



ERASMUS SCHOOL OF ECONOMICS
FISCAAL ECONOMISCH INSTITUUT
MASTERSCRIPTIE FISCALE ECONOMIE

Autobelastingen

Een onderzoek naar de mogelijkheid tot uniformering op EU-niveau

E.J. Nijenstein (321159)

Onder begeleiding van:

Prof. Dr. P. Kavelaars

Oud-Beijerland, april 2015

Inhoudsopgave

Introductie: Autobelastingen	7
1.1 Inleiding	7
1.2 Probleemstelling	9
1.3 Toetsingskader	10
1.4 Afbakening	11
1.5 Opzet	11
2 Doelstellingen/beleid EU	13
2.1 Inleiding	13
2.2 Het EU personenautobeleid.....	13
2.2.1 De voormalige driepijler strategie van de EC	13
2.2.2 Herzienende strategie van de EC sinds 2007	18
2.2.3 Deelconclusie	23
2.3 Interne markt en staatssteun	23
2.3.1 Het vrije verkeer.....	24
2.3.1.1 Inleiding	24
2.3.1.2 Structuur vrije verkeer van goederen	24
2.3.1.3 Binnenlandse belastingen binnen het vrije verkeer van goederen	26
2.3.1.3.1 Algemene aspecten.....	26
2.3.1.3.2 Tariefhoogte registratiebelastingen.....	29
2.3.1.3.3 Heffingsgrondslag/afschrijving bij gebruikte personenauto's	30
2.3.1.3.4 Invoering van nieuwe heffingsgrondslagen/registratiebelastingen	32
2.3.1.3.5 Deelconclusie	32
2.3.2 Staatssteun.....	33
2.3.3 Deelconclusie	36
2.4. Samenvatting	37
3 Auto's en belastingen in de EU	39

3.1 Inleiding	39
3.2 Belastingen op auto's in de EU	39
3.2.1 Belastingen op de aanschaf/registratie van auto's.....	39
3.2.2 Belastingen op het bezit van auto's.....	41
3.2.3 Belastingen op het privégebruik van auto's	41
3.2.4 Samenvatting	43
3.3 Nederland	43
3.3.1 Inleiding	43
3.3.2 Historie autobelastingen.....	44
3.3.3 Recente ontwikkelingen autobelastingen	45
3.3.4 Plaats auto(belastingen) in de economie en de begroting	46
3.4 Autobelastingen in België	49
3.4.1 Inleiding	49
3.4.2 Historie.....	49
3.4.3 Recente geschiedenis	51
3.4.4 Plaats auto(belastingen) in de economie en de begroting.....	52
3.5 Duitsland	55
3.5.1 Inleiding	55
3.5.2 Historie Kraftfahrzeugsteuer.....	55
3.5.3 Plaats auto(belastingen) in de economie en de begroting.....	56
3.6 Samenvatting.....	58
4 Belastingen op de registratie van personenauto's.....	59
4.1 Inleiding.....	59
4.2 Registratiebelasting (BPM) in Nederland.....	59
4.2.1 Geschiedenis van de registratiebelastingen op auto's in Nederland	60
4.2.1.1 Belasting op aanschaf onder de Wet op de Omzetbelasting 1954	60
4.2.1.2 Belasting op aanschaf onder de Wet op de Omzetbelasting 1968	60

4.2.1.3 Invoering van de Wet BPM.....	61
4.2.2 Milieumaatregelen in de wet BPM.....	63
4.2.2.1 Specifieke maatregelen in de periode tot 2006	63
4.2.2.2 Bonus/-malusregeling op basis van zuinigheidslabels	64
4.2.2.3 CO ₂ -uitstoot als (aanvullende) heffingsgrondslag	66
4.2.3 Europeesrechtelijke aspecten bij de wet BPM	69
4.2.3.1 Tariefhoogte	69
4.2.3.2 Heffingsgrondslag en afschrijving bij gebruikte personenauto's.....	70
4.2.3.2.1 Afschrijvingsmethodiek bij invoer gebruikte auto.....	70
4.2.3.2.2 Restitutie bij uitvoer van personenauto's	74
4.2.3.3 Invoering van nieuwe heffingsgrondslagen	75
4.2.4 Economische/financiële aspecten bij de wet BPM	77
4.2.4.1 Inleiding	77
4.2.4.2 De bonus-/malusregeling op basis van zuinigheidslabels	77
4.2.4.3 De 'slurptax'	79
4.2.4.3 CO ₂ -uitstoot als (aanvullende) heffingsgrondslag	81
4.2.5 Samenvatting	84
4.3 Registratiebelasting in België: Belasting op de Inverkeerstelling	85
4.3.1 Historie BIV	85
4.3.2 Huidige vormgeving BIV	88
4.3.2.1 De oude federale/Brusselse BIV	89
4.3.2.2 De Waalse BIV vanaf 2008.....	90
4.3.2.3 De huidige Vlaamse BIV	92
4.3.3 Europeesrechtelijke aspecten	94
4.3.4 Economische/financiële aspecten.....	95
4.3.4.1 Inleiding	95
4.3.4.2 De belasting van de registratie van tweedehands personenauto's.....	95

4.3.4.3 Ecobonus/ecomalus in Wallonië	97
4.3.4.4 De uitstoot gerelateerde Vlaamse BIV	101
4.3.5 Samenvatting	103
4.4 Deelconclusie	104
5. Belastingen op het bezit van personenauto's	106
5.1 Inleiding	106
5.2 Nederland	106
5.2.1 Inleiding	106
5.2.2 Historie motorrijtuigenbelasting	106
5.2.3 Recente ontwikkelingen	108
5.2.4 Cijfermatige aspecten motorrijtuigenbelasting	109
5.2.4 Samenvatting	111
5.3 België	111
5.3.1 Verkeersbelasting	111
5.3.2 Cijfermatige samenvatting	113
5.4 Duitsland	114
5.4.1 Historie Kraftfahrzeugsteuer	114
5.4.2 Huidige vormgeving Kraftfahrzeugsteuer	115
5.4.3 Voorstel invoering wegenvignet	117
5.4.4 Cijfermatige aspecten	118
5.4.5 Samenvatting	120
5.5 Samenvatting	121
6. Samenvatting en conclusie	123
6.1 Inleiding	123
6.2 Samenvatting	123
6.2 Conclusie	125
6.2.1 EU-beleid en regelgeving	125

6.2.2	Systeemverschillen tussen de lidstaten	126
6.2.3	Mogelijke overgang van heffingsgrondslag	126
6.2.4	Conclusie	127
	Literatuuroverzicht	128
	Boeken	128
	Tijdschriftartikelen	128
	Parlementaire stukken	129
	Nederland	129
	België	130
	Duitsland	131
	Europese Unie	132
	Jurisprudentie	134
	Rapporten en wetenschappelijke stukken	135
	Digitale bronnen	137
	Artikelen uit kranten en overige media	137
	Bijlagen	139
	Bijlage 1 BPM bonus/malus zuinigheidslabels	139
	Bijlage 2 BPM CO ₂ -uitstoot heffingsgrondslag	140
	Bijlage 3 Federale BIV tarifiering	143
	Bijlage 4 Waalse ecobonus/-malus	144
	Bijlage 5 Vlaamse BIV	148
	Bijlage 6 Motorrijtuigenbelasting tarifiering	149
	Bijlage 7 Verkeersbelasting tarifiering	150
	Bijlage 8 Kfz-steuer tarifiering	152

Introductie: Autobelastingen

1.1 Inleiding

Autobelastingen zijn in Nederland de laatste jaren aan veel veranderingen onderhevig. Een belangrijke doelstelling van de overheid daarbij is het terugdringen van de CO₂-uitstoot van de auto's. Om dit te bereiken zijn verschillende maatregelen bedacht. Zo is er het aloude idee van de kilometerheffing/rekeningrijden, het verhogen van de accijnzen op brandstoffen, een differentiatie in de hoogte van de bijtelling voor privégebruik van de ter beschikking gestelde auto en een CO₂-differentiatie in de BPM. De kilometerheffing lijkt voorlopig buiten beeld. De uitvoeringstechnische bezwaren en de gevolgen voor de privacy van de burger lijken voorlopig te groot. In de Wet uitwerking autobrief¹ zijn de laatste veranderingen met betrekking tot de belastingen op auto's opgenomen. Tot en met het einde van dit jaar is de ontwikkeling van de autobelastingen uitgesteld, de bestaande belastingen op auto's blijven in stand, maar worden deze tevens/nog meer afhankelijk van de uitstoot van auto's. Zo worden onder meer de CO₂-grenzen voor de BPM en de bijtelling geleidelijk scherper, waarmee is begonnen op 1 juli 2012. Ook gaat de vrijstelling voor de motorrijtuigenbelasting voor zuinige auto's op de schop. Dit omdat de eerder genomen maatregelen zeer effectief bleken, maar een vrij groot budgettair beslag legden. De genomen maatregelen hebben een tweeledig doel:

- (a) de huidige vormgeving van de belastingvoordelen op zuinige auto's heeft te grote budgettaire gevolgen op de langere termijn en
- (b) door het aanscherpen van de grenzen zou de aankoop van steeds zuinigere auto's verder bevorderen.

Voor de jaren 2017 tot en met 2020 zijn voorstellen gedaan voor een meer robuuste vormgeving van de belastingen op de aanschaf, het bezit en het privégebruik van auto's in de Autobrief II. Deze voorstellen behelzen ten eerste een beperking van de stimulering via de BPM, louter volledig elektrische auto's zouden moeten worden gestimuleerd via de BPM. Ten tweede wordt voorgesteld om de motorrijtuigenbelasting op dieselauto's zonder roetfilter verhogen en om het halftarief voor plug-in hybrides te laten vervallen. Ten derde wordt

¹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 007, nr. 3.; *Stb.* 2011, 642.

voorgesteld de bijtelling voor het privégebruik onder te verdelen in twee categorieën, een tarief van 4% voor nul emissie-auto's en een tarief van 22% voor alle andere auto's.² Het doel van deze voorstellen is om tot een meer robuuste opbrengst van de belastingen op auto's te komen en om fiscale stimulering louter in te zetten voor nul emissie-auto's. Op deze wijze zou ook met een minder uitgebreid scala aan stimuleringsmaatregelen een vergroening van het Nederlandse wagenpark bewerkstelligd moeten worden.

Nederland is evenwel niet alleen en op zichzelf bezig met hervormingen in de belastingen op auto's. Vanuit de EU is er de wens om de uitstoot van het wegverkeer te beperken om zo een meer duurzame groei van de economie te bewerkstelligen. Al in 1995 zijn de zorgen van de EU over de uitstoot van broeikasgassen geuit. In een mededeling³ gaf de Europese Commissie aan dat bij ongewijzigd beleid de uitstoot in 2010 ten opzichte van 1990 met 36% zou zijn gestegen. Vooral zorgen baarde het feit dat het brandstofverbruik van auto's sinds midden jaren '80 van de vorige eeuw niet meer was verbeterd, terwijl het dat daarvoor wel had gedaan. De EU zag dus de noodzaak hier iets aan te doen. Een uniformering van de autobelastingen met het oog op deze milieudoelstellingen heeft zich echter tot op heden niet voorgedaan. Dit terwijl er door de jaren heen daartoe afdoende voorstellen zijn geweest. Hierbij speelt uiteraard een rol dat er op het gebied van auto's soms grote verschillen bestaan tussen lidstaten. Zo hebben bijvoorbeeld Duitsland, Frankrijk en Italië een aanzienlijke auto-industrie, waar deze in andere lidstaten als Nederland en Luxemburg niet noemenswaardig aanwezig is. Ook werken de verschillen tussen de economieën van lidstaten door naar de automarkt. In landen waar de economie zich op een hoger niveau bevindt wordt door de consument over het algemeen meer uitgegeven aan een auto. Daardoor kunnen nieuwe, schonere, maar ook duurdere auto's in die landen waarschijnlijk sneller aan de man worden gebracht.

Het feit dat een harmonisatie van autobelastingen zich tot op heden niet heeft voorgedaan betekent uiteraard niet dat een dergelijke harmonisatie niet wenselijk is. Het naast elkaar bestaan van verschillende systemen van autobelastingen heeft ook negatieve gevolgen. Zo kan het voor particulieren aantrekkelijker zijn om een gebruikte auto in het buitenland te kopen en deze in te voeren, dan om een gebruikte auto in het eigen land te kopen. Ook kan het voor werknemers die wonen in het ene land en werken in het andere veel (on)aantrekkelijker zijn om een auto van de zaak te nemen dan iemand die niet in het buitenland werkt. Deze

² Brief van de Staatssecretaris van Financiën betreffende Autobrief II, IZV/2015/504 M, 19 juni 2015, p. 2.

³ Mededeling van de Europese Commissie betreffende een strategie om CO₂ uitstoot en het verbruik van auto's te reduceren, COM(95) 689, 20 december 1995.

soms ongelijke behandeling kan verstoringen werken en dat is uiteraard ongewenst. Dit zou kunnen leiden tot strijd met de verkeersvrijheden of het staatssteunverbod.

De doorlopende ontwikkeling van de economie tezamen met de voortschrijdende Europese integratie maken dat steeds meer consumenten en bedrijven zich grensoverschrijdend verplaatsen en dat het aantal grensoverschrijdend afgelegde kilometers toeneemt. Ook de grensoverschrijdende handel in tweedehands auto's neemt met de jaren toe.⁴ Een gevolg daarvan is dat consumenten en bedrijven te maken krijgen met heffingen in verschillende landen. Ook de autoproducenten hebben te maken met de verschillende nationale heffingen op auto's. Lidstaten heffen belastingen op de (eerste) registratie, het bezit, de brandstof en/of het weggebruik van auto's. Daarbij zijn deze gebaseerd op (een combinatie van) het motorvermogen, de cilinderinhoud, het gewicht, het aantal kW, de prijs, het brandstofverbruik of de CO₂-uitstoot van de auto. Aangezien de differentiatie in het tarief groot kan zijn, proberen fabrikanten zoveel mogelijk hun auto's zo gunstig mogelijk in de markt te zetten. Het behoeft geen betoog dat dit voor fabrikanten tot veel ontwikkelingskosten kan leiden om een auto in meerdere lidstaten fiscaal gunstig in de markt te zetten. Deze kosten zouden bij een eenvormig Europees systeem van autobelastingen aanzienlijk lager kunnen zijn. Tenslotte is er dan ook nog het verschil in de accijnzen op brandstoffen tussen de lidstaten. Tussen het grootste deel van de lidstaten bestaan er geen grote verschillen in brandstofprijzen. Echter zijn er altijd uitzonderingen op de regel, de voor ons bekendste is Luxemburg. De Raad van de Europese Unie heeft in een aanbeveling echter al aangekondigd hier binnen afzienbare tijd voor Luxemburg een einde aan te willen maken.⁵ Zodoende kan een meer eenvormig autobeleid voordelen hebben ten opzichte van verschillende naast elkaar bestaande systemen.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt onderzocht of een begin kan worden gemaakt met de vorming van een meer eenvormig beleid betreffende de autobelastingen binnen de EU zodat verstoringen tussen de lidstaten zoveel mogelijk worden voorkomen. Hiertoe worden systemen van Nederland, België, Duitsland bekeken, vergeleken en getoetst op effectiviteit en efficiëntie. Voor deze landen is gekozen, omdat het landen zijn die zich wat betreft economische

⁴ <http://www.raivereniging.nl/actueel/nieuwsberichten/2012-q2/20120510-themamiddag-im-en-export-gebruikte-autos.aspx>

⁵ Aanbeveling van de Raad betreffende het nationale hervormingsprogramma van Luxemburg, 10 juli 2012, 2012/C 219/17.

ontwikkeling in een soortgelijk stadium bevinden. Ook speelt mee dat het landen zijn met verschillende belangen bij autobeleid, Duitsland heeft een grote auto-industrie, België een minder grote en Nederland heeft een kleine auto-industrie. Op basis van deze vergelijking wordt vervolgens een voorzet gemaakt voor een optimaal systeem voor autobelastingen in deze lidstaten.

Het voorgaande leidt tot de volgende probleemstelling:

“Zijn de negatieve effecten van de huidige nationale autobelastingen efficiënt te ondervangen door een geharmoniseerd systeem onder gelijktijdige handhaving van de milieudoelstellingen?”

Het antwoord op de probleemstelling is onderverdeeld in de volgende deelvragen:

1. Welke doelstellingen zijn er vanuit de EU en welke rol spelen de autobelastingen in de verschillende lidstaten in het belastingbeleid en de begroting?
2. Welke registratiebelastingen bestaan er in de verschillende lidstaten, wat zijn de voor- en nadelen hiervan, en welke mogelijkheden tot harmonisering zijn er?
3. Welke bezits-/gebruiksbelastingen bestaan er in de verschillende lidstaten, wat zijn de voor- en nadelen hiervan, en welke mogelijkheden tot harmonisering zijn er?
4. Welke mogelijkheden zijn er voor een eenvormig systeem van autobelastingen in Nederland, België en Duitsland?

1.3 Toetsingskader

De vormgeving van de verschillende belastingen op auto's van de verschillende lidstaten lopen uiteen qua grondslag en doelstelling. Zoveel mogelijk wordt gekeken naar de effecten van de belastingen op de aankoop van auto's. Naast de oorspronkelijke doelstelling van het genereren van belastingopbrengst, hebben autobelastingen in veel lidstaten het doel gekregen de consument zuinigere en schonere auto's te laten kopen. Regelingen worden beoordeeld op het effect op de gemiddelde CO₂ uitstoot van nieuwverkochte personenauto's aangezien de CO₂-uitstoot de leidende maatstaf is bij de meting van milieukeurmerken. Daarbij komt ook de efficiëntie in het bereiken van de doelstellingen aan bot. Tevens worden regelingen beoordeeld op de verhouding tot het EU-recht en op de grenseffecten. Hierbij spelen de

verhoudingen tussen de nationale belastingen en de verkeersvrijheden en staatssteun de hoofdrol. De interne markt is immers niet gebaat bij verschillen in behandeling tussen gelijkwaardige situaties.

1.4 Afbakening

In deze scriptie worden louter belastingen op personenauto's onderzocht, belastingen op bestel- en vrachtauto's komen niet aan de orde evenals die op bussen/touringcars. Autobelastingen hebben hoofdzakelijk de vorm van indirecte belastingen. Dit vloeit er uit voort dat de auto voor de burger in de regel tot de consumptie behoort. In deze scriptie worden in beginsel dan ook alleen de indirecte belastingen op personenauto's meegenomen. Daar de behandeling in de BTW in de verschillende lidstaten, op de hoogte van het tarief na, reeds uniform is zal deze hoofdzakelijk buiten beschouwing worden gelaten. Indien er zich verschillen in de samenloop met andere indirecte belastingen op auto's voordoen, komen deze uiteraard wel aan de orde. Overige indirecte belastingen op auto's, zoals registratie-/aanschafbelastingen op auto's en bezits-/gebruiksbelastingen komen naar soort achtereenvolgens aan de orde. Directe belastingen op auto(gebruik) komen alleen in algemene zin aan de orde, en eventueel voor zover deze als (neven)doel hebben de consument in zijn keuze voor een bepaalde (milieuvriendelijke) auto te beïnvloeden. Accijnzen op brandstoffen komen alleen aan de orde voor zover zij omwille van de samenhang met de overige autobelastingen op verschillende wijzen zijn vormgegeven. Er wordt bij de toetsing van de nationale belastingen aan de EU-regelgeving betreffende de interne markt in beginsel louter gekeken naar het vrije verkeer van goederen. De overige verkeersvrijheden behoren niet tot het primaire toetsingskader.

1.5 Opzet

In hoofdstuk 2 wordt gestart met de doelstellingen van de EU in het beleid omtrent personenauto's. Ook komen in hoofdstuk 2 de EU-rechtelijke aspecten van autobelastingen aan de orde, het betreft hier met name het vrij verkeer van goederen en het verbod op staatssteun. Vervolgens komt in hoofdstuk 3 ook de rol van autobelastingen in het overheidsbeleid en in de begroting van de verschillende lidstaten aan de orde. In hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de verschillende registratie-/aanschafbelastingen op auto's in Nederland en België. Er wordt onder andere gekeken naar de grondslagen en de tarieven van de

verschillende belastingen en de effectiviteit en efficiëntie van het gevoerde beleid. Uiteraard komt ook de verhouding tot het EU-recht van de belastingen van de verschillende lidstaten aan de orde. In hoofdstuk 5 wordt een soortgelijke exercitie uitgevoerd voor de verschillende bezits-/gebruiksbelastingen in de Nederland, België en Duitsland. In hoofdstuk 5 wordt gekeken naar mogelijkheden tot eenvormig beleid voor de verschillende lidstaten voor de autobelastingen in zijn geheel.

2 Doelstellingen/beleid EU

2.1 Inleiding

Een van de eerste internationale initiatieven om de klimaatverandering wereldwijd aan te pakken was de instelling van het United Nations Environmental Programme (UNEP). Eind 1972 werd in de uitwerking van de in Stockholm gehouden conferentie over Human Environment dit programma ingesteld.⁶ Ook de club van Rome draagt sindsdien bij aan kennis over een duurzame economische groei.⁷ De Europese Unie (hierna: EU) heeft in 1995 de eerste stappen gezet op weg naar een communautaire beperking van de CO₂ uitstoot van personenauto's. In dit hoofdstuk wordt het voormalige en huidige beleid van de EU met betrekking tot de CO₂ uitstoot van personenauto's uiteengezet, alsmede de plaats van de (belastingen op) personenauto's in de economieën van de onderzochte lidstaten. Hiertoe wordt in paragraaf 2.2 het EU-beleid ten aanzien van personenauto's uiteengezet; in paragraaf 2.3 worden de interne markt aspecten van autobelastingen belicht. In paragraaf 2.4 volgt een korte samenvatting.

2.2 Het EU personenautobeleid

De EC heeft in 1995 een begin gemaakt met een communautaire strategie omtrent de markt voor personenauto's. Deze had de vorm van een driepijler strategie. Het beleid over de periode 1995-2006 wordt behandeld in paragraaf 2.2.1. Begin 2007 is deze strategie herzien waarbij ook meer specifieke regelgeving op een aantal deelterreinen is geïntroduceerd. Het beleid over de periode 2007 tot heden wordt in paragraaf 2.2.2 behandeld. In paragraaf 2.2.3 volgt een korte samenvatting.

2.2.1 De voormalige driepijler strategie van de EC

Zoals hierboven is vermeld is in 1995 een start gemaakt met het beleid van de Europese Commissie (hierna: EC) met betrekking tot de CO₂ uitstoot van personenauto's. In een mededeling werd door de Commissie een communautaire strategie voorgesteld met het doel

⁶ <http://www.unep.org/PDF/UNEPOrganizationProfile.pdf>

⁷ <http://www.clubofrome.nl/>

de CO₂ uitstoot van personenauto's te beperken en het brandstofrendement te verbeteren.⁸ Het gas CO₂ is namelijk de hoofdveroorzaker van het broeikas-effect. Een onderscheid werd gemaakt tussen verschillende brandstofsoorten. Diesel bevat per liter ongeveer 10% meer CO₂ dan benzine⁹; daarentegen rijden dieselauto's ongeveer 15% meer kilometers op een liter brandstof.¹⁰ Dientengevolge had een gelijke CO₂-doelstelling voor beide soorten auto's tot gevolg dat voor dieselauto's een lager streefbrandstofverbruik werd voorgesteld.

Het streven was om het brandstofverbruik van nieuwe auto's uiterlijk in 2005 terug te hebben gedrongen tot 5,0 l/100km voor benzineauto's en 4,5 l/100km voor auto's die op diesel rijden. Dit betekent voor beide soorten auto's een uitstoot van ongeveer 120 g CO₂/km. De berekende uitstoot betreft de uitstoot die wordt gemeten aan de uitlaat van de auto, de zogeheten tank-to-wheel benadering. Hierbij worden de uitstoot ten gevolge van de productie van een auto en de uitstoot van het fabriceren van de brandstof niet meegenomen. Een well-to-wheel benadering, waarbij de effecten op het milieu van de gehele productieketen ten behoeve van het personenautovervoer worden meegenomen, was destijds niet mogelijk. Ook nu is een dergelijke methode nog toekomstmuziek.¹¹

Reden voor de mededeling was het feit dat het gemiddelde brandstofverbruik van auto's in een tiental jaren daarvoor nauwelijks was gedaald. Tot het midden van de jaren '80 van de vorige eeuw is het gemiddelde brandstofverbruik van auto's wel steeds verbeterd. Daar het een mededeling betrof waren daarin geen concrete voorstellen opgenomen voor aanpassing van (fiscale) regelgeving om de emissiedoelstellingen te bereiken. Wel werd reeds voor een aantal belastingen op personenauto's/-vervoer aangegeven wat de effecten zouden zijn bij een aanpassing van deze belastingen. Zo is vastgesteld dat de gemiddelde consument bij de aanschaf van een auto geen volledige berekening maakt van de toekomstige kosten van een auto.¹² De verschillen in brandstofkosten van auto's worden bijvoorbeeld niet volledig meegenomen in de afweging door de consument. Een forse verhoging van de accijnzen op brandstoffen zou zodoende volgens de EC niet direct leiden tot extra belangstelling voor zuinige auto's.¹³ Daarvoor zou een differentiatie in de aanschafbelasting op auto's veel effectiever zijn. Ook het maken van afspraken met de auto-industrie over het verlagen van de

⁸ Mededeling van de EC, COM (1995) 689, p. 4.

⁹ 2,640 kg CO₂ p/ltr voor diesel tegenover 2,392 kg CO₂ p/ltr voor benzine, <http://www.ecolpg.nl/nl/rijden-op-autogas/> CO₂-uitstoot.

¹⁰ (Brand)stof tot nadenken, RAI/BOVAG, 2008, p.8.

¹¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 007, nr. 3; Stb. 2011, 642, p. 8.

¹² Mededeling van de EC, COM (1995) 689, p. 9.

¹³ Mededeling van de EC, COM (1995) 689, p. 13.

uitstoot van personenauto's behoorde tot de opties. Hiermee was eerder door de EC al een begin mee gemaakt met de Duitse auto-industrie.

De EC concludeerde in de mededeling dat het doen dalen van de CO₂-uitstoot van personenauto's bereikt diende te worden door het nemen van een aantal maatregelen. Hiertoe werd een driepijler-strategie geformuleerd. Het maken van afspraken met de auto-industrie was de eerste pijler; de EC wilde dit uitbreiden naar de volledige Europese auto-industrie en ook de Aziatische en de Amerikaanse auto-industrie. Als tweede pijler stelde de commissie een (geharmoniseerde) incorporatie van uitstoot gerelateerde grondslagen in de belastingen op (de aanschaf van) auto's en autogebruik van de lidstaten voor. De derde pijler die de EC voor ogen had was het stimuleren van onderzoek en ontwikkeling naar schone technieken door de autobranche, dit zou moeten leiden naar het ontwerp van auto's die geen/minder broeikasgassen zouden uitstoten. Dit alles werd ondersteund door ook de consument meer bewust te maken van de uitstootaspecten die aan verschillende auto's kleven. De EC wilde daarvoor op termijn informatie over de uitstoot van een auto bij de verkoop van auto's verplicht stellen.¹⁴

In 2001 werd in een mededeling van de EC over de voortgang van de uitvoer van de strategie¹⁵ medegedeeld dat er tot dan toe goede vorderingen waren gemaakt. De EC was erin geslaagd om met de verenigingen van de Europese, de Japanse en de Koreaanse auto-industrie¹⁶ afspraken te maken over het terugdringen van de CO₂-uitstoot door middel van technologische ontwikkelingen. Bij inzetting van de strategie in 1995 bedroeg de gemiddelde CO₂-uitstoot van personenauto's nog 186 gr/km, in 2000 was deze volgens het rapport 172 gram. Dit betekent een gemiddelde daling van 1,55% per jaar.¹⁷ Voor het bereiken van een gemiddelde uitstoot van 120 gram/km in 2005, was echter een gemiddelde van 4,3% per jaar nodig. De resterende jaren zou dan een gemiddelde daling van 6,95% per jaar vereist zijn.¹⁸ De EC concludeerde dat de ACEA, de JAMA en de KAMA goed op weg waren naar de tussendoelstellingen. Wel moest er door de lidstaten nog voortgang worden geboekt in de aanpassing van de fiscaliteit op autogebied. Hier was onder meer door Oostenrijk en het

¹⁴ Mededeling van de EC, COM (1995) 689, p. 17.

¹⁵ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de tenuitvoerlegging van de communautaire strategie, Brussel, 14256/01, 20 november 2001, p. 6.

¹⁶ De ACEA, de JAMA en de KAMA

¹⁷ $172/186 = 0,9247$ vervolgens: $1 - 0,9247^{1/5} \approx 1,55\%$

¹⁸ Mededeling van de EC, COM (1995) 689, p. 4 & Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de tenuitvoerlegging van de communautaire strategie, Brussel, 14256/01, 20 november 2001, p. 4.

Verenigd Koninkrijk al een begin mee gemaakt, maar de overige lidstaten waren nog niet verder gekomen dan enkele specifieke steunmaatregelen voor auto's op alternatieve brandstoffen. Ook liep een aantal lidstaten nog achter bij de invoering van de verplichting van informatieverstrekking aan consumenten over de uitstoot/ het brandstofverbruik van nieuwe auto's.¹⁹

In 2002 heeft de EC wederom een mededeling uitgevaardigd omtrent de belastingen op personenauto's.²⁰ Deze mededeling had naast het doel de uitstoot van CO₂ door personenauto's te verminderen, ook het doel de belemmeringen van de verkeersvrijheden door de nationale autobelastingen tegen te gaan.

In de mededeling werd vastgesteld dat verbintenissen met autoproducenten alleen niet voldoende zouden zijn om de doelstelling van 120 g CO₂/km²¹ in 2010 te halen. Aanpassingen in de belastingen op auto's zouden moeten worden doorgevoerd teneinde dit doel wel of althans beter te bereiken. De EC stelde daarom voor dat de lidstaten de registratie- en motorrijtuigenbelasting, het liefst volledig, CO₂ afhankelijk zouden maken. Uit onderzoek was namelijk gebleken dat verhogingen van de registratie- en/of motorrijtuigenbelastingen, zonder deze afhankelijk te maken van enig milieukeurmerk, geen noemenswaardige invloed zouden hebben.²² Destijds heeft de EC een onderzoek uit laten voeren door 'COWI consulting group' naar het effect van mogelijke aanpassingen van de autobelastingen. COWI onderzocht voor negen lidstaten welke CO₂ reductie voor personenauto's kon worden bereikt indien de registratie- en motorrijtuigenbelastingen budgetneutraal zouden worden hervormd. Verder was de brandstofmix een exogeen gegeven en ook mochten de hervormingen geen downsizing stimuleren. Onder deze strenge voorwaarden was het bij een volledig nieuw CO₂ afhankelijk systeem gemiddeld 5% van de benodigde 10% CO₂ reductie te behalen.²³ Er waren echter niet alleen zorgen over de milieuaspecten van de autobelastingen.

Destijds bestond de EU uit vijftien lidstaten, tien daarvan hanteerden een (eenmalige) registratiebelasting en veertien een motorrijtuigenbelasting. Registratiebelastingen veroorzaakten de grootste belemmeringen van de interne markt. Uiteenlopende tarieven

¹⁹ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de tenuitvoerlegging van de communautaire strategie, Brussel, 14256/01, 20 november 2001, p. 10-11.

²⁰ Mededeling van de EC betreft de belastingen van personenauto's in de EU, COM (2002) 431, 6 september 2002.

²¹ De automobielenindustrie had zich namelijk gebonden aan een uitstootwaarde van 140 g CO₂/km.

²² Mededeling van de EC betreft de belastingen van personenauto's in de EU, COM (2002) 431, 6 september 2002, p. 17-19.

²³ Bijlage bij Mededeling van de EC 11819/02, 6 september 2002, SEC(2002)858.

zorgden voor aanpassingen van de kleinhandelsprijzen voor verschillende landen en ook de handel in tweedehands auto's werd verstoord door uiteenlopende prijzen en mogelijke dubbele heffing van de registratiebelasting. Landen met een (grote) auto-industrie hadden over het algemeen geen/een lagere registratiebelasting dan landen die overwegend auto's importeerden. Omgekeerd hadden deze landen zonder/met een lage registratiebelasting over het algemeen wel hogere accijnzen op brandstoffen dan de lidstaten met een hogere registratiebelasting.²⁴ De verschillende tarieven in de motorrijtuigenbelastingen hadden minder effecten, slechts bij sterk uiteenlopende tarieven zou het voor een belastingplichtige aantrekkelijk kunnen zijn zijn/haar auto onterecht in een andere lidstaat te registreren. Over excessen hierin werd in de mededeling echter niet gesproken.²⁵

Vanwege de dubbele doelstelling van zowel beperking van de CO₂-uitstoot als het opheffen van belemmeringen van de interne markt stelde de EC voor de bestaande registratiebelastingen langzaam op te heffen en het tarief van de motorrijtuigenbelastingen tegelijk te verhogen.²⁶ Ook zou de hoogte van de beide soorten belastingen meer afhankelijk moeten worden van de uitstoot van de auto.²⁷ Dit was enigszins in tegenspraak met de gewenste vormgeving die eerder was gepresenteerd, waarbij werd aangegeven dat een beperking van de CO₂-uitstoot het meest effectief bereikt zou kunnen worden door een sterke milieudifferentiatie in de aanschafbelastingen.²⁸

Begin 2004 is de eerste voortgangsrapportage na de mededeling van 2002 gepubliceerd.²⁹ Hierin werd aangegeven dat de gemiddelde uitstoot van CO₂ in 2002 was gedaald tot 166 gram/km. Daarbij werd opgemerkt dat het streefcijfer van 120 gram/km in 2005 waarschijnlijk niet meer gehaald zou worden, 2010 of uiterlijk 2012 zou wel nog reëel zijn. Sinds 2000 was de gemiddelde jaarlijkse verbetering van de uitstoot niet voldoende gestegen, zodoende werd geconcludeerd dat extra inspanningen vereist waren om de doelstelling van 120 gram CO₂/km op tijd te halen. De auto-industrie had de afgesproken tussentijdse doelstellingen wel gehaald.³⁰ Wederom werd benadrukt dat het nemen van fiscale

²⁴ Bijlage bij Mededeling van de EC 11819/02, 6 september 2002, SEC(2002)858, p. 4-6.

²⁵ Mededeling van de EC betreft de belastingen van personenauto's in de EU, COM (2002) 431, 6 september 2002, p. 8-9.

²⁶ Idem, p. 23.

²⁷ Idem, p. 15-16 & 19.

²⁸ Mededeling van de EC, COM (1995) 689, p. 9; Mededeling van de EC betreft de belastingen van personenauto's in de EU, COM (2002) 431, 6 september 2002, p. 17-19.

²⁹ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende het vierde jaarlijkse verslag over de effectiviteit van de strategie, COM (2004) 78, 11 februari 2004.

³⁰ Idem, p. 22.

maatregelen door lidstaten essentieel is in de vastgestelde strategie. Het (volledig) inbouwen van de CO₂ in de grondslag van de belastingen op auto's is een belangrijke parameter in het laten dalen van het gemiddelde brandstofverbruik. Uit het verslag over 2003³¹ wordt duidelijk dat de voortgang in de auto-industrie, met uitzondering van de KAMA, nog steeds op schema lag. De uitvoering van de richtlijn voor consumenteninformatie over de uitstoot van nieuwe auto's had niet het gewenste effect gehad. Op dat gebied, evenals het fiscale gebied, waren dan ook nog aanvullende maatregelen vereist.

Later in 2005 heeft de EC een voorstel voor een richtlijn over de belasting van personenauto's ingediend.³² In dit voorstel heeft de EC een omzetting naar CO₂ afhankelijke autobelastingen uitgewerkt. Teneinde de verstoring van de interne markt door de registratiebelastingen van verschillende lidstaten tegen te gaan, werd voorgesteld deze geleidelijk te verlagen en de motorrijtuigenbelastingen in die lidstaten budgetneutraal te verhogen. Ook moesten de belastingen in de loop van de tijd uitstootafhankelijk worden, in 2008 voor ten minste 25%, in 2010 voor ten minste 50% en tegen 2016 voor 100%. Dit voorstel is tot op heden niet goedgekeurd door de Raad van de EU.

In 2006 heeft de EC in een mededeling de voortgang van de eerder ingezette driepijler strategie over het jaar 2004 weergegeven.³³ Positief was dat in 2004 de drie verenigingen van autofabrikanten allemaal de tussentijdse doelstellingen hadden gehaald. Voorgesteld werd om in de loop van 2006 een herziende strategie te presenteren.

2.2.2 Herziende strategie van de EC sinds 2007

Begin 2007 is de mededeling met de herziende strategie gepresenteerd.³⁴ In deze mededeling was ook een evaluatie van de tot dan toe gevoerde strategie opgenomen. De drie pijlers werden hier afzonderlijk beoordeeld. Over geen van de drie pijlers was men onverdeeld positief. De vrijwillige verbintenissen met de auto-industrie hadden tot dan toe het meeste effect gehad, al was een sterkere daling in de gemiddelde CO₂-uistoot in de komende jaren vereist om de gestelde doelstellingen te halen. De invoering van de verplichting tot het

³¹ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende het vijfde jaarlijkse verslag over de effectiviteit van de strategie, COM (2005) 269, 22 juni 2005, p. 9.

³² Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de belasting van personenauto's, EC, COM (2005) 261, 5 juli 2005, p. 7-9.

³³ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende het zesde jaarlijkse verslag over de effectiviteit van de strategie, COM (2006) 463, 24 augustus 2006, p. 3-5.

