten sinds de wijziging van de Gemeentewet in 1995. Die vrijheid houdt in dat gemeenten zelf invulling mogen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Het staat gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing, aldus de wetgever.¹⁹ Verder heeft de wetgever willen breken met de lijn van de Hoge Raad dat tarieven voor de rechten zich moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van de gemeentebezittingen, en de lijn dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden. In concreto betekent dit dat tariefdifferentiaties op andere gronden dan verschillend gebruik van gemeentebezittingen geoorloofd zijn, indien deze zich naar het oordeel van de gemeenteraad beter verstaan met het gemeentelijke beleid ter zake.²⁰

1. In het kader van deze 'nieuwe vrijheid' heeft de wetgever het voorbeeld genoemd van de waarde in het economische verkeer van een op de riolering aangesloten object als heffingsmaatstaf voor een riolaansluit- of riolafvoerretributie.²¹ De Hoge Raad heeft - in navolging van de wetgever - bevestigd dat de WOZ-waarde een geoorloofde heffingsmaatstaf is, in elk geval bij een eigenarenheffing.²²
2. De vraag is dan nog wel of dit anders is geworden nu de rioolheffing met ingang van 2008 een aparte wettelijke grondslag heeft gekregen in art. 228a Gemeentewet. De *rioolrechten* waren daarvoor gebaseerd op art. 229 Gemeentewet. In de wetsgeschiedenis van de

¹⁸ Zie paragraaf 2.10.

¹⁹ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 66.

²⁰ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 77-78.

²¹ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 66.

²² HR 15 mei 2009, nr. 07/13148, ECLI:NL:HR:2009:BD5477, BNB 2009/208.

rioolheffing wordt heffing naar de waarde in het economische verkeer of naar de WOZ-waarde niet expliciet genoemd. De wetsgeschiedenis biedt echter steun voor de veronderstelling dat de komst van art. 228a Gemeentewet op dit punt geen verandering heeft gebracht.²³ Ook de jurisprudentie die is gewezen over de rioolheffing, biedt daarvoor steun.²⁴

De keuze van de heffingsmaatstaf is dus door de wetgever in beginsel overgelaten aan het lokale bestuur. Wel heeft de wetgever aangegeven dat de VNG in de modelverordening een aantal mogelijkheden van heffingsmaatstaven, die in de praktijk zijn getoetst, wordt uitgewerkt. Hierbij worden de volgende mogelijkheden genoemd:

- vast bedrag per eigendom;
- bedrag afhankelijk van het waterverbruik;
- bedrag afhankelijk van de grootte van het huishouden;
- vast bedrag vermeerderd met een toeslag voor hoeveelheid waterverbruik;
- bedrag afhankelijk van de lengte van het riool langs het perceel;
- bedrag afhankelijk van het verharde oppervlak van een perceel.

Al deze heffingsmaatstaven zijn in beginsel toegestaan, maar een heffing op basis van het waterverbruik kan bijvoorbeeld niet toegepast worden bij een eigenarenheffing. De eigenaar kan zelf namelijk geen invloed uitoefenen op de hoeveelheid water die wordt afgevoerd, voor zover hij niet ook tevens de gebruiker van het perceel is. Deze heffingsmaatstaven zullen we nog wat nader toelichten.

2.5.1 Vast bedrag

Een veel gebruikte heffingsmaatstaf betreft het hanteren van een vast bedrag. Deze maatstaf kan zowel gehanteerd worden voor heffingen die plaatsvinden van eigenaren als voor gebruikers. Voordeel van het heffen van een vast bedrag is dat deze leidt tot een eenvoudige uitvoering en dus ook lage perceptiekosten. Nadeel van een vaste tarifiering is dat deze leidt tot een minder evenwichtige kostendeling (grote objecten betalen net zoveel als kleine objecten), terwijl er ook geen sprake is van een prikkel tot zuinig gebruik van water (objecten die veel (afval)water afvoeren betalen net zoveel als objecten die weinig of vrijwel geen water afvoeren). Daarnaast zal bij een vast tarief ook vaak sprake zijn van een situatie waarbij particuliere huishoudens relatief zwaarder belast worden dan niet-woningen. Het hanteren van een vast bedrag doet wel aan de 'collectief goed' gedachte die in feite van de rioolheffing uit en kostenveroorzaking los laat. Veel kosten van de riolering worden immers met name veroorzaakt door hemelwaterafvoer en niet zozeer door de afvoer van afvalwater.

2.5.2 Waterverbruik

Zoals reeds is opgemerkt in paragraaf 2.3.1 is het mogelijk om naast de eigenaren ook de (groot)gebruikers in de heffing te betrekken. Naast het in de vorige paragraaf genoemde vaste bedrag kan de heffing van de gebruiker ook plaatsvinden op basis van het waterverbruik.

