

Second opinion

Verkenning mogelijkheden gemeentelijke mobiliteitsheffing



**ERASMUS STUDIECENTRUM VOOR BELASTINGEN VAN LOKALE
OVERHEDEN**

In opdracht van



prof. dr. J.A. (Jan) Monsma

bijzonder hoogleraar heffingen van lokale overheden
wetenschappelijk directeur ESBL
<https://www.eur.nl/people/jan-monsma>

mr. dr. A.W. (Arjen) Schep

wetenschappelijk onderzoeker ESBL
research manager ESBL
<https://www.eur.nl/people/arjen-schep>

© ESBL, Rotterdam, 19 september 2019

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.

Inhoud

1.	Inleiding	4
1.a	Opzet en vraagstelling	4
1.b	Betalen voor binnenstedelijk autoverkeer: inrichting van de pilots	5
2.	Afwegingskader inzet van heffingen voor beleidsdoelstellingen	5
3.	Fiscaal-juridisch afwegingskader	9
3.a	Inleiding	9
3.b	Wettelijke beperkingen bij de heffing van decentrale heffingen.....	10
3.c	Wettelijke vrijheid bij de heffing van gemeentelijke heffingen	11
3.d.	Fiscaal-juridisch afwegingskader samengevat (Kan het?).....	13
4.	Toetsing juridische mogelijkheden van een gemeentelijke mobiliteitsheffing	14
4.a	Inleiding	14
4.b	Wettelijke beperkingen	14
5.	Conclusies en aanbevelingen	19

1. Inleiding

1.a Opzet en vraagstelling

Aan het ESBL is door de G4 opdracht verleend voor het schrijven van een korte reactie en een uitgebreidere *second opinion* over de juridische inbedding van het eventuele beprijzen van rijdend verkeer. De korte reactie is op 15 augustus per e-mail verstuurd. Middels dit document geven wij een uitgebreidere *second opinion*. Wij hebben ons daarbij gebaseerd op een tweetal brondocumenten die door de G4 aan het ESBL zijn verstrekt:

1. '20190603 document beprijzing Juridisch Memo Amsterdam', hierna aangeduid als: *Juridisch Memo Amsterdam*, en
2. '20190604 Presentatie G4-pilot Betalen naar gebruik met de MA', hierna aangeduid als: *Presentatie G4-Pilot*.

Gevraagd is om een *second opinion* inzake het *Juridisch Memo Amsterdam*, waarbij het document *Presentatie G4-Pilot* als achtergrondinformatie dient.

De vraag die centraal staat is die naar de juridische mogelijkheden voor de introductie van een gemeentelijk systeem van fiscaal beprijzen naar gebruik voor rijdend (auto)verkeer binnen de stad. Er wordt daarbij gedacht aan de mogelijkheid van een cordonheffing (betalen bij het inrijden van een gebied) of een heffing bij het passeren van een locatie tussen twee deelgebieden. De achtergrond van deze vraag is het in het regeerakkoord opgenomen voornemen om deze kabinetsperiode pilots uit te voeren om ervaringen op te doen met alternatieve vormen van vervoer en betaling, zonder dat dit leidt tot een systeem van rekeningrijden.¹

¹ Regeerakkoord 'Vertrouwen in de toekomst', par. 3.2. <https://www.rijksoverheid.nl/regering/regeerakkoord-vertrouwen-in-de-toekomst/3.-nederland-wordt-duurzaam/3.2-mobiliteit>

1.b Betalen voor binnenstedelijk autoverkeer: inrichting van de pilots

De pilots die op dit moment binnen de G4 worden verkend, beogen de leefbaarheid (luchtkwaliteit en verkeersdruk) en de bereikbaarheid van en binnen de steden te vergroten. In Amsterdam is geanalyseerd dat in het stadshart parkeerbeleid volstaat voor bestemmingsverkeer. In de schil daaromheen is echter behoefte aan een ander instrument om onnodig sluipverkeer binnen de ring tegen te gaan; ondanks alternatieven is 40 % van het stadsverkeer binnen de ring 'kris-kras-verkeer'. Van het ene naar het andere cluster. Betalen naar autobedrijf binnen de stad moet deze verkeersbewegingen terugbrengen. Daarbij hoeft de heffing niet stadsbreed te worden ingevoerd, maar kan een heffing aan de grens tussen twee deelgebieden (bijvoorbeeld tussen stadsdelen zuid en west met ca. 70.000 passages per dag) met een zeer beperkt aantal heffingslocaties ook al effectief zijn. De heffing leidt tot financiële prikkels voor groepen die veel rijden en niet of nauwelijks parkeerbelasting betalen (taxi's, laad-/losverkeer, korte ritjes binnen de stad door bewoners met vergunning). Er zullen zo sterke prikkels ontstaan om in plaats van binnenstedelijke wegen met veel andere functies (langzaam verkeer, OV, wonen en verblijven), routes te gebruiken die de leefbaarheid minder aantasten.

Bovendien kunnen dergelijke zogenoemde 'zachte autoknips' in de vorm van beprijzen van autoverkeer voorkomen dat meer hardere 'autoknips' nodig zijn. In het kader van het programma Ruimte voor de Stad wordt gedacht aan een aantal 'harde autoknips' waarbij ruimte voor de auto in de stad fysiek plaats maakt voor ruimte voor de fiets (fietsstraten).

2. Afwegingskader voor inzet van heffingen voor beleidsdoelstellingen

In deze *second opinion* staat de fiscaal-juridische beoordeling van de mogelijkheden van beprijzen van autoverkeer centraal. Naast deze vraag, zullen ons inziens ook andere vragen beantwoording behoeven. Bij de afweging van de mogelijkheden en wenselijkheid van de inzet van een concrete decentrale heffing voor beleidsdoelstellingen zoals leefbaarheid en bereikbaarheid (duurzaamheid), zal een lokale overheid zich de volgende vragen kunnen stellen²:

1. Is het doel van de inzet van het voorgestelde fiscale instrument, een bepaalde beleidsmaatregel te bekostigen of om gedrag te beïnvloeden?
2. Heeft de maatregel het gewenste effect?
3. Is de inzet van het fiscale instrument gewenst, gelet op de effecten van de maatregel?

