

Toelichting op de ‘Verordening verontreinigingsheffing Waterschap Veluwe 2012’

A ALGEMEEN

Doelstelling en karakter verontreinigingsheffing

De verontreinigingsheffing vindt haar wettelijke basis in artikel 7.2, tweede lid, van de Waterwet (Wet van 29 januari 2009, Stb. 107). Zij is daarmee de opvolger van de verontreinigingsheffing zoals die tot en met 2009 werd geheven op basis van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren (Wet van 13 november 1969, Stb. 536). Die verontreinigingsheffing “oude stijl” diende ter financiering van alle activiteiten in het kader van het waterkwaliteitsbeheer. Zowel de kosten voor het actieve beheer (transporteren en zuiveren van afvalwater, verbranden van zuiverings-slib en baggeren uit waterkwaliteitsoogpunt) als voor het passieve beheer (vergunningverlening, toezicht en controle, handhaving, waterkwaliteitsbeheersplannen) werden hiermee bekostigd.

Met de inwerkingtreding van de Wet modernisering waterschapsbestel (Wet van 21 mei 2007, Stb. 208) is hier verandering in gekomen. Met ingang van 2009 worden de kosten ter bestrijding van de zorg voor het zuiveren van afvalwater, waar ook het transporteren van afvalwater en het verbranden van zuiverings-slib toe worden gerekend, gedekt uit de opbrengst van de zuiveringsheffing.

Het passieve waterkwaliteitsbeheer en het baggeren uit waterkwaliteitsoogpunt horen sinds 2009 tot de zorg voor het watersysteem, waar ook de zorg voor de waterkering en de waterbeheersing toe worden gerekend. De zorg voor het watersysteem wordt bekostigd uit de opbrengst van de watersysteemheffing. Voor directe lozingen op oppervlaktewater bleef de verontreinigingsheffing wel bestaan. De opbrengst kwam ten goede aan de bekostiging van het beheer van het watersysteem. Die praktijk vindt ook na 2009 toepassing, zij het dat de wettelijke basis voor de belasting zoals gezegd met ingang van 2010 in de Waterwet is geregeld. De essentialia van de belasting zijn niet veranderd en zij vertonen grote overeenkomst met de zuiveringsheffing. Het kenmerkende verschil tussen de beide belastingen is dat de zuiveringsheffing wordt geheven voor het afvoeren van stoffen op de riolering of een zuiveringstechnisch werk, terwijl de verontreinigingsheffing verschuldigd is voor het lozen van stoffen in een oppervlaktewaterlichaam.

Het vaststellen van de vervuilingswaarde van de afgevoerde of geloosde stoffen gebeurt op dezelfde wijze als bij de zuiveringsheffing. In dat kader verklaart de Waterwet zelfs een aantal bepalingen ter zake van de zuiveringsheffing in de Waterschapswet van overeenkomstige toepassing voor de verontreinigingsheffing. Daarom wordt in deze toelichting ook op een aantal plaatsen verwezen naar bepalingen in de Waterschapswet in plaats van de Waterwet.

Bij de verontreinigingsheffing wordt de vervuilingswaarde voor woonruimten alleen op forfaitaire wijze vastgesteld. De keuze om dit net zoals bij de zuiveringsheffing als alternatief op basis van het drinkwatergebruik te doen, heeft de wetgever bij de verontreinigingsheffing niet gegeven.

Omdat er geen directe relatie is tussen het lozen van stoffen en de kosten van het beheer van het watersysteem, heeft de verontreinigingsheffing het karakter van een bestemmingsheffing behouden.

Een aantal artikelen in deze modelverordening is letterlijk uit de wet overgenomen. Hoewel die bepalingen vanwege het imperatieve karakter ook achterwege hadden kunnen blijven, zijn ze toch in de modelverordening opgenomen. Een belastingplichtige moet immers uit de belastingwet kunnen opmaken onder welke voorwaarden zijn materiële belastingschuld ontstaat. Omdat de belastingverordening voor het waterschap in feite de functie van belastingwet heeft, is er een aantal jaren geleden al voor gekozen om van modelverordeningen steeds een “aangeklede” versie maken.

B ARTIKELGEWIJZE TOELICHTING

Considerans

Bevoegdheid algemeen bestuur

Uitsluitend het algemeen bestuur is bevoegd tot het vaststellen van de belastingverordening. Dit vloeit voort uit artikel 110 van de Waterschapswet. Het dagelijks bestuur is belast met de voorbereiding van de belastingverordening (artikel 84 van de Waterschapswet).

Bevoegdheid instellen verontreinigingsheffing

De bevoegdheid voor waterschappen om een verontreinigingsheffing in te stellen, ligt in artikel 7.2 van de Waterwet, juncto artikel 113 van de Waterschapswet. In het laatstgenoemde artikel geeft de wetgever aan het waterschap de bevoegdheid om krachtens een bijzondere wet belasting te heffen. De Waterwet is een dergelijke bijzondere wet.

Begripsbepalingen

Artikel 1

Om duidelijkheid te scheppen over een aantal in de modelverordening voorkomende begrippen en om de leesbaarheid van de tekst te bevorderen, is van deze begrippen een omschrijving gegeven in artikel 1. Daarbij is zo veel mogelijk aangesloten bij de begripsbepalingen in de artikelen 1 en 7.1 van de Waterwet.

Onderdeel a

De Waterwet introduceert het begrip oppervlaktewaterlichaam. Dit is meer omvattend dan het begrip oppervlaktewater zoals dat in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren wordt genoemd en later in jurisprudentie nader inhoud heeft gekregen. In artikel 7.2, tweede lid, van de Waterwet wordt ten aanzien van de verontreinigingsheffing een tweetal zaken uitgezonderd, te weten als zodanig aangewezen drogere oevergebieden en de exclusieve economische zone. Er is voor gekozen om van die uitzonderingen alleen de drogere oevergebieden als uitzondering op te nemen. De exclusieve economische zone is het water in de Noordzee buiten de territoriale wateren boven het Nederlandse deel van het continentaal plat en zal daarom in geen enkel geval binnen het beheersgebied van een waterschap vallen. De uitzondering van de exclusieve economische zone heeft dus alleen effect voor zover het de verontreinigingsheffing door het rijk betreft.

Nu het begrip oppervlaktewater is vervangen door oppervlaktewaterlichaam, doet zich de vraag voor of en in hoeverre de in de loop der jaren ontstane definiëring van het begrip oppervlaktewater ook van toepassing is op oppervlaktewaterlichaam.

De Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel (Kamerstuk 2006-2007, 30 818, nr. 3) geeft daarover uitsluitel. Op pagina 88 staat: "Onder de begripsomschrijving vallen aldus de water-eenheden waarop de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake het begrip oppervlaktewater uit de Wet verontreiniging oppervlaktewateren – dat in die wet overigens niet is gedefinieerd – betrekking heeft". Vervolgens wordt ook aangegeven dat de definitie van oppervlaktewater uit de kaderrichtlijn water niet geschikt is om in de Waterwet over te nemen.

Zoals bekend mag worden verondersteld, is er destijds bij de Wet verontreiniging oppervlaktewateren bewust voor gekozen om, vanwege de grote verscheidenheid in verschijningsvormen, het begrip oppervlaktewateren niet in de wet te omschrijven. Nadere definiëring zou moeten plaatsvinden door middel van jurisprudentie. In de Memorie van Toelichting is wel aangegeven welke eisen aan oppervlaktewater zouden kunnen worden gesteld.

Zo zou het:

- geschikt moeten zijn om te dienen als grondstof voor drinkwater voor de mens dat tegen een redelijke prijs is te distribueren;
- geschikt moeten zijn om te dienen als drinkwater voor vee;
- geschikt moeten zijn als sproei- en gietwater in de agrarische sector;
- geschikt moeten zijn voor recreatieve doeleinden;
- geschikt moeten zijn voor industriële toepassingen; of
- vormen van aquatisch leven kunnen bevatten.

Uit de Memorie van Toelichting blijkt verder dat het begrip zich niet beperkt tot openbare wateren.

Zoals verwacht is in de jurisprudentie aan het begrip oppervlaktewater de nodige invulling gegeven. De meest uitgebreide definitie gaf de Hoge Raad in zijn arrest van 30 november 1982 (BNB 1983/89):

'Als oppervlaktewater in de zin der wet is te beschouwen een – anders dan louter incidenteel aanwezige – aan het oppervlak en aan de open lucht grenzende watermassa (met inbegrip van een bedding waarin zodanige watermassa al dan niet bij voortduring voorkomt), tenzij

daarin als gevolg van rechtmatig gebruik ten behoeve van een specifiek doel geen normaal samenhangend geheel van levende organismen en een niet-levende omgeving (ecosysteem) aanwezig is, dan wel het een ter berging van afval gegraven bekken betreft waarin slechts in een overgangsfase water aanwezig is en zich nog geen normaal ecosysteem heeft ontwikkeld.'

Op 8 november 1978 (BNB 1979/15) oordeelde de Hoge Raad dat bij een zuiveringsinstallatie behorende bezinkbedden niet als oppervlaktewater aangemerkt kunnen worden.

Een sloot van 300 meter lang en 2,5 meter breed die 's winters is gevuld en 's zomers in de regel althans gedeeltelijk enig water bevat, moet onder andere vanwege het feit dat de sloot kan dienen voor landbouwdoeleinden, worden aangemerkt als oppervlaktewater (Hoge Raad 12 november 1980, BNB 1981/43 en na verwijzing Hof Amsterdam 28 oktober 1981 BNB 1983/55, Belastingblad 1987, blz. 249).

