

Notitie riolering

INHOUDSOPGAVE

1	Inleiding.....	3
1.1	Algemeen.....	3
1.2	Samenvatting en overzicht richtlijnen commissie BBV	4
1.3	Begrippen	8
2	Wettelijk kader	8
2.1.	De relatie met het GRP	9
2.2.	De uitgangspunten van artikel 229b Gemeentewet	9
2.3	Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken	11
3.	Riolering en het BBV.....	13
3.1	BBV-opties voor het egaliseren van de lasten verbonden met het rioolstelsel.....	13
3.2	Praktische uitwerking jaarrekening 2014.....	15
3.3	Het toepassen van de componentenmethode	16
3.4	Het vormen van reserves	16
4.	Negatieve voorziening	17
5.	Het BTW-compensatiefonds	18
6.	Rentetoerekening.....	19
Bijlage 1:	Relevante wet- en regelgeving.....	20

1 Inleiding

In het Wijzigingsbesluit van 25 juni 2013, van toepassing met ingang van begrotingsjaar 2014, is in artikel 44, lid d BBV een separate voorzieningscategorie geïntroduceerd voor vervangingsinvesteringen waarvoor een heffing wordt geheven. Deze aanpassing in combinatie met recente ontwikkelingen in de rechtspraak leiden in de praktijk tot veel vragen rondom de voorziening(en) voor riolering. Naar aanleiding van deze vele vragen heeft de Commissie BBV besloten de notitie riolering uit 2009 aan te passen om hiermee een bijdrage te leveren aan de concrete toepassing van dit in 2013 genomen Wijzigingsbesluit. Voor alle duidelijkheid wordt onder de aandacht gebracht dat de doelgroep van deze notitie de (BBV)vakspecialisten “riolering” zijn. Er wordt bij de lezer dus een relatief hoge voorkennis van zaken verondersteld.

1.1 Algemeen

De taak van de commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV) is om een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen.

Het doel van deze notitie is om zaken te verduidelijken en binnen de grenzen van het BBV daarvoor nadere richtlijnen te geven. In de volgende paragraaf wordt een samenvatting gegeven van de notitie en welke richtlijnen de commissie BBV daarbij heeft geformuleerd. Maar eerst wordt hieronder kort ingegaan op de status van de richtlijnen van de commissie BBV.

Richtlijnen commissie BBV

Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten en provincies zijn een belangrijk instrument van de commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de commissie worden -in navolging van de richtlijnen van de RJ- onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus incl. jaarverslaggeving verschillen. Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd en indien een gemeente toch een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook ‘BBV-proof’ is), zij dit expliciet moet motiveren en kenbaar moet maken bij de begroting en jaarrekening. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten en provincies aan om deze aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

De richtlijnen die de commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd op het terrein van de gemeentelijke rioleringstaak (financiële functie) zijn in paragraaf 1.2 opgenomen. Bij elk van de richtlijnen wordt aangegeven uit welk hoofdstuk en paragraaf van de tekst deze is ontleend.

Indeling van deze notitie

Hoofdstuk 2 gaat in op het wettelijk kader voor de rioolheffing. Hoofdstukken 3 en 4 schetsen hoe hieraan onder het BBV uitwerking kan worden gegeven in de begroting en rekening van de gemeente. Hoofdstuk 5 gaat in op het BTW-compensatiefonds. Tot slot behandelt hoofdstuk 6 de rentetoerekening.

De wettelijke voorschriften en BBV-bepalingen zijn opgenomen in de bijlage 'Relevante wet- en regelgeving' van deze notitie.

In deze notitie wordt gebruik gemaakt van een aantal begrippen. Om verschillende interpretaties daarvan te voorkomen worden deze in paragraaf 1.3 gedefinieerd.

1.2 Samenvatting en overzicht richtlijnen commissie BBV

Samenvatting

Basisregels:

- Investerings in het riool moeten worden geactiveerd, het gaat om investeringen met economisch nut (artikel 59 BBV);
- De investeringen in het riool worden opgenomen onder de investeringen met economisch nut waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven (artikel 35, 1b BBV).
- Ter bestrijding van de kosten van de watertaken kan de gemeente een rioolheffing in rekening brengen (228a Gemeentewet). Wat wel en wat niet onder de kosten valt is primair een fiscaal vraagstuk. De handreiking kostentoe rekening leges en tarieven (te vinden op www.rijksoverheid.nl) geeft hiervoor handvatten;
- In het tarief kan een egalisatiebedrag meegenomen worden voor toekomstig groot onderhoud. Egaliseren is mogelijk op grond van 44, lid 1c BBV.

Specifieke regels:

- Investerings in riolering in uitbreidingsgebieden kunnen ten laste van de grondexploitatie worden gebracht. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt.
- In het tarief mogen spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden meegenomen. Deze worden als last in de exploitatie toegevoegd aan een voorziening ex. artikel 44, lid 1d BBV;
- Bij realisatie van de vervangingsinvestering wordt deze voor het volle bedrag geactiveerd. Het bedrag voor toekomstige vervangingsinvesteringen in de rioolvoorziening wordt op het te activeren bedrag in mindering gebracht (afboeking in de balansfeer: artikel 62, lid 4 BBV).
- Ook wanneer "idealiter" de jaarlijkse spaarbedragen precies gelijk zijn aan de jaarlijkse vervangingsinvesteringen moeten de "spaarbedragen" als last worden geboekt en wordt vervolgens de daarmee gevormde voorziening afgeboekt op de geactiveerde vervangingsinvesteringen.
- Wanneer van een vervangingsinvestering een boekwaarde resteert, hoeft hierop niet te worden afgeschreven maar kunnen bedragen voor vervanging die in latere begrotingsjaren worden ontvangen, op de boekwaarde worden afgeboekt. De gemeente kan er echter ook voor kiezen om de kapitaallasten van de resterende boekwaarde in het tarief op te nemen.
- Indien de onderhoudsvoorziening riolering onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. artikel 44, lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en of uitvoeren dan voorzien.

Overige:

- de geraamde BTW mag worden meegenomen in de berekening van de tarieven.

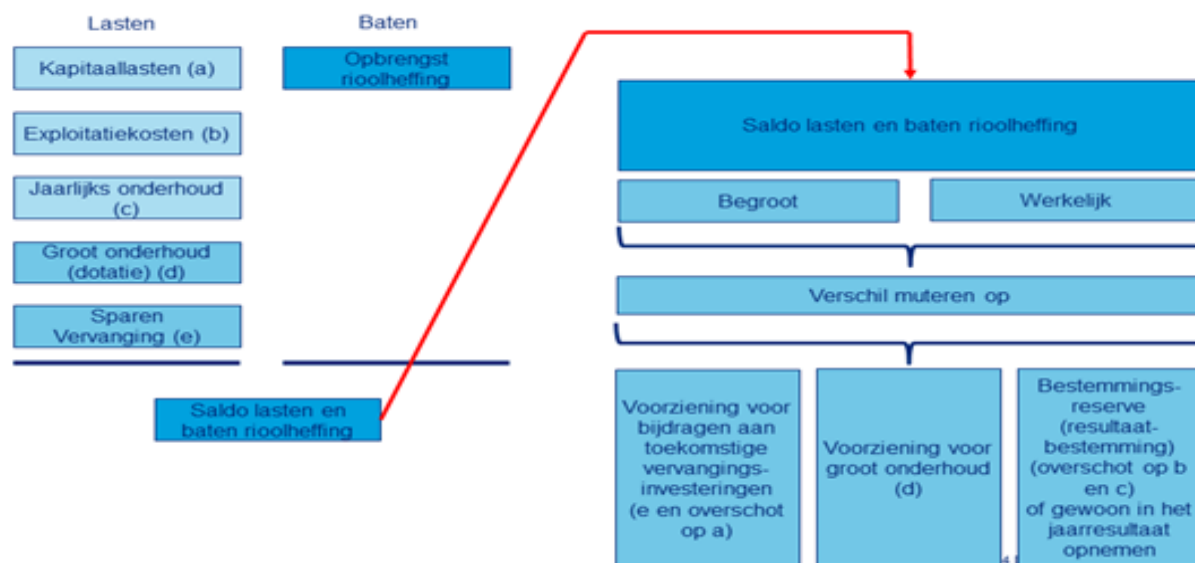
Samenvatting in tabelvorm:

