



Verhalen van kosten van bezwaar en beroep via legestarieven

Rotterdam, maart 2009

mr. A.P. Monsma

ESBL
Postbus 1738
Burg. Oudlaan 50
Kamer L4-012
3000 DR Rotterdam

T 010 4082355
F 010 4089179
E info@esbl.nl
W www.esbl.nl
KvK 41132730

© ESBL, Rotterdam, maart 2009

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

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

Inhoudsopgave

1.	Inleiding	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Achtergrond.....	4
1.3.	Onderzoeksvragen	5
2.	Bezwaar en beroep en legesheffing.....	6
2.1	Legesheffing algemeen	6
2.1.1.	Artikel 229 Gemeentewet.....	6
2.1.2.	Artikel 229b Gemeentewet	6
2.1.3.	Modelverordening VNG	7
2.2	Het begrip 'dienst'	7
2.2.1.	Algemeen	7
2.2.2.	Jurisprudentie over het begrip dienst	7
2.2.3.	Conclusie.....	8
2.3	Vergoeding voor de behandeling van bezwaar- en beroepsprocedures	8
2.3.1.	Inleiding.....	8
2.3.2.	Legesheffing voor de behandeling van bezwaar- en beroepschriften	8
2.3.3.	Griffierechten	9
2.3.4.	Conclusie.....	9
2.4	Doorberekenen kosten bezwaar en beroep in legestarieven	10
2.4.1.	Inleiding.....	10
2.4.2.	Wetsgeschiedenis	10
2.4.3.	Uitleg wetsgeschiedenis	13
2.4.4.	Afwijkende interpretaties	14
2.4.5.	Jurisprudentie	16
2.4.6.	Handreiking kostentoerekening leges en tarieven	17
2.4.7.	Onderzoek bouwgerelateerde leges door het ESBL.....	17
2.4.8.	Standpunt UvW	17
2.4.9.	Modelverordening VNG	17
2.4.10.	Wabo	18
2.5	Gevolgen onjuiste kostentoerekening	18
3.	Conclusies	20

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De laatste jaren staat de legesheffing door gemeenten veelvuldig in de publieke belangstelling. Er is veel aandacht besteed aan de vraag welke kosten mogen worden doorberekend, de wijze waarop kosten worden doorberekend, eventuele kruissubsidiëring en de verschillen in tarieven tussen gemeenten.

Er zijn in de loop van de jaren diverse onderzoeken gedaan op het terrein van de legesheffing door gemeenten. Ook het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) heeft hier onderzoek naar gedaan, wat heeft geresulteerd in het rapport 'Bouwleges, een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges'.¹

Ook zijn initiatieven ontplooid om de kostentoe rekening bij leges meer transparant en inzichtelijk te maken. In oktober 2004 is het 'Model transparantie bouwgerelateerde leges' tot stand gekomen.² Later is door het Ministerie van Binnenlandse Zaken de opdracht gegeven tot het schrijven van de 'Handreiking kostentoe rekening leges en tarieven', die in juli 2007 is verschenen.³

De concrete aanleiding voor het onderhavige onderzoek is de vraag van het Ministerie van Binnenlandse Zaken aan het ESBL om helderheid te verschaffen omtrent de (fiscaal)juridische mogelijkheden voor het verhalen van de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures via legestarieven. In het voor u liggende rapport wordt verslag gedaan van dit onderzoek.

Allereerst zal worden geschetst tegen welke achtergrond dit onderzoek is verricht (1.2) en op welke onderzoeksvragen antwoord is gezocht (1.3). Vervolgens zal in onderdeel 2 worden ingegaan op de legesheffing in het algemeen (2.1), het begrip 'dienst' (2.2), de belemmering van de rechtsbescherming (2.3) en de kostentoe rekening (2.4). Onderdeel 3 bevat tot slot de conclusies.

1.2 Achtergrond

Uit de ons toegezonden informatie en uit het gesprek naar aanleiding van het conceptrapport blijkt, dat er verschillende opvattingen bestaan omtrent de juridische mogelijkheid om de kosten door te berekenen van enerzijds de afwikkeling van het (bestuursrechtelijke) bezwaar tegen de afwijzing van een vergunning en anderzijds van de afwikkeling van het (fiscaalrechtelijke) bezwaar tegen de legesaanslag.

Eén opvatting is, dat elke belemmering – financieel of anderszins – om gebruik te maken van rechtsbescherming een wettelijke basis behoeft en dat die wettelijke basis in dit geval niet gegeven is. Een andere opvatting is, dat de kosten van bezwaar en beroep niet meer in enige mate in verband staan met de dienst, zodat ze niet doorberekend kunnen worden. Weer een andere opvatting is, dat de kosten van het bezwaar en beroep worden

¹ Het rapport is digitaal beschikbaar op www.esbl.nl. Een samenvatting van het rapport is gepubliceerd in *Belastingblad* 2005, p. 843 onder de titel: 'Belastingoverzicht grote gemeenten 2005, deel II'.

² Dit is opgesteld door de werkgroep Model transparantie bouwgerelateerde leges. Vervolgens heeft een discussie plaatsgevonden over de implementatie van dit model door de verschillende betrokken partijen. Het meest recente Kamerstuk waarin naar het model wordt verwezen is de brief van 20 december 2007 van de Staatssecretaris van BZK aan de Tweede Kamer, met kenmerk bzk0800003. Het model zelf is op dit moment alleen nog te downloaden van www.btwinfo.nl.

³ *Kamerstukken II* 2006-07, 29515, nr. 199 met bijlage 12634 en *Belastingblad* 2007, p. 799. In 2008 is de handreiking geactualiseerd. De meest recente versie is te downloaden van www.minbzk.nl.

veroorzaakt door de dienstverlening en daarom mogen worden doorberekend in de legestarieven. Bij deze laatste opvatting wordt tevens onderscheid gemaakt tussen (de kosten van) het bezwaar en beroep tegen de vergunningverlening en het bezwaar en beroep tegen de legesaanslag.

Door het Ministerie van Binnenlandse Zaken is aan het ESBL gevraagd om een fiscaal juridisch onderzoek uit te voeren naar de mogelijkheid om kosten van bezwaar en beroep te verhalen via de legestarieven en dit uit te werken in een onderzoeksnotitie.

1.3. Onderzoeksvragen

Gezien het voorgaande zijn door het ESBL de volgende onderzoeksvragen opgesteld:

- a. Welke juridische voorwaarden worden in zijn algemeenheid aan de heffing van leges gesteld?
- b. Welke werkzaamheden van de overheid vallen onder het begrip dienstverlening?
- c. Is het toegestaan om van de indiener een vergoeding te vragen voor de behandeling van zijn bezwaar- of beroepschrift?
- d. Zijn de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures (zowel tegen de vergunningverlening als tegen de legesaanslag) toerekenbaar aan het proces van vergunningverlening?

Deze vragen zullen in de volgende onderdelen worden behandeld.

2. Bezwaar en beroep en legesheffing

2.1 Legesheffing algemeen

2.1.1. Artikel 229 Gemeentewet

Gemeenten hebben op grond van artikel 229, eerste lid, onderdeel b, van de Gemeentewet de bevoegdheid rechten te heffen ter zake van diensten. Dit artikellid luidt als volgt:

Rechten kunnen worden geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.

Wanneer gemeenten diensten verrichten in het individuele belang (zie ook 2.2), mogen zij de kosten die verbonden zijn aan deze dienstverlening in rekening brengen door middel van rechten. Leges zijn een vorm van rechten, die met name worden geheven in verband met administratieve dienstverlening. Een voorbeeld van een dergelijke dienst is het in behandeling nemen van een aanvraag voor een bouwvergunning.

2.1.2. Artikel 229b Gemeentewet

Gemeenten mogen maximaal de aan de dienst verbonden kosten in rekening brengen. Zij mogen dus geen winst maken met de leges. Dit volgt uit artikel 229b, eerste lid, van de Gemeentewet:

In verordeningen op grond waarvan rechten als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder a en b, worden geheven, worden de tarieven zodanig vastgesteld, dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.