² Dit afwegingskader is gebaseerd op: A.W. Schep, *Duurzaamheid en lokale belastingen*. In G. Nijendaal & B. Leurs (Eds.), *Verduurzaming. En nu de kosten nog* (Essaybundel van de Raad voor het Openbaar Bestuur) (pp. 65-103). Den Haag: Raad voor het Openbaar Bestuur 2018 (ROB) (<https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2018/09/13/essaybundel-verduurzaming-en-nu-de-kosten-nog>).

Hierna zal kort op bovenstaande vragen worden ingegaan. Daarna zal on onderdeel 3 de fiscaal-juridische toets van de voorgestelde maatregelen volgen.

Ad 1) Bekostigen of gedrag beïnvloeden?

Voor een deel zijn bovengenoemde vragen in de aan ons overgelegde documenten beantwoord. Ons is overigens niet duidelijk in hoeverre de verwachte effecten op de verkeersdrukte in de stad, zoals hiervoor in onderdeel 1b beschreven, ook daadwerkelijk zijn onderzocht.

Primaire doelstelling van elke heffing is het genereren van opbrengsten (budgettaire functie). In geval van een algemene belasting zoals bijvoorbeeld de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen (hierna: OZB) komt de opbrengst ten goede aan de algemene middelen. Deze opbrengst is vrij besteedbaar en kan desgewenst worden besteed aan maatregelen die bepaalde specifieke beleidsdoelstellingen nastreven. Het is dan aan de gemeenteraad om keuzes te maken waaraan de opbrengst besteed dient te worden. Ook staat het de gemeenteraad vrij om de tarieven van algemene belastingen te verhogen. Om het draagvlak voor deze keuze onder belastingplichtigen te vergroten, kan de extra opbrengst als gevolg van de tariefverhoging ook worden bestemd (geoormerkt) voor een specifiek doel. De algemene belasting krijgt zo deels het karakter van een bestemmingsheffing.

Andere heffingen zijn reeds door de wetgever bij het geven van de bevoegdheid tot het invoeren ervan in de Gemeentewet of een andere formele wet, ingericht als bestemmingsheffing: de opbrengst mag maximaal de kosten dekken die gepaard gaan met bepaalde overheidstaken. Denk hierbij aan de afvalstoffenheffing en de rioolheffing.

Naast bekostiging van uitgaven uit belastingopbrengsten kan een heffing ook zo worden ingericht dat er een prijsprikkel vanuit gaat ter bevordering van bepaald gedrag of om ongewenst gedrag extra te belasten. Het belastingrecht wordt dan als instrument gebruikt om (mede) niet-fiscale beleidsdoelstellingen te bereiken.³ Gedragsbeïnvloeding met belastingen (belastingbeleid gericht op regulering) is het geven van een financiële prikkel om gewenst gedrag te stimuleren danwel ongewenst gedrag af te remmen (stimulerings- danwel ontmoedigingsmaatregel). Dit kan in geval van decentrale heffingen in het algemeen worden vormgegeven door:

- het geheel of gedeeltelijk (geografisch) invoeren, dan wel afschaffen van een heffing;
- de verhoging of verlaging van een of meer tarieven;
- de invoering van een nieuw tarief, dan wel afschaffing van een bestaand tarief;
- restitutie van geheven belasting achteraf (bijvoorbeeld in de vorm van subsidie);
- de gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de belasting.

³ Vgl. J.P. Boer, 'Sturende belastingheffer een monster?', Sdu Uitgevers Den Haag, 2013. De derde functie van belastingen, de herverdelende functie, is voor lokale heffingen van minder belang gelet op het verbod om te heffen naar inkomen, winst of vermogen.

Niet al deze opties zullen voor elke heffing fiscaal-juridisch houdbaar zijn. Naast de specifieke wettelijke regeling van een heffing, kunnen ook algemene rechtsbeginselen zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel de mogelijkheden voor het geven van een prijsprikkel beperken. Een decentrale overheid die overweegt om het belastinginstrumentarium in te zetten voor het nastreven van bepaalde beleidsdoelstellingen zal een keuze moeten maken: willen we bepaalde uitgaven bekostigen of gedrag van belastingplichtigen veranderen? In dit geval is vooral gedragsverandering beoogd. Dan moet worden beseft dat wanneer een prijsprikkel daadwerkelijk werkt, dit ten koste zal gaan van de belastingopbrengst.⁴ Dit zal wellicht tot verhoging van tarieven van andere heffingen en tot lastenverschuivingen kunnen leiden. In geval van een bestemmingsheffing of een retributie betekent dit ook dat dit ten koste gaat van het kostendekkingspercentage en zullen de kosten deels vanuit de algemene middelen moeten worden gedekt.

Ad 2) Gedragseffecten van belastingheffing

Voorals het gaat om het geven van een prijsprikkel met een belasting is de vraag relevant of deze prikkel ook inderdaad tot de gewenste gedragsverandering leidt. Een prijsprikkel waarvan tevoren vaststaat dat deze niet leidt tot het gewenste gedrag, lijkt weinig zinvol. Er is relatief weinig onderzoek gedaan naar de effectiviteit van prijsprikkels door middel van decentrale heffingen. Ons is onderzoek bekend naar de prijselasticiteit van GFT- en resthuisafval.⁵ Verder blijkt uit onderzoek dat de hondenbelasting vaak tot meer hondenpoepoverlast leidt.⁶ Wat betreft gedragseffecten van beprijzen van autogebruik is wel veel onderzoek voorhanden, veelal gebaseerd op enquêtes.⁷ Niet duidelijk is of de daarin beschreven gedragseffecten ook gelden voor een binnenstedelijke context.