Geen rioolheffing in de gemeente	• Mogelijkheid van bestemmingsreserve voor kapitaallasten toekomstige investeringen • Mogelijkheid voorziening groot-onderhoud riolering.
Wel rioolheffing in de gemeente	• Mogelijkheid voorziening groot-onderhoud riolering (artikel 44, lid 1c BBV). • Mogelijke verplichting tot een voorziening voor bijdrage aan toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44, lid 1d BBV).
Investeringen in het riool	• Investering met een economisch nut waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven (artikel 35, lid 1b BBV) • Activeren en afschrijven
Vervangingsinvestering met een spaarbedrag in het riooltarief	• Investering met een economisch nut waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven (artikel 35, lid 1b BBV) • Spaarbedrag in mindering brengen op investering • Restbedrag afschrijven cf. afschrijvingstermijn financiële verordening of afboeken met later ontvangen bijdragen.
Uitbreidingsinvesteringen t.l.v. grondexploitatie	• Geen activering (verkoopopbrengst wordt in mindering gebracht op de investering) • Geen kapitaallasten
Uitbreidingsinvesteringen niet ten laste van de grondexploitatie	• Activeren • Kapitaallasten in het tarief • Kapitaallasten t.l.v. exploitatie
Riooltarief o.g.v. artikel 228a Gemeentewet	• Belasting dient kosten watertaken te bestrijden. • De baten en lasten in de begroting zijn het uitgangspunt voor de kostendekkendheid.
o.a. mee te nemen bedragen in het riooltarief	• Bijdragen aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen • Bijdragen voor groot-onderhoud of bijdragen aan de voorziening voor toekomstig groot-onderhoud • BTW, die o.g.v. het BCF gecompenseerd kan worden • Kapitaallasten van (uitbreidings)investeringen
Vorming van een voorziening	• Door bijdrage voor toekomstig groot-onderhoud (artikel 44, lid 1c BBV) • Door bijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen (artikel 44, lid 1d BBV) • In geval van nog niet uitgevoerd werk bij vervangingsinvesteringen (waar niet voor wordt gespaard) of uitbreidingsinvesteringen (voor zover niet gedekt door een bijdrage uit de grondexploitatie) wordt de onderbesteding op kapitaallasten toegevoegd aan voorziening artikel 44, lid 2 BBV • Niet onderbouwde voorziening groot onderhoud artikel 44 lid 1c BBV moet worden 'omgezet' naar een voorziening artikel 44 lid 2 BBV.

	- De voorziening ex. artikel 44, 2 BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van artikel 44, 1d BBV, want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen. Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden. - Nog niet uitgevoerd werk bij groot onderhoud leidt ertoe dat onttrekking uit de voorziening artikel 44 lid 1c BBV niet plaatsvindt dan wel lager is.
Negatieve voorziening	Niet toegestaan (activering restant vervangingsinvesteringen wel toegestaan)
Rentetoerekening aan voorziening	Alleen toegestaan als de voorziening is gewaardeerd tegen contante waarde
BTW	De geraamde BTW op zowel goederen als diensten en investeringen mag in het riooltarief worden meegenomen.
Vorming van een reserve, zonder rioolheffing	Bestemmingsreserve uit eigen middelen kan gevormd worden voor toekomstige investeringen
Vorming van een reserve, met rioolheffing	- Bestemmingsreserve voor gerealiseerde efficiency resultaten op de riolering. - Gerealiseerde efficiency resultaten kunnen ook in het exploitatieresultaat worden opgenomen
Bij toepassen componentenregeling	- Geen voorziening voor groot-onderhoud - Geen voorziening voor toekomstige vervanging

Samenvattend overzicht voorzieningen en reserve riolering

In onderstaand schema wordt samengevat welke resultaten op exploitatielasten naar welke voorzieningen moeten vloeien en welke eventueel in een bestemmingsreserve kunnen worden gestort.¹



¹ NB: Indien de voorziening onderhoud onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. artikel 44, lid 2 BBV. Zie ook paragraaf 3.1, pag. 15.

Richtlijnen van de commissie BBV

Hieronder volgt een overzicht van de richtlijnen van de commissie BBV die met ingang van het jaar 2008 integraal van toepassing zijn op 'riolering'.

De richtlijnen van de commissie worden onderscheiden naar (zie ook 1.1):

1. stellige uitspraken (vet gedrukt);
2. aanbevelingen.

I. Stellige uitspraken

A Uit paragraaf 3.1 van deze notitie:

Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1c BBV) resp. vervanging (artikel 44, lid 1d BBV) in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud c.q. spaarcomponent vervangingsinvesteringen.

De gemeente brengt in mindering op de boekwaarde van de vervangingsinvesteringen de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard in de voorziening 44, lid 1d BBV.

Indien de voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1c BBV) onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. artikel 44, lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en uitvoeren dan voorzien. Deze voorziening ex. artikel 44, lid 2 BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van artikel 44, lid 1d, want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen. Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden omdat de afwikkeling verschillend is namelijk een directe balansmutatie voor de vervangingsinvesteringen en een afboeking op de onderhoudsvoorziening voor het onderhoud.

De voorziening 44, lid 1c BBV kan niet met de resterende voorzieningen riolering worden samengevoegd maar moet apart zichtbaar worden gemaakt.

II. Aanbevelingen

A. Uit paragraaf 3.3 van deze notitie:

De commissie BBV doet de aanbeveling om de huidige bestemmingsreserve riolering per ultimo 2014 via een directe balansmutatie om te zetten naar de van toepassing zijnde voorziening(en), op basis van de oorzaak waardoor de bestemmingsreserve in de afgelopen jaren *overwegend* is gevormd.

B. Uit paragraaf 3.4 van deze notitie:

De commissie BBV doet de aanbeveling om –als een gemeente een riooltarief hanteert- de gerealiseerde efficiencyresultaten riolering te muteren op een bestemmingsreserve 'riolering' en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet.

1.3 Begrippen

Beheer: de opzet, ontwikkeling, aanleg, onderhoud en vervanging van riolering.

Exploitatie: baten en lasten van het product riolering die tot uiting komen in de begroting, de meerjarenramingen en de jaarrekening.

Uitbreidingsinvesteringen: de uitbreiding van het bestaande rioolstelsel (riolen, pompinstallaties, bergbezinkbassins, e.d.) door middel van nieuwe aanleg in of ten behoeve van een gebied waar nog geen riolering aanwezig is; het aantal aansluitingen neemt toe.

Vervangingsinvesteringen: de sloop en vervanging van een deel van het bestaande rioleringsstelsel, inclusief maatregelen ter verbetering van het functioneren van het bestaande rioleringsstelsel; het aantal aansluitingen wijzigt als gevolg van deze investeringen niet.

