

Notitie perceptiekosten

Van: Werkgroep waterheffingen

Opgesteld door: Jolanda Sprong (Coördinator Heffingen waterschap Hollandse Delta), Wim van Mourik (Senior adviseur Normec All Water Services), Marco Vliegthart (Fiscaal juridisch beleidsmedewerker GBLT)

Vastgesteld: 5 juli 2023

Inleiding

De aanleiding voor deze notitie zijn vragen uit de praktijk, gesteld tijdens een praktijkdag.

De kosten die verbonden zijn aan de verplichtingen ten aanzien van meting, bemonstering en analyse¹ kunnen een rol spelen bij het behandelen van een aanvraag van een heffingplichtige voor een meet- en/of ontheffingsbeschikking.² In deze notitie is uitgewerkt welke rol deze kosten kunnen spelen bij de beslissing op de aanvraag (verder: meetbeschikking).

Deze notitie is niet van toepassing op correctieregelingen zoals bijvoorbeeld de hoedanigheidscorrectie.³

Kosten in een redelijke verhouding

In principe moet iedere heffingplichtige het aantal vervuilingseenheden berekenen met behulp van door dagelijkse meting, bemonstering en analyse verkregen gegevens. Dat is de hoofdregel van artikel 122g Waterschapswet, artikel 6.12 Waterschapsbesluit en artikel 7.5 van de Waterwet.

In veel gevallen kan worden volstaan met een lagere frequentie dan ieder etmaal meten, bemonsteren en analyseren, zonder al te veel afbreuk te doen aan de nauwkeurigheid van het eindresultaat. Het spreekt voor zich dat een lagere frequentie zich vertaalt in lagere kosten voor de heffingplichtige. De heffingplichtige die aannemelijk weet te maken dat met een lagere frequentie kan worden volstaan, kan daar door middel van een aanvraag als bedoeld in artikel 6.12, tweede lid, van het Waterschapsbesluit en artikel 7.5, tweede lid, van de Waterwet bij de ambtenaar belast met de heffing toestemming voor vragen. Bij de bepaling van het aantal etmalen wordt gebruik gemaakt van de formule in Bijlage I, onderdeel C.2 van de Modelverordening zuiveringsheffing en verontreinigingsheffing. De toestemming wordt verleend in de meetbeschikking.

Het uitgangspunt is dat de vervuilingswaarde zo nauwkeurig mogelijk wordt vastgesteld. Echter niet tot elke prijs. Dit blijkt uit de uitspraak van Gerechtshof 's-Gravenhage 16 maart 1988, ECLI:NL:GHSGR:1988:BI9592, Belastingblad 1988, blz 626, FED 1988/363. Uit deze uitspraak blijkt dat bij het geven van de meetbeschikking gelet moet worden op enerzijds het belang van het zo nauwkeurig mogelijk vaststellen van de vervuilingswaarde en anderzijds het belang van een redelijke verhouding tussen de voor de heffingplichtigen aan de meting, bemonstering en analyse verbonden kosten. Dit kan betekenen dat in de gevallen waarin er geen redelijke verhouding is tussen de

¹ Artikel 122g Waterschapswet en 7.5 Waterwet.

² Artikel 6.12, eerste en tweede lid, van het Waterschapsbesluit, artikel 7.5, eerste en tweede lid, van de Waterwet, artikel 9, vijfde lid en artikel 10 van de Modelverordening zuiveringsheffing en artikel 10, vijfde lid en artikel 11 van de Modelverordening verontreinigingsheffing).

³ Artikel 6.12, vijfde lid, van het Waterschapsbesluit en artikel 7.5, vierde lid Waterwet.

verschuldigde heffing en de kosten van meting, bemonstering en analyse een lagere meetfrequentie dan volgens de formule in Bijlage I, onderdeel C.2 van de Modelverordening zuiveringsheffing en verontreinigingsheffing wordt toegestaan. Het is ook denkbaar dat om deze reden een andere wijze van meting of bemonstering wordt toegestaan. De ambtenaar belast met de heffing kan hier wel nadere voorwaarden aan stellen.

Welke kosten zijn redelijk?

In de casus waarover het Gerechtshof 's-Gravenhage oordeelde bleek dat in dat geval kosten van 40% van de verschuldigde heffing nog redelijk waren. Het Gerechtshof 's-Gravenhage kwam tot dit oordeel door een afweging van het belang bij die heffingplichtige. Deze belangenafweging kan bij andere omstandigheden en bij andere heffingplichtigen anders uitpakken. Deze uitspraak moet daarom niet geïnterpreteerd worden als boven- of ondergrens van de kosten die nog redelijk zijn. Welke kosten redelijk zijn moet aan de hand van de omstandigheden van de betreffende heffingsplichtige beoordeeld worden.

