



Herziening provinciaal belastinggebied

Versie 1.0

Datum 15 april 2021
Status Definitief

Inhoudsopgave

| | |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Samenvatting | 4 |
| 1 Inleiding | 11 |
| 1.1 Aanleiding | 11 |
| 1.2 Onderzoeksopzet | 12 |
| 1.3 Terugblik | 13 |
| 1.4 Bredere context | 13 |
| 1.5 Werkwijze | 15 |
| 1.6 Randvoorwaarden en uitgangspunten | 16 |
| 1.7 Leeswijzer | 16 |
| 2 Toetsingskader | 18 |
| 2.1 Inleiding | 18 |
| 2.2 Toetsingscriteria voor afzonderlijke nieuwe belastingen | 18 |
| 2.3 Toetsingscriteria voor provinciale belastinggebied als geheel | 20 |
| 3 Analyse huidig provinciaal belastinggebied..... | 21 |
| 3.1 Inleiding | 21 |
| 3.2 Achtergrond inrichting huidig provinciaal belastinggebied..... | 21 |
| 3.3 Sterke punten huidig provinciaal belastinggebied | 24 |
| 3.4 Kwetsbaarheden huidig provinciaal belastinggebied..... | 25 |
| 3.5 Aandachtspunten huidig provinciaal belastinggebied..... | 27 |
| 3.6 Kansen voor toekomstig provinciaal belastinggebied..... | 27 |
| 4 Geschikte opties voor provinciale belastingen | 30 |
| 4.1 Inleiding | 30 |
| 4.2 Bronnen..... | 30 |
| 4.3 Territoriale belastingen | 31 |
| 4.4 Profijtbelastingen | 35 |
| 4.5 Toetsing aan toetsingskader | 41 |
| 4.6 Toepassing afhankelijk van gekozen invalshoek | 42 |
| 4.7 Mogelijke samenstelling provinciaal belastinggebied | 43 |
| 5 Invoeringsaspecten | 46 |
| 5.1 Inleiding | 46 |
| 5.2 Uitvoering | 46 |
| 5.3 Inkomenseffecten | 48 |

| | | |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 5.4 | <i>Kwijtschelding</i> | 49 |
| 5.5 | <i>Inkomstenverevening</i> | 51 |
| 5.6 | <i>Verwerking in verdeelmodel provinciefonds</i> | 53 |
| 6 | Aanbevelingen voor vervolgonderzoek | 54 |
| | Bijlage 1 – Samenhang met herziening financiële verhoudingen | 55 |
| B 1.1 | <i>Relatie provinciefonds en provinciaal belastinggebied</i> | 55 |
| B 1.2 | <i>Herijkingsonderzoek provinciefonds</i> | 55 |
| B 1.3 | <i>Bouwstenentraject voor een beter belastingstelsel</i> | 56 |
| B 1.4 | <i>Herziening gemeentelijk belastinggebied</i> | 56 |
| | Bijlage 2 - Totaaloverzicht uit rapporten belastinggebied gemeenten, provincies en waterschappen | 58 |
| B 2.1 | <i>Inleiding</i> | 58 |
| B 2.2 | <i>Concurrentie op geschikte belastinggrondslagen tussen lokale overheden</i> | 58 |
| B 2.3 | <i>De huidige lokale belastingen, ingedeeld naar functie</i> | 59 |
| B 2.4 | <i>Opties voor vereenvoudigde heffing in lokaal belastinggebied</i> | 61 |
| | Bijlage 3 – Mate van beleidsvrijheid bij provinciale taken | 64 |
| | Bijlage 4 – Niet-geschikte opties voor provinciale belastingen | 66 |
| B 4.1 | <i>Inleiding</i> | 66 |
| B 4.2 | <i>Toetsing aan toetsingskader</i> | 66 |
| B 4.3 | <i>Provinciale profijtbelastingen</i> | 67 |
| B 4.4 | <i>Provinciale winstbelasting</i> | 72 |
| B 4.5 | <i>Provinciale belastingen op arbeid</i> | 72 |
| B 4.6 | <i>Provinciale belastingen op kapitaal</i> | 74 |
| | Bijlage 5 – Inkomenseffecten | 76 |
| B 5.1 | <i>Inleiding</i> | 76 |
| B 5.2 | <i>Modellen</i> | 76 |
| B 5.3 | <i>Provinciale lasten en autobezit</i> | 76 |
| B 5.4 | <i>Inkomenseffecten</i> | 77 |
| B 5.5 | <i>Rekenvoorbeelden</i> | 82 |
| | Bijlage 6 – Beoordeling Landelijke Vereniging Lokale Belastingen | 84 |
| | Bijlage 7 – Samenstelling werkgroep, bestuurlijke kopgroep en stuurgroep | 90 |

Samenvatting

Dit rapport is de weerslag van een onderzoek naar het provinciaal belastinggebied, uitgevoerd door een breed samengestelde ambtelijke werkgroep¹. Een belangrijk vertrekpunt voor het onderzoek is geweest dat het provinciaal belastinggebied een solide basis moet hebben en moet behouden.

De werkgroep wil het onderzoek bezien binnen de bredere context van de financiële verhoudingen tussen Rijk en medeoverheden. Het is belangrijk en noodzakelijk dat overheden samen bezien hoe - vanuit de gedachte van één overheid - de onderlinge samenwerking kan worden verbeterd en welk financieel instrumentarium passend is.

Het huidige provinciaal belastinggebied is in de jaren '80 ingesteld en bestaat vrijwel geheel uit opcenten op de motorrijtuigenbelasting (MRB). Daarmee heeft het een autobelasting als grondslag. De jaarlijkse opbrengsten bedragen in 2020 circa € 1,6 miljard terwijl de ontvangsten uit het provinciefonds € 2,5 miljard bedragen.

De huidige MRB leidt in de uitvoering tot vraagstukken waarvoor een oplossing gevonden dient te worden. Zo heeft het kabinet Rutte-III elektrische voertuigen tot en met 2024 geheel vrijgesteld van MRB, om de CO₂-uitstoot van het autoverkeer te verminderen. Voor de provincies heeft dit tot gevolg dat voor deze categorie voertuigen geen opcenten kunnen worden geheven. Tevens werkt het op dit moment verstorend op de begrotingen van de betreffende provincies dat leasemaatschappijen hun administratieve vestigingsplaats soms wijzigen, om zo van het laagste opcententarif te profiteren.

Naar aanleiding van het Klimaatakkoord² van 28 juni 2019 wordt momenteel door de ministeries van Financiën en van Infrastructuur en Waterstaat onderzoek gedaan naar verschillende mogelijke varianten van Betalen naar Gebruik (BnG) van infrastructuur, ook wel aangeduid als een kilometerheffing. Mocht bij de volgende kabinetsformatie worden besloten tot invoering van BnG, dan zou de MRB (geheel of gedeeltelijk) kunnen komen te vervallen en daarmee ook de grondslag voor de provinciale opcenten. Het is van belang om op dat moment reeds doordachte alternatieven voor de provinciale opcenten op de MRB gereed te hebben.

Als het nieuwe kabinet zou besluiten dat de huidige basis voor het provinciaal belastinggebied gaat verdwijnen, dan zal dit naar verwachting pas zijn beslag krijgen na 2025. Tot die tijd blijft het huidige belastinggebied intact. De werkgroep heeft daarom - in samenspraak met de stuurgroep - gekozen voor de volgende benadering. Als eerste stap is het huidige belastinggebied geanalyseerd. Er is gekeken naar de achtergrond, naar het huidige functioneren en naar de adaptiviteit van het stelsel. Op basis van deze

¹ Vertegenwoordigd waren de ministeries van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid, het Interprovinciaal Overleg, de provincies Noord-Brabant, Noord-Holland en Overijssel, de Raad voor het Openbaar Bestuur, het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden, het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden en de Landelijke Vereniging Lokale Belastingen.

² Tweede Kamer 2018-2019, 32 813, nr. 342

bevindingen heeft de werkgroep een aantal aandachtspunten gesignaleerd binnen het huidige systeem. Vervolgens is de aannahme gedaan dat de politieke beweging in gang wordt gezet naar BnG; daarom zijn alternatieven onderzocht voor de opcenten op de MRB.

Analyse huidig belastinggebied

Bij de analyse van het huidige provinciaal belastinggebied is de oorsprong van de opcenten op de MRB beschreven en tevens het bestaande juridische kader. Vervolgens zijn de sterke punten, de kwetsbaarheden en de aandachtspunten van het huidige belastinggebied in kaart gebracht. Deze luiden als volgt:

| Sterke punten (§ 3.3) | Kwetsbaarheden (§ 3.4) | Aandachtspunten (§ 3.5) |
|----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Opbrengstcapaciteit | Toekomstbestendigheid | Oplossing nodig voor financiële gevolgen vrijstelling EV |
| Verdeling belastingcapaciteit | Herkenbaarheid | Nieuwe verdeelwijze voor opcenten geheven van leasemaatschappijen |
| Weinig economische verstoring | Stabiliteit (op lange termijn) | |
| Uitvoerbaarheid | Beperkte grondslag | |

Een gedetailleerde uitwerking van de aandachtspunten voor het huidige belastinggebied viel buiten het bestek van dit rapport. De werkgroep volstaat hier met een korte duiding en heeft aanbevelingen gedaan voor vervolgonderzoek:

- Een oplossing is nodig voor de huidige situatie waarin provincies voor volledig elektrische voertuigen geen opcenten, en voor hybride voertuigen minder opcenten ontvangen in de periode 2021-2024. Dit onderwerp wordt reeds besproken tussen Rijk en provincies aan de bestuurlijke tafel, op basis van een advies van de ROB d.d. 1 mei 2020³.
- Een oplossing is wenselijk voor het risico op een exogene verstoring van de provinciale begrotingen als gevolg van wijzigingen in de administratieve vestigingsplaats van grote leasemaatschappijen. Door zo'n verhuizing kan plotseling een groot bedrag aan provinciale belastingopbrengsten verschuiven van de ene naar de andere provincie.

Verkenning toekomstig belastinggebied

Aannemende dat de politieke beweging in gang wordt gezet naar BnG heeft de werkgroep de kansen en aandachtspunten onderzocht voor een toekomstig belastinggebied. De uitkomsten hiervan zijn:

³ <https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2020/05/01/opcenten-motorrijtuigenbelasting>

| Kansen (§ 3.6) | Aandachtspunten (§ 5.2.2) |
|-------------------------------------|---------------------------------------------|
| Vergroten democratische legitimatie | Interferentie met andere lokale belastingen |
| Mogelijkheid tot verruiming | |

Het vergroten van de **democratische legitimatie** ziet de werkgroep als een kans. Het invoeren van een nieuwe, duidelijk herkenbare belasting kan een goed aangrijpingspunt zijn om kiesgerechtigde inwoners beter te betrekken bij de afweging tussen bepalen en betalen op provinciaal niveau. Door de media worden provinciale verkiezingen vaak gebracht als (getrapte) verkiezingen voor de Eerste Kamer, waarmee geen recht wordt gedaan aan het feit dat er primair twaalf Provinciale Staten worden gekozen.

De herziening van het provinciaal belastinggebied zou tevens een natuurlijk moment kunnen zijn om een andere verhouding aan te brengen tussen de omvang van het provinciaal belastinggebied en de omvang van het provinciefonds. Met een **ruimer eigen belastinggebied** zouden de provincies enerzijds minder financieel afhankelijk kunnen worden van het Rijk; anderzijds brengt een verruiming van het belastinggebied ook risico's met zich mee. Denk bijvoorbeeld aan meer fluctuaties in de inkomsten, of ongewenste afwenteling van risico's op het provinciaal belastinggebied. De werkgroep heeft – op grond van reeds beschikbaar onderzoek – geen redenen gevonden voor enerzijds een verruiming of anderzijds een verkleining van de omvang van het provinciaal belastinggebied. Hierbij moet worden opgemerkt dat mogelijke toekomstige taken niet in dit onderzoek zijn meegenomen.

De **interferentie met andere lokale belastingen** is een aandachtspunt. Een wijziging in het belastingstelsel van de provincies vereist afstemming met de andere belastingheffende bestuurslagen wat betreft de gecumuleerde gevolgen en mogelijke stapeling van belastingen op dezelfde grondslag. In bijlage 2 wordt een overzicht gegeven van de bestaande en voorgestelde heffingen per decentrale overheid.

Toetsingscriteria

De werkgroep is nagegaan welke toetsingscriteria en randvoorwaarden voor een alternatieve provinciale belasting zouden moeten gelden. De criteria die in de ogen van de werkgroep het zwaarst moeten wegen zijn toekomstbestendigheid, brede grondslag, opbrengstcapaciteit, stabiliteit en eenvoud. Onder **toekomstbestendigheid** wordt verstaan dat een nieuwe belasting een lange periode door provincies geheven moet kunnen worden, maar ook dat de grondslag zo ongevoelig mogelijk is voor beleidswijzigingen van andere overheden. Van een **brede grondslag** is sprake als een belasting wordt betaald door een brede groep belastingplichtigen. De belastingdruk kan dan redelijk worden verdeeld en dit komt het draagvlak ten goede. Elke afzonderlijke belasting moet (na aftrek van de heffingskosten) voldoende **opbrengstcapaciteit** hebben, en tevens moet de op-

brengt zo ongevoelig mogelijk zijn voor conjunctuur- of andere schommelingen (het criterium **stabiliteit**). Deze en de overige criteria staan nader toegelicht in § 2.2 en 2.3.

Een sterk punt van het huidige belastinggebied is de uitvoerbaarheid, dankzij de eenvoudige vormgeving en de lage perceptiekosten (de kosten van inning, heffing en controle). Daarom is ook **eenvoud** voor een nieuw belastinggebied een belangrijk toetsingscriterium.

Geschikte opties voor provinciale belastingen

De werkgroep heeft na toetsing aan het toetsingskader de volgende opties voor provinciale belastingen beoordeeld als geschikt. Deze belastingen kunnen worden geheven van verschillende categorieën belastingplichtigen (zie de tweede kolom). De onderbouwing van de toegekende scores wordt gegeven in § 4.3 en 4.4 en de onderbouwing van de referentie in § 3.3 en 3.4. De toetsing is tot stand gekomen op basis van de collectieve expertise van de werkgroepleden. Desondanks laten sommige scores enige ruimte voor interpretatie (met een maximaal verschil van één trede).

| | Belastingplichtig: | Toekomstbestendigheid | Brede grondslag | Opbrengstcapaciteit | Stabiliteit | Uitvoerbaarheid / perceptiekosten | Herkenbaarheid | Verdeling belastingcapaciteit | Geen economische verstoring |
|---------------------------|----------------------|------------------------|-----------------|---------------------|-------------|-----------------------------------|----------------|-------------------------------|-----------------------------|
| | | NOODZAKELIJKE CRITERIA | | | | OVERIGE CRITERIA | | | |
| Referentie: Opcenten MRB | auto-bezitters | ? | 3 | 5 | 3 | 4 | 2 | 4 | 4 |
| Ingezetenenheffing | inwoners | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 5 |
| Vestigingsheffing | bedrijven | 4 | 3 | 3 | 2 | ? | 4 | 3 | 3 |
| Voertuigenbelasting | inwoners + bedrijven | 4 | 3 | 5 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Provinciale OZB | inwoners + bedrijven | 4 | 4 | 5 | 4 | 3 | 3 | 3 | 4 |
| Toeristenbelasting | niet-inwoners | 4 | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 4 |
| Opcenten kilometerheffing | inwoners + bedrijven | 3 | 3 | 5 | 3 | ? | 2 | ? | ? |

Schaal: 5 = uitstekend, 4 = goed, 3 = voldoende, 2 = matig, 1 = slecht, ? = nog niet te bepalen

Een **ingezetenenheffing** is een vast bedrag dat wordt geheven per stemgerechtigde inwoner of per huishouden. Een **vestigingsheffing** wordt opgelegd aan elke vestiging van een bedrijf in de betreffende provincie. Een **voertuigenbelasting** is een zelfstandige provinciale belasting die los staat van de MRB. In principe kan het eigendom worden belast van ieder voertuig dat geregistreerd staat bij de RDW (ook elektrische auto's, bedrijfsvoertuigen, motoren, etc.)

De ingezetenenheffing, vestigingsheffing en voertuigenbelasting zijn territoriale belastingen: gebonden aan de woonplaats waar een inwoner, een bedrijfsvestiging of een voertuig staat geregistreerd. Naast territoriale belastingen zijn ook enkele profijtbelastingen geschikt om toe te passen in het provinciaal belastinggebied. Deze belastingen zijn gerelateerd aan het profijt dat belastingplichtigen hebben van provinciale voorzieningen:

De **provinciale onroerendezaakbelasting (OZB)** is een belasting op het eigendom en het gebruik van woningen en niet-woningen, naar analogie met de gemeentelijke OZB. De belastinggrondslag is de WOZ-waarde van de onroerende zaak.

De **provinciale toeristenbelasting** is een zelfstandige provinciale belasting, bedoeld om niet-inwoners te belasten voor het profijt dat zij hebben van provinciale voorzieningen. De belasting betreft een vast tarief per jaar per beschikbare slaapplek in geregistreerde verblijfslocaties, zoals hotels, campings, pensions, etc.

Opcenten op de kilometerheffing worden een optie als Betalen naar Gebruik (BnG) wordt ingevoerd. Mogelijk zal BnG in eerste instantie alleen voor elektrische voertuigen gaan gelden; op de lange termijn echter is de verwachting dat het totale wagenpark elektrisch wordt. Daardoor zou een geleidelijke overgang van opcenten op MRB naar opcenten op kilometerheffing kunnen plaatsvinden.

De opties die de werkgroep heeft aangemerkt als niet-geschikt zijn opgenomen in een bijlage.

Conclusies

De hierboven beschreven belastingen kunnen op verschillende manieren worden toegepast in een alternatief belastinggebied. Een en ander is afhankelijk van de invalshoek waarmee wordt gekeken naar de aanleiding voor het onderzoek en naar de analyse van het huidige belastinggebied. De werkgroep licht dit toe met de volgende tabel:

| Invalshoek | Geschikte toepassingen (naar keuze) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Alleen vervanging vinden voor opcenten MRB</p> <p><i>Beoogd doel: waarborgen toekomstbestendigheid (zie § 3.4.1)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Voertuigenbelasting Provinciale OZB Opcenten kilometerheffing</p> |
| <p>Geen afhankelijkheid van beleid andere overheden</p> <p><i>Beoogd doel: vergroten stabiliteit (zie § 3.4.3)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Vestigingsheffing Voertuigenbelasting Provinciale OZB Toeristenbelasting</p> |
| <p>Bredere grondslag dan alleen voertuigen</p> <p><i>Beoogd doel: grondslagverbreding (zie § 3.4.4)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Vestigingsheffing Provinciale OZB Toeristenbelasting</p> |
| <p>Vergroten democratische legitimatie</p> <p><i>Benoemd als kans (zie § 3.6.1)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Provinciale OZB</p> |
| <p>Niet dezelfde grondslag als andere overheden</p> <p><i>Beoogd doel: vergroten herkenbaarheid en begrijpelijkheid (zie § 3.4.2)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Vestigingsheffing</p> |

De meeste belastingen uit de tabel hebben op zichzelf voldoende opbrengstcapaciteit om de opcenten MRB te kunnen vervangen en eventueel de capaciteit te vergroten (dit geldt niet voor de vestigingsheffing en de toeristenbelasting). Een belastinggebied dat hoofdzakelijk bestaat uit één belasting heeft voor- en nadelen. De vormgeving is eenvoudiger dan bij een samengesteld belastinggebied en de perceptiekosten zullen lager zijn. Anderzijds rust de gehele belastingdruk maar op één type belastingplichtige, waardoor niet alle profijtgebbenden van provinciale voorzieningen worden belast.

Door te kiezen voor een belastingmix kan de belastingdruk beter worden verdeeld en kunnen ook belastingen worden benut die op zichzelf genomen niet voldoende opbrengstcapaciteit hebben (een logisch voorbeeld is ingezetenenheffing + vestigingsheffing). De werkgroep benadrukt dat de keuze voor een belastingmix geen verplichting voor de provincies inhoudt om alle belastingen in de mix onmiddellijk in te voeren.

Inkomenseffecten

Van een aantal opties die in de plaats zouden kunnen komen van de huidige opcenten op de MRB (ingezetenenheffing, provinciale OZB en opcenten op de kilometerheffing) zijn de **inkomenseffecten** berekend door het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. De doorrekeningen laten zien dat het bij deze opties goed mogelijk is om een redelijk evenwichtig inkomensbeeld te bereiken.

Invoeringsaspecten

Bij een herziening van het provinciale belastinggebied, met mogelijk een of meer nieuwe provinciale belastingen, kan het wenselijk zijn om aan bepaalde groepen **kwijtschelding** te verlenen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de huidige kwijtscheldingsbepaling, opgenomen in artikel 232e Provinciewet. Deze bepaling is voor provincies nog onbekend omdat deze zelden tot nooit wordt toegepast. In het rapport is de werking en uitvoering van deze kwijtscheldingsbepaling toegelicht.

Als het provinciaal belastinggebied wordt herzien door nieuwe belastingen in te voeren zal de belastingcapaciteit van provincies veranderen. De belastingcapaciteit zegt iets over de mogelijkheid die een provincie heeft om zelf inkomsten te verwerven. Meestal is deze belastingcapaciteit ongelijk verdeeld over de provincies. Daarom is er **inkomstenverevening** nodig in het provinciefonds (naast kostenverevening).

Het provinciefonds is primair bedoeld voor de bekostiging van de wettelijke taken die provincies hebben en heeft een permanent karakter. Door in het provinciefonds kosten en inkomsten te verevenen wordt iedere provincie tevens in een gelijkwaardige financiële uitgangspositie gebracht. Als er nieuwe provinciale belastingen worden geïntroduceerd zal de wijze van inkomstenverevening moeten worden aangepast. Voor elk van de hierboven genoemde geschikte opties voor nieuwe provinciale belastingen is de vraag beantwoord: hoe zou de inkomstencapaciteit van deze belasting kunnen worden verevend en wat zijn daarbij de aandachtspunten? Van belang om te beseffen is dat er in het provinciefonds geen werkelijke inkomsten worden verevend, maar alleen de capaciteit om inkomsten te verwerven.

Aanbevelingen voor vervolgonderzoek

De werkgroep heeft benoemd op welke terreinen vervolgonderzoek nodig is nadat het nieuwe kabinet richtinggevende politieke besluiten heeft genomen over het toekomstige provinciaal belastinggebied.

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

De samenstelling van het Nederlandse autopark is gestaag aan het veranderen: er komen steeds meer elektrische voertuigen op de weg. Dat komt mede door maatregelen van het kabinet om elektrisch vervoer te stimuleren teneinde de CO₂-uitstoot te verminderen. Elektrische voertuigen zijn tot en met 2024 geheel vrijgesteld van motorrijtuigenbelasting (MRB) en voor hybride elektrische voertuigen geldt een half tarief. In de toekomst zal de mobiliteit in Nederland mogelijk nog verder veranderen (meer deelgebruik, *Mobility as a Service*⁴ etc.).

Het huidige systeem van autobelastingen bestaat uit een mix van belastingen van bezit en belastingen naar gebruik van fossiele brandstoffen via de accijnsheffing. Mede gelet op de ontwikkelingen in het autopark lijkt op termijn een andere vormgeving van de autobelastingen noodzakelijk. Dit voorkomt dat een steeds kleinere groep belastingplichtigen de inkomsten opbrengt. De eigen belastinginkomsten van provincies bestaan vrijwel volledig uit belastingopbrengsten in de vorm van opcenten op de MRB. Aanpassing van deze autobelasting kan ertoe leiden dat de opbrengsten uit provinciale belastingen structureel verminderen of zelfs volledig wegvallen.

Ook onder een nieuw landelijk belastingstelsel moet iedereen die gebruik maakt van infrastructuur in redelijkheid bijdragen aan de kosten. Ten behoeve van de kabinetsformatie in 2021 worden daarom varianten van Betalen naar Gebruik (BnG) onderzocht. De invoering van het nieuwe stelsel van autobelastingen kan worden betrokken bij de reeds voorgenomen belastingherziening in 2025.

Naast de ontwikkelingen in de autobelastingen is het taakgebied van de provincies de afgelopen decennia fors toegenomen, terwijl opcenten alleen worden betaald door bezitters van niet-elektrische (fossiele) personenauto's. De provinciale belastingdruk is ongelijk verdeeld: niet alle inwoners en bedrijven, die profijt genieten van provinciale voorzieningen en/of invloed hebben op de besluitvorming door hun stem uit te brengen, worden op dit moment betrokken in de provinciale belastingheffing⁵. Ook met het oog hierop is het van belang om alternatieven te onderzoeken voor het huidige belastinggebied. Zo kan tevens de band tussen de inwoners en het provinciebestuur worden versterkt.

De provincies en de fondsbeheerders van het provinciefonds (de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de staatssecretaris van Financiën) hebben afgesproken om een gezamenlijk onderzoek uit te voeren naar bouwstenen voor een toekomstig provinciaal belastinggebied, waarbij geschikte (alternatieve) mogelijkheden voor provinciale belastingen in beeld worden gebracht.

⁴ *Mobility as a service* is een concept waarbij mobiliteit als een dienst wordt aangeboden, in plaats van via vervoermiddelen in eigen bezit.

⁵ Wel dragen inwoners, bedrijven en niet-inwoners indirect bij aan de inkomsten van de provincies: het provinciefonds wordt jaarlijks gevuld uit de rijksbelastingontvangsten.

1.2 Onderzoeksopzet

1.2.1 Doel

Het doel van de werkgroep Herziening provinciaal belastinggebied is om op basis van de meest relevante (wetenschappelijke) inzichten, ook uit andere EU-landen, te komen tot bouwstenen voor een alternatief provinciaal belastinggebied.

1.2.2 Benadering

De werkgroep heeft zich gerealiseerd dat de politieke besluitvorming over BnG nog moet plaatsvinden en dat ook enkele andere ontwikkelingen nog onzeker zijn. Als het nieuwe kabinet zou besluiten dat de huidige basis voor het provinciaal belastinggebied gaat verdwijnen, dan zou dit bovendien pas zijn beslag krijgen na 2025. Tot die tijd blijft het huidige belastinggebied van kracht. De werkgroep heeft daarom – in samenspraak met de stuurgroep – gekozen voor de volgende benadering.

Als eerste stap is het huidige belastinggebied geanalyseerd. Er is gekeken naar de achtergrond, naar het huidig functioneren en naar de adaptiviteit van het stelsel. Als tweede stap heeft de werkgroep de bevindingen uit stap één besproken en een aantal aandachtspunten gesignaleerd binnen het huidige systeem. Bij de derde stap is verondersteld dat de politieke beweging in gang wordt gezet naar een alternatief provinciaal belastinggebied. De werkgroep is nagegaan welke toetsingscriteria en randvoorwaarden daarvoor moeten gelden. Als vierde stap heeft de werkgroep opties in kaart gebracht voor alternatieve provinciale belastingen, en beoordeeld welke opties het best geschikt zijn wanneer zij worden getoetst aan het toetsingskader.

De werkgroep heeft zich beperkt tot algemene belastingen. Bestemmingsheffingen blijven buiten beschouwing.

1.2.3 Onderzoeksvragen

De werkgroep heeft de volgende onderzoeksvragen geformuleerd:

- a. Welke criteria moet het toetsingskader bevatten waaraan potentiële provinciale belastingen worden getoetst?
- b. Wat was destijds de achtergrond bij de invoering van provinciale opcenten?
- c. Wat zijn de sterke punten van het huidige provinciale belastinggebied?
- d. Welke kwetsbaarheden kent het huidige provinciale belastinggebied?
- e. Welke aandachtspunten ziet de werkgroep voor het huidige provinciaal belastinggebied?
- f. Welke kansen liggen er voor een toekomstig provinciaal belastinggebied?
- g. Welke opties voor provinciale belastingen ziet de werkgroep – mede naar aanleiding van bovenstaande analyse?
- h. Welke opties zijn het best geschikt wanneer zij worden getoetst aan het toetsingskader?
- i. Welke aandachtspunten ziet de werkgroep voor een toekomstig provinciaal belastinggebied?
- j. Welke gevolgen hebben deze opties voor andere elementen van de financiële verhoudingen tussen Rijk en provincies (o.a. de inkomstenverevening binnen het provinciefonds)?

1.3 Terugblik

De discussie over de toekomst van het provinciaal belastinggebied wordt al langere tijd gevoerd. Een belangrijke aanleiding daarvoor waren steeds de kabinetsplannen voor een kilometerheffing, ook wel aangeduid als rekeningrijden of Betalen naar Gebruik (BnG). Met de introductie van BnG zou de MRB kunnen komen te vervallen en daarmee ook de grondslag voor de provinciale opcenten.

Ook in het Klimaatakkoord van 28 juni 2019 ⁶ is opgenomen dat enkele varianten van betalen naar gebruik voor infrastructuur onderzocht zullen worden, ten behoeve van de volgende kabinetsformatie. Daarbij is bepaald 'dat het Rijk instaat voor het instandhouden van hetzelfde of een ander qua effect vergelijkbaar eigen belastinggebied. Met dit belastinggebied dient de open huishouding van provincies onverkort intact te blijven.'

De Raad voor het Openbaar Bestuur (voorheen Raad voor de financiële verhoudingen) heeft in het verleden in verschillende adviezen gepleit voor een beter herkenbare provinciale belasting en een andere grondslag voor de provinciale belastingen, mede vanuit de verduurzamingsopgaven. Het meest recente advies om alternatieven voor de MRB te onderzoeken staat in het Briefadvies van 17 april 2020: *Financiële gevolgen MRB-vrijstelling elektrische voertuigen voor provincies*⁷.

1.4 Breder context

1.4.1 Inleiding

Voor de bredere context waarbinnen dit onderzoek heeft plaatsgevonden is het van belang om cijfermatig inzicht te hebben in de verschillende inkomstenbronnen van provincies, en om kennis te nemen van andere ontwikkelingen op het terrein van de financiële verhoudingen tussen Rijk, provincies en gemeenten.

1.4.2 Kwantitatieve gegevens

De uitgaven van provincies worden uit verschillende inkomstenbronnen bekostigd. Onderstaande tabel geeft hiervan een overzicht⁸. De achtergrond van de inrichting van het huidige provinciaal belastinggebied wordt beschreven in § 3.2.