Onderhoud: dit betreft de uitvoering van preventieve dan wel correctieve maatregelen om het rioolstelsel in goede staat te houden of te brengen. Onderhoud valt uiteen in groot onderhoud en klein onderhoud. Onder groot onderhoud wordt verstaan onderhoud van veelal ingrijpende aard, ook wel lang-cyclisch onderhoud genoemd. Klein onderhoud is het onderhoud van geringe omvang dat veelal met een zekere regelmaat terugkeert. Dit wordt ook wel aangeduid met kort-cyclisch onderhoud. Het essentiële verschil met investeringen is dat onderhoud maatregelen betreft die de geplande levensduur van het rioolstelsel niet verlengen.

Rioolheffing: een belasting zoals bedoeld in artikel 228a Gemeentewet.

2 Wettelijk kader

Het behoort vanouds tot de taak van gemeenten om een rioleringstelsel aan te leggen en dit te beheren/exploiteren. In de Wet op het Milieubeheer is hierover een zorgplicht voor de gemeenten neergelegd op het gebied van het afvalwater (artikel 10.33). Om hier invulling aan te geven zijn de gemeenten op grond van deze wet verplicht om een gemeentelijk rioleringsplan (GRP) op te stellen. Dit plan moet periodiek worden herzien (doorgaans eens per vijf jaar) en kent veelal een planningshorizon van 60 jaar. Daarin moet onder andere een overzicht worden opgenomen van de financiële gevolgen van de in het plan aangekondigde activiteiten.

Dit plan vormt de basis voor de in de begroting te ramen lasten die voortvloeien uit deze wettelijke taak.

De gemeente kan (maar is niet verplicht) de kosten die zijn verbonden met de uitvoering van de rioleringstaak geheel of gedeeltelijk bij de burgers en bedrijven in rekening brengen. De wettelijke basis hiervoor is te vinden in artikel 228a Gemeentewet.

Als een gemeente kiest voor het opleggen van een rioolheffing moet zij er rekening mee houden dat deze belasting alleen gebruikt mag worden ter bestrijding van de in artikel 228a genoemde activiteiten. Op grond van de parlementaire behandeling van de wetswijziging kan worden geconcludeerd dat in het riooltarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen mogen worden meegenomen.

Artikel 228a, 3 Gemeentewet regelt dat de BTW die gemeenten op grond van het BTW-compensatiefonds gecompenseerd krijgen als last mag worden opgenomen in de berekening van de tarieven.

Ingaande de jaarrekening 2014 moeten de rioolinvesteringen afzonderlijk in de balans worden opgenomen teneinde te voldoen aan artikel 35, lid 1b BBV. Dit geldt ook voor de al geactiveerde bedragen. Deze geactiveerde rioolinvesteringen moeten uit de balanspost “investeringen met een economisch nut” worden overgeboekt. Het in artikel 52, lid 2 BBV vermelde verloop van de activa zal ook moeten worden aangepast.

2.1. De relatie met het GRP

Op grond van artikel 4.22 Wet milieubeheer is wettelijk verplicht dat de gemeenteraad telkens voor een daarbij vast te stellen periode een gemeentelijk rioleringsplan vaststelt. Dit door de raad vastgesteld GRP vormt -met de Financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet waarin minimaal de regels voor waarderen en afschrijven van het riool worden vastgelegd- voor de raad het inhoudelijk én budgettair kader voor wat betreft de verwerking rioleringsstaak in begroting en rekening op korte en lange(re) termijn. Het GRP dient adequaat te zijn, en moet dus periodiek worden bijgesteld, om inzichtelijk te maken wat inhoudelijk en financieel moet gebeuren c.q. is gebeurd.

Het GRP heeft een lange planningshorizon. De hardheid van de ramingen neemt daarbij vanzelfsprekend af naarmate de te bekostigen maatregelen verder in de toekomst liggen. Met name daar waar het gaat om kosten van maatregelen die bekostigd kunnen worden uit voorzieningen (zoals groot onderhoud en vervangingsinvesteringen) geldt dat deze nogal kunnen fluctueren en in de tijd kunnen verschuiven. Het is dan ook niet reëel bij het berekenen van de hoogte van de jaarlijkse toevoeging in de betreffende voorziening uit te gaan van de planningshorizon die gehanteerd wordt in het GRP. Daarbij kan beter uitgegaan worden van een middellange en in de tijd telkens een jaar opschuivende periode (bijvoorbeeld van 10 jaar). Op deze wijze vormen de eerste 10 jaarschijven in het GRP de basis voor de berekening van de (gemiddelde) lasten in die periode. Daarmee is het mogelijk met inachtneming van artikel 228a Gemeentewet tot een goede afweging te komen hoe hoog het riooltarief moet (kan) zijn en (desgewenst) welke stijgingsfactor daarin moet worden opgenomen.

2.2. De uitgangspunten van artikel 229b Gemeentewet

Voor invoering van de rioolheffing konden gemeenten een rioolrecht heffen (artikel 229 Gemeentewet). Voor de op dit artikel gebaseerde rechten geldt op grond van artikel 229b dat het tarief maximaal kostendekkend mag zijn. Met de introductie van artikel 228a Gemeentewet geldt niet langer het expliciete uitgangspunt van de maximale kostendekkendheid, maar het handhaven van dit uitgangspunt blijkt echter wel uit de parlementaire behandeling.

Verder geeft het artikel 229b aan dat in het tarief van de rechten bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen meegenomen mogen worden. Hierop wordt hieronder nader ingegaan.

Basisregel: investeringen in het riool activeren en afschrijven.

Onder het BBV is de basisregel dat investeringen met economisch nut geactiveerd moeten worden (artikel 59, lid 1 BBV). Alle investeringen in het riool -ook de vervangingsinvesteringen- vallen onder de investeringen met een economisch nut. Immers, een gemeente kan middelen genereren via het riooltarief (artikel 59, lid 2 BBV), dan wel via doorbelasting in de prijs van te verkopen gronden. De geactiveerde investeringen leiden voor de duur van de afschrijvingstermijn tot kapitaallasten en deze lasten kunnen op grond van artikel 228a Gemeentewet in het tarief worden meegenomen.

Ingaande de jaarrekening 2014 moeten de rioolinvesteringen op grond van artikel 35, lid 1b BBV afzonderlijk in de balans worden opgenomen. Dat geldt ook voor de al geactiveerde rioolinvesteringen.

Dat de wetgever toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen heeft een specifieke achtergrond.

Vervangingsinvesteringen in het riool – een specifieke situatie

Bij gemeenten kan zich bij investeringen in het riool een specifieke situatie voordoen. Investerings in riolering in uitbreidingsgebieden worden veelal geheel ten laste van de grondexploitatie gebracht. De grondeigenaren dragen, via de grondprijs die zij betalen, bij in de kosten van de eerste rioolaanleg. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt. Wanneer de gemeente er voor kiest om de eerste aanleg niet (meer) ten laste van de grondexploitatie te brengen, maar deze investering te activeren, leidt dit tot kapitaallasten. In het geval van rioolheffing worden deze kapitaallasten opgenomen in het tarief rioolheffing.

Als de kosten van eerste aanleg bij uitbreidingsinvesteringen in het rioolstelsel volledig gedekt worden uit verkregen grondprijzen van een grondexploitatie activeert de gemeente geen investeringen en zijn er ook geen kapitaallasten. Omdat er na verloop van jaren wel vervanging noodzakelijk is van de eerste aanleg, zouden gemeenten dan een (mogelijk substantiële) verhoging van de jaarlijkse rioollasten aan hun burgers moeten doorberekenen (stel de gemeente kiest voor een kostendekkend tarief; dan is een tariefsprong nodig om ook de kapitaallasten van de vervangingsinvestering volledig te dekken).