Voor het bepalen van de tarieven voor de verschillende diensten in de legesverordening wordt door de gemeente begroot hoeveel kosten verbonden zijn aan die diensten. In onderdeel 2.4 wordt uitgebreid op de kostentoe rekening ingegaan.

De vraag of de gemeente bij het vaststellen van de tarieven heeft voldaan aan de opbrengstnorm als bedoeld in artikel 229b van de Gemeentewet, kan aan de orde komen in een bezwaar- of beroepsprocedure tegen de legesaanslag. Hierbij wordt getoetst of de totale geraamde baten (begrote legesopbrengst van de gehele legesverordening in een jaar) de totaal geraamde lasten (begrote kosten van alle in de legesverordening genoemde diensten) niet overtreffen. Of voldaan is aan de opbrengstnorm wordt derhalve getoetst op verordeningniveau en niet op het niveau van de afzonderlijke diensten.

Naast een bezwaar- en beroepsprocedure tegen de aanslag leges, kan de belanghebbende ook een bezwaar- en beroepsprocedure starten tegen het besluit van de gemeente om wel of geen vergunning te verlenen. Dit betreft een algemeen bestuursrechtelijke (en dus geen fiscale) procedure. De behandeling van zo'n bestuursrechtelijk bezwaarschrift geschiedt bij de gemeente meestal door een andere afdeling dan de behandeling van een fiscaal bezwaarschrift.

2.1.3. Modelverordening VNG

Om leges te kunnen heffen moet de gemeente een legesverordening vaststellen.⁴ De Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) stelt modelverordeningen op voor de belastingen en heffingen die gemeenten mogen heffen. Ook voor leges is zo'n modelverordening opgesteld, inclusief een tarieventabel en toelichting.⁵ Gemeenten kunnen deze modelverordening gebruiken als hulpmiddel bij het opstellen van hun eigen verordening. Hoewel zij daartoe niet verplicht zijn, maken de meeste gemeenten wel gebruik van deze modelverordeningen.

In de modelverordening en de tarieventabel is het Model transparantie bouwgerelateerde leges grotendeels verwerkt. Ook in de toelichting verwijst de VNG voor de heffingsmaatstaven en tarieven voornamelijk naar dit model.

2.2 Het begrip 'dienst'

2.2.1. Algemeen

Alleen in geval van dienstverlening mag de gemeente leges heffen als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onderdeel b, van de Gemeentewet. De vraag is dus, wat kan worden verstaan onder 'dienst', of 'dienstverlening'.

Blijkens de jurisprudentie moet het gaan om handelingen die in overwegende mate in het individuele belang van de aanvrager van de dienst worden verricht. Wanneer de handeling in overwegende mate wordt verricht in het algemene belang (bijvoorbeeld ter bescherming van het leefmilieu of de openbare orde), is geen sprake van een dienst waarvoor leges geheven mogen worden.

2.2.2. Jurisprudentie over het begrip dienst

Er is in de loop van de jaren de nodige jurisprudentie ontstaan over het begrip 'dienst'.⁶ Hierin speelt steeds de vraag of sprake is van het dienen van het algemeen belang of het dienen van een individueel belang. Uit de jurisprudentie blijkt, dat wanneer sprake is van het uitvoeren van een publieke taak, of wanneer sprake is van een publiekrechtelijke verplichting voor de overheid om bepaalde handelingen te verrichten, de handeling wordt verricht in het algemeen belang. De handeling kwalificeert dan niet als dienst, zodat er geen leges geheven mogen worden. Tot de publieke taak van de overheid kan onder meer gerekend worden het bewaken van de openbare orde en veiligheid (bijvoorbeeld door de politie en brandweer), toezicht op de naleving van bepaalde wetten en voorschriften (bijvoorbeeld op het gebied van milieu en ruimtelijke ordening) en onderhoud en schoonmaak van de openbare ruimte. Het komt voor, dat met de handelingen ook deels het individuele belang wordt gediend. Dan moet worden afgewogen welk belang (algemeen of individueel) overheerst.

Een redelijk recente uitspraak over het begrip dienst deed Hof Arnhem over de kosten van lijkschouwing door een gemeentelijke lijkschouwer na een overlijden door euthanasie.⁷ Het Hof oordeelde, dat deze handeling ligt op het gebied van de publieke

⁴ Zie artikel 216 van de Gemeentewet.

⁵ De Modelverordening leges, de Tarieventabel leges en de bijbehorende Toelichting modelverordening leges zijn laatst gewijzigd in juli 2008. Ze zijn opgenomen in de losbladige editie 'Modelverordeningen Gemeentelijke Belastingen' die wordt uitgegeven door de VNG uitgeverij, maar zijn ook te downloaden van www.vng.nl.

⁶ Zie bijv. HR 9 december 1987, nr. 24 892, *Belastingblad* 1988, p. 65, *BNB* 1988/117, HR 14 oktober 1992, nr. 27 804, *Belastingblad* 1993, p. 165 en 185, *BNB* 1993/24, HR 13 april 1994, nr. 28 887, *Belastingblad* 1994, p. 431, *BNB* 1994/205, HR 7 mei 1997, nr. 31 845, *Belastingblad* 1997, p. 586, *BNB* 1997/208 (na verwijzing: Hof 's-Gravenhage 12 mei 1999, nr. 97/02098, *Belastingblad* 2000, p. 265) en HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, *Belastingblad* 2004, p. 957, *BNB* 2004/369.

⁷ Hof Arnhem 24 januari 2006, nr. 04/01076, *Belastingblad* 2006, p. 491.

taakuitoefening en niet rechtstreeks en in overheersende mate verband houdt met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang. Het Hof overwoog over dit soort lijkschouwingen, dat zij in hoofdzaak een voorwaarde vormen voor verlof tot begraving of verbranding als bedoeld in de Wet op de lijkbezorging en om de regionale toetsingscommissie in staat te stellen na te gaan of de betrokken arts voldoet aan de zorgvuldigheidseisen die in acht moeten zijn genomen om een geslaagd beroep op de strafuitsluitingsgrond als vervat in artikel 293, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht mogelijk te maken. Het individualiseerbare belang van belanghebbende bij de lijkschouwing, indien al aanwezig, is volgens het Hof dan ook hooguit bijkomstig ten opzichte van de belangen van de gemeenschap, waarvan de behartiging is toevertrouwd aan de ambtenaar van de burgerlijke stand en de officier van justitie. De lijkschouwing is hiermee niet te kwalificeren als dienstverlening en hiervoor mogen dan ook geen leges geheven worden.

2.2.3. Conclusie

Er is sprake van dienstverlening als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder b, van de Gemeentewet, indien de handeling in overwegende mate wordt verricht in het individuele belang van de aanvrager. Er is geen sprake van dienstverlening, indien de handeling voornamelijk in het algemene belang geschiedt. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn, wanneer de handeling voortvloeit uit een publieke taak of een publiekrechtelijke verplichting van de overheid.

2.3 Vergoeding voor de behandeling van bezwaar- en beroepsprocedures

2.3.1. Inleiding

In deze paragraaf zal worden ingegaan op de juridische mogelijkheden om een vergoeding te vragen van de indiener van bezwaar- en/of beroepschriften, voor de behandeling van deze bezwaar- en/of beroepschriften.

2.3.2. Legesheffing voor de behandeling van bezwaar- en beroepschriften

Op basis van de in paragraaf 2.2.2 genoemde jurisprudentie moet worden geconcludeerd dat het behandelen van bezwaar- en beroepschriften (zowel algemeen bestuursrechtelijk als fiscaal) geschiedt in het algemene belang van de rechtsbescherming van eenieder tegen handelingen en besluiten van de overheid. Een uitspraak op een bezwaarschrift is bovendien een wettelijk vereiste om toegang te kunnen krijgen tot een rechterlijk oordeel.