Welke kosten kunnen een rol spelen?

Met kosten worden in deze notitie de kosten bedoeld die de heffingplichtige maakt om te voldoen aan de verplichtingen met betrekking tot meting, bemonstering en analyse. Hier vallen naar onze mening alle noodzakelijke kosten onder die rechtstreeks verband houden met de verplichtingen die op heffingplichtige rusten.

Denk bijvoorbeeld aan:

- Kosten voor gebruik en onderhoud van meet- en bemonsteringsapparatuur.
- Kosten voor monsterlogistiek (bijv. monsternametekosten, transport).
- Analysekosten.
- Kalibratiekosten.

Er kan onderscheid gemaakt worden tussen eenmalige kosten, vaste kosten en variabele kosten.

- Eenmalige kosten zijn bijvoorbeeld de noodzakelijke kosten om de ruimte of het terrein aan te passen zodat meting en bemonstering mogelijk is. Denk hierbij aan het aanpassen van leidingwerk of het aanleggen van een controle- en bemonsteringsvoorziening als die ontbreekt of ontoereikend is.
- Vaste kosten zijn bijvoorbeeld de kosten van aangeschafte meet- en bemonsteringsapparatuur. Dit zijn kosten die over meerdere jaren afgeschreven kunnen worden.
- De variabele kosten bestaan uit de terugkerende kosten, zoals bijvoorbeeld analysekosten.

Welke kosten noodzakelijk zijn kan per heffingplichtige verschillen en zal daarom altijd per heffingplichtige beoordeeld moeten worden.

Wie moet onderbouwen welke kosten redelijk zijn?

De heffingplichtige kan een aanvraag indienen om voor de berekening van het aantal vervuilingseenheden te mogen volstaan met gegevens welke met behulp van meting, bemonstering en analyse in een beperkt aantal etmalen zijn verkregen dan wel dat van de voorschriften in Bijlage I van de Modelverordening kan worden afgeweken. Het ligt dan ook op de weg van de heffingplichtige om te

onderbouwen dat, en op welke wijze, de ambtenaar belast met de heffing bij de beslissing op de aanvraag rekening moet houden met de kosten van meting, bemonstering en analyse.

In de aanvraag moet ingegaan worden op het belang van de nauwkeurigheid waarmee de vervuilingswaarde wordt vastgesteld en het belang van een redelijke verhouding tussen de voor de heffingplichtige aan de meting, bemonstering en analyse verbonden kosten. Van de heffingplichtige kan daarom een onderbouwing verlangd worden van de kosten van meting, bemonstering en analyse die hij stelt te moeten maken, bijvoorbeeld aan de hand van prijsopgaven. De heffingplichtige zal ook moeten onderbouwen op welke wijze de vervuilingswaarde volgens hem nog wel voldoende nauwkeurig bepaald kan worden.

De heffingsambtenaar moet vervolgens aan de hand van de aanvraag gemotiveerd beslissen op de aanvraag.

Artikel 122g Waterschapswet

1. Het aantal vervuilingseenheden wordt berekend met behulp van door meting, bemonstering en analyse verkregen gegevens, overeenkomstig bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels.
2. Bij de maatregel kan worden bepaald dat ter uitvoering van die maatregel nadere regels worden gesteld bij verordening van het algemeen bestuur.

Artikel 6.12 Waterschapsbesluit

1. De meting, bemonstering en analyse, bedoeld in artikel 122g, van de wet, geschieden door de heffingplichtige gedurende elk etmaal van het kalenderjaar overeenkomstig de door het algemeen bestuur bij belastingverordening gegeven nadere regels.
2. Op aanvraag van de gebruiker staat de ambtenaar, bedoeld in artikel 123, derde lid, onderdeel b, van de wet, onder nader te stellen voorwaarden toe dat voor het aantal etmalen dat meting, bemonstering en analyse geschieden, wordt afgeweken van het eerste lid indien door de gebruiker aannemelijk wordt gemaakt dat voor de berekening van de vervuilingswaarde met gegevens over meting, bemonstering en analyse van een beperkt aantal etmalen kan worden volstaan.
3. Het in het tweede lid bedoelde besluit wordt genomen bij voor bezwaar vatbare beschikking.
4. De bepaling van het zuurstofverbruik van de stoffen welke in een kalenderjaar worden afgevoerd, geschiedt op basis van de som van het chemisch zuurstofverbruik en het zuurstofverbruik door omzetting van stikstofverbindingen.
5. Indien de uitkomst van de methode tot bepaling van het chemisch zuurstofverbruik in belangrijke mate is beïnvloed door biologisch niet of nagenoeg niet afbreekbare stoffen, wordt op die uitkomst een correctie toegepast. Het algemeen bestuur geeft omtrent die correctie nadere regels bij belastingverordening.