Om de tariefsprong te voorkomen is het al jarenlang gebruikelijk dat gemeenten vóóraf sparen voor het geheel of gedeeltelijk opvangen van de lasten verbonden aan vervangingsinvesteringen in rioleringen. De bijdragen die de gemeente daarvoor in het tarief opneemt worden aan een voorziening 'vervanging riolering' (artikel 44, lid 1d BBV) toegevoegd. Het voordeel hiervan is dat er een meer gespreide lastenontwikkeling (en daarmee tariefontwikkeling) kan worden gerealiseerd. Immers, de gemeente kan de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief zo plannen dat bijvoorbeeld een licht oplopend lasten-/tariefniveau wordt gerealiseerd dat ongeveer uitkomt op het lastenniveau dat ontstaat bij realisering van de vervangingsinvestering. Omdat de fiscale jurisprudentie daartoe noopte heeft deze werkwijze een wettelijke basis gekregen in artikel 229b, 2a Gemeentewet.

Deze spaarmethodiek wordt met name toegepast in het geval de eerste aanleg riolering ten laste van de grondexploitatie wordt gebracht. Wanneer de gemeente er voor kiest om de eerste aanleg niet (meer) ten laste van de grondexploitatie te brengen, maar deze investering te activeren, leidt dit tot kapitaallasten. In het geval van rioolheffing worden deze kapitaallasten opgenomen in het tarief rioolheffing.

Redactie van artikel 229b Gemeentewet

De tekst van artikel 229b Gemeentewet dateert uit de tijd dat de 'oude' comptabele voorschriften (CV95) nog golden, en de zogenoemde rioolfondsen gebruikelijk waren. Omdat het onder deze voorschriften voorkwam dat een rioolfonds waaruit vervangingsinvesteringen werden gedekt soms onder de voorzieningen en soms onder de reserves werd gerangschikt - en dotaties aan voorzieningen én aan reserves als een last werden aangemerkt - zijn in artikel 229b Gemeentewet beide genoemd.

Sinds het BBV van toepassing is kunnen nog uitsluitend de toevoegingen aan voorzieningen als een last worden aangemerkt. Dat heeft als gevolg dat het woord 'bestemmingsreserves' in dit gemeentewetsartikel geen relevantie meer heeft en dus moet worden gelezen als: 'bijdragen aan voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa'.

Fiscale jurisprudentie

Rond rioolrechten en rond de toepassing van artikel 229b Gemeentewet heeft zich in de afgelopen jaren de nodige fiscale jurisprudentie gevormd, waarmee in de gemeentelijke praktijk rekening moet worden gehouden. Zie hiervoor onder meer de handreiking kostentoerekening leges en tarieven op www.rijksoverheid.nl.

De jurisprudentie laat zien dat het bij de besteding van de opbrengsten uit rioolrechten om een verplichte, gebonden bestedingsrichting gaat, en dus voor het rioolstelsel moeten worden aangewend. In de kern is de strekking van deze jurisprudentie de volgende:

- de tarieven van de rioolrechten mogen maximaal kostendekkend zijn. De grondslag voor de toetsing daarvan in een fiscale procedure vormen de in de begroting van het betreffende jaar geraamde baten en lasten.
- onder de lasten kunnen naast o.a. de lasten van onderhoud, inspectie e.d. ook de toevoegingen aan de voorziening voor vervangingsinvesteringen in het riool worden opgenomen als hiervoor via het tarief wordt gespaard (namelijk op grond van artikel 229b, 2a gemeentewet).
- uitbreidingsinvesteringen mogen niet onder de lasten worden opgenomen (het is dus niet mogelijk om via het tarief te sparen voor toekomstige uitbreidingsinvesteringen), de kapitaallasten van reeds gedane en geactiveerde uitbreidingsinvesteringen wel.
- als lastencomponent in de berekening van het tarief van de rioolrechten kunnen ex ante (dus vóóraf) toevoegingen aan een voorziening opgenomen worden teneinde het mogelijk te maken dat de in een dergelijke voorziening gestorte bedragen in latere jaren aangewend worden voor het beperken van de lasten c.q. voor het bewerkstelligen van een gelijkmatige toename van de lastendruk over meerdere jaren.
- Alleen op rekeningbasis geconstateerde afwijkingen ten opzichte van de begroting, zoals efficiency- en aanbestedingsvoordelen en –nadelen, kunnen toegevoegd of onttrokken worden aan een bestemmingsreserve riolering. Een negatieve bestemmingsreserve riolering is niet toegestaan.

De beoordeling van de tarieven op de voorwaarde neergelegd in artikel 229b Gemeentewet, namelijk dat er maximaal sprake mag zijn van kostendekkendheid vindt op grond van deze wetsbepaling plaats op basis van de *geraamde* baten en lasten (dus op begrotingsbasis). Dat betekent dat afwijkingen op rekeningsbasis (positief dan wel negatief) in beginsel niet in de beoordeling van kostendekkendheid betrokken hoeven te worden. Dit houdt natuurlijk wel in dat er sprake moet zijn van reële ramingen en dat op rekeningbasis uitgezocht moet worden in hoeverre sprake is van bijvoorbeeld nog niet uitgevoerde werken. Dit bedrag moet immers in een voorziening ex. artikel 44, lid 2 BBV worden opgenomen.

2.3 Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken

Op 1 januari 2008 is de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken in werking getreden. Gemeenten kregen vanaf die datum de zorgplicht voor stedelijk afvalwater, hemelwater en grondwater. Ze kunnen per die datum een nieuwe belasting heffen voor de kosten voor die zorgplicht. Deze rioolheffing kon al vanaf 1 januari 2008 toegepast worden. Ingaande 2010 konden alle gemeenten de nieuwe belasting heffen.

De wettelijke basis voor het heffen van de nieuwe rioolheffing is te vinden in artikel 228a Gemeentewet. De kosten die via de rioolheffing van artikel 228a Gemeentewet kunnen worden doorberekend zijn uitgebreider dan de kosten die via het oude rioolrecht konden worden verhaald.

De tekst van artikel 228a verschilt van de tekst van het oude artikel 229 Gemeentewet. De expliciete maximalisering van het begrote tarief ter dekking van de begrote lasten is vervallen. Nu staat er dat er: *'een belasting (kan) worden geheven ter bestrijding van de kosten'*. Voorts is de bepaling inzake de *'bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa'* niet opgenomen in 228a.