Het behandelen van bezwaar- en beroepschriften door de gemeente is derhalve niet te kwalificeren als een dienst in de zin van artikel 229, eerste lid, onder b, van de Gemeentewet. Voor het behandelen van bezwaar- en beroepschriften kunnen daarom geen leges worden geheven. Met andere woorden: in de legesverordening mag geen tarief zijn opgenomen voor het in behandeling nemen van bezwaar- en beroepschriften. Ditzelfde geldt uiteraard voor het in behandeling nemen van beroepschriften in hoger beroep en cassatie.

De modelverordening leges van de VNG voldoet aan dit geldende recht. In de modelverordening en bijbehorende tarieventabel zijn geen tarieven opgenomen voor het in behandeling nemen van bezwaar- en beroepschriften.

2.3.3. Griffierechten

Voor de behandeling van beroepsprocedures bij de rechter is een speciale regeling getroffen voor het in rekening brengen van een geldbedrag aan de indiener van een beroepschrift; namelijk de regeling van griffierechten.

Het griffierecht is niet te kwalificeren als vergoeding voor dienstverlening, maar vormt een soort 'entreegeld', om toegang te krijgen tot de rechter. Het betalen van griffierecht is een voorwaarde voor de ontvankelijkheid van het beroep. Was het griffierecht een vergoeding voor dienstverlening geweest, dan had dit ook geheven kunnen worden via bv. Rijksleges. Omdat het rechtspreken echter geen dienst is (namelijk niet 'in overwegende mate in het individuele belang', zie ook 2.2.2), is er een specifieke wettelijke basis gecreëerd voor het griffierecht.

De rechtsbescherming is een essentieel burgerrecht in een rechtstaat, omdat burgers zich met behulp van het recht kunnen verweren tegen de besluiten en handelingen van de overheid. Omdat elke vergoeding die aan de burger gevraagd wordt voor de behandeling van gerechtelijke procedures een potentiële belemmering van de rechtsbescherming inhoudt, moet hiervoor een rechtvaardiging gegeven worden door de wetgever. In de wetsgeschiedenis zijn dan ook rechtvaardigingen gegeven voor het heffen van griffierecht in de beroepsfase. Zo is oorspronkelijk overwogen, dat het griffierecht is bedoeld om de belastingplichtige te stimuleren om vooraf een serieuze afweging van zijn proceskansen te maken.⁸ Het griffierecht heeft aldus een zeefwerking; beroepen die weinig kans van slagen hebben worden geweerd. Later zijn ook budgettaire gronden aangevoerd om het griffierecht te rechtvaardigen.⁹ De regering vond dat de belastingplichtigen best iets konden bijdragen aan de kosten van een gerechtelijke procedure, al zijn de tarieven van de griffierechten niet kostendekkend. Wel mogen de tarieven nooit zo hoog worden, dat feitelijk de toegang tot de rechter wordt belemmerd.

Nu kan de vraag worden gesteld, waarom er ook in de bezwaarfase niet een soort griffierecht wordt ingevoerd. De griffierechten in de beroepsfase worden immers gerechtvaardigd vanwege de zeeffunctie en vanwege budgettaire redenen. Deze redenen kunnen ook in de bezwaarfase opgeld doen. Wel moet aangetekend worden dat er een verschil bestaat tussen de bezwaarfase en de beroepsfase; de bezwaarfase is bedoeld als heroverweging van het primaire besluit door het bestuursorgaan, terwijl het in de beroepsfase gaat om onafhankelijke geschilbeslechting door de rechter. Het instellen van een soort griffierecht in de bezwaarfase is echter alleen mogelijk door middel van een wetswijziging, zodat dit meer een politieke vraag is. Wij laten dit dan ook buiten beschouwing in dit rapport.

2.3.4. Conclusie

Gezien het voorgaande is het juridisch niet mogelijk voor de gemeente om een geldbedrag aan de indiener in rekening te brengen voor de behandeling van zijn bezwaar- of beroepschrift.

Ten eerste is het behandelen van bezwaar- en beroepschriften door de gemeente geen dienst als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder b, van de Gemeentewet. Er mag daarom geen legesaanslag opgelegd worden voor het in behandeling nemen van een bezwaar- of beroepschrift.

Ten tweede moet er een expliciete wettelijke basis zijn voor het in rekening brengen van zo'n geldbedrag, omdat dit een potentiële belemmering vormt van de rechtsbescherming

⁸ M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, Deventer 2007, p. 454. Feteris verwijst hier naar *Kamerstukken II* 1985-86, 18 835, nr. 9, p. 2. Zie ook *Kamerstukken II* 2002-03, 28740, nr. 3, p 1-2.

⁹ M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, Deventer 2007, p. 454. Feteris verwijst hier naar *Kamerstukken II*, 25 175, nr. 5, p. 20. Zie ook *Kamerstukken II* 2002-03, 28740, nr. 3, p 1-2.

van de burger tegenover de overheid. Zo'n wettelijke basis is op dit moment alleen gegeven voor de griffierechten.

2.4 Doorberekenen kosten bezwaar en beroep in legestarieven

2.4.1. Inleiding

Het in behandeling nemen van een vergunningaanvraag is een dienst als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder b, van de Gemeentewet. Dit geschiedt immers vooral in het belang van de individuele aanvrager (zie ook 2.2.2). De kosten van de dienstverlening mogen daarom middels leges in rekening gebracht worden aan de aanvrager van de dienst.

In verband met de opbrengstnorm bedoeld in artikel 229b van de Gemeentewet, moet beoordeeld worden hoeveel kosten zijn toe te rekenen aan die vergunningverlening.

In het kader van dit onderzoek is met name interessant of de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures – tegen het besluit op de vergunningaanvraag (algemeen bestuursrechtelijke procedure) én tegen de legesaanslag (fiscale procedure) – mogen worden doorberekend in de tarieven van de bouwgerelateerde leges.

2.4.2. Wetsgeschiedenis

Uit de wetsgeschiedenis van de Wet limitering OGB, leges en rechten¹⁰ blijkt, dat alleen die kosten mogen worden toegerekend, die worden veroorzaakt door het verlenen van de dienst.

Zo merkt de regering in de Memorie van Toelichting op:

'Wij merken hierbij op dat de door de gemeente door te berekenen kosten uitsluitend dienen te bestaan uit de directe kosten inclusief een redelijke opslag voor overhead. De indirecte kosten dienen buiten beschouwing te blijven. Overigens is het niet eenvoudig om in het kader van deze toelichting exact aan te geven wat onder directe, respectievelijk indirecte kosten moet worden verstaan. Dit komt mede door het uiteenlopende karakter van de vele vergunningen en ontheffingen welke door de gemeenten kunnen worden afgegeven en de bijbehorende procedures. Richtinggevend is echter dat de directe kosten met name de voor de beoordeling van de vergunning- of ontheffingaanvraag gedane uitgaven ter zake van kapitaallasten, personeel en overige goederen en diensten betreffen, alsmede de personele en materiële kosten als gevolg van het opstellen van de beschikking zelf; deze kosten kunnen worden verhoogd met een redelijke opslag voor overheadkosten.'¹¹

En een aantal alinea's verder:

'De beoordeling van de aanvraag resulteert uiteindelijk in een (concept-)beschikking, waarvan veelal kennis wordt gegeven in dagbladen, ten einde de besluitvorming en inspraak-, bezwaar- of beroepsmogelijkheden onder de aandacht van de individuele burger te brengen. Naar onze mening behoren het opstellen van de beschikking en de eventueel daaraan verbonden publikatiekosten tot de directe kosten. De kosten van inspraak, bezwaar en/of beroep daarentegen behoren tot de algemene bestuurskosten en dienen voor de bepaling van de rechten buiten beschouwing te blijven.'¹²

¹⁰ Wet van 3 juli 1989, *Stb.* 1989, 302. De kamerstukken hebben dossiernummer 20 565 meegekregen.

¹¹ *Kamerstukken II* 1987-88, 20 565, nr. 3, p. 11-12.

¹² *Kamerstukken II* 1987-88, 20 565, nr. 3, p. 12-13.