³⁴ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de resultaten van de herziening van de communautaire strategie om de CO₂-uitstoot van personenauto's en lichte bedrijfsvoertuigen te verminderen, COM (2007) 19, 7 februari 2007.

verstrekken van informatie over de uitstoot van nieuwe auto's aan consumenten had tot dan toe geen meetbaar effect opgeleverd en bovendien liep de kwaliteit van de informatie tussen de verschillende lidstaten sterk uiteen. Ook over de derde pijler, het bevorderen van het brandstofrendement door fiscale maatregelen, was de EC niet tevreden.³⁵ Hierbij werd aangetekend dat de invoering van communautaire regelgeving nog op zich liet wachten.³⁶ Het feit dat een aantal lidstaten afzonderlijk wel al maatregelen had genomen, had helaas nog geen merkbare invloed gehad op het EU-gemiddelde.³⁷ Aangezien tot dan toe nog geen communautaire regelgeving over de belastingheffing van personenauto's was aangenomen, werd in deze mededeling uitdrukkelijk gewezen op de verantwoordelijkheid van de afzonderlijke lidstaten in deze.

Voor het bereiken van de doelstelling van 120 gram CO₂/km in 2012 werd ook een aantal andere maatregelen voorgesteld. Het maken van afspraken met de auto-industrie over het laten dalen van de gemiddelde uitstoot werd niet meer genoemd. Bij de aanbodgerichte maatregelen werden een wettelijke regeling inhoudende een verplichting voor het terugdringen van de CO₂-uitstoot, alsmede enkele specifieke maatregelen genoemd. Deze specifieke maatregelen betroffen onder andere het instellen van een maximum rolweerstand voor autobanden, alsmede het verplicht stellen van een bandendrukcontrolesysteem, de invoering van schakelindicatoren en het bevorderen van het gebruik van biobrandstoffen.³⁸ Om de doeltreffendheid van de consumenteninformatie over de uitstoot van nieuwe auto's te bevorderen zouden de etiketten in de toekomst een indeling in zuinigheidsklassen moeten weergeven. Ook werd overwogen om, in navolging van campagnes van een aantal lidstaten, het bevorderen van ecorijden op te nemen in de rijbewijsrichtlijn.³⁹ De mededeling werd begeleid door een werkdocument met daarin een doorrekening van de kosten per bespaarde ton CO₂ van de maatregelen. Daaruit bleek dat het uitstellen van maatregelen het duurste was, het nemen van de (niet fiscale) aanbodgerichte maatregelen een stuk goedkoper en een combinatie met fiscale maatregelen het meest goedkoop.⁴⁰

³⁵ Idem, p. 5-7.

³⁶ Idem, p. 5-6.

³⁷ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de resultaten van de herziening van de communautaire strategie om de CO₂-uitstoot van personenauto's en lichte bedrijfsvoertuigen te verminderen, COM (2007) 19, 7 februari 2007, p. 5-7.

³⁸ Idem, p. 9.

³⁹ Idem, p. 11.

⁴⁰ De kosten per ton CO₂ varieerden tussen de €84-132, €31-54 respectievelijk €6-24.

In oktober 2007 lanceerde de Raad van de Europese Unie een nieuw richtlijnvoorstel voor de autobelastingen.⁴¹ De inhoud van dit voorstel was iets minder strikt dan die van het eerder in 2005 door de EC ingediende richtlijnvoorstel. Destijds is een tijdspad uitgestippeld voor het afhankelijk maken van de autobelastingen van de CO₂-uitstoot: de belastingen van de lidstaten zouden slechts deels afhankelijk van de CO₂-uitstoot of een daarmee gerelateerd element moeten zijn. Ook was er voor de lidstaten niet meer de verplichting tot het vervangen van een registratiebelasting door een motorrijtuigenbelasting. Wel moesten lidstaten nog steeds hun registratiebelastingen im- en exportneutraal maken. Tot op heden is deze richtlijn niet in werking getreden.

Eind 2007 diende de EC een voorstel in voor een verordening betreffende de vermindering van de uitstoot van personenauto's.⁴² Deze verordening hield invoering van één van de eerder voorgestelde aanbodgerichte maatregelen in. Het betrof namelijk een verordening waarbij voor autofabrikanten een maximumuitstoot van CO₂ werd ingevoerd voor binnen de EU verkochte nieuwe auto's.⁴³ Het lijkt aannemelijk dat het voorstel voor de verordening voortkwam uit het feit dat het optimisme over de verbintenissen met de auto-industrie was richting 2007 afgenomen, dit aangezien de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwe auto's in 2005-2006 nauwelijks was afgenomen.⁴⁴ Er werd ingesteld dat fabrikanten, zelfstandig of in groepen van maximaal vijf fabrikanten, vanaf 2012 voor de nieuw verkochte personenauto's moesten voldoen aan een gemiddelde uitstoot van ongeveer 130 gram CO₂/km. De uitstootgrens werd per (groep van) fabrikant(en) op basis van de gemiddelde massa van de verkochte auto's. Indien de rijklaar massa gemiddeld onder de 1.289 kg lag, werd die grens lineair lager en het omgekeerde gold indien de gemiddelde massa boven de 1.289 kg lag. Deze verordening is op 23 april 2009 in werking getreden. Daarbij is vastgesteld dat de doelstelling voor de uitstoot van nieuwe personenauto's pas voor 2015, in plaats van het eerder voorgestelde jaar 2012, vastgesteld op 130 g CO₂/km.⁴⁵ Deze doelstelling dient behaald te worden door de autofabrikanten met de verbetering van de efficiëntie van de personenauto's. Een additionele daling van de CO₂-uitstoot van 10 g CO₂/km dient behaald te worden door het gebruik van hernieuwbare/biobrandstoffen en specifieke technische

⁴¹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de belasting van personenauto's, 14164/07, 22 oktober 2007.

⁴² Verordening tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, COM (2007) 856, 19 december 2007.

⁴³ Idem, p. 3-5.

⁴⁴ Mededeling betreffende de bewaking van de CO₂-uitstoot van auto's in de EU: cijfers voor 2005, 2006 en 2007, COM (2009) 9, 3 februari 2009, p. 5.

⁴⁵ Verordening EG 443/2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, 23 april 2009, artt. 4, 5 en 7.

aanpassingen. Eerder in 2009 was in een wijziging opgenomen dat er een opbouw naar deze doelstelling voor 2015 zou worden ingesteld.⁴⁶ In deze opbouw diende in al 2012 65%, in 2013 75% en in 2014 80% van de nieuw verkochte auto's deze doelstelling van 130 g CO₂/km te halen. Een tweede doelstelling is opgenomen voor de gemiddelde uitstoot van nieuwe personenauto's in 2020; in dat jaar dient de gemiddelde uitstoot op 95 g CO₂/km te liggen.⁴⁷

Later in 2009 is een verordening in werking getreden betreffende een verplichting voor nieuwe auto's die een aantal technische eisen verplicht stelt.⁴⁸ Zo moeten vanaf 2012 alle nieuw gelanceerde automodellen zijn uitgerust met een schakelindicator en vanaf november 2012 met bandenspanning controlesysteem. Vanaf 2014, respectievelijk november 2014 geldt deze verplichting voor alle nieuwe auto's. Deze maatregelen vallen onder de extra daling van 10 gram CO₂-uitstoot die de EC wil bewerkstelligen voor nieuwe auto's.

Eind 2010 is een verslag betreffende de voortgang van het beleid gepubliceerd door de EC.⁴⁹ De vrijwillige verbintenissen van de auto-industrie, welke waren afgesloten voor de inwerkingtreding van de nieuwe strategie, waren door de Japanse en de Koreaanse organisaties van fabrikanten gehaald, het Europese verbond van autofabrikanten had haar doelstelling niet gehaald. Wel werd op basis van het verloop van de gemiddelde uitstoot over de jaren 2000-2009 geconcludeerd dat de doelstellingen uit verordening 443/2009 binnen bereik lagen.⁵⁰ Voor de belastingheffing werd geconcludeerd dat er nog steeds geen communautaire regelgeving op dit gebied was aangenomen, maar dat verschillende lidstaten hun autobelastingen reeds zelf (gedeeltelijk) CO₂-afhankelijk hadden gemaakt. Ook refereerde de EC aan de door haar ingediende, maar nog niet aangenomen, wijziging in de energiebelastingrichtlijn, welke erop was gericht de accijnzen op benzine, niet-commerciële en commerciële diesel gelijk te schakelen.⁵¹ Dit was erop gericht om verstoring van de interne markt (onder andere tanktoerisme) te voorkomen. Kijkend naar de toekomst stelde de EC voor om te bekijken of een well-to-wheel benadering in plaats van de tot nog toe gebruikte

⁴⁶ Notitie van het Europees Parlement bij verordening tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's COM (2007) 856, 17179/08, 15 januari 2009.

⁴⁷ Verordening EG 443/2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, 23 april 2009, artt. 1 en 4.

⁴⁸ Verordening EG 661/2009 betreffende typegoedkeuringsvoorschriften voor de algemene veiligheid van motorvoertuigen en daarvoor bestemde systemen, onderdelen en technische eenheden, 13 juli 2009, preambule § 6, 11, 18, 30 & 34.

⁴⁹ Voortgangsverslag over de tenuitvoerlegging van de communautaire geïntegreerde benadering ter beperking van de CO₂-emissie van lichte voertuigen, COM (2010) 656, 10 november 2010.

⁵⁰ Idem, p. 5-6.

⁵¹ Idem, p. 10-11.

tank-to-wheel benadering op de middellange termijn mogelijk zou zijn. Voor de lange termijn wilde de EC onderzoeken of een gemiddelde uitstoot van 70 gram CO₂/km in 2025 mogelijk zou zijn.⁵²

Eerder in 2010 is een verdere uitwerking van de herziende strategie gepresenteerd.⁵³ In deze mededeling zijn de door de lidstaten genomen maatregelen geëvalueerd. Hierin kwam naar voren dat er moet worden gewaakt voor de mogelijkheid dat stimuleringsmaatregelen voor nieuwe technologieën tot effect hebben dat de ontwikkeling van conventionele verbrandingsmotoren doet stagneren. Ook werd aangegeven dat de grote verschillen in maatregelen die lidstaten nemen ter stimulering van bijvoorbeeld elektrische auto's tot effect kunnen hebben dat de werking van de interne markt voor elektrische voertuigen wordt verstoord. Hierbij werd met name gedoeld op de uiteenlopende grootte van de financiële stimulansen. Daarbij kaart de EC aan dat de stimulering van elektrische voertuigen niet tot gevolg behoort te hebben dat er een toenemende vraag komt naar de opwekking van stroom met fossiele brandstoffen.⁵⁴ Daarnaast heeft de EC zorgen over de grote verschillen in de (fiscale) behandeling van diverse aandrijftechnieken. De EC heeft in dezen toegezegd richtsnoeren te presenteren voor financiële stimulering van schone voertuigen.⁵⁵ Deze financiële stimulering heeft zijn vorm gekregen in een aanpassing van verordening 443/2009. Hierin is vervat dat er voor de jaren 2015-2019 voor autofabrikanten een verplichting komt om, afhankelijk van het gewicht van de geproduceerde auto's een gemiddelde CO₂-uitstoot van 130 gram per kilometer te realiseren. Naarmate het gewicht van de geproduceerde auto's hoger is, is een hogere streefuitstoot toegestaan en vice versa. Vanaf 2020 geldt er voor de autoproducenten een gemiddelde CO₂-uitstoot van 95 gram per kilometer, die ook dan fluctueert afhankelijk van het gewicht van de geproduceerde auto's.⁵⁶ Voor niche-fabrikanten geldt een uitzondering: zij kunnen bij de EC om een afwijkende doelstelling verzoeken.⁵⁷ Op het moment dat een autofabrikant de gestelde doelstelling niet haalt dient deze een boete te betalen. De hoogte van deze boete wordt bepaald door een formule die beoogt te refereren aan

⁵² Idem, p. 13-14.

⁵³ Mededeling van de Commissie betreffende een Europese strategie voor schone en energiezuinige voertuigen, COM (2010) 186, 28 april 2010.

⁵⁴ Idem, p. 8 & 15.

⁵⁵ Mededeling van de Commissie inhoudende CARS 2020: Actieplan voor een concurrerende en duurzame Europese automobielenindustrie, COM (2012) 636, 8 november 2012.

⁵⁶ Verordening EG 443/2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, 8 april 2014, art. 4 jo. bijlage I.

⁵⁷ Idem, art. 11.

de extra kosten die een fabrikant zou maken indien er wel aan de gestelde doelstelling wordt voldaan.⁵⁸

2.2.3 Deelconclusie

Uit het bovenstaande blijkt dat de EC zich sinds 1995 actief inzet voor het vergroenen van personenauto's. Daarbij werden scherpe doelen gesteld, welke vaak niet gehaald werden. Eén van de oorzaken daarvan is dat het de EC niet altijd lukte communautaire regelgeving in te voeren. De belastingen op personenauto's is één van de deelgebieden van de fiscaliteit waar de lidstaten huiverig zijn hun autonomie op te geven, in tegenstelling tot een indirecte belasting als de BTW, waar wel vergaande harmonisatie heeft plaatsgevonden. Dit vloeit waarschijnlijk voort uit het feit dat er een aantal EU-landen een aanzienlijke auto-industrie huist, ook is een aantal lidstaten thuisland van automerken. Deze landen laten de automarkt niet graag fiscaal sturen door een hoger orgaan. Na inzet van de herziende strategie in 2007 heeft de EC een aanvang gemaakt om een aantal specifieke technische maatregelen communautair te reguleren. Dit heeft tot gevolg dat de EU voor haar doelstellingen afhankelijk is van het beleid van haar lidstaten. Uit de laatste voorbereidende documenten van de EC blijkt dat de deze zich tegenwoordig niet zozeer druk maakt over het bestaan van regelgeving van lidstaten ter stimulering van schone auto's, maar meer om de vorm waarin dit gebeurt en de effecten hiervan voor de interne markt. Naast de vergroening van het wagenpark heeft de EC als doel de grenseffecten van autobelastingen te minimaliseren. Daarbij is discriminatie uiteraard niet toegestaan, maar ook bij afwezigheid van discriminatie kunnen grenseffecten zich voordoen. De interne marktaspecten van de autobelastingen komen in paragraaf 2.3 aan de orde. De EC tracht de benodigde vergroening tegenwoordig te bewerkstelligen door het opleggen van verplichte CO₂-uitstoot doelstellingen op straffe van boetes.

2.3 Interne markt en staatssteun

Naast de specifieke regelgeving van de Europese Unie over personenauto's is ook meer algemeen EU-recht van toepassing op de personenautomarkt en de daarmee samenhangende belastingen. Hiertoe wordt in de eerste paragraaf 2.3.1 ingegaan op de regelgeving betreffende

⁵⁸ Verordening EG 443/2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, 8 april 2014, considerans § 27 en art. 9.

het vrije verkeer. In paragraaf 2.3.2 komen vervolgens staatssteunaspecten aan de orde. In paragraaf 2.3.3 volgt een korte deelconclusie.

2.3.1 Het vrije verkeer

2.3.1.1 Inleiding

In de titels II en IV VwEU zijn de verkeersvrijheden opgenomen. Het betreft het vrije verkeer van goederen (art. 28 e.v. VwEU), personen (art. 45 e.v. VwEU), diensten (art. 56 e.v. VwEU) en kapitaal (art. 63 e.v. VwEU). Het vrije verkeer van personen en kapitaal vertonen nauwelijks raakvlakken met de markt voor personenauto's. Het vrije verkeer van diensten is bij de belastingen op personenauto's van toepassing in gevallen van grensoverschrijdende verhuur van auto's. Daar deze scriptie zich toespitst op de grensoverschrijdende handel en de milieuaspecten in/van personenauto's blijft de toepassing van het vrije verkeer van diensten buiten schot. Het vrije verkeer van goederen is wel van toepassing op het grensoverschrijdende verkeer en dus van betekenis voor personenauto's. Eerst wordt in paragraaf 2.3.1.2 een korte samenvatting gegeven van de structuur van het vrije verkeer van goederen. Vervolgens wordt in paragraaf 2.3.1.3 dieper ingegaan op toepassing van het vrije verkeer van goederen op de fiscaliteit. Daarna wordt in paragraaf 2.3.2 ingegaan op de verschillende aspecten die een rol spelen bij verboden staatssteun en in hoeverre deze aan de orde kunnen zijn bij de (fiscale behandeling van) de handel in personenauto's.

2.3.1.2 Structuur vrije verkeer van goederen

Zoals gezegd is het vrije verkeer van goederen neergelegd in titel II van het VwEU. De vrijverkeersbepalingen zijn van toepassing indien er sprake is van een grensoverschrijdende handeling binnen de Europese Unie. Op zuiver interne situaties zijn de verkeersvrijheden niet van toepassing. Desondanks is in het verleden, via zogenaamde U-bochtconstructies, verzocht de vrijverkeersbepalingen toe te passen op interne situaties. Uit de zaak *Leclerc* werd duidelijk dat, indien uit objectieve omstandigheden blijkt dat uitvoer slechts heeft plaatsgevonden om via wederinvoer een wettelijke regeling te ontduiken, deze wettelijke regeling dan niet in aanmerking komt voor de toetsing aan het vrije verkeer van goederen.⁵⁹ In de zaak *Mathot* heeft het Hof van Justitie van de EU (hierna: het Hof/HvJ) nogmaals

⁵⁹ HvJ EU 10 januari 1985, zaak *Leclerc*, C-229/83, r.o. 27.

aangegeven dat omgekeerde discriminatie binnen het nationale rechtsstelsel moet worden aangevochten, de vrije verkeersbepalingen lenen zich hier niet voor.⁶⁰

Indien sprake is van een grensoverschrijdende situatie moet er een voldoende causaal verband bestaan tussen de aangevochten nationale regelgeving en een belemmering van de interne markt. Dit blijkt uit het arrest *Peralta*: volgens Peralta noopten de strenge milieueisen van de Italiaanse overheid tot het aanschaffen van dure apparatuur hetgeen het handelsverkeer tussen de lidstaten negatief zou beïnvloeden. Dit verband was volgens het Hof echter te indirect en onzeker.⁶¹⁶²

De bescherming van het vrije verkeer van goederen kan worden onderverdeeld in het tegengaan van twee soorten belemmeringen: tarifaire belemmeringen en non-tarifaire belemmeringen. Aangezien in deze scriptie louter financiële/ fiscale belemmeringen worden onderzocht beperk ik mij tot de tarifaire belemmeringen.

De tarifaire belemmeringen zijn onder te verdelen in twee soorten: de heffingen van gelijke werking en discriminerende binnenlandse belastingen. Heffingen van gelijke werking zijn in feite nationale douaneheffingen binnen de interne markt, welke oorspronkelijk met de omvorming van de nationale douanesystemen naar het communautaire douanesysteem (de instelling van de douane-unie) zijn afgeschaft. Deze komen hieronder kort aan de orde. De behandeling van discriminerende binnenlandse belastingen komt in de volgende paragraaf 2.3.1.3 aan de orde.

Heffingen van gelijke werking zijn eenzijdig opgelegde geldelijke lasten die, ongeacht de benaming of de structuur ervan, wegens grensoverschrijding over goederen worden geheven en geen douanerecht stricto sensu zijn.⁶³ Deze zijn verboden op grond van art. 30 VwEU en art. 34 VwEU. Op dit verbod bestaan twee uitzonderingen, te weten heffingen die voortvloeien uit regels van Unierecht⁶⁴ en vergoedingen voor daadwerkelijk aan handelaren geleverde diensten.⁶⁵ Voor beide uitzonderingen geldt het vereiste dat de te betalen heffingen louter een kostendeekkende vergoeding vormen. In economische zin kunnen registratiebelastingen op personenauto's worden opgevat als zijnde een maatregel van gelijke

⁶⁰ HvJ EU 18 februari 1987, zaak Mathot, C-98/86, r.o. 12.

⁶¹ HvJ EU 14 juli 1994, zaak Peralta, C-379/92, r.o. 50-53.

⁶² F. Amentbrink / H.H.B. Vedder, *Recht van de Europese Unie*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2010, Hfst. VII, §2.

⁶³ HvJ EU 17 juli 1997, zaak Haahr Petroleum, C-90/94, r.o. 14 & 19.

⁶⁴ HvJ EU 25 januari 1977, zaak Bauhuis, C-46/76, r.o. 30-31.

⁶⁵ HvJ EU 17 mei 1983, Commissie/Luxemburg, C-133/82, r.o. 9-11.

werking/accijns. Immers is het bij de Nederlands BPM zo dat deze eenmalig wordt geheven bij de eerste registratie van een voertuig. Daarmee wordt het heffingsmoment losgekoppeld van de levering van het goed.⁶⁶ Wel is het zo dat de BPM, in tegenstelling tot accijnzen geen deel uitmaakt van de heffingsgrondslag voor de omzetbelasting.⁶⁷ Juridische gezien is het echter zo dat omdat de huidige autobelastingen aansluiten ofwel bij de registratie voor het wegverkeer, ofwel bij het bezit van de auto, zij worden geacht niet specifiek bij de grensoverschrijdende verhandeling van auto's. Zodoende lijkt het in beginsel zo dat het in artt. 30 en 34 VWEU bepaalde niet van toepassing op de fiscale regelgeving met betrekking tot personenauto's. Evenwel heeft het HvJ in het arrest Commissie/Denemarken een opening getoond waar binnenlandse belastingen kunnen kwalificeren als maatregelen van gelijke werking indien er een uitzonderlijk hoog tarief geldt.⁶⁸ In paragraaf 2.3.1.3 wordt ingegaan op de Europese regelgeving betreffende de binnenlandse belastingen, hier wordt ook ingegaan op de wisselwerking tussen de artt. 34 en 110 VWEU bij binnenlandse belastingen met een zeer hoog tarief.

2.3.1.3 Binnenlandse belastingen binnen het vrije verkeer van goederen

2.3.1.3.1 Algemene aspecten

Het verbod op discriminerende binnenlandse belastingen van art. 110 VWEU onderscheidt zich van het verbod op heffingen van gelijke werking doordat deze niet alleen bij grensoverschrijdend verkeer worden geheven. Op grond van het arrest *Nygård* sluiten beide elkaar uit. Slechts indien de opgelegde heffing voor de binnenlands verhandelde goederen volledig wordt gecompenseerd, wordt een heffing gekwalificeerd als een heffing van gelijke werking.⁶⁹ Het verbod op discriminerende binnenlandse belastingen is onder te verdelen in twee onderdelen. In de eerste volzin van art. 110 VwEU wordt het lidstaten verboden hogere belastingen te heffen op ingevoerde producten die vanuit gebruikersoogpunt soortgelijke eigenschappen vertonen als binnenlandse producten. In de tweede volzin wordt het lidstaten verboden om via belastingheffing eigen productie zijdelings te beschermen tegen concurrentie uit andere lidstaten.

⁶⁶ W.M.G. Visser, *Accijnzen*, Deventer: Kluwer 2008, p. 175-176.

⁶⁷ Bij auto's die voor het eerst worden geregistreerd geldt dat de BPM geen onderdeel uitmaakt van de vergoeding die de koper betaald voor gebruikte auto's geldt art. 8 lid 5 onderdeel d Wet OB 1968.

⁶⁸ HvJ EG 11 december 1990, C-47/88 (Commissie / Denemarken), r.o. 12.

⁶⁹ HvJ EU 23 april 2002, zaak *Nygård*, C-234/99, r.o. 17.

Uiteraard bestaan er ook voor wettelijke regelingen in strijd met art. 110 VWEU rechtvaardigingen. Uit de zaak *Outokumpu* blijkt dat differentiatie in de binnenlandse belastingen op basis van objectieve gronden wel is toegestaan indien dit overeenkomt de doelstellingen van de EU.⁷⁰ Uit dit arrest blijkt dat het bevorderen van het milieu één van deze doelstellingen betreft. In het arrest *Outokumpu* betrof het een Fins bedrijf dat elektriciteit importeerde uit Zweden. Daarop was de Finse accijns op elektriciteit van toepassing; deze was gedifferentieerd naar milieukeurmerken. Aangezien het voor de douane niet te controleren was welke milieuaspecten kleefden aan de productie van geïmporteerde elektriciteit, moest over geïmporteerde elektriciteit een tarief worden betaald dat gelijk was aan het gemiddelde binnenlandse tarief. Het Hof keurde de differentiatie goed omdat deze op objectieve grondslagen was gebaseerd en verenigbaar was met een doelstelling van de EU namelijk het verbeteren van het milieu. Echter moet in dergelijke gevallen het tarief voor het geïmporteerde goed worden vergeleken met het laagste tarief voor binnenlandse producten. Aangezien het voor importeurs volgens de destijds geldende regelgeving ook niet mogelijk was om door middel van aantoonbaar bewijs aan te geven dat geïmporteerde elektriciteit op een schone manier was geproduceerd, en op die manier toegang te verkrijgen tot het lage tarief, viel uiteindelijk toch het doek voor de regeling in die vorm.⁷¹ In dit arrest wordt zodoende duidelijk dat differentiatie in binnenlandse belastingen op basis van milieukeurmerken is toegestaan indien er ook voor im- en exporteurs voldoende mogelijkheid is om hier de vruchten van te plukken. Deze vaststelling is in toenemende mate belangrijk voor de autobelastingen, aangezien het aannemelijk is dat de milieudifferentiatie hierin in de (nabije) toekomst naar alle waarschijnlijkheid alleen maar zal toenemen.

In 2012 heeft de Europese Commissie zich in een mededeling uitgelaten over de vormgeving van de nationale autobelastingen met betrekking tot de grensoverschrijdende aspecten.⁷² Deze grensoverschrijdende aspecten zijn met name het gebruik en de overbrenging van een auto in en naar een andere lidstaat. In bepaalde lidstaten deden zich destijds complicaties omtrent dubbele heffingen op te treden indien er inwoners verhuizen naar een andere lidstaat en in de gevallen waarin inwoners een auto aan- of verkopen in een andere lidstaat.⁷³ De dubbele

⁷⁰ HvJ EU 2 april 1988, zaak *Outokumpu*, C-213/96, r.o. 31-33.

⁷¹ HvJ EU 2 april 1988, zaak *Outokumpu*, C-213/96, r.o. 35.

⁷² Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees economisch en sociaal comité betreffende de versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's, COM(2012) 756 final, Brussel: 14 december 2012.

⁷³ Dit was bijvoorbeeld het geval in Hongarije, Letland en Malta.

heffing doet zich in een dergelijk geval voor indien er in de lidstaat van waaruit de (gebruikte) auto wordt geëxporteerd geen restitutie van de betaalde registratiebelasting wordt gegeven en in er de lidstaat waarin de auto wordt geïmporteerd geen vrijstelling van registratiebelasting wordt verleend.⁷⁴

Ook maakt de Europese Commissie zich zorgen omtrent de fragmentatie aan milieugrondslagen in de verschillende registratie- en motorrijtuigenbelastingen.⁷⁵ Ten behoeve van de milieudoelstellingen hebben lidstaten verschillende milieukeurmerken in de belastinggrondslag opgenomen, bijvoorbeeld de CO₂-uitstoot, het brandstofverbruik of het milieulabel. Daarnaast bestaan er in de verschillende autobelastingen nog de traditionele grondslagen zoals de prijs, het vermogen, het gewicht en de cilinderinhoud van een auto. Dit maakt dat autofabrikanten substantiële kosten maken om ervoor te zorgen dat de door hun geproduceerde auto's op een fiscaal vriendelijke manier in de markt te zetten in de verschillende lidstaten. Dergelijke differentiaties vallen niet onder het bereik van het verbod van art. 110 VWEU: immers, er is sprake van differentiatie tussen de verschillende lidstaten, terwijl van discriminatie bij verschillen tussen heffingsmaatstaven geen sprake is. Daarnaast verschillen de prijzen voor aanschaf-/registratiebelastingen die fabrikanten rekenen voor de verschillende lidstaten aanzienlijk, dit zal voor een deel het gevolg zijn van de fiscale verschillen tussen de lidstaten.⁷⁶ De oplossing die de Commissie hiervoor aandraagt is het zoveel mogelijk opnemen van de CO₂-uitstoot in de grondslagen van de verschillende belastingen, aangezien dit een objectieve maatstaf is die bijdraagt aan de milieudoelstellingen.⁷⁷

Indien men meer specifiek kijkt naar de invloed van de regelgeving betreffende het vrije verkeer van goederen en de regelgeving betreffende mededinging op de vormgeving van de belastingen op registratie van personenauto's van de lidstaten van de EU dan is dit op te delen in een drietal onderdelen. Het eerste onderdeel betreft de hoogte van het tarief van de betreffende belasting. Het tweede onderdeel de heffingsgrondslag/afschrijvingstabel bij de registratie van reeds gebruikte personenauto's. Het derde onderdeel betreft de invoering van

⁷⁴ Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees economisch en sociaal comité betreffende de versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's, COM(2012) 756 final, Brussel: 14 december 2012, p. 6.

⁷⁵ Idem, p. 8 & 12.

⁷⁶ Persbericht van de Europese Commissie: Antitrust: Prijsverschillen voor nieuwe auto's in EU kleiner in 2010, IP/11/921, 26 juli 2011.

⁷⁷ Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees economisch en sociaal comité betreffende de versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's, COM(2012) 756 final, Brussel: 14 december 2012, p. 13.

nieuwe heffingsgrondlagen en/of belastingen. Deze drie onderdelen worden in de volgende sub paragrafen achtereenvolgens behandeld.

2.3.1.3.2 Tariefhoogte registratiebelastingen

In art. 110 VwEU is vastgelegd dat lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen mogen heffen op producten van andere lidstaten dan die welke wordt geheven op gelijksoortige binnenlandse producten. Zodoende wordt de hoogte van het tarief van registratiebelastingen niet bestreken door art. 110 VwEU voor zover er geen ander hoger tarief geldt voor personenauto's uit andere lidstaten. Van een dergelijke tarifiering zijn geen concrete voorbeelden. Wel zijn er voorbeelden van verschillen in de op tweedehands personenauto's drukkende restheffing tussen nationale en uit andere lidstaten geïmporteerde voertuigen, dit wordt behandeld in paragraaf 2.3.1.3.3.

Men kan betogen dat de algemene hoogte van het tarief van een registratiebelasting in een lidstaat wel wordt bestreken door het verbod op kwantitatieve invoerbepalingen en maatregelen van gelijke werking in art. 34 VwEU. Immers kan het zo zijn dat het tarief van registratiebelasting zo hoog is dat zij, bij afwezigheid van binnenlands geproduceerde personenauto's, het vrije verkeer van goederen in gevaar brengt ten aanzien van personenauto's.⁷⁸ Echter is reeds in een eerder arrest vastgesteld dat het niet mogelijk is dat een belasting of andersoortige nationale regelgeving niet gelijktijdig zowel onder de categorie maatregelen van gelijke werking (art. 34 VwEU) als onder de categorie (discriminerende) binnenlandse belastingen (art. 110 VwEU) kan vallen.⁷⁹ Voor registratiebelastingen op personenauto's is vervolgens in een later arrest geoordeeld dat deze, daar zij voor het heffingsmoment aansluiten bij de registratie van een voertuig in een lidstaat, en niet bij de grensovergang van een voertuig, moeten worden geacht deel uit te maken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen.⁸⁰ Bij dit arrest kan men zich echter de vraag stellen of een registratiebelasting de categorie binnenlandse belasting niet kan verlaten voor de categorie van maatregelen van gelijke werking op het moment dat het tarief dermate hoog is dat dit het vrije verkeer van goederen belemmerd. Immers is de registratie, dan wel de afdracht van BPM van/over een personenauto vereist zodra de Nederlandse eigenaar de auto overeenkomstig zijn bestemming gebruikt (wordt bestuurd op de openbare weg).⁸¹ Daar men

⁷⁸ HvJ EG 11 december 1990, C-47/88 (Commissie / Denemarken), r.o. 12.

⁷⁹ HvJ EG 25 januari 1977, C-46/76 (Bauhaus / Nederland), r.o. 32.

⁸⁰ HvJ EU 17 juni 2003, C-383/01 (De Danske Bilimportører), r.o. 34.

⁸¹ Art. 1 lid 1 wet BPM jo. art. 36 Wegenverkeerswet 1994 & art. 1 lid 6 wet BPM.

er vanuit mag gaan dat een koper zijn personenauto koopt teneinde deze te gebruiken op de openbare weg is de BPM in dit geval verschuldigd zodra de personenauto ten behoeve van de koper de Nederlandse grens passeert. Een dergelijke redenatie is echter tot op heden nog niet aangehouden ten aanzien van een registratiebelasting op motorvoertuigen. Een dergelijke redenatie kan mijns inziens ook niet direct op een registratiebelasting in zijn geheel van toepassing zijn zolang er zich geen stagnatie in de registratie van uit andere lidstaten afkomstige voertuigen in een lidstaat voordoet. Een geval waarin een individuele consument de afweging maakt een voertuig, afkomstig uit een andere lidstaat, niet in zijn woonland te laten registreren omwille van de hoogte van (een milieucomponent in) het tarief van de van toepassing zijnde registratiebelasting mag daartoe mijns inziens geen aanleiding geven, zolang dit tarief is vastgesteld op basis van objectief meetbare waarden. Uiteraard kan men zich afvragen of het wenselijk is dat de hoogte en de samenstelling van (een milieucomponent in) het tarief van een registratiebelasting ertoe leiden dat de registratiebelasting die drukt op verschillende motorvoertuigen relatief sterk uiteenloopt. Bijvoorbeeld in het geval waarin voertuigen binnen eenzelfde (luxe-) segment op basis van verschillende aandrijfvormen een verschil vertonen in de op die voertuigen drukkende registratiebelasting in de grootte van enkele veelvoud. Dit valt mijns inziens evenwel onder het verbod van art. 34 VwEU noch onder het verbod van art. 110 VwEU zolang er niet wordt gediscrimineerd tussen binnenlands(e) (geproduceerde) voertuigen en voertuigen afkomstig uit andere lidstaten.

2.3.1.3.3 Heffingsgrondslag/afschrijving bij gebruikte personenauto's

Voor inwoners van lidstaten dient het ingevolge art. 110 VwEU zo te zijn dat producten afkomstig uit andere lidstaten niet zwaarder worden belast dan gelijksoortige nationale producten. Voor de behandeling van de handel in tweedehands personenauto's worden tweedehands auto's die in een lidstaat te koop worden aangeboden als producten van die lidstaat gezien.⁸² Hieruit volgt dat de registratiebelasting die wordt geheven bij de invoer van een tweedehands personenauto uit een andere lidstaat niet meer registratiebelasting mag worden geheven dan het bedrag dat aan residuele registratiebelasting is vervat in een gelijksoortige tweedehands personenauto die zich in de desbetreffende lidstaat op de markt bevindt.⁸³ Zodoende dient de heffingsgrondslag bij de registratie van een gebruikte auto

⁸² HvJ EG 11 december 1990, C-47/88 (Commissie / Denemarken), r.o. 17 & HvJ EU 7 april 2011, C-402/09 (Tatu), r.o. 55.

⁸³ HvJ EG 9 maart 1995, C-345/93 (Nunes Tadeu), r.o. 15 & 20.

overeenkomstig de waardevermindering van die auto te worden verminderd. Dit mag geschieden middels een forfaitaire berekening, echter dient de belastingplichtige in dat geval wel voldoende mogelijkheid te krijgen om tegen een dergelijke forfaitaire berekeningswijze in beroep te gaan.⁸⁴ Hiervoor is in ieder geval vereist dat de wijze waarop forfaitaire berekening plaatsvindt te raadplegen is voor het publiek.⁸⁵ Het Hof heeft in deze aangegeven dat er bij de bepaling van de heffingsgrondslag onder andere acht kan worden geslagen op de volgende van invloed zijnde waardeverminderingfactoren: leeftijd van het voertuig, merk, model, kilometerstand, type aandrijving, technische staat of staat van onderhoud van het voertuig.⁸⁶ Hierbij is in een later arrest aangetekend dat het niet vereist is dat de hiervoor genoemde factoren allen verplicht bij de bepaling van de heffingsgrondslag voor tweedehands voertuigen in aanmerking moeten worden. Bij een nauwkeurige inachtneming van de ouderdom en het (jaar)kilometrage kan reeds een nauwkeurige vaststelling van de heffingsgrondslag van tweedehands geïmporteerde personenauto's voor de registratiebelasting plaatsvinden.⁸⁷ Van doorslaggevende betekenis voor de goedkeuring van de Roemeense afschrijvingssystematiek was het feit dat de op leeftijd en kilometerstand gebaseerde formule voor deze systematiek resulteerde in een niet-lineair verloop, waarbij de waardevermindering een degressief verloop kent bij een oplopende leeftijd en/of kilometerstand.⁸⁸ Naast het feit dat de heffing van registratiebelasting bij de invoer van een tweedehands personenauto niet discriminatoir mag zijn, dient er bij de uitvoer van een tweedehands personenauto naar een andere lidstaat conform de gestelde maatstaven een restitutie van de in de waarde van de auto geïncorporeerde rest-registratieheffing plaats te vinden.⁸⁹ Het mag ook in deze gevallen niet zo zijn dat er bij de export van een personenauto nog meer residuele registratiebelasting op deze auto drukt dan de residuele registratiebelasting die drukt op een soortgelijke personenauto die uit het reguliere wegverkeer wordt genomen en de lidstaat niet verlaat.

⁸⁴ HvJ EG 22 februari 2001, C-393/98 (Gomes Valente), r.o. 33.

⁸⁵ Idem, r.o. 34 & 35.

⁸⁶ HvJ EG 22 februari 2001, C-393/98 (Gomes Valente), r.o. 28 & HvJ EG 20 september 2007, C-74/06 (Commissie / Griekenland), r.o. 37.

⁸⁷ HvJ EU 7 april 2011, C-402/09 (Tatu), r.o. 44.

⁸⁸ Idem, r.o. 45.

⁸⁹ Mededeling van de Europese Commissie betreffende BELASTING VAN PERSONENAUTO'S IN DE EUROPESE UNIE - opties voor maatregelen op nationaal niveau en op het niveau van de Gemeenschap, COM (2002) 431, 6 september 2002, p. 16.