Ook zonder een tevoren duidelijk effect van prijsprikkels, kunnen er overigens argumenten zijn om deze toch te introduceren. Een fiscale prijsprikkel kan bijvoorbeeld een aanvulling

⁴ Vgl. G. Groenewegen, 'Rioolbestemmingsheffing(en): mogelijkheden vergroening', *Belastingblad* 2018/97. Laatstgenoemde auteur spreekt over het tweezijdig snijdende zwaard of het dubbele dividend wanneer met een heffingsinstrument beide doelstellingen tegelijkertijd beoogd worden. Verwezen wordt door de auteur naar Mededeling van de Europese Commissie aan de Raad 'Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren', COM (2001) 260 def, paragraaf 3.1.4, Pb 2001, C 284/6.

⁵ Vincent Linderhof e.a., 'Weight-Based Pricing in the Collection of Household Waste: the Oostzaan Case', *Resource and Energy Economics*, 23 (2001), p. 359-371 en Germà Bel & Raymond Gradus, 'Effects of unit-based pricing on household waste collection demand: A meta-regression analysis', *Resource and Energy Economics*, 44 (2016), p. 169-182.

⁶ B.A. Vollaard en P.W.C. Koning, 'Meer hondenontlasting door hondenbelasting', ESB 01-07-2005, p. 296-297.

⁷ Zie bijvoorbeeld het rapport 'Gedragseffecten kilometerheffing Expertbevraging', Adviesdienst Verkeer en Vervoer, 2001 (<http://publicaties.minienm.nl/documenten/gedragseffecten-kilometerheffing-expertbevraging-eindrapport>). Zie ook de proefschriften: Behavioural Responses and Network Effects of TimeVarying Road Pricing (2009, Technische Universiteit Delft) van Dirk van Amelsfort, Road pricing: a transport geographical perspective, ggeographical accessibility and short and long-term behavioural effects (2007, Universiteit Utrecht) van Taede Tillema en Road Pricing: Effectiveness, acceptance and institutional aspects (2006, Vrije Universiteit) van Barry Ubbels.

vormen op andere niet-fiscale maatregelen. Hiervoor werd gesproken over een zachte auto-knip waardoor minder aanpassingen in de fysieke ruimte voor autoverkeer nodig kunnen zijn. Een ander voorbeeld waaraan kan worden gedacht is het afgeven van een parkeervergunning voor een ruimer gebied wanneer het een elektrisch voertuig betreft. Dit is vooral voor ondernemers met meerdere panden in een gemeente interessant. De fiscale maatregel is hier een onderdeel van een breder beleid om de luchtkwaliteit van de gemeente te verbeteren. Deze maatregel is dan wel deels strijdig met de doelstelling het aantal verkeersbewegingen in de binnenstad te verminderen. Ook moet het effect van een 'groene pluim'⁸ niet worden onderschat. Evaluaties van het brede en smalle waterspoor⁹ laten zien dat gebruikers (bedrijven en particulieren) de mogelijkheid van beïnvloeding van de hoogte van het belastingbedrag door de koppeling met het waterverbruik positief waardeerden, maar dat er geen sprake was van daling van waterverbruik.¹⁰

Niet alleen de effectiviteit van een fiscale maatregel met betrekking tot het bereiken van bepaalde beleidsdoelstellingen zal moeten worden onderzocht. Ook andere doelmatigheidsaspecten zullen moeten worden afgewogen. Er kleeft een aantal nadelen aan sturing van gedrag door middel van belastingen die moeten worden afgewogen tegen de voordelen:¹¹

- een instrumentalistische regeling kan de belastingregeling en -uitvoering compli- ceren;
- een instrumentalistische regeling kan leiden tot arbitraire verschillen tussen be- lastingplichtigen en tot fiscale privileges;
- er kan een 'cadeau-effect' optreden: handelingen die toch wel zouden plaatsvin- den worden van een fiscale bonus voorzien;
- een fiscaal voordeel voor de een, kan door grondslagversmalling tot een fiscaal nadeel leiden voor anderen;
- fiscale voordelen voor bepaalde groepen, kunnen tot minder nalevingsbereidheid (*compliance*) bij anderen leiden;
- kans op fraude neemt toe wanneer belastingplichtigen binnen of buiten het be- reik van een fiscaal instrument proberen te komen.

⁸ Deze term wordt gehanteerd in de inventarisatie van de VNG getiteld: 'Duurzame alternatieven in lokale hef- fingen', VNG, december 2017, <https://vng.nl/files/vng/publicaties/2018/20180319-duurzame-alternatieven-modelverordeningen.pdf>.

⁹ Met het brede waterspoor wordt bedoeld dat het destijds geldende rioolafvoerrecht is gebaseerd op de hoe- veelheid ingenomen (leiding)water. Het smalle waterspoor houdt in dat de vervuilingswaarde van woningen ten behoeve van de destijds geldende VWO-heffing (nu: zuiveringsheffing) eveneens op de hoeveelheid inge- nomen leidingwater is gebaseerd.

¹⁰ *Kamerstukken II 2004/05*, 28966 en 29428, nr. 4, p. 10. Water had onder de toen geldende omstandigheden kennelijk een inelastische vraag en die omstandigheden zijn nadien niet gewijzigd. Zie ook: G. Groenewegen, 'Rioolbestemmingsheffing(en): mogelijkheden voor vergroening', *Belastingblad* 2018/97. Ook uit eerder onder- zoek is de inelasticiteit van de vraag naar water gebleken: P. Kooreman, 'De prijsgevoeligheid van huishoudelijk waterverbruik', *ESB* 24-2-1993, p. 181-183.

¹¹ Ontleend aan J.P. Boer, 'Sturende belastingheffer een monster?', *Sdu Uitgevers Den Haag*, 2013, p. 16-19. Slechts de nadelen die van toepassing zijn op decentrale heffingen zijn hier opgesomd.