Dit alles lijkt te duiden op een wijziging van de in de Gemeentewet vastgelegde fiscale randvoorwaarden inzake de rioolheffing. Dit is echter niet zo, want in antwoord op vragen van de Tweede Kamer (vergaderjaar 2006–2007, 30 578, nr. 6, pagina 11 en 14) is namelijk het volgende vermeld:

Pagina 11: *'Net als het huidige rioolrecht is de nieuwe rioolheffing maximaal kostendekkend. Alleen die kosten die direct of indirect te maken hebben met de taken genoemd in artikel 229, eerste lid, onderdelen a en b, van de Gemeentewet, kunnen uit de heffing worden bekostigd. Ook in het huidige rioolrecht bestaat er de mogelijkheid om indirecte kosten door te berekenen in het rioolrecht. Dit is niet nieuw.'*

Pagina 14: *'Voor het rioolrecht bestaat de wettelijke mogelijkheid om via het tarief vooraf gepland te sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 229b, tweede lid, onderdeel a, van de Gemeentewet). Ook deze spaarbedragen moeten op grond van het BBV aan een voorziening worden toegevoegd. In het jaar dat de vervangingsinvestering wordt gerealiseerd, komt deze als actief op de balans en kan de opgebouwde spaarvoorziening daarop in mindering worden gebracht. Via de spaarbedragen kan het opwaartse effect van vervangingsinvesteringen op het rioolrecht dus worden gemitigeerd. Het wetsontwerp behoudt deze mogelijkheid ook voor de nieuwe rioolheffing.'*

De systematiek blijft dus verslaggevingstechnisch wel eenzelfde: de heffing zal moeten aansluiten op de gemeentelijke begroting en is net als het oude rioolrecht maximaal kostendekkend. Het blijft mogelijk om zowel een egalisatiebijdrage voor toekomstig groot onderhoud in de heffing mee te nemen als een spaarbijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen. Zie voor meer informatie Kamerstukken TK, 2005-2006, 30 578.

Een belangrijk verschil is echter wel dat het rioolrecht werd geheven voor het gebruik van de riolering, wat grofweg betekent dat de gebruikers van de riolering betalen voor het rechtstreekse belang en profijt dat zij hebben van de riolering.

Rioolheffing is echter een belasting die wordt geheven ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan de inzameling, het transport en verwerking van (huishoudelijk) afvalwater en regenwater en de nadelige gevolgen van de grondwaterstand.

Omdat gemeenten in de problemen kunnen komen bij het bekostigen van taken zoals de verwerking van regenwater op openbaar terrein of het oplossen van grondwaterproblemen, is het rioolrecht veranderd in de rioolheffing, een belasting waar geen rechtstreeks profijt tegenover hoeft te staan.

3. Riolering en het BBV

In het vorige hoofdstuk is beschreven dat de wetgever toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen². Deze werkwijze creëert in feite een heel specifieke en ongewone last in het kader van het BBV. Immers, het toerekeningsbeginsel gaat er normaliter van uit dat de lasten verantwoord moeten worden op het moment dat zij zich in de periode voordoen. Voor (vervangings)investeringen houdt dit in dat kapitaallasten (afschrijving en rente) pas worden verantwoord nadat de betreffende investering tot een actief heeft geleid, dat vervolgens gedurende een reeks van jaren van nut is voor de gemeente (toerekening lasten over de afschrijvingstermijn). Het wettelijk toestaan dat al lasten kunnen worden geraamd en verantwoord vóórdat de investering waaruit de lasten ontstaan is gerealiseerd, is als gezegd heel specifiek en ongewoon.

In hoofdstuk 2 is ook beschreven dat de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen aan een voorziening ex. artikel 44 1d moeten worden toegevoegd, zowel in de raming/begroting als in de verantwoording/rekening.

In het jaar dat de gemeente de vervangingsinvesteringen realiseert moet de gemeente de investering voor de volle omvang activeren (artikel 62, lid 1 BBV). Het bedrag dat de gemeente in de voorziening 'vervanging riolering' heeft gespaard middels de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen moet op grond van artikel 62, lid 4 BBV daarop in mindering worden gebracht.

Als het gespaarde bedrag in de voorziening 'vervanging riolering' niet voldoende is om het volledige bedrag van de vervangingsinvesteringen te dekken blijft het resterende deel als boekwaarde van het actief staan. De kapitaallasten daarvan kunnen vervolgens in de berekening van het tarief worden meegenomen.

De resterende boekwaarde mag ook versneld worden afgeboekt met later ontvangen bijdragen.

3.1 BBV-opties voor het egaliseren van de lasten verbonden met het rioolstelsel

De lasten die verbonden zijn met het rioolstelsel kunnen grofweg voortkomen uit de volgende componenten:

- a) de jaarlijks terugkerende lasten van beheer, klein onderhoud, energie, schoonhouden, administratie, verzekering, enz.
- b) de kosten van groot onderhoud
- c) de kosten van vervangingsinvesteringen
- d) de kapitaallasten van geactiveerde investeringen

De lasten vermeld onder a) zullen normaal gesproken geen grote schommelingen kennen. Voor deze reguliere lasten is egalisatie dan ook niet noodzakelijk. Deze lasten worden volledig als exploitatielast in de begroting en de jaarrekening verwerkt.

² blijft ook mogelijk onder de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken; zie TK, 2006-2007, 30 578, nr. 6, blz. 14/15.

De onder b) vermelde kosten van groot onderhoud kunnen wel grote fluctuaties laten zien. Als de gemeente een meer gelijkmatig lastenpatroon wil realiseren kan dat worden bereikt met behulp van een egalisatievoorziening. Artikel 44, lid 1c BBV biedt hiervoor de basis. De commissie BBV heeft in haar vraag&antwoordrubriek aangegeven dat de 44,1c-bepaling een 'kan'-bepaling is. Dus de gemeente heeft de keuze om ofwel de lasten via een voorziening te egaliseren, dan wel deze lasten jaarlijks volgens het onderhoudsplan in de begroting/meerjarenraming te verwerken (en de fluctuaties daarin voor lief te nemen).

Normaal gesproken moet een onvoldoende onderbouwde voorziening vrijvallen en wordt deze doorgaans omgezet in een reserve. Via de rioolheffing geïnd geld moet echter altijd voor het rioleringsdoel worden aangewend en blijft in een voorziening (artikel 44, lid 1c BBV wordt dan omgezet in een artikel 44, lid 2 BBV voorziening). Deze voorziening kan worden samengevoegd met die van artikel 44 lid 1d BBV. Dit om duidelijk te maken dat het om gelden gaat die ook bij de burger zijn opgehaald voor de taak riolering. Uitzondering op deze regel betreffen efficiency- en aanbestedingsvoordelen, welke wel aan een bestemmingsreserve kunnen worden toegevoegd (zie paragraaf 3.4). De geplande toevoegingen voor het egaliseren van groot onderhoud moeten ook voor dat bedrag in de rekening worden verwerkt.

Voor de kosten vermeld onder c) maakt het uit of ze al dan niet in het riooltarief worden meegenomen. Als de gemeente de rioollasten uit eigen middelen dekt, bijvoorbeeld uit de OZB, kan de gemeente sparen via toevoegingen aan (vrij besteedbare) bestemmingsreserves. Als de gemeente de lasten van vervangingsinvesteringen in het tarief meeneemt, moet ze sparen via de specifiek te besteden voorziening (artikel 44, lid 1d BBV). Bij gemeenten die sparen voor vervanging, kan de situatie ontstaan of gaan ontstaan die vergelijkbaar is met een ideaal complex.³ Die specifieke situatie ontstaat wanneer het bedrag aan vervangingsinvesteringen in een begrotingsjaar vergelijkbaar is met het bedrag dat voor toekomstige vervangingsinvesteringen in de rioolheffing is opgenomen. Gemeenten kunnen dan nog in datzelfde begrotingsjaar de vervangingsinvestering (vrijwel naar nul) afboeken met de in dat jaar opgehaalde spaarbedragen voor toekomstige vervanging in de rioolheffing. Dit wordt mogelijk gemaakt door artikel 62, lid 4 BBV waar staat dat de voorzieningen waar deze spaarbedragen bij ontvangst in worden opgenomen, in mindering moeten worden gebracht op de vervangingsinvesteringen. Binnen de systematiek moet dit in hetzelfde begrotingsjaar verwerkt worden.