2.3.1.3.4 Invoering van nieuwe heffingsgrondslagen/registratiebelastingen

Het in art. 110 VwEU neergelegde verbod op binnenlandse belastingen met een discriminerende werking is ook van toepassing bij de invoering van nieuwe registratiebelastingen of de aanpassing van bestaande registratiebelastingen op personenauto's. Het spreekt in deze voor zich dat art. 110 VwEU de invoering van discriminatoire regelgeving verbiedt. Daarnaast dient er bij de invoering/aanpassing van registratiebelastingen aandacht te worden besteedt aan de behandeling van tweedehands voertuigen. De invoering/aanpassing van een registratiebelasting mag er niet toe leiden dat er meer registratiebelasting is verschuldigd voor een onder de nieuwe/aangepaste heffing ingevoerde tweedehands personenauto, dan op dat moment aan resterende registratiebelasting is geïncorporeerd in de waarde van gelijksoortige binnenlandse tweedehands auto's.⁹⁰ Dat er onder een aangepaste/nieuwe registratiebelasting op basis van objectieve heffingsmaatstaven belasting wordt geheven met het doel de milieuvervuiling door het wegvervoer terug te dringen brengt geen rechtvaardiging voor dergelijke discriminatie met zich mee.⁹¹ De invoering van nieuwe heffingsgrondslagen of registratiebelastingen kan eventueel ook zonder overgangsregeling voor geïmporteerde tweedehands voertuigen geschieden indien deze aanpassing ook doorwerking heeft naar tweedehands auto's op de binnenlandse markt van een lidstaat. In een dergelijk geval worden binnenlandse en buitenlandse voertuigen immers gelijkwaardig behandeld.

2.3.1.3.5 Deelconclusie

In de bovenstaande sub paragrafen is uiteengezet aan welke EU regels en jurisprudentie registratiebelasting in van de lidstaten dienen te voldoen. Hierbij is ingegaan op de wisselwerking tussen het verbod op maatregelen van gelijke werking en binnenlandse belastingen, de geldende regelgeving voor de im- en export van tweedehands voertuigen en de aspecten die een rol spelen bij de aanpassing/invoering van registratiebelastingen. Voornam knelpunt in deze is de behandeling van tweedehands voertuigen, indien deze in een andere lidstaat worden aangeschaft, mag er over deze auto's niet meer registratiebelasting worden geheven dan de (residuele) belasting die drukt op binnenlandse soortgelijke voertuigen. In het volgende hoofdstuk wordt voor de registratiebelastingen in Nederland en België bekeken in hoeverre zij voldoen aan de hierboven uiteengezette vereisten.

⁹⁰ HvJ EU 7 april 2011, C-402/09 (Tatu), r.o. 53.

⁹¹ Idem, r.o. 43 & 60.

2.3.2 Staatssteun

Het verbod van staatssteun is geregeld in art. 107 VWEU. Er is sprake van verboden staatssteun wordt toegekomen, moet aan een viertal voorwaarden worden voldaan, deze zijn in art 107 VWEU vervat en vervolgens door het HvJ in een aantal arresten uitgelegd.⁹² Er moet in de eerste plaats sprake zijn van steun die afkomstig is van een staat of in een andere vorm ten laste komt van de staatsmiddelen.⁹³ Ten tweede moet deze steun de mededinging (dreigen te) vervalsen. Een daadwerkelijke vervalsing hoeft hierbij niet te worden aangetoond; een, door de Europese Commissie aangetoonde, dreiging is daartoe voldoende, aldus het HvJ EU.⁹⁴ De derde voorwaarde is dat sprake moet zijn door begunstiging van bepaalde ondernemingen/producties. Deze tweede en derde voorwaarde worden samen ook wel de selectiviteitseis genoemd.⁹⁵ Het vierde vereiste is dat de steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig moet beïnvloeden.⁹⁶ Hoewel het HvJ dit nooit expliciet heeft aanvaard is er door de Europese Commissie bij verordening een minimum bedrag aan bevoordeling ingesteld. Voordat steun onder het bereik van art. 107 VWEU kan vallen, dient deze steun minimaal €200.000, - per drie jaar te bedragen, of €100.000 indien de steun wordt verleend aan een onderneming actief in het wegvervoer.⁹⁷ Indien steun aan alle bovengenoemde criteria voldoet kan het zo zijn dat deze desondanks gerechtvaardigd is. Rechtvaardiging kan plaatsvinden op grond van lid 2 of 3 van art. 107 VWEU. Voor (de vergroening binnen) de autobelastingen zijn hierbij met name de onderdelen b en c van lid 3 van belang. In deze onderdelen worden steunmaatregelen toegestaan indien dit in een maatschappelijk EU-belang is, of bepaalde vormen van economische bedrijvigheid worden bevorderd. In Vo. 800/2008⁹⁸ heeft de Commissie de eisen voor staatssteun van lidstaten versoepeld voor bepaalde situaties. In artikel 19 Vo. 800/2008 is een goedkeuring vervat voor steun voor de aanschaf van nieuwe voertuigen die verder gaan dan communautaire normen, of

⁹² W.M.G. Visser, *Accijnzen*, Kluwer, Deventer, 2008, p. 620.

⁹³ HvJ EG 22 maart 1977, zaak 78/76, *Steinike & Weinlig / Duitsland*, r.o. 19; HvJ EG 21 maart 1991, nr. C-305/89, *Italië/Commissie*, r.o. 13.

⁹⁴ HvJ EG 14 november 1984, nr. 323/82, *Intermillis/Commissie*, r.o. 38-39; HvJ EG 21 maart 1991, nr. C-305/89, *Italië/Commissie*, r.o. 26; HvJ EG, 15 december 2005, nr. C-148/04, r.o. 53-60.

⁹⁵ F. Amtenbrink / H.H.B. Vedder, *Recht van de Europese Unie*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2010, p. 400.

⁹⁶ HvJ EG 13 juli 1988, zaak 102/87, *Frankrijk/Commissie*, r.o. 19-20.

⁹⁷ Art. 2 lid 2 Verordening 1998/2006 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het VWEU op de minimissteun, 15 december 2006.

⁹⁸ Verordening waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden verklaard, Europese Commissie, 6 augustus 2008, nr. 800/2008.

bij afwezigheid van communautaire normen de milieubescherming bevorderen. Steun in deze vorm is toegestaan indien deze niet meer bedraagt dan 35% van de specifiek met de extra milieuwinst samenhangende kosten.⁹⁹ Het betreft hier echter wel staatssteun die direct wordt verstrekt aan ondernemingen. Vo. 800/2008 is niet gericht op voordelen die bedrijven zouden ondervinden doordat de consument subsidies ontvangt of fiscale voordelen heeft bij de aankoop van schonere/zuinigere auto's. Uiteraard kunnen ook maatregelen gericht op de conjunctuurzijde wel kwalificeren als staatssteun indien zij bepaalde ondernemingen/bedrijfstakingen bevoordelen.¹⁰⁰

Staatssteunaspecten van de (vergroening van) autobelastingen zouden dus gezocht moeten worden in regelingen die directe gevolgen hebben op de voertuigpolitiek van auto consumerende bedrijven of regelingen die positieve financiële gevolgen hebben voor autoproducenten. In een mededeling is de Europese Commissie ingegaan op de staatssteun aspecten van financiële regelingen betreffende de auto-industrie.¹⁰¹ In de bijlage 3 bij deze mededeling is aangegeven dat regelingen gericht op consumenten, die niet discrimineren naar de herkomst van het product/ de auto, geen staatssteun vormen.¹⁰² Slooppremies, zoals deze aan het begin van de crisis golden in onder andere Nederland en Duitsland, zijn het soort regelingen die in deze mededeling zijn beschreven. Mijns inziens kunnen er echter ook vrijstellingen van/ kortingen op aanschafbelastingen onder worden geschaard, immers kan door een korting op de aanschaf-/registratiebelasting evengoed de uiteindelijke financiële last van een personenauto voor de consument worden verminderd. In dit opzicht zijn een slooppremie en een korting in de registratiebelasting op personenauto's evenzeer met elkaar vergelijkbaar als het verstrekken van een directe steun aan een onderneming en het geven van een individuele korting op een belastinglast voor een onderneming. Overigens kunnen wel vragen worden gesteld bij de mededeling dat sloopregelingen (en/of soortgelijke fiscale regelingen) geen staatssteun zouden zijn.¹⁰³ De hierboven aangehaalde zaak inzake de steun aan consumenten inzake de télévision numérique terrestre¹⁰⁴ vertoont een aantal gelijkenissen

⁹⁹ Voor kleine en middelgrote ondernemingen is dit percentage 20, respectievelijk 10 procentpunt hoger.

¹⁰⁰ Europese Commissie 12 x 2006, Beschikking inzake staatssteun – Frankrijk, Aides à la TNT (télévision numérique terrestre) dans les régions sans simulcast, N 111/2006, § 21-23.

¹⁰¹ Europese Commissie, Mededeling betreffende de aanpak van de crisis in de Europese automobielindustrie, Brussel, 25 februari 2009, COM (2009) 104, p. 8-9

¹⁰² Europese Commissie, Annex 3 to communication 2009/104 concerning guidance on scrapping schemes for vehicles, 25 februari 2009, p. 3

¹⁰³ Onbekende auteur, EU Maßnahmen zur Bewältigung der Krise in der europäischen Automobilindustrie, Beihilferecht Alert, maart 2009.

¹⁰⁴ Europese Commissie 12 x 2006, Beschikking inzake staatssteun – Frankrijk, Aides à la TNT (télévision numérique terrestre) dans les régions sans simulcast, N 111/2006, § 21-23.

met de markt voor (nieuwe) personenauto's. Zo betreft het een indirecte vorm van staatssteun aan dealerbedrijven en autoproducenten, indien een bepaalde auto aan de voorwaarden voor fiscale voordelen voldoet heeft dit veelal significante voordelen voor het marktaandeel van die auto binnen het desbetreffende segment. Veelal worden daar voorwaarden aan gesteld, inhoudende dat de auto beschikt over een kenteken uit de subsidieverlenende lidstaat en het een (vrijwel) nieuwe auto betreft. Er wordt dus onderscheid gemaakt tussen (nieuwe) auto's afkomstig van autobedrijven uit het binnenland en uit het buitenland. Ook wordt onderscheid gemaakt tussen twee soorten autoverkopen, namelijk die van (nagenoeg) nieuwe en de oudere tweedehands auto's. Vooral dit eerste onderscheid is van belang in het licht van de staatssteun regelgeving. Daar is (de dreiging van) een belemmering van de handel tussen lidstaten immers voor vereist.

Indien een bepaalde fiscale maatregel niet kwalificeert als verboden staatssteun maar desalniettemin in het licht van de gemeenschappelijke Europese doelstellingen onwenselijk is, kan het zo zijn dat een dergelijk maatregel wordt bestreken door de 'Code of Conduct'.¹⁰⁵ De 'Code of Conduct' is in beginsel niet direct geschreven voor belastingen die direct of indirect hoofdzakelijk worden gedragen door consumenten, maar geeft wel inzicht de vraag of bepaalde fiscale maatregelen in het licht van de Europese doelstellingen voor de interne markt wenselijk zijn. Voor de beantwoording van deze vraag wordt gekeken naar de volgende aspecten:¹⁰⁶

1. Worden de voordelen uitsluitend aan niet ingezetenen of voor transacties met niet ingezetenen toegekend?
2. Staan de voordelen geheel los van de binnenlandse economie, zodat zij geen gevolgen hebben voor de nationale belastinggrondslag?
3. Worden de voordelen ook toegekend als er geen sprake is van enige daadwerkelijke economische activiteit of substantiële economische aanwezigheid in de lidstaat die deze belastingvoordelen biedt?
4. Wijken de regels voor het bepalen van de winst uit de binnenlandse activiteiten van een multinationale groep van ondernemingen af van de internationaal aanvaarde beginselen, met name van de in OESO-verband goedgekeurde regels?

¹⁰⁵ Raad van de Europese Unie 1 december 1997, Resolutie betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, 98/C 2/01.

¹⁰⁶ Raad van de Europese Unie 1 december 1997, Resolutie betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, 98/C 2/01, onder B.

5. Zijn de belastingmaatregelen onvoldoende doorzichtig, ook wanneer de wettelijke voorschriften op bestuursrechtelijk niveau minder stringent en op ondoorzichtige wijze worden toegepast?

Kortweg worden lidstaten geacht geen fiscale maatregelen in te voeren die weliswaar niet of positief discrimineren tussen ondernemingen uit andere lidstaten en binnenlandse ondernemingen, maar wel mede tot gevolg hebben dat er op EU niveau een fiscale derving optreedt.

Voor de beoordeling of er staatssteun gevoelige aspecten zitten aan bepaalde regelingen in de autobelastingen van de lidstaten wordt gelet op de mogelijke/ dreigende bevoordeling van binnenlandse autoproducenten/ -verkopers boven buitenlandse aanbieders. Aangezien de vergroening van het personenautogebruik een gemeenschappelijke doelstelling is van de Europese Unie, geldt hier mijns inziens een scherpere toets. Er is een meer significante bevoordeling van een bepaalde groep bedrijven of bedrijfstak nodig voordat een verstoring van de interne markt een overwicht krijgt ten opzichte van de gemeenschappelijke doelstelling van de vergroening van het wagenpark. Daar er in Nederland vooralsnog sprake is van stimulering van de aanschaf en het gebruik van milieuvriendelijke auto's op grond van generieke uitstootgrenzen, lijkt er geen sprake te zijn van staatssteun. Immers kunnen alle autofabrikanten hiervoor in aanmerking komen. In de hoofdstukken 3 en 4 wordt voor de verschillende staten bekeken of er op enig moment sprake is geweest van verboden staatssteun bij de vergroening van de belastingen op personenauto's, en indien dit niet het geval is of de vergroeningsmaatregelen dan, al dan niet in de zin van de 'Code of Conduct', schadelijk zijn voor de gemeenschappelijke EU doelstellingen voor de interne markt.

2.3.3 Deelconclusie

In deze paragraaf is ingegaan op de inwerking van de Europese regelgeving omtrent het vrije verkeer van goederen op de fiscale behandeling van personenauto's. Hiertoe is eerst de structuur van het vrije verkeer van goederen uiteengezet. Hieruit volgde dat met name de regels omtrent discriminatie middels binnenlandse belastingen van belang zijn voor de (vergroening binnen) de belastingen op personenauto's. Omdat er voor de belastingheffing van personenauto's niet (meer) wordt aangesloten bij de grensovergang van auto's, maar bij de registratie van auto's, zal een dergelijke registratie-/aanschafbelasting niet snel kwalificeren als maatregel van gelijke werking. Vervolgens zijn de staatssteunaspecten

omtrent de (vergroening binnen) de autobelastingen aan de orde gekomen. Hier kon niet direct aansluiting worden gevonden bij een aspect binnen de belastingen op personenauto's dat zou kunnen kwalificeren als verboden staatssteun. In de volgende hoofdstukken wordt dit nader bekeken.

2.4. Samenvatting

In dit hoofdstuk zijn een aantal algemene aspecten van personenauto's en de registratie- en bezitsbelastingen daarop in de EU aan de orde gekomen. Eerst is ingegaan op het EU beleid omtrent de vergroening van personenauto's. Uit het beleid van de Europese Unie vloeit voort dat de EU zich sinds 1995 actief heeft ingezet om een vergroening in de Europese automarkt te bewerkstelligen. Aanvankelijk werd ingezet op drie pijlers, vrijwillige verbintenissen met de auto-industrie, informatievoorziening over de uitstoot van auto's richting consumenten en de bevorderen van het brandstofrendement door fiscale maatregelen. De eerste twee pijlers bewerkstelligden niet het boogde effect en de laatste was moeilijk bereikbaar door een gebrek aan de benodigde unanimiteit onder alle lidstaten. Vanaf 2007 is meer ingezet op het doorvoeren van verplichtingen tot specifieke technische maatregelen ter bevordering van het brandstofrendement (o.a. bandendrukcontrolemechanismen en schakelindicatoren). Ook werden lidstaten aangespoord tot het wegnemen van ongewenste grenseffecten binnen belastingen op bezit en registratie van auto's. Daarnaast zijn autoproducenten tegenwoordig op straffe van een boete verplicht tot het behalen van specifieke CO₂-uitstoot doelstellingen.

Tot slot worden lidstaten aangespoord om bij de vergroening van de belastingen op auto's voor de heffingsgrondslag zoveel mogelijk aan te sluiten bij de CO₂-uitstoot van auto's. Immers brengt één uniforme grondslag minder marktverstoring met zich mee.

Vervolgens is ingegaan op de interne markt aspecten van de registratie- en bezitsbelastingen op auto's. Hieruit kwam naar voren dat er met name bij de registratiebelastingen op auto's verboden discriminatie kan voorkomen bij grensoverschrijdende aan- en verkoop van gebruikte auto's. Ook bij de invoering van nieuwe (vergroenings-) regelgeving dient acht te worden geslagen op de behandeling in de registratie-/aanschafbelasting van gebruikte personenauto's die uit andere lidstaten afkomstig zijn. Daarnaast dienen lidstaten te waken voor teveel fragmentatie op de markt voor personenauto's door te sterk uiteenlopende heffingsmaatstaven in de tarieven van de belastingen. Tot slot is ingegaan op staatssteunaspecten die een rol kunnen spelen bij met name de belastingen op de aanschaf/registratie van auto's. Met name in de hoofdstukken 4 en

5 wordt voor de behandelde belastingen verder ingegaan op de aspecten die uit het EU-recht betreffende de interne markt voortvloeien.

3 Auto's en belastingen in de EU

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de plaats van personenauto's en de belastingen daarop in de economie binnen de EU in beeld gebracht. Hiertoe wordt eerst in paragraaf 3.2 een overzicht gegeven van de belastingen op auto's daarop in de EU als geheel. Vervolgens komen in de paragrafen 3.3, 3.4 en 3.5 de plaats van auto's in de economieën van achtereenvolgens Nederland, België en Duitsland meer uitgebreid aan de orde. Nederland, België en Duitsland zijn landen die voor wat betreft het welvaartsniveau van huishoudens en afzonderlijke burgers relatief dicht bij elkaar liggen.¹⁰⁷¹⁰⁸ In de paragrafen 3.3, 3.4 en 3.5 wordt uitgelicht in hoeverre zij voor wat betreft de plaats van auto's en de belastingen daarop in de economie dicht bij elkaar liggen. In paragraaf 3.6 wordt afgesloten met een korte samenvatting.

3.2 Belastingen op auto's in de EU

In deze paragraaf wordt ingegaan op de belastingen op auto's in de EU. Hierbij komen achtereenvolgens in de paragrafen 3.2.1, 3.2.2 en 3.3.3 de belastingen op de aanschaf/registratie van auto's, de belastingen op het bezit van auto's en de belastingen op het privégebruik van auto's aan de orde.

3.2.1 Belastingen op de aanschaf/registratie van auto's

Reeds in paragraaf 2.3.1.3 is kort ingegaan op de mededeling van EC betreffende de obstakels die een rol spelen bij de belastingen op de registratie/aanschaf van een auto.¹⁰⁹ In deze mededeling is aangegeven dat er negentien lidstaten zijn die een belasting heffen op de (eerste) registratie van personenauto's. In achttien van deze lidstaten wordt een dergelijk belasting louter geheven bij de eerste registratie van een personenauto in die lidstaat. België

¹⁰⁷ Eurostat, database, Gemiddeld inkomen per persoon, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Database by themes, dan Population and social conditions, Living conditions and welfare, Consumption expenditure of private households, Mean consumption expenditure of private households); het gemiddelde inkomen verschilt maximaal 5%.

¹⁰⁸ Eurostat, database, Gemiddelde bestedingen per huishouden en persoon, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Database by themes, dan Population and social conditions, Living conditions and welfare, Income and living conditions, Income distribution and monetary poverty); de gemiddelde bestedingen verschillen maximaal 10%.

¹⁰⁹ Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees economisch en sociaal comité betreffende de versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's, COM(2012) 756 final, Brussel: 14 december 2012..

vormt in deze de uitzondering, hier wordt bij iedere eigendomsoverdracht van een personenauto belasting geheven.¹¹⁰ Zoals reeds aangegeven in sub paragraaf 2.3.1 vormt met name het overbrengen van (gebruikte) auto's van de ene naar de andere lidstaat een voornaam obstakel met betrekking tot de EU-regelgeving betreffende de interne markt. Dit vloeit voort uit het feit dat niet alle lidstaten een teruggaaf verlenen van betaalde registratiebelasting indien een personenauto de lidstaat duurzaam verlaat.¹¹¹ Op deze wijze blijft er dan een restant van de registratiebelasting uit de voormalige lidstaat drukken, waar de lidstaat waar de auto wordt binnengebracht, indien van toepassing, zijn eigen registratiebelasting in rekening zal brengen voor het voertuig. In een dergelijk geval wordt er 'dubbel' belasting betaald voor een auto. In hoofdstuk vier wordt verder ingegaan op deze problematiek voor zover het Nederland en België betreft.

Om het belang van de verschillende belastingen op de aanschaf/registratie van personenauto's in de EU in te schatten wordt in de onderstaande tabel weergegeven welk aandeel de verschillende aanschaf-/registratie belastingen van de verschillende lidstaten hebben in de totale belasting- en premieopbrengsten van die lidstaten.¹¹²

Tabel 3.1	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
België	0,20%	0,19%	0,20%	0,20%	0,22%	0,21%	0,22%	0,22%	0,23%	0,22%	0,20%
Bulgarije	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,16%	0,09%	0,07%	0,05%	0,05%	0,04%	0,04%
Tsjechië	0,01%	0,01%	0,01%	0,02%	0,03%	0,03%	0,03%	0,08%	0,07%	0,05%	0,04%
Estland	0,09%	0,12%	0,11%	0,13%	0,13%	0,10%	0,07%	0,06%	0,08%	0,12%	0,12%
Griekenland					1,30%	1,31%	1,01%	0,67%	0,35%	0,20%	0,14%
Spanje	0,51%	0,52%	0,53%	0,55%	0,56%	0,54%	0,35%	0,25%	0,21%	0,16%	0,12%
Frankrijk	0,22%	0,20%	0,20%	0,21%	0,22%	0,22%	0,22%	0,23%	0,22%	0,22%	0,22%
Kroatië	0,67%	0,91%	0,89%	0,86%	0,82%	0,78%	0,78%	0,82%	0,88%	0,85%	0,82%
Italië	0,20%	0,21%	0,22%	0,21%	0,21%	0,20%	0,18%	0,18%	0,17%	0,18%	0,19%
Hongarije			0,73%	0,83%	1,00%	0,98%	0,81%	0,33%	0,30%	0,33%	0,12%
Malta	3,56%	3,67%	2,97%	2,84%	2,89%	2,70%	2,96%	2,32%	1,92%	1,95%	1,51%
Portugal	2,44%	2,01%	2,26%	2,22%	2,07%	1,98%	1,51%	1,21%	1,37%	1,03%	0,63%
Roemenië					0,00%	0,70%	0,80%	0,40%	0,12%	0,11%	0,13%
Slovenië	0,29%	0,36%	0,46%	0,40%	0,40%	0,47%	0,51%	0,31%	0,30%	0,28%	0,26%
Slowakije	0,04%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,03%	0,02%	0,02%	0,02%
Finland	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%
Gemiddeld	0,92%	0,92%	0,86%	0,85%	0,84%	0,80%	0,74%	0,55%	0,49%	0,45%	0,36%

In de bovenstaande tabel is te zien dat het aandeel van de aanschaf-/registratie belastingen in de totalen de totale belasting- en premieopbrengsten nogal uiteenloopt. Het aandeel in de

¹¹⁰ Idem, p. 4.

¹¹¹ Het betrof ten tijde van het uitvaardigen van de mededeling: Cyprus, Griekenland, Frankrijk, Ierland, Italië, Hongarije, Letland en Malta.

¹¹² Eurostat, database, National accounts tax aggregates, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Economy and finance, Government statistics, Annual government finance statistics).

belasting- en premieopbrengsten varieert van 0,02% tot maximaal 2,5%-3,5%. Dit zal deels voortkomen uit het verschil tussen de tarieven van de nationale belastingen. Anderzijds kan het ook zo zijn dat de cijfers niet door alle lidstaten juist zijn doorgegeven aan Eurostat, zo zat Nederland oorspronkelijk ook in deze tabel, maar heb ik deze verwijderd omdat de opbrengst van de BPM jaar in jaar uit €0,- zou bedragen, hetgeen onjuist is. Ook Denemarken komt niet in de beschikbare gegevens voor, waar er in Denemarken wel een relatief hoge registratiebelasting geldt.¹¹³ Daar deze tabel slechts dient ter schetsing van een algemeen beeld zou het te ver voeren de gebruikte cijfers individueel te controleren.

3.2.2 Belastingen op het bezit van auto's

Binnen de EU worden in alle lidstaten, met uitzondering van Frankrijk en Polen, belastingen geheven op het bezit van personenauto's.¹¹⁴ De belastingen op het bezit van personenauto's geven over het algemeen minder vaak aanleiding tot strijdigheden met één van de verkeersvrijheden. Dit vloeit voort uit het feit dat deze belastingen in de regel periodiek in rekening worden gebracht aan de bezitters van auto's. Zodra een personenauto van het ene naar het andere land wordt overgebracht, zullen deze periodieke heffingen in de eerste lidstaat vervallen en in de tweede lidstaat aanvangen. Dit in tegenstelling tot de belastingen op de aanschaf/registratie van auto's, welke in de regel maar eenmaal per levensduur van een auto in een lidstaat in rekening worden gebracht, en waarbij er dus een restitutie van de betaalde belasting zal moeten plaatsvinden indien een auto voor het einde van zijn levensduur naar een ander land wordt overgebracht. Over de opbrengsten van belastingen op het bezit van personenauto's zijn helaas in de databank van Eurostat geen gegevens beschikbaar. Zodoende is het niet mogelijk hier een beeld te schetsen van het belang van de belastingen op het bezit van auto's voor de belastingopbrengsten van de verschillende lidstaten.

3.2.3 Belastingen op het privégebruik van auto's

Daar ook de belasting op het privégebruik van de zakelijke auto invloed heeft op de financiële positie van werknemers met een auto van de zaak, wordt hier kort ingegaan op de verschillende regimes die er in deze gelden binnen de EU. In 2014 is er door de OECD een onderzoek gedaan naar de mate waarin de regimes van verschillende landen erin slagen om het werkelijke privévoordeel van een auto van de zaak te belasten. Niet alle lidstaten van de EU hebben meegewerkt aan dit onderzoek. De landen die dit wel deden zijn: België,

¹¹³ ACEA Tax Guide 2012, p. 3/11.

¹¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs, zoeken op car tax.

Denemarken, Estland, Finland, Frankrijk, Duitsland, Hongarije, Italië, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, Portugal, Slowakije, Spanje, het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Grofweg worden er in het rapport een drietal soorten vormgeving van de belasting van het privégebruik onderkend, het betreft heffing op basis van de werkelijke kosten, heffing op basis van een percentage van de catalogusprijs en heffing op basis van de gereden (privé) kilometers. Er zijn ook samenstellingen van deze soorten mogelijk. Van de onderzochte lidstaten wordt er in Denemarken (20% / 25%), Frankrijk (9%), Luxemburg (18%), Portugal (9%), Slowakije (12%), Slovenië (23%) en Spanje (20%) louter geheven op basis van een vast (gestaffeld) percentage van de catalogusprijs van de auto.¹¹⁵ Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk bepalen het privégebruik eveneens aan de hand van de catalogusprijs, echter hangt het tarief in deze af van de CO₂-uitstoot van de auto. In België neemt daarbij het in aanmerking te nemen deel van de catalogusprijs af naarmate de auto ouder is. Duitsland heft over het privégebruik doormiddel van een combinatie van de catalogusprijs (12%) aangevuld met een 0,3% per kilometer woon-werkafstand. Finland rekent over de catalogusprijs een tarief van 17%, aangevuld met €0,30- per kilometer woon-werkafstand. Oostenrijk rekent een vast percentage van 12,5% van de catalogusprijs aangevuld met een onbekende grondslag per kilometer, hetgeen resulteert in een gemiddeld tarief van 22,5% van de catalogusprijs. In Hongarije is het privégebruik van de auto van de zaak niet belast. Estland heft tenslotte enkel een tarief van €0,30- per kilometer woon-werkafstand.¹¹⁶

Vervolgens is op deze verschillende systemen een berekening losgelaten waarbij er werd gerekend met de verwachting dat de gemiddelde bestuurder 20.000 kilometer privé rijdt per jaar en 10.000,- zakelijk.¹¹⁷ In het onderstaande overzicht wordt getoond in welke mate de verschillende systemen gemiddeld genomen het werkelijke privévoordeel van de auto van de zaak benaderd.¹¹⁸

¹¹⁵ M. Harding, 'Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses', OECD Taxation Working Papers No. 20, p. 23-24.

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Idem, p. 25.

¹¹⁸ Idem, p. 26.

België	42%
Denemarken	69%
Duitsland	37%
Estland	41%
Finland	84%
Frankrijk	23%
Hongarije	0%
Italië	32%

Luxemburg	50%
Nederland	69%
Portugal	18%
Slovenië	49%
Slowakije	30%
Spanje	42%
Verenigd Koninkrijk	63%
Zweden	72%

Hetgeen opvalt bij de bestudering van de bovenstaande tabellen is dat de systemen met een relatief hoog vast percentage van de catalogusprijs, eventueel aangevuld met een kilometerprijs, het best de werkelijke financiële waarde van het privégebruik benaderen. Systemen die een lager percentage van de cataloguswaarde in aanmerking nemen, zoals die van Frankrijk en Portugal, presteren aanmerkelijk slechter.

3.2.4 Samenvatting

Indien zowel wordt gekeken naar het aandeel van de belastingen op de aanschaf/registratie van personenauto's in de verschillende lidstaten als naar het belasten van het privégebruik van de auto van de zaak dan valt op dat de hoogte van de belastingen sterk uiteen loopt. Helaas lijken de gegevens over de opbrengsten van de belastingen op de aanschaf/registratie niet geheel betrouwbaar. Echter volgt uit het onderzoek naar de samenstelling en de effecten van de systemen voor het bepalen van de hoogte van de bijtelling voor het privégebruik van de auto van de zaak in de lidstaten dat er tussen het effect van die systemen aanzienlijke verschillen zitten.

3.3 Nederland

3.3.1 Inleiding

In Nederland nemen auto's en de belastingen daarop een andere plek in binnen de economie en de begroting dan in België en Duitsland. Dit komt mede doordat in Nederland de autoproductie vele malen kleiner is en door het feit dat het autobezit lager ligt dan in de buurlanden. Mede daarmee samenhangend liggen de belastingen op auto's en het gebruik

ervan in Nederland hoger dan in de buurlanden. In de eerstvolgende paragraaf 3.3.2 wordt kort de historie van onze autobelastingen weergegeven, vervolgens komt in paragraaf 3.3.3 de recente geschiedenis aan bod en in 3.3.4 komen de rollen van auto's en autobelastingen in de Nederlandse economie aan de orde.

3.3.2 Historie autobelastingen

De autobelastingen in Nederland kennen een lange historie. In 1927 is de eerste belasting op auto's ingevoerd. Het betrof de wegenbelasting, deze belasting moest worden betaald indien een auto gebruik maakt van de openbare weg, waarbij het gewicht van de auto de heffingsmaatstaf was.¹¹⁹ Tot aan 1966 is dit een bestemmingsbelasting geweest, de opbrengst werd gebruikt voor de aanleg en het onderhoud van het wegennetwerk. In 1966 is het bestemmingskarakter verlaten en sindsdien vloeit de opbrengst in de algemene middelen.¹²⁰

Sinds de invoering van de omzetbelasting kennen we in Nederland ook een aanschafbelasting op auto's in een vergelijkbare vorm als de huidige BPM. Met de invoering van de omzetbelasting¹²¹ werd in artikel 50 (in 1983 werd art. 50a ingevoerd vanwege een verhoging van het algemene Btw-tarief)¹²² de bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's en motorrijwielen ingevoerd.¹²³ Deze bijzondere verbruiksbelasting werkte op dezelfde manier als de huidige BPM. Het tarief van oorspronkelijk 15% werd geheven over de prijs van een personenauto zonder omzetbelasting, waarbij ook de omzetbelasting niet werd geheven over het bedrag aan bijzondere verbruiksbelasting.¹²⁴ Gedurende het bestaan van de bijzondere verbruiksbelasting zijn er al enkele milieustimuleringsmaatregelen getroffen. Zo zijn door de jaren heen verschillende vormen van katalysatoren getraakteerd op een belastingkorting.

Met de invoering van de Wet op de BPM op 1 januari 1993 werd deze milieudifferentiatie weer verlaten. Aanvankelijk was dit wel voorgesteld, maar vanwege bezwaren uit Brussel werd de toevoeging van het brandstofverbruik aan de grondslag

¹¹⁹ Vakstudie 15, Belastingheffing van Motorrijtuigen, Wet MB 1994, aantekening 1.2.2.

¹²⁰ Met inwerkingtreding van de Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1966 zijn hoofdstuk II 'Openbare verkeerswegen te land' van de Motorrijtuigenbelastingwet en de Wet op het Verkeersfonds ingetrokken. Overigens was de Wet op het Verkeersfonds al eerder buiten werking gesteld.

¹²¹ Wet op de Omzetbelasting 1968, Wet van 28 juni 1968, *Stb.* 1968, 329.

¹²² *Kamerstukken II* 1983/84, 18 138, nrs. 1-3, Wet van 15 december 1983, *Stb.* 1983, 624.

¹²³ Daarvoor waren in de wetten op de omzetbelasting van 1941 en 1954 ook al bijzondere tarieven voor personenauto's vervat. Het voert hier echter te ver om ook hier op in te gaan, mede omdat omzetbelasting destijds werd geheven op basis van een cumulatief cascdestelsel, waar dat nu een toegevoegde waardestelsel is.

¹²⁴ *Kamerstukken I* 1967/68, 9324, 137, art. 8 lid 2 & art. 50.

achterwege gelaten.¹²⁵ In 1997 is voor het eerst een milieudifferentie ingevoerd in de BPM, deze had betrekking op hybride auto's.¹²⁶ Deze had in beginsel de vorm van een nihil tarief voor deze auto's; nadien is dit omgevormd naar een belastingkorting.¹²⁷ In 2000 is de eerste milieudifferentiatie gekomen in de MRB, de toeslag voor auto's op LPG werd verlaagd voor de auto's met derde generatie LPG technologie (LPG G3).¹²⁸

3.3.3 Recente ontwikkelingen autobelastingen

In de meer recente wetgeving op het gebied van autobelastingen in Nederland vindt men meer vergroening terug. Per 1 juli 2006 is in de BPM een differentiatie naar zuinigheidslabel ingevoerd, auto's met een label A of B kregen een korting op het bedrag berekend volgens de cataloguswaarde, auto's met een D, E, F of G label een verhoging van dat bedrag.¹²⁹ Met ingang van 2008 kregen dieselauto's met een lage fijnstofuitstoot een korting op de BPM.¹³⁰ In 2010 is de differentiatie naar zuinigheidslabel verlaten. Daarvoor in de plaats is er een extra grondslag in de BPM bijgekomen, met ingang van het jaar 2010 is naast de cataloguswaarde ook de CO₂-uitstoot opgenomen in de grondslag.¹³¹ Via een aantal (half-) jaarlijkse aanpassingen wordt de hoogte van de BPM uiteindelijk volledig afhankelijk van de CO₂-uitstoot.

Ook in de motorrijtuigenbelasting zijn sinds april 2008 enkele vergroeningsmaatregelen opgenomen (geweest). Met ingang van 1 april 2008 werd van zuinige auto's het tarief met de helft verlaagd.¹³² Met ingang van 1 april 2009 gold voor deze auto's een kwarttarief,¹³³ en met ingang van 1 januari 2010 werd dit een algehele vrijstelling.¹³⁴ De CO₂-grens voor de vrijstelling voor schone auto's is met ingang van 1 januari 2014 aanzienlijk verder ingeperkt;¹³⁵ dit heeft voorlopig tot gevolg dat louter Plug-In-hybride auto's en volledig elektrische auto's nog voor de vrijstelling in aanmerking komen.

Recent is de Autobrief II gepubliceerd waarin is voorgesteld de fiscale stimulering in de periode van 2017 tot en met 2020 zo aan te passen dat deze in 2020 alleen maar wordt

¹²⁵ *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, 111b, p. 4.

¹²⁶ *Kamerstukken I* 1996/97, 25 052, 109, p. 11.

¹²⁷ Artikel XIII van de wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 683.

¹²⁸ Artikel X van de wet van 22 december 1999, *Stb.* 1999, 579.

¹²⁹ Artikel XIV van de wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 683.

¹³⁰ Artikel XVIII van de wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562.

¹³¹ Artikel XII van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 609.

¹³² Artikel XX van de wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562.

¹³³ Artikel XVIII van de wet van 18 december 2008, *Stb.* 2008, 565.

¹³⁴ Artikel XVI van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 605.

¹³⁵ Artikel XXII van de wet van 22 december 2011, *Stb.* 2011, 642.

ingezet ten behoeve van nul-emissie-auto's. De stimulering voor plug-in hybrides en andere zuinige auto's zou daarmee in de komende jaren geleidelijk moeten komen te vervallen.¹³⁶

3.3.4 Plaats auto(belastingen) in de economie en de begroting

Nederland is van de in deze scriptie besproken landen het land waarin auto's de kleinste rol spelen. Relatief worden in Nederland weinig auto's geproduceerd en nieuw verkocht; bovendien is het autobezit betrekkelijk laag. Belastingen op auto's spelen in Nederland daarentegen een vrij grote rol in de rijksbegroting en lijken bovendien een vrij grote invloed te hebben op het consumentengedrag. In de hoofdstukken 4 en 5 worden deze mogelijke gedragseffecten onderzocht.