Het gebruik van verschillende termen – directe kosten, indirecte kosten, overheadkosten en uitgaven – riep bij de kamerleden de nodige vragen op.¹³ In de Memorie van Antwoord is de regering ingegaan op de gestelde vragen.¹⁴ De regering merkt op:

'(...)Onder directe kosten verstaan wij in dit kader de kosten die rechtstreeks samenhangen met de door de gemeente verrichte dienstverlening. Onder rechtstreeks samenhangen in deze zin vallen ook de kosten die op een hoger/lager niveau worden gemaakt, vaak benoemd met de engelse term «overhead». Wij hanteren de term overhead hier omdat dit het beste onze bedoelingen hieromtrent weergeeft. Het betreft hier rechtstreeks aan de dienstverlening toe te rekenen kosten van bij voorbeeld ondersteuning (secretaresse) of management ten behoeve van de voor de dienstverlening te verrichten werkzaamheden. Ook kan gedacht worden aan huisvestingskosten en bijvoorbeeld de toegerekende kosten van de salarisadministratie voor de medewerker. Het is van de situatie in de individuele gemeente afhankelijk welk bedrag aan overhead kan worden opgevoerd. Wij kunnen dan ook geen algemene norm aangeven van wat als redelijke opslag voor overhead geldt. Al deze kostenelementen begrijpen wij in de directe kosten.

Onder indirecte kosten verstaan wij in dit verband kosten welke worden gemaakt in een verder verband dan rechtstreeks toe te rekenen aan die specifieke dienstverlening. Het kan hier bij voorbeeld gaan om beleidskosten die worden gemaakt voor het opstellen van plannen, voorschriften e.d. Bij leges kan het dan bij voorbeeld gaan om het vaststellen van criteria voor vergunningverlening en bij de reinigingsrechten bij voorbeeld om kosten voor het opstellen van een afvalstoffenplan. Voorts zou in dit kader kunnen worden gedacht aan kosten die worden gemaakt voor inspraakprocedures, bezwaar- en beroepsprocedures en dergelijke. De indirecte kosten kunnen derhalve niet verhaald worden door middel van rechtenheffing. (...)'

De voorgaande passages leverden volgens de regering nog niet de gewenste duidelijkheid op. In de Nota naar aanleiding van het eindverslag gaat de regering daarom nogmaals in op de vraag welke kosten mogen worden doorberekend door middel van rechten¹⁵:

'(...) De rechten mogen slechts worden geheven ter vergoeding van kosten welke door de dienstverlening worden veroorzaakt. Dit kunnen kosten van directe en indirecte aard zijn. Onder directe kosten verstaan wij in dit kader de kosten die rechtstreeks samenhangen met de door de gemeente verrichte dienstverlening. Hier denken wij aan loonkosten, kapitaallasten en materiële kosten voor bijvoorbeeld de beoordeling van de vergunning of ontheffingaanvraag, alsmede voor het opstellen van de beschikking zelf.

Onder indirecte kosten verstaan wij in dit kader de kosten die niet rechtstreeks samenhangen met de door de gemeente verrichte dienstverlening. Bij de directe (bedoeld wordt: indirecte, *AM*) kosten dient een onderscheid te worden gemaakt tussen:

1. indirecte kosten die wel in enig verband staan met die specifieke dienstverlening en
2. indirecte kosten die geen verband hebben met die specifieke dienstverlening.

Doorslaggevend hierbij is de vraag of deze kosten nog enig verband hebben met de specifieke dienstverlening.

De indirecte kosten kunnen worden verhaald voor zover ze in enig verband staan met de dienstverlening (groep 1). Het gaat hier bijvoorbeeld om ondersteuning of management ten behoeve van de voor de dienstverlening te verrichten werkzaamheden. Ook kan gedacht worden aan huisvestingskosten en toe te rekenen kosten van de salarisadministratie voor de medewerker. Deze indirecte kosten hebben wij met de term «overhead» aangeduid. Wij kunnen ons niet geheel vinden in de term algemene kosten, omdat uit deze term het oorzakelijk verband met de dienstverlening onvoldoende blijkt. Deze relatie klinkt naar onze mening wel door in het zeer vaak gehanteerde begrip overhead.

De in de memorie van antwoord aangehaalde voorbeelden van indirecte kosten die niet in enig verband staan met specifieke dienstverlening kunnen niet worden verhaald (groep 2). Het kan hier gaan om beleidskosten die worden gemaakt voor het opstellen van plannen of

¹³ Kamerstukken II 1988-89, 20 565, nr. 4, p. 14-18.

¹⁴ Kamerstukken II 1988-89, 20 565, nr. 5, p. 17-18.

¹⁵ Kamerstukken II 1988-89, 20 565, nr. 8, p. 10.

voorschriften en het vaststellen van criteria voor vergunningverlening. Samenvattend kunnen dit kosten voor beleidsvoorbereiding worden genoemd. Deze kosten dient een gemeente te maken om het beleid te formuleren, hetgeen al aangeeft dat deze kosten onafhankelijk zijn van eventuele aanvragen voor vergunningen en specifieke dienstverleningen welke op grond van dat beleid kunnen worden verleend. Voorts zijn genoemd kosten die worden gemaakt voor inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zijn eveneens voorbeelden van indirecte kosten welke niet door middel van rechtenheffing kunnen worden verhaald omdat ze in een te ver verwijderd verband staan tot de specifieke dienstverlening.

De kosten voor deze procedures vallen naar onze mening met de kosten van toezicht en controle, die er toe bijdragen dat de gemeentelijke voorschriften terzake worden nageleefd, onder algemene bestuurskosten waardoor deze niet individueel zijn te verhalen op degenen ten behoeve van wie de dienst wordt verleend. Hoewel deze kosten dus in het algemeen door opgedragen beleidstaken zijn opgeroepen, zijn ze te ver verwijderd van die specifieke dienstverlening om daaraan te kunnen worden gerelateerd. (...)'

In de Memorie van Antwoord van de Tweede Kamer aan de Eerste Kamer is al het voorgaande nog eens samengevat:

'De rechten mogen slechts worden geheven ter vergoeding van kosten welke door de verleende dienst worden veroorzaakt. Deze kosten kunnen direct dan wel indirect toe te rekenen zijn aan de specifieke dienstverlening.

Onder directe kosten verstaan wij in dit kader de kosten die rechtstreeks samenhangen met de door de gemeente verrichte dienstverlening. De directe kosten betreffen onder andere loonkosten, kapitaalslasten en materiële kosten. Ook de kosten van de eerste controle na vergunningverlening worden tot de directe kosten gerekend.

(...)

Voorts behoren tot de directe kosten bijvoorbeeld lasten die periodiek optreden voor onderhoud. (...)

Onder indirecte kosten verstaan wij in dit kader de kosten die niet rechtstreeks samenhangen (worden veroorzaakt door) met de door de gemeente verleende diensten. De indirecte kosten kunnen worden verhaald voor zover deze in enig verband staan met die specifieke dienstverlening. Deze indirecte kosten hebben wij met de term «overhead» aangeduid.

Het gaat hier bijvoorbeeld om ondersteuning en management ten behoeve van de voor de dienstverlening te verrichten werkzaamheden. Ook huisvestingskosten en kosten van salarisadministratie voor de medewerker, sociale lasten en verzekeringen zijn verhaalbare indirecte kosten.

Indirecte kosten die niet kunnen worden verhaald op de genietters van een specifieke dienstverlening zijn de kosten voor:

1. beleidsvoorbereiding;
2. handhaving, toezicht en controle (behoudens eerste controle);
3. inspraak, bezwaar- en beroepsprocedures.

Deze kosten worden geacht te zijn gedekt in de algemene middelen ofwel in algemene en specifieke uitkeringen.

Ad. 1. Het kan hier gaan om beleidskosten die worden gemaakt voor het opstellen van plannen of voorschriften en het vaststellen van criteria van vergunningverlening. Deze kosten dient een gemeente te maken om het beleid te formuleren. Bij het formuleren van beleid wordt een belangenafweging gemaakt ten behoeve van de gemeenschap. (...) Het bovenstaande geeft aan dat de kosten van beleidsvoorbereiding als zodanig voor de gemeenschap in zijn geheel worden gemaakt en onafhankelijk zijn van eventuele aanvragen voor vergunningen en specifieke dienstverleningen welke op grond van dat beleid aan individuele burgers of instellingen kunnen worden verleend. Omdat bij de beleidsvoorbereiding de belangenafweging voor de gemeenschap als geheel tot uitdrukking komt, is het niet gewenst dat deze kosten slechts worden gedragen door de individuele aanvragers van een vergunning of een specifieke dienstverlening.