⁶ Tweede Kamer 2018-2019, 32 813, nr. 342

⁷ https://www.raadopenbaarbestuur.nl/binaries/raad-openbaar-bestuur/documenten/publicaties/2020/05/01/opcenten-motorrijtuigenbelasting/Opcenten_MRB_Briefadvies_2020_5.pdf

⁸ Begroting 2021 Provinciefonds. Tweede Kamer 2020-2021, 35 570 C, nr. 2, p. 13-15

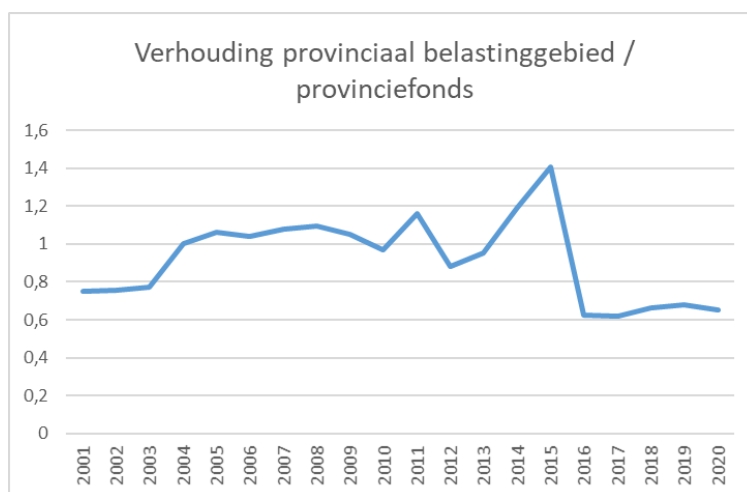
| Inkomsten provincies (bedragen x € 1 mln) | | | | | | |
|--------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| | Rekening 2015 | Rekening 2016 | Rekening 2017 | Rekening 2018 | Begroting 2019 | Begroting 2020 |
| Inkomsten vanuit het Rijk | | | | | | |
| Provinciefonds | 1.115 | 2.494 | 2.570 | 2.454 | 2.408 | 2.480 |
| Specifieke uitkeringen ¹ | 1.945 | 39 | 106 | 42 | 30 | 29 |
| Inkomsten uit eigen bronnen | | | | | | |
| Opcenten MRB ² | 1.567 | 1.557 | 1.566 | 1.617 | 1.644 | 1.631 |
| Heffingen en rechten ² | 30 | 30 | 30 | 30 | 29 | 29 |
| Onttrekkingen reserves ² | 4.278 | 5.101 | 2.656 | 4.034 | 3.261 | 3.263 |
| Overige middelen ³ | 1.475 | 2.542 | 1.173 | 1.417 | 875 | 851 |
| Totaal | 10.410 | 11.763 | 8.101 | 9.594 | 8.247 | 8.283 |

1 Bron rekeningcijfers CBS. Bron begrotingscijfers BZK.

2 Bron CBS Statline

3 Bron CBS Statline met bewerking BZK

In onderstaande grafiek wordt de verhouding weergegeven vanaf 2001 tussen de omvang van het provinciaal belastinggebied en het provinciefonds. De scherpe daling in 2016 werd veroorzaakt door de Brede Doeluitkering Verkeer en Vervoer, die in dat jaar is omgezet van een specifieke uitkering in een decentralisatie-uitkering. Het provinciefonds nam daardoor toe en het provinciaal belastinggebied werd in relatieve zin kleiner.



1.4.3 Herziening financiële verhoudingen

De werkgroep heeft de onderzoeksvragen steeds gezien binnen de bredere context van de financiële verhoudingen tussen Rijk en medeoverheden. Het is belangrijk en noodzakelijk dat overheden samen bezien hoe de onderlinge samenwerking kan worden verbeterd. Dit vraagt om een verdere beschouwing van de taken van medeoverheden, de reikwijdte van wet- en regelgeving, de beleidsvrijheden die medeoverheden op diverse domeinen kennen en welk instrumentarium passend is. Medeoverheden kunnen hun

rol beter oppakken en invullen naarmate zij dit kunnen doen op basis van autonome verantwoordelijkheden en vanuit een onafhankelijke financiële positie.

De aanbevelingen uit dit rapport kunnen ook in deze bredere context beschouwd worden. In 2020 is naast de herziening van het provinciaal belastinggebied tevens een evaluatie uitgevoerd van de normeringssystematiek van het provinciefonds.⁹ Een separaat onderzoek naar de herijking van de verdeelsystematiek van het provinciefonds is nog gaande en zal volgens planning ultimo 2021 afgerond zijn. Zie voor een verdere toelichting op de herziening financiële verhoudingen de verdiepingsbijlage, § B 1.1.

Voorafgaand aan de totstandkoming van dit rapport is in mei 2020 reeds een rapport verschenen met bouwstenen voor herziening van het gemeentelijk belastinggebied. Deze bouwstenen worden nader toegelicht in § B 1.3.

1.4.4

Rol provincies bij grote maatschappelijke opgaven

Maatschappelijke opgaven als de energietransitie en de woningbouwopgave vragen om een overheid die door intensieve samenwerking als één overheid opereert. Opgaven worden steeds complexer en houden zich niet aan de grenzen tussen overheden, taken en regio's. De overheid moet in staat zijn om vanuit de maatschappelijke opgave te werken en daarbij de juiste partijen te betrekken (zowel publiek als privaat) om te komen tot slimme oplossingen. Het is daarom van belang dat medeoverheden en het Rijk samenwerken. De wijze waarop wordt de komende tijd verder uitgewerkt, waarbij de aanbevelingen van de studiegroep Interbestuurlijke en Financiële Verhoudingen¹⁰ zullen worden betrokken.

1.5

Werkwijze

1.5.1

Instellen werkgroep

Om dit onderzoek uit te voeren is een ambtelijke werkgroep ingesteld waarin BZK heeft samengewerkt met het ministerie van Financiën en het Interprovinciaal Overleg (IPO). Tevens is expertise ingebracht door de Raad voor het Openbaar Bestuur (ROB), het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL), het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO), het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Landelijke Vereniging Lokale Belastingen (LVLB). Zie bijlage 7 voor de samenstelling van de werkgroep.

1.5.2

Aanpak

De werkgroep is in de periode juni 2019-maart 2021 tienmaal bijeengekomen, waarbij het secretariaat is gevoerd door BZK.

Een politieke weging van de bouwstenen voor de herziening van het provinciaal belastinggebied heeft nog niet plaatsgevonden. Alle voorbereidingen moeten ertoe leiden dat deze bouwstenen politiek gewogen kunnen worden bij de formatie van het volgende kabinet. Daarom heeft de werkgroep zijn rapport begin 2021 opgeleverd.

⁹ Tweede Kamer 2020-2021, 35570 B, nr. 10

¹⁰ Studiegroep Interbestuurlijke en Financiële Verhoudingen (september 2020): *Als één overheid. Slagvaardig de toekomst tegemoet!*

1.5.3 *Stuurgroep en bestuurlijke kopgroep*

De werkgroep Herziening provinciaal belastinggebied en de werkgroep Herziening provinciefonds werden aangestuurd door één stuurgroep. Zo kon de samenhang tussen deze twee trajecten goed worden bewaakt.

De stuurgroep kende naast het IPO geen zittende bestuurders, maar wel oud-bestuurders als leden. BZK leverde de voorzitter en tevens is een externe deskundige aangetrokken.

Om ook zittende bestuurders uit verschillende provincies te betrekken bij beide werkgroepen is eveneens een bestuurlijke kopgroep ingericht. De kopgroep heeft meegekeken vanuit bestuurlijk oogpunt, met primaire focus op de herziening van het provinciefonds. De inbreng uit de bestuurlijke kopgroep is steeds door een ambtelijk vertegenwoordiger van IPO in de stuurgroep ingebracht. Ook hebben een aantal gezamenlijke besprekingen plaatsgevonden van bestuurlijke kopgroep en stuurgroep. Zie bijlage 7 voor de samenstelling van de bestuurlijke kopgroep en de stuurgroep.

1.6 **Randvoorwaarden en uitgangspunten**

De werkgroep heeft de volgende randvoorwaarden en uitgangspunten gehanteerd:

- Het provinciaal belastinggebied moet een solide basis hebben en behouden.
- Provincies moeten altijd één of meer algemene belastingen ter beschikking hebben en niet alleen bestemmingsheffingen, omdat zij een open huishouding hebben. Zij voeren niet alleen opgelegde taken uit maar zijn vrij om zelf maatschappelijke problemen aan te pakken.
- Op grond van de Provinciewet (artikel 221) mag het bedrag van een provinciale belasting niet afhankelijk worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.¹¹
- De werkgroep zal een toetsingskader ontwikkelen om daarmee de geschiktheid (waaronder de uitvoerbaarheid, de perceptiekosten, de toekomstbestendigheid en de herverdeeffecten tussen provincies) van de verschillende bouwstenen zo objectief mogelijk te beoordelen.
- De werkgroepleden krijgen en nemen voldoende ruimte om zonder bestuurlijke ruggenspraak over de volle breedte bouwstenen in beeld te kunnen brengen voor een toekomstig provinciaal belastinggebied.
- De voorstellen hoeven niet in detail te zijn uitgewerkt. De formele uitvoeringstoets, wetgevingsconsequenties etc. kunnen na een politiek besluit worden uitgewerkt.

1.7 **Leeswijzer**

Dit rapport kan op verschillende manieren gelezen worden. Een en ander is afhankelijk van de invalshoek waarmee wordt gekeken naar de aanleiding voor het onderzoek en naar de analyse van het huidige belastinggebied. De invalshoeken kunnen zijn (ook combinaties zijn mogelijk):

¹¹ De achtergrond van artikel 221, tweede lid, Provinciewet is dat het bedrijven van inkomenspolitiek is voorbehouden aan het Rijk. Uit de Memorie van Toelichting (Tweede Kamer 1995-1996, 24 771 nr. 3) blijkt dat uitsluitend de wetgever in formele zin (provinciale) belastingen afhankelijk kan stellen van inkomen, winst of vermogen. Daaraan staat artikel 221, tweede lid, niet in de weg, omdat de clausule "met dien verstande dat het bedrag van een provinciale belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen" ziet op door de provincie vast te stellen belastingen, maar niet op door het Rijk vast te stellen provinciale belastingen.

- Alleen een vervanging vinden voor opcenten MRB;
- Het provinciaal belastinggebied onafhankelijk maken van het beleid van andere overheden;
- Een bredere belastinggrondslag vinden dan alleen voertuigen;
- Vergroten van de democratische legitimatie;
- Kiezen voor een unieke eigen belastinggrondslag die niet door andere overheden wordt gebruikt.

De hoofdstukken in het rapport zijn geordend aan de hand van de onderzoeksvragen uit § 1.2.3.

In hoofdstuk 2 wordt het toetsingskader beschreven waaraan potentiële provinciale belastingen worden getoetst.

Hoofdstuk 3 geeft een analyse van het huidige provinciaal belastinggebied. De huidige opcenten op de MRB worden als referentie gebruikt bij de beoordeling van potentiële nieuwe belastingen.

In hoofdstuk 4 zijn de geschikte opties voor provinciale belastingen opgenomen. De toetsing aan het toetsingskader wordt gepresenteerd in tabelvorm, in § 4.5. Hoe deze opties het best kunnen worden toegepast is afhankelijk van de gekozen invalshoek, zoals hierboven beschreven. § 4.6 gaat hier nader op in. § 4.7 beschrijft de voor- en nadelen van een belastinggebied dat bestaat uit één enkele belasting, versus een mix van belastingen.

Hoofdstuk 5 gaat in op de invoeringsaspecten van nieuwe provinciale belastingen: onder meer de organisatorische keuzes die gemaakt moeten worden, de werking van kwijtscheldingsbepalingen en de mogelijkheden voor verevening van inkomsten in het provinciefonds.

Hoofdstuk 6 bevat aanbevelingen voor vervolgonderzoek.

De bijlagen gaan dieper in op verschillende onderwerpen die in de hoofdtekst maar beperkt aandacht konden krijgen.

Bijlage 1 beschrijft de samenhang met de herziening van de financiële verhoudingen.

Bijlage 2 bevat een totaaloverzicht van alle voorstellen die recentelijk zijn gedaan op het terrein van de lokale belastingen: zowel bij provincies als bij gemeenten en waterschappen.

Bijlage 3 gaat in op de mate van beleidsvrijheid in provinciale taken.

Bijlage 4 bevat de opties voor provinciale belastingen die de werkgroep als niet-geschikt heeft beoordeeld.

Bijlage 5 bevat een uitgebreide berekening van de inkomenseffecten die de invoering van nieuwe provinciale belastingen zullen hebben.

Als bijlage 6 is het volledige advies van de LVLB opgenomen inzake de uitvoering van de heffing van de potentiële belastingen.

2 Toetsingskader

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op onderzoeksvraag a: *Welke criteria moet het toetsingskader bevatten waaraan potentiële provinciale belastingen worden getoetst?*

Bij de beantwoording van deze vraag heeft de werkgroep kunnen steunen op de beschrijving en toepassing van toetsingscriteria in eerdere rapporten. Het rapport *Staalkaart provinciale belastingen*¹² geeft hiervan een handzame samenvatting, die in dit hoofdstuk (licht bewerkt en aangevuld) is overgenomen. De werkgroep merkt ter toelichting het volgende op:

- De toetsingscriteria zijn zo geformuleerd dat zij kunnen dienen ter toetsing van de afzonderlijke belastingen die door de werkgroep worden onderzocht. Daarnaast is nog een paragraaf met toetsingscriteria opgenomen voor het belastinggebied als geheel. Deze criteria kunnen pas worden toegepast als er een voorstel ligt voor een nieuwe provinciale belastingmix.
- De eerste vier criteria van het toetsingskader in § 2.2 wegen - in de ogen van de werkgroep - zwaarder dan de overige criteria. Potentiële nieuwe belastingen moeten noodzakelijkerwijs aan deze vier criteria voldoen.

2.2 Toetsingscriteria voor afzonderlijke nieuwe belastingen

Noodzakelijke voorwaarden

a. Toekomstbestendigheid

De grondslag voor potentiële nieuwe provinciale belastingen moet toekomstbestendig zijn en zo ongevoelig mogelijk voor grondslagerosie door wijzigingen van rijksbeleid. In de basis moet een nieuwe belasting zodanig zijn vormgegeven dat deze voor een langere periode door provincies geheven kan worden. Ook is voldoende flexibiliteit van belang, zodat de belasting indien nodig kan worden aangepast aan technologische c.q. maatschappelijke ontwikkelingen.

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

Een algemene belasting die door een brede groep belastingplichtigen wordt betaald, kan op een breder draagvlak rekenen en is bovendien rechtvaardiger dan een belasting die door slechts een deel van de belastingplichtigen wordt betaald. Voor een goede aansluiting tussen betalen en bepalen is een brede groep van belastingplichtigen nodig die tevens kiesgerechtigd zijn.

c. Opbrengstcapaciteit

Provincies dekken een aanzienlijk deel van hun lasten uit de belastingopbrengst. Elke afzonderlijke belasting moet daarom (na aftrek van de heffingskosten) voldoende opbrengstcapaciteit hebben.

¹² APE (2008): *Staalkaart provinciale belastingen*, hoofdstuk 5

d. Stabiliteit

De opbrengst moet zo ongevoelig mogelijk zijn voor conjunctuur- of andere schommelingen. Tevens moeten provincies invloed kunnen uitoefenen op de hoogte van de opbrengst. Een stabiel opbrengstenpatroon voorkomt met name dat er bij een tegenvallende gang van zaken in de economie door provincies extra moet worden bezuinigd of dat tarieven moeten worden verhoogd.

Overige voorwaarden

e. Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten

Nieuwe belastingen moeten in de praktijk goed uitvoerbaar zijn voor het ambtelijk apparaat. Zij moeten niet gemakkelijk te ontduiken zijn of simpel op legale wijze te ontlopen. Verder moet het technisch mogelijk zijn om kwijtschelding te verlenen.

De perceptiekosten – de kosten van inning, heffing en controle – kunnen oplopen als bijvoorbeeld de belastingplichtigen moeilijk te achterhalen zijn, als er een complex registratiesysteem nodig is of als uitgebreide controles onmisbaar zijn. Ook het opnemen van uitzonderingsbepalingen, vrijstellingen of de toepassing van verschillende tarieven kan de perceptiekosten vergroten.

In eerdere rapporten werd 5 à 10% van de bruto-opbrengst gezien als aanvaardbare perceptiekosten van een nieuw in te voeren belasting.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De herkenbaarheid en begrijpelijkheid van de heffing voor burgers is vanuit democratische legitimiteit van belang, omdat dit bijdraagt aan het maken van een goede afweging tussen de hoogte van de heffingen en het voorzieningenniveau. Tevens bevordert herkenbaarheid de betrokkenheid van de belastingplichtigen en de maatschappelijke aanvaarding.

Als een heffing verknoot is met een andere belasting is de herkenbaarheid minder groot dan wanneer men een afzonderlijke aanslag in de brievenbus vindt. Dit geldt met name als een decentrale heffing wordt gekoppeld aan een rijkshheffing (zoals bij provinciale opcenten op de rijks-MRB). De herkenbaarheid vermindert eveneens wanneer een belasting dezelfde grondslag krijgt als een al bestaande belasting (stapeling van belastingen).

Een belasting die aansluit bij het takenpakket, profijt van voorzieningen of grondgebied van de provincie heeft een positieve invloed op de herkenbaarheid en het draagvlak (maatschappelijke acceptatie) van de belasting.

g. Redelijke verdeling van de belastingcapaciteit over de provincies

Een provincie met een grote belastingcapaciteit kan een lager tarief hantieren om een bepaalde opbrengst te genereren dan een provincie met een kleine belastingcapaciteit. Bij voorkeur is de belastingcapaciteit redelijk over de provincies verdeeld. In het provinciefonds kunnen de verschillen in belastingcapaciteit (tot op zekere hoogte) weer worden verevend.

h. Mate van economische verstoring

Een belasting kan leiden tot economische verstoring wanneer de koopkracht van huishoudens onevenredig wordt aangetast of de werkgelegenheid bij bedrijven vermindert. Ook kunnen te grote tariefverschillen leiden tot belastingvlucht. De mate waarin provinciale heffingen een economische

verstoring opleveren wordt reeds wettelijk begrensd. Op basis van de Provinciewet (artikel 221) mag het bedrag van een provinciale belasting niet afhankelijk worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen, omdat het voeren van inkomenspolitiek aan het Rijk is voorbehouden.

2.3 Toetsingscriteria voor provinciale belastinggebied als geheel

a. Toekomstbestendigheid

Zowel individuele heffingen als het belastinggebied als geheel moeten toekomstbestendig zijn. In de basis moet het belastinggebied een lange periode zonder majeure tussentijdse wetswijzigingen kunnen functioneren.

b. Eenvoud

Een sterk punt van het huidige belastinggebied is de eenvoudige vormgeving, hetgeen de uitvoerbaarheid ten goede komt. Daarom is eenvoud voor een nieuw belastinggebied ook een belangrijk toetsingscriterium.

c. Aanvaardbare verdeling van belastingdruk en inkomenseffecten

De wijzigingsvoorstellen voor individuele provinciale heffingen moeten, in onderling verband gezien, leiden tot een aanvaardbare belastingdrukverdeling over ingezetenen, bedrijven en instellingen. De inkomenseffecten die het gevolg zijn van het geheel van de wijzigingsvoorstellen worden daartoe ook in beeld gebracht.

d. Geen wijzigingen in ontwikkeling macro-lastendruk

Uitgangspunt voor dit onderzoek is dat de ontwikkeling van de collectieve lasten bij de wijziging van het provinciaal belastinggebied niet wijzigt (het basispad blijft hetzelfde). Bij een uitbreiding van het belastinggebied kan worden overwogen om een eventuele stijging van de collectieve lasten te compenseren, bijvoorbeeld via de inkomstenbelasting.

e. Herverdeeleffecten tussen provincies

Enige herverdeeleffecten tussen provincies zijn waarschijnlijk onvermijdelijk. Hierbij is het van belang onderscheid te maken tussen enerzijds het effect van een nieuwe belastinggrondslag op het verwerven van eigen inkomsten, en anderzijds de wijze waarop dit effect kan worden ondervangen door de inkomstenverevening in het provinciefonds. Bij grote effecten zijn wellicht aanvullende maatregelen nodig.

3 Analyse huidig provinciaal belastinggebied

3.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op onderzoeksvragen b t/m e:

- b. Wat was destijds de achtergrond bij de invoering van provinciale opcenten?
- c. Wat zijn de sterke punten van het huidige provinciale belastinggebied?
- d. Welke kwetsbaarheden kent het huidige provinciale belastinggebied?
- e. Welke aandachtspunten ziet de werkgroep voor het huidige provinciaal belastinggebied?
- f. Welke kansen liggen er voor een toekomstig provinciaal belastinggebied?

Het in hoofdstuk 2 uitgewerkte toetsingskader kan ook worden toegepast op het huidige belastinggebied van de provincies. Zo kunnen sterke punten maar ook kwetsbaarheden in beeld worden gebracht. De uitdaging is om bij het formuleren van alternatieven de reeds aanwezige sterke punten zo mogelijk te behouden.

De sterke punten zijn uitwerkt in § 3.3 en de kwetsbaarheden in § 3.4 (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5). De werkgroep benoemt een aantal aandachtspunten bij het huidige belastinggebied in § 3.5. Het hoofdstuk sluit in § 3.5 af met een aantal kansen die de werkgroep ziet voor het toekomstig belastinggebied.

3.2 Achtergrond inrichting huidig provinciaal belastinggebied

3.2.1 Juridisch kader

De provinciale heffingen zijn geregeld in formele wetten. Naast de Provinciewet zijn dit de Wet milieubeheer, de Waterwet en de Ontgrondingenwet. Wordt door provinciale staten besloten tot het invoeren van een in deze wetten genoemde heffing, dan dienen zij een provinciale belastingverordening vast te stellen waarin wordt vastgelegd – kortgezegd – wie belastingplichtig is voor welk belastingbedrag en voor welke belastbare feiten. Behoudens specifieke voorschriften per heffing die de formele wet kan stellen, staat het een provincie vrij hierin eigen keuzes te maken. Met andere woorden: hoe uitgebreider de wettelijke regeling van een heffing in de Provinciewet, hoe minder beleidsvrijheid er is voor een individuele provincie om eigen keuzes te maken. Dit geldt bijvoorbeeld voor de regeling van de provinciale opcenten op de motorrijtuigenbelasting in de Provinciewet. Voor een individuele provincie biedt deze wet slechts beleidsvrijheid ten aanzien van de hoogte van de tarieven. Overigens is ook deze beleidsvrijheid beperkt, doordat het Rijk vaststelt hoeveel opcenten een provincie maximaal mag heffen. De overige voor de heffing noodzakelijke elementen in de provinciale belastingverordening volgen direct uit de wettelijke regeling in de Provinciewet.

Momenteel hebben de provincies de mogelijkheid om de volgende heffingen in te voeren:

- de opcenten op de motorrijtuigenbelasting (MRB);
- de precariobelasting;

- de rechten;
- de grondwaterbeschermingsheffing;
- de grondwaterheffing;
- de nazorgheffing gesloten stortplaatsen;
- de ontgrondingenheffing.

Een uitgebreid fiscaal-juridisch overzicht is in opdracht van de werkgroep opgesteld door het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL)¹³. De tekst van deze paragraaf is grotendeels ontleend aan deze publicatie.

Voor de provincies samen is de totale begrote opbrengst van de opcenten op de MRB € 1.660 miljoen en van de andere genoemde heffingen gezamenlijk € 30 miljoen. De opcenten MRB zorgen daarmee nagenoeg volledig (98,2%) voor de inkomsten uit het eigen belastinggebied. Er is niet nader onderzocht of de overige heffingen nog een functie hebben en eventueel verbeterd danwel afgeschaft zouden kunnen worden. Deze vraag is opgenomen als aanbeveling voor vervolgonderzoek in hoofdstuk 6.

3.2.2

Vormgeving opcenten op de MRB

Op grond van artikel 222 Provinciewet kunnen provincies opcenten heffen op de hoofdsom van de motorrijtuigenbelasting die door het Rijk wordt geheven. Houders van vrachtauto's, bussen en bestelauto's zijn wel belastingplichtig voor de (rijks)motorrijtuigenbelasting maar niet belastingplichtig voor de provinciale opcenten op diezelfde motorrijtuigenbelasting. Provinciale opcenten worden namelijk geheven van in de provincie wonende of gevestigde houders van personenauto's en motorrijwielen en van degenen op wiens naam een kenteken is gesteld.

De belastingplichtige is de natuurlijk persoon of rechtspersoon die aan het begin van een tijdvak een motorrijtuig houdt. In het geval van een leaseauto is omtrent het houderschap bepalend wat betrokken partijen zijn overeengekomen. In principe is de leasemaatschappij de houder, omdat het voertuig op zijn naam staat ingeschreven in het kentekenregister. Echter bestaat voor leasemaatschappij (lessor) en lessee de mogelijkheid om gezamenlijk aan de inspecteur te verzoeken om degene aan wie het motorrijtuig feitelijk ter beschikking is gesteld als houder aan te merken. In dat geval is het dus niet de leasemaatschappij, maar de lessee die (opcenten op de) motorrijtuigenbelasting betaalt.

Het tarief van de opcenten is voor alle motorrijtuigen gelijk. Het is provincies niet toegestaan om eigen tariefdifferentiatierelingen in te voeren. Doordat het tarief van de opcenten feitelijk een percentage van de motorrijtuigenbelasting is, en deze wel verschillende tarieven kent, worden toch verschillende bedragen geheven van verschillende motorrijtuigen. Zo kan de milieuvriendelijkheid van een motorrijtuig bepalend zijn voor hoeveel opcenten er moeten worden betaald. Voor plug-in hybride elektrische voertuigen (PHEV's) geldt tot en met 2024 bijvoorbeeld een korting van 50% in de motorrijtuigenbelasting, en voor volledig elektrische auto's geldt een volledige vrijstelling.

¹³ Schep, A.W. (2020). *Fiscaal-juridisch overzicht provinciaal belastinggebied*. <http://hdl.handle.net/1765/134870>

De provinciale opcenten worden berekend na toepassing van de bijzondere tarieven. Dat houdt in dat wie geen motorrijtuigenbelasting verschuldigd is voor een elektrische auto, ook geen opcenten verschuldigd is. Het maximaal door de wetgever toegestane provinciale opcenten bedraagt voor 2020 ten hoogste 115,00. Geen van de provincies hanteert in 2020 dit maximumtarief. De gehanteerde tarieven liggen in 2020 tussen 67,9 (Noord-Holland) en 92,0 (Drenthe).

Omdat provincies niet het maximale tarief hanteren wordt een deel van de potentiële belastingcapaciteit voor de opcenten op de MRB niet benut. Indien alle provincies het maximale tarief voor 2020 zouden hanteren zou de opbrengst € 2,28 miljard bedragen.

3.2.3

Historie provinciaal belastinggebied

Het provinciale belastinggebied is voor de laatste keer majeur aangepast in de jaren '90. De overweging van het kabinet Lubbers-III daarbij was: "De provincies krijgen door een groter eigen belastinggebied de mogelijkheid een betere afweging te maken tussen het gebruik van bevoegdheden en de offers die de burgers daarvoor gevraagd moeten worden. Een dergelijke afwegingsmogelijkheid betreft de bevolking bovendien meer bij de besluitvorming op het provinciale niveau en kan bijdragen tot een goede allocatie van middelen per provincie." ¹⁴

Er werd voor gekozen om provincies uitsluitend de mogelijkheid te bieden om opcenten op de MRB te heffen. Deze keuze vloeit voort uit het advies van de commissie-Christiaanse¹⁵. Deze commissie heeft ten behoeve van de verruiming van het provinciale belastinggebied begin jaren '80 onderzoek gedaan naar verschillende belastingbronnen. Hierbij was het eerste uitgangspunt om een eigen provinciaal belastingobject te vinden, dat goed aansluit bij de provinciale taken. De commissie concludeerde echter dat zij geen geschikte eigen belastingbron van voldoende capaciteit kon aanwijzen die hieraan voldoet. Daarom werd als alternatief gedacht aan opcenten op belastingen van andere overheden, die duidelijk raakvlakken vertonen met het provinciale takenpakket. De commissie beoordeelde destijds de MRB als een geschikte belasting om opcenten op te heffen vanwege het criterium van eenvoud: de heffing en invordering werd (en wordt) uitgevoerd door de Belastingdienst. Bovendien sloot het object van de belasting, het motorrijtuig, goed aan bij de (destijds) voornaamste taak van de provincies, het wegenbeheer. Overige voordelen van de opcenten zijn de bereikbaarheid van een groot deel van de bevolking, de relatief lage conjunctuurgevoeligheid, en de maatschappelijke acceptatie. Het risico van belastingontwijking door inwoners werd als klein ingeschat, met uitzondering van de groep "fleetowners". Bij het verhuren van grote aantallen auto's kan het voordelig zijn, de auto's steeds in de goedkoopste provincie te registreren.

Als alternatief voor opcenten op de MRB zijn door de commissie-Christiaanse tevens vormen van provinciale onroerendgoedbelasting onderzocht. In de jaren '80 zag de commissie hierbij echter de volgende praktische problemen:

¹⁴ Memorie van Toelichting 'Bepalingen tot de verruiming van het provinciale belastinggebied', vergaderjaar Tweede Kamer 1985-1986, 19 515 nr.3

¹⁵ Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten (juni 1983): *Rapport*, Staatsuitgeverij

- per gemeente bestond een verschillende heffingsgrondslag, doordat de taxatiewijze van de waarde in het economische verkeer nog niet was gestandaardiseerd. Dit zou onvermijdelijk leiden tot een ongelijke provinciale belastingdruk binnen één provincie.
- het vrijstellingsbeleid verschilde per gemeente, wat eveneens een ongelijke belastingdruk binnen één provincie tot gevolg zou hebben;
- het Rijk zou bij effectuering niet in dezelfde belasting kunnen terugtreden. Dit is bij de motorrijtuigenbelasting wel het geval.

Van belang is te beseffen dat in de jaren '90 de uniformering van de heffingsgrondslag voor de OZB, de WOZ-waarde, alsnog heeft plaatsgevonden. Daarmee zijn de door commissie-Christiaanse gesignaleerde problemen bij de invoering van een provinciale OZB weggenomen.

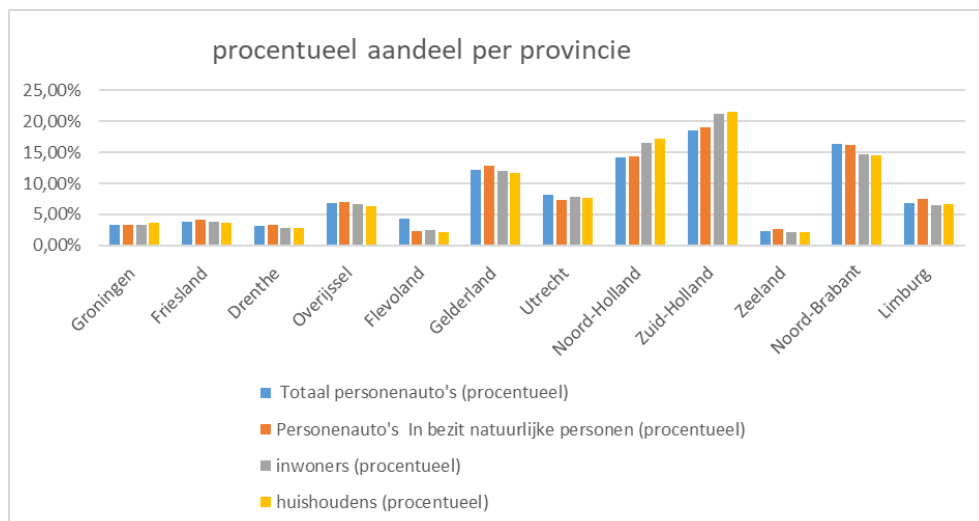
Buiten de jaarlijkse aanpassing van het maximumtarief voor de opcenten is het provinciaal belastinggebied sinds de jaren '80 in de basis niet meer gewijzigd. Wel hebben wijzigingen in de MRB - zoals de vrijstelling voor elektrische auto's die in 2017 van kracht werd en nadien is verlengd tot en met 2024 - hun doorwerking gehad op het provinciaal belastinggebied.