In tegenstelling tot de huidige vooruitzichten voor de Nederlandse auto-industrie, en dan voornamelijk Nedcar, die licht rooskleurig zijn, vertonen de productiecijfers over de afgelopen jaren een dalende trend. Waar in 1999 nog meer dan 260.000 auto's werden geproduceerd, was dit er in het jaar 2013 geen enkele.¹³⁷ De autoproductie in Nederland wordt gekenmerkt door uiteenlopende productiecijfers. In de hoogtijjaren rond de millenniumwissel werden zoals gezegd meer dan 200.000 auto's geproduceerd.¹³⁸ Maar met de uittrekking van eerst Volvo en daarna Daimler is de productie in de laatste jaren teruggelopen naar 40.000 auto's per jaar.¹³⁹ Met de komst van BMW, dat in samenwerking met VDL auto's bouwt in Born, kan de productie op termijn naar verwachting weer oplopen naar 60.000-90.000 auto's per jaar; zekerheid daarvoor is er echter niet.¹⁴⁰

Kijkende naar de cijfers in de tabellen 3.2 en 3.3 betreffende de belastingen op personenauto's in Nederland wordt duidelijk dat het niveau van zowel de BPM als de motorrijtuigbelasting per auto in Nederland hoger ligt dan het niveau van de vergelijkbare belastingen in België en Duitsland die hieronder aan de orde komen. De gemiddelde opbrengst van de BPM per personenauto is evenwel dalende vanaf 2008. Dit heeft waarschijnlijk te maken met de invoering van de verschillende vergroeningsmaatregelen. De relatie tussen deze twee fenomenen komt in het volgende hoofdstuk aan bod. Ook in de motorrijtuigbelasting is een licht dalende trend in de gemiddelde opbrengst per auto pas te

¹³⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën betreffende Autobrief II, IZV/2015/504 M, 19 juni 2015, p. 2.

¹³⁷ BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2005, p. 34; BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2014, p. 35.

¹³⁸ Auteur onbekend, Historie Nedcar: vallen en opstaan, NRC Handelsblad, 28 maart 2000.

¹³⁹ M. Schenkel, Werknemers Nedcar geven de hoop op, NRC Handelsblad, 3 april 2006 & M. Chavannes, Nedcar: van industrie- tot commentaarbeleid, NRC Handelsblad, 22 april 2006.

¹⁴⁰ P. van der Steen, Bloemen bij doorstart in Born, NRC Handelsblad, 2 oktober 2012.

zien vanaf 2011. Of, en zo ja, op welke manier de vergroening in de motorrijtuigenbelasting hier aan heeft bijgedragen komt in hoofdstuk 4 aan de orde.

Tabel 3.2	Aantal auto's (x1.000) ¹⁴¹	Auto's / 1.000 inwoners ¹⁴²	Nieuwe auto's / 1.000 inwoners ¹⁴³	Netto-export auto's ¹⁴⁴	Werkge- legenheid auto- industrie ¹⁴⁵
1995	5.581	363,7	-	-	0,34%
1996	5.664	369,4	-	-	0,40%
1997	5.810	376,1	30,6	-478318	0,44%
1998	5.931	383,6	34,6	-543110	0,39%
1999	6.120	394,1	38,7	-611776	0,39%
2000	6.343	404,5	37,5	-382.538	0,41%
2001	6.539	412,9	33,0	-341.026	0,35%
2002	6.711	420,0	31,6	-328.376	0,35%
2003	6.855	424,1	30,1	-325.897	0,36%
2004	6.909	426,9	29,7	-296.285	0,30%
2005	6.992	431,5	28,5	-350.075	0,26%
2006	7.092	438,1	29,6	-396.667	0,24%
2007	7.230	446,3	30,9	-443.731	0,27%
2008	7.392	454,0	30,4	-440.698	0,26%
2009	7.542	458,7	23,4	-336.595	0,25%
2010	7.622	462,2	29,1	-435.143	0,23%
2011	7.735	467,1	33,3	-515.005	0,23%

¹⁴¹ CBS Statline: Personenauto's; kenmerken; regio's (<http://statline.cbs.nl/Statweb>, dan Verkeer en vervoer, Vervoermiddelen, Motorvoertuigen).

¹⁴² Idem; Eurostat: Population on 1 January by age and sex (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>, dan Database by theme, Population and social conditions, Demography and migration, Population).

¹⁴³ CBS Statline: Verkopen motorvoertuigen; kenmerken; regio's (<http://statline.cbs.nl/Statweb>, dan Verkeer en vervoer, Vervoermiddelen, Motorvoertuigen).

¹⁴⁴ BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2014, p. 35; CBS Statline

¹⁴⁵ Eurostat: Employment by sex, age and detailed economic activity (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>, dan Database by theme, Population and social conditions, Labour market, Employment and Unemployment, LFS Series Detailed Annual, Employment).

2012	7.859	470,7	30,0	-477.550	0,22%
2013	7.916	471,5	24,8	-416.816	0,26%

Tabel 3.3	Motorrij- tuigen- belasting per auto ¹⁴⁶	Opcenten MRB per auto ¹⁴⁷	BPM per auto ¹⁴⁸	Aandeel BPM in begroting ¹⁴⁹	Aandeel MRB in begroting ¹⁵⁰
1995	€325,62	-	-	2,45%	2,48%
1996	€353,92	-	-	2,43%	2,61%
1997	€272,51	-	€4.136,49	2,60%	2,03%
1998	€284,16	-	€4.286,42	2,92%	2,07%
1999	€298,41	-	€4.456,53	3,13%	2,06%
2000	€301,43	-	€4.618,30	2,97%	2,01%
2001	€280,04	-	€5.320,59	2,81%	1,78%
2002	€291,18	€113,27	€5.152,01	2,54%	1,85%
2003	€273,01	€109,20	€5.642,47	2,71%	1,77%
2004	€287,68	€118,17	€5.957,78	2,76%	1,84%
2005	€299,78	€124,76	€6.496,36	2,65%	1,77%
2006	€304,38	€122,86	€6.846,96	2,70%	1,70%
2007	€324,82	€134,28	€6.924,09	2,68%	1,74%
2008	€354,01	€147,63	€6.214,10	2,34%	1,91%
2009	€383,27	€153,90	€5.317,98	1,63%	2,21%
2010	€400,21	€150,86	€4.164,51	1,53%	2,25%
2011	€394,14	€151,21	€3.416,62	1,49%	2,31%
2012	€385,14	€148,82	€2.865,99	1,17%	2,37%
2013	€376,20	€144,16	€2.667,08	-	-

¹⁴⁶ K. Vervoort & M. van Schijndel, *Inkomsten en uitgaven van de overhead samenhangend met gemotoriseerd wegverkeer*, Ecorys (opdrachtgever: ANWB), Rotterdam, 16 september 2013, p. 34; Ministerie van Financiën.

¹⁴⁷ Idem.

¹⁴⁸ CBS, statline, Verkopen motorvoertuigen (<http://statline.cbs.nl/Statweb/dome/default.aspx> vervolgens Verkeer en vervoer, Vervoermiddelen, Motorvoertuigen, Verkopen motorvoertuigen; type, merk)

¹⁴⁹ Eurostat, database, National accounts tax aggregates, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Economy and finance, Government statistics, Annual government finance statistics).

¹⁵⁰ Idem.

3.4 Autobelastingen in België

3.4.1 Inleiding

In de Belgische economie nemen auto's een belangrijke plaats in. Niet alleen zijn er relatief veel mensen werkzaam in de auto-industrie voor een land dat geen thuisland is van een groot automerk, er worden ook relatief veel nieuwe auto's verkocht. België heeft evenals Nederland een registratiebelasting en een belasting op het bezit van een auto. Deze dragen de naam Belasting op de Inverkeerstelling respectievelijk Verkeersbelasting op autovoertuigen. Naast deze specifieke belastingen op personenauto's worden er via de autoverzekering ook extra parafiscale premies van de autogebruiker geheven. Over de autoverzekeringspremie moeten in België, naast de assurantiebelaasting van 9.25%, ook nog premies van in totaal 17,75% aan het Rode Kruis en fondsen voor gehandicapten worden betaald.¹⁵¹ Daar dit parafiscale toeslagen zijn en deze naar alle waarschijnlijkheid weinig invloed hebben consumentengedrag betreffende de milieuaspecten bij de aanschaf en het gebruik van een auto, worden deze verder niet behandeld. De assurantiebelaasting blijft ook buiten schot; dit betreft immers geen specifieke autobelasting. Hierna wordt in paragraaf 3.4.2 een kort overzicht gegeven van de historie van de autobelastingen in België. Vervolgens komt in paragraaf 3.4.3 de huidige vormgeving aan de orde om in 3.4.4 af te sluiten met begrotingsaspecten van de belastingen en de plaats die personenauto's innemen in de nationale economie.

3.4.2 Historie

Evenals in Nederland kent men ook in België van oudsher een tweetal belastingen specifiek gericht op de aanschaf/ het bezit van personenauto's. De eerste belasting op auto's in België was de automobiellasting die stamt uit 1913. De vormgeving en tarieven die deze automobieltaks had zijn echter niet duidelijk.¹⁵² Ook de Verkeersbelasting, de Belgische versie van de Motorrijtuigenbelasting, stamt uit 1913. De Wet op de verkeersbelasting is ingevoerd op 2 september 1913, meer dan de invoeringsdatum is ook over deze toenmalige belasting helaas niet bekend. Onder de Duitse bezetting in de Eerste Wereldoorlog is het Belgische belastingsysteem, inclusief de automobiellasting en de Verkeersbelasting blijven bestaan. Na afloop van de Eerste Wereldoorlog werd het belastingregime hervormd. De

¹⁵¹ M. Greven, ACEA tax guide 2012, Belgium, p. 13/16.

¹⁵² Tijdschrift voor de nieuwste geschiedenis, jaargang 1999, nr.6, p.187.

automobiëlbëasting verdween en werd vervangen door een weëdetaks. Deze weëdetaks stamt zodoende uit de jaren '20 van de vorige eeuw en diende toen al voor het op peil houden van de overheidsfinanciën, waar dit bij de invoering van een vergelijkbare belasting in Nederland destijds niet het geval was. Oorspronkelijk was de verkeersbelasting wel specifiek bedoeld om het verkeersnet te financieren, in de loop der jaren is deze specifieke doelstelling verlaten en is ook de verkeersbelasting louter bedoeld ter financiering van de algemene middelen.

Later werd de weëdetaks een aanvulling op de BTW die toen al een algemeen tarief had van 25%. Het tarief bedroeg 8% en de belasting was verschuldigd bij de aankoop of import van luxegoederen. Deze weëdetaks was zodoende ook toen al lager dan de vergelijkbare bijzondere verbruiksbelasting in Nederland waarvan het tarief varieerde tussen 16%-27,8%. Tijdelijk heeft men in België in de jaren '70 ook nog een inschrijvingstaks op auto's gehad. Deze is destijds afgeschaft vanwege EU-rechtelijke complicaties. Daarop ga ik in het volgende hoofdstuk nader op in. Met ingang van 1 januari 1972 is de verkeersbelasting hervormd waarmee vanaf dat moment het aantal fiscale paardenkrachten¹⁵³ als maatstaf van heffing geldt.¹⁵⁴ Evenals in Nederland wordt ook in België onderscheid gemaakt naar brandstof. Waar dit in Nederland gebeurt door binnen eenzelfde belastingwet verschillende tarieven in te voeren, heeft men in België daartoe aparte accijnscompenserende heffingen ingevoerd voor auto's op LPG of diesel. Bezitters van dergelijke auto's betalen/betaalden dus twee belastingen over het bezit van hun auto. De aanvullende Verkeersbelasting op LPG-auto's is halverwege 1983 ingevoerd, gelijktijdig met de afschaffing van de accijns op LPG.¹⁵⁵ De accijnscompenserende heffing op dieselauto's is pas op 1 januari 1996 ingevoerd, gelijktijdig met een accijnsverhoging op benzine.¹⁵⁶

Daar de hiervoor genoemde weëdetaks ook gold voor andere luxeproducten zoals onder meer bont en dergelijke goederen bestond in België tot begin jaren '90 van de vorige eeuw geen specifieke belasting op de aanschaf/ registratie van auto's. De in 1993 ingevoerde Belasting op de Inverkeersstelling (BIV) ziet wel alleen op de aanschaf van auto's en ook deze heeft over het algemeen een lager tarief dan de BPM.¹⁵⁷ Waar de weëdetaks de prijs van een auto als maatstaf van heffing had, werd dit voor de Belasting op de Inverkeersstelling het

¹⁵³ Dit is een forfaitaire maatstaf die afhangt van de cilinderinhoud of het vermogen van de motor van een auto uitgedrukt in kilowatt (kW).

¹⁵⁴ Koninklijk Besluit van 8 juli 1970.

¹⁵⁵ B. Rutten, Econometrisch model voor ramingen verkeersbelastingen (m.b.t. personenwagens), Universiteit Hasselt, 2006, p. 39.

¹⁵⁶ Idem, p.43

¹⁵⁷ Wet houdende invoering van een belasting op de inverkeersstelling, 1 juni 1992, nr. 1992003363, p. 12638.

aantal Fiscale Paardenkrachten³; deze is afhankelijk van de cilinderinhoud en het vermogen van de auto. De BIV wordt in tegenstelling tot de Nederlandse BPM niet louter geheven bij de eerste registratie van een auto in België, maar bij iedere aankoop van een auto door een inwoner van België, dus ook bij de aanschaf van een tweedehands auto. Naarmate een tweedehands auto ouder is neemt het tarief evenwel af.

Zoals bekend is België een federale staat. Dit brengt met zich dat bevoegdheden over belastingen ook (gedeeltelijk) zijn toebedeeld aan het gewestelijke niveau. De Belasting op de Inverkeerstelling en de Verkeersbelasting waren voor 2002 federale belastingen; met ingang van 2002 zijn het echter gewestbelastingen geworden.¹⁵⁸ De gewesten kunnen de belastingen echter niet volledig naar eigen inzicht invullen. Gewesten mogen van de gewestbelastingen de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen aanpassen, zolang (een samenstel van) maatregelen maar budgetneutraal is/zijn. Voor de BIV en de Verkeersbelasting geldt de aanvullende eis dat alle gewesten in moeten stemmen met een wijziging. Dit om te voorkomen dat er als gevolg van de uiteenlopende systemen fiscale migratie ontstaat.¹⁵⁹ In paragraaf 3.5.3 komt de meer recente geschiedenis van de autobelastingen aan de orde.

3.4.3 Recente geschiedenis

In de meer recente geschiedenis is het beleid betreffende de autobelastingen in België aan een aantal veranderingen onderhevig geweest. In ruil voor een verhoging van de accijns op diesel is men in 2004 begonnen met het afbouwen van de accijnscompenserende heffing op dieselauto's. De accijnscompenserende heffing op dieselauto's in met ingang van 2008 volledig verdwenen. Deze afschaffing had als doel burgers te stimuleren meer dieselauto's te kopen. Zoals in paragraaf 2.2.1 is uitgelegd, stoten dieselauto's per gereden km gemiddeld minder CO₂ uit. De afschaffing van deze belasting had als doel de gemiddelde CO₂-uitstoot te laten dalen. Dit doel was ingegeven door de doelstellingen van het Kyoto protocol waaraan België zich heeft verbonden. Met ingang van 2008 is men ook begonnen met het inbouwen van een uitstoot gerelateerde heffingsmaatstaf in de Belasting op de Inverkeerstelling. Daar de bevoegdheid van deze belasting destijds al was overgedragen aan de verschillende gewesten, heeft dit tot verschillende maatstaven van heffing geleid in de verschillende gewesten. In

¹⁵⁸ Het Lambermontakkoord, Belgische Senaat, zitting 21 juni 2001, Wetgevingsstuk nr. 2-777/4.

¹⁵⁹ B. Rutten, Econometrisch model voor ramingen verkeersbelastingen (m.b.t. personenwagens), Universiteit Hasselt, 2006, p. 11-12.

Wallonië is sinds 2008 een bonus/ malus ingevoerd afhankelijk van de CO₂-uitstoot, bovenop de verschuldigde belasting op basis van Fiscale Paardenkrachten. In Vlaanderen is sinds 1 maart 2012 een volledig uitstoot afhankelijke inverkeersstellingsbelasting tot stand gebracht waarin het bedrag wordt bepaald op basis van de gekozen brandstof, CO₂-uitstoot, EURO-norm en (voor dieselauto's) de aanwezigheid van een roetfilter. Deze omvorming naar een uitstoot-afhankelijk systeem moest volgens de plannen budgetneutraal verlopen.¹⁶⁰ Uit de cijfers over 2012 en 2013 – zie tabel 4.13 in paragraaf 4.3.4.4 - blijkt dat dit (voorlopig) ook relatief goed gelukt is.

Naar de toekomst kijkend was de Belgische federale overheid medio 2011 voornemens voor personenauto's (ook voor andere wegvoertuigen, behalve vrachtwagens) een elektronisch wegvignet in te voeren. Dit vignet zou in eerste instantie worden ingevoerd naast de verkeersbelasting. Het vignet had mede ten doel buitenlandse gebruikers van het Belgische wegennet mee te laten betalen aan het onderhoud van het wegennet.¹⁶¹ Medio 2013 is het enthousiasme voor het wegvignet bij een aantal gewestelijke overheden weggeëbd.¹⁶² Er zijn medio 2014 proefprojecten uitgevoerd voor de invoering van een 'slimme kilometerheffing' op personenauto's.¹⁶³ Bij een 'slimme kilometerheffing' kan de prijs van een gereden kilometer variëren afhankelijk van de plaats de tijd. De Vlaamse regering ziet mogelijkheden om een dergelijke kilometerheffing in te voeren bij een herstructurering van de belastingen op personenauto's.¹⁶⁴ Een officieel plan voor de invoering van een kilometerheffing voor personenauto's is er echter nog niet. Daar er niet voldoende documentatie over deze 'slimme kilometerheffing' beschikbaar is wordt deze verder niet behandeld in deze scriptie.

3.4.4 Plaats auto(belastingen) in de economie en de begroting

Auto's en de belastingen die daarop betrekking hebben spelen in België vrij sterke rol. De auto-industrie speelt in België een vrij sterke rol, enerzijds omdat er relatief veel mensen in werken en anderzijds ook doordat de Belgen relatief veel nieuwe auto's kopen. Dit wordt getoond in de tabel aan het einde van deze paragraaf.

¹⁶⁰ MORA (mobiliteitsraad), Advies Hervorming belasting op inverkeerstelling, Brussel, 13 september 2011, p. 7.

¹⁶¹ G. de Ceuster & K. Carlier, 'Invoering van een kilometerheffing en wegvignet in België', <http://www.tmluven.be/project/kmheffingenwegenvignet/index.htm>.

¹⁶² A. de Boeck, 'Wegenvignet van de baan', *De Morgen* 16 juli 2013.

¹⁶³ Redactie, 'Autogebruik daalt met gemiddeld 5,5 procent bij proefproject kilometerheffing', *De Morgen* 9 juli 2014.

¹⁶⁴ B. van Craeynest, 'Iedereen wordt beter van rekeningrijden', *De Tijd* 11 februari 2014.

Hoewel België heden ten dage geen eigen reguliere personenwagenmerken meer heeft, is het door de jaren heen wel plaats geboden aan grote fabrieken van Europese autofabrikanten. Zo staan er grote fabrieken van Audi/ Volkswagen, Ford en Volvo. Fabrieken van Opel en Renault zijn in 2010 respectievelijk 1997 gesloten. Doordat België plaats biedt aan dergelijke grote autofabrieken heeft het relatief veel directe arbeidsplaatsen in de auto- en aanhangwagenindustrie. Statistieken laten zien dat het aandeel van deze arbeidsplaatsen in de totale werkgelegenheid van België niet onder doet voor Frankrijk, een land dat wel nog eigen automerken heeft.¹⁶⁵

Zoals gezegd worden in België tevens relatief veel nieuwe auto's verkocht. Indien gekeken wordt naar het aantal nieuw verkochte auto's per 1.000 inwoners, dan is dat in België significant hoger dan in Nederland en zelfs Duitsland. Dit is opvallend aangezien het gemiddelde autobezit in Duitsland wel hoger is dan in België. Cijfervoorbeelden van het voorgaande zijn te zien in tabellen 3.2, 3.3, 3.4 en 3.5.

Zoals in de vorige sub paragrafen duidelijk is geworden, worden in België een registratie- en een bezitsbelasting geheven, respectievelijk de Belasting op de Inverkeersstelling (BIV) en de Verkeersbelasting (VB) tezamen met de Accijnscompenserende belasting (ACB). Uit onderzoek van de Europese Commissie blijkt dat auto producerende landen over het algemeen geen registratiebelasting heffen. Hoewel België, zeker in de jaren '90 van de vorige eeuw een grote netto exporteur van auto's was, is er wel altijd een belasting geweest op de aanschaf van auto's geweest. In tabel 3.4 is het verloop van de gemiddelde opbrengst van de Belasting op de Inverkeersstelling over de gehele levensduur van de auto weergegeven. Hiervoor zijn per jaar van het aantal auto's de in dat jaar nieuw ingeschreven auto's afgetrokken. Vervolgens is het aantal tweedehands verhandelingen van auto's op het totaal van de niet nieuw ingeschreven auto's gedeeld. Het cijfer dat hieruit volgt geeft aan wat het gemiddeld aantal jaren is tussen twee tweedehands verkopen. Indien men dan vervolgens de gemiddelde levensduur van een auto deelt door dit getal, en daar de eerste inschrijving bij optelt komt men tot het gemiddelde aantal verhandelingen van een auto in de totale levensduur. Ook is het bedrag, dat gemiddeld aan Verkeersbelasting en Accijnscompenserende belasting wordt betaald, weergegeven. Dit is verkregen door de opbrengsten van deze belastingen uit

¹⁶⁵ In Frankrijk werkte in de periode van 1995 tot nu gemiddeld 1,32% van de beroepsbevolking in de auto-industrie, in België was dat 1,34%; Eurostat, Employment by sex, age and detailed economic activity (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> dan Database by themes, Population and social conditions, Labour market, Employment and Unemployment, Employment).

personenauto's te delen op het aantal in dat jaar geregistreerde auto's. Tot slot is weergegeven wat het aandeel van de Belasting op de Inverkeersstelling, de Verkeersbelasting en de Accijnscompenserende belasting is in de totale belasting- en premieopbrengsten.

Tabel 3.4	Aantal auto's (x1.000) ¹⁶⁶	Auto's / 1.000 inwoners ¹⁶⁷	Nieuwe auto's / 1.000 inwoners ¹⁶⁸	Netto-export auto's ¹⁶⁹	Werkgelegenheid auto-industrie ¹⁷⁰	BIV per autoleven ¹⁷¹	VB+ACB per auto ¹⁷²	Aandeel BIV+VB +ACB in belasting-opbrengsten ¹⁷³
1995	4.273	421,5	36,52	902.369	1,66%	€600,31	€189,34	1,69%
1996	4.339	427,2	40,20	825.698	1,75%	€676,90	€245,84	2,14%
1997	4.415	433,7	39,30	701.161	1,69%	€627,86	€259,42	2,19%
1998	4.492	440,2	45,45	601.430	1,63%	€656,32	€247,06	2,05%
1999	4.584	448,2	49,30	512.229	1,33%	€696,71	€284,07	2,28%
2000	4.678	456,4	51,86	501.654	1,44%	€600,46	€262,15	1,99%
2001	4.750	461,8	48,59	687.478	1,27%	€781,17	€273,36	2,14%
2002	4.787	463,3	45,76	584.371	1,30%	€751,68	€278,16	2,19%
2003	4.821	464,6	44,64	441.211	1,26%	€742,98	€292,77	2,28%
2004	4.874	467,7	46,96	410.927	1,29%	€787,95	€289,21	2,15%
2005	4.919	469,4	46,28	441.613	1,25%	€825,45	€295,36	2,14%
2006	4.976	471,8	50,34	387.115	1,29%	€909,45	€276,80	2,01%
2007	5.049	475,1	49,84	304.797	1,31%	€928,80	€284,54	2,02%
2008	5.131	479,0	50,47	183.956	1,32%	€980,68	€263,68	1,88%
2009	5.193	480,9	44,45	57.434	1,13%	€982,40	€274,59	2,09%
2010	5.276	483,2	50,52	3.641	1,32%	€1.012,27	€273,29	2,01%
2011	5.407	489,4	52,26	19.079	1,10%	€980,29	€278,08	1,95%
2012	5.444	489,2	44,10	48.137	1,15%	€1.022,33	€280,50	1,86%
2013	5.493	491,2	43,85	13.135	0,96%	€994,55	€287,32	

¹⁶⁶ Eurostat: Passenger cars, by motor energy (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Transport, Road Transport, Road Transport equipment).

¹⁶⁷ Idem; Eurostat: Population on 1 January by age and sex (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Population and social conditions, Demography and migration, Population).

¹⁶⁸ Eurostat: New registrations of passenger cars by type of motor energy and engine size (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Transport, Road Transport, Road Transport equipment – New registration of vehicle).

¹⁶⁹ Febiac, statistieken, 2.A.1.a. Evolutie van assemblage en uitvoer van voertuigen (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

¹⁷⁰ Eurostat: Employment by sex, age and detailed economic activity (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Population and social conditions, Labour market, Employment and Unemployment, LFS Series Detailed Annual, Employment).

¹⁷¹ Febiac, statistieken, 2.B.8.a Evolutie van de inschrijvingen van nieuwe en tweedehandse wagens (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

¹⁷² Febiac, statistieken, 2.D.1. Fiscale opbrengst van personenwagens (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).1. Fiscale opbrengst van personenwagens

¹⁷³ Eurostat, database, National accounts tax aggregates, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Economy and finance, Government statistics, Annual government finance statistics).

3.5 Duitsland

3.5.1 Inleiding

Waar in Nederland en België wordt geheven over zowel de aanschaf als het bezit van de auto, wordt in Duitsland alleen geheven over het bezit van auto's. Deze belasting draagt de naam Kraftfahrzeugsteuer (hierna: Kfz-steuer). Buiten deze bezitsbelasting worden alleen accijnzen over de brandstof en assurantiebelaasting over de autoverzekering geheven. Van parafiscale toeslagen als in België is in Duitsland geen sprake. In de volgende paragrafen komen achtereenvolgens de historie van Kfz-steuer, de huidige vormgeving van de Kfz-steuer en de inbedding van auto's in de Duitse economie aan de orde.

3.5.2 Historie Kraftfahrzeugsteuer

De toegankelijke documentatie over de geschiedenis van het Duitse equivalent van de Motorrijtuigenbelasting en de Verkeersbelasting gaat ver terug.¹⁷⁴ De Kfz-steuer in zijn huidige vorm vindt zijn oorsprong in 1922. De geschiedenis van vergelijkbare voorgangers gaat echter veel verder terug. Reeds in 1698 werd in het toenmalige Brandenburg- Pruisen een belasting ingevoerd op rijtuigen/koetsen. Ook deze belasting had destijds al het doel luxegoederen te belasten ten behoeve van de algemene middelen en niet het direct financieren van het wegennet. In de daarop volgende eeuwen zijn er in de verschillende (deel) staten vergelijkbare voorbeelden geweest van belastingen op rijtuigen of het gebruik van de openbare weg. Na de eenwording van Duitsland in 1871¹⁷⁵ en de uitvinding van de automobiel in 1886, werd in 1906 een zegelbelasting op personenauto's ingevoerd. In 1922 is deze vervangen met de inwerkingtreding van de Kraftfahrzeugsteuergesetz, die ook vracht- en bestelwagens onder de belastingheffing bracht. De invloed van het economische belang van de auto-industrie in Duitsland wordt duidelijk in de periode 1933-1946, waarin ten behoeve van de economische groei een vrijstelling van de motorrijtuigenbelasting gold voor personenauto's. De huidige wet op de Kraftfahrzeugsteuer kent zijn oorsprong in 1949.¹⁷⁶

In de periode 1949- 2009 zijn er geen bijzondere wijzigingen opgetreden in de Kfz-steuer. In deze periode was de grondslag van de belasting de cilinderinhoud van de auto. De hoogte van het tarief was afhankelijk van de motorbrandstof. Wel zijn in de periode 1998-2003, onder de noemer "Ökosteuern" de accijnzen op benzine en diesel met 20% verhoogd.

¹⁷⁴ Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, Druckerei Plump OHG, Rheinbreitbach, 2002, p. 75-76.

¹⁷⁵ W. Devroe, Rechtsvergelijking, Leuven: uitgeverij Acco, p. 174.

¹⁷⁶ Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, Druckerei Plump OHG, Rheinbreitbach, 2002, p. 75-76.

Alhoewel de benaming anders doet vermoeden, was hier de hoofddoelstelling van deze verhoging het terugdringen van het begrotingstekort.¹⁷⁷ Met ingang van 1 juli 2009 is ook de CO₂-uitstoot toegevoegd aan de grondslag. Deze wijziging heeft uiteraard tot doel de CO₂-uitstoot van nieuwe auto's te laten dalen. Het nieuwe systeem is op 1 juli 2009 in werking getreden voor nieuwe auto's die vanaf die datum geregistreerd zijn. Voor auto's die voor die datum als nieuw zijn geregistreerd gaat het nieuwe systeem in per 1 januari 2013.¹⁷⁸ Eerder voerde Duitsland al een vrijstelling van de Kfz-steuer in voor elektrische auto's. Daarvoor waren deze belast op basis van het gewicht.¹⁷⁹

3.5.3 Plaats auto(belastingen) in de economie en de begroting

Duitsland is van de in deze scriptie onderzochte landen het land waar de auto-industrie de grootste rol speelt binnen de economie. In Duitsland bevindt zich zo'n 3% van de werkgelegenheid in de directe auto-industrie. Conform de vuistregel van de Europese Commissie heeft het als auto producerend land geen aanschafbelasting op auto's. Zoals hierboven is weergegeven wordt er wel een belasting op het bezit van auto's geheven, de Kraftfahrzeugsteuer. In tabel 3.6 is de ontwikkeling van het autobezit, de nieuw verkoop van auto's en de directe werkgelegenheid in de auto-industrie te zien. Hieruit blijkt dat het gemiddelde autobezit in Duitsland hoger is dan in België en Nederland. Zoals hierboven besproken is het aantal nieuw verkochte personenauto's per 1.000 inwoners in Duitsland wel lager dan in België, doch hoger dan in Nederland. De uitschieter in 2009 in de nieuw verkopen is te verklaren door de genereuze sloopregeling die toentertijd van kracht was.¹⁸⁰ De gemiddelde Kraftfahrzeugsteuer per auto is lager dan de gemiddelde Verkeersbelasting en Motorrijtuigenbelasting per auto in België en Nederland. Dit leidt er, ondanks het relatief hoge autobezit in Duitsland, toe dat het aandeel van de opbrengst van de Kraftfahrzeugsteuer in de totale belasting- en premieopbrengst lager is dan de het aandeel van de Verkeers- en Motorrijtuigenbelasting in deze.

¹⁷⁷ V. Steiner & W. Cludius, Ökosteuer hat zu geringerer Umweltbelastung des Verkehrs beigetragen, Wochenbericht des DIW Berlin, nr. 13-14/2010, p. 4.

¹⁷⁸ J. Ketterer & J. Wackerbauer, Die Kraftfahrzeugsteuer als Instrument der Klimaschutzpolitik, ifo Schnelldienst, 4/2009, p. 13.

¹⁷⁹ Motor Vehicle taxation in Europe, ACEA, april 1999, D 6-7.

¹⁸⁰ J. van der Vaart, Abwrackprämie afgelopen: de 5 miljard is helemaal op, NRC Handelsblad, 3-9-2009, p. 15.

Tabel 3.6	Aantal auto's (x1.000) ¹⁸¹	Auto's / 1.000 inwoners ¹⁸²	Nieuwe auto's / 1.000 inwoners ¹⁸³	Netto-export auto's ¹⁸⁴	Werkgelegenheid auto-industrie ¹⁸⁵	Kfz-steuer per auto ¹⁸⁶	Aandeel Kfz-steuer in rijks-belastingen ¹⁸⁷
1995	40.404	498,2	40,57	1.046.174	2,09%	€143,36	1,47%
1996	40.987	502,7	42,68	1.043.263	2,15%	€141,04	1,48%
1997	41.372	506,2	43,01	1.149.843	2,18%	€146,74	1,58%
1998	41.674	511,9	45,53	1.612.128	2,40%	€147,62	1,55%
1999	42.324	518,6	46,31	1.507.348	2,37%	€147,96	1,45%
2000	42.837	526,7	41,09	1.753.575	2,37%	€131,63	1,28%
2001	43.772	535,2	40,58	1.959.471	2,46%	€147,47	1,52%
2002	44.383	539,7	39,43	1.870.340	2,60%	€143,75	1,50%
2003	44.657	543,3	39,22	1.908.465	2,64%	€136,04	1,41%
2004	45.022	547,8	39,59	1.925.275	2,95%	€137,17	1,44%
2005	45.375	554,5	40,53	2.008.065	2,85%	€146,50	1,53%
2006	46.090	562,4	42,10	1.930.547	2,89%	€159,43	1,58%
2007	46.569	533,3	38,27	2.560.976	2,93%	€171,16	1,47%
2008	41.183	502,4	37,63	2.441.990	2,95%	€180,90	1,45%
2009	41.321	507,1	46,48	1.157.348	2,87%	€166,67	1,48%
2010	41.737	513,8	35,66	2.636.149	2,82%	€168,87	1,37%
2011	42.301	525,8	39,16	2.698.284	3,03%	€165,44	1,31%
2012	42.927	536,9	38,33	2.305.955	2,91%	€163,27	1,25%
2013	43.431	539,4	36,61	.487.504	2,78%	€161,57	

¹⁸¹ Eurostat: Passenger cars, by motor energy (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Transport, Road Transport, Road Transport equipment).

¹⁸² Idem; Eurostat: Population on 1 January by age and sex (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Population and social conditions, Demography and migration, Population).

¹⁸³ Eurostat: New registrations of passenger cars by type of motor energy and engine size (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Transport, Road Transport, Road Transport equipment – New registration of vehicle).

¹⁸⁴ Idem.

¹⁸⁵ Eurostat: Employment by sex, age and detailed economic activity (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> , dan Database by theme, Population and social conditions, Labour market, Employment and Unemployment, LFS Series Detailed Annual, Employment).

¹⁸⁶ Deutscher Bundestag, *16. Wahlperiode*, Drucksache 16/1778, 7 juni 2006, p. 3; Bundes Finanzministerium, *Geschäftsstatistik Kraftfahrzeugsteuer*, Monatsbericht, 22 maart 2013, p. 2.

¹⁸⁷ Eurostat, database, National accounts tax aggregates, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Economy and finance, Government statistics, Annual government finance statistics).

3.6 Samenvatting

In dit hoofdstuk is gekeken naar de plaats die personenauto's en de belastingen daarop innemen in de economie en de maatschappij van de drie onderzochte lidstaten en de EU in zijn geheel. Hierin is naar voren gekomen dat er aanzienlijke verschillen bestaan tussen de financiële uitwerking van de belastingen op registratie en bezit van auto's tussen de lidstaten. Dit bleek ook uit de vergelijking van de systemen voor de bepaling van de bijtelling voor het privégebruik van auto's van de zaak binnen de EU. Zo werd in Hongarije het privégebruik in zijn geheel niet belast, waar het in Finland geldende regime 84% van het werkelijk genoten privévoordeel belast.

Na de behandeling van Nederland, België en Duitsland afzonderlijk kan worden opgevat dat de plaats en de betekenis van auto's en de belastingen op auto's significante verschillen vertonen tussen de lidstaten, ondanks het feit dat de gemiddelde inkomens en bestedingen van huishoudens tussen deze lidstaten niet significant verschillen. Van de drie individueel onderzochte lidstaten ligt het niveau van de belastingen op de aanschaf/registratie en het bezit van auto's in Nederland beduidend hoger dan in België en Duitsland. Ook zijn er verschillen in het gemiddelde autobezit; dit is in Duitsland het hoogst, gevolgd door België. In Nederland is het autobezit iets lager dan in België. In België worden relatief de meeste nieuwe auto's verkocht, in Duitsland iets minder en het niveau in Nederland ligt nog iets lager. Hieruit volgt dat als er de mogelijkheid zou bestaan om richting één heffingsgrondslag te gaan voor een autobelasting op EU-niveau, er in ieder geval voldoende ruimte moet zijn voor de lidstaten om het tarief naar de gewenste hoogte vast te stellen. In de volgende twee hoofdstukken wordt dieper ingegaan op de verschillen tussen de registratie- en motorrijtuigenbelastingen in Nederland, België en Duitsland.

4 Belastingen op de registratie van personenauto's

4.1 Inleiding

Registratiebelastingen op personenauto's maken in Nederland en België deel uit van de belastingen die worden geheven ten laste van de eigenaren/gebruikers van personenauto's, Duitsland kent een dergelijke belasting niet. In de paragrafen 2 en 3 komen achtereenvolgens de registratiebelasting (BPM) in Nederland en de registratiebelasting (BIV) in België aan de orde. Hierbij worden de beide belastingen beoordeeld op mate waarin zij voldoen aan de in het Europese recht (art. 34 en 110 VwEU) gestelde voorwaarden en op de mate waarin zij op een effectieve en efficiënte wijze een beperking van de CO₂-uitstoot door personenauto's hebben bewerkstelligd. Er wordt afgesloten met een conclusie.

4.2 Registratiebelasting (BPM) in Nederland

Sinds 1992 wordt in Nederland onder de naam “Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992” (hierna: wet BPM) een belasting geheven die aansluit bij de registratie van een personenauto in het kentekenregister.¹⁸⁸ Dit geschiedt alleen bij de eerste inschrijving van een personenauto in het kentekenregister; er is geen BPM verschuldigd bij de overschrijving van een personenauto van de ene naar de andere persoon binnen Nederland.¹⁸⁹ Er wordt wel BPM geheven indien een voertuig van een andere hoedanigheid wordt gewijzigd in de hoedanigheid van motorrijwiel of personen- of bestelauto. In de komende subparagrafen wordt achtereenvolgens ingegaan op de geschiedenis van belastingen op registratie/aanschaf van personenauto's in Nederland, de vergroeningsmaatregelen die de afgelopen jaren plaats hebben gehad in de wet BPM, de EU aspecten van de BPM en de invloed die de BPM heeft gehad op de beperking van CO₂-uitstoot door personenauto's in Nederland.

¹⁸⁸ Er wordt ook BPM geheven bij de registratie van bestelauto's en motorrijwielen. Indien dit niet van belang is voor de belastingheffing van personenauto's wordt hier niet op in gegaan.

¹⁸⁹ Art. 1 lid 2 wet BPM.