Een sloot van waaruit geregeld – dat wil zeggen niet minder dan eenmaal per jaar – gedurende enige tijd water wegvloeit naar een ander slotenstelsel kan als oppervlaktewater worden aangemerkt (Hoge Raad 26 januari 1983, BNB 1983/89, Belastingblad 1983, blz. 182 en Hoge Raad 22 juni 1983, BNB 1983/241, Belastingblad 1983, blz. 465).

Ook afgedamde slootgedeelten kunnen oppervlaktewater zijn (Hoge Raad 25 mei 1983, BNB 1983/247, Belastingblad 1983, blz. 462).

Een open beekvak dat deel uitmaakt van een (ondergrondse) verbinding tussen twee oppervlaktewateren kan als oppervlaktewater worden aangemerkt, ook als de klep in de duiker onder de naast die verbinding gelegen weg gedurende het heffingsjaar was gesloten (Hoge Raad 27 maart 1985, BNB 1985/167, Belastingblad 1985, blz. 464).

Een greppel van vijftig meter lang en een meter breed, die aan weerszijden van het lozingspunt slechts over een lengte van tien meter enig water bevat en niet in verbinding staat met enig oppervlaktewater, kan niet als oppervlaktewater worden aangemerkt (Hoge Raad 27 januari 1988, BNB 1988/123, Belastingblad 1988, blz. 223).

Onderdeel b

Voor de omschrijving van 'stoffen' is verwezen naar de stoffen genoemd in artikel 9. In dat artikel zijn de stoffen opgenomen die door het waterschap in de heffing worden betrokken, alsmede de gewichtseenheden van die stoffen.

Onderdeel c

Lozen is het brengen van stoffen in een oppervlaktewaterlichaam in beheer bij het waterschap. Welke oppervlaktewaterlichamen dat zijn, valt op te maken uit de gebiedsomschrijving zoals die is opgenomen in het reglement voor het waterschap.

Onderdeel d

Dit onderdeel regelt wat onder een woonruimte moet worden verstaan. Niet elke bewoonde ruimte kan als woonruimte worden aangemerkt. Een woonruimte wordt geacht te zijn bestemd om als een afzonderlijk geheel te voorzien in woongelegenheden. Of dit het geval is moet blijken uit de inrichting van de ruimte. In deze definitie wordt tot uitdrukking gebracht dat het moet gaan om een ruimte die zelfstandig bruikbaar is en daardoor niet meer dan bijkomstig afhankelijk is van elders in het gebouw aanwezige voorzieningen die voor de woonfunctie wel van wezenlijk belang zijn. Hierbij moet worden gedacht aan het met gebruikers van andere ruimten delen van faciliteiten als kookgelegenheid, sanitair of bad- en douchegelegenheid. Dit komt vaak in onder meer studentenhuizen en pensions voor. In een dergelijke situatie kan niet worden gesproken van een woonruimte in de zin van deze verordening. Zie hiervoor ook de arresten van de Hoge Raad van 23 juli 1984, BNB 1984/282, Belastingblad 1984, blz. 544, 8 februari 1995, BNB 1995/92, Belastingblad 1995, blz. 202, 10 januari 1996, BNB 1996/77, Belastingblad 1996, blz. 168).

Dat het begrip woonruimte ruim moet worden uitgelegd valt af te leiden uit het arrest van de Hoge Raad van 29 mei 1991 waarin een kajuitzeilschip als woonruimte werd aangemerkt (BNB 1991/213, Belastingblad 1991, blz. 479).

Onderdeel e

Bij de omschrijving van het begrip bedrijfsruimte is gekozen voor een negatieve formulering om een zo groot mogelijke reikwijdte aan het begrip te geven. Alles wat geen woonruimte, een openbaar vuilwaterriool of een zuiveringstechnisch werk is moet als een bedrijfsruimte worden aangemerkt. Zo wordt bijvoorbeeld ook een stuk landbouwgrond als een bedrijfsruimte aangemerkt (Hof 's-Gravenhage 17 maart 1993, Belastingblad 1993, blz. 457).

In een ogenschijnlijk soortgelijke situatie oordeelde de rechter echter anders. Hierbij ging het om een kavel los land –deels akkerbouw, deels weiland– dat niet als bedrijfsruimte kon worden aangemerkt. Er stonden namelijk geen opstallen op en voor de exploitatie maakte de agrariër gebruik

van machines die elders, in de schuur achter zijn boerderij, werden gestald. Hierdoor was hij meer dan bijkomstig afhankelijk van elders aanwezige, voor de bedrijfsexploitatie wezenlijke, voorzieningen (Hof 's-Gravenhage, 18 februari 1997, Belastingblad 1997, blz. 729).

Of daar ook sprake van was bij de zandopspuiting wordt uit de casus niet duidelijk. Het Hof stelde alleen vast dat er sprake was van het lozen van met slib verontreinigd perswater en liet de aanslag in stand (Hof Arnhem 22 augustus 1997, Belastingblad 1997, blz. 745). Voor de vraag of sprake is van één of van twee bedrijfsruimten is onder andere van belang het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 1995 (BNB 1995/233, Belastingblad 1995, blz. 627) waarin een bij twee verschillende personen in gebruik zijnde stortplaats als één bedrijfsruimte werd aangemerkt. Daarbij speelde onder andere een rol het feit dat de stortplaats maar één ingang heeft, om de gehele stortplaats een hek staat en er geen deugdelijke afscheiding is tussen beide delen van de stortplaats.

Onderdeel f

Onder openbaar vuilwaterriool wordt verstaan het algemene gemeentelijk rioolstelsel. Dat loopt door tot het zogenaamde overnamepunt waar het zuiveringstechnisch werk van het waterschap begint. Dit begrip betekent een verruiming ten opzichte van het begrip riolering in artikel 17 van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren. Nu wordt ook rekening gehouden met de omstandigheid dat het beheer bij een rechtspersoon en niet bij de gemeente zelf berust.

Onderdeel g

De definitie van een zuiveringstechnisch werk komt in belangrijke mate overeen met de omschrijving van artikel 15a van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren. Het gebruik van de term stedelijk afvalwater betekent wel een bekorting van de oude omschrijving. Ook is de term beheer vervangen door exploitatie, omdat in het kader van de Waterwet het begrip beheer betrekking heeft op watersystemen. Dit doet overigens niet af aan het vereiste in artikel 3.4 van de Waterwet dat het moet gaan om een installatie onder de zorg van een waterschap of eventueel een gemeente. Naast afvalwaterzuiveringsinstallaties vallen ook gemalen, persleidingen, vrijvervalleidingen, open en dichte afvoergoten en pompstations ten behoeve van het afvalwater nog altijd onder de definitie. Hiermee wordt aansluiting gezocht op de jurisprudentie van de Hoge Raad dienaangaande. De gemeentelijke riolering wordt hier niet onder begrepen (zie onderdeel f, waar het begrip openbaar vuilwaterriool is gedefinieerd).

Onderdeel h

De definitie van stedelijk afvalwater is ontleend aan artikel 1.1, eerste lid, van de Wet milieubeheer.

Onderdeel i

De inspecteur is het bestuursorgaan aan wie de wetgever door middel van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de bevoegdheid tot het opleggen van aanslagen en het doen van uitspraak op bezwaarschriften heeft geattribueerd. In artikel 123 van de Waterschapswet wordt onder meer de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing verklaard voor het heffen van belastingen door waterschappen. Dit artikel bepaalt voorts dat de bevoegdheden van de inspecteur toekomen aan de daartoe aangewezen ambtenaar van het waterschap. Die aanwijzing geschiedt bij een door het dagelijks bestuur te nemen aanwijzingsbesluit. Ingeval op het gebied van belastingheffing wordt samengewerkt met een of meer andere waterschappen of binnen een gemeenschappelijke regeling, dan zijn eveneens de bepalingen in artikel 124 van de Waterschapswet van toepassing.

Behalve het opleggen van aanslagen en het doen van uitspraak op bezwaarschriften komt krachtens deze verordening aan deze functionaris ook de bevoegdheid tot het afgeven van meetbeschikkingen toe (artikel 10 en verder).

Onderdeel j

Hoewel de Waterschapswet dit begrip niet expliciet omschrijft, moet onder het watersysteem worden verstaan de zorg voor de waterkering, de waterbeheersing en het passieve waterkwaliteitsbeheer. Hoewel hiervoor in de vorm van de watersysteemheffing een eigen financieringsmiddel in het leven is geroepen, is voor directe lozingen op een oppervlaktewaterlichaam de verontreinigingsheffing blijven bestaan. De opbrengst van die belasting komt ten goede aan de bekostiging van het beheer van het watersysteem (artikel 7.2, vijfde lid, van de Waterwet).

Onderdeel k

De Drinkwaterwet geeft ten aanzien van het begrip drinkwater de volgende definitie:

“water bestemd of mede bestemd om te drinken, te koken of voedsel te bereiden dan wel voor andere huishoudelijke doeleinden, met uitzondering van warm tapwater, dat door middel van leidingen ter beschikking wordt gesteld aan consumenten of andere afnemers”.