3.3 Sterke punten huidig provinciaal belastinggebied

3.3.1 Opbrengstcapaciteit

De opbrengstcapaciteit van de huidige provinciale opcenten op de MRB is **uitstekend**. Tegen de huidige tarieven hebben de provincies momenteel een gezamenlijke opbrengst van € 1,6 miljard. De potentiële opbrengst is nog circa 50% hoger: als alle provincies het maximaal toegestane aantal opcenten zouden heffen bedraagt de opbrengst € 2,4 miljard.

3.3.2 Verdeling belastingcapaciteit over de provincies



De verdeling van de belastingcapaciteit (aantallen personenauto's en motoren) over de provincies is gelijkmatig als hij overeenkomt met de verdeling van de inwoners over de provincies. In bovenstaande grafiek is te zien dat dit in de meeste provincies **goed** het geval is. Voornamelijk in Noord-

en Zuid-Holland blijft het aantal personenauto's achter bij het aantal inwoners en huishoudens, terwijl dit in Flevoland en Noord-Brabant andersom is. Dat heeft vooral te maken met het verschil in autobezit tussen stedelijke gebieden en het platteland, en met de ongelijke spreiding over het land van grote leasemaatschappijen.

3.3.3 *Weinig economische verstoring*

Als wordt aangenomen dat economische verstoring voornamelijk optreedt als gevolg van (onevenredige) lastendruk bij het bedrijfsleven, dan scoort het huidige provinciaal belastinggebied **goed**. Houders van vrachtauto's, bussen en bestelauto's zijn namelijk geen provinciale opcenten verschuldigd.

Op dit moment werkt wel economisch verstorend dat (lease)bedrijven - als gevolg van de onderlinge verschillen in opcententarieven tussen provincies - hun administratieve vestigingsplaats wijzigen om zo van het laagste tarief te profiteren, terwijl hier geen lager voorzieningenniveau tegenover staat. In § 4.3.3 onder h wordt hiervoor een mogelijke oplossing gepresenteerd.

3.3.4 *Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten*

De praktische uitvoerbaarheid van het huidige provinciaal belastinggebied is uitstekend vanwege de eenvoudige vormgeving, en omdat gebruik wordt gemaakt van het inningssysteem van de Belastingdienst. De perceptiekosten zijn laag.

Een kwetsbaarheid van de huidige inning van provinciale opcenten is dat er een berekeningsmethode nodig is om de opbrengsten te verdelen naar provincies. Deze verdeling kan niet direct worden afgeleid uit het inningssysteem (geen één-op-één benadering).

Samengenomen leidt dit tot de score **goed**.

3.4 **Kwetsbaarheden huidig provinciaal belastinggebied**

3.4.1 *Toekomstbestendigheid*

De toekomstbestendigheid van het huidige provinciaal belastinggebied is sterk afhankelijk van de politieke besluitvorming over BnG. Een score kan daarom **nog niet** worden **bepaald**. Mocht bij de volgende kabinetsformatie worden besloten tot invoering van BnG, dan zou de MRB (geheel of gedeeltelijk) kunnen komen te vervallen en daarmee ook de grondslag voor de provinciale opcenten. Op dit moment is er sprake van een versmalling van de grondslag voor de opcenten, als gevolg van de vrijstelling van de MRB voor elektrische voertuigen. Tot en met 2024 zijn volledig elektrische voertuigen geheel vrijgesteld van de heffing van opcenten, terwijl voor hybride elektrische voertuigen een half tarief geldt. In de toekomst zal de mobiliteit in Nederland mogelijk nog verder veranderen (meer deelgebruik, *Mobility as a Service*¹⁶ etc.). Als het aantal motorrijtuigen daardoor zou afnemen is het huidige belastinggebied ook voor die ontwikkelingen kwetsbaar.

3.4.2 *Herkenbaarheid en begrijpelijkheid*

De herkenbaarheid en begrijpelijkheid van de provinciale opcenten is **matig** omdat veel betalers van MRB zich niet realiseren dat een deel van het

¹⁶ *Mobility as a service* is een concept waarbij mobiliteit als een dienst wordt aangeboden, in plaats van via vervoermiddelen in eigen bezit.

periodiek te betalen bedrag bestaat uit provinciale belasting. Ook de koppeling tussen betalen (van belasting), bepalen (via de provinciale statenverkiezingen) en genieten (van voorzieningen) is voor veel kiezers niet herkenbaar.

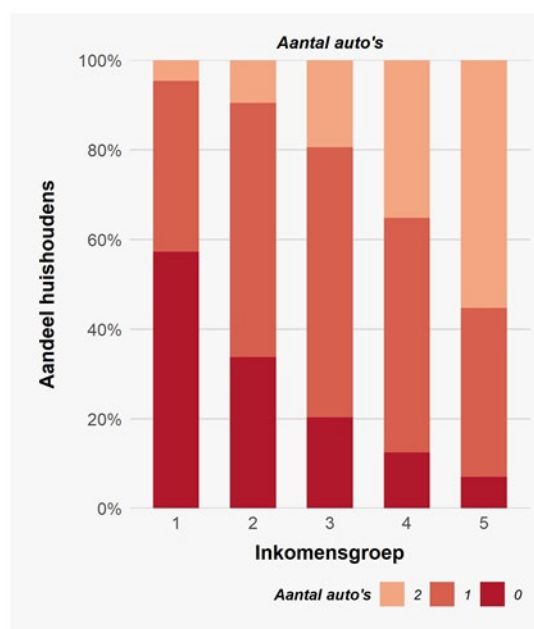
De koppeling van provinciale opcenten aan een autobelasting zoals de MRB stamt uit de tijd dat de taken van provincies voornamelijk betrekking hadden op verkeer en vervoer. Het takenpakket van de provincies is sindsdien sterk verbreed waardoor de begrijpelijkheid van de provinciale opcenten verslechterd is.

3.4.3 *Stabiliteit (op lange termijn)*

Op korte termijn is de stabiliteit van de belastingopbrengsten nog **voldoende**: ondanks de (gedeeltelijke) vrijstellingen voor EVs (en PHEVs) zorgt de groei van het aantal voertuigen op fossiele brandstoffen en het (toenemend) gewicht van deze voertuigen ervoor dat de totale jaarlijkse opbrengsten uit opcenten in de periode van 2021-2024 in absolute zin niet substantieel zullen verslechteren ten opzichte van 2020. Op lange termijn wordt de stabiliteit van de belastingopbrengsten **matig** (zie ook de toekomstbestendigheid in § 3.4.1).

3.4.4 *Beperkte grondslag / afwenteling*

Opcenten worden op dit moment betaald door bezitters van niet-elektrische (fossiele) personenauto's en motoren terwijl de groep van inwoners, bedrijven en niet-inwoners die profijt heeft van provinciale voorzieningen veel groter is. De provinciale belastingdruk is dus ongelijk verdeeld. Er is sprake van afwenteling, het zwaarder belasten van bepaalde groepen belastingplichtigen, waarvan andere groepen profiteren. De afwenteling vindt plaats van huishoudens zonder auto's naar huishoudens met auto's, waarbij de belastingdruk toeneemt al naar gelang het aantal auto's dat een huishouden bezit (zie ook onderstaand staatje: donkerrood is de groep niet-betalers).¹⁷ Dit leidt tot de score **voldoende**.



¹⁷ Bron: ODIN 2018 (CBS), bewerking Ministerie van SZW

3.5 Aandachtspunten huidig provinciaal belastinggebied

De werkgroep heeft de bevindingen uit de voorgaande paragrafen besproken en een aantal aandachtspunten voor het huidige belastinggebied gesignaleerd (conform de in § 1.2.2 reeds beschreven benadering). Door deze punten aandacht te geven kan de adaptiviteit van het huidige stelsel worden verbeterd.

Allereerst is een oplossing nodig voor de huidige situatie waarin provincies voor volledig elektrische voertuigen geen opcenten, en voor hybride voertuigen minder opcenten ontvangen. Dit vloeit voort uit het kabinetsbesluit van Rutte-III om elektrische voertuigen tot en met 2024 vrij te stellen van MRB, teneinde de CO₂-uitstoot van het autoverkeer te verminderen. Dit onderwerp wordt reeds besproken tussen Rijk en provincies aan de bestuurlijke tafel, op basis van een advies van de ROB d.d. 1 mei 2020¹⁸. De werkgroep laat het in dit rapport verder buiten beschouwing.

Als tweede aandachtspunt ziet de werkgroep het risico op een exogene verstooring van de provinciale begrotingen als gevolg van wijzigingen in de administratieve vestigingsplaats van grote leasemaatschappijen. Door zo'n verhuizing kan plotseling een groot bedrag aan provinciale belastingopbrengsten verschuiven van de ene naar de andere provincie. Bovendien ontbreekt hier de band tussen bepalen en betalen, omdat leasemaatschappijen geen stemrecht hebben. Een nieuwe verdeelwijze voor de provinciale opcenten betaald door leasemaatschappijen (met in totaal 550.000 voertuigen) kan hiervoor een oplossing bieden.

In drie provincies ligt het aandeel leaseauto's dat staat geregistreerd bij de leasemaatschappij aanmerkelijk hoger dan het landelijke gemiddelde van 6% (Flevoland 34%, Utrecht 17%, Noord-Holland 11%). De impact van zo'n administratieve verhuizing is dan groot. In § 4.3.3 schetst de werkgroep reeds de contouren van een mogelijke oplossing.

Om goed te kunnen oordelen over deze aandachtspunten is een nadere uitwerking nodig. Dat valt buiten het bestek van dit rapport en daarom heeft de werkgroep aanbevelingen voor vervolgonderzoek gedaan in hoofdstuk 6.

3.6 Kansen voor toekomstig provinciaal belastinggebied

3.6.1 *Vergroten democratische legitimatie*

Uit lokaal kiezersonderzoek blijkt dat er in Nederland meer interesse bestaat voor de nationale dan voor de lokale politiek; men gaat vaker stemmen bij nationale dan bij lokale verkiezingen.¹⁹ Hoewel het lokale kiezersonderzoek volledig is gericht op gemeentelijke verkiezingen en er geen soortgelijk onderzoek wordt gedaan naar provinciale verkiezingen, zijn de opkomstpercentages een indicatie dat bovenstaande bevinding ook op provincies van toepassing is. Door landelijke politici en door de media worden provinciale verkiezingen vaak gebracht als (getrapte) verkiezingen voor de Eerste Kamer, waarmee geen recht wordt gedaan aan het feit dat er primair twaalf Provinciale Staten worden gekozen.

¹⁸ <https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2020/05/01/opcenten-motorrijtuigenbelasting>

¹⁹ SKON (2018): *Democratie dichterbij: Lokaal Kiezersonderzoek 2018*, hoofdstuk 4

Veel inwoners zijn slecht geïnformeerd over het precieze takenpakket van de provincie, evenals over de samenstelling van het provinciebestuur en over de hoogte van de provinciale belastingen die zij – indien ze een auto bezitten – afdragen in de vorm van opcenten op de MRB. Het besef dat elke kiesgerechtigde inwoner via het democratische proces invloed kan uitoefenen op het beleid, het voorzieningenniveau en de belastingdruk is op provinciaal niveau minder sterk aanwezig dan op nationaal en gemeentelijk niveau.

De ROB wijst in verband hiermee op het feit ' dat de belasting van de provincies nagenoeg onzichtbaar is - in tegenstelling tot bijvoorbeeld de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen (OZB), die via een aanslag worden geheven en daardoor veel irritatie en weerstand oproepen. De provincies liften als het ware mee op de rug van de rijksoverheid, wanneer zij automobilisten belasten wegens het bezit van een auto. Anders dan in de gemeenteraad, waar het tarief van de OZB de gemoederen soms danig weet te verhitten, mag het aantal opcenten op de MRB zich bij provinciebestuurders en in de Provinciale Staten op veel minder belangstelling verheugen. Waar de stijging van de gemeentelijke heffingen tot in de Tweede Kamer tot beroering leidt, krijgt de hoogte van de opcenten op de MRB tot nu toe nauwelijks aandacht in de landelijke politieke discussie. ' ²⁰

Als het wenselijk wordt geacht om kiesgerechtigde inwoners beter te betrekken bij de afweging tussen bepalen en betalen op provinciaal niveau dan kan het invoeren van een nieuwe, duidelijk zichtbare belasting een goed aangrijpingspunt zijn. Hoe zichtbaarder de belasting, hoe meer belastingplichtigen worden geprikkeld om te gaan stemmen en een bewuste afweging te maken tussen het niveau van voorzieningen en het niveau van belastingen. Ook zullen zij een betere publieke verantwoording van middelen gaan verlangen. Allers (2010) wijst erop dat het aanslagbedrag dan wel hoog genoeg moet zijn om de aandacht van de kiezer vast te houden. ²¹

Als een nieuwe provinciale belasting naast een goede zichtbaarheid ook een brede grondslag krijgt (zodat niet alleen autobezitters maar een brede groep inwoners, bedrijven en/of niet-inwoners belasting gaat betalen) kan hiermee de democratische legitimatie verder worden versterkt. Er worden dan meer kiesgerechtigde inwoners betrokken bij de provinciale democratie.

3.6.2 *Mogelijkheid tot verruiming provinciaal belastinggebied*

Het is van belang dat de taken van medeoverheden, de reikwijdte van wet- en regelgeving, de beleidsvrijheden die medeoverheden op diverse domeinen kennen en het daarbij behorende instrumentarium passend zijn. De herziening van het provinciaal belastinggebied zou een natuurlijk moment kunnen zijn om deze balans te verbeteren.

De werkgroep heeft gekeken naar de mate van beleidsvrijheid die provincies hebben in hun huidige takenpakket om tot een indicatie te komen van de wenselijkheid van een verruiming. Met een ruimer eigen belastinggebied zouden de provincies minder financieel afhankelijk worden van het Rijk; tevens zouden zij een grotere buffer krijgen om extra uitgaven te

²⁰ Rfv (2009): *Naar een herijking van de financiële verhouding tussen Rijk en provincies*, § 3.4.1

²¹ Allers (2010): *Moeten provincies belasting heffen? In: Tijdschrift voor Openbare Financiën*, 2010 (1)

doen of schokken op te vangen. Anderzijds brengt een verruiming van het belastinggebied ook risico's met zich mee. Bij een ruimer provinciaal belastinggebied zou ongewenste afwenteling van risico's kunnen optreden door het Rijk.

In 2019 heeft onderzoeksbureau B&A Groep een classificatie gemaakt van de aanwezige beleidsvrijheid in provinciale taken. Vervolgens heeft de Raad voor het Openbaar Bestuur een korte appreciatie bij de gevonden uitkomsten ingebracht in de werkgroep (zie bijlage 3).

De stelregel die steeds door B&A is gehanteerd luidt: taken met veel beleidsvrijheid kunnen volledig worden bekostigd uit het eigen belastinggebied, taken met geringe beleidsvrijheid voor de helft, en taken zonder beleidsvrijheid zouden bekostigd moeten worden via het provinciefonds of via een specifieke uitkering. Hoe hoger de mate van beleidsvrijheid, hoe meer ruimte of reden er immers is om eigen inkomsten aan te wenden voor het bereiken van het beleidsdoel in kwestie.

Vanwege de beperkingen in de onderzoeksmethodiek wil de werkgroep geen stellige conclusies verbinden aan het genoemde onderzoek naar beleidsvrijheid. Wel onderschrijft zij de bevinding van de ROB dat de uitkomsten geen reden geven voor enerzijds een verruiming of anderzijds een verkleining van de omvang van het provinciaal belastinggebied.

Van belang is dat eventuele toekomstige taken (in het kader van energietransitie, klimaatadaptatie etc.) bij deze analyse buiten beschouwing zijn gelaten. Een aparte discussie moet nog worden gevoerd over de wijze van bekostiging van dit type maatschappelijke opgaven.

4 Geschikte opties voor provinciale belastingen

4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op onderzoeksvragen g en h:

- g. Welke opties voor provinciale belastingen ziet de werkgroep – mede naar aanleiding van bovenstaande analyse?
- h. Welke opties zijn het best geschikt wanneer zij worden getoetst aan het toetsingskader?

Omwille van de leesbaarheid van het rapport zijn in dit hoofdstuk de geschikte opties opgenomen. De geschikte opties kunnen gekoppeld worden aan één of meerdere groepen belastingplichtigen. Er worden drie groepen belastingplichtigen onderscheiden: inwoners, bedrijven en niet-inwoners.

De toetsing aan het toetsingskader is in tabelvorm opgenomen in § 4.5. De toegekende scores worden toegelicht in de paragrafen § 4.3 en 4.4: de scores in de tabel corresponderen steeds met de vetgedrukte woorden in deze paragrafen. De toetsing is tot stand gekomen op basis van de collectieve expertise van de werkgroepleden. Desondanks laten sommige scores enige ruimte voor interpretatie (met een maximaal verschil van één trede).

De opties die de werkgroep als niet-geschikt beoordeelt zijn ondergebracht in bijlage 4.

4.2 Bronnen

In opdracht van het IPO is door het COELO het rapport *Belastingen van decentrale overheden in EU-landen* opgesteld, met het oog op een strategische heroriëntatie op de provinciale financiën. In dit rapport worden belastingen die door decentrale overheden in EU-landen worden geheven getoetst op de mate waarin deze passen in het Nederlandse staatsbestel en de mate waarin ze voldoen aan criteria die aan decentrale belastingen kunnen worden gesteld.

In het COELO-rapport is zeer nuttig voorwerk verricht voor het beantwoorden van bovengenoemde onderzoeksvragen. Daarom heeft de werkgroep zich een oordeel gevormd over verschillende elementen van het COELO-rapport en zijn onderstaande beschrijvingen in § 4.3.1, 4.4.1 en 4.4.2 eraan ontleend. Het betreft opties die al zijn voorgeselecteerd op grond van de criteria stabiliteit en voldoende grote opbrengst; dit zijn tevens twee van de vier noodzakelijke criteria uit het toetsingskader (zie § 2.2). Belastingopties die niet door deze voorselectie komen zijn in het COELO-rapport wel in kaart gebracht maar daarna meteen afgeschreven.

De werkgroep heeft ook zelf een aantal potentiële belastingen uitgewerkt die niet in het COELO-rapport voorkomen. Dit betreft de provinciale vestigingsheffing (§ 4.3.2), de provinciale voertuigenheffing (§ 4.3.3), de provinciale opcenten op de kilometerheffing en tevens de provinciale grondbelasting (bijlage 4). Voor deze laatste optie is geput uit het eerder verschenen rapport *Herziening gemeentelijk belastinggebied*.

4.3 Territoriale belastingen

4.3.1 *Provinciale ingezetenenheffing*

Een provinciale ingezetenenheffing is een vast bedrag dat wordt geheven per stemgerechtigde inwoner of per huishouden (waarbij onderscheid kan worden gemaakt tussen eenpersoons- en meerpersoonshuishoudens). Een ingezetenenheffing is een goede optie voor het bekostigen van provinciale voorzieningen waarvan alle inwoners in gelijke mate profijt hebben. De ingezetenenheffing kan worden beschouwd als een soort contributie voor ingezetenen.

Voor bedrijven die gevestigd zijn in een provincie wordt een provinciale vestigingsheffing voorgesteld (zie verder § 4.3.2).

De beoordeling van de ingezetenenheffing aan de hand van het toetsingskader luidt als volgt (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5):

a. Toekomstbestendigheid

Een provinciale ingezetenenheffing is **goed** toekomstbestendig en ongevoelig voor grondslagerosie door wijzigingen van rijksbeleid.

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

De grondslag van een ingezetenenheffing bestaat uit alle stemgerechtigde inwoners of huishoudens; bedrijven worden echter niet belast. Dit leidt tot de score **voldoende**.

Zonder nadere maatregelen werkt een ingezetenenheffing denivellerend (de heffing is hetzelfde voor lage en hoge inkomens).

c. Opbrengstcapaciteit

De opbrengstcapaciteit is **goed**. Er zijn circa 13 miljoen kiesgerechtigde inwoners in Nederland en 8 miljoen huishoudens. Om tot een vergelijkbare opbrengst te komen als bij de huidige heffing van provinciale opcenten MRB zou een tarief van circa € 140 per kiesgerechtigde nodig zijn of circa € 225 per huishouden.²²

d. Stabiliteit

De stabiliteit is **goed**. De waterschappen werken al geruime tijd en zonder problemen met een ingezetenenheffing op huishoudensniveau.

e. Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten

De belasting is **goed** uitvoerbaar. Voor de heffing en inning kan samengewerkt worden met waterschappen, gemeenten of samenwerkingsverbanden daarvan, zodat de perceptiekosten aanvaardbaar blijven. Ontwijking of ontduiking is naar verhouding erg moeilijk.

Specifiek voor de ingezetenenheffing is de uitvoering van het kwijtscheldingsbeleid een aandachtspunt. De ingezetenenheffing is een brede heffing die voor iedere ingezetene even hoog is. Daarom zal het bij deze heffing in vergelijking met de andere potentiële heffingen vaker voorkomen dat er verzoeken om kwijtschelding worden ingediend.

²² Uitgaande van 10% kwijtschelding.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De herkenbaarheid is het grootst wanneer de provincie zelf de aanslagen oplegt. Wanneer hiervoor samenwerking wordt gezocht met gemeenten of waterschappen wordt - afhankelijk van de vormgeving van een gezamenlijke aanslag - de herkenbaarheid waarschijnlijk kleiner. Samengenomen leidt dit tot de score **voldoende**.

g. Redelijke verdeling van de belastingcapaciteit over de provincies

De verdeling over de provincies is evenwichtig en dus **goed**.

h. Mate van economische verstoring

Van economische verstoring door een ingezetenenheffing is geen sprake, omdat de hoogte van de aanslag door gedragsverandering niet kan worden beïnvloed (anders dan door verhuizing naar een andere provincie). Dit leidt tot de score **uitstekend**.

4.3.2

Provinciale vestigingsheffing

Naast inwoners hebben bedrijven profijt van provinciale voorzieningen (met name op het gebied van economische ontwikkeling en infrastructuur). Daarom kan overwogen worden om een provinciale vestigingsheffing in te voeren als onderdeel van de belastingmix. Waarmee naast inwoners (en niet-inwoners, zie § 4.4.2) ook de mogelijkheid wordt gecreëerd om een belasting van bedrijven te heffen.

Het begrip 'bedrijf' moet goed worden gedefinieerd. Gaat het om rechtspersonen of ook natuurlijke personen (personenvennootschappen, zelfstandigen)? Gaat het om privaatrechtelijke rechtspersonen of ook publiekrechtelijke? Verenigingen, stichtingen en coöperaties zijn ook privaatrechtelijke rechtspersonen. Is winstoogmerk van belang?

Opties bij de tariefstelling zijn om een enkel tarief voor alle bedrijven toe te staan (een soort contributie voor alle in een provincie gevestigde bedrijven) of om differentiatie toe te staan naar verschillende type bedrijven en de provinciale kosten die hiermee samenhangen (bijvoorbeeld op basis van de codering in het Handelsregister). Ook differentiatie naar gebied (centrum, periferie, industrieterrein, bosgebied), grondoppervlakte en/of WOZ-waarde is mogelijk. Dergelijke keuzes zijn vooralsnog open gelaten.

De beoordeling aan de hand van het toetsingskader luidt als volgt (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5):

a. Toekomstbestendigheid

Een provinciale vestigingsheffing is **goed** toekomstbestendig en relatief ongevoelig voor grondslagerosie. De belasting is niet afhankelijk van rijksbeleid.

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

Een provinciale vestigingsheffing heeft een **voldoende** brede grondslag van 2,5 miljoen bedrijven, waarvan een deel meerdere vestigingen heeft. Een eerlijke verdeling van de lasten tussen kleinere en grotere bedrijven vindt plaats doordat grotere ondernemingen veelal meerdere vestigingen hebben en daardoor in totaal meerdere keren de heffing verschuldigd zijn, terwijl kleinere bedrijven slechts een enkele vestiging exploiteren.

c. Opbrengstcapaciteit

Er zijn in Nederland in totaal 2,5 miljoen bedrijven geregistreerd. Een heffing van € 100 euro per onderneming levert een potentiële totale opbrengst op van € 250 miljoen. Een substantiële opbrengst gelet op de totale huidige omvang van de provinciale belastingopbrengsten, en **voldoende** om te worden toegevoegd aan de provinciale belastingmix.

d. Stabiliteit

De grondslag voor de vestigingsheffing is conjunctuurgevoelig en daarmee minder stabiel. De stabiliteit is **matig**.

e. Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten

De uitvoerbaarheid is sterk afhankelijk van de precieze vormgeving. Een score kan daarom **nog niet** worden **bepaald**. Ten behoeve van de heffing en inning zal een nieuw systeem opgesteld moeten worden, omdat dit nog niet door een andere (mede)overheid gebruikt wordt. Hoe meer differentiatie in tarieven wordt toegepast, hoe complexer de uitvoering zal worden. Bij de heffing en de inning kan gebruik worden gemaakt van de informatie uit het Handelsregister (Kamer van Koophandel). Hierin zijn alle bedrijven ingeschreven en noodzakelijke gegevens (zoals de vestigingsplaats) opgenomen – zij het dat de kwaliteit van de registratie nog niet optimaal is. Over de vestigingsplaats van online opererende bedrijven zoals Uber is veel discussie. Een aandachtspunt is hoe aan deze bedrijven een vestigingsheffing kan worden opgelegd.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De provinciale vestigingsheffing wordt een aanslagbelasting (goed zichtbaar). Deze heffing sluit aan bij het profijt dat bedrijven hebben van de provinciale activiteiten op het gebied van economische ontwikkeling en infrastructuur, maar ook op het gebied van natuur en cultuur. Dit leidt tot de score **goed**.

g. Redelijke verdeling van de belastingcapaciteit over de provincies

De bedrijfsvestigingen in Nederland zijn scheef verdeeld over de provincies. Door de belastingcapaciteit via het provinciefonds te verevenen - op vergelijkbare wijze als binnen het gemeentefonds – kan toch een **voldoende** redelijke verdeling worden bereikt.

h. Mate van economische verstoring

Een provinciale vestigingsheffing wordt opgelegd aan elk (type) bedrijfsvestiging, maar de relatieve belastingdruk kan voor een eenmanszaak wel groter zijn dan voor een grote fabriek. Gelet op de hoogte van de aanslag zal de economische verstoring echter beperkt blijven. Dit leidt tot de score **voldoende**.

Als een provinciale vestigingsheffing wordt gecombineerd met een ingezetenenheffing is een aandachtspunt dat zzp'ers niet dubbel worden belast (als bedrijf en als ingezetene).

4.3.3

Provinciale voertuigenbelasting

Als alternatief voor de huidige provinciale opcenten MRB kan een zelfstandige provinciale voertuigenbelasting worden ingevoerd. Wanneer BnG zou

worden ingevoerd kan een provinciale voertuigenbelasting daarnaast bestaan. Een alternatieve variant waarbij de provincies opcenten gaan heffen over een kilometerheffing is afzonderlijk uitgewerkt in § 4.4.3 (voor zover dit reeds mogelijk was, aangezien het onderzoek omtrent BnG nog in volle gang is en de invoering uiteraard onzeker).

Als belastingplichtig worden aangemerkt de houders (=eigenaren) van een voertuig. Het belastingobject kan in principe ieder voertuig zijn dat geregistreerd staat bij de RDW: ook bedrijfsvoertuigen (zoals bestelauto's en bussen), die momenteel zijn uitgezonderd van de heffing van provinciale opcenten, en elektrische voertuigen, die momenteel zijn uitgezonderd van de MRB. Het tarief kan worden gebaseerd op gewichtsklassen, waarbij de hoogte vrij te bepalen is door de provinciale wetgever. Alle opbrengsten gaan naar provincie waar de eigenaar woont, en bij rechtspersonen waar het bedrijf feitelijk is gevestigd.

De beoordeling aan de hand van het toetsingskader luidt als volgt (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5):

a. Toekomstbestendigheid

De toekomstbestendigheid is **goed** omdat er altijd voertuigen zullen blijven (in welk vorm en met welke energiebron is niet relevant). De belasting is niet afhankelijk van rijksbeleid.

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

De belastingplichtigen zijn houders van personen- en bedrijfsauto's; daarmee is de belastingdruk **voldoende** verdeeld. Desgewenst kan de grondslag worden verbreed naar andere geregistreerde voertuigen (zoals motorrijtuigen met beperkte snelheid (MBBS), bromfietsen en tractoren). Inwoners zonder voertuig (circa 25%) zijn niet belastingplichtig.

c. Opbrengstcapaciteit

In 2019 werd door het Rijk een bedrag van € 4,3 miljard geïnd aan motorrijtuigenbelasting. Ook wanneer de provincies aanmerkelijk lagere tarieven zouden hanteren is een provinciale voertuigenbelasting ruimschoots toereikend om de huidige opbrengsten aan provinciale opcenten (€ 1,6 miljard) te vervangen. Dit leidt tot de score **uitstekend**.

d. Stabiliteit

De stabiliteit is **goed**. Mogelijk zullen de aandelen in het totaal van verschillende typen voertuigen geleidelijk verschuiven.

e. Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten

De uitvoerbaarheid is **voldoende**. De belastingobjecten staan al geregistreerd bij de RDW en de belastingplicht is moeilijk te ontwijken. De uitvoeringslasten zullen wel aanzienlijk hoger zijn dan nu. De voertuigenbelasting kan namelijk niet zoals de opcenten meeliften op de heffing van de MRB. Indien de uitvoering niet door het CJIB kan plaatsvinden zal hier een nieuw systeem door de provincies voor opgezet moeten worden, al dan niet in een samenwerkingsverband.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De provinciale voertuigenbelasting wordt een aanslagbelasting (veel zichtbaarder dan de huidige opcenten) wat goed is voor de democratische legitimatie. Ook bedrijven gaan deze belasting betalen. Ontwikkelingen zoals *Mobility as a Service* (een concept waarbij mobiliteit als een dienst wordt aangeboden, in plaats van via vervoermiddelen in eigen bezit) zouden op termijn wel de democratische legitimatie (koppeling tussen belasting en kiezer) onder druk kunnen zetten en zo de herkenbaarheid weer laten afnemen.