Artikel 7.5 Waterwet

1. Het aantal vervuilingseenheden wordt berekend met behulp van door de heffingplichtige, gedurende elk etmaal van het kalenderjaar ondernomen meting, bemonstering en analyse verkregen gegevens, overeenkomstig bij ministeriële regeling, onderscheidenlijk belastingverordening te stellen regels.
2. Op aanvraag van de heffingplichtige staat de heffingsambtenaar onder nader te stellen voorwaarden toe dat van de frequentie van meting, bemonstering en analyse, bedoeld in het eerste lid, wordt afgeweken indien door de heffingplichtige aannemelijk wordt gemaakt dat voor de berekening van de vervuilingswaarde met gegevens over meting, bemonstering en analyse van een beperkt aantal etmalen kan worden volstaan. Deze beslissing wordt genomen bij voor bezwaar vatbare beschikking.
3. De bepaling van het zuurstofverbruik van de stoffen welke in een kalenderjaar worden geloosd, geschiedt op basis van de som van het chemisch zuurstofverbruik en het zuurstofverbruik door omzetting van stikstofverbindingen.
4. Indien de uitkomst van de methode tot bepaling van het chemisch zuurstofverbruik in belangrijke mate is beïnvloed door biologisch niet of nagenoeg niet afbreekbare stoffen, wordt op die uitkomst een correctie toegepast, overeenkomstig bij ministeriële regeling, onderscheidenlijk belastingverordening te stellen regels.
5. Artikel 122h, eerste, vijfde en zesde lid, en artikel 122i tot en met 122k van de Waterschapswet zijn van overeenkomstige toepassing. Artikel 122i, eerste lid, van de

Waterschapswet is eveneens van overeenkomstige toepassing op lozingen vanuit een zuiveringstechnisch werk.

Artikel 9 Modelverordening zuiveringsheffing (van gelijke strekking artikel 10 Modelverordening verontreinigingsheffing)

1. Het aantal vervuilingseenheden van zuurstofbindende en andere stoffen wordt berekend met behulp van door meting, bemonstering en analyse verkregen gegevens. De meting, bemonstering, analyse en berekening geschieden met in achtneming van de in Bijlage I opgenomen voorschriften.
2. De in het eerste lid bedoelde meting, bemonstering en analyse geschieden ieder etmaal van het heffingsjaar, behoudens het bepaalde in artikel 10.
3. De meting, bemonstering en analyse geschieden zodanig dat:
 - a. de gemeten hoeveelheid afvalwater niet meer dan <5>% afwijkt van de werkelijke hoeveelheid afvalwater;
 - b. het verkregen monster representatief is voor de totale hoeveelheid stoffen die gedurende de bemonsteringsperiode vanuit het bedrijf of het bedrijfsonderdeel wordt afgevoerd.
4. De heffingplichtige brengt de wijze van meting en bemonstering met een beschrijving van de daarvoor te gebruiken apparatuur voor aanvang van het heffingsjaar ter kennis van de ambtenaar belast met de heffing. Indien het gebruik van de apparatuur in de loop van het heffingsjaar aanvangt of wijzigt, dan wordt dit vóór de ingebruikname of de wijziging ter kennis van de ambtenaar belast met de heffing gebracht.
5. De ambtenaar belast met de heffing:
 - a. kan ambtshalve bepalen dat meting en bemonstering geschieden in afwijking van één of meer van de in Bijlage I, onderdeel A, opgenomen voorschriften, indien deze aannemelijk maakt dat dit noodzakelijk is ter voldoening aan het bepaalde in het derde lid, onderdelen a en b;
 - b. beslist op aanvraag van de heffingplichtige, dat meting en bemonstering kunnen geschieden in afwijking van een of meer van de in Bijlage I, onderdeel A, opgenomen voorschriften, indien de heffingplichtige aannemelijk maakt dat daarbij wordt voldaan aan het bepaalde in het derde lid, onderdelen a en b;
 - c. beslist op aanvraag van de heffingplichtige, dat kan worden afgeweken van de in Bijlage I, onderdeel B, opgenomen analysevoorschriften, indien de heffingplichtige aannemelijk maakt dat de nauwkeurigheid van de uitkomsten van de analyse hierdoor niet wordt beïnvloed;
 - d. kan omtrent de afwijkingen als bedoeld in de onderdelen a, b en c nadere voorschriften geven.
6. De ambtenaar belast met de heffing neemt zijn beslissing, bedoeld in het vijfde lid, onderdelen a, b en c, bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze beschikking bevat in elk geval:
 - a. de voorschriften van Bijlage I, onderdelen A en B, waarvan wordt afgeweken;
 - b. de afwijkingen bedoeld in het vijfde lid, onderdelen a, b en c;
 - c. de nadere voorschriften bedoeld in het vijfde lid, onderdeel d;
 - d. een vermelding van het heffingsjaar of de heffingsjaren waarvoor de beschikking wordt gegeven.
7. De ambtenaar belast met de heffing is bevoegd twee of meer ingevolge het vijfde lid genomen beschikkingen, die betrekking hebben op hetzelfde bedrijf of hetzelfde bedrijfsonderdeel, in één geschrift te verenigen.
8. De ambtenaar belast met de heffing kan bij veranderingen of te verwachten veranderingen in de hoeveelheid of hoedanigheid van de afgevoerde, respectievelijk af te voeren stoffen, de