Deze begripsomschrijving wordt in deze verordening gevolgd. Warm tapwater valt echter niet onder deze begripsomschrijving, terwijl het uitdrukkelijk wél de bedoeling is om warm tapwater, dat immers ook schoon wordt ingenomen en vervuild wordt geloosd, in de verontreinigingsheffing te betrekken. Daarom is warm tapwater wél begrepen in de begripsomschrijving van het begrip ingenomen water (zie onderdeel l hieronder).

Onderdeel l

Behalve via nutsbedrijven wordt ook op andere wijze water ingenomen. Zo wordt op steeds grotere schaal door bedrijven voor sanitair gebruik hemelwater opgevangen. Ook wordt er bijvoorbeeld grondwater opgepompt en warm tapwater ingenomen. Al dit soort water wordt gebruikt en wordt vervolgens (in meerdere of mindere mate vervuild) geloosd, zodat het in de berekening van de vervuilingsswaarde dient te worden betrokken.

Onderdeel m

Een drinkwaterbedrijf hoeft, zoals blijkt uit de begripsomschrijving in artikel 1, eerste lid, van de Drinkwaterwet niet uitsluitend te voorzien in het leveren van water. Deze begripsaanduiding luidt als volgt:

- *drinkwaterbedrijf*:
 - a. bedrijf uitsluitend of mede bestemd tot openbare drinkwatervoorziening door levering van drinkwater aan consumenten of andere afnemers, of
 - b. bedrijf uitsluitend of mede bestemd tot levering van drinkwater aan een bedrijf of bedrijven als bedoeld onder a;

Zij kunnen derhalve een ruimer aanbod van producten leveren, bijvoorbeeld elektrische energie, warmte of aardgas.

Onderdeel n

Onder warm tapwater moet blijkens de definitie in artikel 1 van van Drinkwaterwet worden begrepen: “water bestemd of mede bestemd om te drinken, te koken of voedsel te bereiden dan wel voor andere huishoudelijke doeleinden, dat wordt verwarmd voordat het voor die toepassingen ter beschikking wordt gesteld”.

Onderdeel o

In dit onderdeel is uitgelegd wie Tricijn belastingen precies is. Tricijn belastingen is sinds 1 januari 2011 onderdeel van het openbaar lichaam (in het kader van de Wet gemeenschappelijke regelingen) Gemeenschappelijk Belastingkantoor Lococensus – Tricijn. Dit gemeenschappelijk belastingkantoor is ontstaan uit een fusie tussen Gemeenschappelijk Belastingkantoor Rijn Midden (h.o.d.n. Tricijn belastingen) dat gevestigd was te Harderwijk en Gemeenschappelijk belastingkantoor Oost Nederland (h.o.d.n. Lococensus) dat gevestigd was te Zwolle. Deze beide openbare lichamen waren bij de fusie per 1 januari 2011 nog slechts enkele jaren actief. Om de belastingplichtigen niet lastig te vallen met herhaaldelijke naamswijzigingen is besloten om de (handels)namen ‘Tricijn belastingen’ en Lococensus voorsnog te handhaven in de respectievelijke waterschapsbeheersgebieden waar deze voormalige openbare lichamen actief waren. Het deel van Lococensus – Tricijn dat onder de naam ‘Tricijn belastingen’ handelt, blijft voorsnog werkzaam in het kantoor te Harderwijk (Westeinde 23).

Bijlagen

Artikel 2

De grondslag voor de verontreinigingsheffing wordt gevormd door de hoeveelheid en de hoedanigheid van de stoffen die worden geloosd. Als heffingsmaatstaf geldt de vervuilingsswaarde van de stoffen die in een kalenderjaar worden geloosd, uitgedrukt in vervuilingseenheden. Zoals blijkt uit artikel 7.5, eerste lid, van de Waterwet is de hoofdregel dat het aantal vervuilingseenheden

wordt vastgesteld met behulp van door middel van meting, bemonstering en analyse verkregen gegevens overeenkomstig bij belastingverordening te stellen regels. Die regels zijn opgenomen in Bijlage I. Zie in dit verband ook de artikelen 10, 11, 12, 15 en 16.

Artikel 7.2, vijfde lid, van de Waterwet verklaart een aantal bepalingen met betrekking tot de zuiveringsheffing in de Waterschapswet van overeenkomstige toepassing voor de verontreinigingsheffing. Daardoor is er een aantal uitzonderingen op deze hoofdregel van toepassing. Deze uitzonderingen, in casu voor woonruimten, kleine bedrijfsruimten, glastuinbouwbedrijven en bedrijven met een vervuilingswaarde van 1.000 vervuilingseenheden en minder, zijn eveneens in deze verordening opgenomen.

Voor bedrijven met een vervuilingswaarde met betrekking tot het zuurstofverbruik van 1.000 vervuilingseenheden en minder kan onder voorwaarden de berekening van het aantal vervuilingseenheden plaatsvinden met behulp van de tabel afvalwatercoëfficiënten. Deze tabel is opgenomen in artikel 122k, derde lid, van Waterschapswet en volledigheidshalve eveneens in Bijlage II. De wijze waarop deze tabel moet worden toegepast, is geregeld in artikel 13. De Bijlagen I en II maken deel uit van de verordening.

Voor woonruimten en glastuinbouwbedrijven gelden afzonderlijke forfaitaire regelingen.

Belastbaar feit en heffingsplicht

Artikel 3

Eerste lid

De verontreinigingsheffing is verschuldigd wanneer stoffen in een oppervlaktewaterlichaam worden geloosd. Deze doelstelling is tot uitdrukking gebracht in het eerste lid van artikel 3. De opbrengst komt, zoals blijkt uit het vierde lid, ten goede aan de bekostiging van het beheer van het watersysteem. De verontreinigingsheffing is dus primair een bestemmingsheffing die overigens wel een regulerende nevenwerking kan hebben.

Het belastbare feit is het lozen van stoffen, dat wil zeggen het direct brengen van stoffen in een oppervlaktewaterlichaam dat in beheer is bij het waterschap. De vraag of het afgevoerde water van slechtere kwaliteit is dan dat in het oppervlaktewaterlichaam waar op wordt geloosd, is niet van belang. Dit bleek uit een arrest waarbij het ging om de lozing van opgepompt bronwater dat werd gebruikt als koelwater (Hoge Raad 12 september 1990, BNB 1991/15, Belastingblad 1990, blz. 771). Dit ligt overigens anders als het gaat om ingenomen oppervlaktewater dat wordt gebruikt als koelwater en dat vervolgens weer wordt geloosd op oppervlaktewater. In dat geval wordt voor de berekening van de vervuilingswaarde uitsluitend de toegevoegde vervuiling in aanmerking genomen (zie Bijlage I bij de verordening). Uit het arrest van de Hoge Raad van 13 maart 1996 (BNB 1996/205, Belastingblad 1996, blz. 335) blijkt overigens dat er geen wettelijke verplichting bestaat voor een dergelijke begunstigende regeling (zie ook Hoge Raad 18 maart 1998, nr. 33 186, Belastingblad 1998, blz. 386).

Ook wordt de verontreinigingsheffing aangemerkt als een directe belasting. Dat is noodzakelijk voor de toepasselijkheid van de bepalingen inzake de richtige heffing in hoofdstuk IV van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Tweede lid

Heffingsplichtig zijn degenen die stoffen in een oppervlaktewaterlichaam lozen. Dergelijke lozingen kunnen op verschillende wijzen plaatsvinden. Voor de omschrijving van de belastingplicht wordt daarbij een koppeling gemaakt met het object van waaruit wordt geloosd.

Aan de hand van de feitelijke omstandigheden moet worden beoordeeld wie de gebruiker is. In geval er meerdere gebruikers zijn, is het noodzakelijk dat de ambtenaar belast met de heffing of het dagelijks bestuur beleidsregels opstelt op grond waarvan één van de gebruikers als heffingsplichtige kan worden aangewezen. Deze beleidsregels moeten worden gepubliceerd zodat ze kenbaar zijn voor de heffingsplichtigen. Ingeval van het ontbreken van dergelijke beleidsregels kan de keuze van het waterschap voor één van de gebruikers als willekeurig en onredelijk worden aangemerkt, wat tot vernietiging van de aanslag kan leiden. Zie voor nadere informatie over dit onderwerp en mogelijkheden voor de inhoud van de beleidsregels de brief van de Unie van Waterschappen aan de leden-waterschappen van 23 maart 1995, nr. 951476 (Belastingblad 1995, blz. 326). In casu is de bevoegdheid tot het uitvaardigen van beleidsregels overgedragen aan het dagelijks bestuur van Tricijn belastingen. Het dagelijks bestuur van Tricijn belastingen heeft deze

beleidsregels op 21 december 2007 vastgesteld onder de naam 'Besluit aanwijzing belastingplichtigen'.

Onderdeel a

Vindt de lozing plaats vanuit een woonruimte of vanuit een bedrijfsruimte, dan is de gebruiker van die ruimte aan de heffing onderworpen. Het komt voor dat een woonruimte of een bedrijfsruimte aan een gebruiker wordt verhuurd, waarbij één van de voorwaarden luidt dat de belastingen, waar onder de verontreinigingsheffing, worden gedragen door de verhuurder. Dergelijke overeenkomsten doen niet af aan de heffingsplicht: de gebruiker blijft heffingsplichtig. Deze kan op grond van de huurovereenkomst zelf het bedrag van de aanslag terugvorderen bij de verhuurder.