De grondslag sluit aan bij de taken die provincies hebben op het gebied van mobiliteit en economische ontwikkeling, maar minder bij de taken op het gebied van natuur en cultuur. Dit leidt tot de score **voldoende**.

g. Redelijke verdeling van de belastingcapaciteit over de provincies

Verevening van de belastingcapaciteit kan plaatsvinden via het provinciefonds. Zodoende kan een **voldoende** redelijke verdeling worden bereikt. Voor de *fleet owners* (leasemaatschappijen) is een separate oplossing nodig (zie onder).

h. Mate van economische verstoring

De economische verstoring van een provinciale voertuigenbelasting is beperkt, uitgaande van aanslagbedragen die vergelijkbaar zijn met de huidige opcenten MRB (€ 100 à 200 per jaar), en als onderstaand voorstel met betrekking tot leasemaatschappijen wordt uitgevoerd. Dit leidt tot de score **voldoende**.

Oplossing voor vestigingsplaats leasemaatschappijen

- Opbrengst van leasemaatschappijen (550.000 voertuigen) centraal incasseren en verdelen naar de woonplaats van de gebruikers. Lokaal incasseren en dan herverdelen kan ook, maar is minder efficiënt.
- Leasemaatschappijen hebben alle gebruikers in beeld en hoeven alleen de aantallen per provincie bij te houden (meer informatie is niet nodig voor de verdeling van de gelden over de provincies).
- Afrekening kan steeds met een of twee maanden vertraging plaatsvinden, zodat verhuismutaties ook meteen verwerkt zijn (voorwaarde: een vormgeving als tijdstipbelasting en geen tijdvakbelasting).
- Verplaatsen van de leasemaatschappij heeft geen effect.

4.4 Profijtbelastingen

4.4.1 Provinciale onroerendezaakbelasting

Provincies kunnen naast gemeenten en waterschappen een belasting op onroerende zaken instellen, naar analogie met de gemeentelijke OZB en de heffing gebouwd bij de waterschappen. De exacte invulling van een provinciale OZB is nog nader te bepalen. Bij onderstaande toetsing is uitgegaan van een zo breed mogelijk ingevulde belasting: zowel voor woningen als voor niet-woningen, en zowel voor eigenaren als voor gebruikers.

Ter vergelijking: gemeenten heffen een OZB op het eigendom van woningen, het eigendom van niet-woningen en het gebruik van niet-woningen. De belastinggrondslag is de WOZ-waarde van de onroerende zaak. Tot 2006 hieven gemeenten daarnaast een OZB op het gebruik van woningen. In het rapport *Herziening gemeentelijk belastinggebied* wordt voorgesteld

om het gebruikersdeel van de OZB-woningen opnieuw in te voeren. In lijn daarmee is verondersteld dat ook de provinciale OZB geheven zal worden over zowel eigendom als gebruik van onroerende zaken.

Waterschappen kennen de heffing gebouwd, die grote overeenkomsten vertoont met de OZB. Deze wordt betaald door eigenaren van woningen en niet-woningen. Ook kennen zij de heffing ongebouwd die, anders dan de gemeentelijke OZB, cultuurgrond wel belast.

In de provinciale OZB kunnen vergelijkbare OZB-vrijstellingen als in de Gemeentewet (voor o.a. kassen en substraatteelt) worden opgenomen. Hierdoor wordt de grondslag smaller. Anderzijds zou de grondslag voor de OZB ook kunnen worden verruimd door het afschaffen van WOZ-waarderingsvrijstellingen (zoals de vrijstellingen voor openbare land-, water- en spoorwegen en voor cultuurgrond). Zie voor een nadere uitwerking van dit onderwerp § 3.4 van het rapport *Herziening gemeentelijk belastinggebied*.

De beoordeling van een provinciale OZB aan de hand van het toetsingskader luidt als volgt (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5):

a. Toekomstbestendigheid

Alle belastingen met de waarde van vastgoed als grondslag zijn **goed** toekomstbestendig omdat deze grondslag duurzaam is en immobiel. De grondslag WOZ is relatief ongevoelig voor grondslagerosie door wijzigingen van rijksbeleid (met uitzondering van WOZ-waarderingsvrijstellingen).

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

Een provinciale OZB heeft een brede grondslag (eigenaren en gebruikers van zowel woningen als niet-woningen) en zodoende een redelijk verdeelde belastingdruk. Dit leidt tot de score **goed**.

c. Opbrengstcapaciteit

De opbrengstcapaciteit is **uitstekend**. De begrote OZB-opbrengsten voor gemeenten bedragen € 4,3 miljard in 2020. Ook wanneer de provincies aanmerkelijk lagere tarieven zouden hanteren is een provinciale OZB ruimschoots toereikend om de huidige opbrengsten aan provinciale opcenten (€ 1,6 miljard) te vervangen en desgewenst aanvullende opbrengsten te genereren.

d. Stabiliteit

De stabiliteit is **goed**. Provincies kunnen zelf het OZB-tarief kiezen waarbij zij – gegeven de WOZ-waarde van de grondslag – de door hen gewenste opbrengst zullen ontvangen.

e. Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten

De vaststelling van de grondslag (WOZ-waarde) vindt reeds plaats door de gemeenten. Provincies kunnen hier ook gebruik van gaan maken. Voor de heffing en inning kan samengewerkt worden met gemeentelijke diensten of samenwerkingsverbanden (die deze heffing reeds uitvoeren). De kosten hiervan kunnen worden gedeeld en zodoende beperkt blijven.

Een aandachtspunt is de uitvoering van het kwijtscheldingsbeleid; te verwachten is dat een bepaalde groep inwoners verzoeken zal indienen om

kwijtschelding van de provinciale OZB. Een ander aandachtspunt is de verwachte toename van bezwaren tegen de provinciale OZB-aanslag. Dit zal leiden tot extra werk en beïnvloedt de uitvoerbaarheid negatief. Samen genomen leidt dit tot de score **voldoende**.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De herkenbaarheid is het grootst wanneer de provincie zelf de aanslagen oplegt. Wanneer hiervoor samenwerking wordt gezocht met gemeenten of waterschappen kan, afhankelijk van de vormgeving van de gezamenlijke aanslag, de herkenbaarheid afnemen. Dit leidt tot de score **voldoende**.

Het heffen van een provinciale OZB naast de gemeentelijke OZB (stapelning van belastingen) is in Nederland minder gebruikelijk maar in andere EU-landen wel. De facto is ook de heffing ongebouwd van de waterschappen een vorm van OZB.

g. Redelijke verdeling van de belastingcapaciteit over de provincies

De WOZ-waarde van woningen en niet-woningen is ongelijk verdeeld over de provincies, maar de ongelijkheid is minder groot dan tussen gemeenten. Er zijn **voldoende** mogelijkheden voor verevening van belastingcapaciteit via het provinciefonds, op vergelijkbare wijze als binnen het gemeentefonds.

h. Mate van economische verstoring

De economische verstoring van een provinciale OZB is klein. Uit empirisch onderzoek van de OESO²³ blijkt dat de ene belasting meer verstorend is voor de economische groei dan de andere. Belastingen op (immobiel) vermogen zoals vastgoed hebben geen effect op het arbeidsaanbod of investeringen en zijn daarom relatief efficiënt. Dit leidt tot de score **goed**.

4.4.2

Provinciale toeristenbelasting

Naast de huidige gemeentelijke toeristenbelasting zou een provinciale toeristenbelasting kunnen worden ingesteld. De werkgroep heeft twee varianten verkend: (a) een zelfstandige provinciale belasting en (b) een provinciale opslag op de gemeentelijke toeristenbelasting. Variant b is uiteindelijk beoordeeld als niet-geschikt en opgenomen in bijlage 4.

Een zelfstandige provinciale toeristenbelasting kan de vorm krijgen van een vast tarief per jaar per beschikbare slaapplek in geregistreerde verblijfslocaties, zoals hotels, campings, pensions, etc. Eventueel kan het tarief ook gedifferentieerd worden naar type verblijfslocatie. Het daadwerkelijke verblijf in deze locaties door niet-ingezetenen speelt hierbij geen rol.

De beschikbare data van gemeenten kunnen gebruikt worden om de verblijfslocaties in kaart te brengen. In gemeenten die geen toeristenbelasting heffen (15% van het totaal) maar wel verblijfslocaties kennen, is heffing ook relatief eenvoudig.

Omdat verblijfslocaties niet permanent bezet zijn zou een procentuele aftrek toegepast kunnen worden gelijk aan het gemiddelde percentage leegstand (eventueel onderscheiden naar verschillende typen verblijfslocatie).

Het aantal logiesaccommodaties in Nederland bedraagt circa 8.700, met in totaal circa € 1,4 miljoen slaapplekken. Uitgaande van een gemiddelde

²³ Tax Policy Study No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B, OECD, 2010

bezettingsgraad van 60% en een tarief van € 100 per slaappleats per jaar zou deze provinciale toeristenbelasting circa € 84 miljoen kunnen opbrengen.

De beoordeling aan de hand van het toetsingskader luidt als volgt (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5):

a. Toekomstbestendigheid

Een provinciale toeristenbelasting is **goed** toekomstbestendig en relatief ongevoelig voor grondslagerosie door wijzigingen van rijksbeleid.

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

Een provinciale toeristenbelasting scoort **matig** op het criterium brede grondslag. De grondslag is smal omdat alleen niet-inwoners (tevens niet-stemmers) worden belast. Beleidsmatig bezien is dat juist de bedoeling: niet-inwoners die profiteren van provinciale activiteiten dragen zo bij in de kosten. Toeristen profiteren met name van voorzieningen op het gebied van natuur en cultuur.

c. Opbrengstcapaciteit

De opbrengstcapaciteit is **voldoende** (als onderdeel van de belastingmix).

d. Stabiliteit

De stabiliteit is **goed** omdat het aantal overnachtingen in logiesaccommodaties al jaren toeneemt.

e. Praktische uitvoerbaarheid / aanvaardbare perceptiekosten

Voor de heffing van een zelfstandige provinciale toeristenbelasting kan gebruik worden gemaakt van bij de gemeenten reeds beschikbare data over verblijfslocaties. Zodoende is de uitvoerbaarheid **voldoende**.

Toeristenbelasting is ook verschuldigd wanneer een toerist tegen betaling verblijft in een woonruimte die wordt gehuurd via een platform zoals Airbnb, Booking.com of Expedia. Zonder registratieverplichting is het voor de gemeente of provincie echter niet mogelijk om te achterhalen waar de toeristische verhuur mogelijk plaatsvindt. Dit bemoeilijkt het innen van de toeristenbelasting. De recent aangenomen Wet toeristische verhuur van woonruimte regelt dat gemeenten verhuurders die hun woning aan toeristen verhuren, *kunnen* verplichten om een registratienummer aan te vragen. Niet alle gemeenten zullen hiertoe overgaan. Dit nummer moet de verhuurder vervolgens vermelden bij elke advertentie op platforms. De registratieplicht zou ook als aangrijpingspunt kunnen dienen voor het heffen van provinciale toeristenbelasting. Het gelijk speelveld met andere aanbieders van toeristische accommodatie wordt hiermee hersteld, maar wel zullen de perceptiekosten van de toeristenbelasting stijgen.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De herkenbaarheid is **matig** doordat de heffing in de overnachtingsprijs wordt doorberekend en er geen direct verband is tussen het tarief en de provinciale voorzieningen op toeristisch gebied. Wel hebben provincies een rol bij de toeristische promotie van gebieden die meerdere gemeenten beslaan, zoals het Friese merengebied of de Veluwe.

g. Redelijke verdeling van de belastingcapaciteit over de provincies

De verdeling over provincies is zeer scheef en wordt daarom beoordeeld als **matig**. Dit hangt samen met het feit dat het toerisme over Nederland scheef verdeeld is. Grote steden als Amsterdam, kustplaatsen als Domburg, de Waddeneilanden, dorpjes in het Limburgse Heuvelland of een gebied als de Veluwe zijn van nature toeristische trekpleisters. Met de inkomsten uit toeristenbelasting kunnen allereerst de kosten van de toeristische infrastructuur worden gedekt. Daarnaast zijn er mogelijkheden voor verevening van belastingcapaciteit via het provinciefonds.

h. Mate van economische verstoring

De economische verstoring van een provinciale toeristenbelasting is beperkt, zolang toeristen niet te veel naar andere plaatsen worden gedreven door tariefverschillen. Bij heffing door provincies is dit risico kleiner dan bij heffing door gemeenten. Dit leidt tot de score **goed**.

De stapeling van gemeentelijke en provinciale toeristenbelasting zou in sommige gevallen kunnen leiden tot vraaguitval. Het regulerende effect van de toeristenbelasting (tegengaan van drukte en overlast) werkt minder goed op provinciale schaal omdat dergelijke overlast vooral lokaal optreedt.

4.4.3 *Provinciale opcenten op kilometerheffing*

In het Klimaatakkoord is afgesproken dat onderzoek gedaan zal worden naar "Betalen naar Gebruik" (BnG) voor automobilisten. Daartoe heeft het Ministerie van Financiën opdracht verleend voor een project gericht op het vaststellen van te verwachten effecten van verschillende onderzoeksvarianten op de omvang en samenstelling van het autopark, de verkeerskundige effecten, de effecten op de overheidsinkomsten en de effecten op het milieu en klimaat in het zichtjaar 2030.²⁴ De meeste onderzoeksvarianten gaan ervan uit dat BnG in plaats komt van de MRB inclusief provinciale opcenten.

De onderzoeksvarianten worden in de tussenrapportage als volgt aangeduid:

- Vlakke heffing alle voertuigen (referentiemaatregel)
- Betalen naar Gebruik elektrische voertuigen
- Differentiatie naar tijd en plaats voor alle voertuigen
- Differentiatie naar voertuigemissies
- Differentiatie naar voertuigemissies en naar tijd en plaats
- Differentiatie naar voertuigemissies én heffing op drukke locaties in de spits

De tussenrapportage presenteert van alle onderzoeksvarianten de te verwachten effecten zoals hierboven beschreven, zonder hierover een standpunt in te nemen. In een volgende tussenrapportage zullen nog aanvullende onderzoeksresultaten beschikbaar komen.

Het onderzoek omtrent BnG is dus nog in volle gang. De voor- en nadelen van de verschillende varianten en de technische uitwerking zijn daarmee nog onbekend. Daarom is een volledige uitwerking van de optie 'opcenten op kilometerheffing' op dit moment niet mogelijk. Wel kan deze optie in zijn algemeenheid, los van de precieze uitwerking van BnG of de keuze

²⁴ Tweede Kamer 2020-2021, 32 813 nr. 616

van één van de varianten, op hoofdlijnen worden getoetst aan de vastgestelde criteria. Op een aantal criteria zal het resultaat bij elke vorm van opcenten op kilometerheffing immers hetzelfde zijn.

In de toetsing zoals hieronder opgenomen wordt niet de kilometerheffing zelf, maar de opcenten op een kilometerheffing op hoofdlijnen getoetst. Verder is de toetsing gedaan op basis van opcenten op een kilometerheffing, die van toepassing is op het volledige wagenpark dat nu in aanmerking komt voor de MRB. Als BnG alleen voor elektrische voertuigen zou gaan gelden, dan zal deze optie op de korte termijn enkel onderdeel uit kunnen maken van een belastingmix, gelet op de naar verwachting te geringe inkomsten. Op de lange termijn is de verwachting dat het totale wagenpark elektrisch wordt. Er is dan sprake van een geleidelijke overgang van opcenten op MRB naar opcenten op kilometerheffing.

Met de algemene kanttekening dat een volledige toetsing op dit moment niet mogelijk is en het uiteraard onzeker is of BnG zal worden ingevoerd, luidt de beoordeling aan de hand van het toetsingskader als volgt (de vetgedrukte woorden corresponderen met de toegekende scores in de tabel in § 4.5):

a. Toekomstbestendigheid

De invoering van een kilometerheffing - als alternatief voor opcenten op de MRB - kan beschouwd worden als een **voldoende** toekomstbestendige belasting op mobiliteit. Opcenten blijven per definitie gevoelig voor beleidswijzigingen door Rijk of gemeenten (bijvoorbeeld: het instellen van een congestieheffing door de gemeente Amsterdam).

b. Brede grondslag / redelijk verdeelde belastingdruk

Alleen gebruikers van voertuigen worden belast; dit leidt tot de score **voldoende**. Nadere uitzonderingen en differentiatie zullen bepalend zijn voor de verdeling van de belastingdruk. De mate van koppeling tussen betalen en bepalen is afhankelijk van de precieze uitwerking. Er is geen sprake van een verbreding van de grondslag ten opzichte van het huidige stelsel.

c. Opbrengstcapaciteit

Uitgaande van de huidige opbrengsten (€ 1,6 miljard) en het totaal aantal gereden kilometers in Nederland door motorvoertuigen (137 miljard: CBS 2019) zou een gemiddeld opcententarief van circa € 1,3 cent per kilometer volledig als vervanging van de MRB kunnen dienen. De opbrengstcapaciteit is **uitstekend**.

d. Stabiliteit

De opbrengst is afhankelijk van verkeersbewegingen. In de afgelopen jaren is deze steeds toegenomen, maar tijdens de coronapandemie is gebleken dat de stabiliteit in deze uitzonderlijke omstandigheden minder groot is. Verder hebben eerste onderzoeken aangetoond dat een kilometerheffing kan leiden tot kortere verkeersbewegingen. Dit leidt tot de score **voldoende**.

e. Praktische uitvoerbaarheid

De praktische uitvoerbaarheid is afhankelijk van de kilometerheffing zelf en dus **niet te toetsen**. De uitvoering van een opcententarief per provincie vraagt hoe dan ook een aanvullende administratie van bijvoorbeeld het aantal auto's per provincie of het gereden aantal kilometers per provincie.

f. Herkenbaarheid en begrijpelijkheid

De herkenbaarheid van opcenten is minder groot dan een zelfstandige provinciale belasting, maar is bij de heffing wel inzichtelijk(er) te maken. De grondslag sluit aan bij de taken die provincies hebben op het gebied van mobiliteit en economische ontwikkeling, maar minder bij de taken op het gebied van natuur en cultuur. Dit leidt tot de score **matig**.

g. Redelijke verdeling van belastingcapaciteit

De verdeling is afhankelijk van de uitwerking en dus **niet te toetsen**.

h. Mate van economische verstoring

De economische verstoring is afhankelijk van de exacte uitwerking van de kilometerheffing en dus nog **niet te toetsen**. Provinciale opcenten zullen naar verwachting een beperkte invloed hebben.

4.5 Toetsing aan toetsingskader

In onderstaande tabel worden de uitkomsten van de toetsing aan het toetsingskader gepresenteerd van alle geschikte opties. De scores zijn onderbouwd in paragrafen 4.3 en 4.4 (de scores in de tabel corresponderen met de vetgedrukte woorden in elk van de deelparagrafen).

| | Belastingplichtig: | Toekomstbestendigheid | Brede grondslag | Opbrengstcapaciteit | Stabiliteit | Uitvoerbaarheid | Herkenbaarheid | Verdeling belastingcapaciteit | Geen economische verstoring |
|---------------------------|----------------------|------------------------|-----------------|---------------------|-------------|------------------|----------------|-------------------------------|-----------------------------|
| | | NOODZAKELIJKE CRITERIA | | | | OVERIGE CRITERIA | | | |
| Referentie: Opcenten MRB | auto-bezitters | ? | 3 | 5 | 3 | 4 | 2 | 4 | 4 |
| Ingezetenenheffing | inwoners | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 5 |
| Vestigingsheffing | bedrijven | 4 | 3 | 3 | 2 | ? | 4 | 3 | 3 |
| Voertuigenbelasting | inwoners + bedrijven | 4 | 3 | 5 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Provinciale OZB | inwoners + bedrijven | 4 | 4 | 5 | 4 | 3 | 3 | 3 | 4 |
| Toeristenbelasting | niet-inwoners | 4 | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 4 |
| Opcenten kilometerheffing | inwoners + bedrijven | 3 | 3 | 5 | 3 | ? | 2 | ? | ? |

Schaal: 5 = uitstekend, 4 = goed, 3 = voldoende, 2 = matig, 1 = slecht, ? = nog niet te bepalen

Om de gepresenteerde opties te kunnen vergelijken met het bestaande belastinggebied is in de eerste rij de toetsing van de opcenten MRB opgenomen. Deze scores van de opcenten MRB worden onderbouwd in paragrafen 3.3 en 3.4, bij de analyse van het huidige provinciaal belastinggebied (ook hier corresponderen de scores in de tabel met de vetgedrukte woorden in de deelparagrafen).

4.6 Toepassing afhankelijk van gekozen invalshoek

De hierboven beschreven belastingen kunnen op verschillende manieren worden toegepast in een alternatief belastinggebied. Een en ander is afhankelijk van de invalshoek waarmee wordt gekeken naar de aanleiding voor het onderzoek en naar de analyse van het huidige belastinggebied. De werkgroep licht dit toe met de volgende tabel:

| Invalshoek | Geschikte toepassingen (naar keuze) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Alleen vervanging vinden voor opcenten MRB</p> <p><i>Beoogd doel: waarborgen toekomstbestendigheid (zie § 3.4.1)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Voertuigenbelasting Provinciale OZB Opcenten kilometerheffing</p> |
| <p>Geen afhankelijkheid van beleid andere overheden</p> <p><i>Beoogd doel: vergroten stabiliteit (zie § 3.4.3)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Vestigingsheffing Voertuigenbelasting Provinciale OZB Toeristenbelasting</p> |
| <p>Bredere grondslag dan alleen voertuigen</p> <p><i>Beoogd doel: grondslagverbreding (zie § 3.4.4)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Vestigingsheffing Provinciale OZB Toeristenbelasting</p> |
| <p>Vergroten democratische legitimatie</p> <p><i>Benoemd als kans (zie § 3.6.1)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Provinciale OZB</p> |
| <p>Niet dezelfde grondslag als andere overheden</p> <p><i>Beoogd doel: vergroten herkenbaarheid en begrijpelijkheid (zie § 3.4.2)</i></p> | <p>Ingezetenenheffing Vestigingsheffing</p> |

Voor het belastinggebied als geheel heeft de werkgroep in § 2.3 een aantal toetsingscriteria opgesteld. Zolang er geen concreet voorstel ligt voor een alternatief belastinggebied kan toetsing aan deze criteria nog niet plaatsvinden. Wel hecht de werkgroep eraan ze hier nogmaals te noemen:

- Toekomstbestendigheid
- Eenvoud
- Aanvaardbare verdeling van belastingdruk en inkomenseffecten
- Geen wijzigingen in ontwikkeling macro-lastendruk
- Omvang van herverdeeleffecten tussen provincies

4.7 Mogelijke samenstelling provinciaal belastinggebied

4.7.1 *Invoering van één alternatieve belasting*

Een belastinggebied dat hoofdzakelijk bestaat uit één belasting heeft voor- en nadelen. De vormgeving is eenvoudiger dan bij een samengesteld belastinggebied en de perceptiekosten zullen lager zijn. Anderzijds rust de gehele belastingdruk maar op één type belastingplichtige, waardoor niet alle profijthebbenden van provinciale voorzieningen worden belast. Tevens is het belastinggebied mogelijk kwetsbaarder, doordat bij het vervallen of verschuiven van de belastinggrondslag niet onmiddellijk alternatieve grondslagen voorhanden zijn.

De opties voor een belastinggebied bestaande uit één (type) belasting zijn als volgt:

Optie 1: ingezetenen- en vestigingsheffing

In deze optie worden de potentiële heffingen op ingezetenen en bedrijfsvestigingen samen ingevoerd (de vestigingsheffing wordt gezien als een ingezetenenheffing voor bedrijven). Door beide heffingen gezamenlijk in te voeren krijgt deze optie een zeer brede grondslag. Voordeel van beide heffingen is dat ze relatief uniek zijn en niet (of slechts in beperkte mate) door een andere overheid worden geheven. Beide belastingen zijn transparant; de uitvoeringslasten zijn sterk afhankelijk van de precieze vormgeving van met name de vestigingsheffing. Tot slot zijn beide belastingen niet gekoppeld aan de heffing van een Rijksbelasting.

Optie 2: provinciale OZB

De invoering van een provinciale OZB op woningen en niet-woningen (zowel het gebruikers- als het eigenarendeel) leidt tot belastingheffing bij de grootste groep potentiële belastingplichtigen. Daarbij komt dat voor de vaststelling van de belastinggrondslag gebruik gemaakt zou kunnen worden van de WOZ-waarde, die reeds door de gemeenten jaarlijks wordt vastgesteld. Dit kan leiden tot relatief lage marginale uitvoeringslasten. Een aandachtspunt is dat deze optie voor een provinciale belasting identiek is aan de belangrijkste gemeentelijke belasting en daarmee weinig onderscheidend.

Optie 3: voertuigenbelasting

De invoering van een provinciale voertuigenbelasting vertoont de meeste gelijkenis met de heffing van de opcenten op de MRB. Het belangrijkste verschil is dat de voertuigenbelasting losgekoppeld is van de MRB. Een voordeel van deze optie is dat een grote groep belastingplichtigen belast wordt. Ten opzichte van de huidige situatie wordt de belasting tevens transparanter. Daarbij is het unieke belastinggrondslag die nog niet door een andere overheid wordt gehanteerd. Een nadeel is dat een deel van de potentiële belastingplichtigen (circa 25% van de huishoudens) niet belast wordt.

Optie 4: opcenten op de kilometerheffing

De invoering van opcenten op de kilometerheffing vertoont eveneens gelijkenis met de heffing van de opcenten op de MRB. Met name omdat de heffing is gekoppeld aan een Rijksbelasting. Hiermee blijft de opbrengst afhankelijk van beleidskeuzes van het Rijk, wat als een nadeel gezien

moet worden. Voordeel van de heffing is dat een grote groep belastingplichtigen belast wordt; een deel van de potentiële belastingplichtigen (circa 25% van de huishoudens) echter niet. Ten opzichte van de huidige situatie wordt de belasting niet transparanter. De uitvoeringslasten kunnen potentieel beperkt blijven omdat de heffing en inning kan meelopen met de kilometerheffing.

4.7.2 *Invoering van een belastingmix*

Als in de Provinciewet een aantal facultatieve belastingen zou worden opgenomen, krijgen provincies de mogelijkheid om zelf een belastingmix samen te stellen die past bij de eigen specifieke situatie. Zo kan de belastingdruk worden gespreid over verschillende typen belastingplichtigen (inwoners, bedrijven en niet-inwoners). Tevens zouden provincies minder kwetsbaar worden voor erosie van de grondslag van één van de belastingen. Hierdoor wordt de directe onderlinge vergelijkbaarheid tussen de provincies wel moeilijker.

Door te kiezen voor een belastingmix kunnen ook belastingen worden benut die wel de toetsing aan het toetsingskader hebben doorstaan, maar op zichzelf genomen niet voldoende opbrengstcapaciteit hebben om het gehele belastinggebied af te dekken. De werkgroep benadrukt dat de keuze voor een belastingmix voor de provincies geen verplichting inhoudt om alle belastingen in de mix onmiddellijk in te voeren.

Een toetsingscriterium dat uiteraard van toepassing blijft op elke belasting binnen de belastingmix is praktische uitvoerbaarheid, zodat de perceptiekosten aanvaardbaar blijven (zowel ten opzichte van de opbrengst als ten opzichte van de totale begroting).

In de ogen van de werkgroep dient bij de samenstelling van de varianten het zwaartepunt te liggen bij een heffing van inwoners. Inwoners hebben niet alleen invloed op de provinciale keuzes omdat zij stemrecht hebben, ook profiteren zij het meest van het brede palet aan provinciale voorzieningen. Omdat ondernemers (vanwege het gevoerde beleid op economische ontwikkeling) en niet-ingezetenen (vanwege bijvoorbeeld het natuur- of cultuurbeleid) eveneens profiteren van provinciale voorzieningen wordt ook van hen een bijdrage gevraagd.

De werkgroep geeft op grond van bovenstaande overwegingen de volgende varianten als voorbeeld. De varianten bieden provincies de ruimte om eigen keuzes te maken bij de inrichting van het eigen belastinggebied, en hebben voldoende potentie om de huidige en toekomstige algemene provinciale taken te bekostigen. Andere varianten zijn uiteraard ook denkbaar:

| Variant | Belastingplichtigen | Belastingen |
|----------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A | inwoners niet-ingezetenen bedrijven | Provinciale ingezetenenheffing Provinciale toeristenbelasting Provinciale vestigingsheffing |
| B | inwoners niet-ingezetenen bedrijven | Provinciale OZB woningen (eigenaren en gebruikers) Provinciale toeristenbelasting Provinciale OZB niet-woningen (eigenaren en gebruikers) |
| C | inwoners niet-ingezetenen bedrijven | Provinciale ingezetenenheffing Provinciale voertuigenbelasting of: Opcenten kilometerheffing Provinciale toeristenbelasting Provinciale OZB niet-woningen (eigenaren en gebruikers) Provinciale voertuigenbelasting of: Opcenten kilometerheffing |

5 Invoeringsaspecten

5.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op onderzoeksvragen i en j:

- i. Welke aandachtspunten ziet de werkgroep voor een toekomstig provinciaal belastinggebied?
- j. Welke gevolgen hebben deze opties voor andere elementen van de financiële verhoudingen tussen Rijk en provincies (o.a. de inkomstenverevening binnen het provinciefonds)?

Dit hoofdstuk beschrijft een aantal aandachtspunten bij invoering van de provinciale belastingen die de werkgroep in het vorige hoofdstuk als geschikt heeft beoordeeld.

5.2 Uitvoering

5.2.1 *Organisatorische keuzes bij belastingheffing*

Momenteel worden de provinciale opcenten op de MRB geïnd door de Belastingdienst. Hierdoor hebben provincies de uitvoering van de belastingheffing en –inning niet in eigen hand. Een belangrijk aandachtspunt bij een aanpassing van het provinciale belastinggebied is dan ook de uitvoering van de belastingheffing- en inning.

Er zijn verschillende mogelijkheden om de belastingheffing en –inning te organiseren. Afhankelijk van de voorkeuren van de provincies kan hier een keuze in gemaakt worden. Deze keuze zal voornamelijk afhankelijk zijn van de in te voeren belastingen.

De eerste optie is dat provincies de uitvoering zelf (of gezamenlijk) ter hand nemen. Voordeel hiervan is dat de provincies het hele proces volledig zelf in de hand hebben en daardoor ook flexibel zijn in uitvoerings- en organisatorische keuzes. Een nadeel is dat de invoeringskosten hoog zullen zijn, omdat deze taak voor provincies volledig nieuw is. Daarnaast kunnen mogelijke efficiencyvoordelen gemist worden indien de provincies de uitvoering zelf ter hand nemen.

Gedeeltelijke efficiencyvoordelen kunnen nog wel behaald worden door gegevensdeling uit de verschillende basisregistraties. Voor de inning van de ingezetenenheffing kan bijvoorbeeld gebruik gemaakt worden van gegevens uit de Gemeentelijke Basisregistratie Persoonsgegevens en voor de inning van de vestigingsheffing van gegevens uit het Handelsregister.

Voor een aantal potentiële belastingen ligt samenwerking met gemeenten (en waterschappen) voor de hand. Gemeenten beschikken (al dan niet middels samenwerkingsverbanden) reeds over de benodigde gegevens en hebben ervaring met de heffing en inning van belastingen gekoppeld aan bijvoorbeeld de WOZ-waarde. Inzake de heffing van een provinciale OZB kunnen de invoerings- en uitvoeringslasten in belangrijke mate worden beperkt indien de heffing en inning samen met gemeenten (al dan niet in een samenwerkingsverband) opgepakt kan worden. Een nadeel van deze

optie is dat provincies afhankelijk worden van andere organisaties en hierdoor minder flexibel zijn.