De onder d) vermelde kapitaallasten hangen samen met de basisregel dat investeringen in het riool worden geactiveerd en afgeschreven. Deze kapitaallasten worden in de begroting en jaarrekening als exploitatielast verwerkt. Overigens is eerder in deze notitie al aan de orde gekomen dat ook bestaanbaar is dat een investering in het riool niet leidt tot kapitaallasten.

Samenvattend:

Gemeenten kunnen de rioollasten egaliseren door gebruik te maken van artikel 44, lid 1c BBV (egalisatie door in het GRP bijdragen aan een voorziening 'groot onderhoud riool' op te nemen). Een gemeente die geen riooltarief in rekening brengt, kan daarnaast ter dekking van de kapitaallasten van toekomstige investeringen uit eigen middelen van de gemeente een bestemmingsreserve vormen. Hiervoor gelden de gewone BBV-verwerkingswijzen.

³ In verband met enkele recente (2013) rechtelijke uitspraken en hierdoor ontstane onduidelijkheid, raadt de commissie BBV de overstap door gemeenten op een ideaalcomplex af.

Een gemeente die een kostendekkend tarief in rekening brengt, kan de rioollasten / het tariefniveau nivelleren over de jaren door spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief mee te nemen die in een artikel 44, lid 1d voorziening worden gestort.

Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1c BBV) resp. vervanging (artikel 44, lid 1d BBV) in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud cq spaarcomponent vervangingsinvesteringen.

De gemeente brengt in mindering op de boekwaarde van vervangingsinvesteringen de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard in de voorziening artikel 44, lid 1d BBV.

Indien de voorziening onderhoud (artikel 44, lid 1c BBV) onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. artikel 44, lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en uitvoeren dan voorzien (lagere kapitaallasten dan begroot en/of lasten groot onderhoud in de begroting (niet zijnde de dotatie aan de voorziening groot onderhoud art 44 lid 1c BBV) die niet zijn besteed). Deze voorziening ex. artikel 44, lid 2 BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van artikel 44, lid 1d BBV, want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen. Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden omdat de afwikkeling verschillend is namelijk een directe balansmutatie voor de vervangingsinvesteringen en een afboeking op de onderhoudslasten voor het onderhoud. De voorziening artikel 44, lid 1c BBV kan niet met de resterende voorzieningen riolering worden samengevoegd maar moet apart zichtbaar worden gemaakt.

3.2 Praktische uitwerking jaarrekening 2014

De meeste gemeenten hebben momenteel een bestemmingsreserve riolering. Het saldo in deze bestemmingsreserve kan zijn gevormd vanuit 3 situaties:

1. Bespaarde kapitaallasten van uitgestelde investeringen in riolering (uitgestelde vervangingsinvesteringen waar niet voor wordt gespaard of uitgestelde uitbreidingsinvesteringen die niet zijn gedekt door een bijdrage uit de grondexploitatie);
2. Efficiencyvoordelen op uitgevoerde investeringen in riolering;
3. Voorziening voor groot onderhoud riolering die niet voldoende kon worden onderbouwd of niet bestede/uitgestelde onderhoudslasten (via exploitatieresultaat).

De omzetting van de bestemmingsreserve naar voorziening mag plaatsvinden via omzetting van de reserve naar de voorziening middels een directe balansmutatie (dus geen verloop via het resultaat) per ultimo 2014. Als gevolg hiervan zal de verbandscontrole met functie 980 niet meer sluitend zijn (beginsaldo reserves + saldo baten en lasten = eindsaldo reserves sluit niet meer). Het verschil kan uitsluitend deze omzetting van de bestemmingsreserve naar de voorziening(en) riolering in de balans betreffen. Wij adviseren het verschil toe te lichten bij het overzicht van baten en lasten.

Bij de bepaling welk type voorziening moet worden gevormd vanuit de huidige bestemmingsreserve, kan als uitgangspunt worden genomen dat die voorziening wordt gevormd, die past bij de bron waaruit de bestemmingsreserve **overwegend** is ontstaan:

1. Indien de reserve **overwegend** is ontstaan vanuit bovenstaande situatie (1) dan omzetting naar voorziening 44 lid 2 BBV.
2. Indien de reserve **overwegend** is ontstaan vanuit bovenstaande situatie (2) dan blijven de middelen in de bestemmingsreserve, of mag vrijval aan de algemene reserve plaatsvinden. Voor deze omzetting is een tijdig raadsbesluit nodig.
3. Indien de reserve **overwegend** is ontstaan vanuit bovenstaande situatie (3) dan omzetting naar voorziening 44 lid 2 (door derden bekleemde middelen).

Het staat de gemeenten vrij om indien gewenst een meer exacte verdeling toe te passen op basis van de oorsprong van de bestemmingsreserve.

3.3 Het toepassen van de componentenmethode

Zoals ook al in de BBV-notitie kapitaalgoederen is vermeld dienen beursgenoteerde bedrijven vanaf 1 januari 2005 conform de International Financial Reporting Standards (IFRS) te rapporteren. Daarbij wordt inzake materiële vaste activa uitgegaan van de zogenoemde componentenbenadering die inhoudt dat verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief afzonderlijk worden afgeschreven op basis van het individuele waardeverloop van die delen. Ook voor de samenstellende delen van een rioolstelsel zullen de economische gebruiksduren verschillen. De opsplitsing in componenten wordt in beginsel bepaald aan de hand van de economische / technische levensduur. Hiervoor zijn geen voorschriften, maar uit praktische overwegingen is het raadzaam de opsplitsing te beperken.

Het BBV verzet zich in principe niet tegen het hanteren van de componentenbenadering en een rioolstelsel is, conform artikel 52 van het BBV, tenminste op te delen in de volgende componenten:

- | | |
|---------------------|--------------------------------|
| - Grond | → niet op afschrijven |
| - Gebouwrioolgemaal | → stel: afschrijven in 40 jaar |
| - Pompinstallaties | → stel: afschrijven in 15 jaar |
| - Rioolbuizen | → stel: afschrijven in 30 jaar |

De kosten voor de te onderscheiden samenstellende delen worden op basis van bovenstaande opdeling afzonderlijk afgeschreven en dat wordt verwerkt in het riooltarief. In het voorbeeld kan na 15 jaar de vervanging van een pompinstallatie opnieuw worden geactiveerd. Omdat dergelijk groot onderhoud bij toepassing van de componentenmethode dus wordt geactiveerd, is geen egalisatie van onderhoudskosten meer nodig via een onderhoudsvoorziening. Het is daarom niet toegestaan een voorziening groot onderhoud te vormen bij toepassing van de componentenmethode.

3.4 Het vormen van reserves

De in de begroting geraamde toevoegingen aan de egalisatievoorziening voor groot onderhoud en aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden in de rekening normaal gesproken voor hetzelfde bedrag als realisatie verwerkt. Als vervolgens blijkt dat op de rioolexploitatie als geheel op rekeningsbasis ten opzichte van de begroting toch een overschot is gerealiseerd dan valt dit vrij ten gunste van het resultaat dat op grond

van artikel 42 BBV afzonderlijk op de eindbalans wordt opgenomen. De raad besluit in het volgende begrotingsjaar over de bestemming van het resultaat vorig begrotingsjaar. Dit kan een bestemmingsreserve riolering zijn waarin alle gerealiseerde resultaten riolering (positief en negatief) worden geboekt.