Ad. 2. De kosten van handhaving, toezicht en controle dragen er toe bij dat de gemeentelijke voorschriften terzake worden nageleefd. Het belang van het (doen) naleven van voorschriften is gelegen in bescherming van de gemeenschap in haar geheel. Net als bij de kosten van de beleidsvoorbereiding is het niet gewenst dat deze kosten individueel worden verhaald op degenen ten behoeve van wie de dienst wordt verleend. Hoewel deze

kosten dus in het algemeen door opgedragen beleidstaken zijn opgeroepen, zijn ze te ver verwijderd van die specifieke dienstverlening en het individuele belang om daaraan te kunnen worden gerelateerd. (...)

Ad. 3. Voorts zijn genoemd kosten die worden gemaakt voor inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures. Deze kosten zullen zich hoofdzakelijk voordoen in de sfeer van de vergunningverlening. Deze indirecte kosten kunnen eveneens niet door middel van rechtenheffing worden verhaald. Daar zijn verschillende redenen voor. Ten eerste geldt voor de inspraak- en bezwaarprocedure dat het belang van de gemeenschap uitstijgt boven het individuele belang van degene of degenen aan wie die dienst wordt verleend. Voorts vindt er bij de inspraak- en de bezwaarprocedure een heroverweging van het algemene beleid plaats. Omdat de kosten van beleidsvoorbereiding (zie 1.) niet kunnen worden verhaald, is het niet gewenst dat de kosten die worden gemaakt voor de heroverweging van dat beleid wel kunnen worden verhaald. De beroepsprocedures maken deel uit van de rechtsbescherming tegen concrete overheidsbeslissingen. De rechtsbescherming is in beginsel een collectief goed waarvan de kosten niet ten volle door individuele toerekening vatbaar zijn omdat het collectieve en het individuele belang met elkaar zijn verstrengeld. Daar waar dit mogelijk is zonder afbreuk te doen aan het collectieve belang van de rechtsbescherming zijn reeds griffierechten ingevoerd door middel waarvan een deel van de kosten van beroepsprocedures worden doorberekend aan individuele belanghebbenden. In deze situatie is het niet gewenst dat anderszins de kosten die hiervoor door de overheid worden gemaakt middels rechtenheffing aan degene die de beslissing regardeert en aan andere vergunningaanvragers in rekening worden gebracht.¹⁶

2.4.3. Uitleg wetsgeschiedenis

Uit de hierboven geciteerde wetsgeschiedenis valt het volgende op te maken. Kosten die worden veroorzaakt door (of, met andere woorden: samenhangen met, in enig verband staan met, toe te rekenen zijn aan) de dienstverlening zijn verhaalbaar. Dit kunnen directe of indirecte kosten zijn. Directe kosten worden rechtstreeks opgeroepen door de dienstverlening. Indirecte kosten worden niet rechtstreeks opgeroepen door de dienstverlening. Wel kunnen indirecte kosten toerekenbaar zijn aan de dienstverlening, namelijk voor zover ze nog in enig verband staan met de dienstverlening. De indirecte, toerekenbare kosten worden ook wel overheadkosten genoemd. Kosten die niet meer in enig verband staan met de dienstverlening (of: kosten die te ver verwijderd zijn van de dienstverlening) kunnen niet worden verhaald door middel van de leges die worden geheven ter zake van die dienstverlening.

Zoals uit het voorgaande blijkt, is het begrip dienstverlening hier erg belangrijk. Allereerst moet dus worden vastgesteld waaruit de dienstverlening in casu precies bestaat. Bij bouwleges bestaat de dienstverlening uit het behandelen van een bouwvergunningaanvraag. Alle kosten die met de dienst (dus: het behandelen van de vergunningaanvraag) samenhangen mogen worden doorberekend in de legestarieven. Als directe kosten kunnen bij bouwleges bijvoorbeeld genoemd worden de salariskosten van de behandelend ambtenaar en de publicatiekosten. Als indirecte, toerekenbare kosten (overheadkosten) kunnen bijvoorbeeld genoemd worden (een deel van) de kosten voor de huisvesting waarin die ambtenaar de vergunningaanvraag behandelt. In de wetsgeschiedenis wordt over overheadkosten gezegd: *'Het betreft hier rechtstreeks aan de dienstverlening toe te rekenen kosten van bij voorbeeld ondersteuning (secretaresse) of management ten behoeve van de voor de dienstverlening te verrichten werkzaamheden. Ook kan gedacht worden aan huisvestingskosten en bijvoorbeeld de toegerekende kosten van de salarisadministratie voor de medewerker.'*

Op een gegeven moment is de dienstverlening afgelopen. De vergunningaanvraag is behandeld. Er komt dan een einde aan de dienst van de gemeente. De kosten van de publicatie en de kosten van de eerste controle zijn nog verhaalbaar, daarna of daarbuiten zijn de kosten te ver verwijderd van de dienstverlening om nog te kunnen verhalen. Hoewel er dus een ultiem causaal verband kan bestaan tussen deze kosten en de

¹⁶ Kamerstukken I, 1988-1989, 20 565, nr. 140a, p. 3-5.

vergunningaanvraag (zonder de vergunningaanvraag zouden deze kosten uiteindelijk niet gemaakt zijn), zijn ze niet toerekenbaar aan de specifieke dienstverlening.

Het kostenverhaal (het opleggen van de legesaanslag) is een van de dienstverlening (vergunningverlening) afgescheiden traject. De gemeente mag er immers voor kiezen om leges te heffen, ze hoeft dit niet te doen. De vergunningverlening en het kostenverhaal zijn dus afzonderlijke trajecten die naast elkaar bestaan.

De vergunningverlening is een dienst, waarvoor leges geheven kunnen worden (zie 2.2.2. en 2.4.1). Het behandelen van een vergunningaanvraag geschiedt immers in overwegende mate in het individuele belang van de aanvrager. De kosten die daarmee samenhangen zijn daarom verhaalbaar via leges. Het opleggen van een legesaanslag is géén dienst (want: kostenverhaal in het algemeen belang). De kosten die hiermee samenhangen, waaronder de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures tegen de legesaanslag, zijn dan ook niet verhaalbaar via leges.

Behalve deze overweging staat in de wetsgeschiedenis nog eens expliciet aangegeven dat het doorberekenen van kosten van bezwaar en beroep niet mogelijk is: *'De rechtsbescherming is in beginsel een collectief goed waarvan de kosten niet ten volle door individuele toerekening vatbaar zijn omdat het collectieve en het individuele belang met elkaar zijn verstrengeld. Daar waar dit mogelijk is zonder afbreuk te doen aan het collectieve belang van de rechtsbescherming zijn reeds griffierechten ingevoerd door middel waarvan een deel van de kosten van beroepsprocedures worden doorberekend aan individuele belanghebbenden. In deze situatie is het niet gewenst dat anderszins de kosten die hiervoor door de overheid worden gemaakt middels rechtenheffing aan degene die de beslissing regardeert en aan andere vergunningaanvragers in rekening worden gebracht'.*

Ook de kosten van bezwaar en beroep tegen het besluit om wel of geen vergunning te verlenen mogen niet worden doorberekend in de legestarieven. Dit is expliciet in de wetsgeschiedenis overwogen. Net als bij de (fiscale) bezwaar- en beroepsprocedure tegen de legesaanslag geldt hierbij, dat deze niet meer plaatsvinden in het kader van de dienstverlening (namelijk de individuele vergunningverlening). De bezwaar- en beroepsprocedures geschieden in overwegende mate in het algemeen belang en niet in het individuele belang. Het algemene belang is bij de algemeen bestuursrechtelijke procedures niet alleen de rechtsbescherming van de burger tegenover de overheid, maar ook het heroverwegen van beleid (zoals bestemmingsplannen), welk beleid is geschreven voor de gehele gemeenschap. De kosten van de algemeen bestuursrechtelijke bezwaar- en beroepsprocedures zijn daarom niet toerekenbaar aan de individuele vergunningverlening.