Tot slot kan er ook voor worden gekozen om de heffing en inning van een belasting uit te besteden. Zo kan de heffing en inning van de voertuigenbelasting wellicht worden uitbesteed bij het Centraal Justitieel Incasso Bureau (CJIB).

Aan de LVLB is gevraagd om advies inzake de uitvoering van de heffing van de potentiële belastingen. De LVLB concludeert dat de voorgestelde provinciale belastingen bij een goede afstemming van de regelgeving en de kostenverdeling uitvoerbaar zijn te maken. Het volledige advies van de LVLB is opgenomen in bijlage 6.

5.2.2

Interferentie met andere lokale belastingen

Een punt van aandacht betreft de gecumuleerde gevolgen voor de lokale lastendruk van de herziening van de belastinggebieden van provincies, gemeenten en waterschappen. Een burger ziet nauwelijks onderscheid tussen deze belastinggebieden en scheert mogelijk alle lokale lasten over één kam. Een wijziging in het belastingstelsel van de provincies vereist afstemming met de andere belasting heffende bestuurslagen.

Voorafgaand aan de totstandkoming van dit rapport is in mei 2020 reeds een rapport verschenen met bouwstenen voor herziening van het gemeentelijk belastinggebied (zie ook § B 1.4). Deze bouwstenen inzake herziening gemeentelijk belastinggebied zijn bedoeld voor het volgende kabinet.

Ook de waterschappen kijken op dit moment naar hun belastinggebied, en hebben daarin enige knelpunten geconstateerd die de uitlegbaarheid en het maatschappelijk draagvlak onder druk zetten. Twee van deze knelpunten doen zich voor in de watersysteemheffing, die wordt opgebracht door de inwoners van de waterschappen en door de eigenaren van gebouwen, van ongebouwde gronden en van bos- en natuurterreinen. De waterschappen willen deze knelpunten wegnemen door de watersysteemheffing op een aantal punten te wijzigen. Deze oplossing worden breed gedragen door de waterschappen en is in december 2020 aangeboden aan de minister van IenW. Zij heeft de Tweede Kamer over het voorstel van de waterschappen geïnformeerd, maar laat een reactie op de voorstellen over aan het volgende kabinet.

Het ESBL heeft een totaaloverzicht opgesteld van alle voorstellen die recentelijk zijn gedaan op het terrein van de lokale belastingen in het voorliggende rapport en de twee hierboven genoemde rapporten, en daar tevens een wetenschappelijke beschouwing bij gegeven. Deze bijdrage treft u aan in bijlage 2.

Aan deze bijdrage heeft het ESBL tevens een vergezicht toegevoegd: een aantal opties voor vereenvoudiging van de wijze van de heffing, uitgaande van een functionele indeling van lokale belastingen. Hoewel de beschreven opties feitelijk buiten het bestek van dit rapport vallen heeft de werkgroep ze toch willen opnemen, als bijdrage aan de discussie over interbestuurlijke fiscale samenwerking op decentraal niveau.

5.2.3 *Preferentie van belastingvorderingen*

De Belastingdienst heeft een preferente positie ten opzichte van veel andere schuldeisers bij de inning van openstaande belastingschulden bij belastingplichtigen. Deze preferente positie geldt ook voor de inning van de provinciale opcenten op de MRB. Bij een andere invulling van het provinciale belastinggebied hebben de provincies niet langer profijt van deze preferente positie van de Belastingdienst. Omdat zij wel in staat moeten zijn om adequaat belastingschulden te innen zou de positie van de provincies als schuldeiser bij de inning van provinciale belastingen opnieuw bekeken moeten worden. Dit moet in samenhang gebeuren met de positie van gemeenten en waterschappen.

5.3 **Inkomenseffecten**

Bij het berekenen van de inkomenseffecten voor inwoners is uitgegaan van het vervangen van € 1,5 miljard aan provinciale opcenten door drie andere heffingen. Ten eerste door het introduceren van een provinciale onroerendezaakbelasting (OZB). Ten tweede door het introduceren van een provinciale ingezetenenheffing (IZH). En ten derde door mee te lopen bij introductie van een eventuele kilometerheffing. In de vierde variant worden de huishoudelijke provinciale lasten voor de helft opgehaald door middel van een ingezetenenheffing en voor de andere helft door een kilometerheffing. Onderstaande tabel laat de inkomenseffecten van deze vier varianten zien voor verschillende categorieën huishoudens, uitgedrukt in procenten koopkrachtverandering:

| Inkomensgroep | OZB | IZH | Km-heffing | IZH en Km-heffing | Aantal (x1000) |
|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|----------------|
| 1e (<=114% WML) | -0,1% | 0,0% | 0,0% | -0,1% | 1.460 |
| 2e (114-180% WML) | -0,2% | -0,2% | 0,0% | -0,2% | 1.460 |
| 3e (180-272% WML) | -0,1% | -0,1% | 0,0% | -0,1% | 1.460 |
| 4e (272-403% WML) | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 1.460 |
| 5e (>403% WML) | 0,0% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 1.460 |
| Inkomensbron | | | | | |
| Werkenden | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 4.700 |
| Uitkeringsgerechtigden | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 630 |
| Gepensioneerden | -0,2% | -0,2% | 0,0% | -0,1% | 1.860 |
| Huishoudtype | | | | | |
| Tweeverdieners | 0,0% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 3.710 |
| Alleenstaanden | -0,2% | -0,1% | 0,0% | -0,1% | 3.200 |
| Alleenverdieners | 0,0% | -0,1% | 0,1% | 0,0% | 400 |
| Aantal auto's | | | | | |
| 0 | -0,5% | -0,5% | 0,0% | -0,2% | 1.920 |
| 1 | 0,0% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 3.580 |
| 2 of meer | 0,3% | 0,2% | 0,2% | 0,2% | 1.810 |
| Aantal kilometers huishoudens | | | | | |
| 0 | -0,5% | -0,5% | 0,0% | -0,2% | 1.920 |
| 0 - 10.000 | 0,0% | 0,0% | 0,3% | 0,1% | 2.540 |
| 10.000 - 20.000 | 0,1% | 0,1% | 0,0% | 0,1% | 1.580 |
| >20.000 | 0,2% | 0,2% | -0,5% | -0,1% | 1.270 |
| Alle huishoudens | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 7.310 |

Uit deze tabel blijkt dat het in alle doorgerekende varianten goed mogelijk is om tot een redelijk evenwichtig inkomensbeeld te komen.

In bijlage 5 wordt de berekening van de inkomenseffecten nader toegelicht. Tevens wordt daar een aantal rekenvoorbeelden gegeven van het koopkrachteffect in euro's voor verschillende inkomensgroepen.

5.4 Kwijtschelding

5.4.1 *Introductie*

Bij een herziening van het provinciale belastinggebied, met mogelijk verschillende nieuwe provinciale belastingen, kan het wenselijk zijn om voor bepaalde groepen kwijtschelding te verlenen. Een mogelijkheid hiertoe is gebruik te gaan maken van de huidige kwijtscheldingsbepaling, opgenomen in artikel 232e Provinciewet. Deze bepaling is voor provincies nog onbekend omdat deze zelden tot nooit wordt toegepast. In de Gemeentewet komen vergelijkbare kwijtscheldingsbepalingen voor. Om inzicht te verschaffen in het fenomeen kwijtschelding worden in deze paragraaf de werking en uitvoering van de kwijtscheldingsbepalingen in de Gemeentewet toegelicht.

5.4.2 *Kwijtschelding van gemeentelijke belastingen*

Voor de invordering van de belastingen sluit de Gemeentewet aan bij de Invorderingswet 1990 op basis waarvan de Rijksbelastingen worden ingevorderd. Ook voor de kwijtschelding van de gemeentebelastingen zijn de rijksregels van toepassing zoals neergelegd in artikel 26 Invorderingswet 1990 en daarop gebaseerde lagere regelgeving (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990).

Gemeenten kunnen kwijtschelding verlenen van de belastingen aan inwoners die niet anders dan met buitengewoon bezwaar kunnen betalen. Dit gebeurt op verzoek van de belastingplichtige. Gemeenten hebben veel vrijheid om te bepalen hoe de kwijtschelding wordt vormgegeven, maar weinig vrijheid om te bepalen wie in aanmerking komt voor kwijtschelding.

5.4.3 *Vormgeving kwijtschelding*

Het Rijk heeft vastgesteld onder welke voorwaarden kwijtschelding van belastingschulden mogelijk is. Hiervoor worden de betalingscapaciteit en het vermogen van de belastingplichtige bepaald. De betalingscapaciteit wordt bepaald op basis van het netto besteedbaar inkomen, verminderd met een bedrag voor de kosten van bestaan. Als de betalingscapaciteit groter is dan nul dan moet tot 80% van de betalingscapaciteit worden aangewend om de belastingschuld te voldoen. Als daarna nog niet de gehele belastingschuld is voldaan, kan de rest worden kwijtgescholden. Is er geen betalingscapaciteit aanwezig dan kan de hele belastingschuld worden kwijtgescholden.

Het Rijk gaat ervan uit dat de kosten van bestaan 90% bedragen van de relevante bijstandsnorm. Dit is de zogenoemde kwijtscheldingsnorm. Gemeenten en waterschappen mogen een hogere kwijtscheldingsnorm hanteren, waarbij ze (tot maximaal) 100% van de relevante bijstandsnorm als kosten van bestaan hanteren.

Gemeenten en waterschappen mogen zelf bepalen of ze al dan niet kwijtschelding verlenen. Bij de gemeenten wordt veelal kwijtschelding verleend

voor de afvalstoffenheffing en - wanneer de gemeente heeft gekozen voor een gebruikersheffing - de rioolheffing. De onroerendezaakbelasting wordt bij woningen alleen opgelegd aan de eigenaren. Een woningeigenaar komt alleen in aanmerking voor kwijtschelding als er geen of bijna geen vermogen in de woning zit opgebouwd.

Ook mogen gemeenten zelf bepalen of ze volledige kwijtschelding verlenen of slechts gedeeltelijk. Daarnaast kan een gemeente ervoor kiezen om de kwijtscheldingsregels voor particulieren toe te passen bij een natuurlijk persoon die een bedrijf of een zelfstandig beroep uitoefent. Dit geldt dan enkel voor diens belastingen die geen verband houden met de uitoefening van dat bedrijf of beroep. Als een gemeente hier niet voor kiest dan gelden dezelfde regels die standaard voor ondernemers en bedrijven gelden. Er kan dan alleen sprake zijn van kwijtschelding van gemeentelijke belastingen als dit onderdeel is van een crediteurenakkoord met alle schuldeisers.

5.4.4 *Criteria kwijtschelding*

De gemeente (of een samenwerkingsverband van gemeenten) beoordeelt of een verzoek om kwijtschelding kan worden gehonoreerd door te kijken of de belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden hiervoor. Leidend hierbij zijn de artikelen in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, die weer aansluiten bij de sociale normen in onder andere de Participatiewet.

Of iemand voor kwijtschelding in aanmerking komt hangt sterk af van persoonlijke omstandigheden. Over het algemeen geldt dat bij een kwijtscheldingsnorm van 100% een huishouden in de bijstand in aanmerking komt voor kwijtschelding, tenzij er te veel vermogen is. Periodiek publiceren de VNG en Unie van Waterschappen een overzicht van de exacte kwijtscheldingsnormen²⁵ en vermogensnormen²⁶.

5.4.5 *Geen strijdigheid met verbod op inkomensafhankelijke belastingheffing*

Op basis van de Gemeentewet mag het bedrag aan gemeentelijke belasting niet afhankelijk zijn van het inkomen, winst of vermogen van de belastingplichtige. Eenzelfde bepaling is opgenomen in de Provinciewet (artikel 221). Dit is een uitvloeisel van het dogma dat inkomens- en vermogensbeleid aan de Rijksoverheid is voorbehouden. Bij kwijtschelding wordt wel expliciet gekeken naar het inkomen en vermogen van de belastingplichtige. Hierin zit geen strijdigheid, omdat alleen naar inkomen of vermogen wordt gekeken om te bepalen of iemand in aanmerking komt voor kwijtschelding. De hoogte van de aanslag verandert echter niet.

5.4.6 *Relevantie voor provincies*

Uitgedrukt per kiesgerechtigde inwoner is het jaarlijks opgelegde bedrag aan gemeentelijke belastingen circa drie keer zo groot als het bedrag aan provinciale belastingen (€ 400 respectievelijk € 130).²⁷ Daarmee is de urgentie om kwijtschelding te verlenen voor gemeenten groter dan voor provincies. Toch zal iemand op bijstandsniveau een (nieuwe) provinciale belasting van € 130 niet kunnen opbrengen; dat betekent dat de provincies

²⁵ <https://vng.nl/sites/default/files/2020-07/20200702-normbedragen-kwijtschelding-belastingen-juli-2020.pdf>

²⁶ <https://vng.nl/sites/default/files/2020-03/20200312-normbedragen-kwijtschelding-maart-2020-tot-en-met-augustus-2020-def.pdf>

²⁷ Uitgaande van € 13 miljoen kiesgerechtigden.

een faciliteit voor het aanvragen van kwijtschelding in het leven zullen moeten roepen. Dit zal extra uitvoeringskosten met zich meebrengen.

5.5 Inkomstenverevening

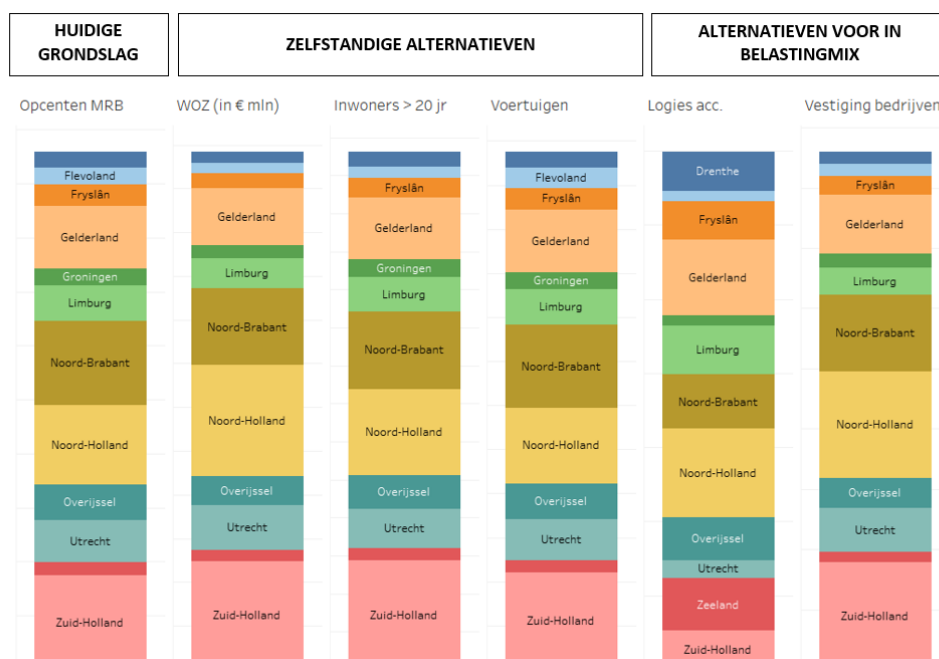
5.5.1 Inleiding

Als het provinciaal belastinggebied wordt herzien door nieuwe belastingen in te voeren – naast of ter vervanging van de provinciale opcenten op MRB zal de belastingcapaciteit van provincies veranderen. De belastingcapaciteit zegt iets over de mogelijkheid die een provincie heeft om zelf inkomsten te verwerven. Wijzigingen in de grondslag (bijvoorbeeld een bredere basis voor de opcenten op de MRB of een andere grondslag, zoals een ingezetenenheffing) zijn daarop van invloed. Elke potentiële belastinggrondslag is op een andere manier verdeeld over de provincies. Hoe schever de verdeling van de belastingcapaciteit, des te groter de opgave om hier op een zodanig manier rekening mee te houden in het provinciefonds dat dit niet tot al te grote verschuivingen leidt (uitgaande van de huidige verdeling van het provinciefonds).

5.5.2 Mogelijkheden voor inkomstenverevening

De werkgroep heeft in § 4.3 en 4.4 een aantal potentiële nieuwe provinciale belastingen beoordeeld als geschikt. Deze belastingen worden hier besproken met als centrale vraag: hoe kunnen inkomsten uit deze inkomstenbron worden verevend en wat zijn daarbij de aandachtspunten? De opcenten op een kilometerheffing heeft de werkgroep buiten beschouwing gelaten, omdat de verdeling van de belastingcapaciteit hier nog sterk afhankelijk is van de nadere uitwerking.

Onderstaand diagram biedt een vergelijkend overzicht van de wijze waarop de belastingcapaciteit van deze alternatieve belastingen is verdeeld over de provincies ten opzichte van de huidige grondslag. De kolommen tellen steeds op tot 100%. De onderliggende cijfers zijn afkomstig van het CBS en de Belastingdienst.



Provinciale onroerendezaakbelasting

Bij een provinciale OZB kan inkomstenverevening worden ingeregeld op een vergelijkbare wijze als binnen het gemeentefonds. De totale WOZ-waarde van woningen en niet-woningen per provincie is bekend. De belastingcapaciteit wordt dan bepaald aan de hand van een bepaald rekestarief (bijvoorbeeld het gemiddelde OZB-tarief van alle provincies).

Provinciale ingezetenenheffing

Bij een ingezetenenheffing is er per definitie geen sprake van een ongelijke verdeling per inwoner, omdat het aantal inwoners de belastinggrondslag is. Inkomstenverevening is hier niet nodig.

Provinciale voertuigenbelasting

De totale aantallen voertuigen per provincie (desgewenst uitgesplitst naar type) zijn bekend. Op basis hiervan kan een inhoudingsformule worden opgesteld, waarbij tegen een gemiddeld rekestarief de verschillen in belastingcapaciteit worden verevend (geheel of gedeeltelijk).

Provinciale toeristenbelasting

De opbrengsten van een provinciale toeristenbelasting zijn ongelijk verdeeld over de provincies, maar door het hogere aggregatieniveau is de verdeling minder scheef dan bij de gemeentelijke toeristenbelasting. Er zijn meerdere opties:

1. In de verdeling van het provinciefonds wordt rekening gehouden met een (meerjarig gemiddelde) opbrengst van de toeristenbelasting, waarbij ook de kosten die samenhangen met toerisme verevend worden;
2. In de verdeling wordt geen rekening gehouden met deze inkomsten, maar dan moeten ook de kosten die samenhangen met toerisme niet in de verdeling worden opgenomen.

Bij de eerste optie zou de verevening uitgewerkt kunnen worden door aan het provinciefonds een zogenaamde inhoudingsformule toe te voegen op basis van provinciale kenmerken (het aantal logiesaccommodaties bijvoorbeeld, of het oppervlakte binnenwater). Provincies met veel logiesaccommodaties (een indicator voor toerisme) of veel binnenwater (aantrekkelijk voor watersport) zouden zo een hogere inhouding krijgen op de algemene uitkering. Tegelijkertijd moet het verdeelmodel dan rekening houden met de kosten van toerisme voor deze provincies, wat weer zou leiden tot een hogere algemene uitkering.

De tweede optie gaat uit van de veronderstelling dat een bepaalde percentage van de kosten wordt gedekt door de inkomsten uit toeristenbelasting. Dit percentage hoeft dan niet toebedeeld te worden uit het provinciefonds.

Provinciale vestigingsheffing

De totale aantallen bedrijfsvestigingen per provincie (desgewenst uitgesplitst naar type of naar een ander kenmerk) zijn bekend. Op basis hiervan kan een inhoudingsformule worden opgesteld, waarbij tegen een gemiddeld rekestarief de verschillen in belastingcapaciteit worden verevend (geheel of gedeeltelijk).

5.6 Verwerking in verdeelmodel provinciefonds

Het provinciefonds is primair bedoeld voor de bekostiging van de wettelijke taken die provincies hebben en heeft een permanent karakter. Door in het provinciefonds kosten en inkomsten te verevenen wordt iedere provincie tevens in een gelijkwaardige financiële uitgangspositie gebracht. Het fonds moet in omvang tenminste groot genoeg zijn en blijven om iedere provincie een positieve algemene uitkering toe te kennen. Een negatieve algemene uitkering (de facto een vordering door het provinciefonds op een of meer provincies) is ongewenst.

Als er nieuwe provinciale belastingen worden geïntroduceerd zal de wijze van inkomstenverevening moeten worden aangepast. Zo'n nieuwe wijze van inkomstenverevening kan pas nader worden uitgewerkt als bekend is of provincies andere belastingen gaan heffen en welke dit zijn. Dan kunnen verschillende varianten worden doorgerekend en de gevolgen zichtbaar worden gemaakt op het niveau van de afzonderlijke provincies.

6 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek

Inzake toekomstig provinciaal belastinggebied

Nadat het nieuwe kabinet richtinggevende politieke besluiten heeft genomen over het toekomstige provinciaal belastinggebied is vervolgonderzoek nodig op de volgende terreinen:

- Nadere uitwerking van nieuwe provinciale belastingen
- Te verwachten herverdeeleffecten tussen provincies (berekend in verschillende varianten)
- Wetgevingsconsequenties
- Formele uitvoeringstoets
- Voorbereiding praktische uitvoering

Dit vervolgonderzoek en de eventuele voorbereiding van BnG zouden parallel gestart moeten worden en met elkaar op moeten lopen.

Inzake huidig provinciaal belastinggebied

Afhankelijk van de termijn waarop de huidige basis voor het provinciaal belastinggebied nog blijft bestaan is het zinvol om de in § 3.5 genoemde aandachtspunten binnen het huidige stelsel nader te verkennen. Ook de fiscaal-juridische beschrijving van het provinciaal belastinggebied in § 3.2 leidde tot enkele aanbevelingen voor vervolgonderzoek. De werkgroep acht zulk onderzoek wenselijk op de volgende terreinen:

- Hebben de overige heffingen zoals benoemd in § 3.2.1 (de precario-heffing, de grondwaterbeschermingsheffing etc.) nog een functie? Kunnen deze heffingen eventueel worden verbeterd danwel afgeschaft?
- Welke beleidsmatige keuzes en overwegingen liggen ten grondslag aan de wettelijke bepaling dat houders van vrachtauto's, bussen en bestelauto's niet belastingplichtig zijn voor de provinciale opcenten (zie § 3.2.2)?²⁸
- In hoeverre wordt het hiermee beoogde beleidsdoel gerealiseerd?
- Is deze bepaling nog steeds valide en beleidsmatig wenselijk?
- Hoe kan de heffing van provinciale opcenten bij leasemaatschappijen zodanig worden vormgegeven, dat een administratieve wijziging van vestigingsprovincie niet langer verstoring werkt?

²⁸ Het budgettaire beslag van het niet heffen van opcenten bij bestelauto's van ondernemers en particulieren is circa € 400 miljoen. Bij het gaan heffen van opcenten zijn gedragseffecten te verwachten waardoor de opbrengst lager uit zal vallen.

Bron: Ministerie van Financiën (2020): *Fiscale vergroening en grondslagerosie. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*. Tweede Kamer 2019-2020, 32 140 nr. 71 (p. 99)

Bijlage 1 – Samenhang met herziening financiële verhoudingen

B 1.1 Relatie provinciefonds en provinciaal belastinggebied

Het provinciefonds is bedoeld voor de bekostiging van de wettelijke taken die provincies hebben. De normeringssystematiek van het provinciefonds (ook bekend als de trap-op-trap-af-systematiek) bepaalt het percentage waarmee de algemene uitkering binnen het provinciefonds jaarlijks wordt verhoogd of verlaagd (het accres). Periodiek bekijken Rijk en decentrale overheden samen of de systematiek heeft voldaan en of er (technische) aanpassingen aan de systematiek gewenst zijn.

In 2020 is een periodieke evaluatie van de normeringssystematiek afgerond aan de hand van de criteria evenredigheid, stabiliteit, actualiteit, inzichtelijkheid en beheersbaarheid. Als deze evaluatie zou leiden tot wijzigingsvoorstellen in de normeringssystematiek heeft dit een doorwerking naar de financiële huishouding van provincies. Daarom zijn de uitkomsten van de evaluatie ook voor de herziening van het provinciaal belastinggebied van belang.

B 1.2 Herijkingsonderzoek provinciefonds

De meest recente wijziging in het verdeelmodel van het provinciefonds dateert van 2017. Deze wijziging werd ingesteld vanwege de ervaren complexiteit van het model 2012 en het door decentralisaties relatief klein geworden aandeel van de algemene uitkering. Het nieuwe verdeelmodel kwam grotendeels tegemoet aan deze knelpunten. Uitgangspunt was dat de aanpassing niet tot herverdeeleffecten mocht leiden. In deze laatste wijziging werd het verdeelmodel als volgt gewijzigd:

- Het onderscheid tussen beheer- en ontwikkeltaken verdween;
- Een aantal decentralisatie-uitkeringen werden in de algemene uitkering opgenomen (Natuur en BDU Verkeer en Vervoer);
- De vermogens van provincies werden niet meer met een omweg verrekend via een decentralisatie-uitkering maar direct via een negatieve maatstaf;
- De clusters in het fonds werden afgeschaft;
- Het aantal maatstaven werd beperkt van 17 naar 7.
- Via een maatstaf provincie specifiek bedrag werden herverdeeleffecten voorkomen.

De Raad voor het Openbaar Bestuur constateerde echter dat de verdeling alleen indirect kostengeïntendeerd was: de nieuwe verdeling reproduceert de oude verdeling. Ook de Raad van State stelde dat voor een stabiel en toekomstbestendig financieel verdeelstelsel, een kostengeïntendeerde benadering op basis van provinciale kerntaken en een meer op werkelijkheid gestoeld rendement op vermogen van provincies noodzakelijk is.

In de Tweede Kamer zijn twee moties ingediend die relevant zijn voor de inrichting van de verdeelsystematiek van het gemeente- en provinciefonds:

- Motie Veldman/Fokke²⁹ die de fondsbeheerder verzoekt om binnen een termijn van drie jaar in samenwerking met het IPO te komen met een plan van aanpak voor en aanpassing van het verdeelmodel voor het

²⁹ Tweede Kamer 2016-2017, 34 568 nr. 8

provinciefonds. Daarbij rekening houdend met de motie Veldman/Wolbert.

- Motie Veldman/Wolbert³⁰ die verzoekt te komen tot een fundamentele herziening van de financiële grondslagen van het gemeentefonds en het provinciefonds gericht op een vereenvoudiging van het systeem en daarbij te onderzoeken hoe verschillen in economische groei tussen de diverse regio's in Nederland kunnen worden gefaciliteerd.

De fondsbeheerders en het IPO hebben overeenstemming bereikt om het provinciefonds integraal te herijken en daarbij de genoemde moties en toezeggingen (mits nog relevant) in gezamenlijkheid op te pakken. Het herijkingsonderzoek zal zijn beslag krijgen in 2021. Belangrijke uitgangspunten hierbij zijn de provinciale open huishouding en de grote mate van eigen beleidsvrijheid die provincies hebben. De beoogde implementatiedatum van de nieuwe verdeling van het provinciefonds is 1 januari 2023.

B 1.3 Bouwstenentraject voor een beter belastingstelsel

De staatssecretaris van Financiën heeft in mei 2020 het pakket 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' aan de Tweede Kamer aangeboden.³¹ Het bouwstenentraject is een ambtelijk traject zonder politieke sturing met als doel om uitgewerkte beleidsopties op te leveren voor het volgend kabinet. Er zijn tien verschillende onderzoeken uitgevoerd over de volle breedte van het belastingstelsel.

Twee van deze rapporten zijn van belang in de context van de herziening van het provinciaal belastinggebied: het rapport Herziening gemeentelijk belastinggebied (zie § B 1.4) en het rapport Fiscale vergroening en grondslagerosie. Dit laatste rapport richt zich op mogelijke maatregelen voor verdere vergroening van het belastingstelsel. Succesvol milieubeleid leidt echter ook tot erosie van grondslagen van milieubelastingen. Daarom wordt in dit rapport tevens een analyse gemaakt van de ontwikkeling van de opbrengsten van de huidige milieubelastingen. Er is onder meer een prognose gemaakt van de provinciale opcenten in het tijdvak 2020-2030, omdat deze zijn gerelateerd aan de MRB.

De werkgroep Fiscale vergroening en grondslagerosie is verder niet inhoudelijk ingegaan op alternatieven voor de provinciale opcenten en heeft in plaats daarvan voorgesteld dat Rijk en IPO samen de wenselijkheid van een herziening van het provinciaal belastinggebied gaan onderzoeken.

B 1.4 Herziening gemeentelijk belastinggebied

In mei 2020 heeft de ambtelijke werkgroep Herziening gemeentelijk belastinggebied zijn rapport opgeleverd. Het is aan de Tweede Kamer aangeboden als onderdeel van het bouwstenentraject voor een beter belastingstelsel (zie § B 1.2).

Het rapport presenteert vier beleidsopties voor herziening van het gemeentelijk belastinggebied die elk uit verschillende bouwstenen bestaan:

- Verruimen van het gemeentelijk belastinggebied door een belasting-schuif van € 4 of € 6 miljard. Het gemeentefonds neemt met hetzelfde

³⁰ Tweede Kamer 2015-2016, 34 300 VII nr. 28

³¹ Tweede Kamer 2019-2020, 32 140 nr. 71

bedrag af en inwoners worden gecompenseerd door lagere inkomstenbelasting. Invullen van deze belastingschuif kan via herinvoering OZB-gebruikers woningen en/of ingezetenenheffing;

- Verbreden van de belastinggrondslag: afschaffen OZB-vrijstellingen;
- Moderniseren van de belastingmix: toeristenbelasting anders vormgeven en hondenbelasting afschaffen;
- Uitbreiden van het instrumentarium: invoeren van een gebiedsontwikkelingsheffing.

De bouwstenen inzake herziening gemeentelijk belastinggebied zijn bedoeld voor het volgende kabinet. Een deel van de overwegingen uit het rapport over het gemeentelijk belastinggebied is ook relevant voor het provinciaal belastinggebied.

Bijlage 2 - Totaaloverzicht uit rapporten belastinggebied gemeenten, provincies en waterschappen

Deze beschouwing is op verzoek van de werkgroep opgesteld door prof. mr. dr. A.W. Schep, wetenschappelijk directeur van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL).