De omschrijving van woonruimte is ook dusdanig dat er geen misverstand kan bestaan dat studentenhuizen met onzelfstandige wooneenheden dienen te worden aangemerkt als bedrijfsruimte, waarvoor de verhuurder op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel c, in de heffing kan worden betrokken. (Zie ook Hoge Raad 23 juli 1984, BNB 1984/282, Belastingblad 1984, blz. 544 en Hoge Raad 8 februari 1995, BNB 1995/92).

In zijn arrest van 1 mei 1991 oordeelde de Hoge Raad dat als gebruiker van een bedrijfsruimte in de zin van de verordening slechts kan worden aangemerkt degene die zich daadwerkelijk min of meer duurzaam te eigen behoefte van de bedrijfsruimte kan bedienen. Daarom kon de aannemer die in opdracht van de landeigenaar op een stuk grond werkzaamheden uitvoert om deze geschikt te maken voor de bollenteelt, niet als gebruiker worden aangemerkt (BNB 1991/188, Belastingblad 1991, blz. 478).

Ook kan het gebruik van een woonruimte of van een bedrijfsruimte er op zijn gericht om die voor kortere perioden ter beschikking te stellen van wisselende, opeenvolgende gebruikers. In dergelijke gevallen is de verhuurder/exploitant belastingplichtig.

Onderdeel b

Vindt de lozing plaats vanuit een riolering of vanuit een zuiveringstechnisch werk, dan is de beheerder van die riolering of van dat zuiveringstechnisch werk heffingsplichtig. Door het gebruik van het begrip riolering vallen alle soorten lozingen, dus ook die via een niet openbare voorziening voor de inzameling en het transport van afvalwater, onder het regime van de heffing.

Onderdeel c

Wanneer er sprake is van een lozing die niet kan worden gerangschikt onder één van de in onderdeel a of onderdeel b genoemde situaties, dan is degene die feitelijk loost aan de heffing onderworpen. Hierdoor zijn alle denkbare wijzen van lozen anders dan vanuit een woonruimte, een bedrijfsruimte, een riolering of een zuiveringstechnisch werk aan de heffing onderworpen.

Derde lid

Onderdeel a

Wanneer er met betrekking tot dezelfde woonruimte sprake is van meerdere gebruikers, wijst de ambtenaar belast met de heffing voor het opleggen van de aanslag één van hen aan als belastingplichtige. De criteria op grond waarvan die belastingplichtige wordt aangewezen, liggen vast in beleidsregels.

Onderdeel b

Wanneer een (onzelfstandig) deel van een bedrijfsruimte in gebruik is gegeven aan een ander, dan kan degene die dit in gebruik heeft gegeven de aan dat deel toe te rekenen verontreinigingsheffing verhalen op degene die het in gebruik heeft. Hierbij kan worden gedacht aan bedrijfsverzamelgebouwen en dergelijke.

Onderdeel c

Wanneer het gaat om een woonruimte of een bedrijfsruimte die voor kortere perioden aan wisselende, opeenvolgende gebruikers ter beschikking wordt gesteld, kan de heffingsplichtige de verontreinigingsheffing verhalen op degenen aan wie hij de ruimte ter beschikking heeft gesteld.

Vierde lid

De opbrengst van de verontreinigingsheffing komt op grond van artikel 7.2, vijfde lid, van de Waterwet ten goede aan de financiering van de kosten van het watersysteem.

Vrijstellingen

Artikel 4

De vrijstellingen zijn ontleend aan artikel 7.8 van de Waterwet.

Onderdeel a

In de oorspronkelijke tekst van de Waterwet werden lozingen vanuit een openbaar vuilwaterriool vrijgesteld van de verontreinigingsheffing. Hierbij werd, blijkens de aan deze vrijstelling ten grondslag liggende motie (Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 30 818, nr. 33) bedoeld op overstorten vanuit het gemeentelijk rioleringsstelsel. Bij de behandeling van de Invoeringswet Waterwet is het aantal vrijstellingen naar aanleiding van een amendement (Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 31 858, nr. 16) uitgebreid en is het artikel opnieuw geredigeerd. Daarbij is de toevoeging "openbaar" uit de tekst verdwenen zonder dat daar in het amendement op wordt ingegaan. Wij gaan er daarom vanuit dat met deze vrijstellingsbepaling nog altijd wordt bedoeld op overstorten vanuit het gemeentelijk rioleringsstelsel.

Onderdeel b

Een lozing vanuit een zuiveringstechnisch werk door het waterschap zelf op een "eigen" oppervlaktewaterlichaam is vrijgesteld van de heffing.

Onderdeel c

Het op een zuiveringsinstallatie van het waterschap gezuiverde afvalwater is onder omstandigheden goed bruikbaar voor bedrijfsmatige toepassingen. Het is daarom denkbaar dat (een deel van) het effluent niet wordt geloosd, maar door een bedrijf wordt ingenomen. Indien dat bedrijf het gebruikte water weer loost en daar zelf geen stoffen aan heeft toegevoegd, dan is die lozing door het bedrijf vrijgesteld van de verontreinigingsheffing. Het is daarbij, anders dan bij onderdeel b, geen voorwaarde dat het oppervlaktewaterlichaam bij hetzelfde waterschap in beheer is. Achtergrond van deze vrijstelling is dat de regionale zoetwatervoorziening daardoor niet wordt belast.

Ontstaan van de belastingschuld en heffing naar tijdsevenredigheid

Artikel 5

Eerste lid

Hoewel de verontreinigingsheffing een tijdvakheffing is, ontstaat bij woonruimten en kleine bedrijfsruimten de materiële belastingschuld door de regeling in het eerste lid toch bij het begin van het heffingsjaar. Dit heeft als voordeel dat al in het heffingsjaar zelf aanslagen kunnen worden opgelegd (formalisering van de belastingschuld) en dat niet gewacht hoeft te worden tot het heffingsjaar voorbij is. Bij een tijdvakbelasting is het echter niet zonder meer mogelijk om een definitieve aanslag gedurende het heffingsjaar op te leggen, omdat de omvang van de belastingschuld pas na afloop van het heffingsjaar bekend is. Dit blijkt uit een aantal uitspraken van de belastingrechter. Zie hiervoor Hoge Raad van 2 november 1994 inzake precariorechten (BNB 1995/12, Belastingblad 1994, blz. 819), Hof Amsterdam 15 december 1995 inzake liggeld woonschepen (Belastingblad 1996, blz. 331) en Hof Amsterdam 23 april 1997 (Belastingblad 1997, blz. 495) inzake verontreinigingsheffing.

Uit deze jurisprudentie valt af te leiden dat om een definitieve aanslag al in het heffingsjaar zelf op te leggen, de heffingsverordening in een aantal zaken moet voorzien. Het gaat hierbij om:

- een regeling op grond waarvan de belastingschuld wordt geacht bij het begin van het heffingsjaar te ontstaan (artikel 5, eerste lid);
- een regeling op grond waarvan aanspraak op ontheffing bestaat indien de heffingsplicht in de loop van het jaar eindigt (voor woonruimten is dit geregeld in artikel 5, derde en vierde lid en voor kleine bedrijfsruimten voorziet artikel 18, tweede lid, daar in);
- een regeling op grond waarvan aanspraak op vermindering bestaat indien de heffingsmaatstaf in de loop van het heffingsjaar wijzigt (voor woonruimten is dit geregeld in artikel 16, derde en vierde lid en voor kleine bedrijfsruimten in artikel 18, tweede lid).

Indien in de heffingsverordening dergelijke bepalingen ontbreken, kan een waterschap in het heffingsjaar wel voorlopige aanslagen opleggen. Artikel 13 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geeft hiertoe de bevoegdheid.

Tweede lid

De vervuilingswaarde van een woonruimte wordt forfaitair vastgesteld op drie vervuilingseenheden en bij bewoning door één persoon op één vervuilingseenheid (artikel 19, eerste lid). De verontreinigingsheffing is echter een tijdvakbelasting. Dit betekent dat wanneer de heffingsplicht zich niet gedurende het gehele heffingstijdvak voordoet, dit gevolgen heeft voor de berekening van de hoogte van de verschuldigde heffing. Artikel 122h, zesde lid, van de Waterschapswet bepaalt dat wanneer de heffingsplicht in de loop van het jaar aanvangt, de heffingsplichtige aan de heffing wordt onderworpen voor een evenredig gedeelte van het vastgestelde aantal vervuilingseenheden. In de verordening moet zijn aangegeven op welke wijze dat evenredig deel wordt vastgesteld. Waterschap Veluwe heeft ervoor gekozen de heffing op de dag nauwkeurig (365^e delen) te berekenen. Indien de aanslag in dit geval toch op 3,0 v.e. of, in geval van een alleenwondende belastingplichtige op 1 v.e. is vastgesteld kan de belastingplichtige een aanvraag indienen voor tijdsevenredige ontheffing. Het waterschap kan deze aanvraagprocedure in de verordening opnemen op grond van artikel 132 van de Waterschapswet.

Derde lid

Wanneer de heffingsplicht in de loop van het jaar eindigt, dan is de heffing op grond van artikel 122h, zesde lid, van de Waterschapswet eveneens voor een evenredig deel verschuldigd. Ook in dat geval wordt de heffing op de dag nauwkeurig (365^e delen) berekend en ook in dit geval kan de belastingplichtige wanneer de aanslag op 3,0 v.e. of, in geval van een alleenwondende belastingplichtige op 1 v.e. is vastgesteld, een aanvraag indienen voor tijdsevenredige ontheffing. Het waterschap kan deze aanvraagprocedure in de verordening opnemen op grond van artikel 132 van de Waterschapswet.