Ad 3) (Politieke) wenselijkheid van de fiscale maatregel

Bovengenoemde aspecten spelen een rol bij de afweging van de (politieke) wenselijkheid een fiscale beleidsmaatregel. Verder kunnen bij deze afweging de volgende vragen aan de orde komen.

- In hoeverre weegt het verlies aan belastinginkomsten (uitgaande van een verlaagd tarief of vrijstelling) op tegen de te behalen duurzaamheidsdoelstellingen?
- Zijn er niet-fiscale alternatieve maatregelen die mogelijk hetzelfde of een beter effect sorteren?
- Zijn er positieve neveneffecten te verwachten? Kan de fiscale maatregel bijvoorbeeld een niet-fiscale maatregel versterken?
- Wordt er met de fiscale maatregel ander gemeentelijk beleid of andere beleidsuitgangspunten doorkruist en zo ja, is dit wenselijk?
- Wat zijn de gevolgen voor de lastenverdeling? Kan er worden afgewenteld? Leidt de maatregel tot sociaaleconomisch ongewenste effecten?
- In hoeverre is er draagvlak voor de betrokken maatregel? Zijn er weerstanden te verwachten bij belastingplichtigen? Zijn belastingplichtigen bereid om de heffing te betalen en aan de eventuele administratieve verplichtingen te voldoen?

Bij de vraag naar de wenselijkheid van de inzet van een belasting voor beleidsdoelstellingen is voor een decentrale overheid ook uitvoerbaarheid niet onbelangrijk. Afgewogen moet worden of de maatregel leidt tot:

- aanvaardbare kosten van heffing en inning (ook wel perceptiekosten genoemd);
- aanvaardbare kosten van handhaving, toezicht en controle;
- aanvaardbare administratieve lasten voor heffingssubjecten (belastingplichtigen);
- niet te gecompliceerde uitvoering of bureaucratische processen (eisen van eenvoud en transparantie).

3. Fiscaal-juridisch afwegingskader

3.a Inleiding

In dit onderdeel wordt het fiscaal-juridisch afwegingskader geschetst. In onderdeel 4 zal vervolgens dit kader worden toegepast op de casus van een gemeentelijke heffing voor auto-verkeersbewegingen in de stad.

In onderdeel 2 is beschreven dat het bij de inzet van heffingen ten behoeve van bepaalde beleidsdoelstellingen zoals leefbaarheid en bereikbaarheid gaat om ofwel bekostiging van maatregelen via de (extra) opbrengst van een heffing, ofwel om het via een prijsprikkel sturen van gedrag. De besteding van belastingopbrengsten van de eigen algemene belastingen, zoals de OZB of de parkeerbelastingen staat ter vrije keuze van gemeenten. De vraag naar de

fiscaal-juridische houdbaarheid van de opbrengstbesteding aan bijvoorbeeld de aanleg van fietsstraten is dan ook niet aan de orde: dit valt binnen de beleidsvrijheid van de gemeenteraad. Een belastingrechter zal hier in het kader van de toetsing van een individuele aanslag OZB geen uitspraken over doen. Dit kan anders liggen bij bestemmingsheffingen en rechten. Met dit type heffingen mag niet meer verhaald worden dan de totale lasten verbonden aan de specifieke taak of dienst. Dit betekent ook dat duurzaamheidsuitgaven met deze heffingen slechts kunnen worden bekostigd indien deze direct dan wel indirect samenhangen met de desbetreffende specifieke taak of dienst. Het gaat bij de reinigingsrechten dan bijvoorbeeld om de vraag of een subsidie die bedrijven stimuleert om gezamenlijk hun bedrijfsvuil te laten ophalen door een elektrische vuilniswagen vanuit de doelstellingen bereikbaarheid en luchtkwaliteit voldoende samenhangt met de dienstverlening van de inzameling van bedrijfsafvalstoffen. Verder zal de 'kan het?'-vraag vooral spelen bij het geven van prijsprikkels met een heffing, zoals in casu bij de vraag naar het fiscaal belasten van autoverkeer binnen de stad.

3.b Wettelijke beperkingen bij de heffing van decentrale heffingen

Belastingheffing geschiedt op basis van een formele wet. Decentrale overheden kunnen slechts heffingen invoeren indien en voor zover deze een formele wettelijke basis hebben in de Provinciewet, Gemeentewet, Waterschapswet enkele bijzondere wetten.¹² Alleen de in formele wetten genoemde heffingen staan decentrale overheden ter beschikking. Dit wordt ook wel aangeduid als een gesloten stelsel van lokale belastingheffing, dit in tegenstelling tot een open stelsel dat bijvoorbeeld in Vlaanderen geldt ten aanzien van gemeentelijke heffingen.¹³ Dit is een belangrijke beperking van het belastingbeleid van decentrale overheden. Een provincie, waterschap of gemeente kan niet zelfstandig besluiten een motorrijtuigenbelasting in te voeren bijvoorbeeld.

In de tweede plaats hangt de mate van de beleidsvrijheid die decentrale overheden met betrekking tot hun heffingen hebben af van de specifieke wettelijke voorschriften per heffing. Decentrale overheden brengen de beleidsmatige keuzes die zij maken met hun heffingen tot

¹² Ter illustratie: het eerste lid van artikel 219 Gemeentewet luidt: "Behalve gemeentelijke belastingen waarvan de heffing krachtens andere wetten dan deze geschiedt, worden geen andere belastingen geheven dan die bedoeld in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk." Zie ook art. 221 lid 1 van de Provinciewet en art. 113 van de Waterschapswet.