De commissie BBV doet de aanbeveling om –als een gemeente een riooltarief hanteert- de gerealiseerde resultaten riolering te muteren op een bestemmingsreserve ‘riolering’ en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet. Opgemerkt wordt dat het vormen van een reserve het karakter van resultaatbestemming heeft en dat de toevoeging aan een dergelijke reserve dus geen last vormt die in de tariefberekening mag worden opgenomen.

Wellicht ontstaat de indruk dat via de rioolheffing geïnd geld altijd voor het rioleringsdoel moet worden aangewend. Bij een bestemmingsreserve riolering, die gevoed wordt uit efficiency en of aanbestedings- voordelen op rekeningbasis, hoeft dit echter niet. De raad heeft de bevoegdheid om een dergelijke bestemmingsreserve vrij te laten vallen ten gunste van de algemene middelen. Men moet dus goed onderkennen of geïnd geld in een voorziening of in een reserve terecht komt.

4. Negatieve voorziening

Bij toepassing van het BBV als beschreven in het vorige hoofdstuk kan een negatieve voorziening niet meer ontstaan. Als de voorziening voor vervanging niet toereikend is blijft een boekwaarde staan. De kapitaallasten daarvan kunnen vervolgens in de berekening van het tarief worden meegenomen. De resterende boekwaarde mag ook versneld worden afgeboekt met later ontvangen bijdragen.

Er zijn enkele oorzaken aan te wijzen waardoor het in het verleden kon voorkomen dat een rioolvoorziening vóór de totstandkoming van het BBV negatief kon komen te staan:

1. Door (vervangings)investeringen die volledig ten laste van de rioolvoorziening zijn gebracht en waarvoor nog onvoldoende was toegevoegd aan de voorziening. In voorgaande hoofdstukken is vermeld dat bij toepassing van het BBV er een restant boekwaarde blijft staan voor vervangingsinvesteringen als het in mindering gebrachte bedrag van spaarbedragen op grond van de specifieke 229b, 2a-constructie ontoereikend is. Deze kunnen versneld worden afgeboekt door de spaarbedragen van latere jaren in mindering te brengen op de resterende boekwaarde.
2. Door een bedrag voor groot onderhoud ten laste van de voorziening te brengen dat groter is dan het totaalbedrag aan toegevoegde egalisatiebijdragen voor groot onderhoud. Dit kan ontstaan door een ongelijkmatige spreiding van (met name langcyclisch) onderhoud in de tijd waarbij de pieken in de kosten daarvan vallen in de beginjaren van de meerjarige periode waarover de lasten en baten in de tariefberekening zijn betrokken. In feite is er dan nog te weinig toegevoegd aan de voorziening. Onder het BBV is dit niet mogelijk, een voorziening voor (de egalisatie van) groot onderhoud mag niet negatief staan. Door het hanteren van een voortschrijdende 10-jaarsperiode zal zo’n negatieve stand van de onderhoudsvoorziening kunnen worden voorkomen (zie pagina 9).

Ook kan (tijdelijk) een boekwaarde voor een actief ontstaan doordat de vervangingsvoorziening ontoereikend is als gevolg van het in de planning naar voren halen van vervangingsinvesteringen (zonder dat het totale volume van voorgenomen vervangingsinvesteringplan over de planperiode omhoog gaat). In de tot nu toe bestaande praktijk zouden veel gemeenten daardoor tijdelijk een negatieve stand van de voorziening hebben, maar dat is bij een toepassing van het BBV niet nodig en ook niet toegestaan. Doordat in de genoemde situatie de geplande toevoegingen aan de voorziening binnen de planperiode toereikend zijn wordt de boekwaarde van dit actief vanzelf weer 'weggewerkt' doordat in de voorziening in de komende jaren ruimte ontstaat voor extra verminderingen van de boekwaarde tot nihil binnen de planningsperiode. Er hoeft dan dus niet te worden afgeschreven.

In de situatie dat een investering duurder uitvalt dan in de planning is opgenomen, bijvoorbeeld door een te lage raming, kan de gemeente het ontstane gat repareren door de spaarbedragen binnen de resterende planningsperiode te verhogen. In dat geval is het ook toegestaan dat er tijdelijk een boekwaarde voor een actief is waarop niet wordt afgeschreven, maar dat door extra verminderingen (die door het aangepaste niveau van de toevoegingen aan de voorziening mogelijk wordt gemaakt) weer wordt teniet gedaan.

5. Het BTW-compensatiefonds

De gemeente mag bij bepaling van de omvang van de lasten ten behoeve van de berekening van de toegestane hoogte van de riooltarieven de geraamde BTW meenemen (229b, 2b Gemeentewet). De reden hiervan is dat vóór de invoering van het BTW-compensatiefonds dit ook al mocht en de gemeente bij de invoering van het BTW-compensatiefonds anders een niet bedoeld inkomstenverlies zou hebben geleden.

Het gaat hierbij om alle BTW, dus zowel de BTW die drukt op goederen en diensten die direct als last op de exploitatie drukken of via een voorziening lopen, als ook de BTW die drukt op de investeringen, onverschillig of deze worden geactiveerd of uit een voorziening worden gedekt.

Het is dan ook belangrijk dat in de financiële paragraaf van het GRP de (compensabele) BTW afzonderlijk zichtbaar wordt gemaakt. Dit geldt ook voor de toelichting op de ramingen in de begroting. De lastenramingen in de begroting zijn exclusief BTW, in de toelichting moet ook de compensabele BTW van alle geraamde bestedingen in het betreffende jaar blijken (dus ook de BTW die drukt op de ten laste van de voorzieningen te brengen bestedingen en de te activeren investeringen).

Doordat in het riooltarief ook de declarabele BTW mag worden meegenomen zullen in de begroting de geraamde rioolbaten hoger kunnen zijn dan de geraamde lasten van het rioolstelsel (maximaal ter grootte van de declarabele BTW-component, namelijk in geval van een kostendekkend tarief).

6. Rentetoerekening

Artikel 45 van het BBV bepaalt dat rentetoevoegingen aan voorzieningen niet zijn toegestaan. Een uitzondering wordt gemaakt voor voorzieningen die zijn gewaardeerd tegen contante waarde (zie de toelichting bij het artikel). Dan wordt bij de bepaling van de jaarlijkse toevoeging aan de voorziening uit het tarief uitgegaan van extra geplande toevoegingen op grond van een rekenvoet die nodig zijn om de voorziening op de gewenste hoogte te houden.

In de extracomptabele tariefscomputatie voor de rioolheffing kan bij de toerekening van rentelasten (in de kapitaallasten) rekening worden gehouden met de toegerekende rente(baten) van bestemmingsreserves en voorzieningen inzake de riolering.

Bijlage 1: Relevante wet- en regelgeving

Relevante artikelen BBV

Artikel 17

Het overzicht van baten en lasten bevat:

- a. per programma, of per programmaonderdeel, de raming van de baten en lasten en het saldo;
- b. het overzicht van de geraamde algemene dekkingsmiddelen en het geraamde bedrag voor onvoorzien;
- c. het geraamde resultaat voor bestemming, volgend uit de onderdelen a en b;
- d. de beoogde toevoegingen en onttrekkingen aan reserves per programma;
- e. het geraamde resultaat na bestemming, volgend uit de onderdelen c en d.

Artikel 27

1. De programmarekening bevat:
 - a. de gerealiseerde baten en lasten per programma;
 - b. het overzicht van de gerealiseerde algemene dekkingsmiddelen;
 - c. het gerealiseerde resultaat voor bestemming, volgend uit de onderdelen a en b;
 - d. de werkelijke toevoegingen en onttrekkingen aan reserves;
 - e. het gerealiseerde resultaat na bestemming, volgend uit de onderdelen c en d.
2. De programmarekening bevat van de onderdelen genoemd in het eerste lid ook de ramingen uit de begroting voor en na wijziging.