Een heffing die gebaseerd is op het waterverbruik wordt altijd gebaseerd op het aantal kubieke meters afvalwater dat wordt afgevoerd via de gemeentelijke riolering. Omdat de afvoer als zodanig

²³ "Voor de nadere invulling van de heffing wordt beoogd aan te sluiten bij de criteria zoals die door middel van de wet tot wijziging van de materiele belastingbepalingen in de Gemeentewet (Stb. 1994, 419 en 420) zijn vastgelegd in de Gemeentewet (artikelen 216 tot en met 219). Concreet betekent dit dat gemeenten, net zoals bij het huidige rioolrecht, door middel van een eigen belastingverordening de heffing nader vormgeven. Het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag, de heffingsmaatstaf etcetera wordt aldus overgelaten aan het lokale bestuur. Dit om het de gemeenten mogelijk te maken zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij het systeem dat zij gebruiken voor de heffing van het rioolrecht." (Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3, p. 22)

²⁴ Gerechtshof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 119/09, ECLI:NL:GHLEE:2010:BN0787, Belastingblad 2010/1230.

niet in alle gevallen objectief vast te stellen is, wordt gesteld dat het aantal herleide kubieke meters water dat naar het object is toegevoerd of opgepompt, ook geacht te worden afgevoerd. Dat is echter niet altijd het geval, zodat de meeste gemeenten ervoor kiezen om een zogenaamde *'tegenbewijsregeling'* in de verordening op te nemen. Op basis daarvan wordt de berekende hoeveelheid toegevoerd of opgepompt water verminderd met de hoeveelheid water die niet als afvalwater is afgevoerd. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij agrarische bedrijven en bedrijven die op andere wijze veel water 'verbruiken' zoals tuinbouwbedrijven of frisdrankfabrikanten etc.

Een dergelijke tegenbewijsregeling is in zoverre een problematische bepaling, dat daarin een uitzondering wordt gemaakt op het uitgangspunt dat de hoeveelheid afgevoerd afvalwater fictief wordt gesteld op de hoeveelheid toegevoerd of opgepompt water. De hoeveelheid toegevoerd water vormt een objectief en controleerbaar gegeven. Welk deel van dat toegevoerde water niet op de riolering wordt afgevoerd, is niet objectief vast te stellen en niet controleerbaar. Een belastingplichtige kan dus niet altijd met controleerbare gegevens aantonen welk deel van het toegevoerde water niet op de riolering wordt afgevoerd. In een aantal gevallen kan men hooguit aangeven als gevolg van welke activiteiten water niet wordt afgevoerd op de riolering en een inschatting maken van de hoeveelheden water die hiermee zijn gemoeid. Deze stellingen van belastingplichtigen zijn voor de gemeente niet controleerbaar en dus moeilijk weerlegbaar, zoals ook blijkt uit de jurisprudentie.

Een procedure die bij ons bekend is, betreft de uitspraak van Hof Den Bosch, waarin door het hof is geoordeeld dat belanghebbende aannemelijk had gemaakt dat een gedeelte van de toegevoerde hoeveelheid water niet als afvalwater is afgevoerd. Belangrijk daarbij was dat in deze procedure door de desbetreffende belanghebbende een gedetailleerde berekening was overgelegd van de hoeveelheid water die wordt gebruikt voor het besproeien van de tuin (ca. 48 m³).²⁵ Omdat door de heffingsambtenaar niet was ingegaan op de aan de berekening ten grondslag liggende uitgangspunten, noch werd onderbouwd waarom die berekening zou moeten worden verworpen, was het hof van mening dat de door belanghebbende aangevoerde hoeveelheid sproeiwater moest worden aangemerkt als een vaststaand feit.

Een tweede, meer recente uitspraak betreft de uitspraak van de Rechtbank Breda.²⁶ Ook in deze uitspraak maakte belanghebbende aannemelijk dat een deel van het toegevoerde water gebruikt werd voor het sproeien van de tuin en daardoor niet via het riool werd geloosd. De stelling van de heffingsambtenaar dat een deel van het sproeiwater via het grondwater uiteindelijk in het gemeentelijk riool terechtkomt, was volgens de rechtbank onvoldoende geconcretiseerd en werd door de rechter dan ook niet gehonoreerd.

Omdat in een aantal gevallen de toegevoerde hoeveelheid water niet per definitie overeenkomt met de afgevoerde hoeveelheid en daarover een discussie kan ontstaan, zou overwogen kunnen worden om de afgevoerde hoeveelheid in alle gevallen kan worden gesteld op een forfaitair percentage van de toegevoerde hoeveelheid, bijvoorbeeld 80 of 90%.