¹³ Vgl. M. de Jonckheere, 'Iets leuks bij de burens? Enkele voor- en nadelen van het open stelsel van lokale belastingen in België', verslag van inaugurele rede, *Belastingblad* 2012/579 en M. De Jonckheere, A.W. Schep en A.P. Monsma, 'Open versus gesloten belastingstelsel: een vergelijkende studie van gemeentebelastingen in België en Nederland', *Lokale & Regionale Belastingen (L.R.B.) (Die Keure)* 2013/3-4, p. 22-57.

uiting in hun belastingverordening. Zonder belastingverordening is geen decentrale belastingheffing mogelijk.¹⁴ De zogenoemde essentialia van een heffing die nodig zijn om belastingaanslagen op te leggen, worden daarin uitgewerkt. Zo is in een belastingverordening onder meer geregeld wie belastingplichtig zijn, waarover belasting wordt geheven, hoe hoog het tarief is en indien van toepassing: welke vrijstellingen er gelden.¹⁵ Voor bijvoorbeeld de heffing van de OZB bevatten de artikelen 220 tot en met 220h van de Gemeentewet een uitgebreide en gedetailleerde wettelijke regeling. Vrijwel alle essentialia van deze belastingen zijn al door de wetgever vooraf ingevuld, behoudens de tarieven en eventuele facultatieve vrijstellingen. Voor deze belastingen geldt derhalve op voorhand dat de beleidsvrijheid voor eigen inkleuring ervan voor bepaalde beleidsdoelstellingen zeer gering is en dat deze vrijheid pas na wijziging van de Gemeentewet groter kan worden. Voor andere gemeentelijke heffingen zoals bijvoorbeeld de toeristenbelasting of de reclamebelasting zijn de wettelijke voorschriften vrij summier.¹⁶ Ditzelfde geldt voor de gemeentelijke retributies (in de Gemeentewet aangeduid met 'rechten'). De mate van vrijheid tot het vormen van belastingbeleid voor decentrale overheden hangt dan ook direct samen met de mate waarin essentialia van de betreffende heffing wettelijk zijn voorgeschreven.¹⁷

Uiteraard zullen ook gemeentelijke heffingen moeten voldoen aan internationale 'wetten' zoals neergelegd in internationale en Europese verdragen.

3.c Wettelijke vrijheid bij de heffing van gemeentelijke heffingen

Specifiek voor gemeenten (en provincies) geldt dat tegenover wettelijke voorschriften per heffing ook een algemeen geformuleerde wettelijke vrijheid staat. Voor gemeenten luidt deze bepaling:

“Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven”¹⁸

¹⁴ Zie voor de gemeentelijke heffingen in dat kader art. 216 Gemeentewet dat luidt: “De raad besluit tot het invoeren, wijzigen of afschaffen van een gemeentelijke belasting door het vaststellen van een belastingverordening.”

¹⁵ Voor de gemeentelijke heffingen bepaalt art. 217 Gemeentewet in dat verband: “Een belastingverordening vermeldt, in de daartoe leidende gevallen, de belastingplichtige, het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang van de heffing, het tijdstip van beëindiging van de heffing en hetgeen overigens voor de heffing en invordering van belang is.”

¹⁶ Respectievelijk art. 224 en art. 227 van de Gemeentewet.

¹⁷ Vgl. J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke anatomie* (diss.), Erasmus Universiteit Rotterdam 1999, p. 364 e.v.

¹⁸ Art. 219, tweede lid, Gemeentewet. Voor de provinciale belastingen is dit geformuleerd in art 221 lid 2 van de Provinciewet.

Voor de uitleg van deze bepaling is in het kader van deze *second opinion* de volgende passage uit de wetsgeschiedenis illustratief:

“Het staat gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing. (...) Ook achten wij het goed denkbaar dat bijvoorbeeld bij de (zee)havengelden in de heffingsmaatstaf en dus in het bedrag van de belasting wordt rekening gehouden met de soort en de hoeveelheid van de lading die wordt vervoerd alsmede met de wijze waarop dit geschiedt. Milieuoverwegingen kunnen eveneens een rol spelen. Het stimuleren van medewerking van systemen van gescheiden huisvuilinzameling via een lager tarief in de reinigingsrechten is daarvan een voorbeeld. Een uitputtende regeling in de wet is in verband met de grote variatie welke met name bij de rechten voorkomt op dat punt niet mogelijk. Daarom is gekozen voor een algemene regel in combinatie met een expliciete uitzondering. De gemeentelijke vrijheid waarvan artikel 218 [nu 219], tweede lid, uitgaat houdt tevens in dat de gemeente bij de keuze van de heffingsmaatstaven zelf moet toetsen of deze keuze recht doet aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.”¹⁹

De expliciete uitzondering waarnaar de wetgever in genoemd citaat verwijst, betreft het verbod op heffing naar draagkracht. De heffingsmaatstaf van gemeentelijke heffingen mag niet afhankelijk worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.²⁰ Dit verbod beperkt het belastingbeleid van gemeenten eveneens in belangrijke mate. De andere begrenzing waarnaar in dit citaat wordt verwezen betreft de algemene rechtsbeginselen. Een heffingsmaatstaf mag niet leiden tot schending van het gelijkheidsbeginsel (als beginsel van behoorlijke wetgeving), het evenredigheidsbeginsel of het zorgvuldigheidsbeginsel. De belastingrechter vertaalt dit voorschrift doorgaans in het verbod van willekeur en het gebod van redelijke belastingheffing. Bepalingen in een belastingverordening mogen niet tot willekeurige of onredelijke belastingheffing leiden. De Hoge Raad geeft gemeenten hierbij doorgaans veel vrijheid. Een recent voorbeeld hiervan vormt arrest van de Hoge Raad inzake een door de gemeente Rotterdam gehanteerd ‘zaagtandtarief’ bij de heffing van leges omgevingsvergunning. Nadat het hof de betreffende bepalingen uit de tarieventabel bij de verordening overbindend achtte, oordeelde de Hoge Raad:

“Bij de behandeling van het middel wordt vooropgesteld dat de wetgever aan gemeenten de bevoegdheid heeft gegeven om, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en met inachtne-

¹⁹ MvT, *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3.