2.4.4. Afwijkende interpretaties

Een gehoorde, van het voorgaande afwijkende interpretatie van de wetsgeschiedenis is de volgende. De overweging van de regering – dat kosten van bezwaar en beroep niet kunnen worden doorberekend in de legestarieven – ziet slechts op de bezwaar- en beroepsprocedures tegen de vergunningverlening en niet op de bezwaar- en beroepsprocedures tegen de legesaanslag. De regering heeft hiervoor namelijk redengevend geoordeeld, dat de bezwaar- en beroepsprocedure ervoor dient, om het beleid te heroverwegen. Bij het opstellen van bestemmingsplannen en het verlenen van vergunningen heeft de gemeente enige beleidsvrijheid. Het heroverwegen van dit beleid geschiedt in overwegende mate in het algemene belang van een goede ruimtelijke ordening en niet in het individuele belang van de aanvrager van de vergunning. A contrario geredeneerd gaat het bij bezwaar- en beroepsprocedures tegen de legesaanslag niet om het heroverwegen van beleid. Immers, een legesaanslag is een gebonden beschikking en bij het opleggen van de legesaanslag heeft de gemeente geen beleidsvrijheid. De kosten van bezwaar en beroep tegen de legesaanslag zouden daarom

wel doorberekend kunnen worden in de legestarieven voor de behandeling van vergunningaanvragen.

Dat de wetgever voor de kosten van bezwaar en beroep tegen de vergunningverlening expliciet heeft overwogen dat deze niet verhaalbaar zijn en dit niet uitgebreid heeft gedaan voor de kosten van bezwaar en beroep tegen de legesaanslag, leidt echter niet tot de conclusie dat de laatste kosten wel verhaalbaar zijn. De wetgever heeft voor de kosten van bezwaar en beroep tegen de vergunningverlening expliciet overwogen dat deze niet verhaalbaar zijn, omdat daarbij nog enig verband bestaat tussen de bezwaar- en beroepsprocedures enerzijds en de dienstverlening anderzijds. Immers, bij het algemeen bestuursrechtelijk bezwaar en beroep wordt het resultaat van de dienstverlening getoetst. Men zou dus kunnen denken dat die kosten toerekenbaar zijn aan de dienstverlening. De wetgever heeft daarom expliciet overwogen dat dit een te ver verwijderd verband is en dat deze kosten niet verhaalbaar zijn. Bij bezwaar en beroep tegen de legesaanslag is zo'n verband niet aanwezig. Immers, deze bezwaar- en beroepsprocedures worden veroorzaakt door het kostenverhaal (het heffen van leges) en niet door de dienstverlening zelf (zie ook onder 2.4.3).

Daarnaast geldt voor beide soorten procedures, dat deze geschieden in het algemene belang en niet in het individuele belang. Bij de fiscale procedure is het algemene belang de rechtsbescherming van de burger tegenover de overheid, bij de algemeen bestuursrechtelijk procedure komt daar nog het algemene belang van beleidsheroverweging bij. Kosten die voornamelijk in het algemeen belang gemaakt worden, kunnen niet worden toegerekend aan de specifieke dienstverlening en zijn daarom niet verhaalbaar.

Een andere gehoorde redenering over de verhaalbaarheid van kosten via legestarieven is de volgende. Bij de beantwoording van de vraag of kosten verhaalbaar zijn is doorslaggevend of er een causaal verband bestaat tussen de kosten en de dienstverlening. Als de kosten niet zouden zijn gemaakt, indien er geen dienstverlening had plaatsgevonden, zijn ze verhaalbaar. De kosten van het behandelen van bezwaar- en beroepsprocedures tegen de legesaanslag zouden niet zijn gemaakt, indien er geen vergunningaanvraag was behandeld. Deze kosten hebben een causaal verband met de dienstverlening en zijn daarom verhaalbaar.

Allereerst moet worden geconstateerd dat de kosten van bezwaar en beroep geen directe kosten van de dienstverlening zijn. Immers, deze procedures zijn niet noodzakelijk voor het behandelen van een vergunningaanvraag. Dan is de vervolgvraag of het indirecte kosten zijn die toerekenbaar zijn aan de dienstverlening. Zoals reeds is vermeld, is voor de toerekenbaarheid van indirecte kosten aan de dienstverlening van belang of deze in enig verband staan met de dienstverlening. Wanneer de kosten te ver verwijderd zijn van de dienstverlening, zijn ze niet verhaalbaar. Bij de beoordeling hiervan is niet alleen van belang of er een causaal verband bestaat tussen de kosten en de dienstverlening, maar ook of de kosten worden gemaakt in het algemene belang of in het individuele belang van de aanvrager van de dienst. De kosten van bezwaar en beroep tegen de legesaanslag zijn te ver verwijderd van de dienstverlening. Ten eerste zien de procedures niet op het traject van de dienstverlening, maar op het traject van het kostenverhaal (zie ook 2.4.3). Ten tweede geschieden de procedures in overwegende mate in het algemene belang van de rechtsbescherming en niet in het individuele belang van de aanvrager.

Tot slot merken wij over overheadkosten nog het volgende op. Overheadkosten zijn kosten die door de overheid worden gemaakt, ongeacht de activiteiten die de ambtenaren verrichten. Zo worden huisvestingskosten gemaakt, ongeacht welk soort activiteiten de ambtenaren in die huisvesting verrichten. Dit soort kosten kun je wel toerekenen aan verschillende activiteiten. Wanneer je ze kunt toerekenen aan dienstverlening, kun je ze verhalen middels de leges die voor die dienstverlening worden geheven. Zo kan een deel van de kosten van huisvesting worden toegerekend aan de dienst van het verlenen van bouwvergunningen, omdat de behandelend ambtenaar in die

huisvesting de bouwvergunningaanvraag behandelt. Dat deel van de huisvestingskosten kun je dan verhalen middels de leges die voor bouwvergunningen geheven worden. De kosten van bezwaar en beroep tegen de legesaanslag zijn toe te rekenen aan de activiteit van het behandelen van bezwaar- en beroepsprocedures en niet aan de dienstverlening van het verlenen van vergunningen. Nu de kosten niet toe te rekenen zijn aan een bepaalde dienstverlening, kunnen ze ook niet via bepaalde leges worden verhaald. Het blijven dan algemene bestuurskosten.

2.4.5. Jurisprudentie

Ook in de jurisprudentie wordt het onderscheid tussen directe en indirecte kosten gemaakt, waarbij de indirecte kosten slechts kunnen worden verhaald, voor zover ze in enig verband staan met de dienstverlening. In het arrest van 4 februari 2005 met nummer 40 027 overweegt de Hoge Raad bijvoorbeeld:

'Uit de in de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 6.2 en 6.3 vermelde wetsgeschiedenis blijkt dat artikel 229b, lid 1, van de Gemeentewet aldus moet worden uitgelegd dat bepaalde indirecte kosten, te weten de indirecte kosten die geen verband hebben met de specifieke dienstverlening, niet door middel van legesheffing mogen worden verhaald.'¹⁷

Kosten die slechts zijdelings met de dienst samenhangen, omdat zij nagenoeg geheel andere doeleinden dienen, kunnen volgens de jurisprudentie niet met leges mogen worden verhaald.