Bij het heffen op basis van waterverbruik wordt veelal gebruik gemaakt van waardeklassen, waarbij men tot een bepaalde hoeveelheid water een vast tarief betaalt en daarboven gedifferentieerde tarieven bijvoorbeeld per 100 kubieke meter afgevoerd water. Het hanteren van dergelijke tariefklassen leidt tot een eenvoudigere uitvoering dan een heffing waarbij men per kubieke meter afgevoerd water dient te betalen. Zeker gekoppeld aan een tegenbewijsregeling kan bij een dergelijke heffing veel discussie ontstaan over de exacte hoeveelheid water die afgevoerd is. Door het instellen van tariefklassen zullen dit soort discussies beperkt blijven tot afvoer die rond de grens van een tariefklasse gelegen is.

²⁵ Hof Den Bosch 4 september 2008, nr. 04/02047, ECLI:NL:GHSHE:2008:BG5731.

²⁶ Rechtbank Breda 22 januari 2013, nr. AWB 12/1237, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ6919

Voordelen van een heffing op basis van waterverbruik is dat daarmee meer aangesloten wordt bij het beginsel de vervuiler betaalt en er een duidelijkere relatie te leggen is met het profijt dat men heeft. Percelen die veel afvalwater afvoeren betalen immers meer dan percelen die weinig water afvoeren. Industriële of agrarische bedrijven die veel water lozen worden bij een dergelijke heffing ook voor een hoger bedrag in de heffing betrokken. Doordat opgepompt water ook wordt geacht te zijn afgevoerd, zullen bedrijven die water oppompen en vervolgens op de gemeentelijke riolering tegen een hoger tarief aangeslagen worden. Wel dient rekening gehouden te worden met de eerdergenoemde tegenbewijsregeling, voor het geval niet al het opgepompte (of toegevoerde) water ook daadwerkelijk wordt afgevoerd. Daarnaast dient men ook inzicht te hebben in de hoeveelheid opgepompt water, bijvoorbeeld doordat dit via een meter of op andere wijze geregistreerd wordt.

Nadelen zijn dat een heffing die gebaseerd is op het waterverbruik vaker kan leiden tot procedures, hogere uitvoeringskosten met zich meebrengt en ook bewerkelijker is dan het hanteren van een vast tarief. Het hanteren van tariefklassen kan dit deels ondervangen, maar niet geheel. Daarnaast dient men gegevens te ontvangen van een derde (waterleidingmaatschappij) en kan de heffing pas na afloop van het tijdvak opgelegd worden. Dat kan worden voorkomen door de heffing te baseren op het verbruik van een voorgaand belastingjaar. Daarvan is immers wel al het waterverbruik bekend.

Een heffing die gebaseerd is op het daadwerkelijke waterverbruik (al dan niet gecombineerd met tariefklassen) kan echter een prikkel vormen tot zuinig gebruik van water en voldoet ook aan goed het beginsel "de vervuiler betaalt". Wel dient de kanttekening gemaakt te worden dat het afvalwater slechts een beperkt deel van de totale hoeveelheid afgevoerd water betreft. Het meeste water dat wordt afgevoerd is hemelwater en er hoeft geen causaal verband te zijn tussen de hoeveelheid afvalwater dat van een perceel wordt afgevoerd en de hoeveelheid hemelwater. Daardoor zal een heffing die gebaseerd is op het leidingwater dat als afvalwater wordt afgevoerd niet altijd dezelfde niet altijd in een juiste verhouding staan tot de totale hoeveelheid water dat van een perceel wordt afgevoerd.

2.5.3 WOZ-waarde

Een toenemend aantal gemeenten kiest er ook voor om de heffing afhankelijk te stellen van de WOZ-waarde van de onroerende zaak. De WOZ-waarde weerspiegelt het belang tussen het object en de kosten van de gemeentelijke taken. De rechter heeft in verschillende uitspraken bepaald dat de WOZ-waarde als maatstaf voor de rioolheffing kan worden gehanteerd, zowel bij een gebruikersheffing als bij een eigenarenheffing.

In de lagere rechtspraak is in 2006 en 2007 reeds geoordeeld, dat de heffing van een rioolrecht met de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf toelaatbaar is.²⁷ Deze heffingsmaatstaf is volgens de rechter niet in strijd met enig algemeen rechtsbeginsel en heeft ook geen onredelijke of willekeurige belastingheffing tot gevolg die de wetgever niet op het oog kan hebben gehad. De rioolrechten worden door de gekozen heffingsmaatstaf niet afhankelijk gesteld van het vermogen, omdat de WOZ-waarde geen vast verband heeft met het vermogen van de belastingplichtige. Ook leidt de omstandigheid, dat een belastingplichtige bij een relatief hoge WOZ-waarde van zijn woning en een gezinssamenstelling van twee personen een hoger bedrag aan rioolrecht verschuldigd is dan de bewoner van een woning met een lagere WOZ-waarde bij een gezinssamenstelling van meer dan twee, niet tot een onaanvaardbare rechtsongelijkheid.