²⁰ Art. 219, lid 2, Gemeentewet. Een zelfde verbod geldt ook voor provinciale heffingen: art. 221, lid 2 Provinciewet.

ming van de in de wet opgenomen beperkingen, zelf de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven te kiezen voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Het staat de gemeenten in beginsel vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de plaatselijke praktijk van de belastingheffing (zie de onderdelen 4.11 tot en met 4.17 van de conclusie van de Advocaat-Generaal [AWS: ECLI:NL:PHR:2017:248]. Voor de heffing van leges mogen de gemeenten daarom het tarief afhankelijk maken van de bouwsom, maar ook een andere wijze van bepaling van het tarief is toegestaan. Voor onverbindendverklaring is slechts plaats indien een regeling is getroffen die in strijd is met de wet of enig algemeen rechtsbeginsel (vgl. HR 14 augustus 2009, nr. 43120, ECLI:NL:HR:2009:BI1943, BNB 2009/276).”²¹

3d. Fiscaal-juridisch afwegingskader samengevat (Kan het?)

De beperkingen en vrijheden die decentrale overheden in geval van een concrete heffing hebben, kunnen op basis van het voorgaande als volgt worden samengevat:

- I. Zijn er specifieke fiscaaljuridische beperkende voorwaarden danwel vrijheden voor de heffing als geheel zoals blijkt uit wet- en regelgeving, hun ontstaansgeschiedenis en jurisprudentie?
- II. Wordt de heffingsmaatstaf wettelijk beperkt of dwingend voorgeschreven?
 - I. zo ja: afwijking daarvan is niet mogelijk;
 - II. zo nee: er geldt in beginsel beleidsvrijheid bij de keuze van de heffingsmaatstaf.
- III. Leidt de keuze van de heffingsmaatstaf tot willekeurige of onredelijke belastingheffing in concrete gevallen?
 - I. zo ja: de gekozen heffingsmaatstaf is niet toegestaan;
 - II. zo nee: de heffingsmaatstaf toegestaan.

²¹ HR 30 juni 2017, nr. 16/05127, ECLI:NL:HR:2017:1174, V-N 2017/34.30, *Belastingblad* 2017/288.

4. Toetsing juridische mogelijkheden van een gemeentelijke mobiliteitsheffing

4.a Inleiding

We hebben het in onderdeel 3 geschetste afwegingskader toegepast op de casus van mogelijke pilots met heffing naar autogebruik in de stad. Wij constateren dat er diverse wettelijke belemmeringen zijn die in de weg staan aan de ontwikkeling van deze pilots. Deze zullen hierna worden toegelicht.

4.b Wettelijke beperkingen

De geconstateerde wettelijke beperkingen hebben betrekking op:

- Het gesloten stelsel van gemeentelijke heffingen
- Het wettelijke verbod van art. 80 Wet op de Motorrijtuigenbelasting
- Mogelijke belemmeringen voortvloeiend uit Europees recht

Gesloten stelsel van gemeentelijke heffingen

Bij het toetsen van de plannen aan mogelijke wettelijke beperkingen, merken we allereerst op dat de Gemeentewet geen specifieke heffing kent voor het belasten van autogebruik in de stad. Zoals hiervoor in onderdeel 3a is opgemerkt, kan een gemeente enkel een heffing invoeren wanneer daartoe een wettelijke bevoegdheid is geschapen in hogere wetgeving zoals de Gemeentewet (zogenoemde gesloten stelsel). Wij betoogden in onze korte reactie reeds:

“Gemeenten zijn volgens de wet niet vrij om, zonder specifieke wettelijke basis, belastingen in te voeren. Het gemeentelijke belastinggebied is wettelijk vormgegeven binnen een (semi-) gesloten stelsel. Volgens art. 132, lid 6 van de Grondwet bepaalt de wet welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven.

Deze Grondwetsbepaling is nader uitgewerkt in art. 219 van de Gemeentewet. Het eerste lid van dat artikel bepaalt: “Behalve de gemeentelijke belastingen waarvan de heffing krachtens andere wetten dan deze geschiedt, worden geen andere belastingen geheven dan die bedoeld in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk”. Gemeenten mogen derhalve alleen belastingen invoeren waarvoor een specifieke wettelijke basis bestaat in de Gemeentewet of in andere wetten. Het is niet toegestaan om buiten de wet om, nieuwe belastingen te bedenken en in te voeren.

In andere wetten dan de Gemeentewet worden voor zover het ESBL heeft kunnen vaststellen, geen gemeentelijke belastingen op het gebruik van de openbare weg toegestaan.”

Als we kijken naar welke van de wettelijk toegestane gemeentelijke heffingen het dichtst in de buurt komen bij het belasten van autogebruik in de stad, dan komen, naast de bekende parkeerbelastingen, de precariobelasting en retributies (rechten) in beeld.

Wij achten de **precariobelasting** niet geschikt om te worden ingezet voor de beprijzing van rijdend verkeer. Precariobelasting kan worden geheven terzake van het hebben van voorwerpen op, onder of boven openbare gemeentegrond. Openbare gemeentegrond kan natuurlijk een openbare weg zijn, maar het hebben van voorwerpen gaat - net als parkeren - niet over bewegende voorwerpen. De voorwerpen moeten zich meer dan voorbijgaand boven de openbare gemeentegrond bevinden, zoals de Hoge Raad heeft beslist in een bekend arrest over een benzinstation in Beverwijk (HR 27 april 1983, nr. 21 606, *Belastingblad* 1983, p. 400). De gemeente wilde in dat geval precario heffen op het “hebben” van de vulslangen van enkele brandstofpompen boven de openbare gemeenteweg. De brandstofpompen zelf stonden op grond die niet van de gemeente was. Het benzinstation grensde echter aan de openbare gemeenteweg. Bij het tanken bewogen de vulslangen zich boven die openbare gemeentegrond. Dat was niet genoeg om van het “hebben” van de slangen boven de openbare gemeentegrond te kunnen spreken.