Zo had de gemeente Amsterdam baggerkosten en kosten van controle van de grondwaterstand toegerekend aan de riolering en verhaalde de gemeente Amsterdam deze kosten dus met de rioolrechten. De Hoge Raad bevestigde het oordeel van Hof 's-Gravenhage, dat de baggerkosten slechts zijdelings verband hielden met de riolering en de aansluiting op de riolering en dat deze baggerkosten nagenoeg geheel andere doeleinden dienden, namelijk in de eerste plaats de bevaarbaarheid van de grachten. Ook de kosten van de controle van de grondwaterstand hielden slechts zijdelings verband met de dienst (de riolering) en mochten daarom niet worden verhaald via de rioolrechten.¹⁸ In een vergelijkbare zaak (maar over een ander belastingjaar) is, voor het tweede verwijzingshof, door de heffingsambtenaar gemotiveerd waarom deze kosten wel samenhangen met de riolering. Hof Arnhem heeft in die zaak geoordeeld, dat de heffingsambtenaar aannemelijk heeft gemaakt dat de bagger- en controlekosten in grotere mate dan slechts zijdelings verband houden met de riolering, zodat ze wel verhaald mochten worden middels de rioolrechten.¹⁹

Wanneer bovenstaande jurisprudentie wordt toegepast op de vraag of de kosten van bezwaar en beroep mogen worden doorberekend in de legestarieven, levert dit het volgende op. De kosten van het behandelen van bezwaar- en beroepsprocedures door de gemeente houden slechts zijdelings verband met de dienst (het behandelen van de vergunningaanvraag) en dienen nagenoeg geheel andere doeleinden dan de behandeling van de vergunningaanvraag. Immers, bezwaar- en beroepsprocedures dienen in overwegende mate het algemeen belang van de rechtsbescherming van de burger tegen (besluiten van) de overheid. De kosten van bezwaar en beroep (zowel tegen de vergunningverlening als tegen de legesaanslag) mogen daarom niet worden doorberekend in de legestarieven voor de dienstverlening (het behandelen van een vergunningaanvraag).

¹⁷ HR 4 februari 2005, nr. 40 027, inzake bouwleges, *BNB* 2005/113, *Belastingblad* 2005, p. 397, r.o. 3.7.

¹⁸ HR 31 maart 1999, nr. 33 427, baggerkosten Amsterdam, *BNB* 1999/221, *V-N* 1999/19.29, *Belastingblad* 1999, p. 335.

¹⁹ Hof Arnhem 10 december 2007, nr. 05/00391, *NTRF* 2007/2306, *LJN* BC0240.

2.4.6. Handreiking kostentoerekening leges en tarieven

In juli 2007 is de Handreiking kostentoerekening leges en tarieven gepubliceerd.²⁰ Begin 2008 is deze handreiking geactualiseerd.²¹ Ook in deze handreiking wordt het onderscheid tussen directe en indirecte kosten gemaakt. Indirecte kosten kunnen slechts worden verhaald, voor zover ze in enig verband staan met de specifieke dienstverlening, zoals overheadkosten. Andere indirecte kosten, zoals kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving, toezicht en bezwaar- en beroepsprocedures, zijn niet verhaalbaar. Dat de kosten van bezwaar en beroep niet mogen worden verhaald, is in de handreiking expliciet vermeld.²²

Overigens maakt de handreiking niet overal het onderscheid tussen de vraag of ter zake van de behandeling van bezwaar- en beroepschriften leges geheven mogen worden en de vraag of de kosten van bezwaar en beroep mogen worden toegerekend aan de leges ter zake van de behandeling van vergunningaanvragen. Toch zijn dit verschillende vragen, ook met het oog op de juridische gevolgen.

2.4.7. Onderzoek bouwgerelateerde leges door het ESBL

In 2005 heeft het ESBL een uitgebreid onderzoeksrapport gepubliceerd met de titel 'Bouwleges, een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges'.²³

Hierin wordt samengevat wat er in de wetsgeschiedenis is overwogen omtrent de kostentoerekening. Ook in dit rapport wordt geconcludeerd dat de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures indirecte kosten zijn die niet mogen worden verhaald door middel van leges ter zake van vergunningverlening.

2.4.8. Standpunt UvW

De Unie van Waterschappen (UvW) heeft een modelverordening opgesteld voor het heffen van leges door waterschappen. In de toelichting op deze modelverordening schrijft de UvW het volgende over de kostentoerekening:

'Door middel van het heffen van leges verhaalt de overheid de kosten van dienstverlening op degene die daarbij belang heeft. Wat onder kosten moet worden verstaan en hoe de kostentoerekening dient plaats te vinden, is afhankelijk van bedrijfseconomische principes. Het is van belang te onderkennen dat een aantal kosten nadrukkelijk van legesheffing is uitgesloten. Dit betekent dat deze kosten buiten de reikwijdte van de legesheffing vallen. Deze kosten mogen in de verordening niet worden opgenomen als zijnde vrijstellingen. Het betreft:

- de kosten van inspraak, bezwaar en beroep;
- kosten in verband met schadevergoedingszaken en toezicht, met dien verstande dat de kosten van de zogenaamde eerste controle niet van heffing zijn uitgesloten; en
- kosten in verband met het opstellen van een beleidsplan.'²⁴

Ook hieruit blijkt dat de kosten van bezwaar en beroep niet mogen worden doorberekend in de tarieven van de leges ter zake van administratieve dienstverlening.

2.4.9. Modelverordening VNG

Het Model transparantie bouwgerelateerde leges was bedoeld om meer uniformiteit te brengen in de heffingsmaatstaven en tarieven voor de bouwleges. De VNG heeft dit

²⁰ In opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken opgesteld door Deloitte. *Kamerstukken II 2006-2007*, 29 515, nr. 199 met bijlage 12634 en *Belastingblad* 2007, p. 799.

²¹ De meest recente versie is te downloaden van www.minbzk.nl.

²² Zie p. 30, 33, 34 en 151.

²³ Het rapport is digitaal beschikbaar op www.esbl.nl. Een samenvatting van het rapport is gepubliceerd in *Belastingblad* 2005, p. 843 onder de titel: 'Belastingoverzicht grote gemeenten 2005, deel II'.

²⁴ Toelichting besluit UvW van 21 augustus 2002, nr. 15 618 (model-Legesverordening 2003, p. 4).

model inmiddels grotendeels verwerkt in de Modelverordening leges en de bijbehorende tarieventabel.²⁵ Voor de heffingsmaatstaven en de tarieven van de bouwleges is derhalve aangesloten bij het model. In de toelichting verwijst de VNG ook regelmatig naar het Model transparantie bouwgerelateerde leges.

Het Model transparantie bouwgerelateerde leges ziet echter niet op de toerekening van kosten aan de leges. Over de doorberekening van kosten van bezwaar- en beroep in de legestarieven is in de nieuwe toelichting ook niet apart iets opgemerkt. Wel is in onderdeel 5.3.7 – over het heffen van leges ter zake van projectbesluiten – overwogen, dat de met deze procedure gepaard gaande kosten via legesheffing kunnen worden doorberekend, voor zover deze niet betrekking hebben op beleidsvoorbereiding of -heroverweging, inspraak of bezwaar.

2.4.10. Wabo

De Wet algemene bepalingen omgevingsvergunning is inmiddels aangenomen en in het Staatsblad gepubliceerd.²⁶

De Wabo integreert een groot aantal vergunningen, ontheffingen en meldingen tot één omgevingsvergunning. Bedoeling is dat de aanvrager bij één loket terecht kan voor deze omgevingsvergunning en dat de procedures korter en eenvoudiger worden, zodat de administratieve lasten verminderen.

Voor de heffing van leges betekent dit, dat er slechts leges kunnen worden geheven ter zake van het in behandeling nemen van de aanvraag van de omgevingsvergunning. Er kunnen dus niet meer voor elke afzonderlijke toestemming apart leges worden geheven. Wel kunnen de kosten van het in behandeling nemen van de integrale omgevingsvergunning worden verhaald middels leges. Dit betekent, dat moet worden beoordeeld hoeveel kosten kunnen worden toegerekend aan de integrale omgevingsvergunning.