²⁷ Rechtbank Utrecht 31 juli 2007, nr. SBR06/3689, inzake eigenarenheffing (niet gepubliceerd) en Rechtbank Zutphen 22 augustus 2006, nr. 05/1504, inzake gebruikersheffing (ECLI:NL:RBZUT:2006:AY7289).

In het arrest van 15 mei 2009 heeft de Hoge Raad bevestigd dat het gebruik van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf is toegestaan.²⁸ De stelling van belanghebbende in die procedure dat tarieven van een gebruiksretributie zich zouden moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van gemeentebezittingen en dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief zou toelaten naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden, vindt volgens de Hoge Raad geen steun in de tekst van de wet en is in strijd met de bedoeling van de wetgever. De Hoge Raad voegt daaraan toe dat ook de toegepaste heffingsmaatstaf bij een gebruiksretributie niet gerelateerd hoeft te zijn aan de hoeveelheid afvalwater die vanuit de eigendommen wordt geloosd of aan de omvang van de daardoor in individuele gevallen opgeroepen kosten.

Alhoewel deze uitspraak betrekking heeft op de rioolrechten, zijn de conclusies zonder meer van toepassing op de brede rioolheffing. Door het karakter van de brede rioolheffing als bestemmingsheffing, waarbij geen sprake hoeft te zijn van een individuele tegenprestatie, is sowieso een abstractere relatie met het profijtbeginsel aanwezig dan bij de retributies. Door haar aard is bij de rioolheffing minder snel sprake van strijdigheid met het evenredigheidsbeginsel. In zoverre is de WOZ-waarde dan ook een geschikte heffingsmaatstaf voor de rioolheffing. Bovendien heeft Hof Arnhem-Leeuwarden reeds geoordeeld dat de WOZ-waarde ook gehanteerd kan worden binnen de rioolheffing.²⁹

Zoals eerder reeds is opgemerkt, dient bij een koppeling aan de WOZ-waarde rekening gehouden te worden met de in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ opgenomen uitzonderingen. Cultuurgrond, kerken en bijvoorbeeld ook Natuurschoonwetlandgoederen worden ofwel niet gewaardeerd of kennen een lagere waardering. Met dat aspect dient ook rekening gehouden te worden.

Een ander nadeel van het hanteren van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf is de omstandigheid dat bij agrarische bedrijven vaak opstallen aanwezig zijn, die over het algemeen niet aangesloten zijn op of afvoeren via de gemeentelijke riolering. Doordat ook de waarde van die opstallen mede de hoogte van de rioolheffing bepalen, kan deze heffingsmaatstaf met name bij agrariërs leiden tot weerstand.

Indien gebruik gemaakt wordt van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf dan zijn verschillende opties mogelijk. Zo kan bijvoorbeeld gebruik gemaakt worden van een vast tarief en een opslag die gebaseerd is op (een percentage van) de WOZ-waarde, maar er zou ook besloten kunnen worden om de heffing geheel te baseren op een percentage van de WOZ-waarde.

2.5.4 WOZ-waarde met gebruik van waardeklassen

Bij het hanteren van de WOZ-waarde kan ook gewerkt met waardeklassen waaraan telkens een vast bedrag wordt gekoppeld. Zo'n systematiek lijkt geheel binnen de vrijheid te passen die een gemeente heeft bij het vormgeven van de rioolheffing. Dat lichten wij hierna toe.

Ten eerste kan worden gewezen op de 'nieuwe vrijheid'; het staat gemeenten vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing.³⁰ Ten tweede kan worden gewezen op jurisprudentie. Een opzet van een tariefstructuur met waardeklassen is aan de orde geweest in het arrest van de Hoge Raad inzake de heffing van leges voor omgevingsvergunningen in Rotterdam.³¹ De betreffende Rotterdamse verordening kent een opzet waarin bouwkostenklassen worden gehanteerd met een vast bedrag of

²⁸ HR 15 mei 2009, nr. 07/13148, ECLI:NL:HR:2009:BD5477, BNB 2009/208.

²⁹ Hof Leeuwarden 9 juli 2010, nr. 119/09, ECLI:NL:GHLEE:2010:BN0787, Belastingblad 2010/1230.

³⁰ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 66.