Gemeenten kunnen op basis van art. 229 van de Gemeentewet **rechten** heffen vanwege kortgezegd het gebruik van gemeentebezittingen of werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud, danwel vanwege het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten. Bekende voorbeelden van gebruiksrechten zijn marktgelden en havengelden, maar ook de vergoeding die wordt betaald voor het ter beschikking stellen van een gemeentelijke vuilcontainer voor het ophalen van het afval. Voorbeelden van ‘genotsrechten’ zijn paspoortleges en leges omgevingsvergunning. Kan ook een heffing naar autogebruik in de vorm van rechtenheffing worden vormgegeven? Ons inziens is dat niet mogelijk.

Rechtenheffing is qua mogelijkheden beperkt omdat er altijd sprake moet zijn van een concrete individuele tegenprestatie waarvoor wordt geheven. De heffing moet zijn gebaseerd op dienstverlening. Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat ter zake van een dienst (genotsretributie) slechts rechten kunnen worden geheven indien deze rechtstreeks en in overheersende mate is verleend in iemands individualiseerbare belang.²² Zonder een dergelijk belang is er geen sprake van ‘genot’ in de zin van de hiervoor geciteerde wettelijke bepaling en kunnen er geen rechten terzake van deze dienstverlening worden geheven. Er zal dus per geval moeten worden nagegaan of met een bepaalde dienst het algemene publieke belang danwel het individuele belang rechtstreeks en in overheersende mate is gediend. Het

²² HR 13 april 1994, nr. 28 887, *BNB* 1994/205c, *Belastingblad* 1994, p. 431.

beperken van het gebruik van de openbare weg door auto's is ingegeven door doelstellingen van algemeen belang (bereikbaarheid en leefbaarheid). Niet gezegd kan worden dat sprake is van dienstverlening ten behoeve van het individuele belang van elke belastingbetalende automobilist.

Een tweede beperking is dat de hoogte van de heffing van rechten gekoppeld is aan door de gemeente te maken kosten. De geraamde opbrengst van een rechtenheffing mag blijkens art. 229b Gemeentewet niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake. De hoogte van de prijsprikkel voor gebruik van de binnenstedelijke wegen door auto's zal in dat geval dus worden beperkt door de totale kosten die de gemeente maakt. Afgevraagd kan worden welke kosten dan verhaald kunnen worden. Wat is de dienstverlening in dit geval? Dit is echter een academische discussie, omdat er een specifiek wettelijk verbod is dat in de weg staat aan de voorgenomen pilots.

Wettelijk verbod opgenomen in de Wet op de motorrijtuigenbelasting

Artikel 80 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (hierna: Wet MRB) staat ons inziens in de weg aan het beprijzen van autoverkeer door gemeenten. Het eerste lid van dat artikel luidt:

“Behoudens wettige bevoegdheid tot heffing van tol, de bevoegdheid van de provincies ingevolge de Provinciewet tot het heffen van opcenten op de motorrijtuigenbelasting, de bevoegdheid ingevolge de Wet bereikbaarheid en mobiliteit van provincies, gemeenten en waterschappen tot het instellen van het toltarief en de bevoegdheid van gemeenten ingevolge de Gemeentewet tot het heffen van parkeerbelastingen, wordt ter zake van het gebruik van de weg met motorrijtuigen geen belasting geheven door andere publiekrechtelijke lichamen dan de rijksoverheid.”

Art. 80 Wet Mrb staat eraan in de weg dat gemeenten aan bestaande lokale heffingen die in de Gemeentewet worden genoemd, een zodanige uitwerking zouden kunnen geven dat daarmee de gewenste beprijzing van rijdend verkeer zou kunnen worden gerealiseerd. De op art. 225 Gemeentewet gebaseerde (regulerende) parkeerbelastingen waarvan de heffing ter zake van het gebruik van de openbare weg met motorrijtuigen ingevolge art. 80 Wet MRB is toegestaan zien, zoals de naam reeds aanduidt, alleen op parkeren en dus niet op rijdend verkeer. De historische oorsprong van dit verbod is de Grondwetswijziging van 1848 waarvan de art. 142 bepaalde dat de plaatselijke belastingen niet de doorvoer, de uitvoer naar en de invoer uit andere gemeenten mogen belemmeren. De tot dan toe bestaande mogelijkheid van heffing van plaatselijke accijnzen, waaronder tolheffingen, werd als gevolg van de grondwetswijziging in de daaropvolgend gewijzigde gemeentewet van 1851 afgeschaft.²³

²³ Vgl. J.A. Monsma, Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie (diss.) Kluwer: 1999, p. 17 e

Illustratief voor de uitleg van het verbod van art. 80 Wet MRB in relatie tot de heffing van rechten door gemeenten is een procedure van de gemeente Culemborg uit 2001. Die gemeente stelde leges in voor het afgeven van permanente ontheffingen van geslotenverklaring voor motorrijtuigen van een gedeelte van de binnenstad van Culemborg. De Hoge Raad oordeelde dat deze heffing niet in strijd komt met het verbod van art. 80 Wet Mrb. De Hoge Raad overweegt: “Het hof heeft terecht voorop gesteld dat B en W bevoegd waren een aantal op elkaar aansluitende straten in de binnenstad van Culemborg gesloten te verklaren voor alle motorvoertuigen en dat B en W ook bevoegd waren van het daaruit voortvloeiende verbod ontheffing te verlenen. Uit art. 216 j° art. 229, eerste lid, onderdeel b, Gemeentewet volgt dat de raad van de gemeente in beginsel bevoegd was tot het invoeren van een legesheffing ter zake van het in behandeling nemen van een aanvraag voor de afgifte van zo'n ontheffing. De vraag is dan of art. 80 MB 1994 dwingt tot het aanvaarden van een uitzondering op dat beginsel. Uit art. 80 volgt dat een gemeente ter zake van het gebruik van de weg met motorrijtuigen, behoudens haar bevoegdheid tot het heffen van parkeerbelastingen, geen belasting kan heffen. De heffing van leges voor het in behandeling nemen van een aanvraag voor de afgifte van een ontheffing als hier aan de orde kan echter niet worden beschouwd als een belasting, geheven ter zake van het, na die ontheffing veelal, maar niet noodzakelijkerwijs altijd, volgende, gebruik van de weg met motorrijtuigen.”²⁴ In dat geval is sprake van individuele dienstverlening, waarvoor rechtenheffing mogelijk is. Zoals hiervoor betoogd, is ons inziens bij het voorgestelde heffen vanwege autogebruik echter geen sprake van individuele dienstverlening.