B 2.1 Inleiding

De omvang en samenstelling van de lokale belastingen van zowel provincies, gemeenten als waterschappen zijn de afgelopen tijd onderzocht door diverse werkgroepen en commissies. Elke werkgroep of commissie onderzocht separaat op basis van geconstateerde knelpunten de voor de betreffende overheidslaag gewenste verbetering van het belastinginstrumentarium. Er kleven verschillende nadelen aan dergelijke aanpak. Een van de nadelen is dat hierdoor geen gezamenlijke visie op de verdeling van gewenste belastinginstrumenten over de verschillende lokale overheden wordt ontwikkeld. Hoewel de optelsom deels afhankelijk is van de door de werkgroepen uitgewerkte scenario's, lijkt – mede als gevolg van deze separate werkwijze – het totale aantal lokale heffingen dat voor de verschillende lokale overheden beschikbaar komt, toeneemt. Dit kan ten koste gaan van de overzichtelijkheid en kenbaarheid van de lokale heffingen en daarmee ook van de acceptatiegraad en betalingsbereidheid van belastingplichtigen. Daarnaast leiden meer lokale belastingen tot meer administratieve lasten voor belastingplichtigen en hogere uitvoeringskosten voor de lokale overheden.

B 2.2 Concurrentie op geschikte belastinggrondslagen tussen lokale overheden

Een ander effect dat zichtbaar wordt bij het vergelijken van de verschillende voorstellen voor de belastinggebieden van de afzonderlijke lokale overheden is dat er in zekere zin wordt geconcurrereerd op belastinggrondslagen. Dit valt te verklaren door de beperkingen die voor lokale belastingen in Nederland gelden. Met andere woorden: niet elke belastinggrondslag is wenselijk, toegestaan of geschikt voor lokale overheden. Gelet op de verbondenheid met een afgebakend grondgebied worden doorgaans heffingen die direct of indirect zijn gebaseerd op het profijtbeginsel, danwel het kostenveroorzakingsbeginsel als passend bij lokale overheden gezien. In Nederland geldt voor alle lokale overheden bovendien een expliciet wettelijk verbod op heffing naar inkomen, winst of vermogen waarmee tot uitdrukking wordt gebracht dat het voeren van fiscaal inkomensbeleid is voorbehouden aan de Rijksoverheid.

Het wekt dan ook geen verwondering dat de genoemde werkgroepen en commissies die op zoek gaan naar uitbreiding van het belastinggebied de introductie van een aantal vergelijkbare belastingsoorten voorstellen. Voorbeeld daarvan is de introductie van een ingezetenenheffing (inwonersbelasting) die zowel voor gemeenten als provincies als nieuwe heffing wordt genoemd. Een burger is zowel ingezetene in een gemeente, een waterschap als een provincie. Een heffing die bij dat gegeven aansluit, is voor alle drie de lokale overheden te rechtvaardigen. Ditzelfde geldt in zekere mate voor de aansluiting bij de onroerende zaak als belastinggrondslag. De immobiliteit en de geografische gebondenheid aan het grondgebied van

een gemeente, waterschap of provincie, maken onroerende zaken tot een geschikte grondslag voor lokale belastingheffing van alle drie de lokale overheden. Voor waterschappen geldt nog een beperking die voortvloeit uit de functionele decentralisatie ten opzichte van de territoriale decentralisatie van gemeenten en provincies. Het belastinggebied van waterschappen dient ter bekostiging van concrete taken. Voor het overige hebben waterschappen een zogenoemde gesloten huishouding. Gemeenten en provincies kennen een open huishouding wat inhoudt dat zij ook zelf taken op zich kunnen nemen. Dit onderscheid verklaart ook waarom provincies en gemeenten wel en waterschappen geen algemene, vrij besteedbare belastingen kennen. De taakgebondenheid van waterschappen, beperkt derhalve de keuzeruimte van belastinggrondslagen.

B 2.3 De huidige lokale belastingen, ingedeeld naar functie

De hierna opgenomen tabel geeft een totaaloverzicht van de huidige lokale heffingen van gemeenten, waterschappen. Daarbij is een indeling aangebracht naar de functies/categorieën woning en niet-woning, inclusief afvalstoffen en hemelwaterafvoer, recreatie, milieu (kostenveroorzaking), vervoer en (profijt van) openbare ruimte. De heffing van rechten (leges, retributies) is buiten het overzicht gelaten.

Legenda:

- In rood zijn de door de werkgroep Herziening gemeentelijk belastinggebied voorgestelde nieuwe belastingen aangegeven
- In blauw de door de werkgroep Herziening provinciaal belastinggebied voorgestelde nieuwe belastingen.
- Voor de in groen aangegeven heffingen geldt dat wordt voorgesteld deze af te schaffen, danwel te integreren in nieuw voorgestelde heffingen.
- De letters G, W en P staan voor Gemeente, Waterschap en Provincie.

Tabel: Bestaande, en voorgestelde heffingen lokale overheden naar functie

| Heffing naar functie | G/W/P | Belastingplichtige | Grondslag |
|-----------------------------------------------------------------|---------|------------------------------------------------|---------------------------|
| Burgerschap | | | |
| Ingezetenenheffing | P | ingezetene vanaf 18 jaar | nog niet bepaald |
| Ingezetenenheffing | G | ingezetene vanaf 18 jaar | bedrag pp of huishouden |
| Ingezetenenheffing (watersysteemheffing) | W | ingezetene huishouden | Vast bedrag |
| Wonen | | | |
| OZB eigenaren woningen | G | eigenaar woning | WOZ-waarde |
| OZB gebruikers woningen | G | gebruiker woning | WOZ-waarde |
| Afvalstoffenheffing | G | huishouden | niet voorgeschreven |
| Rioolheffing | G | eigenaar of gebruiker perceel | niet voorgeschreven |
| Watersysteemheffing gebouwd | W | eigenaar gebouwd eigendom | WOZ-waarde |
| Zuiveringsheffing woonruimte | W | gebruiker woning | vervuilingsseenheden |
| OZB eigenaar woning | P | eigenaar woning | WOZ-waarde |
| OZB gebruiker woning | P | gebruiker woning | WOZ-waarde |
| Zakelijk vastgoed en grond (ondernemers en instellingen) | | | |
| OZB eigenaren niet-woning | G | eigenaar niet-woning | WOZ-waarde |
| OZB gebruikers niet-woning | G | gebruiker niet-woning | WOZ-waarde |
| Reinigingsrechten | G | bedrijf | niet voorgeschreven |
| Rioolheffing | G | eigenaar of gebruiker perceel | niet voorgeschreven |
| Zuiveringsheffing of verontreinigingsheffing | W | gebruiker | vervuilingsseenheden |
| Watersysteemheffing gebouwd | W | eigenaar gebouwd eigendom | WOZ-waarde |
| Watersysteemheffing ongebouwd | W | eigenaar ongebouwd eigendom | oppervlakte |
| OZB eigenaren niet-woningen | P | eigenaar niet-woning | WOZ-waarde |
| OZB gebruikers niet-woningen | P | gebruiker niet-woning | WOZ-waarde |
| Vestigingsheffing | P | nog niet ingevuld | nog niet ingevuld |
| Recreatie/niet-inwoners | | | |
| Toeristenbelasting | G | verblijfbieder of verblijfhouder | niet voorgeschreven |
| Forensenbelasting | G | eigenaar gemeubileerde woning | niet voorgeschreven |
| Vermakelijkhedenretributie | G | aanbieder van vermakelijkheid | niet voorgeschreven |
| Nachtverblijfsbelasting | G | gelegenheidsbieder tot verblijf/verblijfhouder | niet voorgeschreven |
| Dagverblijfsbelasting | G | gelegenheidsbieder tot verblijf/verblijfhouder | niet voorgeschreven |
| Toeristenbelasting | P | verblijfbieder | aantal slaapplekken |
| Watersysteemheffing natuurterreinen | W | eigenaar | oppervlakte |
| Milieubescherming | | | |
| Grondwaterbeschermingsheffing | P | Inrichting die grondwater onttrekt | hoeveelheid grondwater |
| Grondwaterheffing | P | Inrichting die grondwater onttrekt | hoeveelheid grondwater |
| Nazorgheffing gesloten stortplaatsen | P | degene die stortplaats drijft | bepaald in nazorgplan |
| Ontgrondingenheffing | P | houder van vergunning | m3 vaste stoffen |
| Vervoer | | | |
| Parkeerbelasting | G | parkeerder of vergunninghouder | diverse |
| Wegenheffing | W | idem systeemheffing | |
| Watersyst.heff. ongeb. land- en vaarwegen | W | eigenaar | oppervlakte |
| Opcenten MRB | P | houder personenauto/motorrijtuig | soort en gewichtsklasse |
| Opcenten kilometerheffing | P | houder voertuig | nog niet bepaald |
| Voertuigenbelasting | P | houder voertuig | gewichtsklasse |
| Openbare ruimte | | | |
| Baatbelasting | G | eigenaar onroerende zaak | niet voorgeschreven |
| Reclamebelasting | G | degene die aankondigt | niet voorgeschreven |
| Precariobelasting | G, W, P | houder van voorwerp | niet voorgeschreven |
| BIZ-bijdrage | G | gebruiker/eigenaar niet-woning | vast bedrag of WOZ-waarde |
| Hondenbelasting | G | houder van hond | aantal honden |
| Baatbelasting herzien | G | nog niet uitgewerkt | nog niet uitgewerkt |
| Gebiedsontwikkelingsheffing/GIZ | G | nog niet uitgewerkt | nog niet uitgewerkt |

B 2.4 Opties voor vereenvoudigde heffing in lokaal belastinggebied

Onder belastingplichtige burgers, bedrijven en instellingen is over het algemeen weinig kennis over de lokale belastingen die zijn verschuldigd. Dit wordt versterkt doordat gemeentelijke en waterschapsbelastingen op één aanslagbiljet worden gepresenteerd en via automatische incasso vrijwel onzichtbaar worden geïnd. Voor provincies geldt dat de belangrijkste eigen belastinginkomsten de vorm hebben van opcenten op een belasting van het rijk. Deze worden bovendien geïnd door de rijksbelastingdienst en niet als zodanig als een provinciale belastingaanslag aan burgers gepresenteerd. Hoewel elke lokale heffing een eigen wettelijk grondslag kent, en een eigen lokale belastingverordening, worden de belangrijkste lokale heffingen veelal gecombineerd door gemeenten en waterschappen geheven op een zogenoemde combi-aanslag. Een deel van de afzonderlijke waterschapsbelastingen worden reeds wettelijk gecombineerd in een watersysteemheffing.

De wijze waarop de verschuldigdheid van de verschillende lokale belastingen wordt gepresenteerd aan belastingplichtige burgers, bedrijven en instelling, is voor verbetering vatbaar. Zeker in de situatie waarin meer heffingen worden toegevoegd aan het lokale belastingpalet. De acceptatiegraad van lokale belastingen kan worden verbeterd wanneer deze helderder aan belastingplichtigen worden gepresenteerd. Daar zijn verschillende mogelijkheden voor.

Optie 1: Verstrekken van een gezamenlijke toelichting lokale belastingen per functie aan belastingplichtigen

De minst vergaande optie is om de aanslagen te blijven opleggen zoals nu gebruikelijk is, maar daarbij ter toelichting jaarlijks een overzicht te verstrekken gebaseerd op een functionele indeling van de verschillende lokale heffingen. De in § B 1.4.3 gepresenteerde indeling in clusters kan daarbij als aanzet dienen. Deze clusters zijn:

- burgerschap;
- wonen;
- zakelijk vastgoed en grond;
- recreatie;
- milieubescherming;
- vervoer;
- openbare ruimte.

Het jaarlijkse overzicht kan gepaard gaan met een toelichting waarbij de gemeente, provincie en het waterschap aangeven waarvoor elke heffing dient en wat is gewijzigd ten opzichte van een voorgaand jaar. Voor een dergelijk overzicht is geen wetswijziging nodig.

Optie 2: Lokale belastingaanslagen van verschillende overheden per functie op één aanslagbiljet

Een verder gaande optie is om ook de aanslagen per functie te combineren op één aanslagbiljet. De ene functie zal zich daarvoor beter lenen dan de andere. Vooral waar het heffingen van verschillende overheden betreft die aansluiten bij min of meer dezelfde grondslag, zal deze optie kunnen worden uitgewerkt. Dank aan de ingezetenenheffingen van verschillende overheden, of de met wonen samenhangende heffingen.

In de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet zijn reeds bepalingen opgenomen die heffingsambtenaren de bevoegdheid geven om meerdere belastingenaanslagen die bestemd zijn voor dezelfde belastingplichtige van verschillende belastingen op één aanslagbiljet te verenigen. Het moet dan wel gaan om aanslagen van dezelfde soort, dat wil zeggen definitieve aanslagen of voorlopige aanslagen, of navorderingsaanslagen dan wel naheffingsaanslagen. Het betreft een zelfstandige bevoegdheid van de heffingsambtenaar. Vermoedelijk is wetswijziging nodig om op basis van een gezamenlijk besluit van de heffingsambtenaren van respectievelijk de provincie, de gemeente en het waterschap tot het combineren van aanslagen van de verschillende lokale overheden op één belastingbiljet over te kunnen gaan.

Optie 3: Integratie van lokale belastingen

Wanneer verschillende lokale overheidslagen een zelfde type heffing naar een vergelijkbare grondslag mogen heffen, dan is het een logische gedachte om die door één van de overheden geïntegreerd te laten heffen. De overige overheden kunnen dan opcenten vaststellen op de door een andere lokale overheidslaag opgelegde heffing. Uiteraard geldt dan dat de heffingsmaatstaf identiek moet zijn voor elke overheidslaag.

Bij bijvoorbeeld de ingezetenenheffing, moet dan gekozen worden voor ofwel een vast bedrag per ingezetene (vanaf 18 jaar), of - zoals bij de waterschappen nu het geval is - per huishouden.

Bij de integratie van belastingen ligt integratie van provinciale en gemeentelijke belastingen het meest voor de hand. Waterschappen kennen een gesloten huishouding, gebaseerd op functionele decentralisatie. Bovendien zijn waterschapsgrenzen niet gebonden aan provinciegrenzen. Heffing en invordering van geïntegreerde provinciale en gemeentelijke belastingen geschiedt logischerwijs door gemeenten. Zij hebben een uitgebreid uitvoeringsapparaat voor de heffing en inning van belastingen. De gemeenten heffen dan via opcenten op de gemeentelijke heffing eveneens het provinciale deel van de heffing. Daarvoor is dan wel vereist dat alle in de provincie inliggende gemeenten deze belasting hebben ingevoerd. Dit betekent enig verlies van fiscale autonomie van gemeenten. Wanneer men dit ongewenst acht, dan is heffing van de provinciale belasting door de betreffende gemeente eveneens denkbaar. De betreffende gemeente moet dan in staat worden gesteld om de perceptiekosten in het tarief te verdisconteren.

De waardering van onroerende zaken (gebaseerd op de Wet WOZ) en de heffing van gemeentelijke en waterschapsheffingen van verschillende gemeenten en waterschappen wordt steeds vaker uitgevoerd door een belastingssamenwerkingsverband. In die gevallen zullen de uitvoeringskosten van een dergelijke geïntegreerde heffing beperkt kunnen blijven, zij het dat daar een of meer provinciale belastingen aan wordt toegevoegd.

Voor bepaalde functies ligt samenvoegen minder voor de hand. Dit geldt voor bepaalde bestemmingsheffingen die zijn gerelateerd aan specifieke wettelijke taken en waar sprake is van kostenverhaal van die taken, gekoppeld aan een opbrengstnorm. Wel kunnen dit type heffingen op 1 nota worden gepresenteerd binnen dezelfde functie.

De hiervoor gepresenteerde opties kunnen desgewenst worden gecombineerd. De opties zullen bijdragen aan de overzichtelijkheid en eenvoud, de acceptatiegraad van belastingplichtigen en het kosten efficiënt heffen en invorderen van lokale belastingen.

Bijlage 3 – Mate van beleidsvrijheid bij provinciale taken

Appreciatie van B&A-rapport 'Beleidsvrijheid provinciale taakvelden' (2009) door de Raad voor het Openbaar Bestuur

De autonomie van het provinciale bestuur is benoemd in de Grondwet. Om verschillende redenen kan de beleidsruimte van provincies op bepaalde taakvelden door de Rijksoverheid beperkt zijn. Beleidsvrijheid is hierbij gedefinieerd als '... de mate waarin provincies vrij zijn zelf de uitkomst van het beleid te bepalen.'

Vooropgesteld: er is geen absoluut objectieve maat voor het vaststellen voor de mate van beleidsvrijheid. Wel kan inzichtelijk gemaakt worden welke factoren de mate van beleidsvrijheid bepalen. In verschillende methodes worden steeds dezelfde dimensies van het begrip beleidsvrijheid benoemd: de aard van de taak - beleidsdoelen - besluitvormingsprocedure - de uitvoering - de mate van toezicht - financiën - regelgeving - samenwerking. De relatie tussen de benoemde factoren en de weging kan wel verschillen methode tot methode.

De Raad voor het Openbaar Bestuur heeft in zijn advies *Beleidsvrijheid gedeut*³² de mate van beleidsvrijheid voor het gemeentelijke taakveld in beeld gebracht. Naar analogie en bij wijze van *quick scan* is dat nu ook gedaan voor de provinciale taken. De analyse van B&A-rapport is daarbij als uitgangspunt genomen en gekeken waar een mogelijk verschil in beoordeling uit voort komt. Het verschil in beoordeling lijkt in belangrijke mate terug te voeren op de wijze waarop de aard van de regelgeving is meegewogen. De ROB heeft bij de factor regelgeving ook de aard van de regelgeving meegewogen. Zo beperken louter procedurele regels ten aanzien van bijvoorbeeld de besluitvormingsprocedures de beleidsvrijheid veel minder dan inhoudelijke regels die doel, taak vastleggen. Een taak kan in deze optiek verplicht zijn en gekenmerkt worden door veel regelgeving maar daarmee is niet per definitie gesteld dat de beleidsvrijheid ook gering is. Bijvoorbeeld als de aard van de regelgeving vooral procedureel van aard is maar de provincie toch in hoge mate de uitkomst van het beleid zelf kan bepalen. Daarbij is niet zo zeer van belang dat een Taak verplicht is maar of het feit dat een provincie eigen afwegingen kan en mag maken om zelf de over de gewenste uitkomst van het beleid.

Globale vergelijking van scores B&A en de ROB-meetlat

| Cluster | B&A score ³³ | ROB-score |
|-----------------------------------|-------------------------|-----------|
| Cluster ruimte | 3-4 | 7 |
| Cluster cultuur en maatschappij | 8-9 | 8 |
| Cluster regionale economie | 9-10 | 8 |
| Cluster natuur | 7-8 | 7-8 |
| Cluster milieu | 7-8 | 6-7 |
| Cluster water | 4-5 | 4-5 |
| Cluster verkeer en vervoer | 4-5 | 7 |
| Cluster bestuur | 1-2 | 2 |
| Cluster algemene dekkingsmiddelen | 8 | 8 |

³² <https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2019/03/14/advies-beleidsvrijheid-gedeut>

³³ De scores B&A zijn vertaald naar de meetlat ROB 1-10: hoe hoger de score hoe meer beleidsvrijheid

Conclusie

In hoofdlijnen komen de bevindingen overeen met de conclusie uit het B&A rapport. Twee opmerkelijke verschillen:

- Op het Cluster Verkeer en Vervoer ligt het voor de hand de beleidsvrijheid hoger in te schatten dan in het B&A-rapport. De wegenverkeerswet en de Wegenwet leggen aan de provincies en de gemeenten dezelfde verplichtingen op. Het wezenlijke onderscheid ten opzichte van het gemeentelijke takenpakket lijkt gelegen in het taakveld openbaar vervoer. Binnen de procedurele kaders hebben de provincies een redelijke mate van vrijheid om zelf te kiezen wat de omvang, de aard en de kwaliteit van het voorzieningenniveau zou moeten zijn.
- Voor het cluster Ruimte gelden ongeveer dezelfde argumenten: de aard van de regelgeving is veel meer procedureel van aard dan dat daarmee de uitkomsten van het beleid worden vastgelegd.

Hoe hoger de mate van beleidsvrijheid, hoe meer ruimte of reden er is om eigen inkomsten aan te wenden voor het bereiken van het beleidsdoel. De onderhavige scores zijn daarmee niet direct een argument voor uitbreiding van het provinciaal belastinggebied, dat al relatief ruim is, maar in elk geval niet voor beperking van het provinciale belastinggebied.

Daarbij zij opgemerkt dat de oorsprong van de opcenten MRB ligt in de relatie met het provinciale wegenbeheer. Dat destijds binnen het totale provinciale takenpakket overigens wel een veel dominantere rol vervulde dan thans.

Bijlage 4 – Niet-geschikte opties voor provinciale belastingen

B 4.1 Inleiding

Omwille van de leesbaarheid van het rapport is een splitsing gemaakt in geschikte en niet-geschikte opties voor provinciale belastingen. De opties die de werkgroep als niet-geschikt beoordeelt zijn terug te vinden in deze bijlage. De geschikte opties zijn opgenomen in de hoofdtekst (H 4). Om snel inzicht te bieden in de onderzochte opties begint deze bijlage met de tabelweergave van de toetsing aan het toetsingskader.

De beschrijving van alle niet-geschikte opties (met uitzondering van de provinciale grondbelasting) is grotendeels ontleend aan het COELO-rapport *Belastingen van decentrale overheden in EU-landen* (zie ook § 4.2). De beschrijving van de provinciale grondbelasting is ontleend aan het eerder verschenen rapport *Herziening gemeentelijk belastinggebied*.

B 4.2 Toetsing aan toetsingskader

In onderstaande tabel worden de uitkomsten van de toetsing aan het toetsingskader gepresenteerd van alle niet-geschikte opties. De scores zijn onderbouwd in paragrafen B 4.3 t/m B 4.6 (de scores in de tabel corresponderen met de vetgedrukte woorden in elk van de deelparagrafen. Ten opzichte van de tabel in § 4.5 is één extra kolom opgenomen (*Niet afhankelijk van inkomen, winst of vermogen*), om zo te laten zien dat sommige niet-geschikte opties strijdig zijn met deze randvoorwaarde. De toetsing is tot stand gekomen op basis van de collectieve expertise van de werkgroepleden. Desondanks laten sommige scores enige ruimte voor interpretatie (met een maximaal verschil van één trede).

Om de gepresenteerde opties te kunnen vergelijken met het bestaande belastinggebied is evenals in § 4.5 de toetsing van de opcenten MRB opgenomen in de eerste rij.

| | Toekomstbestendigheid | Brede grondslag | Opbrengstcapaciteit | Stabiliteit | Uitvoerbaarheid | Herkenbaarheid | Verdeling belastingcapaciteit | Geen economische verstoring | Niet afh. van ink., winst of vermogen |
|-------------------------------------|------------------------|-----------------|---------------------|-------------|------------------|----------------|-------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|
| | NOODZAKELIJKE CRITERIA | | | | OVERIGE CRITERIA | | | | |
| Referentie: Opcenten MRB | ? | 3 | 5 | 3 | 3 | 2 | 4 | 4 | 5 |
| Opcenten op accijnzen | 2 | 2 | 4 | 3 | 4 | 1 | 1 | 3 | 5 |
| Provinciale energiebelasting | 4 | 4 | 4 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 5 |
| Provinciale waterbelasting | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 5 |
| Provinciale winstbelasting | 3 | 4 | 3 | 1 | 1 | 4 | 2 | 2 | 1 |
| Opcenten op inkomstenbelasting | 3 | 4 | 4 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 1 |
| Provinciale loonsombelasting | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 1 | 1 |
| Provinciale erf- en schenkbelasting | 2 | 2 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 3 | 1 |
| Provinciale grondbelasting | 4 | 3 | 4 | 4 | 1 | 3 | 3 | 4 | 4 |

Schaal: 5 = uitstekend, 4 = goed, 3 = voldoende, 2 = matig, 1 = slecht

B 4.3 Provinciale profijtbelastingen

B 4.3.1 Provinciale opcenten op accijnzen

Er is gekeken of provincies opcenten zouden kunnen gaan heffen over accijnzen. In Nederland heft het Rijk belastingen op accijnsgoederen (alcoholhoudende producten, tabaksproducten en minerale oliën) en verbruiksgoederen (alcoholvrije dranken). De accijns respectievelijk verbruiksbelasting wordt geheven van producenten en importeurs, die de heffing zoveel mogelijk doorberekenen in de productprijzen.

Op grond van de Horizontale accijnsrichtlijn³⁴ is het niet toegestaan om naast accijns nog een andere dergelijke indirecte belasting te heffen ten aanzien van accijnsgoederen. Deze richtlijn schrijft voor dat een andere indirecte belasting alleen mogelijk is als sprake is van een heffing voor specifieke doeleinden. Uit Europese jurisprudentie volgt dat het hierbij moet gaan om een ander dan een louter begrotingstechnisch doel. Hieraan wordt niet voldaan ingeval van provinciale opcenten op accijns wanneer de opcenten louter dienen als inkomstenbron voor de provincies. Volledigheidshalve is deze optie wel beoordeeld aan de hand van het toetsingskader.

³⁴ Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG (PbEU 2009, L 9).

Naast de Europeesrechtelijke inperking zijn er nog andere bezwaren aan de optie van provinciale opcenten op accijnzen. De grondslag is niet breed doordat het specifieke producten betreft die niet iedereen gebruikt (score **matig**). Accijnzen (en dus ook provinciale opcenten) worden door de eindverbruikers van de belaste producten **slecht** herkend, doordat ze onzichtbaar in de prijzen worden verwerkt. De belastinggrondslag is uiterst ongelijk over provincies verdeeld (score **slecht**). Het belastbare feit zal zich alleen voordoen in de provincies waar productie of invoer van accijnsgoederen plaatsvindt, niet waar de goederen worden verbruikt.

De toekomstbestendigheid is **matig** omdat producten als minerale oliën en tabak op de langere termijn (grotendeels) van de markt zouden kunnen verdwijnen. Verder kunnen smokkel en fraude de grondslag eroderen.

Deze optie scoort **voldoende** op de criteria stabiliteit en mate van economische verstoring.

Wanneer provinciale opcenten op accijnzen worden getoetst aan het toetsingskader dan scoort deze optie **uitstekend** op opbrengstcapaciteit en **goed** op uitvoerbaarheid. De totale geheven accijnzen bedroegen € 12 miljard in 2017, zodat - zonder rekening te houden met gedragseffecten - 10 opcenten al € 1,2 miljard aan belastinginkomsten zouden genereren. De uitvoerbaarheid is goed door het beperkte aantal belastingplichtigen.

B 4.3.2 Provinciale energiebelasting

In Nederland wordt het verbruik van elektriciteit en aardgas belast met de energiebelasting. Deze wordt geheven van de energiebedrijven die de tarieven doorberekenen aan hun afnemers, en leverde in 2019 € 5 miljard op. Door het tarief op aardgas te verhogen en dat voor elektriciteit te verlagen wil de Rijksoverheid energiegebruikers financieel stimuleren om minder gas te verbruiken.

Bezien is of provincies naast de Rijksoverheid de gelegenheid kunnen krijgen om elektriciteits- en gasverbruik te belasten. Die belasting zou dan de energiegebruikers, niet de energieleveranciers, binnen hun grenzen moeten treffen.

Ook in geval van de energiebelasting geldt dat op grond van de Horizontale accijnsrichtlijn (zie voetnoot 34) – die ook van toepassing is op energieproducten en elektriciteit – het niet is toegestaan om een additionele indirecte belasting te heffen ten aanzien van accijnsgoederen. Een additionele indirecte heffing is alleen mogelijk als sprake is van specifieke doeleinden, zoals bijvoorbeeld het geval is bij de Opslag Duurzame Energie. Bij een provinciale energiebelasting is geen sprake van specifieke doeleinden wanneer het een heffing betreft vanwege begrotingstechnische redenen. Volledigheidshalve is deze optie wel beoordeeld aan de hand van het toetsingskader.

De scores zijn **matig** tot **slecht** voor de criteria praktische uitvoerbaarheid, herkenbaarheid en begrijpelijkheid, en mate van economische verstoring. De scores zijn **voldoende** voor de criteria stabiliteit en verdeling van belastingcapaciteit. Deze optie scoort **goed** op de toetsingscriteria toekomstbestendigheid, brede grondslag en opbrengstcapaciteit.

Energiebedrijven opereren door het hele land heen en zijn niet regionaal georiënteerd. Hun klanten zitten overal. Dat houdt in dat energiebedrijven hun tarieven zouden moeten differentiëren per provincie. Dit is bewerkelijk en uit commercieel oogpunt onaantrekkelijk. Wanneer provincies zelf aanslagen gaan opleggen aan huishoudens zou een heel nieuw systeem moeten worden opgezet. Verder kunnen complicaties optreden bij bedrijven die zelf elektriciteit opwekken en bij huishoudens die een elektriciteitsaansluiting delen. De uitvoerbaarheid is daarom **matig**.

Een aandachtspunt is dat het verlenen van kwijtschelding is bij deze belastingen niet mogelijk is, aangezien zij worden opgelegd aan de energiebedrijven en niet aan individuele afnemers. Dit heeft een denivellerend effect.

De herkenbaarheid van de bestaande belastingen op energie en water is **matig**, doordat de inning onderdeel is van de water- of energierekening. Daarbij komt dat niet burgers, maar bedrijven belastingplichtig zijn. Er is dus geen directe link tussen ingezetenen van provincies en belastingplichtigen. Wanneer provincies zelf aanslagen zouden opleggen zou de herkenbaarheid groter zijn.

Op dit moment bestaat al een andere opslag op de energiebelasting: de Opslag Duurzame Energie. Een tweede opslag in de vorm van provinciale opcenten komt de begrijpelijkheid niet ten goede. De ODE loopt al fors op de komende jaren en leidt tot veel discussie over de betaalbaarheid van de energierekening, met name voor lage inkomens.

Uit empirisch onderzoek van de OESO³⁵ blijkt dat belastingen waarmee een extern effect wordt beprijsd economisch efficiënt zijn als de belastingheffing in verhouding staat tot het betreffende externe effect. Het huidige tarief van de energiebelasting echter is nu reeds hoger dan de externe kosten. Het toevoegen van provinciale opcenten op het tarief zou de economische verstoring van de energiebelasting verder laten toenemen. Ten aanzien van economische verstoring scoort deze optie dus **slecht**.

De stabiliteit is vrij hoog, in elk geval op de korte termijn. Op langere termijn is er een risico op grondslagerosie: bedrijven en huishoudens kunnen hun eigen elektriciteit gaan opwekken (score **voldoende**). Deze bedrijven en huishoudens dragen dan niet meer bij aan de belastingopbrengst. Het verbruik door huishoudens is goed verspreid over de provincies. Voor bedrijven zal dit schever zijn (score **voldoende**). De belastingdruk zou hiermee deels naar bedrijven verschuiven.

Energie is een basisvoorziening waaraan altijd behoefte zal blijven bestaan, daarom is de toekomstbestendigheid **goed**. De grondslag is breed omdat de belasting kan worden opgelegd aan huishoudens en bedrijven (score **goed**). De belastingdruk zal relatief zwaarder zijn voor huishoudens met een laag inkomen.

Ook wanneer de provincies aanmerkelijk lagere tarieven zouden hanteren dan het Rijk is een provinciale energiebelasting ruimschoots toereikend om de huidige opbrengsten aan provinciale opcenten (€ 1,6 miljard) te vervangen (score **goed**).