³¹ HR 30 juni 2017, nr. 16/05127, ECLI:NL:HR:2017:1174, BNB 2017/173.

tarief per bouwkostenklasse. De grenzen van de 15 bouwkostenklassen nemen telkens toe zonder dat daar (volgens de lagere rechters) enige wetmatigheid in te onderkennen is. Hetzelfde zou gelden voor de sprong die de tarieven telkens maken bij een opvolgende klasse. Verder kan een overschrijding van een tariefklasse met € 0,01 aan bouwkosten tot een stijging van het te betalen bedrag leiden die in absolute en relatieve zin heel fors is. In de opzet van de gemeente Rotterdam was in meerdere gevallen sprake van meer dan een verdubbeling van het tarief in de volgende klasse. Daarnaast heeft zo'n opzet tot gevolg dat voor bouwwerken bovenin de klasse evenveel moet worden betaald als voor bouwwerken onder in dezelfde klasse. Volgens rechtbank, hof en Advocaat-Generaal was met deze opzet dan ook sprake van onredelijke en willekeurige belastingheffing. De Hoge Raad oordeelt echter dat het gemeente vrij staat om een dergelijk systeem te kiezen. Verder zijn volgens de Hoge Raad de verschillen in belasting die in de gemeente Rotterdam worden gemaakt tussen de verschillende tariefklassen, ook niet zodanig dat daardoor een inbreuk wordt gemaakt op het gelijkheidsbeginsel of op enig ander rechtsbeginsel.

Deze zaak heeft betrekking op de op art. 229 Gemeentewet gebaseerde heffing van leges, maar er zijn geen goede redenen te bedenken waarom hetzelfde niet voor de rioolheffing zou gelden. Bovendien gaat het bij beide heffingen om bestemmingsheffingen die strekken tot kostenverhaal. Een dergelijke systematiek past dus binnen de vrijheid van de gemeente. Wel is het mogelijk dat, net zoals de Hoge Raad die mogelijkheid openhoudt in de Rotterdam-zaak, op enig moment de vrijheid wordt overschreden als wordt gekozen voor zeer willekeurige of onredelijke tarieven en/of klassengrenzen, maar dat zal niet snel gebeuren. Verder is een progressieve opbouw van de bij de klassen behorende bedragen of tarieven in een zekere mate toelaatbaar, aangezien dat ook in Rotterdam het geval is.³²

Zie in de jurisprudentie verder het arrest-Steenwijkerland. Daarin overweegt de Hoge Raad dat art. 228a Gemeentewet aan gemeenten de ruimte biedt om de rioolheffing met een zekere ruwheid vorm te geven, en benadrukt hij in de verdere overwegingen de gemeentelijke vrijheid bij de vormgeving van de rioolheffing.³³

2.5.5 Bedrag afhankelijk van omvang huishouden

Een tarief afhankelijk van de omvang van het huishouden is een eenvoudiger variant van de heffing naar het waterverbruik. Hierbij is het uitgangspunt dat een groter huishouden meer profiteert van de gemeentelijke riolering. Voor niet-woningen is de maatstaf niet geschikt. Hiervoor moet dus een andere tariefstelling gelden. Dit komt de uitvoeringskosten van deze variant niet ten goede. Bovendien kan sprake zijn van mutaties in de grootte van het huishouden, hetgeen weer deels te ondervangen is door voor het gehele belastingjaar uit te gaan van de situatie op 1 januari.

2.5.6 Lengte riool of verhard oppervlak perceel

Deze twee heffingsmaatstaven worden nagenoeg niet (meer) gebruikt en worden daarom nu niet behandeld. Een koppeling van de heffingsmaatstaf aan het verharde oppervlak van het perceel kan een optie zijn indien men het afkoppelen van percelen wenst te stimuleren. Dit zal echter wel vaak kunnen leiden tot een verzwaring van de administratieve lasten en de uitvoering, omdat in dat geval vastgesteld dient te worden c.q. onderzocht te worden wat de totale oppervlakte is van het verharde perceel dat aangesloten dan wel afgekoppeld is.

³² Vergelijk verder HR 4 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, BNB 2014/149.

³³ HR 4 november 2016, nr. 15/03647, ECLI:NL:HR:2016:2495, BNB 2017/26.

2.5.7 Heffingsmaatstaven en tarieven Ridderkerk

Voor eigenaren wordt in Ridderkerk rioolheffing geheven tegen een vast tarief van € 89,16 per jaar. Gebruikers die minder dan 501 kubieke meter water afvoeren betalen eveneens een vast tarief ter hoogte van € 89,16. Bij waterafvoer van meer dan 500 kubieke meter wordt een variabel tarief per 100 kubieke meter afgevoerd water in rekening gebracht, waarbij een vijftal tariefklassen gehanteerd worden. De huidige heffing is aldus een heffing die gebaseerd is op vaste tarieven, aangevuld met een variabele heffing voor (groot)gebruikers vanaf 501 kubieke meter.