4.2.1 Geschiedenis van de registratiebelastingen op auto's in Nederland

4.2.1.1 Belasting op aanschaf onder de Wet op de Omzetbelasting 1954

De eerste tekenen van een belasting op de levering van een personenauto in Nederland bevinden zich in de Wet op de Omzetbelasting 1954. Ingevolge art. 14 lid 1 sub b jo. Post 36 tabel II Wet OB 1954 wordt over de invoer en de levering door fabrikanten van een personenauto 15% omzetbelasting geheven. Het tarief van 15% was destijds het hoogste tarief in de omzetbelasting. Dit was echter niet louter gereserveerd voor personenauto's maar ook voor allerlei andere luxegoederen zoals radio's fotografieapparatuur en sieraden.¹⁹⁰ Het tarief van 15% gold alleen voor de levering van de personenauto door de fabrikant aan zijn afnemer of bij de import van een personenauto in Nederland; op een latere levering door handelaren (aan de consument) was een tarief van 0,75% van toepassing.¹⁹¹ Doordat de omzetbelasting destijds werd geheven volgens een cascadestelsel cumuleerden de heffingen bij elke levering.¹⁹² Zodoende was er geen vast tarief voor algehele druk van de omzetbelasting voor een personenauto die aan een consument werd geleverd: dit tarief fluctueerde immers met het aantal tussentijdse leveringen.

4.2.1.2 Belasting op aanschaf onder de Wet op de Omzetbelasting 1968

Met de invoering van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) is het cascadestelsel verlaten. Binnen het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van de Wet OB 1968 was het, in tegenstelling tot het cascadestelsel van de Wet OB 1954, niet meer goed mogelijk om voor het verhoogde tarief over personenauto's aan te sluiten bij een specifieke schakel in de keten van de autohandel, daar de Wet OB 1968 geen onderscheid maakt in het tarief voor verschillende schakels in een keten. Wel zou het mogelijk zijn om aan te sluiten bij de productsoort personenauto's, maar dit zou ongewenste discriminatie met zich brengen.¹⁹³ Dit zou er immers voor zorgen dat er bijvoorbeeld bij de handel van tweedehands personenauto's een onevenredig hoge heffing zou worden gecreëerd indien deze van particulier, via een autobedrijf, aan een andere particulier zou worden geleverd. Omdat de verkopende particulier de auto niet 'BTW-belast' aan het autobedrijf kan verkopen, heeft het autobedrijf geen aftrek van voorbelasting. Een dergelijke cumulatie van heffing zou zich niet voordoen indien een geleasede personenauto tweedehands, via een autobedrijf, aan een

¹⁹⁰ Tabel II wet OB 1954.

¹⁹¹ Art. 13 lid 2 wet OB 1954.

¹⁹² K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer (online), OB.0.0.10.B.

¹⁹³ *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3, p. 18.

particulier zou worden verkocht. Er vanuit gaande dat de leasemaatschappij de personenauto BTW belast aan het autobedrijf zou leveren.

De oplossing voor dit probleem werd gevonden in een egalisatieheffing voor personenauto's. Deze egalisatieheffing had een tarief van 15% en zou alleen geheven worden bij leveringen van personenauto's door importeurs en fabrikanten. Deze egalisatieheffing is onder de naam 'bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's' (hierna: BVB) opgenomen in artikel 50 van de Wet OB 1968.¹⁹⁴ Met ingang van 1976 werd het tarief verhoogd, waarbij een progressief schijventarief werd ingevoerd. Voor personenauto's met een catalogusprijs van niet meer dan f 10.000 gold een tarief van 16%, voor auto's met een catalogusprijs van meer dan f 10.000 een tarief van 17,5%.¹⁹⁵ Deze progressie is destijds geïntroduceerd met het oog op het zwaarder belasten van duurere personenauto's teneinde hiermee de hogere inkomensgroepen meer bij te laten dragen aan de opbrengsten van de bijzondere verbruiksbelasting.¹⁹⁶ Ingaande 1980 is de progressie verder doorgevoerd in de BVB. Vanaf 1 januari 1980 gold voor personenauto's met een catalogusprijs van niet meer dan f 10.000,- een tarief van 16%, voor auto's met een catalogusprijs van meer dan f 10.000,- doch niet meer dan f 22.000,- een tarief van 19%, en voor auto's met een catalogusprijs van meer dan f 22.000 een tarief van 21,5%.¹⁹⁷

4.2.1.3 Invoering van de Wet BPM

Met de instelling van de interne markt binnen de EU verviel het heffingsmoment bij invoer van personenauto's voor auto's die binnen de EU waren geproduceerd.¹⁹⁸ Immers werden dergelijke leveringen vanaf 1 januari 1993 gekwalificeerd als intracommunautaire levering, immers vond per die datum de eenwording van de interne Europese markt plaats. Met de eenwording van de interne markt binnen de EU werd een verbod ingesteld op belastingen waarbij het heffingsmoment specifiek aansluit bij een (intracommunautaire) grensovergang.¹⁹⁹ Aangezien er in de BVB mede een heffingsmoment was bij de invoer van een personenauto in Nederland, viel de BVB onder dit verbod. Om het heffingslek, dat door dit verbod werd veroorzaakt, te dichten werd besloten een belasting op registratie van personenauto's in Nederland in te voeren. Deze kreeg de naam Belasting op Personenauto's en Motorrijwielen (hierna: BPM).

¹⁹⁴ *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 137, p. 7-8.

¹⁹⁵ *Kamerstukken I* 1975/76, 13 634, nr. 37, p. 1.

¹⁹⁶ *Handelingen II* 1975/76, 407, p. 1647.

¹⁹⁷ *Kamerstukken II* 1979/80, 15 851, nr. 15, p. 1.

¹⁹⁸ *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, A, p. 1.

¹⁹⁹ *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 5, p. 5.

Oorspronkelijk was in het wetsvoorstel voor de Wet BPM een tarief opgenomen van 50,12% van de netto catalogusprijs (zonder BTW).²⁰⁰ Het bedrag dat uit dit tarief volgde werden vervolgens twee bonus-malus correcties toegepast. De eerste was op basis van het brandstofverbruik, waarbij onderscheid werd gemaakt tussen personenauto's met een benzine/LPG- motor en auto's met een dieselmotor. Zuinige personenauto's konden rekenen op een korting van maximaal f 1.750,-, onzuinige auto's op een verhoging van maximaal f 2.750,-.²⁰¹ De tweede correctie vond plaats op basis van de emissie van luchtverontreinigende stoffen van personenauto's. Ook hier werd voor de grenswaarden onderscheid gemaakt tussen personenauto's met een benzine/LPG- motor en auto's met een dieselmotor. Schone personenauto's konden rekenen op een korting van maximaal f 3.000,-, onzuinige auto's op een verhoging van maximaal f 3.000,-.²⁰²

In het uiteindelijke wetsvoorstel waren de hierboven genoemde bonus-malus correcties niet opgenomen.²⁰³ De reden voor het achterwege laten van het tweetal milieudifferentiaties in de BPM was het feit dat er vanuit de EC bezwaren zouden zijn tegen milieudifferentiatie. Aanleiding hiervoor was een klacht die bij de EC was ingediend over het wetsvoorstel, ten aanzien hiervan lag destijds een negatieve conceptconclusie voor bij de EC.²⁰⁴ De inhoud van deze conceptconclusie blijkt helaas niet meer te achterhalen. Als gevolg van het vervallen van de bonus-malus correcties werd het algemene tarief aangepast naar 45,2%. Op het bedrag dat uit dit tarief volgde kregen dieselauto's een korting van f 1.278,-, auto's met de overige aandrijvingsvormen kregen een korting van f 3.394,-.²⁰⁵ Het valt op dat sprake is van een forse stijging van het algemene tarief ten opzichte van het tarief dat gold onder de BVB. Deze verhoging werd ingegeven door de overweging dat dat de prijs van personenauto's als gevolg van de invoering van de BPM niet goedkoper mochten worden.²⁰⁶ Gevolg van deze nieuwe tariefstructuur was de invoering van een Benthemse progressie. Dit houdt in dat de progressie in het tarief voortkomt uit de belastingvrije voet/korting. Naarmate de catalogusprijs van een auto stijgt neemt de grootte van de korting ten opzichte van het tarief over de catalogusprijs af, dit heeft tot gevolg dat het gemiddelde tarief van de BPM stijgt naarmate de catalogusprijs toeneemt.²⁰⁷ Het feit dat er voor personenauto's met een

²⁰⁰ *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 12, art. 9.

²⁰¹ *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 12, artt. 10 & 11.

²⁰² *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 12, artt. 14 & 15.

²⁰³ *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, nr. 111, art. 9.

²⁰⁴ *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, nr. 111b, p. 4.

²⁰⁵ *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, nr. 111, art. 9.

²⁰⁶ *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, nr. 111b, p. 6.

²⁰⁷ Voor een auto op benzine met een catalogusprijs van f 20.000,- was destijds f 5.646,- BPM (20.000 x 45,2% - 3.394) verschuldigd, dit houdt een gemiddeld tarief van 28,23% in. Voor een auto op benzine met een

dieselmotor minder korting werd berekend dat voor auto's op benzine of LPG kwam voort uit de wens om auto's op diesel minder aantrekkelijk te maken ten opzichte van auto's op LPG.²⁰⁸

4.2.2 Milieumaatregelen in de wet BPM

4.2.2.1 Specifieke maatregelen in de periode tot 2006

Zoals reeds in paragraaf 4.2.1.3 aangegeven was het tarief van de BPM bij invoering van die wet 45,2% van de cataloguswaarde, verminderd met *f* 1.278,- voor auto's met een dieselmotor en verminderd met *f* 3.394,- voor auto's op de overige brandstoffen. In 1997 is de eerste milieudifferentiatie in de wet BPM ingevoerd. Het betrof de invoering van art. 9a waarin een vrijstelling van BPM was opgenomen voor personenauto's die hoofdzakelijk waren ingericht en bestemd om te worden aangedreven door een elektromotor.²⁰⁹ Deze maatregel was in beginsel tijdelijk bedoeld (tot 1 juli 2002)²¹⁰, maar werd uiteindelijk tot en met januari 2008 verlengd.²¹¹ Per 1998 is art. 9a BPM verruimd om te bewerkstelligen dat (meer) hybride auto's onder de vrijstelling voor de BPM vielen.²¹² Met ingang van het jaar 2000 werd de belasting op auto's met een dieselmotor hoger, de korting van *f* 1.278,- werd verlaagd tot *f* 478,- voor auto's die reeds aan de EURO-5 norm voldeden, dieselauto's die nog niet aan de EURO-5 norm voldeden kregen in plaats van korting een verhoging van *f* 722,-.²¹³ Reden voor de verhoging van de belasting op personenauto's met een dieselmotor was dat het, in de jaren daarvoor, stijgende percentage dieselauto's in de nieuw verkochte auto's weer moest dalen. Dit moest bewerkstelligen dat de zogeheten brandstofmix²¹⁴ weer richting de voorgenomen waarden moest bewegen.²¹⁵ Medio juli 2001 werd de korting voor

catalogusprijs van *f* 40.000,- was destijds *f* 14.686,- BPM (40.000 x 45,2% - 3.394) verschuldigd, dit houdt een gemiddeld tarief van 36,72% in.

²⁰⁸ *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 7, p. 23.

²⁰⁹ Art. IX van de wet van 20 december 1996, *Stb.* 1996, 654.

²¹⁰ *Kamerstukken II* 1996/97, 25 052, nr. 7, p. 37.

²¹¹ Art. XI van de wet van 18 december 2003 *Stb.* 2003, 527; art. XIII en XIV van de wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 683; art. XVIII onder E van de wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562.

²¹² Art. IV van de wet van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 732.

²¹³ Art. IX van de wet van 22 december 1999 *Stb.* 1999, 579.

²¹⁴ Het aandeel van personenauto's op respectievelijk benzine, LPG en diesel ten opzichte van het totaal.

²¹⁵ *Kamerstukken II* 1999/2000, 26820, nr. 3, p. 28-30.

personenauto's die reeds voldeden aan de EURO-5 norm²¹⁶²¹⁷ uit de wet BPM gehaald en ondergebracht in de Wet tijdelijke fiscale stimulering van de aankoop van schone personenauto's en bestelauto's. Hiermee werd de toepassing van de kortingen uitgebreid naar personenauto's op benzine of LPG, en op bestelauto's met een dieselmotor.²¹⁸ Met ingang van het jaar 2005 is de Wet tijdelijke fiscale stimulering van de aankoop van schone personenauto's en bestelauto's vervallen.²¹⁹ Evenwel was met de ingang van 2005 de EURO-5 norm nog niet verplicht voor nieuwe auto's. Aangezien er wel een minder strenge norm voor roetfilters uit de EURO-4 norm verplicht was,²²⁰ werd art. 9b ingevoerd in de wet BPM, hierin werd een korting van €600,- opgenomen voor dieselauto's die voldeden aan de fijnstofnorm van EURO-5 norm²²¹.²²²

4.2.2.2 Bonus-/malusregeling op basis van zuinigheidslabels

Met de invoering van het Belastingplan 2006 werd het voor de BPM geldende tarief voor het eerst sinds de invoering voor alle personenauto's herzien. Er werd met ingang van 1 juli 2006 voor alle nieuw ingeschreven personenauto's een bonus-/malusregeling toegepast na de tarifiering volgens het reguliere tarief op basis van de cataloguswaarde. Er werd destijds bewust gekozen voor de kortingen en toeslagen op basis van het zuinigheidslabel van auto's. Dit had als reden dat er bij de toekenning van deze labels werd gekeken naar het brandstofverbruik van de desbetreffende auto ten opzichte van het gemiddelde van alle andere auto's die in een gelijke grootte-categorie vielen. Zodoende werd gekeken naar het relatieve brandstofverbruik van auto's. De argumentatie hiervoor was dat autokopers niet zo snel zouden uitwijken naar een andere (kleinere) categorie auto om een fiscaal/financieel voordeel te behalen. Het zou effectiever zijn om de autokoper binnen de door hem gewenste categorie richting het meest zuinige model te bewegen door middel van een fiscaal voordeel.²²³ De kortingen-/toeslagensystematiek werd ondergebracht in het aangepaste art. 9a wet BPM, de

²¹⁶ Verordening 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie (PbEU 2007, L 171/1)

²¹⁷ De verschillende EURO-normen hebben betrekking op de maximale uitstoot van koolmonoxide, koolwaterstoffen, stikstofoxiden en fijnstof van personenauto's. Een hogere EURO-norm houdt lagere maximale uitstootgrenzen in.

²¹⁸ *Kamerstukken II* 2000/01, 27 660, nr. 2, artt. 2 & 3.

²¹⁹ *Idem*.

²²⁰ *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 3, p. 23-24.

²²¹ Bijlage 1 bij verordening 715/2007. De emissiegrenswaarde voor fijnstof van dieselauto's bedraagt 5 mg/km.

²²² Art. XIV van de wet van 16 december 2004, *Stb.* 2004, 653.

²²³ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 3, p. 18.

kortingsbedragen voor hybride-auto's werden ondergebracht in het nieuw ingevoerde art. 9c wet BPM.²²⁴ De maximale korting voor een zuinige auto bedroeg €6.000,-, de maximale toeslag voor een onzuinige auto €540,-. De bedragen met de kortingen voor de verschillende categorieën worden weergegeven in tabel 1.1 in bijlage 1.

Te zien is dat er voor de auto's met een hybride aandrijving hogere kortingen gelden indien zij aan het A- of B-label voldoen. Dit was vervat in het toenmalige art. 9c lid 2 wet BPM. In lid 1 van art. 9c was bepaald dat auto's met een volledige elektrische of waterstofaandrijving, alsmede hybride auto's die ten minste 24 km aaneengesloten volledig elektrisch konden rijden in het stadsverkeer, volledig waren vrijgesteld van BPM.²²⁵ De korting op het BPM tarief voor hybride auto's met een B-label werd als enige onderdeel van de voorgestelde maatregelen reeds per 1 januari van 2006 ingevoerd; dit had als reden dat er tot dan toe geen stimulering voor auto's in deze categorie bestond.²²⁶ Met ingang van 1 februari 2008 werden de bedragen van de kortingen en toeslagen in de bonus-/malusregeling vergroot, waardoor deze een groter aandeel kregen in de uiteindelijke hoogte van de BPM voor een nieuw in te schrijven auto. Dit effect werd vergroot doordat het initiële tarief uit art. 9 lid 1 wet BPM werd verlaagd; dit was per 1 februari 2008 42,3% (voorheen 45,2%). Deze verlaging vloeide voort uit de wens om op termijn over te schakelen op een kilometerheffing.²²⁷ De bedragen van de kortingen en toeslagen op dit initiële tarief met ingang van 1 februari 2008 worden weergegeven in tabel 1.2 in bijlage 1.²²⁸

Met ingang van 2008 verviel de vrijstelling voor hybride-auto's met een grote actieradius en werden ook deze ondergebracht in het bonus-/malusregime.²²⁹ Naast de verhoging van de kortingen en toeslagen op basis van het zuinigheidslabel van een auto werd met ingang van 1 februari 2008 ook een aantal flankerende CO₂-uitstoot beperkende maatregelen ingevoerd. Zo werd in het nieuw ingevoerde art. 9ba wet BPM de zogenaamde 'slurptax' ingevoerd. Deze 'slurptax' bestond uit een toeslag van €110,- per gram CO₂-uitstoot boven de grens van 192 gram per kilometer voor personenauto's op diesel en 232 gram per kilometer voor personenauto's op andere brandstoffen. Deze toeslag werd mede ingevoerd vanuit de wens

²²⁴ Art. XIV van de wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 683.

²²⁵ Art. XIV van de wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 683.

²²⁶ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 3, p. 19.

²²⁷ *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 6.

²²⁸ Art. XVIII van de wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562.

²²⁹ *Stb.* 2007, 562, art. XVIII.

van de tweede Kamerleden Huizinga en Heringa voor de omslag richting een toeslagen-/kortingensystematiek op basis van de absolute zuinigheid/uitstoot van personenauto's. Het kabinet zag destijds omwille van het nog korte bestaan van de systematiek op basis van de relatieve zuinigheid/uitstoot nog geen reden voor een volledige ombouw, maar zag wel ruimte voor de invoering van deze toeslag voor veel-uitstotende personenauto's.²³⁰ De laatste aanpassing die met ingang van 1 februari 2008 van kracht werd was de aanbreng van differentiatie naar de emissie van fijn stof door dieselpersonenauto's. De vaste korting werd vervangen door een tarief dat afhankelijk was van de absolute fijnstofuitstoot.²³¹ Het jaar 2009 was het laatste jaar waarin de bonus-/malusregeling van toepassing was. In dat jaar zijn de bedragen van de toeslagen/kortingen die aan de verschillende labels waren gekoppeld niet gewijzigd. Wel is met ingang van 1 januari 2009 de 'slurptax' in art. 9ba wet BPM aangescherpt. De uitstootgrenzen zijn naar beneden bijgesteld en het tarief ging omhoog. Ook in 2009 is de tariefcomponent op basis van de cataloguswaarde verlaagd naar 40% in het kader van de voorgenomen overgang naar kilometerbeprijzing.²³² Daarnaast werd in 2009 de fijnstofdifferentiatie voor dieselauto's aangepast, er werd wederom een vaste korting ingevoerd voor auto's met een uitstoot van minder dan 5mg.²³³ Tot slot is in 2009, vooruitlopend op de voorgenomen wijzigingen per 1 januari 2010, in art. 9c lid 2 BPM een vrijstelling ingevoerd voor personenauto's op conventionele brandstoffen met een zeer lage CO₂-uitstoot per kilometer. Personenauto's waren vrijgesteld indien zij minder dan 95 gram CO₂-uitstoot per kilometer in het geval van een dieselauto en indien zij minder dan 110 gram CO₂-uitstoot per kilometer hebben bij aandrijving door overige brandstoffen.²³⁴

4.2.2.3 CO₂-uitstoot als (aanvullende) heffingsgrondslag

Met ingang van het jaar 2010 werd de bonus-/malusregeling op basis van het zuinigheidslabel van een personenauto verlaten. In ruil daarvoor werd de CO₂-uitstoot per kilometer onderdeel van de heffingsgrondslag voor de BPM. Op deze CO₂-uitstoot per kilometer wordt sindsdien een progressief tarief toegepast naarmate de CO₂-uitstoot van een personenauto hoger is. Deze aanpassing werd gemaakt vanuit de gedachte dat het bestaande bonus-/malussysteem onvoldoende in staat werd geacht om innovatieve, zuinige, maar daarmee vaak ook dure, personenauto's voldoende te stimuleren.²³⁵ Dit kwam door het feit dat op grond van de BPM

²³⁰ *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 11.

²³¹ *Stb.* 2007, 562, art. XVIII.

²³² *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 16.

²³³ Art. XII van de wet van 18 december 2008, *Stb.* 2008, 565.

²³⁴ *Idem.*

²³⁵ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, nr. 3, p. 15-16.

onder de oude systematiek nog een relatief hoog tarief van 40% over de cataloguswaarde werd geheven. Evenwel bleef de aanvullende kortingsregeling voor auto's met een hybride aandrijving, op grond waarvan hybride auto's met een A of B zuinigheidslabel respectievelijk €5.000,- en €2.500,- korting kregen, wel bestaan, zij het tot 1 juli 2010. De CO₂-uitstoot afhankelijke component in het tarief voor de BPM voor het jaar 2010 bestaat uit een viertal schijven en wordt weergegeven in tabel 2.1 in bijlage 2.²³⁶ Deze wijziging naar een afhankelijk van de absolute CO₂-uitstoot van een auto was reeds in 2009 voorgenomen,²³⁷ bij de invoering van het belastingplan 2010 is slechts een aantal bedragen aangepast.

Het tarief op basis van de catalogusprijs bedroeg in 2010 27,4%.²³⁸ Ook werd er in 2010 een vrijstelling van BPM ingevoerd voor zeer zuinige personenauto's. Bij personenauto's op diesel of aardgas was deze vrijstelling van toepassing indien de CO₂-uitstoot niet meer dan 95 gram per kilometer was, voor auto's op overige fossiele brandstoffen was deze grenswaarde 110 gram per kilometer. Voor auto's die (net) niet in aanmerking kwamen voor deze genereuze vrijstelling, maar die wel een CO₂-uitstoot hadden van niet meer dan 120 gram per kilometer, werd er in art. 9a lid 1 wet BPM een korting van € 750,- op het reguliere tarief opgenomen.²³⁹ Tot slot werd met ingang van het jaar 2010 de korting voor dieselauto's met een fijnstofuitstoot van minder dan 5mg per kilometer verlaagd naar €300,-.²⁴⁰

Met ingang van 2011 werden de bedragen van de CO₂-uitstoot component verhoogd, opdat de CO₂-component in het bedrag van de BPM werd vergroot, daarbij werd de tariefcomponent die afhankelijk is van de cataloguswaarde verlaagd van 27,4% naar 19,0%.²⁴¹ In de tabel 2.2 in bijlage 2 op de volgende pagina zijn de bedragen en grenzen voor 2011 te vinden, te zien is dat de CO₂- component aanzienlijk sneller oploopt dan in 2010 bij een hogere uitstoot.

De verhoging van de CO₂-component vloeide voort uit het feit dat het plan voor een kilometerheffing met het destijds demissionaire kabinet in de ijskast was gezet. Dit had tot gevolg dat de geplande verschuiving van de BPM naar de MRB van €185 miljoen op jaarbasis voor de komende jaren geen doorgang vond. Zodoende werden de tarieven voor de CO₂-toeslag omhoog bijgesteld, teneinde een voldoende hoge BPM-opbrengst voor 2011 te

²³⁶ Art. XII van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 609.

²³⁷ Art. XIV van de wet van 18 december 2008, *Stb.* 2008, 565.

²³⁸ Art. XII onder A van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 609.

²³⁹ Art. XII onder B van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 609.

²⁴⁰ Art. XIV van de wet van 18 december 2008, *Stb.* 2008, 565.

²⁴¹ Art X van de wet van 23 december 2010, *Stb.* 2010, 872.

bewerkstelligen.²⁴² De genereuze vrijstelling van BPM voor auto's die minder CO₂ uitstootten dan 95, respectievelijk 110 gram per kilometer uit art. 9c wet BPM bleef in 2011 bestaan. De korting op de BPM voor auto's die net niet aan deze grenzen voldeden, maar wel minder dan 120 gram CO₂ per kilometer uitstootten werd in 2011 verlaagd van €750,- naar €500,-.²⁴³ Daarnaast werd de korting voor dieselauto's met een lage fijnstofuitstoot in 2011 aangepast. Voor 2011, 2012 en 2013 golden kortingen van respectievelijk €1.500,-, €1.000,- en €500,- voor dieselauto's die aan de EURO-6 norm voldeden.²⁴⁴ Tot slot is in het Belastingplan 2011 een onderzoek aangekondigd naar de meest wenselijke vorm van periodieke aanpassing van de fiscale stimuleringen in de BPM, de MRB en de bijtelling aan de voortschrijdende techniek op het gebied van steeds zuiniger en schoner wordende auto's.²⁴⁵

Dit onderzoek resulteerde in 'De Autobrief' die in juni 2011 werd uitgebracht. In deze autobrief zijn de fiscale vergroeningsmaatregelen in de BPM, de MRB en de IB/LB uit de jaren 2007 tot en met 2010 beoordeeld op effectiviteit en efficiëntie. Voor de BPM betrof dit een drietal doorgevoerde maatregelen, te weten het bonus-/malussysteem op basis van de zuinigheidslabels, de CO₂-toeslag ('slurptax') en de vrijstelling van BPM voor zeer zuinige auto's. De resultaten van dit onderzoek worden in par. 4.2.4 hieronder bij de economische/financiële analyse van de milieumaatregeling in de wet BPM besproken.

Het jaar 2012, voor wat betreft de tariefstelling in de BPM, ingeluid door het gecombineerde uitvloeisel van het Belastingplan 2011 en de bijstellingsregeling. Het tarief op basis van de catalogusprijs daalde per 1 januari 2012 naar 11,1%.²⁴⁶ Om deze daling in het catalogusprijsafhankelijke tarief te compenseren werden de tarieven voor de CO₂-schijven omhoog bijgesteld, dit resulteerde in de bedragen die zijn opgenomen in tabel 2.3 in bijlage 3.²⁴⁷

Met ingang van 1 juli 2012 trad het eerste onderdeel van de Wet uitwerking autobrief²⁴⁸ in werking. Dit betekende voor de BPM een verhoging van de tarieven op basis van de CO₂-uitstoot, waarbij tevens een vierde schijf werd ingevoerd. Deze vierde schijf vloeide niet voort uit de voorgestelde aanpassing uit de Autobrief, maar uit de wens vanuit de Tweede Kamer om veel CO₂-uitstotende personenauto's zwaarder te belasten.²⁴⁹ Ook werd

²⁴² *Kamerstukken II* 2009/10, 32 504, nr. 3, p. 13-14.

²⁴³ Art IX van de wet van 23 december 2010, *Stb.* 2010, 872.

²⁴⁴ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 504, nr. 3, p. 17.

²⁴⁵ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 504, nr. 3, p. 16-17.

²⁴⁶ Art. X van de wet van 23 december 2010, *Stb.* 2010, 872.

²⁴⁷ Art. II van de ministeriële regeling van 30 december 2011, *Stcrt.* 2011, 22868.

²⁴⁸ *Stb.* 2011, 642.

²⁴⁹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 007, nr. 3, p. 4.

de tot dan toe vaste dieseltoeslag afhankelijk gemaakt van de CO₂-uitstoot. Het tarief voor deze toeslag bedroeg voor het resterende deel van 2012 €40,68 voor iedere gram CO₂ die een dieselauto uitstootte boven de 70 gram per kilometer. Voorts verviel de korting voor personenauto's op aardgas. De aanpassing van de reguliere schijftarieven voor de CO₂-uitstoot resulteert in de bedragen die zijn opgenomen in tabel 2.4 in bijlage 2.²⁵⁰

Met ingang van 2013 verviel het deel van het tarief dat afhankelijk was van de catalogusprijs van een personenauto.²⁵¹ Daarmee verviel ook de korting die er was voor auto's die niet op diesel rijden. De toeslag voor dieselauto's op basis van de CO₂-uitstoot bleef wel bestaan en werd verhoogd naar €56,13 per gram CO₂ die een dieselauto uitstootte boven de 70 gram per kilometer. Het tarief op basis van de algehele CO₂-uitstoot per 1 januari 2013 wordt getoond in tabel 2.5 in bijlage 2.²⁵²

Met ingang van 1 januari 2014 is het tarief voor de CO₂-toeslag voor dieselauto's verhoogd naar €72,93 per gram CO₂ die wordt uitgestoten boven de grens van 70 gram per kilometer. Daarnaast zijn de tarieven voor het reguliere CO₂-tarief aangepast naar de waarden in tabel 2.6 in bijlage 2.²⁵³

4.2.3 Europeesrechtelijke aspecten bij de wet BPM

In deze paragraaf wordt ingegaan op de Europeesrechtelijke aspecten bij de wet BPM. Eerst wordt behandeld in welke mate de tariefhoogte in de BPM het vrije verkeer van goederen in gevaar brengt. Vervolgens worden de heffingsgrondslag/afschrijvingstabel bij de eerste registratie in Nederland van gebruikte personenauto's en de teruggave van BPM bij de export van personenauto's behandeld. Tot slot wordt aandacht besteed aan de behandeling van ingevoerde gebruikte auto's na aanpassing van de heffingsgrondslagen.

4.2.3.1 Tariefhoogte

Met de invoering van de bonus-/malusregeling was er nog geen sprake van een dermate uiteenlopende tarifiering dat sprake was van een belemmering voor de aankoop van in andere lidstaten geproduceerde auto's. Een malus van maximaal €1.600,- is immers niet een exorbitant zware belasting en verhouding tot de aanschafprijs van een personenauto. Met de invoering van de heffing op basis van de CO₂-uitstoot van personenauto's met ingang van

²⁵⁰ Art. XV van de wet van 22 december 2011, *Stb.* 2011, 642.

²⁵¹ Art. XVI van de wet van 22 december 2011, *Stb.* 2011, 642.

²⁵² Art. II van de ministeriële regeling van 21 december 2012, *Stcrt.* 2012, 26581.

²⁵³ Art. II van de ministeriële regeling van 30 december 2013, *Stcrt.* 2013, 34288.

2010 is het BPM-tarief met name voor auto's met een hoge CO₂-uitstoot en een relatief lage cataloguswaarde sterk toegenomen. Dergelijke auto's worden echter binnen Europa niet geproduceerd. In Europa geproduceerde personenauto's met een hoge CO₂-uitstoot zijn in de regel sportwagens met een hoog vermogen en auto's uit het luxe segment met motoren met een grote cilinderinhoud. Deze beide typen auto's hebben echter ook een hoge catalogusprijs, waardoor voor deze auto's ook onder het oude BPM-tarief op basis van de catalogusprijs al reeds een hoog bedrag aan BPM verschuldigd was. Daarenboven is de vraag naar deze typen auto's vrij inelastisch²⁵⁴, hetgeen met zich brengt dat een stijging van de prijs/BPM potentiële kopers van dergelijke auto's weinig beïnvloedt in de keuze voor een auto. Het zijn met name auto's van Amerikaanse makelij die hinder ondervinden van het nieuwe BPM-tarief op basis van de CO₂-uitstoot. Zo was voor een Ford Mustang GT (4.6l V8, CO₂-uitstoot 317 gram/km, netto-catalogusprijs €27.833,-) in 2009 een bedrag van €25.445,20 aan BPM verschuldigd, dit is inclusief €14.000,- 'slurptax' en €1.600,- malus op basis van het zuinigheidslabel. In 2014 zou voor diezelfde Ford Mustang met een CO₂-uitstoot van 317 gram/km €72.699,- aan BPM op basis van de CO₂-uitstoot verschuldigd zijn. Naar mijn inschatting is dit voor de gemiddelde potentiële Ford Mustang koper een niet te overbruggen verschil. Indien dit een auto zou betreffen die in een lidstaat zou zijn geproduceerd kan mijns inziens gesteld worden dat een dergelijke belastingverhoging het vrije verkeer van goederen ten aanzien van dergelijke auto's dermate negatief beïnvloedt dat er sprake zou kunnen zijn van strijdigheid met art. 34 VwEU, op grond van het feit dat het tarief in absolute zin zo hoog is dat het vrije verkeer van goederen in het geding komt, zoals deze in par. 2.3.1.3.2 is besproken. Echter doen zich dergelijke verschillen in de hoogte van het BPM-tarief niet voor ten aanzien van in de EU geproduceerde auto's. Zodoende is er mij geen geval bekend waar de verschillende aanpassingen van de tarifiering van de BPM een strijdigheid met art. 34 VwEU op zouden kunnen leveren.

4.2.3.2 Heffingsgrondslag en afschrijving bij gebruikte personenauto's

4.2.3.2.1 Afschrijvingsmethodiek bij invoer gebruikte auto

Bij de invoer van een gebruikte personenauto in Nederland wordt de verschuldigde BPM berekend met inachtneming van een vermindering ingevolge art. 10 wet BPM. Bij de invoering van de wet BPM was de uitwerking van deze vermindering vrij summier. De

²⁵⁴ Ecorys: Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's (rapport van 30 mei 2011), Rotterdam: Ecorys 2011, p. 40.

vermindering bedroeg destijds 1% per maand of gedeelte daarvan.²⁵⁵ Dit had tot gevolg dat er bij de invoer van auto's ouder dan acht jaar en vier maanden geen BPM verschuldigd was. Dit werd in 1997 te snel geacht; mede gezien het feit dat oudere auto's vaak een grotere milieubelasting met zich brengen werd met ingang van 1998 de vermindering gemaximeerd op 90% van de reguliere BPM voor auto's jonger dan 25 jaar.²⁵⁶ Met ingang van 1 mei 1999 werd wederom een wijziging doorgevoerd in de afschrijvingsmethodiek voor de vermindering. Vanuit de praktijk was de wens naar voren gekomen om een meer werkelijkheidsgetrouwe berekening van de afschrijving voor de vermindering.²⁵⁷ Immers verloopt de waardevermindering van auto's niet lineair, zoals de afschrijvingsmethodiek tot dat moment (grotendeels) was vormgegeven. De destijds geldende tabel wordt weergegeven in tabel 4.1. Hierbij bleef de regel dat auto's van 25 jaar of ouder werden geacht volledig te zijn afgeschreven in stand gelaten.

Tabel 4.1 Tijd verstreken tussen het moment van eerste ingebruikname en eerste registratie in Nederland	Percentage afschrijving
minder dan een maand	4%
een maand of meer, maar minder dan twee maanden	7%
twee maanden of meer, maar minder dan drie maanden	10%
drie maanden of meer, maar minder dan zes maanden	15%
zes maanden of meer, maar minder dan 1 jaar	24%
1 jaar of meer, maar minder dan 2 jaar	37%
2 jaar of meer, maar minder dan 3 jaar	47%
3 jaar of meer, maar minder dan 4 jaar	57%
4 jaar of meer, maar minder dan 5 jaar	66%
5 jaar of meer, maar minder dan 6 jaar	72%
6 jaar of meer, maar minder dan 7 jaar	77%
7 jaar of meer, maar minder dan 8 jaar	82%
8 jaar of meer, maar minder dan 9 jaar	86%
9 jaar of meer	90%

In de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Gomes Valente²⁵⁸ is bepaald dat een particulier de mogelijkheid moet hebben om de nationale wet- en regelgeving op het gebied van belastingheffing over de registratie van gebruikte voertuigen afkomstig uit andere

²⁵⁵ Kamerstukken I 1992/93, 22 868, nr. 111, p. 5.

²⁵⁶ Kamerstukken II 1997/98, 25 689, nr. 3, p. 14.

²⁵⁷ Kamerstukken II 1998/99, 26 245, nr. 3, p. 20.

²⁵⁸ HvJ EG 22 februari 2001, C-393/98 (Gomes Valente), r.o. 33-35.

lidstaten, die tot doel heeft discriminatie door belastingheffing te voorkomen, te toetsen aan art. 110 VwEU. Ten gevolge van de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Gomes Valente is er voor de belastingplichtige de mogelijkheid geïntroduceerd om bewijs te leveren voor het geval de werkelijke waardevermindering groter was dan de forfaitaire waardevermindering.²⁵⁹ Met ingang van 1 februari 2007 werd een individuele berekening van de afschrijving de standaard en moest voor de berekening overeenkomstig de bovenstaande tabel worden geopteerd.²⁶⁰ Ook werd met ingang van die datum aan de belastingplichtige de mogelijkheid gegund om de waarde van de gebruikte auto en daarmee de afschrijving van die auto te laten bepalen door een taxateur.²⁶¹ Met ingang van 1 januari 2010 werd het regime aangescherpt ten behoeve van constructiebestrijding en werd de afschrijvingstabel voor de reguliere invoer van gebruikte auto's versoepelt.²⁶²

In de periode voor 2010 zijn er gevallen geweest waarin er zogenaamde U-bocht constructies werden toegepast om de uiteindelijk verschuldigde BPM te verlagen. Hiertoe werden auto's uitgevoerd en korte tijd later tegen een, door een hogere afschrijving verder gereduceerde, waarde weer ingevoerd. Dit wordt bestreden door art. 10a wet BPM dat bewerkstelligt dat er bij een dergelijke constructie bij de wederinvoer een vermindering wordt berekend overeenkomstig eenzelfde tabel als die bij de uitvoer is gebruikt. Voor de reguliere invoer van een gebruikte auto werd voor de berekening van de afschrijving niet meer uitgegaan van de catalogusprijs inclusief belasting maar van de inkoopwaarde om een gelijke behandeling van Nederlandse en buitenlandse voertuigen te bewerkstelligen.²⁶³ Dit volgt uit een arrest van de Hoge Raad waarin is bepaald dat er voor de heffing van BPM bij gebruikte auto's moet worden gekeken naar de inkoopwaarde voor autohandelaren, immers is er bij Nederlandse voertuigen ook nimmer BPM verschuldigd geweest over de marge van een autohandelaar/-dealer.²⁶⁴ Dit kan er echter toe leiden dat er voor een in te voeren gebruikte auto teveel BPM is verschuldigd. Dit kan het geval zijn indien voor de bepaling van de afschrijving de waarde van een vergelijkbare Nederlandse gebruikte auto wordt gebruikt, en deze wordt vergeleken met de oorspronkelijke inkoopwaarde. In dat geval wordt de marge van de dealer wel verwerkt in de teller, maar niet in de noemer van de toe te passen breuk voor de bepaling van de afschrijving, hetgeen resulteert in een (te) hoge verhouding en

²⁵⁹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 729, nr. 3, p. 4-5.