Vierde lid

Wanneer de heffingsplichtige verhuist naar een andere woonruimte van waaruit eveneens wordt geloosd, zijn zowel het tweede als het derde lid van toepassing. Er kan immers worden gesteld dat ook in dat geval sprake is van het eindigen van de heffingsplicht en het opnieuw ontstaan van de heffingsplicht. Dit zou resulteren in een vermindering van een al opgelegde, en mogelijk zelfs al betaalde, aanslag voor de oude woning en een nieuwe aanslag voor de nieuwe woning. Om pragmatische redenen is nu bepaald dat in een dergelijk geval het tweede en het derde lid niet van toepassing zijn. De aanslag verhuist dan als het ware mee naar de nieuwe woning. Uiteraard gaat dit niet op wanneer vanuit de nieuwe woning op het riool of een zuiveringstechnisch werk van het waterschap wordt afgevoerd want dan is voor die woning zuiveringsheffing verschuldigd.

Aangifte

Artikel 6

In artikel 127 van de Waterschapswet is de procedure voor het uitnodigen tot het doen van aangifte geregeld. In het eerste lid van dat artikel is geregeld dat de uitnodiging wordt gedaan door het uitreiken van een aangiftebiljet en in het tweede lid is geregeld dat het doen van aangifte geschiedt door het in leveren of het toezenden van het uitgereikte aangiftebiljet met de daarbij gevraagde bescheiden. Op grond van artikel 127, vijfde lid, van de Waterschapswet kan bij de belastingverordening van de hiervoor beschreven procedure worden afgeweken.

Voor de meeste bedrijfsruimten moet tenminste eenmaal aangifte worden gedaan. Een aantal bedrijven moet dat jaarlijks doen. Bedrijven worden gemotiveerd om aangifte te doen via de elektronische weg. Wanneer dit echter voor de belastingplichtige op grote moeilijkheden stuit wordt uit oogpunt van klantvriendelijkheid vooralsnog de mogelijkheid geboden om aangifte te doen door middel van een aangifteformulier.

Heffingsjaar

Artikel 8

In artikel 8 is bepaald dat het heffingsjaar gelijk is aan het kalenderjaar.

Grondslag en heffingsmaatstaf

Algemeen

Artikel 9

De grondslag van de heffing is de hoeveelheid en hoedanigheid van de stoffen die in een kalenderjaar worden geloosd. In het tweede lid is gekozen voor één uniforme heffingsmaatstaf, namelijk de vervuilingsswaarde van de stoffen die in een kalenderjaar worden geloosd. Deze heffingsmaatstaf geldt dus zowel voor de zuurstofbindende als de overige stoffen en is gedefinieerd in relatie tot de stoffen ten aanzien waarvan het lozen is belast. Een verbruik van 54,8 kilogram zuurstof per heffingsjaar vertegenwoordigt één vervuilingseenheid. Voor de stoffen die worden genoemd in het vierde lid, gelden verschillende gewichtshoeveelheden per heffingsjaar. In het vierde lid zijn alle andere stoffen opgenomen die in de heffing worden betrokken. Het waterschap heeft de keuze om die stoffen niet in de heffing te betrekken. Daartoe dient op grond van artikel 122f, derde lid, onderdeel a, van de Waterschapswet een afzonderlijke bepaling in de belastingverordening te worden opgenomen. Het vijfde lid van artikel 9 voorziet in een dergelijk besluit.

Bij de heffingsmaatstaf is een onderscheid gemaakt tussen zuurstofbindende stoffen en andere stoffen. In beide gevallen is de heffingsmaatstaf de vervuilingsswaarde uitgedrukt in vervuilingseenheden. Bij zuurstofbindende stoffen gaat het om de hoeveelheid zuurstof die nodig is om die stoffen af te breken. Die hoeveelheid wordt bepaald op de som van het chemisch zuurstofverbruik en het zuurstofverbruik door omzetting van stikstofverbindingen. Daarbij is één vervuilingseenheid de zuurstofbehoefte die ontstaat door de gemiddelde lozing van huishoudelijk afvalwater van één persoon per jaar.

In 2001 is onderzoek gedaan naar de vervuilingsswaarde van het afvalwater dat één persoon gemiddeld per jaar produceert. Naar aanleiding van dit onderzoek concludeerde de toenmalige Commissie Integraal Waterbeheer dat de op dat moment geldende getalswaarde van 136 gram zuurstof per etmaal of 49,6 kilogram per jaar beter in overeenstemming moest worden gebracht met de meest recente gegevens. Als gevolg daarvan is de gemiddelde zuurstofbehoefte verhoogd naar 150 gram per etmaal, of wel 54,8 kilogram per jaar.

Bij de andere stoffen gaat het bij het vaststellen van de vervuilingsswaarde om de hoeveelheid van die stoffen die in een oppervlaktewaterlichaam worden geloosd. Daarbij is één vervuilingseenheid een omschreven hoeveelheid van in het heffingsjaar geloosde stoffen. Bij chroom, koper, lood, nikkel, zilver en zink is één geloosde kilogram één vervuilingseenheid. Vanwege de grotere schadelijkheid is bij arseen, cadmium en kwik een geloosde hoeveelheid van 100 gram al één vervuilingseenheid. Voor de stoffen chloride, sulfaat en fosfor gewichtshoeveelheden respectievelijk 650 kilogram, 650 kilogram en 20 kilogram één vervuilingseenheid. De stoffen chloride, sulfaat, fosfor en zilver zijn door Waterschap Veluwe echter buiten de heffing gehouden.

Meting, bemonstering en analyse

Artikel 10

Hier is de hoofdregel opgenomen op grond waarvan bij de verontreinigingsheffing de vervuilingsswaarde dient te worden vastgesteld. Deze hoofdregel geldt niet alleen ter zake van het lozen vanuit woonruimten of vanuit bedrijfsruimten, maar ook ter zake van het lozen vanuit zuiveringstechnische werken of op andere wijze.

Eerste lid

Voor zowel de zuurstofbindende stoffen als voor de andere stoffen wordt het aantal vervuilingseenheden bepaald door middel van meting, bemonstering en analyse van het afvalwater. Daarbij maakt het niet uit of dit elk etmaal geschiedt of gedurende een beperkt aantal etmalen.

In Bijlage I zijn nadere regels gesteld met betrekking tot:

- de wijze van meting, bemonstering en monsterbehandeling;
- analysevoorschriften;
- berekeningsvoorschriften.

De kosten van een dergelijk onderzoek zijn voor rekening van de heffingsplichtige.

Het spreekt voor zich dat de vervuilingsswaarde zo nauwkeurig mogelijk wordt vastgesteld.

Echter niet tot elke prijs. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage oordeelde op 16 maart 1988 dat de kosten in redelijke verhouding tot de verschuldigde heffing moeten staan (Belastingblad 1988, blz. 626). Hiervan is sprake wanneer de kosten niet hoger zijn dan 40% van de verschuldigde heffing.

Tweede lid

Volgens het tweede lid dienen meting, bemonstering en analyse plaats te vinden gedurende alle dagen van het heffingsjaar. Hiervan kan echter onder omstandigheden worden afgeweken. Zie hierna onder artikel 11.

Derde lid

In het derde lid zijn de voorwaarden opgenomen waar meting en bemonstering aan moeten voldoen. De voorschriften van meting en bemonstering in Bijlage I zijn een waarborg voor de in het derde lid gestelde criteria. Als aan de voorschriften van Bijlage I niet kan worden voldaan, kan hiervan onder omstandigheden worden afgeweken.

Vierde lid

De wijze van meting en bemonstering wordt, samen met een beschrijving van de te gebruiken apparatuur, vooraf meegedeeld aan ambtenaar belast met de heffing.

Vijfde lid

De ambtenaar belast met de heffing mag onder voorwaarden afwijken van de in Bijlage I opgenomen voorschriften. Dit mag hij:

- ambtshalve wanneer hij aannemelijk maakt dat dit noodzakelijk is om te voldoen aan de voorwaarden in het derde lid;
- op aanvraag van de belastingplichtige indien deze aannemelijk maakt dat ook dan nog steeds wordt voldaan aan de voorwaarden in het derde lid;
- op aanvraag van de belastingplichtige indien deze aannemelijk maakt dat de nauwkeurigheid van de analyseresultaten er niet door wordt beïnvloed.

Verder mag hij nadere voorschriften stellen.

De beslissing op aanvraag wordt bij een voor bezwaar vatbare beschikking genomen. Hiertegen staat de gewone fiscale rechtsgang van bezwaar en beroep open. Een belangrijk aandachtspunt daarbij is wel dat wanneer de heffingsplichtige zich niet kan verenigen met de beschikking en gebruik maakt van de hem ter beschikking staande rechtsmiddelen, de voorschriften in die beschikking wel moeten worden nageleefd. Dit om te voorkomen dat wanneer de heffingsplichtige in het ongelijk is gesteld en de beschikking onherroepelijk vaststaat, hij over onvoldoende gegevens beschikt om de vereiste aangifte te kunnen doen. De ambtenaar belast met de heffing zal in dat geval de aanslag immers geheel of gedeeltelijk op basis van schatting vaststellen en de heffingsplichtige kan vervolgens bij het betwisten van die schatting onvoldoende of geen tegenbewijs leveren.