2.6 Tariefdifferentiatie

Een mogelijkheid om te komen tot een herverdeling van de lasten die verband houden met de rioolheffing is het invoeren van een tariefdifferentiatie, waarbij eigenaren van percelen die niet tot woning dienen een hoger bedrag betalen dan eigenaren van percelen die wel tot woning dienen.

Het maken van onderscheid tussen woningen en niet-woningen is onder de rioolheffing toegestaan.³⁴ Dit onderscheid is ook in de jurisprudentie acceptabel geacht, omdat de eigenaar/gebruiker van een bedrijfspand over het algemeen meer voordeel heeft bij de aansluiting op het riool dan die van een woning.³⁵ Het verschil in tarief mag, naar de omstandigheden beoordeeld, niet te groot worden. Feit blijft echter dat het verschil tussen woningen en niet-woningen wel lastig te kwantificeren is. In de uitspraak van de Hoge Raad 9 maart 1994 was sprake van een verschil van 78% en uit de overwegingen blijkt dat Hoge Raad vindt dat een dergelijk verschil wel toegestaan is. Daarmee kan echter niet gesteld worden dat elke vorm van onderscheid mogelijk is.

Ook is het mogelijk om een tariefdifferentiatie in te voeren die afhankelijk is van het soort water dat afgevoerd wordt via de riolering. Men zou bijvoorbeeld onderscheid kunnen maken tussen percelen die alleen hemelwater afvoeren en percelen die zowel hemel- als afvalwater afvoeren. De exacte redactie van een dergelijke tariefdifferentiatie is echter ook weer afhankelijk van de keuze die men maakt ten aanzien van het belastbare feit. Als men bijvoorbeeld kiest voor een heffing die niet afhankelijk is van het al dan niet aangesloten zijn of al dan niet afvoeren via de riolering, dan zal een dergelijke tariefdifferentiatie op een andere wijze opgesteld dienen te worden dan bij een heffing die wel afhankelijk is van het hebben van een aansluiting of daadwerkelijk afvoeren. In het eerste geval volstaan aparte tarieven voor de afvoer van hemel- en afvalwater en in het tweede geval zou bijvoorbeeld een vast tarief gehanteerd kunnen worden en opslagen die afhankelijk zijn van het feit of men afval- of hemelwater afvoert. Nadeel is dan wel dat weer per perceel onderzocht dient te worden of al dan niet sprake is van afvoer. Het uitvoeringsvoordeel dat men heeft van de verruiming van het belastbare feit zal daardoor weer deels verloren gaan.

2.7 Kostendekking

De kosten die met de rioolheffing kunnen worden gedekt, liggen volgens de wetgever in het verlengde van het kostenverhaal van het voormalige rioolrecht. De rioolheffing is een bestemmingsheffing, mag (dan ook) maximaal kostendekkend zijn en zal volgens de wetgever uitsluitend mogen zien op de bekostiging van de gemeentelijke watertaken. Dat betekent dat de opbrengsten van de rioolheffing maximaal het bedrag dat aan lasten gemaakt wordt ter nakoming van de gemeentelijke zorgplichten mogen bedragen.

In dat kader merken wij op dat de Gemeentewet en de jurisprudentie nadrukkelijk duiden op een voorcalculatorische wegging van de kostendekkendheid van de rioolheffing, waarbij de lasten en

³⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3, p. 23.

³⁵ HR 9 maart 1994, Belastingblad 1994, p. 339.

baten op begrotingstechnische wijze worden beoordeeld. Het gaat dus om de geraamde lasten en de geraamde baten zoals deze in de begroting zijn opgenomen.

Bij alle opties die men heeft in de keuze van het belastingobject, de belastingplichtige, het belastbare feit, de heffingsmaatstaven en de tarieven, dient uiteindelijk onderzocht te worden wat de geraamde opbrengsten zijn en deze dient afgezet te worden tegen de geraamde lasten. Indien bijvoorbeeld een verbreding van het belastbare feit leidt tot een aanzienlijk aantal 'nieuwe' belastingplichtigen en reeds sprake is van een kostendeckking van 100%, dan zal dit gevolgen kunnen hebben voor de tarieven. Daarnaast zou een eventuele meeropbrengst kunnen worden toegevoegd aan een voorziening, voor zover vanuit het GRP ook kan worden onderbouwd dat in de toekomst aanzienlijke investeringen noodzakelijk zijn.

3 Opties n.a.v. motie rioolheffing

In Ridderkerk is zoals in de inleiding aangegeven een motie aangenomen waarin men van mening is dat:

- a) door niet-woningen onevenredig minder wordt bijgedragen aan de kosten voor de afvoer van afvalwater, de afvoer van regenwater (ook wel hemelwater genoemd) en het beheer van het grondwaterpeil;
- b) een heffing op basis van kubieke meters als proces omslachtig is;

Daarom wordt het college verzocht om:

- 1) in de Kadernota begroting 2022 een voorstel te doen voor een nieuwe tarifiering en heffingsmaatstaf voor de rioolheffing met ingang van 2022, waarbij voor niet-woningen evenrediger wordt bijgedragen aan de kosten, met als uitgangspunt dat de vervuiler betaalt;
- 2) daarbij ook te komen met een lager tarief voor woningen.