²⁶⁰ Artikel X van de wet van 22 december 2006, *Stb.* 2006, 682.

²⁶¹ Artikel II van de uitvoeringsregelgeving van 26 januari 2007, *Stcrt.* 2007, 19.

²⁶² *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 18-19.

²⁶³ Artikel VI van de wet van 29 december 2009, *Stb.* 2009, 610.

²⁶⁴ HR 10 juli 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ1971, r.o. 3.3.

daarmee een (te) lage afschrijving.²⁶⁵ Dit zou een strijdigheid met art. 110 VwEU kunnen opleveren daar dit kan inhouden dat een uit een andere lidstaat afkomstige gebruikte auto zwaarder wordt belast dan een vergelijkbare Nederlandse auto. Daarnaast werd er een iets snellere afschrijving aangebracht in de afschrijvingstabel (art. 8 lid 5 Uitv.reg.BPM per 1-1-2010).²⁶⁶

Met ingang van 1 januari 2013 is er een reparatie uitgevoerd voor de hierboven geschetste situatie waarin er voor de bepaling van de vermindering van de BPM bij de invoer van een gebruikte auto een vergelijking wordt gemaakt tussen enerzijds de inkoopwaarde van een nieuwe auto voor een autohandelaar/-dealer en anderzijds de prijs die moet worden betaald voor een vergelijkbare gebruikte auto in Nederland.²⁶⁷ Deze aanpassing vloeide voort uit een arrest van de Hoge Raad waarin is geoordeeld dat er voor de berekening van de breuk die wordt gebruikt ter bepaling van de hoogte van de BPM over gebruikte auto's, moet worden aangesloten bij prijzen die op een gelijke wijze zijn opgebouwd.²⁶⁸ Dit houdt in dat indien er voor de bepaling van de BPM van de desbetreffende auto in nieuwstaat gebruik wordt gemaakt van de verkoopprijs van een autodealer destijds, waarin de marge is begrepen van de autodealer, er voor de waarde van de auto in gebruikte staat ook moet worden uitgegaan van een waarde inclusief marge van de verkopende partij.²⁶⁹ Indien de marge van de autodealer bij de auto in nieuwstaat, zoals voorheen gold, uit de berekening zou worden gehaald resulteert dit in een hogere uitkomst van de breuk en zodoende een hoger bedrag aan BPM over de registratie van de gebruikte auto. De aanpassing van de berekening van de BPM voor gebruikte auto's heeft tot gevolg dat de afschrijving voor de BPM in voorkomend geval sneller verloopt. Vooruitlopend op deze wetwijziging werd de forfaitaire afschrijvingstabel reeds aangepast aan deze versnelde afschrijving (art. 8 lid 5 Uitv.reg. BPM per 1-1-2013).²⁷⁰

Met ingang van 1 januari 2015 is voor de belastingplichtige de mogelijkheid vervallen om gebruik te maken van de waardebepaling op grond van een taxatierapport, voor zover het geen voertuig betreft met meer dan normale gebruiksschade of het een voertuig betreft dat niet voorkomt op de koerslijsten. Deze wijziging is ingegeven vanuit de wens om fraude met

²⁶⁵ Voor een auto die in gebruikte staat voor €20.000,- te koop staat bij een onafhankelijke derde (incl. €2.000,- marge voor de verkoper), die in nieuwstaat een verkoopprijs van €40.000,- (incl. €5.000,- voor de verkoper) had, zou onder deze systematiek (18.000 / 35.000) 51,43% van het reguliere BPM-tarief betaald moeten worden. Indien de marge van de verkoper consequent zou worden opgenomen in de berekening zou dit (20.000 / 40.000) 50% zijn. Zodoende werd onder deze systematiek in vergelijkbare gevallen te veel BPM in rekening gebracht bij de registratie van een gebruikte auto.

²⁶⁶ Artikel XV van de uitvoeringsregelgeving van 31 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20 549.

²⁶⁷ *Kamerstukken II* 2012/13, 33 403, nr. 3, p. 27-28.

²⁶⁸ Artikel IX van de wet van 20 december 2012, *Stb.* 2012, 669.

²⁶⁹ HR 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7393, r.o. 3.5.1-3.5.3.

²⁷⁰ Artikel I van de uitvoeringsregelgeving van 18 juni 2012, *Stcrt.* 2012, 12 860.

te laag vastgestelde taxaties en het arbeidsintensieve proces van de contrataxaties terug te dringen.²⁷¹ Men kan zich echter afvragen of de belastingplichtige op deze manier niet onnodig wordt beperkt in de mogelijkheid om de correcte waarde van een gebruikte auto vast te stellen. De problematiek die bestond rond taxaties kan ook langs andere wegen worden opgelost, bijvoorbeeld door strengere eisen te stellen aan de uitvoering van taxaties.

Concluderend kan worden gesteld dat het enige tijd heeft gekost om de wettelijke waardebepaling van gebruikte auto's bij de invoer daarvan uit andere lidstaten volledig te laten voldoen aan art. 110 VwEU. Sinds 1 januari 2013 lijkt het zo te zijn dat er voor de reguliere waardebepaling van gebruikte auto's geen strijdigheid meer is met art. 110 VwEU. Enig heikel punt zou nog kunnen zijn dat de belastingplichtige met ingang van 1 januari 2015 te zeer wordt beperkt in zijn mogelijkheden om een juiste hoogte van de vermindering vast te stellen door de inperking van de situaties waarin er gebruik mag worden gemaakt van een taxateur. Dit zou strijdig kunnen zijn met het arrest van het HvJ in de zaak Gomes Valente.²⁷² Echter is het zo dat het verloop van de waarde van verschillende merken en typen auto's zeer verschillend verloopt, er zijn auto's die heel snel waarde verliezen, waar andere auto's zeer waardevast zijn. Daar ik geen kennis heb van gevallen waarin auto's sneller waarde zouden verliezen dan conform de tabel, kan ik geen oordeel vellen over de eventuele strijdigheid van het vervallen van de mogelijkheid tot gebruik van het taxatierapport.

4.2.3.2 Restitutie bij uitvoer van personenauto's

Een tweede onderdeel dat een rol speelt bij de EU-rechtelijke behandeling van gebruikte personenauto's is de fiscale behandeling die gebruikte personenauto's krijgen indien zij worden geëxporteerd naar andere lidstaten. In het licht van het feit dat de BPM een belasting is die wordt geheven ter zake van de toetreding tot het Nederlandse wegennet zou er een restitutie van de resterende BPM moeten plaatsvinden zodra met een auto niet langer gebruik wordt gemaakt van het Nederlandse wegennet. Een dergelijke restitutie is in zekere zin de evenknie van de door afschrijving beperkte heffing van BPM bij het gebruik gaan maken van het Nederlandse wegennet van in het buitenland gebruikte personenauto's. De opname van een dergelijke restitutie van resterende BPM bij de uitvoer van gebruikte auto's uit Nederland in de wet BPM was reeds voorgenomen bij de invoering van de BPM.²⁷³ Echter is de teruggaafregeling bij de uitvoer van gebruikte auto's pas met ingang van 1 januari 2007

²⁷¹ *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 31.

²⁷² HvJ EG 22 februari 2001, C-393/98 (Gomes Valente), r.o. 33-35.

²⁷³ *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, A, p. 2.

in art. 14a van de wet BPM geïntroduceerd.²⁷⁴ De aanzet voor de invoering van de teruggaafregeling werd gegeven door de Raad van State die de wetgever erop wees dat het slecht te verdedigen was dat er wel een regeling werd geïntroduceerd voor de beperking van de BPM-heffing voor buitenlandse auto's die voor een beperkte duur in Nederland worden gebruikt, zonder dat er een regeling is voor de teruggaaf van BPM bij de uitvoer van een gebruikte Nederlandse auto.²⁷⁵ De berekening van de hoogte van de teruggaaf vindt plaats volgens een tabel die gelijk is aan de tabel die wordt gebruikt voor de waardebeoordeling van gebruikte auto's bij de eerste registratie in Nederland.²⁷⁶ Ook in latere jaren bleven deze berekeningen gelijk lopen.²⁷⁷

Bij dit onderdeel kan een tweetal opmerkingen worden geplaatst. Enerzijds is het verwonderlijk dat hoewel over een dergelijke teruggaafregeling reeds bij de invoering van de wet BPM in 1992 werd gesproken, het toch tot 2007 heeft geduurd voordat een dergelijke regeling is ingevoerd. Tot die tijd is de wet BPM voor wat betreft de uitvoer van gebruikte auto's uit Nederland strijdig geweest met art. 35 VwEU. Immers belemmert het gebrek aan een dergelijke teruggaafregeling de uitvoer van gebruikte personenauto's uit Nederland naar bijvoorbeeld lidstaten waar een aan de BPM gelijkende registratiebelasting wordt geheven. De Nederlandse BPM veroorzaakt op dat moment een gedeeltelijk dubbele heffing van registratiebelasting door het gebrek aan een teruggaaf van de resterende BPM. Mij is echter geen rechtszaak bekend waar deze vraag aan de orde is geweest. De tweede opmerking betreft het feit dat er bij de invoer van gebruikte auto's in Nederland, afhankelijk van de kwalificatie van de auto, keuze is uit nog maximaal twee andere waardebeoordelingsmethoden naast de afschrijvingstabel, te weten de bepaling aan de hand van koerslijsten en de individuele taxatie. Hoewel de afschrijvingstabel met het oog op de gelijke behandeling een gelijke vorm heeft als de tabel in art. 8 Uitv.reg. BPM, brengt het gebrek aan de keuzemogelijkheid voor de twee andere waardebeoordelingsmethodieken in dat opzicht een ongelijke behandeling met zich.

4.2.3.3 Invoering van nieuwe heffingsgrondslagen

Met de invoering van nieuwe heffingsgrondslagen of de aanpassing van de tarifiering van een registratiebelasting dient de wetgever er ingevolge het arrest Tatu van het HvJ EU²⁷⁸ voor te zorgen dat er bij de invoer van gebruikte auto's op deze auto's niet meer registratiebelasting

²⁷⁴ Artikel X van de wet van 14 december 2006, *Stb.* 2006, 682.

²⁷⁵ *Kamerstukken II* 2006/07, 30 804, 4, p. 10.

²⁷⁶ Artikel II van de uitvoeringsregeling van 26 januari 2007, *Stcrt.* 2012, 19.

²⁷⁷ Artikel XV van de ministeriële regeling van 17 december 2009, *Stcrt.* 2009, 20 549 & artikel I van de ministeriële regeling van 18 juni 2012, *Stcrt.* 2012, 12 860.

²⁷⁸ HvJ EU 7 april 2011, C-402/09 (Tatu).

drukt dan dat er aan resterende registratiebelasting drukt op soortgelijke binnenlands gebruikte auto's. Zoals is aangegeven in par. 4.2.2 zijn er in de wet BPM sinds 1997 verschillende stimulerings- en bijheffingsmaatregelen opgenomen (geweest). Dit kan tot gevolg hebben dat er bij de invoer van een gebruikte auto op enig moment een verschil bestaat tussen de tarifiering voor die auto op dat moment en de tarifiering die gegolden zou hebben op het moment van de eerste ingebruikname van de auto. Pas met ingang van 1 januari 2010 is art. 10b BPM opgenomen dat een oplossing biedt voor deze problematiek.²⁷⁹ In dat artikel is bepaald dat de belastingplichtige in de aangifte BPM een beroep kan doen op de tarifiering die gold op het moment van eerste ingebruikneming van de auto. In de periode voor 1 januari 2010 is het zo geweest dat er geen wettelijke basis was voor de toepassing van een eerder geldende tarifiering van de BPM bij de eerste registratie van een gebruikte auto in Nederland. In de Nota van Wijziging bij de totstandkoming van dit artikel is aangegeven dat de Belastingdienst dit in de periode daarvoor oploste in de bezwaarfase.²⁸⁰ Om te komen tot een BPM-hoogte die voldeed aan de EU-rechtelijke voorwaarden moest de belastingplichtige zodoende eerst bezwaar maken. Vervolgens paste de Belastingdienst in een dergelijk geval de hoogte van de afschrijvingscomponent aan om tot het juiste bedrag aan BPM te komen.²⁸¹ Deze oplossing verdient absoluut niet de schoonheidsprijs, zeker omdat de uiteindelijke uitkomst afhankelijk was van de kennis, kunde en moeite van de belastingplichtige, waar in dit geval de wetgever het initiatief had moeten nemen.

Na een uitspraak van het Hof Leeuwarden is art. 10b wet BPM met ingang van 1 januari 2013 aangepast. In de uitspraak van het Hof Leeuwarden werd beslist dat de belastingplichtige bij de aangifte voor de registratie van een gebruikte auto ook moet kunnen opteren voor een tarifiering die op enig moment heeft gegolden tussen het moment van eerste ingebruikname van het voertuig en de eerste registratie in Nederland.²⁸² Dit vloeit voort uit het feit dat de belasting voor de registratie van een gebruikt voertuig niet hoger mag zijn dan de belasting die drukt op een gelijksoortige binnenlandse auto. Een auto van het gelijke merk, type en uitvoering wordt in ieder geval aangemerkt als een gelijksoortige auto,²⁸³ waarbij het zo kan zijn dat een auto met een dergelijke uitvoering gedurende een langere periode is gevoerd door de importeur. Hieruit volgt dat de belastingplichtige in ieder geval moet kunnen opteren voor elke vorm van tarifiering die in deze periode van kracht is geweest. De wetgever heeft dit

²⁷⁹ Artikel VI van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 610.

²⁸⁰ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 14, p. 4.

²⁸¹ *Idem*, p. 4-5.

²⁸² Hof Leeuwarden 21 februari 2012, ECLI:NL:GHLEE:2012:BV7735, r.o. 4.5, 4.6 & 4.8.

²⁸³ HvJ EU 7 april 2011, C-402/09 (Tatu).

opgelost door in art. 10b wet BPM te bepalen dat de belastingplichtige in de aangifte BPM de mogelijkheid heeft te kiezen voor elke vorm van tarifiering die op enig moment toepasselijk is geweest tussen het moment van eerste ingebruikname van het voertuig en de eerste registratie van het voertuig in Nederland.²⁸⁴

4.2.4 Economische/financiële aspecten bij de wet BPM

4.2.4.1 Inleiding

Om te bepalen in welke mate het gevoerde beleid effectief en efficiënt is geweest in de beperking van de CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's wordt de invloed van de verandering van de tarifiering in de BPM op de gemiddeld CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's onderzocht. Dit wordt vervolgens vergeleken met de derving in de fiscale opbrengsten als gevolg van deze fiscale veranderingen. Op deze manier wordt bepaald in welke mate het terugdringen van de CO₂-uitstoot de overheid geld heeft gekost. De efficiency van de genomen maatregelen wordt afgewogen aan de kosten per bespaarde megaton CO₂-uitstoot. Lagere kosten per bespaarde megaton CO₂-uitstoot betekenen een hogere efficiency. Dit wordt achtereenvolgens gedaan voor de bonus-/malusregeling op basis van de zuinigheidslabels, de 'slurptax' en de heffing op grond van de CO₂-uitstoot die vanaf 2010 geldt.

4.2.4.2 De bonus-/malusregeling op basis van zuinigheidslabels

Zoals in par. 4.2.2.2 is aangegeven is de bonus-/malusregeling op basis van zuinigheidslabels van kracht geweest in de periode tussen 1 juli 2006 en 31 december 2009. Afhankelijk van het zuinigheidslabel en de aandrijvingsvorm (hybride/conventioneel) van de aangeschafte nieuwe auto werd er een korting of een extra bedrag aan BPM in rekening gebracht bij de eerste registratie van de auto. Bij de samenstelling van de 'Autobrief' in 2011 heeft Ecorys onderzoek gedaan naar de effecten van deze maatregel op de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwverkochte auto's. Over het bonus-/malussysteem op basis van de zuinigheidslabels werd geconcludeerd dat dit maar in beperkte mate effectief is geweest. In 2007 was er maar een zeer beperkt effect geweest. In 2008, na aanscherping van de regeling was het effect sterker: er werden aanzienlijk meer auto's met een A- of B-label verkocht, maar nog niet significant minder auto's met een E-, F-, of G-label. Dit zou vooral te wijten zijn aan het feit dat deze

²⁸⁴ Artikel IX van de wet van 20 december 2012, *Stb.* 2012, 669.

onzuinige auto's zich vaak in de hogere prijsklassen bevinden, waarbij de toeslag voor het zuinigheidslabel maar een relatief klein effect had op de prijs. In 2009 tekende zich wel een algehele verschuiving af richting meer zuinige labels, maar dit kwam met name door het feit dat de grenzen voor de zuinigheid van de labels voor dat jaar niet waren bijgesteld. Zodoende resulteerde autonome technologische vooruitgang richting meer zuinige auto's in dat jaar automatisch in de toekenning van een hogere zuinigheidsklasse.²⁸⁵ Ook heeft Ecorys becijferd welke derving/opbrengst deze regeling met zich bracht voor de BPM.²⁸⁶ In de looptijd van drie jaar heeft de maatregel de overheid in totaal €225 miljoen gekost. Voor het effect op de CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's heeft Ecorys een drietal eerder gedane onderzoeken gebruikt. Uit deze onderzoeken blijkt dat de bonus-/malusregeling een daling van gemiddeld 0,6% van CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's teweeg bracht.²⁸⁷ Er vanuit gaande dat nieuw verkochte auto's gemiddeld een levensduur hebben van 13 jaar en een gemiddeld jaarkilometrage hebben van 16.000 km resulteert dit in tabel 4.2.

Tabel	Gemiddelde CO ₂ -uitstoot van nieuwverkochte auto's ²⁸⁸	Gemiddelde daling van de CO ₂ -uitstoot per auto (kg)	Aantal nieuwverkochte auto's ²⁸⁹	Totale daling van de CO ₂ -uitstoot (Mton)
2007	165 gram/km	207,16	505.643	0,105
2008	157 gram/km	197,12	499.921	0,099
2009	147 gram/km	184,56	387.215	0,071
Totaal			1.392.779	0,275

Indien men vervolgens deze daling in de CO₂-uitstoot afzet tegen de fiscale derving in de BPM-opbrengst resulteert dit in tabel 4.3.

²⁸⁵ Ecorys: Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's (rapport van 30 mei 2011), Rotterdam: Ecorys 2011, p. 35.

²⁸⁶ Idem, p. 36-37

²⁸⁷ Idem, p. 37.

²⁸⁸ Eurostat, database, Gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer van nieuwe auto's, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Environment and energy, Environment, Emissions of greenhouse gases and air pollutants).

²⁸⁹ CBS, statline, Verkopen motorvoertuigen (<http://statline.cbs.nl/Statweb/dome/default.aspx> vervolgens Verkeer en vervoer, Vervoermiddelen, Motorvoertuigen, Verkopen motorvoertuigen; type, merk)

Tabel			
4.3	Fiscale derving BPM-opbrengst (miljoenen €) ²⁹⁰	Totale daling van de CO ₂ -uitstoot (Megaton) ²⁹¹	Kosten CO ₂ beperking in miljoenen €Megaton CO ₂
Jaar			
2007	€-40	0,105	€-381,86
2008	€140	0,099	€1420,69
2009	€125	0,071	€1749,09
Totaal	€225	0,275	€818,90

Gemiddeld heeft de bonus-/malusregeling op basis van de zuinigheidslabels van nieuw verkochte auto's zodoende €818,9 miljoen per bespaarde Megaton CO₂ gekost.

4.2.4.3 De 'slurptax'

De CO₂-toeslag voor onzuinige auto's, ook wel aangeduid als 'de slurptax', werd als flankerende maatregel naast de bonus-/malussystematiek ingezet in de jaren 2008 en 2009. De 'slurptax' bewerkstelligde dat personenauto's met een hoge CO₂-uitstoot in absolute zin bij de eerste registratie zwaarder werden belast, naast het feit dat zij reeds vanwege hun relatief hoge brandstofgebruik binnen het segment reeds een malus betaalden. Deze regeling is met ingang van 1 januari 2009 eenmalig aangescherpt. De analyse die Ecorys voor deze maatregel uitvoerde had een enigszins merkwaardige vorm. In het onderzoek werden de auto's die in 2009 werden belast met de 'slurptax' voor de analyse ondergebracht onder de werking van de 'slurptax' in 2008. In deze analyse maak ik die aanpassing niet. De personenauto's die in 2009 onder de 'slurptax' vielen worden ook aldus in de beschouwing betrokken. Om tot de besparing in de CO₂-uitstoot te komen die deze regeling heeft bewerkstelligd wordt eerst bepaald welk aantal auto's zonder de invoering van de 'slurptax' binnen de grenzen van de 'slurptax' zouden vallen. Deze aantallen heeft Ecorys vastgesteld door het reguliere marktaandeel van deze auto's te vermenigvuldigen met het aantal nieuw verkochte auto's in de Nederland. Vervolgens is berekend wat de gemiddelde CO₂-uitstoot van deze auto's geweest zou zijn zonder de invoering van de 'slurptax', op basis van een historische analyse. Deze gemiddelde CO₂-uitstoot is vermenigvuldigd met dit aantal auto's om te komen tot de CO₂-uitstoot die deze auto's zouden hebben veroorzaakt zonder invoering van de 'slurptax'. Ook hier is uitgegaan van een gemiddelde levensduur van 13 jaar een jaarkilometrage van 16.000 km. Vervolgens zijn de verkopen onder de 'slurptax' geanalyseerd. Voor het aantal

²⁹⁰ Ecorys: Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's (rapport van 30 mei 2011), Rotterdam: Ecorys 2011, p. 37.

²⁹¹ Idem.

auto's dat wel in het reguliere marktaandeel zou vallen, maar niet binnen de grenzen van de 'slurptax' valt, is de te verwachten gemiddelde CO₂-uitstoot van deze auto's vastgesteld op basis van gegevens van Ecorys. De totale CO₂-uitstoot van deze auto's is vervolgens opgeteld bij de totale CO₂-uitstoot van de auto's die onder de 'slurptax' vielen. Het verschil tussen de totalen van de CO₂-uitstoot mét en zonder 'slurptax' vertegenwoordigt het effect van de 'slurptax'. Dit resulteert in tabel 4.4.

Tabel 4.4	2008	2009
Verkopen volgens het reguliere marktaandeel ²⁹²	39.472	30.794
Verkopen van met 'slurptax' belaste auto's ¹⁰⁰	27.858	26.086
Gemiddelde CO ₂ -uitstoot zonder invoering van de 'slurptax' ²⁹³	240 gram/km	238 gram/km
Gemiddelde CO ₂ -uitstoot van auto's belast met 'slurptax' ¹⁰¹	238 gram/km	233 gram/km
Gemiddelde CO ₂ -uitstoot van auto's die omwille van de 'slurptax' zuiniger zijn geworden ¹⁰¹	205,5 gram/km	194,5 gram/km
Totale CO ₂ -uitstoot zonder 'slurptax' (Megaton)	1,970	1,524
Totale CO ₂ -uitstoot met 'slurptax' (Megaton)	1,875	1,454
Vermindering CO ₂ -uitstoot (Megaton)	0,095	0,070

De totale opbrengst van de 'slurptax' bedroeg €190 miljoen.²⁹⁴ Indien dit bedrag wordt gedeeld op de totale vermindering van de CO₂-uitstoot als gevolg van de 'slurptax' heeft deze regeling €1.151 miljoen per bespaarde Megaton CO₂ opgeleverd. Dit is een zeer hoge efficiëntiescore, gezien het feit dat stimulering van vergroening in de BPM via de bonus-/malusregeling en de hierna te behandelen CO₂-uitstoot als heffingsmaatregelen een derving

²⁹² Ecorys: Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's (rapport van 30 mei 2011), Rotterdam: Ecorys 2011, p. 39.

²⁹³ Idem, p. 40.

²⁹⁴ Idem, p. 38.

in de opbrengst van de BPM met zich mee brachten. Het effect van de maatregel is echter zeer beperkt geweest door het beperkte aantal auto's waar de regeling betrekking op had.

4.2.4.3 CO₂-uitstoot als (aanvullende) heffingsgrondslag

Met ingang van 1 januari 2010 is de CO₂-uitstoot als heffingsgrondslag opgenomen in art. 9 wet BPM, waarmee de CO₂-uitstoot invloed kreeg op het verschuldigde bedrag aan BPM voor in beginsel alle personenauto's. Ook was er in de jaren 2010 tot en met 2013 een aantal kortingsregelingen van toepassing op auto's die voldeden aan bepaalde grenswaarden van CO₂-uitstoot en/of bepaalde aandrijvingsvormen. Deze maatregelen worden gezamenlijk beoordeeld op effectiviteit en efficiëntie. Dit omdat zij alle vrijwel direct te maken hebben met de opname van de CO₂-uitstoot als heffingsgrondslag in de BPM. Ook hier wordt de effectiviteit gemeten door de CO₂-uitstoot over de totale levensduur van de nieuw verkochte auto's onder de nieuwe heffingsgrondslag te vergelijken met de CO₂-uitstoot die zou zijn veroorzaakt indien de CO₂-uitstoot niet was opgenomen in de heffingsgrondslag. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van een onderzoek van het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL). Het PBL heeft onderzoek gedaan naar het effect van de vergroening van de BPM door de opname van de CO₂-uitstoot als heffingsgrondslag op de CO₂-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's. In dit onderzoek kwam naar voren dat het samenstel van maatregelen in de BPM dat de CO₂-uitstoot moest beperken in de periode van 2010 tot en met 2012 de CO₂-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's gemiddeld met 4,5% had laten dalen.²⁹⁵ Daar het beleid in 2013 ten opzichte van de jaren 2010 tot en met 2012 niet wezenlijk is gewijzigd en de trend in de CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's in de jaren 2010-2012 zich voortzet in 2013 is dit percentage ook gebruikt voor het jaar 2013.²⁹⁶ Om tot de beperking van de CO₂-uitstoot over de levensduur van een auto te komen is dit percentage vermenigvuldigd met de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's in de desbetreffende jaren, en de uitkomst hiervan is vervolgens vermenigvuldigd met een gemiddelde levensduur van 13 jaar en een jaarkilometrage van 16.000 km.²⁹⁷ Dit is vervolgens vermenigvuldigd met het totaal aantal nieuw verkochte auto's in die jaren om tot de totale beperking van de CO₂-uitstoot te komen. Dit resulteert in tabel 4.5.

²⁹⁵ G. Geilenkirchen, G. Renes & J. van Meerkerk, *Vergroening van de aanschafbelasting voor personenauto's*, Den Haag: Uitgeverij PBL 2014, p. 28.

²⁹⁶ Eurostat, database, Gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer van nieuwe auto's, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Environment and energy, Environment, Emissions of greenhouse gases and air pollutants).

²⁹⁷ Ecorys: Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's (rapport van 30 mei 2011), Rotterdam: Ecorys 2011, p. 40.

Tabel 4.5			Beperking CO ₂ -uitstoot over levensduur auto	Aantal nieuwverkochte auto's ³⁰⁰	Totale beperking CO ₂ -uitstoot (Megaton)
Jaar	CO ₂ -uitstoot nieuwverkochte auto's ²⁹⁸	Fictieve CO ₂ -uitstoot nieuwverkochte auto's ²⁹⁹			
2010	136 gram/km	142,4 gram/km	1.333 kg	483.168	0,644
2011	126 gram/km	131,9 gram/km	1.235 kg	555.777	0,686
2012	119 gram/km	124,6 gram/km	1.166 kg	502.445	0,586
2013	110 gram/km	115,2 gram/km	1.078 kg	416.816	0,449

Uit deze tabel volgt dat er over de gemeten periode in totaal als gevolg van de doorgevoerde vergroeningsmaatregelen een beperking van de CO₂-uitstoot van in totaal 2,365 Megaton is bereikt. Om de efficiëntie van deze beperking van de CO₂-uitstoot te berekenen wordt de beperking van de CO₂-uitstoot wederom vergeleken met de derving in de opbrengst van de BPM die dit samenstel van vergroeningsmaatregelen tot gevolg heeft gehad. Dit wordt gedaan door de werkelijke opbrengst van de BPM te vergelijken met de opbrengst die de BPM zou hebben gehad indien de aan de CO₂-uitstoot van auto's gerelateerde maatregelen niet zouden zijn ingevoerd.³⁰¹ Dit houdt in dat er fictieve BPM-opbrengst op basis van het voorheen geldende stelsel met de cataloguswaarde als heffingsgrondslag wordt berekend. Vanwege het feit dat er in de jaren 2006 tot en met 2009 ook vergroeningsmaatregelen van kracht zijn geweest en er zich bovendien een ontwikkeling in het prijspeil van de netto-catalogusprijs heeft voorgedaan kan dit niet worden gedaan door een eenvoudige extrapolatie van de BPM-opbrengst uit ouder jaren. Zodoende wordt de fictieve BPM-opbrengst vastgesteld aan de

²⁹⁸ Eurostat, database, Gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer van nieuwe auto's, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Environment and energy, Environment, Emissions of greenhouse gases and air pollutants).

²⁹⁹ Eurostat, database, Gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer van nieuwe auto's, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Tables by themes, dan Environment and energy, Environment, Emissions of greenhouse gases and air pollutants).

³⁰⁰ CBS, statline, Verkopten motorvoertuigen (<http://statline.cbs.nl/Statweb/dome/default.aspx> vervolgens Verkeer en vervoer, Vervoermiddelen, Motorvoertuigen, Verkopten motorvoertuigen; type, merk)

³⁰¹ Alvorens tot deze berekeningswijze te zijn gekomen is een analyse gemaakt van de invoering van de teruggaveregeling voor de export van auto's, en de aanpassingen in de regeling voor de import van gebruikte auto's. Uit de beschikbare cijfers over im- en export van auto's kwam naar voren dat deze stromen elkaar nagenoeg opheffen en zodoende geen noemenswaardige invloed zouden moeten hebben op de BPM-opbrengst.

hand gegevens over de ontwikkeling van de gemiddelde netto-catalogusprijs van nieuw verkochte auto's over de periode van 2010 tot en met 2013. Deze netto-catalogusprijs is vervolgens gebruikt om de gemiddelde BPM-opbrengst voor respectievelijk auto's op diesel en overige brandstoffen vast te stellen. Dit gebeurt aan de hand van de tarieven die golden voor het jaar 2009. Dit is een vast percentage van 40% van de netto-catalogusprijs, waarbij er voor auto's op diesel een vermeerdering geldt van €366,- en voor overige auto's een vermindering van €1.288. In deze tarieven is de derving van de BPM-opbrengst door de invoering van de vluchtheuvelvariant ten behoeve van de overgang naar een kilometerheffing reeds verwerkt. Deze derving wordt daarmee niet opgenomen in de derving ten gevolge de invoering van de vergroeningsmaatregelen. Deze wordt vervolgens vermenigvuldigd met de aantallen verkochte auto's van de beide categorieën. Dit resulteert in tabel 4.6.

Tabel					
4.6	Gemiddelde netto-catalogusprijs auto's op benzine en overige brandstoffen	Gemiddelde netto-catalogusprijs auto's op diesel	Aantal auto's op benzine en overige brandstoffen	Aantal auto's op diesel	Fictieve belastingopbrengst op BPM op basis van catalogusprijs in miljoenen €
Jaar					
2010 ³⁰²	€13.426,-	€19.945,-	384.493	98.675	2.393,00
2011 ³⁰³	€15.445,-	€21.437,-	398.943	156.834	3.353,05
2012 ³⁰⁴	€17.002,-	€23.613,-	359.669	142.776	3.383,59
2013 ³⁰⁵	€18.815,-	€24.935,-	308.260	108.556	3.045,40

De hierboven berekende opbrengst, die de BPM zou hebben gehad indien de in de jaren 2010 tot en met 2013 verkochte auto's allen onder het voorheen geldende regime op basis van de catalogusprijs waren belast, wordt nu vergeleken met de werkelijke opbrengst van de BPM en de beperking in de CO₂-uitstoot om de efficiëntie van het gevoerde beleid te bepalen. Dit resulteert in tabel 4.7.

³⁰² BOVAG-RAI: Mobiliteit in Cijfers Auto's 2011/2012, Amsterdam: BOVAG-RAI 2012.

³⁰³ BOVAG-RAI: Mobiliteit in Cijfers Auto's 2012, Amsterdam: BOVAG-RAI 2012.

³⁰⁴ BOVAG-RAI: Mobiliteit in Cijfers Auto's 2013/2014, Amsterdam: BOVAG-RAI 2014, p. 18.

³⁰⁵ BOVAG-RAI: Mobiliteit in Cijfers Auto's 2014/2015, Amsterdam: BOVAG-RAI 2015, p. 19.

Tabel 4.7		Werkelijke opbrengst BPM in miljoenen € ³⁰⁶	Gerealiseerde beperking CO ₂ -uitstoot (Megaton)	Kosten CO ₂ beperking in miljoenen €Megaton CO ₂
Jaar	Opbrengst BPM bij tarifiering 2009 in miljoenen €			
2010	2.393,00	2.096	0,644	492,54
2011	3.353,05	1.978	0,686	1.982,46
2012	3.383,59	1.500	0,586	3.003,88
2013	3.045,40	1.158	0,449	3.626,38
Totaal	12.175,04	6.732	2,365	2.300,32

Uit de bovenstaande tabel blijkt dat de verschillende vergroeningsmaatregelen op basis van de absolute CO₂-uitstoot van auto's gemiddeld €2.300 miljoen per bespaarde Megaton CO₂ hebben gekost. Hiermee is deze set van maatregelen bijna drie maal zo duur per bespaarde Megaton CO₂ als de bonus-/malusregeling op basis van de zuinigheidslabels van auto's die in de periode van 1 juli 2006 tot en met 31 december 2009 van kracht was. Dit is temeer zorgwekkend daar uit de tabel blijkt dat er een stijgende trend zit in de kosten per bespaarde Megaton CO₂ naarmate de tijd voortschrijdt.

4.2.5 Samenvatting

Zoals hierboven is weergegeven is er een groot aantal ontwikkelingen geweest binnen de BPM in de meer recente geschiedenis. Hoewel de BPM, en dan met name de behandeling van de eerste registratie van gebruikte auto's daarin, in zijn huidige systematiek grotendeels aan de door art. 34 en 110 VwEU gestelde eisen lijkt te voldoen is dit in het recente verleden anders geweest. Dit had met name te maken met de bepaling van de waarde van ingevoerde gebruikte personenauto's voor de vermindering van de BPM waar deze auto's recht op hebben. Deze waarde werd in een aantal gevallen hoger vastgesteld dan de waarde van een vergelijkbare Nederlandse gebruikte personenauto, wat tot gevolg had dat de vermindering te laag werd vastgesteld, waardoor de buitenlandse gebruikte auto zwaarder werd belast dan een vergelijkbare Nederlandse gebruikte auto.

De in de verschillende vergroeningsmaatregelen die sinds 2006 plaats hebben gehad binnen de BPM hebben verschillende uitwerkingen gehad op de CO₂-uitstoot van nieuwe

³⁰⁶ CBS Statline Overheid; ontvangen belastingen (<http://statline.cbs.nl/Statweb/dome/default.aspx> vervolgens Overheid en politiek, Overheidsfinanciën, Overheidsfinanciën; macro-economisch, Overheid; ontvangen belastingen)

personenauto's. De 'slurptax' was weliswaar efficiënt, maar weinig effectief (0,165 Megaton CO₂-uitstoot beperking). Het aantal auto's dat door de 'slurptax' werd geraakt was zeer beperkt. De bonus-/malusregeling op basis van de zuinigheidslabels van auto's had een groter bereik, maar het gemiddelde effect per verkochte nieuwe auto was minder groot. Daarmee was het totale effect (0,275 Megaton CO₂-uitstoot beperking) van de maatregel weliswaar groter dan dat van de 'slurptax', maar niet zeer significant. De efficiëntie van de bonus-/malusregeling is ten opzichte van de CO₂-uitstoot gerelateerde heffingsgrondslag in de jaren 2010 tot en met 2013 ongeveer 2,6 maal groter. Voor de CO₂-uitstoot gerelateerde heffingsgrondslag in de jaren 2010 tot en met 2013 geldt dat deze het meest effectief was van de drie onderzochte maatregelen (2,365 Megaton CO₂-uitstoot beperking), maar daarentegen het minst efficiënt met een kostenpost van €2,3 miljard per bespaarde Megaton CO₂.

4.3 Registratiebelasting in België: Belasting op de Inverkeerstelling

In deze paragraaf worden de Belgische belastingen op de registratie van personenauto's in oenschouw genomen. Daar België een federale staat is en de belasting op de registratie van personenauto's onder de gewestelijke bevoegdheid valt, zijn er in België drie verschillende vormen van de Belasting op de Inverkeerstelling (hierna: BIV) actief. In de komende subparagrafen wordt eerst de historie van de Belgische aanschaf-/registratiebelastingen behandeld. Vervolgens komt de huidige vormgeving aan de orde, waarin de doorgevoerde vergroeningsmaatregelen worden verwerkt. Daarna wordt de BIV tegen het licht van de Europese interne markt regelgeving gehouden. Tot slot wordt er een cijfermatige analyse gemaakt van de genomen vergroeningsmaatregelen om de effectiviteit en de efficiëntie van deze maatregelen te beoordelen.