Artikel 35, lid 1

In de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

- a. investeringen met een economisch nut;
- b. investeringen met economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven;
- c. investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.

Artikel 43

1. In de balans worden de reserves onderscheiden naar:
 - a. de algemene reserve;
 - b. de bestemmingsreserves.
2. Een bestemmingsreserve is een reserve waaraan provinciale staten respectievelijk de raad een bepaalde bestemming heeft gegeven.

Artikel 44

1. Voorzieningen worden gevormd wegens:
 - a. verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten;
 - b. op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
 - c. kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.
 - d. de bijdragen aan toekomstige vervangingsinvesteringen, waarvoor een heffing wordt geheven als bedoeld in artikel 35, eerste lid, onderdeel b.

2. Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden, met uitzondering van de voorschotbedragen, bedoeld in artikel 49, onderdeel b.
3. Voorzieningen worden niet gevormd voor jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume.

Artikel 59, lid 1 en 2

1. Alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd.
2. Investerings hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.

Artikel 62, lid 1, 2 en 4

1. Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd.
2. In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.
4. In afwijking van het eerste lid moeten de voorzieningen, bedoeld in artikel 44, eerste lid, onder d, in mindering gebracht worden op investeringen, bedoeld in artikel 35, eerste lid, onder b.

Artikel 64, lid 3

3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur, waaronder begrepen de financiële vaste activa, bedoeld in artikel 36, onderdeel e, wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.

Relevante artikelen Gemeentewet

Artikel 228a

1. Onder de naam rioolheffing kan een belasting worden geheven ter bestrijding van de kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan:
 - a. de inzameling en het transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater, alsmede de zuivering van huishoudelijk afvalwater en
 - b. de inzameling van afvloeiend hemelwater en de verwerking van het ingezamelde hemelwater, alsmede het treffen van maatregelen teneinde structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken.
2. Ter zake van de kosten, bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en b, kunnen twee afzonderlijke belastingen worden geheven.
3. Onder de kosten, bedoeld in het eerste lid, wordt mede verstaan de omzetbelasting die als gevolg van de Wet op het BTW-compensatiefonds recht geeft op een bijdrage uit dat fonds.

artikel 229, eerste lid , onder a en b

Rechten kunnen worden geheven ter zake van:

- a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken en inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn;
- b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten;

artikel 229b

1. In de verordening op grond waarvan rechten als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder a en b, worden geheven, worden tarieven zodanig vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.
2. Onder de in het eerste lid bedoelde lasten worden mede verstaan:
 - a. bijdragen aan bestemmingsreserves⁴ en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa;
 - b. de omzetbelasting die ingevolge de Wet op het BTW-compensatiefonds recht geeft op een bijdrage uit het fonds.

Relevante artikel Wet Milieubeheer

Artikel 4.22⁵

1. De gemeenteraad stelt telkens voor een daarbij vast te stellen periode een gemeentelijk rioleringsplan vast.
2. Het plan bevat tenminste:
 - a. een overzicht van de in de gemeente aanwezige voorzieningen voor de inzameling en het transport van stedelijk afvalwater als bedoeld in artikel 10.33, alsmede de inzameling en verdere verwerking van afvloeiend hemelwater als bedoeld in artikel 9a van de Wet op de waterhuishouding, en maatregelen teneinde structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken, als bedoeld in artikel 9b van laatstgenoemde wet en een aanduiding van het tijdstip waarop die voorzieningen naar verwachting aan vervanging toe zijn;
 - b. een overzicht van de in de door het plan bestreken periode aan te leggen of te vervangen voorzieningen als bedoeld onder a;
 - c. een overzicht van de wijze waarop de voorzieningen, bedoeld onder a en b, worden of zullen worden beheerd;
 - d. de gevolgen voor het milieu van de aanwezige voorzieningen als bedoeld onder a, en van de in het plan aangekondigde activiteiten;
 - e. een overzicht van de financiële gevolgen van de in het plan aangekondigde activiteiten.
3. Indien in de gemeente een gemeentelijk milieubeleidsplan geldt, houdt de gemeenteraad met dat plan rekening bij de vaststelling van een gemeentelijk rioleringsplan.
4. Onze Minister kan, in overeenstemming met Onze Minister van Verkeer en Waterstaat, aan gemeenten de plicht opleggen tot prestatievergelijking ten aanzien van de uitvoering van de taak, bedoeld in artikel 10.33, alsmede de taken, bedoeld in de artikelen 9a en 9b van de Wet op de waterhuishouding. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld over de frequentie, inhoud en omvang van de prestatievergelijking.

⁴ Geredeneerd vanuit de nieuwe definities voor reserves en voorzieningen volgens het BBV kunnen de bijdragen alleen voorzieningen betreffen.

⁵ Zie Stb 2007, 276

Besluit van 25 juni 2013 tot wijziging van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Onderdeel artikelsgewijze toelichting betreffende wijzigingen in het BBV aangaande de rioolheffing

De toevoeging van onderdeel b in artikel 35, tweede lid van het BBV moet worden gezien in samenhang met de aanpassingen van de artikelen 44 en 62. In de praktijk is gebleken dat de regelgeving over de verslaggeving van de rioolheffing en de afvalstoffenheffing en de daaraan gerelateerde lasten tot onduidelijkheden in fiscale procedures leidde. Mede gezien de juridische consequenties die een onjuiste kostentoerekening aan deze taken kan hebben, is besloten om het BBV aan te passen. Deze aanpassing betekent geen inhoudelijke aanpassing, riool- en afvalinvesteringen blijven investeringen met een economisch nut omdat er een bestemmingsheffing voor kan worden geheven.

Er is voor gekozen om de route van de investeringen voor beide taken en de bijdrage voor vervanging apart zichtbaar te maken. Wanneer investeringen grotendeels of meer worden gedaan voor riolering of het verzamelen van huishoudelijk afval, worden deze investeringen voortaan op de balans opgenomen onder de investeringen met economisch nut in een aparte categorie. Indien gemeenten in de heffing bijdragen hebben opgenomen voor de toekomstige vervanging van investeringen voor deze beide taken, komen deze gelden in een vervangingsvoorziening. Dit was reeds het geval, echter op de balans is er voortaan een aparte categorie voor deze voorzieningen. Indien vervolgens de daadwerkelijke vervangingsinvestering plaats vindt, worden deze investeringen geactiveerd ex. artikel 35 lid 2 onder b. Vervolgens moeten de bedragen opgenomen in de voorzieningen bedoeld in artikel 44 eerste lid onder d, rechtstreeks op de vervangingsinvesteringen in mindering worden gebracht ex. artikel 62 lid 4.

De vervangingsbijdragen uit de voorziening moeten dus altijd in mindering worden gebracht op de vervangingsinvestering. Gemeenten kunnen wat betreft deze vervangingsinvesteringen ook een situatie creëren die vergelijkbaar is met een ideaal complex. Die situatie ontstaat als het bedrag aan vervangingsinvesteringen in een begrotingsjaar vergelijkbaar is met het bedrag dat voor vervangingsinvesteringen in de heffing is opgenomen. Gemeenten kunnen dan nog in datzelfde begrotingsjaar de vervangingsinvestering (vrijwel naar nul) afboeken met de in dat jaar opgehaalde spaarbedragen in de heffing.