Zesde lid

Hier is aangegeven welke elementen de bedoelde beschikking in ieder geval dient te bevatten.

Zevende lid

Wanneer het gaat om meer dan één beschikking betreffende hetzelfde bedrijf of bedrijfsonderdeel, dan mag de ambtenaar belast met de heffing die in één geschrift combineren.

Achtste lid

De ambtenaar belast met de heffing kan een genomen beschikking ambtshalve wijzigen of intrekken. Daarvoor is geen aanvraag van de heffingsplichtige nodig.

Beperkte meting, bemonstering en analyse

Artikel 11

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 heffingsplichtige. De heffingsplichtige die aannemelijk weet te maken dat met een lagere frequentie kan worden volstaan, kan daar door middel van een aanvraag bij de ambtenaar belast met de heffing toestemming voor vragen. Ook op deze aanvraag wordt beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking, waartegen de volledige fiscale rechtsgang open staat. Hierbij geldt eveneens dat de voorschriften moeten worden nageleefd indien de heffingsplichtige zich niet kan verenigen met de beschikking en zolang deze nog niet onherroepelijk vaststaat.

In zijn beschikking geeft hij in ieder geval voorschriften met betrekking tot de in de onderdelen a t/m d genoemde onderwerpen.

In dit kader zijn tevens van belang de model-meetbeschikking (brief van de Unie van Waterschappen aan de leden-waterschappen van 28 oktober 1994, kenmerk 942196 AJBZ/EK, Belastingblad 1994, blz. 802) en de richtlijnen in het 'Rapport bepaling meetfrequentie ter vaststelling van de vervuilingswaarde van afvalwater' van de Commissie Integraal Waterbeheer van augustus 1998.

Vierde lid

De beschikkingen op grond van artikel 10, lid 5 hangen zo nauw samen met de beschikkingen die op grond van dit artikellid worden genomen, dat het in veel gevallen voor alle partijen efficiënter en logischer is wanneer deze beschikkingen in één geschrift worden samengevoegd.

Hoedanigheidscorrectie

Artikel 12

Bij het bepalen van het chemisch zuurstofverbruik (CZV) kan in de uitkomst ook zuurstofverbruik tot uitdrukking komen van stoffen die in het natuurlijk milieu niet of nagenoeg niet afbreekbaar zijn. Op grond van jurisprudentie komt "nagenoeg niet" overeen met een percentage van niet meer dan 10%. Wanneer het gevonden zuurstofverbruik van dergelijke stoffen het totale chemisch zuurstofverbruik in belangrijke mate beïnvloedt, dan wordt de gevonden CZV gecorrigeerd. In de jurisprudentie staat "in belangrijke mate" voor ten minste 25%. De correctie die dan plaatsvindt, wordt veelal als T-correctie geduid.

Artikel 12 voorziet erin dat de voorschriften die het waterschap betreffende de T-correctie stelt, kenbaar zijn voor de heffingsplichtigen (zie ook Bijlage I, onderdeel C).

Tricijn belastingen heeft voorschriften inzake de toepassing van de T-correctie in aparte beleidsregels vastgelegd.

Daarnaast is in het artikel bepaald dat de heffingsplichtige voor toepassing van de T-correctie een aanvraag moet indienen. De ambtenaar belast met de heffing beslist hier op in een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit opent voor de heffingsplichtige in voorkomende gevallen de volledige fiscale rechtsgang. Hiermee is deze procedure uit het oogpunt van de rechtsbescherming van de heffingsplichtige met voldoende waarborgen omkleed.

Tevens is voorgeschreven welke elementen de bedoelde beschikking dient te bevatten.

Tabel afvalwatercoëfficiënten

Artikel 13

Meting, bemonstering en analyse van afvalwater kan onder voorwaarden achterwege blijven. Bij verreweg de meeste bedrijven gebeurt dit ook en daar wordt het aantal vervuilingseenheden van het zuurstofverbruik berekend met behulp van de tabel afvalwatercoëfficiënten. Deze tabel is ontleend aan artikel 122k, derde lid, van de Waterschapswet. Zij is opgenomen in Bijlage II en kent vijftien klassen met elk een afvalwatercoëfficiënt.

Eerste lid

Toepassing van de tabel is toegestaan indien:

- 1 de heffingsplichtige aannemelijk maakt dat toepassing van de tabel niet leidt tot een aantal vervuilingseenheden van meer dan 1.000 en
- 2 er een relatie bestaat tussen de hoeveelheid ingenomen water en de vervuilingswaarde van de geloosde stoffen.

Tweede lid

De vervuilingswaarde van de over het heffingsjaar door het bedrijf of het bedrijfsonderdeel geloosde stoffen kan met behulp van de tabel worden berekend door het aantal kubieke meters in het heffingsjaar ingenomen water te vermenigvuldigen met de bij de klasse behorende afvalwatercoëfficiënt.

Derde lid

Vaak is de feitelijk in het heffingsjaar ingenomen hoeveelheid water niet direct vast te stellen, omdat de verbruikperiode waarover het drinkwaterbedrijf afrekent niet gelijk is aan het kalenderjaar. Ook kan er sprake zijn van een andere tariefstructuur door het ontbreken van een watermeter. In dergelijke gevallen worden de beschikbare gegevens herleid tot verbruiken over het kalenderjaar. De wijze waarop dit gebeurt, liggen vast in beleidsregels van het waterschap.

Vierde lid

De indeling in een klasse is afhankelijk van de aard van het bedrijf of het bedrijfsonderdeel. Daarbij wordt uitgegaan van de conversietabel in artikel 2 van het Besluit vervuilingsswaarde ingenomen water 2009 (Besluit van 12 december 2008, Stb. 609).

Uit onderzoek op initiatief van zowel de heffingsplichtige als van de ambtenaar belast met de heffing kan blijken dat het bedrijf of het bedrijfsonderdeel in een andere klasse moet worden ingedeeld. De voorwaarden daarvoor staan in artikel 4 van het Besluit vervuilingsswaarde ingenomen water 2009.

Vijfde lid

De tabel kan ook worden toegepast bij vervuilingsswaarden van meer dan 1.000 vervuilingseenheden. Voorwaarde is dan wel dat dit niet leidt tot een vervuilingsswaarde die lager is dan de vervuilingsswaarde die wordt gevonden op basis van meting, bemonstering en analyse.

Vervuilingsswaarde van tuinbouwkassen

Artikel 14

Op basis van artikel 14 worden tuinbouwkassen waarbinnen onder een permanente opstand van glas of kunststof het telen van gewassen plaatsvindt in de heffing betrokken op basis van een forfait van drie vervuilingseenheden per hectare permanente opstand. Uit onderzoek naar een afvalwatercoëfficiënt voor glastuinbouwbedrijven is gebleken dat de vervuilingsswaarde van tuinbouwkassen geen relatie heeft met de hoeveelheid ingenomen water. Bepaling van de vervuilingsswaarde op basis van meting, bemonstering en analyse bleek gezien de relatief hoge perceptiekosten evenmin een reële mogelijkheid. In verband daarmee is voor tuinbouwkassen een heffingsmaatstaf op basis van oppervlakte in de wet opgenomen (artikel 122i, tweede lid, Waterschapswet).

Indien de vervuilingsswaarde als berekend op grond van artikel 14 minder dan vijf vervuilingseenheden bedraagt, is de regeling voor kleine bedrijfsruimten van artikel 18 van toepassing.

Franchise

Artikel 15

Artikel 15 bepaalt dat bij de berekening van de vervuilingsswaarde ten aanzien van de niet-zuurstofbindende stoffen een heffingsvrije grens (franchise) in acht wordt genomen. De hoogte van deze franchise is bepaald op de gemiddelde vervuilingsswaarde van huishoudelijk afvalwater met betrekking tot genoemde stoffen. De achterliggende gedachte hierbij is dat woonruimten uitsluitend worden aangeslagen voor de lozing van zuurstofbindende stoffen en niet voor de lozing van andere stoffen. Uit onderzoek blijkt echter dat ook in huishoudelijk afvalwater een, zij het zeer geringe, hoeveelheid van die andere stoffen zit. Deze blijven bij woonruimten echter onbelast. Om te voorkomen dat een ongelijkheid ontstaat, is in artikel 15 een aftrek opgenomen gelijk aan de gemiddelde vervuilingsswaarde van huishoudelijk afvalwater met betrekking tot genoemde stoffen.

Meetverplichting

Artikel 16

Artikel 16 heeft als doel duidelijk te maken welke bedrijven onderzoek dienen te verrichten naar de samenstelling van de lozing van niet-zuurstofbindende stoffen. In de artikelen 9 en 10 staat dat de vervuilingsswaarde wordt vastgesteld door middel van (al dan niet dagelijkse) meting, bemonstering en analyse. Dit voorschrift geldt zowel voor de zuurstofbindende stoffen als voor de andere stoffen.

Volgens artikel 16 kunnen meting, bemonstering en analyse ten aanzien van de andere stoffen in beginsel achterwege blijven bij bedrijfsruimten waarvoor de vervuilingsswaarde met betrekking tot de zuurstofbindende stoffen minder dan 1.000 vervuilingseenheden bedraagt. Indien de ambtenaar belast met de heffing echter aannemelijk maakt dat de vervuilingsswaarde van de andere stoffen hoger is dan de heffingsvrije grens als bedoeld in artikel 15, dienen meting, bemonstering en analyse plaats te vinden. Dit is geregeld in het eerste lid van artikel 16.