Volgens de motie dient er aldus een nieuwe tarifiering en heffingsmaatstaf te komen voor niet-woningen, waarbij evenrediger wordt bijgedragen en ook het beginsel de vervuiler betaalt als uitgangspunt gehanteerd wordt. Daarnaast dient de aanpassing ook te leiden tot een lager tarief voor woningen. Daarnaast is men van mening dat heffing op basis van kubieke meters omslachtig is.

Met de motie is eigenlijk beoogd om te komen tot een lastenverschuiving, waarbij een groter deel van de lasten zal worden verhaald op de categorie niet-woningen dan thans het geval is.

Om te komen tot de uitvoering van de motie zouden de volgende zaken kunnen worden overwogen. Wij zullen deze hieronder afzonderlijk bespreken.

3.1 Invoering tariefdifferentiatie

Een mogelijkheid om te komen tot de gewenste lastenverschuiving is het invoeren van een tariefdifferentiatie, waarbij in de vaste tarieven voor eigenaren en gebruikers onderscheid gemaakt wordt tussen niet-woningen en woningen. Zoals besproken in paragraaf 2.6 is het mogelijk om voor niet-woningen hogere tarieven te hanteren dan voor woningen.

Met het invoeren van een tariefdifferentiatie kunnen een deel van de lasten die nu door de eigenaren van woningen gedragen worden, verplaatst worden naar de eigenaren van niet-woningen. Omdat het aantal woningen veel groter is dan het aantal niet-woningen en, zoals in paragraaf 2.6 eveneens is vermeld, het verschil in tarief niet al te groot mag zijn, zal een tariefdifferentiatie op zich vaak slechts kunnen leiden tot een geringe lastenverschuiving.

Volgens de bij ons bekend zijnde gegevens is bij het opstellen van de ramingen voor 2021 uitgegaan van 21282 belastingplichtige eigenaren van woningen en 20771 gebruikers. In de categorie niet-woningen is sprake van 1908 eigenaren en 1682 gebruikers. Binnen de categorie eigenaren zijn niet-woningen derhalve ca. 8,5% van het totaal en binnen de categorie gebruikers 7,5%.

Daardoor zal bijvoorbeeld een verdubbeling van de vaste tarieven voor niet-woningen ook slechts kunnen leiden tot een vermindering van de vaste tarieven voor woningen van € 89,16 naar € 82,-.³⁶ Voor belastingplichtigen die eigenaar en gebruiker van een woning zijn zal het vaste tarief derhalve niet € 178,32 bedragen maar € 164,-. Dat is een daling van ongeveer 8%. Het invoeren

³⁶ In deze berekening zijn wij uitgegaan van een geraamde opbrengst voor de rioolheffing van ca. € 4.209.000,-. Voor 2021 is namelijk ook nog een onttrekking aan de voorziening geraamd van ca. € 897.000,-. In de berekening is voornamelijk niet ervan uitgegaan dat bij een eventuele wijziging en herverdeling van de lasten in totaal ca. € 5.000.000,- via de rioolheffing zal worden verhaald.

van een tariefdifferentiatie zal daarmee, nog afgezien van eventuele weerstand die het verdubbelen van de vaste tarieven voor niet-woningen met zich mee zal brengen, ook slechts in beperkte mate kunnen leiden tot verlaging van de tarieven voor woningen.

Bovendien zal met een dergelijke tariefdifferentiatie ook geen oplossing geboden worden voor het deel van de heffing dat gebaseerd is op het waterverbruik en waarvoor geoordeeld is dat dit leidt tot een omslachtig proces.

De opbrengst binnen de categorie grootgebruikers is geraamd op ca. € 280.000,-. Deze opbrengst valt momenteel vrijwel geheel binnen de categorie niet-woningen. Als men af wil stappen van een heffing die gebaseerd is op het waterverbruik en de inkomstenderving daarvan volledig wil compenseren binnen de categorie niet-woningen dan zouden de tarieven voor die categorie moeten stijgen naar € 211,50 voor zowel de eigenaren als de gebruikers. Voor een eigenaar en gebruiker van een niet-woning (€ 423,-) is in dat geval sprake van een toename van 137% t.o.v. het huidige tarief (€ 178,32). Ten opzichte van woningen zal een dergelijke wijziging leiden tot een tarief dat 157% hoger is.

Het invoeren van een tariefdifferentiatie lijkt aldus geen goede oplossing te zijn voor het uitvoeren van de motie.