4.3.1 Historie BIV

Evenals in Nederland ging ook in België een bijzonder tarief in de BTW aan de registratiebelasting vooraf. Voor de invoering van de BIV werd in België bij de aanschaf van een personenauto een Btw-tarief van 25% geheven, het reguliere tarief bedroeg destijds 19%. Daarenboven werd op auto's met een motor waarvan de cilinderinhoud meer dan 3.000 cc bedroeg, of waarvan het motorvermogen meer dan 116 kW (158 pk) bedroeg een weeldetaks van 8% geheven. Opvallend is dat deze weeldetaks niet verschuldigd was indien de

aangeschafte auto van de carrossievorm stationwagen/break had.³⁰⁷ Tot omstreeks 1985 werd voor de maatstaf van heffing voor de BTW en de weeldetaks het minimum van de betaalde prijs en de catalogusprijs van een auto genomen. Dit was in strijd met de BTW richtlijn, die voorschreef dat BTW slechts verschuldigd was over de door de gebruiker betaalde prijs. Een eventuele aanvullende heffing over het verschil tussen de betaalde prijs en de catalogusprijs is daarmee in strijd. Zodoende oordeelde het HvJ EG dat het Koninkrijk België verplicht was de BTW op dit punt aan te passen.³⁰⁸ Het argument dat de opname van de catalogusprijs in de heffingsgrondslag slechts diende ter voorkoming van fraude en ontduiking mocht in deze niet baten voor de Belgische staat. De minimalisering van de heffingsgrondslag op de catalogusprijs was immers onevenredig ten opzichte van de autokoper die op een reguliere wijze korting kreeg bij de aankoop van een auto.³⁰⁹ In reactie op dit arrest werd vanaf het moment van de aanpassing van de heffingsgrondslag in de BTW, naast de BTW en eventueel de weeldetaks een inschrijvingstaks geheven. Deze inschrijvingstaks fungeerde feitelijk gezien als een aanvullende heffing van de BTW en de weeldetaks indien de voor een personenauto betaalde prijs lager was dan de catalogusprijs. Hierbij liep het tarief synchroon met dat van de BTW en de weeldetaks, te weten 25% voor auto's met een cilinderinhoud van minder dan 3.000 cc of een vermogen van minder dan 116 kW (158pk) en 33% voor de auto's boven één van de beide grenzen. Daar deze inschrijvingstaks feitelijk fungeerde als een terugkeer naar de voorheen geldende heffingsgrondslag voor de BTW bij personenauto's, werd ook door deze heffing een streep gehaald door het HvJ EG.³¹⁰ Evenals onder de huidige BIV werd er in de jaren voor 1992 ook BTW of inschrijvingstaks geheven bij de verkoop van een tweedehands personenauto aan een inwoner van België. Indien de verkopende partij Btw-plichtig was werd er BTW geheven, indien dit niet het geval was werd er inschrijvingstaks geheven. Ook bij de verhandeling van tweedehands auto's werd de heffingsgrondslag bepaald door het minimum van de betaalde prijs en een tijdsevenredig gecorrigeerde catalogusprijs.³¹¹ Hiervoor gold tabel 4.8.

³⁰⁷ K. Straka, Algemeen Fiscaal Tijdschrift, jaargang 1985, nr. 12bis, p.7.

³⁰⁸ HvJ EG 10 april 1984, C-324/82, r.o. 31-32.

³⁰⁹ HvJ EG 10 april 1984, C-324/82, r.o. 29-30.

³¹⁰ HvJ EG, 4 februari 1988, C-391/85, r.o. 28-29.

³¹¹ K. Straka, Algemeen Fiscaal Tijdschrift, jaargang 1985, nr. 12bis, p.10.

Tabel 4.8	
Leeftijd van de verkochte auto	Minimum maatstaf catalogusprijs in %
0-3 maanden	85%
3-6 maanden	80%
6-9 maanden	70%
9-12 maanden	65%
1-2 jaar	55%
2-3 jaar	45%
3-4 jaar	35%
4-5 jaar	30%
5-6 jaar	20%
6 jaar en ouder	10%

Met de eenwording van de Europese interne markt en de daarmee samenhangende afschaffing van de fiscale grenzen binnen deze markt, verviel voor België de mogelijkheid om middels de BTW belasting te heffen over de aanschaf van personenauto's.³¹² Teneinde dit gat te dichten werd met ingang van 1 juni 1992 de Belasting op de Inverkeerstelling opgenomen in titel V van het Wetboek van de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.³¹³ De BIV wordt geheven bij de inverkeerstelling/inschrijving van een personenauto.³¹⁴ In tegenstelling tot in Nederland, waar de BPM louter wordt geheven over auto's en motorfietsen, wordt de BIV ook geheven bij de inverkeerstelling van luchtvaartuigen en boten.³¹⁵ Met de overgang van de BTW/weeldetaks/ inschrijvingstaks naar de BIV werd de heffingsgrondslag gewijzigd van (catalogus)prijs naar Fiscale Paardenkrachten en cilinderinhoud. Met deze wijziging werd het karakter van een belasting op luxegoederen, van met name de weeldetaks, verlaten.³¹⁶ De hoogste van de van toepassing zijnde schijven op basis van de 'fiscale paardenkrachten' en de cilinderinhoud was van toepassing voor de bepaling van het tarief voor de inschrijving van een auto.³¹⁷ Dit brengt met zich dat auto's met een kleine motor met een relatief groot vermogen even zwaar worden belast als een auto met een grotere motor met een relatief lager

³¹² *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1991/92, 466, 6, p. 10.

³¹³ Een inverkeerstelling is vergelijkbaar met hetgeen tenaamstelling in Nederland inhoud. Een inverkeerstelling vindt plaats indien een auto van een (rechts-)persoon over wordt gedragen aan een ander (rechts-)persoon.

³¹⁴ *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1991/92, 466, 6, p. 36.

³¹⁵ Art. 94 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

³¹⁶ *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1991/92, 466, 6, p. 37.

³¹⁷ Art. 97 lid 1 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

vermogen. Bij de invoering van de BIV waren de lagere schijven vrijgesteld van belasting, vanaf een vermogen van 71 kW (95 pk) of een cilinderinhoud van minimaal 1.550 cc werd de inverkeerstelling effectief belast.³¹⁸ In eerste instantie werd de BIV voor personenauto's louter geheven bij de eerste inverkeerstelling van de auto in België, waar de inschrijvingstaks ook werd geheven bij de verhandeling van tweedehands auto's in België.³¹⁹

Voor de verhandeling van tweedehands personenauto's bleef tot 1 juni 1993 de inschrijvingstaks van kracht. Dit was omdat er tot dat moment nog geen sprake was de inwerkingtreding van de 7^e Europese richtlijn betreffende de tweedehandse goederen³²⁰. Vanaf het moment van inwerkingtreding van deze richtlijn zouden tweedehands goederen verkocht aan particulieren voor wat betreft de omzetbelasting vallen onder lidstaat van de verkopende partij. Ook zou er bij de doorverkoop door een btw-plichtige onderneming van een voertuig dat reeds in particulier bezit was geweest, louter btw worden geheven over de winstmarge die werd gemaakt, de margeregeling. Dit zou voor België een aanzienlijke derving in opbrengsten met zich brengen daar er tot dan toe bij dergelijke verkopen in België btw werd geheven over de volledige verkoopprijs. Teneinde dit gat (deels) te dichten werd, bij de aanpassing van de btw en de afschaffing van de inschrijvingstaks, het toepassingsbereik van de BIV uitgebreid naar de handel in tweedehands voertuigen. Deze wijziging trad in werking per 1 juni 1993. Ook werd met ingang van die datum BIV verschuldigd voor een auto met minder dan negen fiscale paardenkrachten.³²¹ Voor de BIV op tweedehands auto's golden in beginsel gelijke tarieven op basis van fiscale paardenkrachten. Evenwel werd op het basistarief een afschrijvingspercentage toegepast, vanaf het tweede levensjaar van een auto werd voor ieder jaar 10% afschrijving berekend. Vanaf het tiende jaar was dan het minimum van 10% van de oorspronkelijke BIV bereikt.³²²

4.3.2 Huidige vormgeving BIV

Met ingang van 2002 is in België de wijze van financiering van de gewesten en de federale overheid gewijzigd. Dit had voor de BIV tot gevolg dat deze voorheen federale belasting, werd overgeheveld naar de gewesten.³²³ Men was zich er van bewust dat verschillen in de

³¹⁸ Idem, art. 98.

³¹⁹ *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1991/92, 466, 6, p. 42.

³²⁰ Richtlijn 94/5/EG.

³²¹ *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1992/93, 977, 3, p. 4-5.

³²² *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1992/93, 977, 3, p. 14.

³²³ *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 2000/01, 1183, 12, art. 5 onder 11.

vormgeving van de BIV met name voor leasemaatschappijen een geografisch sturende werking tot gevolg zou kunnen hebben. Zodoende is de voorwaarde gesteld dat er bij aanpassing van de aanslagvoet, de heffingsgrondslag of de vrijstellingen in de BIV een samenwerkingsakkoord tussen de drie gewesten vereist is voor zover deze leasebedrijven als belastingplichtige raken.³²⁴ In 2008 heeft Wallonië haar systeem gewijzigd, naast het reguliere tarief op basis van de Fiscale Paardenkrachten is er toen de ecomalus ingevoerd. Dit houdt in dat voor onzuinige auto's een toeslag in de heffing geldt. Daarnaast is met ingang van 1 januari 2008 de ecobonus in een separate wet ingevoerd. De ecobonus en de ecomalus worden hieronder gezamenlijk behandeld.³²⁵ Met ingang van maart 2012 heeft Vlaanderen de heffingsgrondslag integraal aangepast naar een variant met een drietal milieugrondslagen. Deze aanpassing geldt evenwel alleen voor de auto's in eigendom van private personen en 'normale' bedrijven, voor leasebedrijven geldt nog steeds het oude systeem. Dit is een uitvloeisel van beperkte vrijheid van de gewesten om de heffingsgrondslag aan te passen. Brussel houdt nog immer vast aan het oude systeem. Achtereenvolgens worden hieronder de drie systemen belicht.

4.3.2.1 De oude federale/Brusselse BIV

Het oude/federale systeem voor de BIV is gebaseerd op het aantal fiscale paardenkrachten en de cilinderinhoud van auto's. Het tarief loopt daarbij licht exponentieel op. Voor tweedehands auto's wordt het tarief lager naarmate de leeftijd van de auto oploopt. Het tarief varieert van € 61,50 voor auto's met een cilinderinhoud tot 1550 cc of minder dan 95 pk of auto's van 15 jaar of ouder tot €4.957,- voor nieuwe auto's met een cilinderinhoud groter dan 3450 cc of een vermogen van meer dan 210 pk.³²⁶ Het tarief is afhankelijk van het aantal fiscale paardenkrachten of de cilinderinhoud, de hoogste indeling wordt meegenomen.³²⁷ Dit resulteert voor de Belasting op de Inverkeerstelling in de tabel in bijlage 3.

In 2002 en 2003 was er in de drie gewesten een fiscale stimulering van personenauto's die reeds voldeden aan de EURO-4 norm. Deze stimulans bedroeg in 2002 voor respectievelijk auto's op benzine en auto's op diesel €323,- en €620,-. In 2003 zijn de bedragen verlaagd naar respectievelijk €248,- en €496,-.³²⁸

³²⁴ Idem, art. 6 lid 3.

³²⁵ Decreet houdende invoering van een ecobonus op de CO2-emissies van de autovoertuigen van natuurlijke personen, *Kamerstukken Waals Parlement 2007/08*, 690, nrs. 1&2.

³²⁶ Art. 98 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

³²⁷ Art. 94 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

³²⁸ Art. 98 lid 1bis Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

In de jaren 2005 tot en met 2011 was er op federaal niveau een kortingsregeling voor de aanschaf van zuinige auto's van toepassing. In de periode van 1 januari 2005 tot 1 juli 2007 had deze de vorm van een aftrekpost in de inkomstenbelasting.³²⁹ Met ingang van 1 juli 2007 werd de regeling aangepast zodat consumenten die een nieuwe auto kochten, waarvan de CO₂-uitstoot onder de 115 gram/km ligt, een gemaximeerde korting krijgen tot maximaal 15% van de aankoopprijs van de auto. Deze regeling stond juridisch gezien los van de BIV en was in feite een premie voor de aankoop van zuinige auto's. Deze premie kende een tweetal schijven. Voor auto's met een CO₂-uitstoot van tussen de 105 en de 115 gram/km gold een korting van 3% op de factuurprijs met een maximum van €615,- (€850,- in 2010). Voor auto's met een uitstoot van minder dan 105 gram CO₂ per kilometer of auto's met een hybride aandrijving was de korting 15% van de factuurprijs met een maximum van €3.280 (€4.540,- in 2010).³³⁰ Deze regeling is met ingang van 2012 komen te vervallen. Een poging om een minder abrupt einde van deze milieustimulans te bewerkstelligen heeft geen vervolg gekregen.³³¹ Evenwel heeft het Waalse Gewest in het zicht van deze afschaffing met ingang van 2011 de Waalse ecobonus verruimd. Dit komt in paragraaf 4.3.2.2 aan bod.

4.3.2.2 De Waalse BIV vanaf 2008

In 2008 is in Wallonië een tweetal maatregelen genomen om de aanschaf van meer zuinige personenauto's te stimuleren en de aanschaf van minder zuinige auto's minder aantrekkelijk te maken. Het betreft de ecobonus die per 1 januari 2008 is ingevoerd en de daarmee samenhangende ecomalus die met ingang van 1 april 2008 is ingevoerd. De ecobonus was opgenomen in een separate wet,³³² de ecomalus is opgenomen bij de BIV in de Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen. Het feit dat de ecobonus in feite los stond van de BIV bracht met zich dat de het bedrag van de ecobonus niet gemaximeerd was op de verschuldigde BIV volgens het reguliere regime.³³³

De ecobonus en de ecomalus zijn van toepassing bij de vervanging van een personenauto door een andere personenauto, en ook bij de aanschaf van een personenauto die geen andere personenauto vervangt. Voor auto's die worden aangeschaft om andere auto's te

³²⁹ Verslag van het Rekenhof inzake de uitvoering van het Kyoto-protocol in het federale klimaatbeleid (Verslag van 20 mei 2009, D/2009/1128/09), Brussel: Rekenhof 2009.

³³⁰ *Internalisering van externe kosten van transport* (onderzoeksrapport van 10 december 2010, MIRA/2010/10), 2010, p. 47-48 (Maximumbedragen voor overige jaren zijn helaas niet beschikbaar).

³³¹ *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 2011/12, 1952, 53, p. 5 & 8.

³³² Décret portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Kamerstukken Waals Parlement* 2007/08, 690, nrs. 1&2.

³³³ Art. 8 Décret portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques.

vervangen wordt de CO₂-uitstoot van de aangeschafte auto vergeleken met de CO₂-uitstoot van de auto die vervangen wordt. Hiervoor worden auto's ingedeeld in emissie categorieën.³³⁴ Deze emissie categorieën staan in de linkse tabel. Vervolgens dient het getal van de emissie categorie van de nieuwe(re) auto te worden afgetrokken van het getal van de emissie categorie van de auto die vervangen wordt. Indien de uitkomst hiervan negatief is (de nieuwe(re) auto stoot meer CO₂ uit dan de vervangen auto), is een additionele ecomalus verschuldigd.³³⁵ Indien het resultaat positief is had de koper, indien de aangeschafte auto een emissie categorie 5 of lager had, recht op een ecobonus. De indeling van de emissie categorieën alsmede de daarbij behorende bedragen van de ecobonus of –malus zijn opgenomen in de tabellen 4.1 en 4.2 in bijlage 4. In afwijking van tabel 4.2 voor de ecobonus, was er geen recht op ecobonus indien de aangeschafte auto een emissie categorie hoger dan vijf had. Ook waren de bedragen van de ecobonus voor bij de aanschaf van auto's in de emissie categorieën één en twee in afwijking van de tabel gefixeerd op respectievelijk €1.000,- en €800,-.³³⁶

Voor personenauto's die werden ingeschreven zonder een andere personenauto te vervangen werd de emissie categorie voor de bepaling van de ecobonus/ecomalus vergeleken met de gemiddelde emissie categorie van de in een jaar nieuw in het verkeer gebrachte personenauto's. Voor 2008 werd de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw in het verkeer gebrachte auto's verondersteld 160 gram per kilometer te zijn, dit resulteert in een indeling in emissie categorie 7.³³⁷ Voor autokopers met een groot gezin³³⁸ werden de effecten van de ecomalus gemitigeerd door de emissie categorie van de door hem gekochte personenauto fictief met één te verlagen.³³⁹ De fictieve verlaging van de emissie categorie gold zowel bij vervanging van een auto, als bij aankoop van een auto zonder inruil. Deze verlaging gold echter niet voor de ecomalus indien een dergelijke autokoper een zeer onzuinige auto kocht, te weten een auto uit categorie 17.³⁴⁰ De van toepassing zijnde tarieven staan in bijlage 4.3.

Met ingang van 1 januari 2010 is de ecomalus voor de jaren 2010 en 2011 aangescherpt. Er werd een nieuwe emissie categorie ingevoerd voor personenauto's met een CO₂-uitstoot van minder dan 99 gram per kilometer.³⁴¹ Ook werd de tariefstructuur aangepast.

³³⁴ Art. 97quater en art. 97sexies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³³⁵ Art. 97quinquies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³³⁶ Art. 5 lid 1 Décret portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques.

³³⁷ Art. 97ter onder 2 Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³³⁸ Een gezin dat op de dag van in-/overschrijving van de gekochte auto ten minste drie kinderen telt ingevolge art. 97ter onder 4 Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³³⁹ Art. 97quater lid 2 Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³⁴⁰ Art. 97sexies lid 2 onder a Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³⁴¹ Artt. 97quater, 97 sexies en 97octies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Waar er voorheen een gestaffelde vergelijking plaatsvond tussen de CO₂-uitstoot van de aangeschafte personenauto en de CO₂-uitstoot van de auto die deze verving of de wettelijk vastgestelde gemiddelde CO₂-uitstoot, werd er nu gekeken naar het feit of de aangeschafte auto in absolute zin meer uitstootte dan de auto die hij verving of de gemiddelde auto. Onder het per 1 januari 2010 ingevoerde systeem werd gekeken naar de emissie categorie van de aangeschafte auto. De bijbehorende tarieven zijn opgenomen in bijlage 4.4.³⁴² De fictieve verlaging van het emissie categorienummer met één voor gezinnen met drie of meer kinderen werd gecontinueerd in 2010 en 2011. Daarbij werd de fictieve vermindering twee indien de koper van een auto ten minste vier kinderen had. Daarnaast werd ook een fictieve verlaging van het emissie categorienummer met één ingevoerd voor personenauto's die op LPG rijden.³⁴³

Met ingang van 1 juli 2011 werd de ecobonus aangescherpt. Er werd een separate tabel voor de indeling van de emissie categorieën ingevoerd en tevens werden er nieuwe bedragen en voorwaarden vastgesteld.³⁴⁴ De aangescherpte indeling is opgenomen in bijlage 4.5. Tevens wordt er geen onderscheid meer gemaakt tussen de situatie waarin een aangeschafte auto een andere auto vervangt en de situatie waarin er geen sprake is van vervanging.³⁴⁵ De nieuw vastgestelde bedragen staan in de onderstaande tabel.

Met ingang van 1 januari 2012 is de ecomalus regeling een tweede maal aangescherpt. Ditmaal is er niet geschoven in de samenstelling van de emissie categorieën. Er is wel een verhoging van het van toepassing zijnde tarief doorgevoerd. Het aangepast tarief is opgenomen in tabel 4.5.3 in bijlage 4.5. De ecobonus is met ingang van 1 januari 2015 komen te vervallen.³⁴⁶

4.3.2.3 De huidige Vlaamse BIV

Met ingang van 1 maart 2012 is in Vlaanderen voor autoverkopen aan consumenten een nieuw systeem voor de BIV van kracht geworden. Voor leaseauto's geldt nog steeds het

³⁴² Artt. 97quinquies, 97 septies en 97nonies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³⁴³ Art. 97quater lid 2 Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

³⁴⁴ Arrêté du Gouvernement wallon du 26 mai 2011 modifiant le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Belgisch Staatsblad* 6 juni 2011.

³⁴⁵ Arrêté du Gouvernement wallon du 26 mai 2011 modifiant le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Belgisch Staatsblad* 6 juni 2011, art. 2.

³⁴⁶ Décret-programme portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité, *Belgisch Staatsblad* 12 december 2014, art. 137.

hiervoor beschreven oude systeem.³⁴⁷ Het nieuwe systeem is afhankelijk van CO₂ uitstoot, het type brandstof, de EURO-norm en de leeftijd van de auto. In het oude systeem was de registratiebelasting in die zin gemaximeerd, dat deze niet hoger kon zijn dan de laatste categorie, auto's met een cilinderinhoud van meer dan 3,45 liter of meer dan 210 pk. De formule voor de gewijzigde BIV ziet er als volgt uit.³⁴⁸

$$BIV = \left(\left(\frac{CO_2 * f + x}{250} \right)^6 * 4.500 + C \right) * LC$$

Hierbij staat de component CO₂ uiteraard voor de CO₂-uitstoot van de gekochte auto in gram per kilometer. De component *f* staat voor een correctiefactor op basis van de brandstof van de auto. Voor auto's op LPG is deze factor 0,88, voor auto's op aardgas is deze factor 0,93, voor auto's die zowel op benzine als aardgas kunnen rijden is de factor 0,744 en voor de overige auto's (met name diesel) is de factor 1. De component *x* staat voor de correctie voor de voortschrijding in de techniek in de beperking van de CO₂-uitstoot en wordt met ingang van 1 januari 2013 ieder jaar met 4,5 verhoogd. De component *C* staat voor de luchtcomponent op basis van de EURO-norm van een auto. De component *LC* staat tenslotte voor de leeftijdscorrectie. Hieruit volgt dat de hoogte van de BIV oploopt naarmate de CO₂-uitstoot van de gekochte auto oploopt, waarbij auto's op diesel en LPG zwaarder worden belast door de brandstofcorrectie. Daarbij loopt het tarief van de BIV ook op met de uitstoot van andere schadelijke stoffen (EURO-norm). Naarmate een auto ouder is neemt het tarief stapsgewijs af. De bedragen voor de verschillende EURO-normen, en de correctiefactoren voor de verschillende leeftijdscategorieën zijn opgenomen in de tabellen 5.1 en 5.2 in bijlage 5.³⁴⁹

Uit de formule voor de BIV blijkt dat het bedrag aan exponentieel toeneemt met de toename van de CO₂-uitstoot van de aangeschafte auto, dit zou betekenen dat voor veel uitstotende nieuwe auto's (> 400 gram/km) het bedrag zou kunnen oplopen tot ruim € 100.000,-. Aangezien dit een groot verschil zou vormen met het voorheen geldende tarief (maximaal €4.957,-) is onder het nieuwe regime een maximum ingevoerd van €10.000,-.³⁵⁰ Dit heeft het gevolg dat bij een uitstoot van 284 gram CO₂ per kilometer de maximale hoogte van de BIV is bereikt voor nieuwe auto's met een EURO 4 of 5 norm. Voor tweedehands auto's geldt een gelijk maximum, echter kunnen deze door een afschrijving op basis van ouderdom meer CO₂ uitstoten voordat dit maximum bereikt wordt. Auto's van elf jaar oud die

³⁴⁷ Art. 97bis Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

³⁴⁸ Art. 97ter Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

³⁴⁹ Art. 97quater Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

³⁵⁰ Art. 97quinquies Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

aan de EURO 1 norm voldoen komen pas aan het maximum bij een uitstoot van 419 gram CO₂/km. Op deze manier wordt ook bij de handel in tweedehands auto's een milieuprikkel ingebouwd. Onder het (oude) federale systeem is het zo dat de differentiatie naar cilinderinhoud/vermogen geleidelijk vervalst naarmate wordt gehandeld in oudere auto's. In het nieuwe Vlaamse systeem komt de ouderdomscorrectie pas nadat de CO₂-component is meegerekend. Daar er onder het oude systeem op basis van de fiscale paardenkrachten voor auto's van vijftien jaar of ouder maximaal €497,50 betaald diende te worden en dit onder het nieuwe systeem voor dergelijke auto's met een hoge uitstoot tot maximaal €10.000,- belasting kan worden geheven, heeft er in de periode van 1 maart 2012 tot en met 31 december 2013 een overgangsregeling gegolden. Deze overgangsregeling kende twee stadia, in de periode van 1 maart 2012 tot en met 31 december 2012 werd 33% van de BIV geheven volgens de nieuwe formule en 67% volgens de oude systematiek. In het tweede stadium dat gedurende 2013 van kracht was werd 67% van de BIV volgens de nieuwe formule berekend en 33% volgens de oude systematiek.³⁵¹

4.3.3 Europeesrechtelijke aspecten

Zoals reeds in paragraaf 3.4.2 over de historie van de aanschaf-/registratiebelasting in België is beschreven kende België in de jaren '80 en '90 van de vorige eeuw tweemaal een strijdigheid van de toenmalige aanschafbelasting met Europese regelgeving. Deze bestond destijds uit het feit dat het verhoogde tarief in de BTW en de weeldetaks als minimale heffingsgrondslag de catalogusprijs had. Dit was strijdig met de BTW-richtlijn die voorschrijft dat BTW geheven wordt over de daadwerkelijk betaalde prijs. In deze paragraaf wordt de huidige vormgeving van de BIV getoetst aan art. 34 en art. 110 VwEU.

Bijzonder aan de BIV is dat deze bij iedere verkoop/inverkeerstelling door of ten behoeve van een particulier verschuldigd is, ook bij de inverkeerstelling van tweedehands voertuigen. Dit maakt dat er bij de import van auto's door inwoners van België geen sprake zal zijn van discriminatie in de zin van art. 110 VwEU ten opzichte van een gelijksoortige, zich in België bevindende, auto. Immers dient bij de aanschaf/inverkeerstelling van zowel buitenlandse als binnenlandse auto's een gelijk bedrag aan BIV te worden betaald. Dit brengt tevens met zich dat er bij de export van gebruikte Belgische personenauto's geen restitutie van restbelasting plaatsvindt. Immers, zou er bij de verkoop van een gebruikte personenauto binnen België opnieuw BIV dienen te worden betaald, zonder dat in deze gevallen restitutie van eerder

³⁵¹ Art. 94 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

betaalde BIV plaatsvindt. Dit is niet geïncorporeerd in de oorspronkelijk betaalde BIV. Zodoende is ook bij de verkoop van tweedehands auto's geen sprake van verschil in behandeling tussen auto's die aan inwoners van België worden verkocht, en auto's die aan inwoners van andere lidstaten worden verkocht. Er is zodoende geen sprake van enige strijdigheid met het in art. 110 VwEU bepaalde. Hoewel dit EU-rechtelijk geen consequenties heeft op het gebied van discriminatie is het wel zo dat de heffing bij de verhandeling van tweedehands personenauto's feitelijk fungeert als een transactiebelasting, zij het met een degressief verloop. Dit kan wel effect hebben op de marktverhoudingen op de tweedehands markt in België; hierop wordt in paragraaf 4.3.4.2 ingegaan.

4.3.4 Economische/financiële aspecten

4.3.4.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt ingegaan op een aantal verschillende economische en financiële aspecten van de BIV. Eerst wordt ingegaan op de economische aspecten die een rol spelen bij het feit dat de BIV ook verschuldigd is bij de aankoop van een tweedehands auto door een inwoner van België. Vervolgens wordt ingegaan op de invoering van de ecobonus-/malus in Wallonië. Hierbij wordt enerzijds gekeken naar de financiële uitwerking van deze hervorming en anderzijds naar de gevolgen voor de gemiddelde uitstoot van nadien geregistreerde personenauto's. Tot slot wordt gekeken naar de uitwerking van de invoer van de nieuwe uitstoot gerelateerde BIV in Vlaanderen. Ook hier wordt enerzijds gekeken naar de financiële uitwerking van deze hervorming en anderzijds naar de gevolgen voor de gemiddelde uitstoot van nadien geregistreerde personenauto's.

4.3.4.2 De belasting van de registratie van tweedehands personenauto's

Zoals reeds eerder uiteengezet wordt de registratie van een tweedehands personenauto door een inwoner van België belast door de BIV. Naarmate de leeftijd van een auto hoger is neemt het tarief af door de leeftijdscorrectie. Het feit dat ook de registratie van tweedehands auto's belast is leidt ertoe dat er voor een auto die gedurende zijn werkzame leven vaker wordt verhandeld wordt meer BIV geheven. Dit heeft tot gevolg dat een inwoner van België minder snel geneigd zal zijn om een tweedehands personenauto aan te schaffen. Hoewel een andere auto een inwoner wellicht in economische zin vooruit helpt, wordt hij bij de aanschaf van een tweedehands voertuig immers geconfronteerd met de BIV die op dat moment feitelijk fungeert als een transactiebelasting. Dit is terug te zien indien men de cijfers voor de

verhandeling van tweedehands voertuigen van België vergelekt met die van Nederland. Te zien is dat er relatief gezien in België veel minder tweedehands voertuigen worden verhandeld. De vergelijking tussen de verkopen van gebruikte auto's in België en Nederlands staat in tabel 4.9.

Tabel 4.9	Verkopen gebruikte auto's		Verkopen gebruikte auto's / 1.000 inwoners ³⁵²		Verkopen gebruikte auto's / 1.000 auto's ³⁵³	
	België ³⁵⁴	Nederland ³⁵⁵	België	Nederland	België	Nederland
2000	672.521	1.878.333	65,68	118,40	143,75	296,12
2001	659.541	1.902.101	64,26	118,98	138,86	290,88
2002	668.662	1.849.108	64,86	114,81	139,67	275,55
2003	652.740	1.862.053	63,03	114,99	135,40	271,64
2004	666.238	1.856.202	64,08	114,17	136,68	268,67
2005	647.767	1.804.392	62,01	110,66	131,70	258,07
2006	686.405	1.842.734	65,30	112,81	137,94	259,82
2007	652.757	1.895.849	61,67	115,90	129,29	262,21
2008	645.024	1.874.899	60,47	114,29	125,72	253,64
2009	673.371	1.848.909	62,62	112,15	129,68	245,14
2010	666.249	1.881.189	61,46	113,50	126,27	246,80
2011	645.854	1.888.341	58,71	113,37	119,45	244,11
2012	643.453	1.831.645	58,00	109,48	118,20	233,07
2013	655.021	1.794.346	58,69	106,94	119,24	226,68

Gemiddeld worden er in België, indien men de verschillen tussen de tweedehands verkopen in de beide landen ten opzichte van het aantal auto's en het aantal personen middelt, 45% - 50%

³⁵² Eurostat, database, Bevolking naar leeftijd en geslacht, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Database by themes, dan Population and social conditions, Demography and migration, Population).

³⁵³ Eurostat, database, Personenauto's naar brandstof, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Database by themes, dan Transport, Road transport, Road transport equipment – Stock of vehicles).

³⁵⁴ Febiac, statistieken, B.8.a Evolutie van de inschrijvingen van nieuwe en tweedehandse wagens (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁵⁵ BOVAG-RAI, *Mobiliteit in Cijfers*, Amsterdam; BOVAG-RAI 2005, § 2.11 (<http://www.bovagrai.info/auto/2005/>); BOVAG-RAI, *Mobiliteit in Cijfers*, Amsterdam; BOVAG-RAI 2010, § 2.14 (<http://www.bovagrai.info/auto/2010/>); BOVAG-RAI, *Mobiliteit in Cijfers*, Amsterdam; BOVAG-RAI 2014, § 2.14 (<http://www.bovagrai.info/auto/2014/>).

minder tweedehands personenauto's verhandeld. Inwoners van België worden weliswaar bij de aankoop van een tweedehands auto onder de huidige Vlaamse en Waalse BIV wel gestimuleerd om een zuiniger model aan te schaffen, dit neemt niet weg dat er bij de koop van een tweedehands auto BIV moet worden betaald. Doordat bij de aanschaf van een tweedehands auto BIV wordt geheven is de gemiddelde inwoner van België naar verwachting minder snel dan de gemiddelde inwoner van Nederland geneigd de afweging maken om een andere, meer zuinige auto te kopen. Immers zal hij om de BIV te willen betalen wel een extra compensatie in financiële lastenderving door brandstofbesparing of een ervaring van nut in andere zin verwachten. Van CO₂-uitstoot van verhandelde gebruikte auto's zijn geen cijfers beschikbaar. Zodoende kan niet worden onderzocht in welke mate de (verschillende versies van de) BIV de kopers van gebruikte auto's beweegt richting meer zuinige auto's.

4.3.4.3 Ecobonus/ecomalus in Wallonië

De Ecobonus/-malus werd zoals hierboven reeds is aangegeven met ingang van 1 januari 2008 ingevoerd voor personenauto's die vanaf die datum door of ten behoeve van personen woonachtig in Wallonië werden ingeschreven. Bij de inverkeerstelling van een personenauto werd de CO₂-uitstoot van deze auto vergeleken met de CO₂-uitstoot van de auto die werd vervangen. Indien er geen auto werd vervangen, werd er vergeleken met een gemiddelde CO₂-uitstoot. Bij een lagere CO₂-uitstoot bestond er onder voorwaarden recht op een ecobonus. Indien de CO₂-uitstoot van de aangeschafte auto hoger was diende er een ecomalus te worden afgedragen. Met ingang van 1 juli 2011 is vervolgens de systematiek van de ecobonus veranderd. De CO₂-uitstoot van een aangeschafte auto werd niet meer vergeleken met de CO₂-uitstoot van de voorgaande of een gemiddelde auto. De hoogte van de ecobonus werd louter op basis van de CO₂-uitstoot van de aangeschafte auto vastgesteld. Dit had tot gevolg dat met name in de jaren 2012 en 2013 slechts bij een klein aantal automodellen met een zeer geringe CO₂-uitstoot recht bestond op de ecobonus. Zodoende nam de reikwijdte van de ecobonus in die jaren af.

Om de efficiëntie van het ecobonus/-malus regime te bepalen wordt eerst vastgesteld in welke mate sprake is van een autonome daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer van personenauto's over de jaren. Deze autonome daling wordt gebruikt om de effecten van niet aan aanschafbelasting gerelateerde zaken uit de daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot te filteren. Het restant van de daling in de CO₂-uitstoot na aftrek van deze autonome daling is dan toe te rekenen aan het effect van het bonus-/malusregime. Deze autonome daling is bepaald door de gemiddelde daling van de CO₂-uitstoot per kilometer van

nieuwe personenauto's in België te nemen over de jaren 1995 tot en met 2006. In deze jaren was er nog geen fiscale of andersoortige stimulering van personenauto's met een lage CO₂-uitstoot. Deze autonome daling bedraagt gemiddeld 1,71% per jaar.³⁵⁶ Voor de berekening van deze autonome daling is gekeken naar de jaren 1995 tot en met 2004, aangezien de cijfers over de jaren 2005 en later potentieel worden beïnvloed door de destijds ingevoerd aftrek in de inkomstenbelasting bij de aankoop van CO₂ zuinige auto's, welke later is omgezet in de directe factuurkorting.³⁵⁷ In de tabel hieronder wordt deze autonome daling gebruikt om de fictieve gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer te bepalen die zonder fiscale stimulering zou zijn bereikt. Deze wordt vergeleken met de bereikte gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer om het effect van de fiscale stimulering te bepalen. Voor de vaststelling van deze CO₂-uitstoot cijfers wordt gebruikt gemaakt van de CO₂-uitstoot van auto's die niet aan natuurlijke personen zijn verkocht. Natuurlijke personen hadden in de jaren 2008 tot en met 2010 recht op een federale milieupremie bij de aanschaf van een zuinige auto. Bedrijven hadden hier geen recht op. Zodoende worden deze cijfers gebruikt om te voorkomen dat de effecten van de federale milieupremie worden meegenomen in de berekening van de efficiëntie van de ecobonus/-malusregeling. De fiscaal geïndiceerde daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer wordt vervolgens vermenigvuldigd met een gemiddelde levensduur van 16 jaar en een jaarkilometrage van 15.000 om de beperking van de CO₂-uitstoot per verkochte auto te berekenen.³⁵⁸³⁵⁹ Deze beperking van de CO₂-uitstoot per verkochte auto wordt ten slotte vermenigvuldigd met het aantal verkochte auto's om de totale beperking van de CO₂-uitstoot in Megaton te berekenen. De resultaten staan in tabel 4.10.

³⁵⁶ Febiac, statistieken, G.3.a Evolutie van de CO₂-emissies door nieuwe personenwagens in België (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁵⁷ Verslag van het Rekenhof inzake de uitvoering van het Kyoto-protocol in het federale klimaatbeleid (Verslag van 20 mei 2009, D/2009/1128/09), Brussel: Rekenhof 2009.

³⁵⁸ Febiac, statistieken, E.2.c Gemiddeld aantal jaarlijks afgelegde kilometer per auto en gemiddelde bezettingsgraad (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>); Febiac, statistieken, C.4 Evolutie van de gemiddelde leeftijd van het wagenpark (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁵⁹ Gemiddeld rijden in België geregistreerde auto's minder kilometers per jaar dan Nederlandse auto's, daarentegen blijven auto's gemiddeld langer in gebruik.

Tabel 4.10	Gemiddelde CO ₂ -uitstoot in gram per kilometer nieuwe auto's ³⁶⁰	Fictieve gemiddelde CO ₂ -uitstoot in gram per kilometer	Aantal ingeschreven nieuwe voertuigen ³⁶¹	Beperking CO ₂ -uitstoot in Megaton
2008	156,4	157,4	153.648	36,1
2009	151,4	153,7	148.885	83,1
2010	143,0	148,8	175.434	245,3
2011	139,0	140,5	178.484	67,0
2012	127,0	136,6	133.599	307,8
2013	122,7	124,8	139.899	71,5

Te zien is dat het bonus/-malusregime over de gehele looptijd een positief effect heeft gehad op de gemiddelde CO₂-uitstoot per kilometer van de nieuw verkochte auto's. Wel is het zo dat het effect in de jaren 2010 en 2012 aanzienlijk sterker is dan in de andere jaren. Wat hiervan de oorzaak is, is niet duidelijk. Wel is het zo dat de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's onder de particuliere kopers, welke naast een eventuele ecobonus in potentie ook in aanmerking kwamen voor de federale aanschafpremie, ook in deze jaren harder daalde dan in de andere jaren. Zodoende is het niet waarschijnlijk dat de extra daling in deze jaren is toe te schrijven aan een specifieke fiscale/financiële stimulering. Hieronder wordt onderzocht in welke mate zowel de originele vorm, als de in 2011 gewijzigde vorm van dit regime efficiënt waren.