Voor bedrijfsruimten waarvoor de vervuilingsswaarde met betrekking tot de zuurstofbindende stoffen meer dan 1.000 vervuilingseenheden bedraagt, geldt het omgekeerde. Ten aanzien van de

andere stoffen dient in dat geval meting, bemonstering en analyse plaats te vinden, tenzij het bedrijf aannemelijk maakt dat de vervuilingswaarde van die stoffen lager is dan de heffingsvrije grens als bedoeld in artikel 15. Dit is geregeld in het tweede lid van artikel 16.

Ter verduidelijking van de artikelen 15 en 16 volgt hierna een voorbeeld.

Een bedrijf heeft een vervuilingswaarde aan zuurstofbindende stoffen van 900 vervuilingseenheden. Ingevolge artikel 16 wordt het aantal vervuilingseenheden van de overige stoffen in dit geval (minder dan 1.000 vervuilingseenheden) in beginsel op nihil gesteld en behoeft het bedrijf voor die overige stoffen dus niet te bemeten en te bemonsteren. De voor het bedrijf geldende franchise bedraagt in elk geval $900 \times 0,0162 = 14,58$ vervuilingseenheden.

Het waterschap heeft echter aannemelijk gemaakt dat het bedrijf aan zware metalen meer loost dan de berekende 14,58 vervuilingseenheden. Het bedrijf zal dus moeten gaan meten en bemonsteren voor de overige stoffen (niet alleen lood maar in beginsel ook de andere stoffen van dezelfde gewichtsgroep).

Stel dat daaruit blijkt dat een hoeveelheid van 25 kilogram lood wordt geloosd. Dat komt overeen met een vervuilingswaarde van 25 vervuilingseenheden. Voor de berekening van de aanslag is daar als gevolg van artikel 15 een aftrek van 14,58 vervuilingseenheden op van toepassing.

De vervuilingswaarde aan zware metalen is dan $25 - 14,58 = 10,52$ vervuilingseenheden.

In geval naast de aangegeven hoeveelheid lood ook nog vier kilogram zink (vier vervuilingseenheden) en 300 gram arseen (drie vervuilingseenheden) wordt afgevoerd, geldt het volgende. In dat geval geldt een aftrek van 14,58 voor de stoffen lood en zink samen (per groep) en een aftrek van 2,43 voor arseen ($900 \times 0,0027$). De totale vervuilingswaarde aan zware metalen is dan $(25 - 14,58) + (3 - 2,43) = 15,09$ vervuilingseenheden.

Indien er gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om een drempelwaarde in te stellen en die op 10 is gesteld, dan wordt in dit voorbeeld de aanslag berekend over $900 + 15,09 = 915,09$ vervuilingseenheden. Indien de drempelwaarde hoger ligt, dan worden de zware metalen niet in de heffing betrokken.

Totale vervuilingswaarde van een bedrijfsruimte

Artikel 17

Dit artikel voorziet in de totalisering van het bij de artikelen 10 tot en met 16 berekende aantal vervuilingseenheden aan zuurstofbindende stoffen voor een bedrijfsruimte. Een dergelijke totalisering is onder meer van belang indien binnen één bedrijfsruimte:

- voor de verschillende onderdelen van die bedrijfsruimte afzonderlijke meting, bemonstering en analyse plaatsvindt;
- voor de verschillende onderdelen van die bedrijfsruimte afzonderlijke afvalwatercoëfficiënten van toepassing zijn;
- voor een onderdeel van die bedrijfsruimte wordt gemeten, bemonsterd en geanalyseerd en voor een ander onderdeel van die bedrijfsruimte een afvalwatercoëfficiënt van toepassing is;
- naast zuurstofbindende stoffen eveneens niet-zuurstofbindende stoffen worden geloosd die in de heffing worden betrokken (na aftrek van de heffingsvrije grens van niet-zuurstofbindende stoffen).

De vervuilingswaarde kan worden uitgedrukt in hele getallen of tot in decimalen nauwkeurig.

Indien hiervoor verschillende uitkomsten moeten worden opgeteld, moet worden uitgegaan van niet afgeronde waarden. De uiteindelijke totale vervuilingswaarde kan niet worden afgerond volgens de gebruikelijke afrondingsregels. Er dient te worden "gekapt". Zo wordt, afhankelijk van de keuze, 7,94 uiteindelijk 7,9 of 7 op het aanslagbiljet en 20,49 wordt 20,4 of 20.

Vervuilingswaarde van kleine bedrijfsruimten

Artikel 18

Eerste lid

De regeling voor kleine bedrijfsruimten vindt haar basis vindt in artikel 122i, eerste lid, van de Waterschapswet. Indien de heffingsplichtige aannemelijk maakt dat het aantal vervuilingseenheden minder dan vijf bedraagt, wordt de vervuilingswaarde op drie vervuilingseenheden gesteld en op één vervuilingseenheid indien die één of minder bedraagt.

Tweede lid

Hoewel de verontreinigingsheffing een tijdvakbelasting is, wordt aan bedrijven met een vervuilingswaarde van minder dan vijf vervuilingseenheden in veel gevallen al aan het begin van het heffingsjaar een aanslag voor drie vervuilingseenheden opgelegd. Dit is mogelijk op grond van de bepaling in artikel 5, eerste lid. Na afloop van het heffingsjaar of, indien dit eerder is bij beëindiging van de heffingsplicht, kan echter blijken dat de vervuilingswaarde één of minder dan één vervuilingseenheid bedraagt.

Daarom moet de verordening ook voorzien in een deugdelijke regeling voor ontheffing of vermindering. Indien de heffingsplichtige aannemelijk maakt dat het aantal vervuilingseenheden één of minder bedraagt, wordt op aanvraag van de belastingplichtige de vervuilingswaarde op 1 vervuilingseenheid gesteld. Het betreft hier een aanvraag in de zin van artikel 132, eerste lid, van de Waterschapswet. Deze moet worden ingediend binnen zes weken nadat de omstandigheid (bijvoorbeeld een bedrijfsbeëindiging) zich heeft voorgedaan. Maar een bedrijf dat het hele jaar door heeft gedraaid kan (eerst) na verstrijking van het heffingsjaar aantonen dat de hoeveelheid ingenomen water in het heffingsjaar een aanslag van 1 v.e. rechtvaardigt. De ontheffing of vermindering kan door de ambtenaar belast met de heffing ook ambtshalve worden verleend.

Vervuilingswaarde van woonruimten

Artikel 19

Eerste lid

In navolging van artikel 122h, eerste lid, Waterschapswet wordt de vervuilingswaarde voor een woonruimte vastgesteld op drie vervuilingseenheden, met dien verstande dat die één vervuilingseenheid bedraagt wanneer de woonruimte door één persoon wordt bewoond.

Tweede lid

Een uitzondering op deze hoofdregel geldt voor woonruimten die voor recreatiedoeleinden zijn bestemd en zich bevinden op een voor recreatiedoeleinden bestemd terrein dat als zodanig wordt geëxploiteerd (artikel 122h, vijfde lid, Waterschapswet). Samen met de andere voorzieningen op dat terrein worden zij als één bedrijfsruimte aangemerkt. De exploitant van het terrein is dan de heffingsplichtige.

Deze regeling gaat echter niet in alle gevallen op. Steeds vaker komt het voor dat recreatiewoningen op een recreatieterrein in eigendom zijn bij particulieren. Die kunnen de woning dan alleen voor zichzelf beschikbaar houden, of de woning via de exploitant verhuren aan wisselende gebruikers gedurende de weken dat zij er zelf niet zijn.

In zijn arrest van 22 november 2002, nummer 37 361, geeft de Hoge Raad aan dat dit onder voorwaarden gevolgen kan hebben voor de heffingsplicht. Hoewel deze procedure betrekking had op het gebruikersdeel van de onroerende-zaakbelastingen, is zij ook van betekenis voor de verontreinigingsheffing.

Indien de woonruimte alleen ter beschikking staat van de eigenaar, dan is hij de heffingsplichtige en is het gewone woonruimteforfait van toepassing. Bij het vaststellen van de aanslag voor het recreatieterrein moet de woonruimte buiten beschouwing worden gelaten. Wordt de woonruimte echter ook via de exploitant aan anderen verhuurd, dan is de heffingsplicht afhankelijk van de vraag op wie het exploitatierisico drukt. Krijgt de eigenaar een vaste vergoeding ongeacht de werkelijke verhuurde periode(s), dan wordt de woonruimte als onderdeel van de bedrijfsruimte beschouwd en is de exploitant van het recreatieterrein heffingsplichtig. Is de vergoeding die de eigenaar krijgt wel afhankelijk van de werkelijke verhuurde periode(s), dan rust het exploitatierisico bij hem en is hij als heffingsplichtige het gewone woonruimteforfait verschuldigd.

Derde lid

Na aanvang van de heffingsplicht kan het aantal bewoners verminderen tot één. Dit heeft gevolgen voor de vervuilingswaarde. De heffingsplichtige kan in dat geval een aanvraag indienen voor tijdsevenredige vermindering van de aanslag.