3.2 **Andere heffingsmaatstaf**

Tariefdifferentiatie lijkt aldus geen oplossing te bieden om aan de motie te kunnen uitvoeren. Daarom zou in onze optiek beter kunnen worden overwogen om voor de categorie niet-woningen een andere heffingsmaatstaf te hanteren en bijvoorbeeld aan te sluiten bij de WOZ-waarde.

Door gebruik te maken van de heffingsmaatstaf WOZ-waarde wordt in onze optiek ook goed aangesloten bij het beginsel 'de vervuiler betaalt'. Percelen met een hogere WOZ-waarde zullen over het algemeen ook groter zijn en meer hemelwater afvoeren. En zoals in paragraaf 2.5.2 reeds is opgemerkt wordt aanzienlijk meer hemelwater via de riolering afgevoerd dan afvalwater. Daarnaast is het eveneens aannemelijk dat in duurdere WOZ-objecten meer mensen vertoeven en aldus ook meer afvalwater zal worden afgevoerd. Het hanteren van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf lijkt daarmee goed aan te sluiten bij de bedoelingen van de motie.

De heffingsmaatstaf WOZ-waarde kan bovendien zowel bij eigenaren als gebruikers binnen de categorie niet-woningen gehanteerd worden. Daardoor zou de thans gehanteerde grootgebruikersheffing ook kunnen vervallen, aangezien de belastingplichtigen voor dit deel vrijwel allemaal gebruikers van niet-woningen betreft.

Afhankelijk van de gemeentelijke voorkeur zou uitgegaan kunnen worden van een percentage van de WOZ-waarde of een vast bedrag met een opslag die afhankelijk is van de WOZ-waarde. Daarnaast zou ook nog gebruik gemaakt kunnen worden van tariefklassen. Door tariefklassen te hanteren wordt in ieder geval voorkomen dat eventuele aanpassingen in WOZ-waarde leiden tot verlaging van de rioolheffing. Dit kan verder worden voorkomen door uit te gaan van de WOZ-waarde van het belastingjaar voorafgaand aan de aanslagoplegging, omdat deze WOZ-waarden (behoudens nog af te handelen bezwaren of lopende beroepsprocedures) onherroepelijk vast zijn komen te staan. Daardoor zal ook het aanslagbedrag voor de rioolheffing niet meer kunnen wijzigen na de aanslagoplegging.

3.3 Verruiming belastbare feit

Een aanpassing in de heffingsmaatstaf voor niet-woningen zou gecombineerd kunnen worden met de in paragraaf 2.4.1 genoemde verruiming van het belastbare feit in de zin dat iedereen belastingplichtig wordt, ongeacht of men wel of niet is aangesloten op de gemeentelijke riolering. Daarmee worden immers meer percelen in de heffing betrokken dan thans het geval is en dat zou weer kunnen leiden tot verlaging van de tarieven voor woningen.

Indien deze optie overwogen wordt, dan dient wel eerst onderzocht te worden hoeveel percelen dan mogelijk aanvullend in de heffing betrokken zouden kunnen worden. Daarnaast dient ook duidelijk te zijn welke categorieën percelen dit betreft. Een deel zal wellicht als wonen gekwalificeerd kunnen worden, maar ten aanzien van de meeste percelen zal dat niet het geval zijn. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 2.4.1 kleven er ook nadelen aan de verruiming van het belastbare feit, omdat in dat geval ook objecten zoals trafo's en ongebouwde percelen in de rioolheffing zullen worden betrokken. Daardoor zal de verruiming over het algemeen ook samengaan met een andere, lagere tariefstelling voor percelen die geen aansluiting op het waterleidingnet hebben en aldus geen afvalwater afvoeren. Ook zou gekozen kunnen worden voor een lager tarief voor percelen tot een bepaalde waarde van bijvoorbeeld € 25.000,-.

Het vergroten van het aantal belastingplichtige percelen kan echter wel, zeker in combinatie met een gewijzigde heffingsmaatstaf voor niet-woningen, leiden tot een verlaging van de tarieven voor woningen.

3.4 Motivering en belangenafweging

Een laatste, maar belangrijke opmerking is dat het ten eerste aanbeveling verdient om de uiteindelijk gekozen opzet/varianten zo uitgebreid mogelijk te motiveren en die motivering zichtbaar te maken. Met name daar waar keuzes worden gemaakt, waar lastenverschuivingen optreden en belangen van belastingplichtigen veranderen of geraakt worden, zoals dat bijvoorbeeld het geval zal zijn bij het invoeren van een andere heffingsmaatstaf of tariefdifferentiatie. Het zichtbaar maken van die motivering kan bijvoorbeeld in een raadsvoorstel of toelichting op de verordening.