ingevolge het vijfde lid genomen beschikkingen, ambtshalve wijzigen of intrekken in verband met het bepaalde in het eerste lid en het derde lid.

Artikel 10 Modelverordening zuiveringsheffing (van gelijke strekking artikel 11 Modelverordening verontreinigingsheffing)

1. Op aanvraag van de heffingplichtige, die aannemelijk maakt dat voor de berekening van het aantal vervuilingseenheden kan worden volstaan met gegevens welke met behulp van meting, bemonstering en analyse in een beperkt aantal etmalen zijn verkregen, besluit de ambtenaar belast met de heffing dat meting en bemonstering geschieden in afwijking van het bepaalde in artikel 9, tweede lid. Het besluit op aanvraag wordt genomen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Deze beschikking bevat in elk geval:
 - a. een opgave van de afvalwaterstromen en de stoffen welke in het onderzoek worden betrokken;
 - b. de tijdvakken waarin meting en bemonstering geschieden, hetzij ieder etmaal van die tijdvakken, hetzij één of meer daartoe aangewezen etmalen daarvan;
 - c. de wijze waarop de op de voet van letter b verkregen uitkomsten worden herleid tot het aantal vervuilingseenheden over een aldaar bedoeld tijdvak, onderscheidenlijk over het heffingsjaar;
 - d. een vermelding van het heffingsjaar of de heffingsjaren waarvoor de beschikking wordt gegeven.
2. De ambtenaar belast met de heffing kan bij veranderingen of te verwachten veranderingen in de hoeveelheid of hoedanigheid van de afgevoerde, respectievelijk af te voeren stoffen, de desbetreffende beschikking, bedoeld in het eerste lid, ambtshalve wijzigen of intrekken, indien toepassing van berekeningsvoorschrift C.2 van onderdeel C van Bijlage I leidt tot een ander aantal etmalen dan in die beschikking is opgenomen.
3. De ambtenaar belast met de heffing neemt zijn beslissing, bedoeld in het tweede lid, bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Bijlage 1, onderdeel C.2 Modelverordening zuiveringsheffing

Bij de bepaling van het aantal etmalen in artikel 10, wordt gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$n = \frac{\left(\frac{2 \times \sigma_n}{tso} \right)^2 \times N}{\left(\frac{2 \times \sigma_n}{tso} \right)^2 + N}$$

In deze formule wordt verstaan onder:

n = het berekende aantal meetdagen;

N = het aantal dagen per jaar waar op wordt afgevoerd;

σ_n = spreidingspercentage in de meetwaarden, uitgedrukt ten opzichte van de gemiddelde hoeveelheid zuurstofverbruik van de onderzoeksresultaten gedurende het heffingsjaar;

tso = toelaatbare statistische onnauwkeurigheid = $35/e^{0,000175 \times VeO}$, met dien verstande dat VeO vervangen kan worden door respectievelijk VeZ en VeG, waarbij:

VeO = vervuilingswaarde van de afgevoerde zuurstofbindende stoffen;

VeG = vervuilingswaarde van de afgevoerde stoffen chroom, koper, lood, nikkel, zilver en zink;

VeZ = vervuilingswaarde van de afgevoerde stoffen arseen, cadmium en kwik.

Bijlage 1, onderdeel C.2 Modelverordening verontreinigingsheffing

Bij de bepaling van het aantal etmalen in artikel 11, wordt gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$n = \frac{\left(\frac{2 \times \sigma_n}{tso} \right)^2 \times N}{\left(\frac{2 \times \sigma_n}{tso} \right)^2 + N}$$

In deze formule wordt verstaan onder:

n = het berekende aantal meetdagen;

N = het aantal dagen per jaar waar op wordt afgevoerd;

σ_n = spreidingspercentage in de meetwaarden, uitgedrukt ten opzichte van de gemiddelde hoeveelheid zuurstofverbruik van de onderzoeksresultaten gedurende het heffingsjaar;

tso = toelaatbare statistische onnauwkeurigheid = $35/e^{0,000175 \times VeO}$;

VeO = vervuilingswaarde van de afgevoerde zuurstofbindende stoffen;