Ook is in het kader van de behandeling van het wetsvoorstel door de kamer gevraagd om meer transparantie en een uniforme berekeningswijze van de leges.²⁷ Het SGBO heeft inmiddels in opdracht van het Ministerie van VROM het 'Model leges omgevingsvergunning' opgesteld, waarbij gebruik is gemaakt van het bestaande 'Model transparantie bouwgerelateerde leges'.²⁸

Voor de verhaalbaarheid van kosten van bezwaar- en beroepsprocedures heeft de Wabo echter geen effect. Ook voor de Wabo en de omgevingsvergunning geldt het systeem van legesheffing van artikel 229 van de Gemeentewet. Omdat wordt aangesloten bij het bestaande systeem van legesheffing en uit de Kamerstukken niet blijkt dat specifiek voor de omgevingsvergunning een wijziging is beoogd voor wat betreft de verhaalbare kosten, blijven de hiervoor vermelde wetsgeschiedenis en jurisprudentie gelden. Ook voor de omgevingsvergunning onder de Wabo geldt dus, dat de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures niet kunnen worden verhaald middels de leges die voor de behandeling van de aanvraag van de omgevingsvergunning worden geheven.

2.5 Gevolgen onjuiste kostentoe rekening

Wanneer de gemeente ten onrechte kosten heeft toegerekend aan de diensten in de legesverordening, is de vervolgvraag welke juridische gevolgen dit heeft.

²⁵ Wijziging van 2008 van de modelverordening, tarieventabel en toelichting. De wijziging is te downloaden van www.vng.nl.

²⁶ *Stb.* 2008, 496. De wet treedt in werking op een bij KB te bepalen tijdstip. De Kamerstukken hebben dossiernummer 30 844 meegekregen.

²⁷ *Kamerstukken II* 2007-08, 30 844, nrs. 8, 20, 33, 36 en 41, *Kamerstukken I* 2007-08, 30 844, D en G.

²⁸ Het model is te downloaden van www.vng.nl.

Hierbij moeten twee situaties worden onderscheiden:

- a. er worden leges gevraagd voor het in behandeling nemen van een bezwaarschrift;
- b. de kosten van de bezwaar- en beroepsprocedures worden doorberekend in de legestarieven voor vergunningaanvragen.

In de situatie onder a wordt het in behandeling nemen van een bezwaarschrift aangemerkt als afzonderlijke dienst, waarvoor leges geheven mogen worden. Zoals reeds onder 2.2.3 is overwogen, is dit juridisch onjuist. In dat geval worden er leges geheven, terwijl de gemeente daartoe op grond van artikel 229, eerste lid, onder b, van de Gemeentewet niet bevoegd is. De verordening zal op dat punt onverbindend worden geacht en de legesaanslag zal worden vernietigd.²⁹

In tegenstelling tot de situatie onder a, is het gevolg van een onjuiste kostentoerekening (situatie b) niet automatisch een onverbindende verordening. De gemeente heeft immers de bevoegdheid om leges te heffen voor het in behandeling nemen van vergunningaanvragen (zie 2.2.4).

Het probleem ligt hier echter bij de opbrengstnorm van artikel 229b van de Gemeentewet. De geraamde baten mogen de geraamde lasten niet overtreffen. Wanneer de gemeente teveel kosten heeft toegerekend aan de dienst en haar tarieven daarop heeft gebaseerd, kan achteraf – na aftrek van de ten onrechte toegerekende kosten – blijken dat de geraamde baten de geraamde lasten overschrijden. Bij overschrijding van de opbrengstnorm van artikel 229b van de Gemeentewet wordt de verordening onverbindend geacht door de rechter. Legesheffing is dan niet meer mogelijk.

Hierbij moet wel worden opgemerkt, dat – zoals hiervoor onder 2.1.2 reeds is vermeld – de opbrengstnorm wordt getoetst op het niveau van de gehele verordening en niet op het niveau van de individuele dienst. Een overschrijding bij één enkele dienst betekent daarom niet automatisch ook een overschrijding van de opbrengstnorm bij het totaal aan diensten in de verordening.³⁰ Het kan immers zo zijn dat bij andere diensten geen kostendeekkende tarieven in rekening worden gebracht. In dat geval zullen de totale baten niet uitgaan boven de totale lasten en wordt de opbrengstnorm van artikel 229b van de Gemeentewet niet overschreden. Bovendien leidt een minimale overschrijding van de opbrengstnorm blijkens de jurisprudentie niet automatisch tot het onverbindend achten van de legesverordening.³¹

Overigens is door de VNG in diverse legesprocedures hieromtrent het subsidiaire standpunt ingenomen dat de sanctie bij overschrijding van de opbrengstnorm niet zou moeten zijn de onverbindendheid van de gehele verordening, maar de matiging van het tarief zodanig dat de verordening wel voldoet aan de opbrengstnorm. Bij andere gemeentelijke heffingen is dit reeds gebruikelijk.³²

²⁹ Dit is een vorm van détournement de pouvoir. Vergelijk de heffing van toeristenbelasting voor de Efteling als een verkapte vermakelijkhedenretributie in HR 13 januari 1988, nr. 25 129, *Belastingblad* 1988, p. 132 en *BNB* 1988/106, en in dezelfde zin de heffing van toeristenbelasting voor rondvaartboten in HR 30 maart 1983, nr. 21 535, *Belastingblad* 1983, p. 289 en *BNB* 1983/191. Ook het heffen van hondenbelasting van katten, door middel van de vermaarde hond=kat-bepaling zou verkeerd aflopen, omdat de gemeente op grond van de wettekst niet bevoegd is hondenbelasting te heffen van katten: Hof Arnhem 24 mei 1994, nr. 932 423, *Belastingblad* 1994, p. 545.

³⁰ Zie bijvoorbeeld HR 4 februari 2005, nr. 40 072, *BNB* 2005/113, *Belastingblad* 2005, p. 397, inzake bouwleges. De baten van de individuele dienst stegen 9% uit boven de lasten van die dienst, maar op verordeningniveau waren de leges kostendeekkend. Zie van dezelfde datum het arrest van de Hoge Raad met nr. 38 860, *BNB* 2005/112, inzake paspoortleges, waarbij per individuele dienst winsten werden gemaakt van bijna 40%, terwijl de leges op verordeningniveau niet meer dan kostendeekkend waren.

³¹ Zie HR 3 november 1999, nr. 34 616, *BNB* 1999/448, inzake grafrechten. De geraamde baten van de gehele verordening stegen f 4.000,- uit boven de geraamde lasten. De Hoge Raad oordeelde, dat in overeenstemming met de wetgeschiedenis moet worden aanvaard dat een overschrijding met enkele promillen niet tot onverbindendheid van de verordening leidt.

³² Bijvoorbeeld bij de baatbelasting, zie het recente arrest inzake Hilversum, HR 13 februari 2009, nr. 43 892, *NTR* 2009-483, *V-N* 2009/9.32, *LJN* BH2592.

3. Conclusies

Uit hoofdstuk 2 kan het volgende worden geconcludeerd.

1. Het behandelen van bezwaar- en beroepschriften door de gemeente is niet te kwalificeren als dienst in de zin van artikel 229, eerste lid, onderdeel b, van de Gemeentewet. In de legesverordening mag dus geen tarief worden opgenomen voor het in behandeling nemen van bezwaar- en beroepschriften.
2. De rechtsbescherming mag niet worden belemmerd door financiële barrières. Voor het vragen van een vergoeding (in welke vorm dan ook) voor het in behandeling nemen van bezwaar- en beroepschriften door de gemeente is een wettelijke basis vereist en die is er op dit moment niet.
3. Het in behandeling nemen van vergunningaanvragen is te kwalificeren als dienst in de zin van artikel 229, eerste lid, onderdeel b, van de Gemeentewet. Hiervoor mogen derhalve leges worden geheven.
4. Bij de berekening van de tarieven voor de behandeling van vergunningaanvragen mogen de directe kosten worden toegerekend en mogen de indirecte kosten worden toegerekend, voor zover zij nog enig verband houden met de dienst. Kosten van bezwaar en beroep (zowel tegen de vergunningverlening als tegen de legesaanslag) houden geen verband met de dienst en mogen derhalve niet worden toegerekend.
5. Het ten onrechte verhalen van kosten van bezwaar en beroep via de leges voor vergunningverlening kan tot gevolg hebben dat de opbrengstnorm van artikel 229b van de Gemeentewet wordt overschreden, waardoor de legesverordening onverbindend wordt geacht.