Een met art. 80 Wet MRB vergelijkbare bepaling stond reeds in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 (art. 20). Ten aanzien van de mogelijke strijd van de heffing van precariobelasting met art. 80 Wet MRB is een arrest uit 1973 van belang waarin strijd met dit art. 20 ter discussie stond. Het betrof het stallen van een vrachtauto met een daaraan verbonden aanhangwagen op een gemeentelijke weg (en dus niet het rijden op die weg). Aan de eigenaar van de vrachtauto is door de gemeente een aanslag precariorechten (nu parkeerbelasting) opgelegd. De Hoge Raad overweegt dat heffing van precariorechten ter zake van het hebben van de aanhangwagen op gemeentegrond niet in strijd is met enige rechtsregel, met name niet met art. 20.²⁵

Mogelijke strijd met Europees recht

Het invoeren van heffingen terzake van autogebruik van de openbare weg komt mogelijk in strijd met Europees Recht. Met name in de zin dat het een belemmering kan opleveren van het vrije verkeer van goederen, diensten en personen. Wij leiden dat af uit de uitspraak van het Hof van Justitie EU naar aanleiding van de door Duitsland voorgestelde tolheffing.²⁶ In de

²⁴ HR 30 mei 2001, nr. 35 299, BNB 2001/301 (V-N 2001/32.32).

²⁵ HR 6 juni 1973, nr. 17 127, BNB 1973/181.

²⁶ HvJ EU 18 juni 2019, ECLI:EU:C:2019:504. Zie ook <https://europadecentraal.nl/uitspraak-europese-hof-duitse-tolheffing-toch-in-strijd-met-eu-recht/>

zaak die Oostenrijk tegen Duitsland aanspande, stelde Oostenrijk dat Duitsland haar verplichtingen op grond van de artikelen 18, 34, 56 en 92 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) niet zou zijn nagekomen. Deze artikelen hebben betrekking op het volgende:

- Artikel 18 VWEU verbiedt discriminatie op grond van nationaliteit.
- Artikel 34 VWEU ziet op kwantitatieve invoerbepalingen in het vrije goederenverkeer.
- Artikel 56 VWEU heeft betrekking op bepalingen op het vrij verkeer van diensten.
- Artikel 92 VWEU verbiedt elke discriminatie op het gebied van vervoer.

Het Hof van Justitie EU komt tot het oordeel dat Duitsland inderdaad haar verplichtingen ingevolge artikelen 18, 34, 56 en 92 VWEU niet is nagekomen. Zo kwam het Hof tot de conclusie dat door de Duitse tolheffingsregels de buitenlandse bestuurders ongunstiger worden behandeld dan de Duitse bestuurders. Het compensatiemechanisme is volgens het Hof discriminerend ten aanzien van buitenlandse bestuurders.

Volgens het Hof hebben de Duitse tolheffingsregels tevens een invloed op het vrij verkeer van goederen en diensten. Zo stelt het Hof dat deze regels de toegang van producten uit andere lidstaten tot de Duitse markt kunnen belemmeren. De tolregels zouden kunnen leiden tot hogere vervoerskosten en daarmee een stijging van de prijs van producten, wat het concurrentievermogen kan beïnvloeden. Ook voor het vrije verkeer van diensten komt het Hof tot de conclusie dat de Duitse tolregels de toegang tot de Duitse markt voor dienstverleners uit andere lidstaten kunnen belemmeren.

Wanneer wettelijk de mogelijkheid wordt gegeven aan gemeenten om een mobiliteitsheffing in te stellen binnen een (bepaald gedeelte van de) gemeente, dan moet die voldoen aan bovengenoemde verdragsbepalingen. Er mag geen sprake zijn van discriminatie en de heffing mag geen bepalingen opleveren van het vrije verkeer van goederen en diensten.

5. Conclusies en aanbevelingen

Het ESBL leidt uit het voorgaande af dat de voorlopige conclusie die de G4 heeft getrokken, juist is. Een wettelijke basis voor een systeem van beprijzing naar gebruik voor rijdend verkeer met behulp van een gemeentelijke heffing ontbreekt vooralsnog. Dat betekent dat er wetgeving nodig is om dit mogelijk te maken. Daarbij zal in elk geval art. 80 Wet Mrb zodanig moeten worden aangepast, dat een in te voeren vorm van beprijzing naar gebruik voor rijdend verkeer met behulp van een gemeentelijke heffing niet afstuit op het thans in dat artikel opgenomen wettelijke verbod. Ook zullen daarbij nadrukkelijk ook belemmeringen die voortvloeien uit het Europese recht in ogenschouw genomen moeten worden.

Ten slotte willen we er nog op wijzen dat, zoals wij in onderdeel 3a beschreven, het gemeenten vrij staat de opbrengst van gemeentelijke algemene belastingen een specifiek doel te geven. In plaats van een negatieve prijsprikkel in de vorm van een belasting, kan ook gewenst gedrag beloond worden in de vorm van een subsidie. Deze subsidie zal dan bijvoorbeeld de vorm kunnen krijgen van een aanschafsubsidie voor fietsen, een OV-jaarkaart of een subsidie op de aanschaf van schonere en/of kleinere auto's. Wij beseffen ons dat daarmee niet een gedragsverandering is gegarandeerd en dat dit daarom wellicht minder wenselijke maatregelen zijn. De fiscaal-juridische mogelijkheden zijn op korte termijn echter afwezig.