³⁵ Tax Policy Study No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B, OECD, 2010

B 4.3.3 *Provinciale waterbelasting*

De Rijksoverheid kent een leidingwaterbelasting die van de drinkwaterleveranciers wordt geheven, die hem doorberekenen aan hun klanten. Deze bracht in 2019 € 0,3 miljard op. Het Rijk wil met deze belasting stimuleren dat bedrijven en huishoudens zuiniger omgaan met leidingwater.

De leidingwaterbelasting zou aan provincies kunnen worden overgedragen. Anders dan in de energiesector is binnen iedere regio één bepaalde drinkwaterleverancier actief. Deze markt is niet geliberaliseerd.

De regionale leverancier van leidingwater is belastingplichtig voor maximaal 300 m³ per aansluiting per jaar, zowel voor huishoudens als bedrijven. De link naar de verbruikers is duidelijk, maar de heffing is expliciet niet gericht op het belasten van grootverbruik. De belasting heeft allereerst een budgettair doel, en vormt daarnaast een – in dit geval relatief bescheiden – prijsprikkel voor kleinverbruikers om zuinig om te gaan met leidingwater. Omdat drinkwater een eerste levensbehoefte is, is de vraag van huishoudens is in hoge mate inelastisch. Bij het huidige tarief is de belastingdruk per aansluiting maximaal € 105 per jaar. De meeste huishoudens blijven hier flink onder.

Doordat de inning onderdeel is van de water- of energierekening is de herkenbaarheid **matig**. De herkenbaarheid zou groter zijn als provincies zelf aanslagen zouden opleggen maar dan nemen ook de perceptiekosten toe. Een aandachtspunt is dat het verlenen van kwijtschelding bij deze belastingen niet mogelijk is, aangezien zij worden opgelegd aan de drinkwaterbedrijven en niet aan individuele afnemers. Doordat kwijtschelding niet mogelijk is wordt het denivellerend effect versterkt.

De in 2013 afgesproken afschaffing van het heffingsplafond van 300 m³ per jaar is nog voor de inwerkingtreding (per medio 2014) weer ongedaan gemaakt. Bij bedrijven bleek het verbruik zeer ongelijk verdeeld, met een relatief klein aantal echte grootverbruikers. De verdeling van belastingcapaciteit is dus ook **matig**. Zelfs bij een degressief tarief met vijf schijven bleek de lastenstijging voor deze grootverbruikers disproportioneel, met ook onvoorziene negatieve milieugevolgen.

De economische verstoring van een provinciale waterbelasting is **matig**. Uit empirisch onderzoek van de OESO³⁶ blijkt dat belastingen waarmee een extern effect wordt beprijsd economisch efficiënt zijn als de belastingheffing in verhouding staat tot het betreffende externe effect. Het waterverbruik van een bedrijf hangt echter sterk samen met het productieproces, waardoor de belastingdruk verschuift naar grootverbruikers zoals ziekenhuizen, brouwerijen en zwembaden.

De scores zijn **voldoende** voor de criteria brede grondslag, opbrengstcapaciteit, stabiliteit en uitvoerbaarheid. De grondslag is breed; de belasting kan worden opgelegd aan huishoudens en bedrijven. De belastingdruk zal relatief zwaarder zijn voor huishoudens met een laag inkomen.

Op langere termijn is er een risico op grondslagerosie: bedrijven en huishoudens kunnen overgaan tot zelfwinning van grond- of oppervlaktewater. Deze bedrijven en huishoudens dragen dan niet meer bij aan de belastingopbrengst.

³⁶ Tax Policy Study No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B, OECD, 2010

De uitvoering is in de bestaande opzet eenvoudig en goedkoop, door het kleine aantal water- en energieleveranciers.

De score is **goed** op het toetsingscriterium toekomstbestendigheid. Water is een basisvoorziening waaraan altijd behoefte zal blijven bestaan.

B 4.3.4

Provinciale opcenten op gemeentelijke toeristenbelasting

Momenteel maakt 85% van de gemeenten gebruik van de mogelijkheid om een toeristenbelasting heffen. De begrote opbrengsten voor gemeenten in 2020 bedragen € 411 miljoen. De belasting wordt meestal door accommodaties doorberekend in de overnachtingsprijs. Bovenop de gemeentelijke belasting zou een provinciale opslag geheven kunnen worden, in de vorm van een vast tarief of een percentage.

Het aantal overnachtingen in Nederlandse logiesaccommodaties bedroeg 124 miljoen in 2019 en dit aantal neemt al jaren toe. Bij een tarief van bijvoorbeeld € 1,50 per overnachting zou een provinciale toeristenbelasting circa € 180 miljoen kunnen opbrengen.

De scores zijn **matig** bij de criteria toekomstbestendigheid, brede grondslag, uitvoerbaarheid, herkenbaarheid en redelijke verdeling van belastingcapaciteit.

Een provinciale opslag op de gemeentelijke toeristenbelasting is gevoelig voor wijzigingen in gemeentelijk beleid: als de gemeenteraad besluit de verordening inzake toeristenbelasting in te trekken vervallen ook de provinciale opcenten. De grondslag is smal omdat alleen niet-inwoners (tevens niet-stemmers) worden belast. Beleidsmatig bezien is dat juist de bedoeling: niet-inwoners die profiteren van provinciale activiteiten dragen zo bij in de kosten.

Voor de uitvoering kan worden aangesloten bij de reeds bestaande heffing van de gemeentelijke toeristenbelasting. Daarbij doet zich echter de complicatie voor dat de precieze toepassing van deze heffing kan verschillen per gemeente. Provincies zullen dus voor alle gemeenten binnen hun grenzen een maatwerkopslag moeten ontwikkelen.

De herkenbaarheid is beperkt doordat de heffing in de overnachtingsprijs wordt doorberekend en er geen direct verband is tussen het tarief en de provinciale voorzieningen op toeristisch gebied.

De verdeling over provincies is zeer scheef; Noord-Holland kan bijvoorbeeld een veel hogere opbrengst realiseren dan Flevoland doordat 50% van alle toeristenbelasting in Nederland wordt geïnd door de gemeente Amsterdam. Wel zijn er mogelijkheden voor verevening van belastingcapaciteit via het provinciefonds.

Deze optie scoort **goed** op de criteria stabiliteit en mate van economische verstoring. Het aantal overnachtingen in logiesaccommodaties neemt al jaren toe. De economische verstoring van een provinciale toeristenbelasting is beperkt, zolang toeristen niet te veel naar andere plaatsen worden gedreven door tariefverschillen. Bij heffing door provincies is dit risico kleiner dan bij heffing door gemeenten.

B 4.4 Provinciale winstbelasting

Winst wordt belast bij vennootschappen, maar ook bij particulieren kan belasting op winst worden geheven.

Aan een provinciale winstbelasting zijn voor- en nadelen verbonden, maar in ieder geval voldoet deze optie **niet** aan de randvoorwaarde dat het bedrag van een provinciale belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen (op grond van de artikel 221, Provinciewet). Voor het geval dat de wetgever zou besluiten om deze bepaling uit de Provinciewet te schrappen is een provinciale winstbelasting wel beoordeeld aan de hand van het toetsingskader.

Deze optie scoort **slecht** op de criteria stabiliteit en uitvoerbaarheid. De winst van een afzonderlijk bedrijf kan aanzienlijk variëren van jaar op jaar, en kan zelfs negatief worden. Problematisch daarbij is dat teruglopende winsten vaak gelijktijdig bij een groot deel van het bedrijfsleven voorkomen. Tijdens zo'n recessie kan de belastinggrondslag sterk krimpen.

De omvang van de winst is niet direct waarneembaar, maar wordt vastgesteld met gecompliceerde berekeningen die zich lenen voor creatief boekhouden en ontwijkingsconstructies. Provincies zouden de voor bestaande rijksbelastingen vastgestelde winst als grondslag kunnen gebruiken, maar deze vaststelling vindt vaak pas plaats in jaar t+2. De uitvoeringskosten zullen door de genoemde complicaties hoog zijn.

De scores zijn **matig** bij de verdeling van belastingcapaciteit en de mate van economische verstoring. Het toerekenen van de opbrengst van een provinciale winstbelasting aan provincies is problematisch, omdat veel bedrijven meerdere vestigingen hebben en vaak ook internationaal opereren.

Een provinciale winstbelasting scoort **voldoende** bij toekomstbestendigheid en (gemiddelde) opbrengstcapaciteit.

Deze optie scoort **goed** op de criteria brede grondslag en herkenbaarheid. Voor de belastingplichtigen is een winstbelasting goed herkenbaar. Voor degenen die uiteindelijk de belastingdruk dragen – aandeelhouders, deelnemers in pensioenfondsen – is de zichtbaarheid kleiner.

B 4.5 Provinciale belastingen op arbeid

Ook voor provinciale belastingen op arbeid geldt dat deze **niet** voldoen aan de randvoorwaarde dat het bedrag van een provinciale belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen (op grond van de artikel 221, Provinciewet). Voor het geval dat de wetgever zou besluiten om deze bepaling uit de Provinciewet te schrappen zijn onderstaande opties wel beoordeeld aan de hand van het toetsingskader.

B 4.5.1 Provinciale opcenten op inkomstenbelasting

Een provinciale belasting op inkomen is mogelijk in de vorm van opcenten. Het vaststellen van de grondslag (de aan het Rijk te betalen belasting) wordt dan overgelaten aan de Belastingdienst, die de benodigde gegevens aan de provincies ter beschikking stelt. Een variant van een geheel provinciale inkomstenbelasting, naast de bestaande rijksbelasting, wordt niet haalbaar geacht. Opcenten kunnen worden geheven over het totaalbedrag

van de door de belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting, of alleen over de eerste tariefschijf. Dat laatste wordt ook wel aangeduid met subcenten.

Bij de toetsing aan het toetsingskader scoren provinciale opcenten op de inkomstenbelasting **slecht** ten aanzien van uitvoerbaarheid en mate van economische verstoring. De uitvoering is complex en de inningskosten zijn relatief hoog. De grondslag – het te betalen bedrag aan inkomstenbelasting – wordt vaak pas in t+2 of nog later definitief vastgesteld. Een belasting op inkomen leidt verder tot economische verstoring, doordat werken financieel minder aantrekkelijk wordt gemaakt.

De scores zijn **voldoende** bij toekomstbestendigheid, stabiliteit, herkenbaarheid en verdeling van belastingcapaciteit. De stabiliteit is, ondanks enige conjunctuurgevoeligheid, redelijk. De herkenbaarheid is groot wanneer de provincie zelf een aanslag oplegt. Wanneer de heffing aan de Belastingdienst zou worden overgelaten is de herkenbaarheid gering. De verdeling van de grondslag is ongelijk over provincies, maar deze ongelijkheid is niet zo groot dat verevening problematisch zou zijn.

Deze optie scoort **goed** op de criteria brede grondslag en opbrengstcapaciteit. De grondslag is breed voor wat betreft huishoudens. Bedrijven worden echter niet belast. Doordat de inkomstenbelasting progressieve tarieven kent is voldaan aan het draagkrachtprincipe.

B 4.5.2 Provinciale loonsombelasting

Een loonsombelasting is in andere landen wel toegepast als heffing op economische bedrijvigheid, in plaats van winst. De loonsom is gemakkelijker vast te stellen dan de winst. Een loonsombelasting verschilt van een inkomstenbelasting, die vaak ook door bedrijven wordt ingehouden, doordat niet werknemers maar werkgevers de belastingplichtigen zijn. In de praktijk kan deze belasting echter tot druk op de lonen leiden, en zo deels naar werknemers worden afgewenteld.

Bij de toetsing aan het toetsingskader scoort een provinciale loonsombelasting **slecht** op het criterium mate van economische verstoring. Doordat deze belasting arbeid sterker belast dan kapitaal zal hij tot aanzienlijke economische kosten leiden (inefficiënte allocatie van productiefactoren). De primaire belastingdruk zou verschuiven naar bedrijven.

Deze optie scoort **voldoende** op de criteria toekomstbestendigheid, stabiliteit, uitvoerbaarheid, herkenbaarheid en verdeling van belastingcapaciteit. De stabiliteit van de loonsom is aanzienlijk groter dan die van de winst. Wanneer wordt aangesloten bij de heffing van de landelijke loonsombelasting is de belasting uitvoerbaar en zijn de heffings- en nalevingskosten beperkt. De herkenbaarheid voor belastingplichtigen – werkgevers – is groot. Voor degenen die uiteindelijk de belastingdruk dragen – aandeelhouders, deelnemers in pensioenfondsen, wellicht werknemers – is de zichtbaarheid kleiner. De verdeling van de grondslag is ongelijk over provincies, maar deze ongelijkheid is vermoedelijk niet zo groot dat verevening problematisch zou zijn.

Goede scores zijn er bij de criteria brede grondslag en opbrengstcapaciteit. De grondslag is breed voor wat betreft bedrijven. Een loonsombelasting treft arbeidsintensieve bedrijven harder dan kapitaalintensieve bedrijven, en kan leiden tot lagere loonstijgingen. Dat kan door velen als onrechtvaardig worden gezien. Huishoudens vallen buiten de grondslag, al zullen zij via het te verwachte effect op de lonen wel indirect worden getroffen.

B 4.6 Provinciale belastingen op kapitaal

B 4.6.1 Erf- en schenkbelasting

Erfgenamen of mensen die een schenking ontvangen worden belast naar de waarde van de erfenis of schenking boven een belastingvrij bedrag. Tarieven hangen af van de relatie met de overledene of de schenker, en met het doel van de schenking (studie, koophuis). Deze belasting zou kunnen worden overgeheveld naar de provincies.

Aan een provinciale erf- en schenkbelasting zijn voor- en nadelen verbonden, maar in ieder geval voldoet deze optie **niet** aan de randvoorwaarde dat het bedrag van een provinciale belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen (op grond van de artikel 221, Provinciewet). Voor het geval dat de wetgever zou besluiten om deze bepaling uit de Provinciewet te schrappen is deze optie wel beoordeeld aan de hand van het toetsingskader.

In 2019 werd in totaal € 1,6 miljard aan erf- en schenkbelasting geheven. De opbrengsten vertonen al sinds 2007 een licht dalende lijn.

Deze optie scoort **slecht** op de criteria uitvoerbaarheid, herkenbaarheid en verdeling van belastingcapaciteit. Het verzamelen en controleren van de voor deze belasting benodigde gegevens is niet eenvoudig; bovendien ontbreekt het de provincies aan elke expertise op dit vlak. De inningskosten zijn naar verhouding hoog. Tegen deze belastingen bestaat een aanzienlijke weerstand, die het gebruik van belastingbesparende constructies in de hand werkt. De herkenbaarheid is gering – de belasting heeft geen relatie met het provinciale takenpakket. De te belasten (grote) vermogens zijn ongelijk verdeeld over het land.

De scores zijn **matig** bij de criteria toekomstbestendigheid en brede grondslag. De afhankelijkheid van rijksbeleid is relatief groot en bedrijven worden niet belast.

Deze optie scoort **voldoende** op de criteria opbrengstcapaciteit, stabiliteit en mate van economische verstoring. De grondslag is enigszins conjunctuurgevoelig.

B 4.6.2 Provinciale grondbelasting

Voor de introductie van de OZB in 1970 was er een gemeentelijke grondbelasting, die vergelijkbaar is met een OZB die een vrijstelling hanteert ter hoogte van de opstalprijs bij het vaststellen van de grondslag. De gedachte is dat de grondwaarde het meest nauw aansluit bij het belasten van eigenaren omdat het profijt van locatiegebonden voorzieningen gepitaliseerd wordt in de grondwaarde. Verschillende onderzoekers komen

tot de conclusie dat fluctuaties in woningprijzen vrijwel volledig toegeschreven kunnen worden aan fluctuaties in de prijs van de onderliggende grond. In theorie daalt de waarde van de grond met contante waarde van alle toekomstige belastingaanslagen.

De opstalprijs kan worden bepaald worden door een taxateur of gebaseerd worden op gestandaardiseerde tabellen voor de herbouwwaarde van de woning. Een grondbelasting bestaat in verschillende andere landen, zoals Denemarken, Singapore, Hong Kong en Zuid-Korea.

De uitvoerbaarheid van een provinciale grondbelasting is **slecht**. Om grondbelasting te kunnen heffen moet de huidige WOZ-waarde worden gesplitst in een waarde voor de opstal en een waarde voor de grond. Dit is in de huidige situatie niet nodig (behalve bij erfpacht of opstalverzekeringen) en zorgt dus voor een aanzienlijke toename van de uitvoeringskosten. In tegenstelling tot de marktwaarde van woningen als geheel is de 'gecorrigeerde vervangingswaarde van het opstal' geen ingeburgerd begrip. Daarom zal ook het onderbouwen van deze taxaties en het behandelen van ingediende bezwaarschriften ertegen de uitvoeringskosten doen toenemen.

De optie scoort **voldoende** op de criteria brede grondslag, herkenbaarheid en verdeling van belastingcapaciteit. De herkenbaarheid is groot wanneer de provincie zelf de aanslagen oplegt. Wanneer hiervoor samenwerking wordt gezocht met gemeenten of waterschappen is de herkenbaarheid kleiner. Het kan aannemelijk worden gemaakt dat de waardeontwikkeling van onroerend goed samenhangt met bepaalde provinciale voorzieningen (zoals bereikbaarheid, openbaar vervoer, cultuur, natuurgebieden). De WOZ-waarde van grond is scheef verdeeld over de provincies, maar minder groot dan tussen gemeenten. Er is verevening van belastingcapaciteit mogelijk via het provinciefonds, op vergelijkbare wijze als binnen het gemeentefonds.

Een provinciale grondbelasting scoort **goed** op de criteria toekomstbestendigheid, opbrengstcapaciteit, stabiliteit en mate van economische verstoring. De grondwaarde is de meest efficiënte belastinggrondslag omdat er geen enkele vorm van verstoring optreedt. Het aanbod is namelijk volledig inelastisch en belastingplichtigen kunnen vrijwel geen invloed uitoefenen op de grondwaarde. Belastingen op (immobiel) vermogen zoals vastgoed hebben geen effect op het arbeidsaanbod of investeringen en zijn daarom relatief efficiënt.

Een bijkomend nadeel dat de Waarderingskamer ziet is dat een grondbelasting niet goed aansluit bij het Nederlandse ruimtelijke ordeningsbeleid. Een grondbelasting zou betaalbare woningbouw op centrumlocaties economisch onmogelijk kunnen maken. Dat is alleen te voorkomen door zeer strikt vast te leggen wat op een bepaalde locatie wel en niet mag. Maar die heel gedetailleerde bestemmingsplannen worden met de Omgevingswet juist afgeschaft.

Bijlage 5 – Inkomenseffecten

B 5.1 Inleiding

In deze bijlage worden de inkomenseffecten van een verandering in de provinciale lasten voor huishoudens verkend. Nu worden die grotendeels via de opcenten op de motorrijtuigenbelasting (MRB) geïnd. In deze bijlage wordt gekeken naar de inkomenseffecten van het vervangen van die opcenten door andere heffingen, zoals het verhogen van de OZB, het invoeren van een ingezetenenheffing of het aansluiten bij het eventueel invoeren van een kilometerheffing.

B 5.2 Modellen

Voor de doorrekening van de inkomenseffecten is gebruik gemaakt van het microsimulatiemodel Mimosi, waarmee de koopkrachtramingen door het CPB en het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid gemaakt worden.³⁷ Lokale en provinciale lasten en autobelastingen lopen daarin niet afzonderlijk mee, maar via de inflatie. Hogere inflatie heeft een drukkend effect op de koopkracht, omdat voor hetzelfde besteedbare inkomen minder geconsumeerd kan worden. Met andere woorden: het reële inkomen daalt bij een hogere inflatie.

Om toch inkomenseffecten te kunnen berekenen is het bestaande instrumentarium éénmalig uitgebreid. Om de effecten van autobelastingen (zoals opcenten) in beeld te brengen zijn aanvullende modellen gebruikt die ontwikkeld zijn om de inkomenseffecten van het mogelijk vervangen van de MRB (inclusief provinciale opcenten) door een kilometertarief in beeld te brengen.³⁸ Voor de effecten van het verhogen van de OZB of het invoeren van een ingezetenenheffing is gebruik gemaakt van de modellen waarmee de inkomenseffecten van het mogelijk vergroten van het gemeentelijk belastinggebied zijn berekend (zie ook § B 1.4).

B 5.3 Provinciale lasten en autobezit

In 2020 wordt er ongeveer € 1,7 miljard opgehaald met behulp van de provinciale opcenten. Die worden als opslag op de MRB voor personenauto's geheven. Circa negentig procent van de personenauto's is in bezit van huishoudens. Dat betekent dat ongeveer € 1,5 miljard van deze belasting door huishoudens wordt betaald.

Niet alle huishoudens bezitten een personenauto, waardoor de provinciale opcenten ook maar door een deel van de huishoudens wordt opgebracht. Ruim een kwart van de huishoudens heeft geen auto. Daarentegen heeft circa een kwart van de huishoudens twee auto's en betaalt dus twee keer de opcenten.

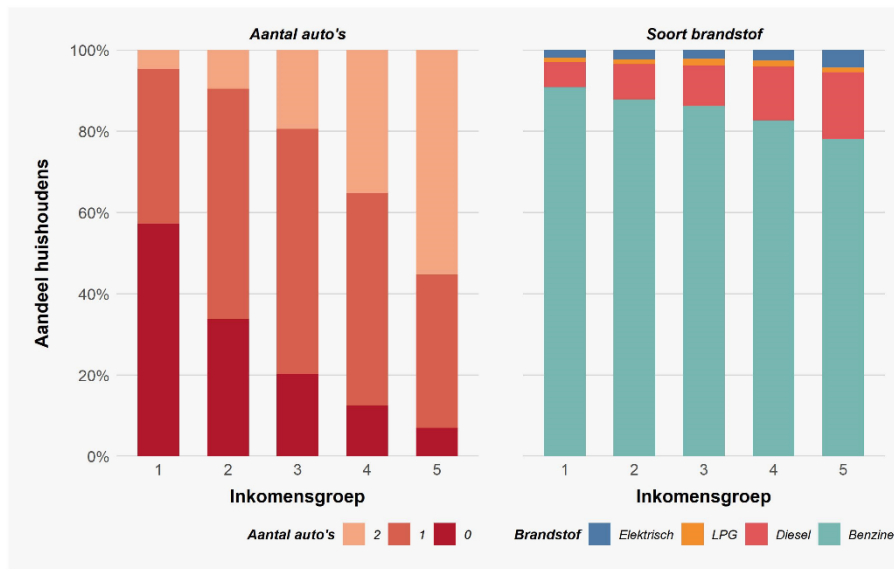
Het autobezit is ongelijk verdeeld over de inkomensgroepen, zo laat figuur 1 zien. In het laagste inkomenskwintiel had in 2018 bijna zestig procent geen auto. In het hoogste inkomenskwintiel had bijna iedereen een auto

³⁷ Koot, P. e.a. (2016): *Mimosi: microsimulatiemodel voor belastingen, sociale zekerheid, loonkosten en koopkracht*, CPB achtergronddocument, 30 maart 2016

³⁸ Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (2020): *Inkomenseffecten betalen naar gebruik automobilisten*. Onderdeel van project 'Betalen naar gebruik' (Ministerie van Financiën)

en zelfs bijna zestig procent twee auto's. Ook het type auto is ongelijk verdeeld: dieselauto's – waarover meer MRB betaald wordt – komen vaker voor bij huishoudens met auto in het hoogste inkomenskwintiel. Deze verschillen hebben invloed op de betaalde MRB en daarmee op de inkomenseffecten.

Figuur 1: Aantal auto's en verdeling type brandstof naar inkomenskwintiel in het basispad 2018 ³⁹



B 5.4 Inkomenseffecten

In deze doorrekening is gekeken naar de inkomenseffecten van het vervangen van die € 1,5 miljard aan provinciale opcenten door drie andere heffingen. Ten eerste door het introduceren van een provinciale onroerendezaakbelasting (OZB). Ten tweede door het introduceren van een provinciale ingezetenenheffing. En ten derde door mee te lopen bij introductie van een eventuele kilometerheffing. In de vierde variant worden de huishoudelijke provinciale lasten voor de helft opgehaald door middel van een ingezetenenheffing en voor de helft door een kilometerheffing. Tabel 1 laat de inkomenseffecten van deze vier varianten zien.

³⁹ Bron: ODIN 2018 (CBS), bewerking Ministerie van SZW

Tabel 1: Inkomenseffecten vervangen van Provinciale opcenten door een andere heffing

| Inkomensgroep | OZB | IZH | Km-heffing | IZH en Km-heffing | Aantal (x1000) |
|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------------|--------------------------|-----------------------|
| 1e (<=114% WML) | -0,1% | 0,0% | 0,0% | -0,1% | 1.460 |
| 2e (114-180% WML) | -0,2% | -0,2% | 0,0% | -0,2% | 1.460 |
| 3e (180-272% WML) | -0,1% | -0,1% | 0,0% | -0,1% | 1.460 |
| 4e (272-403% WML) | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 1.460 |
| 5e (>403% WML) | 0,0% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 1.460 |
| Inkomensbron | | | | | |
| Werkenden | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 4.700 |
| Uitkeringsgerechtigden | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 630 |
| Gepensioneerden | -0,2% | -0,2% | 0,0% | -0,1% | 1.860 |
| Huishoudtype | | | | | |
| Tweeverdieners | 0,0% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 3.710 |
| Alleenstaanden | -0,2% | -0,1% | 0,0% | -0,1% | 3.200 |
| Alleenverdieners | 0,0% | -0,1% | 0,1% | 0,0% | 400 |
| Aantal auto's | | | | | |
| 0 | -0,5% | -0,5% | 0,0% | -0,2% | 1.920 |
| 1 | 0,0% | 0,0% | 0,1% | 0,0% | 3.580 |
| 2 of meer | 0,3% | 0,2% | 0,2% | 0,2% | 1.810 |
| Aantal kilometers huishoudens | | | | | |
| 0 | -0,5% | -0,5% | 0,0% | -0,2% | 1.920 |
| 0 - 10.000 | 0,0% | 0,0% | 0,3% | 0,1% | 2.540 |
| 10.000 - 20.000 | 0,1% | 0,1% | 0,0% | 0,1% | 1.580 |
| >20.000 | 0,2% | 0,2% | -0,5% | -0,1% | 1.270 |
| Alle huishoudens | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 7.310 |

B 5.4.1

Variant 1: OZB

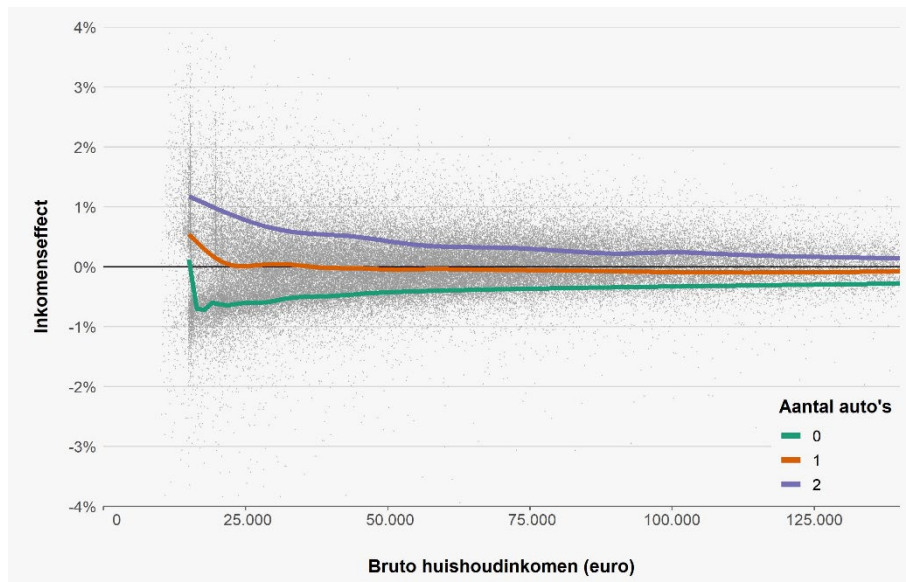
In de eerste variant is gekeken naar de effecten van het introduceren van een provinciale OZB-belasting. De gevonden inkomenseffecten gelden zowel voor gebruikers van onroerend goed als voor eigenaren. De inkomenseffecten bij een OZB voor eigenaren of bij een OZB voor gebruikers zullen niet veel verschillen, aangezien het overgrote deel van een hogere heffing die wordt opgelegd aan een verhuurder zal worden afgewenteld op de huurder via hogere huren.

De inkomenseffecten verschillen beperkt tussen de verschillende inkomensgroepen. Bij huishoudens met een inkomen onder het sociaal minimum is ervan uit gegaan dat deze lasten worden kwijtgescholden, vandaar dat het inkomenseffect van de onderste inkomensgroep iets beter is dan dat van de tweede inkomensgroep. Het gaat om een vrij specifieke groep, zo is zichtbaar in figuur 2: alleen bij de allerlaagste inkomens is het inkomenseffect duidelijk beter in vergelijking met net iets hogere inkomens.

De belangrijkste verschuiving is te zien van huishoudens met twee auto's naar huishoudens zonder auto. Dit is goed te zien in figuur 2. Huishoudens zonder auto betalen nu geen opcenten en gaan dat wel aan deze OZB-heffing doen. Terwijl huishoudens met twee auto's momenteel twee keer provinciale opcenten betalen en dat nu maar één keer aan OZB gaan doen. Huishoudens die relatief veel rijden gaan er ook iets meer dan gemiddeld op vooruit. Niet doordat er per gereden kilometer een heffing komt, maar

doordat deze groep wat meer auto's dan gemiddeld bezit. Bij lagere inkomens zijn de effecten iets groter (zowel positief als negatief), omdat het effect als aandeel van het inkomen relatief groter is.

Figuur 2: Inkomenseffecten vervangen provinciale opcenten door OZB naar aantal auto's van een huishouden



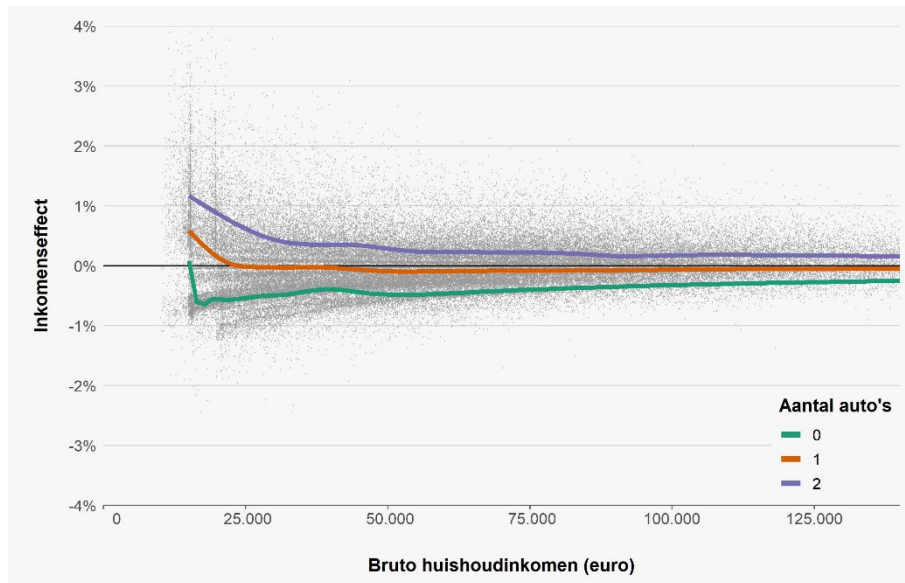
B 5.4.2

Variant 2: ingezetenenheffing

Een alternatief is de € 1,5 miljard op te halen via een provinciale ingezetenenheffing. Het gaat om een heffing voor ieder volwassen inwoner, waarbij deze lasten voor huishoudens onder het sociaal minimum worden kwijtgescholden. De inkomenseffecten verschillen hier nauwelijks van de inkomenseffecten in de doorrekening van de OZB. Ook hier is belangrijkste lastenverschuiving die van huishoudens met twee auto's naar huishoudens zonder auto, wat ook goed in figuur 3 is te zien.