Vierde lid

Omdat de aanslag voor een woonruimte meestal al aan het begin van het heffingsjaar wordt opgelegd, moet de verordening voorzien in een regeling waardoor aanspraak op vermindering kan worden gemaakt. Dit gebeurt door middel van een aanvraag in de zin van artikel 132, eerste lid, Waterschapswet. Deze moet worden ingediend binnen zes weken nadat de omstandigheid zich heeft voorgedaan. De vermindering kan door de ambtenaar belast met de heffing ook ambtshalve worden verleend.

Het is ook mogelijk om een peildatum te hanteren en voor het vaststellen van het aantal vervuilingseenheden uit te gaan van het aantal bewoners bij aanvang van de heffingsplicht. Met een afname van het aantal gebruikers van de woonruimte in de loop van het heffingsjaar wordt dan geen rekening gehouden. Waterschap Veluwe heeft daar niet voor gekozen.

Schatting

Artikel 20

In artikel 122j van de Waterschapswet is geregeld dat onder bepaalde, in de onderdelen a tot en met d nader omschreven, omstandigheden de vervuilingswaarde kan worden vastgesteld door middel van schatting. Bijvoorbeeld indien een bedrijf niet voldoet aan zijn verplichting tot meting, bemonstering en analyse of indien het bedrijf dat doet op een wijze die niet in overeenstemming is met de in de verordening of meetbeschikking opgenomen voorschriften.

De bepaling is tevens een vangnetbepaling voor het lozen vanuit objecten waarvoor in de verordening geen bijzondere regelingen zijn opgenomen en waarvoor de hoofdregel van artikel 10 (meting, bemonstering en analyse) niet kan worden toegepast. Overigens sluit dit artikel niet uit dat er ook andere omstandigheden kunnen zijn op grond waarvan schatting kan plaatsvinden.

Tarief

Artikel 21

Dit artikel regelt het tarief per vervuilingseenheid.

Wijze van heffing en termijnen van betaling

Artikel 22

Eerste lid

Ingevolge artikel 125 van de Waterschapswet kunnen waterschapsbelastingen worden geheven bij wege van aanslag, bij wege van voldoening op aangifte of op andere wijze. Het gaat hier om drie verschillende heffingstechnieken. Het hangt van de aard en de ingewikkeldheid van de desbetreffende belasting af, welke van deze drie heffingstechnieken het meest doelmatig is. Voorts kunnen overwegingen uit een oogpunt van perceptiekosten of op grond van het beginsel dat de belastingheffing voor de belastingplichtige met de minste pijn moet plaatsvinden, bepalend zijn voor de keuze van de te hanteren heffingstechniek. In dit artikellid is bepaald dat de heffing bij wege van aanslag wordt geheven. Dit brengt mee dat iedere aanslag verontreinigingsheffing die Tricijn belastingen oplegt, aan de heffingsplichtige wordt bekendgemaakt door middel van een aanslagbiljet.

In het 2^e t/m 4^e lid zijn de betalingstermijnen geregeld. Hierover valt het volgende te melden. Op 1 juli 2009 is de 4^e tranche van de AWB in werking getreden. Hierin is bepaald dat betalingstermijnen (in beginsel) worden vastgesteld op 6 weken. Waterschappen mogen echter in wettelijke bepalingen (lees: in hun verordeningen) van die termijn afwijken. In verband met (on)mogelijkheden van het geautomatiseerde systeem waarmee Tricijn belastingen de aanslagen heft en int (IBS van Pink Roccade) is ervoor gekozen om van die algemene regel af te wijken. In lid 2 is als hoofdregel opgenomen dat de aanslag moet worden betaald in één termijn die vervalt twee maanden na de dagtekening van de aanslag. In lid 3 is bepaald dat aanslagen die in het desbetreffende heffingsjaar zijn opgelegd en waarvoor een machtiging is afgegeven om die bij wijze van automatische incasso af te schrijven, gespreid mogen worden betaald. Het aantal termijnen is dan gelijk aan het aantal in dat jaar nog resterende volle danwel gedeeltelijke kalendermaanden met een minimum van 2 maandelijkse termijnen. In het 4^e lid is daarop de restrictie opgenomen dat termijnbetalingen via a.i. tenminste € 5,00 moeten bedragen. Dit laatste heeft als reden dat er aan deze afschrijvingen kosten zijn verbonden en die kosten moeten in een redelijke verhouding staan tot het te innen bedrag.

Nadere regels

Artikel 23

In verband met de inwerkingtreding van de derde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Stb. 1996, 333) en de daarop gebaseerde aanpassingswetgeving (Stb. 1997, 510 en 580) komen de bevoegdheden die in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet zijn toebedeeld aan de Minister van Financiën vanaf 1 januari 1998 in beginsel toe aan het dagelijks bestuur van het waterschap (zie artikel 123, derde lid, onderdeel a, van de Waterschapswet). Voor die datum kwamen deze formele belastingbevoegdheden toe aan het algemeen bestuur van het waterschap. Het betreft het stellen van nadere regels ten aanzien van de volgende bevoegdheden:

- de verplichting te verzoeken om uitreiking van een aangiftebiljet;
- de mogelijkheid een voorlopige aanslag op te leggen;
- het berekenen van invorderingsrente.

Deze bevoegdheden waren voor 1 januari 1998 expliciet in de belastingverordening geregeld. Artikel 23 is thans in de verordening opgenomen om expliciet aan de belastingplichtige kenbaar te maken dat ook het dagelijks bestuur regels kan stellen met betrekking tot de heffing en de invordering van de verontreinigingsheffing. Het dagelijks bestuur van het waterschap heeft deze bevoegdheden via de gemeenschappelijke regeling Gemeenschappelijk Belastingkantoor Lococensus - Tricijn (GBLT) neergelegd bij het dagelijks bestuur van GBLT dat ondermeer in het gebied van Waterschap Veluwe handelt onder de naam Tricijn belastingen.

Niet opleggen van aanslag

Artikel 25

Artikel 25 van de verordening is een weergave van hetgeen in artikel 115a van de Waterschapswet is bepaald. Het eerste lid van artikel 115a bepaalt dat een aanslag die een bij de belastingverordening te bepalen bedrag niet te boven gaat, niet wordt opgelegd. Doelmatigheid van de heffing staat hierbij voorop; de bepaling voorkomt dat aanslagen voor betrekkelijk geringe bedragen moeten worden opgelegd. De kosten van de aanslagoplegging zouden het bedrag van de belasting in deze gevallen immers als snel kunnen overstijgen. Indien meerdere aanslagen op één aanslagbiljet worden verenigd, zoals bijvoorbeeld een aanslag verontreinigingsheffing en een aanslag watersysteemheffing ingezetenen, geldt het voorgaande voor het totaalbedrag van het aanslagbiljet. Het waterschap heeft besloten om aanslagen niet op te leggen wanneer het totaalbedrag van het aanslagbiljet lager is dan € 5,00.

Inwerkingtreding en citeertitel

Artikel 26

Eerste lid

Het eerste lid regelt dat de oude verordening wordt ingetrokken met ingang van de datum van ingang van de heffing. De oude verordening blijft echter gelden voor de belastbare feiten die zich voor die datum hebben voorgedaan. Voor die feiten kunnen dus nog aanslagen worden opgelegd op basis van de oude verordening.

Tweede lid

Artikel 73, eerste lid, van de Waterschapswet schrijft voor dat besluiten van het waterschapsbestuur die algemeen verbindende regels inhouden, niet verbinden dan wanneer zij zijn bekendgemaakt. Dit geldt daarom ook voor belastingverordeningen. Zoals blijkt uit het tweede lid van artikel 73 geschiedt bekendmaking door plaatsing in een vanwege het waterschapsbestuur tegen betaling van kosten algemeen verkrijgbaar gestelde publicatie en door het doen van mededeling daarvan in een plaatselijk verschijnend dag- of nieuwsblad. De bekendgemaakte besluiten treden conform artikel 74 van de Waterschapswet in werking met ingang van de achtste dag na die van de bekendmaking, tenzij in deze besluiten daarvoor een ander tijdstip is aangewezen.

Voor een goed begrip van een en ander wordt erop gewezen dat regeling van het tijdstip van inwerkingtreding nog niet inhoudt dat op dat tijdstip met de heffing op de voet van de nieuwe verordening kan worden begonnen. Dat is slechts mogelijk wanneer in de verordening het tijdstip van ingang van de heffing wordt genoemd. Zie voor laatstgenoemd tijdstip de toelichting op het derde lid van artikel 26.

Derde lid

Als gevolg van artikel 111 van de Waterschapswet is een van de onderwerpen die in de belastingverordening moet worden geregeld het tijdstip van ingang van de heffing. Dit tijdstip kan samen vallen met het tijdstip van inwerkingtreding, maar dit is niet beslist noodzakelijk. In de toelichting op het tweede lid is uiteengezet dat het niet nodig is dat het tijdstip van inwerkingtreding in de verordening wordt vermeld, omdat bij gebreke daarvan die verordening automatisch in werking treedt acht dagen na haar bekendmaking. Het tijdstip van ingang van de heffing is wel essentieel, omdat daarmee duidelijk wordt op welk moment de nieuwe financiële verplichtingen die aan de burgers worden opgelegd, een aanvang nemen.

Vierde lid

Als gevolg van het vierde lid van het onderhavige artikel 26 wordt de verordening voorzien van een citeertitel.