Er zou ook gekozen kunnen worden voor een combinatie van een provinciale OZB-belastingen en een provinciale ingezetenenheffing. De inkomenseffecten van beide belastingen afzonderlijk zijn in de gepresenteerde groepen bijna gelijk. Een combinatie van beiden zal daarom niet veel afwijken in inkomenseffecten van beide afzonderlijke doorrekeningen.

Figuur 3: Inkomenseffecten vervangen provinciale opcenten door ingezetenenheffing naar aantal auto's van een huishouden



B 5.4.3

Variant 3: kilometerheffing

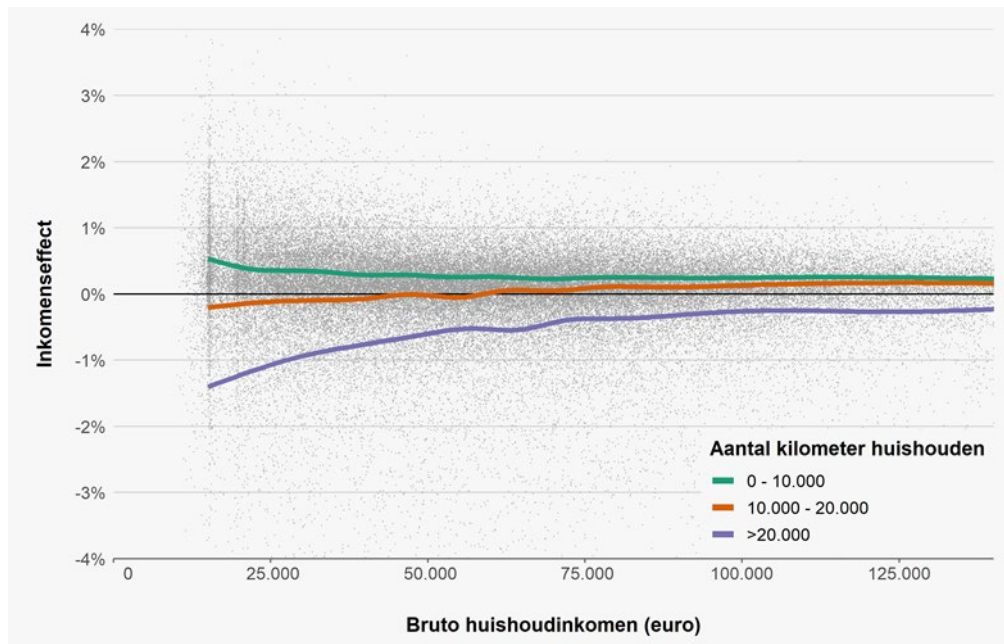
Het derde doorgerekende alternatief voor de provinciale opcenten is om de provinciale belastingen binnen het autodomein te houden, met behulp van een kilometerheffing. Voor provincies is het lastig zo'n heffing afzonderlijk in te voeren, maar bij eventuele invoering van een landelijke kilometerheffing zou daarbij kunnen worden aangesloten. De Ministeries van Financiën en I&W hebben afgelopen jaar de effecten van het vervangen van de totale MRB (inclusief provinciale opcenten) door een kilometerheffing doorgerekend⁴⁰.

Daarbij zijn ook de inkomenseffecten van het vervangen van de gehele MRB door een kilometertarief doorgerekend. Voor de doorrekening van de provinciale lasten is gekeken wat de deeleffecten zijn van het vervangen van de € 1,5 miljard aan huishoudelijke provinciale opcenten door een kilometertarief. Er zijn in dat project verschillende varianten doorrekend. Voor dit rapport is gekeken naar de variant met een vlakke kilometerheffing: 6,2 cent per gereden kilometer met daarbovenop 3,2 per kilometer voor voertuigen die op diesel of LPG rijden. Alternatieven zullen overigens voor de effecten van de verschillende groepen weinig uitmaken, zo liet het onderzoek naar inkomenseffecten van de overgang van de totale MRB naar een kilometertarief zien⁴¹.

⁴⁰ Ministerie van Financiën (2020): *Tussenrapportage onderzoek Betalen naar gebruik*. Tweede Kamer 2020-2021, 32 813 nr. 616

⁴¹ Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (2020): *Inkomenseffecten betalen naar gebruik automobilisten*. Onderdeel van project 'Betalen naar gebruik' (Ministerie van Financiën)

Figuur 4: Inkomenseffecten vervangen provinciale opcenten door een kilometertarief naar aantal kilometers van huishoudens met auto



In die variant zit een schuif in lasten van personenauto's naar bestelauto's van € 1 miljard. Doordat bestelauto's meer rijden en de huidige verlagingen in de MRB-tarieven voor bestelauto's niet zijn meegenomen in de kilometer tarieven zullen bedrijven meer aan autobelasting gaan betalen. Omdat bestelauto's voornamelijk in bezit van bedrijven zijn en negentig procent van de personenauto's in bezit van huishoudens is, betekent dit een lastenschuif van huishoudens naar bedrijven. In totaliteit is de variant budgettair neutraal. Met deze lastenschuif is in deze doorrekening geen rekening gehouden. Er is puur gekeken naar de effecten van € 1,5 miljard aan kilometer tarief bij huishoudens. Hierdoor kunnen de effecten beter vergeleken worden met de andere varianten in dit stuk. Als er minder bij huishoudens en meer bij bedrijven geheven wordt zullen de inkomenseffecten logischerwijs verbeteren.

Ook hier verschillen de inkomenseffecten tussen de verschillende inkomensgroepen nauwelijks. Belangrijkste verschil in inkomenseffecten is hier niet naar het aantal auto's, maar naar het aantal afgelegde kilometers van huishoudens met een auto te zien. Huishoudens zonder auto hebben hier nog altijd geen provinciale lasten en hebben dus een inkomenseffect van 0. Huishoudens die veel rijden gaan er wat op achteruit, terwijl huishoudens met auto die weinig rijden gaan er wat op vooruit (zie figuur 4). Ook hier geldt dat de inkomenseffecten bij lage inkomens wat groter zijn, doordat het absolute inkomenseffect meer is als aandeel van het inkomen.

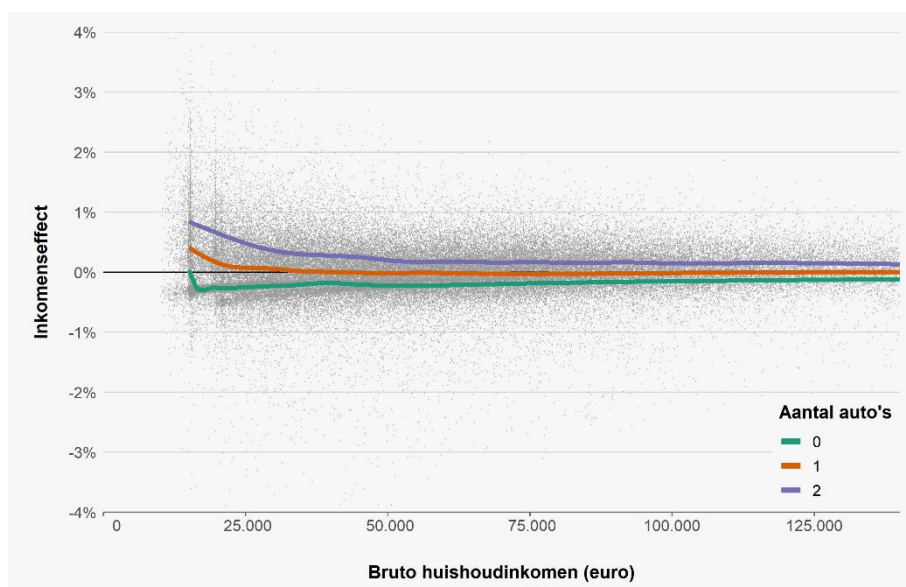
B 5.4.4

Variant 4: combinatie ingezetenenheffing en kilometerheffing

In een laatste variant wordt de ingezetenenheffing gecombineerd met de kilometerheffing. De € 1,5 miljard aan provinciale lasten worden gelijk verdeeld over beide heffingen en is dus een soort gemiddelde van varianten twee en drie. De negatieve inkomenseffecten die bij betreffende varianten naar voren kwamen, worden zo wat gedempt. Net zoals variant

twee is er nog steeds sprake van een schuif van huishoudens met twee auto's naar huishoudens zonder auto, maar de inkomenseffecten zijn ongeveer de helft van de effecten in betreffende variant. En net zoals in de variant drie is er een schuif van huishoudens met auto die weinig rijden naar huishoudens met auto die veel rijden. Ook hier zijn de inkomenseffecten ongeveer de helft van de effecten in variant drie.

Figuur 5: Inkomenseffecten vervangen provinciale opcenten door een kilometer tarief (50%) en ingezetenenheffing (50%) naar aantal auto's van een huishouden



B 5.5 Rekenvoorbeelden

Ten slotte zijn hieronder voor de vier varianten een aantal rekenvoorbeelden te zien. De verschillen zijn berekend in euro's per jaar.

Tabel 2: Rekenvoorbeeld Variant 1 (OZB): inkomenseffecten naar aantal auto's en inkomensgroep ⁴²

| Aantal auto's | Inkomensgroep | WOZ | Opcenten | OZB | Vershil |
|---------------|-------------------|---------|----------|-------|---------|
| 0 | 1e (<=114% WML) | 145.000 | € 0 | € 110 | € -110 |
| 0 | 3e (180-272% WML) | 185.000 | € 0 | € 160 | € -160 |
| 0 | 5e (>403% WML) | 280.000 | € 0 | € 240 | € -240 |
| 1 | 1e (<=114% WML) | 145.000 | € 140 | € 110 | € 30 |
| 1 | 3e (180-272% WML) | 185.000 | € 155 | € 160 | € -5 |
| 1 | 5e (>403% WML) | 280.000 | € 185 | € 240 | € -55 |
| 2 | 1e (<=114% WML) | 145.000 | € 320 | € 110 | € 210 |
| 2 | 3e (180-272% WML) | 185.000 | € 340 | € 160 | € 180 |
| 2 | 5e (>403% WML) | 280.000 | € 390 | € 240 | € 150 |

⁴² De kolom WOZ bevat de gemiddelde WOZ-waarde per inkomensgroep.

Tabel 3: Rekenvoorbeeld Variant 2 (ingezetenhoeffing): inkomenseffecten voor huishoudens met twee leden naar aantal auto's en inkomensgroep

| Aantal auto's | Inkomensgroep | Opcenten | IZH | Vershil |
|---------------|-------------------|----------|-------|---------|
| 0 | 1e (<=114% WML) | € 0 | € 220 | € -220 |
| 0 | 3e (180-272% WML) | € 0 | € 220 | € -220 |
| 0 | 5e (>403% WML) | € 0 | € 220 | € -220 |
| 1 | 1e (<=114% WML) | € 140 | € 220 | € -80 |
| 1 | 3e (180-272% WML) | € 155 | € 220 | € -65 |
| 1 | 5e (>403% WML) | € 185 | € 220 | € -35 |
| 2 | 1e (<=114% WML) | € 320 | € 220 | € 100 |
| 2 | 3e (180-272% WML) | € 340 | € 220 | € 120 |
| 2 | 5e (>403% WML) | € 390 | € 220 | € 170 |

Tabel 4: Rekenvoorbeeld Variant 3 (kilometerheffing): inkomenseffecten voor huishoudens met 1 auto naar aantal kilometer en inkomensgroep

| Aantal kilometers | Inkomensgroep | km (gem) | Opcenten | KM-hef | Vershil |
|-------------------|-------------------|----------|----------|--------|---------|
| 1 - 10.000 | 1e (<=114% WML) | 4.600 | € 140 | € 65 | € 75 |
| 1 - 10.000 | 3e (180-272% WML) | 4.800 | € 155 | € 70 | € 85 |
| 1 - 10.000 | 5e (>403% WML) | 5.400 | € 185 | € 75 | € 110 |
| 10.000 - 20.000 | 1e (<=114% WML) | 13.500 | € 140 | € 250 | € -110 |
| 10.000 - 20.000 | 3e (180-272% WML) | 13.800 | € 155 | € 250 | € -95 |
| 10.000 - 20.000 | 5e (>403% WML) | 14.200 | € 185 | € 270 | € -85 |
| > 20.000 | 1e (<=114% WML) | 26.000 | € 140 | € 480 | € -340 |
| > 20.000 | 3e (180-272% WML) | 28.200 | € 155 | € 540 | € -385 |
| > 20.000 | 5e (>403% WML) | 30.700 | € 185 | € 650 | € -465 |

Tabel 5: Rekenvoorbeeld Variant 4 (kilometer- en ingezetenhoeffing): inkomenseffecten voor huishoudens met 2 volwassenen naar aantal kilometer en inkomensgroep

| Aantal kilometers | Inkomensgroep | Aantal auto's | km (gem) | Opcenten | KM-hef | IZH | Vershil |
|-------------------|-------------------|---------------|----------|----------|--------|-------|---------|
| 0 | 1e (<=114% WML) | 0 | 0 | € 0 | € 0 | € 110 | € -110 |
| 0 | 3e (180-272% WML) | 0 | 0 | € 0 | € 0 | € 110 | € -110 |
| 0 | 5e (>403% WML) | 0 | 0 | € 0 | € 0 | € 110 | € -110 |
| 1 - 10.000 | 1e (<=114% WML) | 1 | 4.600 | € 140 | € 33 | € 110 | € -3 |
| 1 - 10.000 | 3e (180-272% WML) | 1 | 4.800 | € 155 | € 35 | € 110 | € 10 |
| 1 - 10.000 | 5e (>403% WML) | 1 | 5.400 | € 185 | € 38 | € 110 | € 38 |
| > 20.000 | 1e (<=114% WML) | 1 | 26.000 | € 140 | € 240 | € 110 | € -210 |
| > 20.000 | 3e (180-272% WML) | 1 | 28.200 | € 155 | € 270 | € 110 | € -225 |
| > 20.000 | 5e (>403% WML) | 1 | 30.700 | € 185 | € 325 | € 110 | € -250 |

Bijlage 6 – Beoordeling Landelijke Vereniging Lokale Belastingen



Aan: : Werkgroep Herziening Provinciaal Belastinggebied
Datum : 21 januari 2021
Betreft : LVLB Reactie op uitvoeringsmaatregelen

Geachte werkgroepleden,

In het kader van de werkgroep herziening Provinciaal Belastinggebied is aan de LvLB gevraagd om met een fiscale blik te kijken naar de voorstellen en om commentaar te geven op de uitvoerbaarheid van de voorgestelde heffingen.

In deze notitie maken wij een onderscheid tussen de beoordeling op macroniveau en op microniveau.

Onder beoordeling op macroniveau verstaan wij dat het totale voorgestelde pakket aan herziene belastingmaatregelen voor het provinciaal belastinggebied beoordeeld moet worden in samenhang met het reeds afgeronde Rapport van de werkgroep Herziening gemeentelijk belastinggebied, d.d. 1 mei 2020. Beide rapporten moeten wat LvLB betreft onderdeel uitmaken van het grotere geheel, de Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.

Onder microniveau verstaan wij in dit geval de voorgestelde maatregelen per heffingssoort en de uitvoering hiervan.

Wij zullen kort ingaan op de volgende voorstellen:

- 4.4.2 Provinciale toeristenbelasting
- 4.4.1 Provinciale onroerendezaakbelasting
- B 4.3.2 Provinciale belasting op energie of water
- 4.3.1 Provinciale ingezetenenheffing
- 4.3.2. Provinciale vestigingsheffing
- 4.3.3 Provinciale voertuigenbelasting

Macroniveau

Bij de beoordeling op macroniveau wordt op uitvoeringsniveau aandacht gevraagd voor de overlap tussen bestaande en voorgestelde gemeentelijke- en provinciale belastingen. Hierbij zijnde volgende zaken van belang.

Voor de heffingen 4.3.2 t/m 4.4.1. geldt dat een burger of bedrijf belastingplichtig is (of kan zijn) voor provincie, gemeente, waterschap en rijk.

Aandachtspunt 1

Invoering van provinciale heffingen met een gelijke grondslag en zelfs gelijke naam als een reeds bestaande heffing van een andere lokale of rijksoverheid, zal kunnen leiden tot onduidelijkheid. Daarnaast leidt een nieuwe heffing die gelijktijdig bij provincie en gemeente wordt ingevoerd tot een stapeling van heffingen. Daar waar de ene heffing de andere vervangt kan er lastendruk verschuiven, bijvoorbeeld omdat de provinciale opcenten motorrijtuigenbelasting als grondslag het bezit van een auto heeft, terwijl een ingezetenenheffing geen autobezit vereist. Dit hoeft niet altijd nadelig te zijn en kan ook leiden tot een gelijkmatiger verdeelde belastingdruk. Wij voorzien dat het vrijwel onmogelijk wordt om de lastendruk voor alle belastingplichtigen gelijk te houden middels compensatie via gemeente of provinciefonds.

Aandachtspunt 2

Betalingsonmachtige belastingplichtigen hebben, wanneer zij daar voor in aanmerking komen, recht op kwijtschelding. Bij het toevoegen van meerdere heffingen, waarop weinig tot geen invloed kan worden uitgeoefend door een belastingplichtige (4.3.3., 4.4.1) zal er voor een belastingplichtige om te kunnen betalen iets moeten wijzigen aan de inkomenskant. Dit vereist dat de rijksmaatregelen die ten grondslag liggen aan de belastingschuif hier op aan moeten sluiten. Indien dit niet voldoende geborgd is, moet voor een gelijke opbrengst, de overige belastingplichtigen hoger belast worden. Dit geldt zowel bij provinciale als gemeentelijke en waterschapsheffingen. Hoewel een lastendruk verschuiving niet direct een uitvoeringpunt is, kunnen de mogelijke gevolgen wel effecten hebben voor de uitvoering. Gedacht kan worden aan meer bezwaren, invorderingshandelingen en kwijtscheldingsverzoeken.

Een goede afstemming van de verschillende systemen is daarbij onontbeerlijk. Invoering van een belastingmix bij de provincie is voor de beoordeling van een aanvaardbare verdeling van de lastendruk en inkomenseffecten alleen mogelijk als de gevolgen van invoering van de heffingen onderling en in samenhang met de wijzigingen op gemeentelijk niveau zijn afgestemd.

Microniveau:

Voor alle onderstaande voorstellen geldt dat voor de uitvoering de vraag is of deze door de provinciale overheid zelfstandig zal plaatsvinden, dit vereist een eigen heffings- en invorderingsambtenaar, dan wel er op een of ander manier wordt meegelift op gemeentelijke of rijksheffingen.

Bij het meeliften of uitbesteden van heffingen aan bijvoorbeeld gemeenten is een goede afstemming van de heffingssystematiek vereist om inefficiënte uitvoering te voorkomen, hierbij kan gedacht worden aan dezelfde heffingsmaatstaven en belastingsubjecten. Het spreekt voor zich dat de extra werkzaamheden van gemeenten of externe partijen een goede en reële kostenverdeling vragen. Bij de samenstelling daarvan wil de LvLB graag betrokken worden.

Niet elke voorgestelde provinciale heffing leent zich overigens in gelijke mate voor meeliften of uitbesteden, zoals hierna door ons zal worden uitgewerkt.

4.3.1 Provinciale toeristenbelasting

Aandachtspunt 1

Als de heffing plaatsvindt bij dezelfde belastingplichtigen als bij de gemeente heeft de provincie dezelfde voor- en nadelen als de huidige gemeentelijke heffing, namelijk het traceren van belastingplichtigen. Dit traceren is sinds de opkomst van online verhuurplatforms als Airbnb verder gecompliceerd. In sommige gemeenten vindt op grote schaal toeristische verhuur van particuliere woningen plaats. Het traceren en belasten van deze vorm van toeristisch verblijf is complex en arbeidsintensief.

Aandachtspunt 2

Indien er sprake is van meeliften met een gemeentelijk systeem is een goede uitleg aan de branche onontbeerlijk. Ook moeten er afspraken worden gemaakt over de kostenverdeling van de uitvoering.

Aandachtspunt 3

Niet elke gemeente heft toeristenbelasting. Als een gemeente niet kiest voor een toeristenbelasting, een zelfstandige bevoegdheid van de gemeenteraad, zal de provincie dit volledig zelf moeten organiseren. Deze keuze kan een gemeente bovendien jaarlijks aanpassen.

Aandachtspunt 4

Gemeenten hebben relatief veel vrijheid in de keuze van de heffingsmaatstaf voor de toeristenbelasting. Naast een bedrag per persoon per nacht komen ook heffing naar het aantal sterren van een hotel, naar de overnachtingsprijs en een combinatie van heffingsmaatstaven voor. Ook kunnen gemeenten er voor kiezen om in het ene gebied wel en in het andere geen toeristenbelasting te heffen of de heffingsmaatstaf per gebied te laten verschillen. Deze vrijheid van gemeenten, maakt het meeliften van een provinciale toeristenbelasting op de gemeentelijke toeristenbelasting complex.

4.3.2 *Provinciale onroerendezaakbelasting*

Aandachtspunt 1

Ook voor deze heffing geldt dat als de heffing op dezelfde wijze wordt berekend en uitgevoerd als bij gemeenten er afspraken moeten worden gemaakt over een kostenverdeling voor uitvoeringskosten, bezwaar, beroep en proceskosten in relatie tot de WOZ waardebeschikking.

Aandachtspunt 2

Een provinciale OZB leent zich beter voor 'meeliften' op de gemeentelijke aanslagen OZB dan een provinciale toeristenbelasting. Alle Nederlandse gemeenten heffen immers OZB naar dezelfde wettelijk voorgeschreven heffingsgrondslagen. Wel is de communicatie bij introductie van de provinciale OZB essentieel. De heffing bestaat voor gemeentes al decennia. De nieuwe heffing zal bij de burger vragen oproepen en mogelijk reacties bij de verkeerde instantie. Het is een afzonderlijke heffing die op de gemeentelijke aanslag OZB als extra aanslagregel zal worden gepresenteerd. Tegen de provinciale OZB is dan ook afzonderlijk bezwaar en beroep mogelijk. Het valt dan aan te bevelen om wettelijk te regelen dat een bezwaar tegen de gemeentelijke OZB-aanslag ook automatisch een bezwaar tegen de provinciale OZB-aanslag betekent, en andersom. Daarvoor is dan wel vereist dat de grondslagen van beide heffingen identiek zijn.

Aandachtspunt 3

In de voorstellen voor herziening van het gemeentelijke belastinggebied is herinvoering van de OZB gebruikersheffing voor woningen voorgesteld. Wanneer deze heffing ook bij de provincie wordt ingevoerd, ontstaat ook hier een dubbele heffing.

Aandachtspunt 4

Hoewel gemeenten nauwelijks keuzevrijheid hebben bij de uitvoering van de OZB, hebben zij wel de mogelijkheid van de introductie van zogenaamde facultatieve waarderingsuitzonderingen. Deze gemeentelijke extra uitzonderingen bovenop de wettelijk voor alle gemeenten voorgeschreven waarderingsuitzonderingen die zijn geregeld in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet woz, zullen ook voor een verminderde grondslag leiden voor de provinciale OZB. Dat kan betekenen dat bijvoorbeeld een gemeentelijke begraafplaats in de ene gemeente wel belast wordt met een provinciale OZB en in een andere gemeente (die een dergelijke facultatieve waarderingsuitzondering niet kent) niet.

4.3.3 *Provinciale belasting op energie of water*

De uitvoering lijkt eenvoudig bij meelift systematiek. Aandachtspunt is wederom dat deze heffing dezelfde burger kan treffen.

4.4.1 Provinciale ingezetenenheffing

Aandachtspunt 1

Deze heffing is nieuw en ook onderdeel van de uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied. Een nieuwe heffing roept altijd enige weerstand op bij invoering, maar het is vooral de stapeling van heffingen die een afstemming van de provinciale en gemeentelijke maatregelen noodzakelijk maakt. Zie hierover de eerdere opmerkingen. Anderzijds biedt een gelijktijdige invoering bij zowel de provincies als gemeenten wel kansen om dit door één van beide overheidslagen uit te laten voeren. Dit biedt efficiencyvoordelen waardoor de uitvoeringslasten van de heffing laag kunnen blijven.

Meeliften met de waterschappen is in dit kader een optie die ook onderzocht kan worden.

Aandachtspunt 2

In de heffingssystematiek moeten keuze gemaakt worden of de heffing per persoon, per huishouden of op andere wijze plaatsvindt, ook de keuze van de belastingplichtige bepaalt mede de efficiency en de hoogte van de uitvoeringskosten van deze heffing.

Aandachtspunt 3

Uitgaande van de situatie dat gemeenten eveneens de mogelijkheid krijgen om een ingezetenenheffing te introduceren, dan is het de vraag of alle gemeenten hier ook toe over gaan. Zie ons Aandachtspunt 3 bij de provinciale toeristenbelasting. Wanneer niet alle gemeenten ingezetenenheffing introduceren, zal hierop meeliften niet mogelijk zijn.

4.4.2 Provinciale vestigingsheffing

Aandachtspunt 1

De uitvoering is voornamelijk afhankelijk van de in het voorstel geschetste definities en de keuze voor de belastingplichtigen. Zo hoeft de definitie van bedrijf niet hetzelfde te zijn als de definitie van vestiging.

Indien wordt aangesloten bij het vestigingsbegrip uit de Handelsregisterwet zijn de basisregistraties leidend. Keuze of er daarbij onderscheid wordt gemaakt tussen hoofd- en nevenvestigingen of dat van ieder bedrijf slechts één vestiging wordt belast bepalen de uitvoerbaarheid.

Eventuele vrijstellingen voor bijvoorbeeld verenigingen, stichtingen, pensioen B.V.'s, al dan niet met winstoogmerk bepalen mede de uitvoerbaarheid.

Aandachtspunt 2

Een eenvoudige heffing rechtstreeks op basis van gegevens uit de basisregistraties geeft relatief weinig uitvoeringsproblemen. Uiteraard moet daarbij gekeken worden wie de uitvoering ter hand kan nemen. Differentiatie naar

gebied, grondoppervlakte en/of WOZ-waarde zorgen voor meer perceptie-kosten maar zullen niet direct tot uitvoeringsproblemen leiden.

4.4.3 Provinciale voertuigenbelasting

Aandachtspunt 1

Deze heffing ligt het dichtst tegen de huidige opcenten aan en geeft dus de minste lastenverschuiving. Voor personen met een elektrisch voertuig, komt een vervallen heffing weer terug, maar de grondslag "belasting van het provinciale wegennet" is goed verdedigbaar.

Aandachtspunt 2

De uitvoeringslasten hangen ook sterk samen met de vraag wie de heffing, inning en bezwaar- en beroepszaken gaan uitvoeren. Wordt hiervoor een eigen belastingeenheid opgezet, al dan niet in combinatie met andere belastingsoorten of wordt dit uitbesteed.

Conclusie en advies:

De voorgestelde provinciale belastingen zijn bij een goede afstemming van de regelgeving en de kostenverdeling uitvoerbaar te maken.

De invoeringen van heffingen kan en mag echter niet los gezien worden van de voorstellen met betrekking tot het gemeentelijke belastinggebied omdat alleen dan een lastendruk verhoging, c.q. lastenverschuiving te beoordelen is. De totaalmix moet goed zijn afgestemd op elkaar. Dit kan ook efficiencyvoordelen opleveren bij uitvoering van provinciale heffingen door gemeenten. De uitvoeringslasten zijn afhankelijk van de keuze wie de heffingen gaat uitvoeren.

De LvLB is beschikbaar om mee te denken over het totale pallet aan maatregelen.

Bijlage 7 – Samenstelling werkgroep, bestuurlijke kopgroep en stuurgroep

De **werkgroep** Herziening provinciaal belastinggebied was samengesteld als volgt:

| | | |
|---------------------------------------|-----------|--------------------------------------------------------|
| Arslan Güçlü | BZK | Bestuur, Financiën en Regio's |
| Freek Martens | BZK | Bestuur, Financiën en Regio's |
| Pieter Jan van Nispen (secretaris) | BZK | Bestuur, Financiën en Regio's |
| Martijn Zwart (voorzitter) | BZK | Bestuur, Financiën en Regio's |
| Nathalie van Seumeren | Financiën | Algemene Fiscale Politiek |
| Derck Stäbler | Financiën | Algemene Financiële en Economische Politiek |
| Diederick Dasselaar | Financiën | Inspectie der Rijksfinanciën |
| René Schulenberg | SZW | Arbeidsmarkt en sociaal-economische aangelegenheden |
| Johan Kobes | IPO | Interprovinciaal Overleg |
| Peter Herreman | NH | Provincie Noord-Holland |
| Nina Niënhaus | NB | Provincie Noord-Brabant |
| Hergen Vorenkamp | OV | Provincie Overijssel |

Specifieke expertise is ingebracht door:

| | |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Gerber van Nijendaal | Raad voor het Openbaar Bestuur (ROB) |
| Corine Hoeben | Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO) |
| Arjen Schep | Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) |
| Ben van Boxtel | Landelijke Vereniging Lokale Belastingen (LVLB) |

De **bestuurlijke kopgroep** bestond uit de volgende leden:

| | | |
|-------------------------|----|--------------------------------------|
| Cees Bijl | DR | Gedeputeerde provincie Drenthe |
| Christophe van der Maat | NB | Gedeputeerde provincie Noord-Brabant |
| Jan Markink | GD | Gedeputeerde provincie Gelderland |
| Jeannette Baljeu | ZH | Gedeputeerde provincie Zuid-Holland |
| Ger Koopmans | LI | Gedeputeerde provincie Limburg |

De **stuurgroep** bestond uit de volgende leden:

| | | |
|----------------------|-------|--------------------------------------|
| Annelies Kroeskamp | BZK | Directeur BFR |
| Jan Derk Brillman | FIN | Plv. directeur IRF |
| Jan Herman de Baas | IPO | Directeur IPO a.i. |
| Dennis Straat | UT | Oud-gedeputeerde provincie Utrecht |
| Erik van Merrienboer | NB | Oud-gedeputeerde provincie N-Brabant |
| Peter Wilms | ONAFH | Externe deskundige |