Voor het ecobonus/-malusregime is gebleken dat dit een positieve invloed had op de daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's in Wallonië. Om te bepalen in welke mate dit gevoerde beleid efficiënt was wordt de verhouding tussen derving in de fiscale opbrengsten en de bespaarde CO₂-uitstoot berekend. Om de derving in de fiscale opbrengsten te berekenen, is berekend welke fiscale opbrengst Wallonië uit de BIV had kunnen genereren indien er geen ecobonus/-malus regime was ingevoerd. Hiervoor is de gemiddelde opbrengst van de BIV per auto in de gewesten Vlaanderen en Brussel-Halle-Vilvoorde berekend en vermenigvuldigd met het aantal verhandelde auto's in Wallonië.

³⁶⁰ Febiac, statistieken, G.3.b Gemiddelde CO₂-emissies (in g/km) van nieuwe wagens per gewest en type eigenaar (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁶¹ Febiac, statistieken, B.4. Evolutie van de inschrijvingen van nieuwe wagens per type eigenaar en per gewest eigenaar (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

Vlaanderen en Brussel-Halle-Vilvoorde pasten in die jaren immers het onaangepaste oude federale regime toe voor de BIV. Dit resulteert in tabel 4.11.

Tabel	Opbrengst BIV	Te verwachten	Beperking	Kosten CO₂-
4.11	inclusief	opbrengst BIV	CO₂-	uitstootdaling in
	ecobonus/-malus	onder oude regime	uitstoot in	miljoenen €/Megaton
	in €1.000	in €1.000	Megaton	CO₂
2008	48.740 ³⁶²	129.840 ³⁶³	0,036	2.246,46
2009	23.810 ¹⁷⁴	129.720 ³⁶⁴	0,083	1.274,57
2010	44.730 ³⁶⁵	134.670 ³⁶⁶	0,245	366,73
Totaal	117.280	394.230	0,364	759,922
2011	91.990 ³⁶⁷	141.900 ³⁶⁸	0,067	745,14
2012	106.810 ³⁶⁹	107.910 ³⁷⁰	0,308	3,57
2013	133.670 ³⁷¹	121.130 ³⁷²	0,071	-173,09
Totaal	332.470	371.110	0,446	86,59

³⁶² Rapport de la Cour des comptes Préfiguration des résultats de l'exécution du budget de la Région wallonne pour l'année 2009 (Verslag van 31 mei 2010, n° 3.587.783), Brussel: Rekenhof 2010, p. 34-35.

³⁶³ Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2009 (September 2008, D/2008/3241/254), Brussel: Departement Financiën en Begroting, p. 17; K. Algoed & W. van den Bossche, 'Bijzondere Financieringswet in een notendop' (rapport van 25 juni 2009), Brussel: Federale Overheidsdienst Financiën 2009, p. 68.

³⁶⁴ Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2010 (September 2009, D/2009/3241/404), Brussel: Departement Financiën en Begroting, p. 8; Verslag van het Rekenhof over de ontwerpen van aanpassing van de begroting 2010 en over de ontwerpen van initiële begroting 2011 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (verslag van 19 november 2010, 3.628.729), Brussel: Rekenhof 2010, p. 8.

³⁶⁵ Rapport de la Cour des comptes: Préfiguration des résultats de l'exécution du budget de la Région wallonne pour l'année 2011 (Verslag van 31 mei 2012, Dr 3.697.038), Brussel: Rekenhof 2012, p. 35-36.

³⁶⁶ Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2011 (September 2010, D/2010/3241/364), Brussel: Departement Financiën en Begroting, p. 17; Verslag van het Rekenhof over de ontwerpen van aanpassing van de begroting 2010 en over de ontwerpen van initiële begroting 2011 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (verslag van 19 november 2010, 3.628.729), Brussel: Rekenhof 2010, p. 30.

³⁶⁷ Rapport de la Cour des comptes: Préfiguration des résultats de l'exécution des budgets de la Région wallonne pour l'année 2012 (rapport van 28 mei 2013, 3.701.880), Brussel: Rekenhof 2013, p. 31.

³⁶⁸ Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2012 (September 2011, D/2011/12.735/1), Brussel: Departement Financiën en Begroting, p. 17; Onderzoek van de ontwerpen van aanpassing van de begroting 2012 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (verslag van 14 juni 2012, 3.697.463), Brussel: Rekenhof 2012, p. 7.

³⁶⁹ Rapport de la Cour des comptes: Préfiguration des résultats de l'exécution du budget de la Région wallonne pour l'année 2012 (Verslag van 28 mei 2012, Dr 3.701.880), Brussel: Rekenhof 2013, p. 30-31.

³⁷⁰ Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2013 (September 2012), Brussel: Departement Financiën en Begroting, p. 15; Ontwerpordonnanties houdende aanpassing van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2013 en van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2014 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (verslag van 18 november 2013, 3.703.793), Brussel: Rekenhof 2013, p. 10.

³⁷¹ Projets de décret contenant le premier feuillet de l'ajustement du budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2014, *Kamerstukken Waals Parlement 2014/15*, 56-57, nr. 1 bijlage 8, p. 6.

³⁷² Ontwerpordonnanties houdende aanpassing van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2014 en van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2015 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (verslag van 14 november 2014, 3.707.427), Brussel: Rekenhof 2014, p. 9.

Te zien is dat de gewijzigde vorm van het regime gemiddeld genomen meer efficiënt was dan de originele vorm. Dit vloeit met name voort uit het feit dat de ecobonus in de jaren 2012 en 2013 door een aanzienlijke verscherping op minder automodellen van toepassing was. Zodoende kwamen er minder aangeschafte auto's in aanmerking voor een ecobonus in die jaren. Dit heeft de uitgaven van het Gewest Wallonië aan de ecobonus in die jaren sterk beperkt, waardoor de opbrengst van de BIV inclusief ecobonus en –malus in die jaren aanzienlijk hoger was dan in de jaren daarvoor. Zodoende heeft de beperking van de CO₂-uitstoot in die jaren tegen een kleinere fiscale derving plaatsgevonden, hetgeen een positief effect heeft op de efficiëntie van de maatregel.

4.3.4.4 De uitstoot gerelateerde Vlaamse BIV

Met ingang van 1 maart 2012 is er in Vlaanderen een aanpassing van de BIV doorgevoerd. In plaats van het oude tarifiering op basis van de fiscale paardenkrachten is er een nieuwe formule op basis van een drietal milieukeurmerken. Daar er in 2012 een overgangsregeling van toepassing was, waardoor slechts een derde van de tarifiering werd bepaald aan de hand van de nieuwe systematiek, wordt dit jaar in de bepaling voor de effectiviteit en de efficiëntie van de maatregel buiten beschouwing gelaten. In het jaar 2013 was de overgangsregeling weliswaar ook nog van kracht, maar was het aandeel van de gewijzigde regeling toegenomen naar circa 67%. Dit maakt dat de nieuw vormgegeven BIV met ingang van dat jaar een overwegende invloed kreeg in de bepaling van de uiteindelijk verschuldigde BIV. Ook dient in acht te worden genomen dat de nieuwe berekeningssystematiek tot nog toe louter toepasselijk is voor auto's die niet worden aangekocht door leasebedrijven. Auto's die worden aangekocht door leasebedrijven vallen nog steeds onder het oude federale regime. Zodoende wordt voor de berekening van de effectiviteit en de efficiëntie van het nieuwe regime alleen gekeken naar de nieuwe auto's die zijn verkocht aan particulieren, zelfstandig ondernemers en bedrijven niet zijnde leasevoertuigen. Voor de berekening van de effectiviteit van het nieuwe regime wordt wederom gebruik gemaakt van de daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwverkochte auto's, die wordt vergeleken met de autonome daling van de CO₂-uitstoot. Voor de autonome daling van de CO₂-uitstoot wordt wederom gebruik gemaakt van de gemiddelde daling van de CO₂-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's op federaal niveau in de periode van 1995 tot en met 2004, een periode waarin er geen financiële en/of fiscale stimulering van zuinige

auto's van kracht was. Deze autonome daling bedraagt gemiddeld 1,71% per jaar.³⁷³ Voor de berekening van de totale beperking in de CO₂-uitstoot over de gehele levensduur van de verkochte auto's wordt ook hier gerekend met een gemiddelde levensduur van 16 jaar en een jaarkilometrage van 15.000 km.³⁷⁴ In tabel 4.12 wordt de daling in de gemiddelde CO₂-uitstoot weergegeven.

Tabel 4.12	Gemiddelde CO ₂ -uitstoot van nieuwverkochte auto's op basis van autonome daling	Werkelijke gemiddelde CO ₂ -uitstoot van nieuwverkochte auto's ³⁷⁵	Aantal nieuwverkochte auto's ³⁷⁶	Totale beperking in de CO ₂ -uitstoot (Megaton)
Soort eigenaar				
Particulier	131,6 gram/km	129,9 gram/km	133.342	0,0535
Zelfstandige	137,11 gram/km	135,7 gram/km	9.522	0,0032
Bedrijven niet-leasing	129,9 gram/km	128,0 gram/km	57.309	0,0271

Om vervolgens tot de efficiëntie in zake de beperking van de CO₂-uitstoot van het nieuwe regime te komen is maar beperkte informatie beschikbaar. Waar er wel gedetailleerde informatie beschikbaar was over de samenstelling van de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's is deze er helaas niet voor de gemiddelde opbrengst van de BIV van respectievelijk nieuwe en gebruikte auto's. zodoende kan slechts worden uitgegaan van de gemiddelde opbrengst van de BIV voor alle in Vlaanderen ingeschreven auto's tezamen. Aannemelijk is dat de gemiddelde derving onder de ingeschreven nieuwe auto's boven dit gemiddelde ligt, aangezien de hoogte van de BIV bij de inschrijving van een gebruikte auto wordt beperkt door de afschrijving-/leeftijdscorrectiefactor. Om toch tot een berekening te komen van de derving in de opbrengst van de BIV door de invoering van het nieuwe regime wordt eerst de gemiddelde opbrengst per verhandeling onder het oude regime berekend. Dit wordt gedaan aan de hand van de beschikbare cijfers voor het gewest Vlaanderen over de periode 2008 tot en met 2011 aangezien deze een relatief regelmatig niveau kent. Dit

³⁷³ Febiac, statistieken, G.3.a Evolutie van de CO₂-emissies door nieuwe personenwagens in België (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁷⁴ Febiac, statistieken, E.2.c Gemiddeld aantal jaarlijks afgelegde kilometer per auto en gemiddelde bezettingsgraad (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>); Febiac, statistieken, C.4 Evolutie van de gemiddelde leeftijd van het wagenpark (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁷⁵ Febiac, statistieken, G.3.b Gemiddelde CO₂-emissies (in g/km) van nieuwe wagens per gewest en type eigenaar (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁷⁶ Febiac, statistieken, B.4. Evolutie van de inschrijvingen van nieuwe wagens per type eigenaar en per gewest eigenaar (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

gemiddelde tarief wordt vergeleken met de gemiddelde opbrengst per verhandeling onder het nieuwe regime. Dit resulteert in tabel 4.13.

Tabel 4.13 Gemiddelde BIV per auto onder het oude regime ³⁷⁷	€350,39
Gemiddelde BIV per auto onder het nieuwe regime ³⁷⁸	€318,46
Aantal verkochte auto's, niet zijnde leasevoertuigen ³⁷⁹	200.173
Derving in de opbrengst van de BIV ten gevolge van het nieuwe regime in miljoenen €	6,391
Beperking van de CO ₂ -uitstoot (Megaton) ³⁸⁰	0,0838
Kosten CO ₂ -uitstootdaling in miljoenen € /Megaton CO ₂	€76,256

Te zien is dat de invoering van de BIV op basis van de uitstoot gerelateerde berekening in het jaar 2013 nog maar een beperkt effect heeft gehad op de daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot. Het effect is kleiner dan het gemiddelde effect van de Waalse bonus-/malusregeling, waar er in Vlaanderen meer nieuwe auto's worden verkocht. Wel heeft de BIV op basis van de uitstoot gerelateerde berekening op een relatief efficiënte manier de beperking van de CO₂-uitstoot heeft bewerkstelligd. De maatregel is meer efficiënt gebleken dan de ecobonus/-malussystematiek die in Wallonië wordt gebruikt en de verschillende vergroeningsmaatregelen die in de Nederlandse BPM zijn getroffen. Evenwel moet hierbij worden aangetekend dat de onderzochte periode, die slechts het jaar 2013 betrof, te kort is om een stabiele verwachting voor de toekomst van deze maatregel uit te spreken. In latere jaren zal moeten blijken of deze maatregel efficiënt blijft werken.

4.3.5 Samenvatting

Ten aanzien van de autoheffingen in België blijkt dat de BIV vanwege zijn systematiek waarin zowel nieuwe als gebruikte auto's bij elke aankoop door een inwoner van België

³⁷⁷ Zie bronvermelding § 4.3.4.3 tabel 2 kolom 'Te verwachten opbrengst BIV onder oude regime'.

³⁷⁸ Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2014 (September 2013), Brussel: Departement Financiën en Begroting, p. 16

³⁷⁹ Febiac, statistieken, G.3.b Gemiddelde CO₂-emissies (in g/km) van nieuwe wagens per gewest en type eigenaar (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

³⁸⁰ Febiac, statistieken, G.3.b Gemiddelde CO₂-emissies (in g/km) van nieuwe wagens per gewest en type eigenaar (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

wordt belast, op geen enkele wijze discrimineert tussen auto's afkomstig uit België en auto's afkomstig uit andere lidstaten. Wel heeft dit tot gevolg dat er in België naar verhouding veel minder gebruikte auto's worden verhandeld, hierbij is het waarschijnlijk dat het feit dat ook alle aankopen van gebruikte auto's belast is met BIV tot gevolg heeft dat de gemiddelde inwoner van België minder snel geneigd zal zijn een andere gebruikte auto te kopen, ook indien dit een zuiniger model betreft, daar in dat geval eerst de drempel van de belasting met BIV moet worden geslecht. Dit is in macro-economische zin een nadeel van deze systematiek.

Indien wordt gekeken naar de vergroening binnen de Waalse en de Vlaamse BIV dan valt op dat de invoering van bonus-/malusregeling in Wallonië het grootste effect heeft gehad op de daling van de CO₂-uitstoot door personenauto's. Het effect van de Vlaamse uitstoot gerelateerde BIV was minder goed en bovendien maar over één jaar te meten. Daarbij is gebleken dat de Waalse bonus-/malusregeling, zeker na de aanpassing in 2011, relatief efficiënt is gebleken in de beperking van de CO₂-uitstoot. Voor de Vlaamse uitstoot gerelateerde BIV geldt ook hier dat de periode waarover gemeten is eigenlijk te kort is om een betrouwbaar oordeel over het systeem te vellen.

4.4 Deelconclusie

Bij de beoordeling van de Nederlandse en Belgische registratiebelastingen is gebleken dat de Belgische BIV vanwege zijn systematiek waarin ook iedere verhandeling van een gebruikte auto wordt belast nimmer discrimineert tussen Belgische en buitenlandse auto's. keerzijde hiervan is dat deze systematiek er op macro-economisch niveau voor zorgt dat de handel in gebruikte auto's in België wordt beperkt. In de Nederlandse BPM heeft zich hier in de afgelopen jaren een aantal probleemgevallen voorgedaan waarin een gebruikte auto afkomstig uit een andere lidstaat zwaarder werd belast dan een soortgelijke Nederlandse auto. De oorzaak hiervan lag in de waardebepaling van de buitenlandse gebruikte auto ten behoeve van de vermindering voor gebruikte auto's. Deze problematiek lijkt zich na de laatste aanpassing van de BPM op dit gebied niet meer voor te doen.

Indien wordt gekeken naar de verschillende vergroeningsmaatregelen die in de beide landen de revue zijn gepasseerd valt op dat de Nederlandse systematiek waarin de CO₂-uitstoot is opgenomen in de heffingsgrondslag het meest effectief is geweest. Deze systematiek heeft gemiddeld 1.208 kilogram CO₂-uitstoot beperkt over de levensduur van een nieuwverkochte auto. De Waalse bonus-/malussystematiek heeft geresulteerd in een gemiddelde beperking van de CO₂-uitstoot over de levensduur van een nieuw verkochte auto

van 872 kilogram. Daarentegen is de Waalse systematiek een factor 5,9 maal efficiënter in het bereiken van deze beperking in CO₂-uitstoot dan de Nederlandse CO₂-uitstoot heffingsgrondslag. De kosten van het Waalse systeem waren gemiddeld €389 miljoen per bespaarde Megaton CO₂-uitstoot, de kosten van de Nederlandse CO₂-uitstoot heffingsgrondslag waren gemiddeld €2,3 miljard per bespaarde Megaton CO₂-uitstoot. Ter vergelijking zou een Megaton CO₂ onder het Europese Emissie Handelssysteem (EU ETS) ongeveer €5 miljoen kosten.³⁸¹ Hierbij dient wel te worden aangetekend dat het EU ETS met een structureel overschot aan emissierechten lijkt te kampen. Zodoende is een spiegeling aan de prijs van deze emissierechten niet inhoudelijk juist.

³⁸¹ A. Vitelli, 'Ook ABN Amro houdt het voor gezien met CO₂-emissierechten', *NRC* 15 juni 2014.

5. Belastingen op het bezit van personenauto's

5.1 Inleiding

In tegenstelling tot de belastingen op de registratie van personenauto's, die alleen Nederland en België heffen, heffen de drie onderzochte lidstaten alle een belasting op het bezit van personenauto's. Naar zal blijken doen zij dit alle op grond van verschillende heffingsgrondslagen. In de komende paragrafen worden achtereenvolgens de belastingen op het bezit van auto's in Nederland, België en Duitsland onderzocht. Daarbij wordt aandacht besteed aan de geschiedenis van deze belastingen. Vervolgens wordt ingegaan op de huidige vormgeving van deze belastingen, waarbij met name aandacht wordt besteed aan de eventuele vergroening binnen deze belastingen en de samenstelling van het tarief. Voor Duitsland wordt kort ingegaan op de voorgenomen invoering van een wegvignet. Ook wordt er aandacht besteed aan de cijfermatige aspecten van deze belastingen. Er wordt afgesloten met een korte samenvatting.

5.2 Nederland

5.2.1 Inleiding

Bij de behandeling van de belasting op het bezit van personenauto's in Nederland wordt eerst ingegaan op de historie van deze soort belasting. Vervolgens komen de ontwikkelingen die zich in het afgelopen decennium in deze belasting hebben voorgedaan aan de orde. Hierbij worden louter de ontwikkelingen die verband houden met de vergroening van het Nederlandse wagenpark verband houden aan de orde. Tot slot worden een korte cijfermatige analyse en een samenvatting weergegeven.

5.2.2 Historie motorrijtuigenbelasting

Het bezit van auto's/motorrijtuigen wordt al sinds 1927 belast, destijds via de Wegenbelastingwet. Reeds in 1920 werd door de Vereniging 'Het Nederlandse Wegen-Congres' in een rapport aangegeven dat weggebruikers behoren bij te dragen in de kosten van onderhoud en verbetering van het wegennet. Vervolgens is door een Staatscommissie³⁸² een rapport opgesteld waarin verschillende vormen van een belasting voor het weggebruik aan de

³⁸² Staatscommissie van 12 mei 1923

orde kwamen. Een benzinebelasting, een bandenbelasting en een motorrijtuigenbelasting vormden het keuzepalet. De regering was samen met de commissie van het Nederlandse Wegen-Congres en de Staatscommissie van mening dat een heffing met het motorrijtuig zelf als object de voorkeur verdiende boven een benzine- of bandenbelasting. Een benzinebelasting zou teveel uitvoeringstechnische problemen met betrekking tot het gebruik van benzine voor andere doeleinden met zich brengen en een bandenbelasting zou het rijden met versleten banden te veel in de hand werken. Voor de heffing met het motorrijtuig als object konden verschillende maatstaven van heffing worden gekozen, te weten: het gewicht en de prijs. Een heffing met de prijs als maatstaf had als voordeel dat ook de prestaties (snelheid) voor een deel werd meegenomen in de heffing. Echter zou een dergelijk systeem progressie naar het inkomen met zich brengen, hetgeen niet de doelstelling van de wegenbelasting maar van de inkomstenbelasting is; zodoende werd gekozen voor het gewicht van de auto als maatstaf van heffing.³⁸³

In 1934 werd de wegenbelastingwet omgedoopt tot de motorrijtuigenbelastingwet; tegelijkertijd werden de verhoudingen in de tarieven tussen verschillende voertuigcategorieën (ambulances, invalidervoertuigen e.d.) aangebracht, welke verder buiten beschouwing worden gelaten.³⁸⁴ Tot aan de omdoping in 1966 tot de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 heeft de belasting steeds het karakter gehouden van een bestemmingsbelasting; hierna is dit karakter van de belasting echter vervallen³⁸⁵. Tot de inwerkingtreding van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (hierna: Wet MRB 1994) hebben zich louter tariefmatige en uitvoeringstechnische wijzigingen voorgedaan die hier niet van belang zijn. Met de invoering van de Wet MRB 1994 is het belastbare feit van gebruik van de weg veranderd naar het houderschap van een motorrijtuig. Deze op het oog fundamentele wijziging had echter louter betrekking op uitvoeringstechnische aspecten.³⁸⁶ In 2001 is een begin gemaakt met aanpassen van de motorrijtuigenbelasting aan bepaalde emissienormen. Het betrof een stimulering voor auto's met een bepaalde vorm van katalysatoren; deze stimulering was niet gericht op zuinige auto's.³⁸⁷ In 2009 is (mede) ter vervanging van de motorrijtuigenbelasting het wetsvoorstel

³⁸³ *Vakstudie 15 - Belastingheffing van Motorrijtuigen*, Wet MB 1994, aantekening 1.2.2 (online, laatst bijgewerkt 15-3-2015).

³⁸⁴ *Vakstudie 15 - Belastingheffing van Motorrijtuigen*, Wet MB 1994, aantekening 1.2.3 (online, laatst bijgewerkt 15-3-2015).

³⁸⁵ Met inwerkingtreding van deze wet zijn hoofdstuk II 'Openbare verkeerswegen te land' van de Motorrijtuigenbelastingwet en de Wet op het Verkeersfonds ingetrokken. Overigens was de Wet op het Verkeersfonds al eerder buiten werking gesteld.

³⁸⁶ *Kamerstukken I 1993/1994*, 22 238, nr. 115c, p. 7 (MvA).

³⁸⁷ Artikel 2 van de wet van 21 juni 2001, *Stb.* 2001/293.

Wet kilometerprijs ingediend, echter is dit wetsvoorstel op 8 februari 2011 weer ingetrokken.³⁸⁸

5.2.3 Recente ontwikkelingen

Zoals reeds in paragraaf 5.2.2 is aangegeven is in 2001 begin gemaakt met het ‘vergroenen’ van de motorrijtuigenbelasting. Deze maatregelen waren in beginsel tijdelijk bedoeld.³⁸⁹ Met ingang van 1 april 2008 werd de eerste stimuleringsmaatregel ingevoerd die in beginsel openstond voor alle typen auto’s. Het betrof een korting van 50% van het toepasselijke tarief voor auto’s die afhankelijk van de motorbrandstof maximaal 95 of 110 gram CO₂-uitstoot per kilometer mochten genereren. De grens van 95 gram/km was toepasselijk voor auto’s met een dieselmotor, de grens van 110 gram/km was toepasselijk op de overige auto’s.³⁹⁰ Deze korting werd ondergebracht in art. 23b Wet MRB 1994. Doel van de maatregel was het houderschap van deze zeer zuinige auto’s te bevorderen. Door aan te sluiten bij het houderschap werden niet alleen nieuwe zuinige auto’s gestimuleerd, maar ook tweedehands zuinige auto’s. Er werd gekozen voor een systeem met maar één grens voor de tarifiering op basis van de CO₂-uitstoot, omdat het in de software van de Belastingdienst voor de Motorrijtuigenbelasting voor dat moment niet mogelijk was om met een staffel met een aantal grenzen te werken.³⁹¹ Met ingang van 1 april 2009 werd de stimulans in deze maatregel vergroot: de korting 50% werd vergroot naar 75%,³⁹² met ingang van 1 januari 2010 werd de korting ingeruild voor een nihiltarief.³⁹³ Reden voor de verdere verruiming die eerder niet was voorgenomen, was het feit dat de korting in de motorrijtuigenbelasting voor deze zuinige auto’s zijn vruchten leek af te werpen, de verkopen van dergelijke auto’s trok significant aan.³⁹⁴ Daarnaast werd met ingang van 1 april 2009 het van toepassing zijnde tarief voor auto’s op aardgas verlaagd van het LPG-G3 tarief naar het tarief voor auto’s op benzine.³⁹⁵ Reden voor de stimulering van deze auto’s is dat zij gemiddeld per gereden kilometer 20% minder CO₂-uitstoot genereren dan vergelijkbare auto’s op benzine.³⁹⁶ Met ingang van 1 januari 2014 zijn de voorwaarden voor het nihiltarief voor zeer zuinige auto’s aangescherpt.³⁹⁷ Het nihiltarief is met ingang van

³⁸⁸ Vakstudie 15 - *Belastingheffing van Motorrijtuigen*, Wet MB 1994, aantekening 1.17 (online, laatst bijgewerkt 15-3-2015).

³⁸⁹ Wet van 21 juni 2001, *Stb.* 2001/293.

³⁹⁰ Art. XX onder B van de wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007/562.

³⁹¹ *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 12.

³⁹² Art. XVIII onder E van de wet van 18 december 2008, *Stb.* 2008/565.

³⁹³ Art. XVI onder B van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009/609.

³⁹⁴ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, nr. 3, p. 17.

³⁹⁵ *Idem*, art. XVIII onder D.

³⁹⁶ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 20.

³⁹⁷ Artikel XXII van de wet van 22 december 2011, *Stb.* 2011/642.

die datum louter nog toepasselijk voor auto's met een CO₂-uitstoot van niet meer dan 50 gram per kilometer. In bijlage 6 wordt het verloop van het reguliere tarief vanaf 2002 tot op heden getoond.³⁹⁸

5.2.4 Cijfermatige aspecten motorrijtuigenbelasting

In paragraaf 3.3.4 is een tabel opgenomen waarin is weergegeven welk financieel belang de motorrijtuigenbelasting heeft binnen de begroting en wat zij betekent voor de gemiddelde autobezitter. In deze paragraaf worden die cijfers tegen het licht van het gevoerde beleid gehouden. In tabel 5.1 is te zien welke ontwikkeling het autobezit in Nederland, de totale opbrengst van de motorrijtuigenbelasting voor het rijk, de gemiddelde motorrijtuigenbelasting per auto en het reguliere tarief hebben doorgemaakt. Ingevolge art. 80 Wet MRB 1994 jo. art. 222 Provinciewet hebben naast het Rijk ook de provincies het recht om opcenten te heffen op de motorrijtuigenbelasting. Deze opcenten maken geen onderdeel uit van het vergroeningsbeleid, de opcenten zijn ingevolge art. 222 lid 3 Provinciewet doormiddel van een opslagpercentage afhankelijk van het reguliere tarief. Omdat de opcenten geen onderdeel uitmaken van het landelijke vergroeningsbeleid zijn zij niet meegenomen in de opbrengst en het gemiddelde tarief van de motorrijtuigenbelasting.

³⁹⁸ Dit betreft het tarief voor personenauto's met een leeggewicht van tussen de 900 en 3.300 kilogram.

Tabel 5.1	Autobezit ³⁹⁹	Opbrengsten MRB in miljoenen € ⁴⁰⁰	Gemiddelde MRB per auto	Indexatie van het tarief	Totale toename autobezit en indexatie tarief	Toename MRB per auto
2002	6.710.595	1.997	€294,38	-		
2003	6.854.947	1.879	€273,01	-	4,54%	-7,26%
2004	6.908.890	1.999	€287,68	2,39%	2,19%	5,37%
2005	6.991.974	2.111	€299,78	1,40%	2,10%	4,21%
2006	7.092.293	2.180	€304,38	0,90%	2,80%	1,54%
2007	7.230.178	2.375	€324,82	1,37%	3,67%	6,72%
2008	7.391.903	2.643	€354,01	9,06%	9,45%	8,98%
2009	7.542.331	2.906	€383,27	7,82%	9,86%	8,27%
2010	7.622.353	3.073	€400,21	8,41%	9,47%	4,42%
2011	7.735.547	3.073	€394,14	0,60%	2,09%	-1,52%
2012	7.858.712	3.038	€385,14	1,70%	3,29%	-2,28%
2013	7.915.613	2.981	€376,20	2,20%	2,92%	-2,32%

Te zien is dat er in het jaar 2003 een discrepantie te zien is tussen de toename van het autobezit en de toename van de motorrijtuigenbelasting per auto; het is niet duidelijk waar deze vandaan komt. Daarnaast is te zien dat er met name vanaf 2010 van een significant lagere toename, of later zelfs een afname, sprake is in de opbrengst van de motorrijtuigenbelasting per auto, terwijl er in die periode in de tarifiering en het autobezit een grotere toename zit. Dit komt voort uit de invoering van de vrijstelling voor zeer zuinige auto's. Het is dan ook aannemelijk dat de invoering van deze vrijstelling een aanzienlijke derving in de opbrengsten van de motorrijtuigenbelasting teweeg heeft gebracht. Deze conclusie wordt ook getrokken in een rapport van de Algemene Rekenkamer. Hierin is becijferd dat de totale derving in de opbrengst van de motorrijtuigenbelasting in de jaren 2008 tot en met 2013 €622 miljoen beloopt.⁴⁰¹ Omwille van het feit dat er geen gegevens zijn over

³⁹⁹ Belastingopbrengsten motorrijtuigenbelasting Ministerie van Financiën; Eurostat, database, Personenauto's naar brandstof, (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> vervolgens Database by themes, dan Transport, Road transport, Road transport equipment – Stock of vehicles).

⁴⁰⁰ Belastingopbrengsten motorrijtuigenbelasting Ministerie van Financiën.

⁴⁰¹ *Verantwoordingsonderzoek van de Algemene Rekenkamer over het jaar 2013 bij het Ministerie van Financiën* (onderzoek van 12 mei 2014, IXB), Den Haag: Algemene Rekenkamer 2014, p. 18.

de invloed van de vrijstelling voor zeer zuinige auto's op de aanschaf van (gemiddelde) CO₂-uitstoot van verkochte auto's, kan geen uitspraak worden gedaan over de effectiviteit en efficiëntie van dit beleid. Dit wordt onder andere veroorzaakt door het feit dat de invoering van de vrijstelling potentieel ook invloed heeft op de aankopen van gebruikte auto's. Van de CO₂-uitstootwaarden van de verhandelde tweedehands personenauto's zijn geen statistieken beschikbaar, waardoor het niet mogelijk is het effect op dit deel van de markt voor personenauto's te onderzoeken.

5.2.4 Samenvatting

In bovenstaande is gebleken dat Nederland met name in de periode vanaf 2008 een actief stimuleringsbeleid heeft gevoerd ten aanzien van zeer zuinige auto's. In de periode daarvoor heeft slechts op zeer beperkt niveau stimulering van auto's met bepaalde katalysatoren plaatsgevonden. Dit was in het kader van 'schonere' auto's en niet zo zeer in het kader van meer zuinige auto's. Keerzijde van het in de periode van 2008 tot en met 2013 gevoerde beleid is dat dit een aanzienlijke derving in de opbrengsten van de motorrijtuigenbelasting teweeg heeft gebracht. De vrijstelling voor zeer zuinige auto's die deze derving veroorzaakte is echter met ingang van 1 januari 2014 sterk aangescherpt; zodoende is de verwachting dat zowel de gemiddelde opbrengst per auto als de totale opbrengst van de motorrijtuigenbelasting vanaf die datum weer gaat toenemen.

5.3 België

In België wordt onder de naam Verkeersbelasting een belasting geheven op het bezit van personenauto's. In tegenstelling tot de belastingen op het bezit van auto's in Nederland en Duitsland zijn er in de Verkeersbelasting geen vergroeningsmaatregelen doorgevoerd. Zodoende blijft deze paragraaf beperkt tot een korte uiteenzetting van de inhoud van de Verkeersbelasting gevolgd door een korte cijfermatige samenvatting van deze belasting.

5.3.1 Verkeersbelasting

Evenals dat in Nederland het bezit van personenauto's wordt belast, wordt dat in België ook gedaan. Van de historie van de verkeersbelasting is evenwel weinig bekend. Daar de verkeersbelasting als eerste belasting is opgenomen in titel II van de Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen⁴⁰² is het evenwel waarschijnlijk dat de

⁴⁰² Wet van 23 november 1965.

verkeersbelasting gelijk met de invoering van deze wet is ingesteld in 1966. De verkeersbelasting wordt jaarlijks geheven op stoom- of motorvoertuigen die dienen ter vervoer van mensen of goederen. Waar in Nederland alleen auto's onder de motorrijtuigenbelasting vallen, hanteert België een ruimere definitie van motorvoertuigen. Naast auto's vallen hier ook boten en aanhangwagens onder.⁴⁰³ Boten worden evenwel in dezelfde wet weer vrijgesteld; het is aan de provinciale en gemeentelijke overheden om deze te belasten.⁴⁰⁴ Uitgezonderd zijn voertuigen die niet voor vervoer dienen zoals landbouwvoertuigen en andere werktuigen. Personenauto's zijn belast wanneer zij zich op het rijkswegennet bevinden. Leidend hierbij is of zij staan ingeschreven bij de Directie voor inschrijving van voertuigen. Daar waar in Nederland in de MRB een onderscheid wordt gemaakt naar de brandstof waar een motorvoertuig op rijdt (benzine, diesel of LPG), wordt dit niet in de Wet op de Verkeersbelasting, maar separaat gedaan. Bezitters van een dieselauto zijn naast de Verkeersbelasting namelijk ook onderworpen aan de aparte accijnscompenserende belasting. Deze is in 1996 ingevoerd daar toen de accijns op benzine werd verhoogd. In 2004 is begonnen met de afbouw van de accijnscompenserende belasting. In het kader van de milieuvriendelijke fiscaliteit werd deze belasting afgebouwd en werden de accijnzen verhoogd, dit om het gebruik van de auto te belasten en niet het bezit.⁴⁰⁵ Voor dieselauto's is er reeds sinds 2008 geen accijnscompenserende belasting meer, voor LPG auto's bestaat deze nog wel. De accijnscompenserende belasting is als afzonderlijke belasting wel reeds met ingang van 2008 opgeheven; sindsdien wordt de aanvullende belasting voor auto's op LPG via de Verkeersbelasting onder de noemer van 'Aanvullende verkeersbelasting' geheven.⁴⁰⁶

Het tarief van de verkeersbelasting is evenals de voorheen geldende federale belasting op de inverkeerstelling afhankelijk van het aantal 'fiscale paardenkrachten' van een auto. Dit aantal 'fiscale paardenkrachten' wordt vastgesteld aan de hand van de indeling van een motor van een auto op basis van cilinderinhoud en vermogen, de hoogste indeling geldt. In de hoogte van het reguliere tarief van de verkeersbelasting, niet zijnde de aanvullende verkeersbelasting/accijnscompenserende belasting, is door de jaren heen niet inhoudelijk veranderd, er zijn louter indexeringen doorgevoerd. Het verloop van de hoogte van het tarief kunt u zien in de tabellen in bijlage 7. De aanvullende verkeersbelasting voor auto's op LPG

⁴⁰³ A. Tinberghien, Handboek voor Fiscaal Recht, Kluwer, Mechelen, 2008, nr. 1827.

⁴⁰⁴ Art. 5 lid 1 onder 5 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

⁴⁰⁵ Redactie, 'Accijnscompenserende belasting afgeschaft...in 2008', Fiscale Actualiteit, 2003, aflevering 29, 3.

⁴⁰⁶ Artt. 13 & 14 van de Programmawet van 5 augustus 2003, nr. 2003021183, p. 40498.

wordt bedraagt over de jaren 2008 tot en met heden tussen de €89,16 en €208,20 en loop evenals de verkeersbelasting op met het aantal fiscale paardekrachten.⁴⁰⁷

5.3.2 Cijfermatige samenvatting

In tegenstelling tot over de tarifiering van de voormalige accijnscompenserende belasting, zijn er over de opbrengsten van deze belasting uit het verleden wel gegevens beschikbaar. In tabel 5.2 is over de jaren 2002 tot en met 2013 het verloop van de opbrengst van de Verkeersbelasting en de Accijnscompenserende belasting getoond, alsmede het verloop van de gemiddelde opbrengst per personenauto van deze belastingen.

Tabel 5.2	Opbrengst Verkeersbelasting personenauto's in €miljoenen ⁴⁰⁸	Opbrengst Accijnscompenserende belasting personenauto's in €miljoenen ⁴⁰⁹	Totaal aantal personenauto's ⁴¹⁰	Gemiddelde bezitsbelasting per personenauto
2002	1.064	250,3	4.724.856	€278,16
2003	1.135	262,7	4.772.584	€292,77
2004	1.149	244,3	4.818.571	€289,21
2005	1.202	234,3	4.861.352	€295,36
2006	1.179	185,9	4.929.284	€276,80
2007	1.320	104,1	5.006.294	€284,54
2008	1.324	17,4	5.086.756	€263,68
2009	1.416	1,3	5.160.257	€274,59
2010	1.442	0,7	5.279.110	€273,29
2011	1.490	0,4	5.359.352	€278,08
2012	1.512	0,4	5.392.908	€280,50
2013	1.563	0,3	5.439.295	€287,32

⁴⁰⁷ Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2007-30/06/2008.

⁴⁰⁸ Nationale Bank van België databank, Ontvangen belastingen en werkelijke sociale premies per soort (<http://stat.nbb.be/> dan Overheidsfinanciën, Niet-financiële overheidsrekeningen).

⁴⁰⁹ Idem; In de jaren vanaf 2008 betreft het de opbrengst van de aanvullende verkeersbelasting.

⁴¹⁰ Febiac, statistieken, C.5. Evolutie van het wagenpark per brandstofsoort (<http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>).

Bovenstaande tabel in ogenschouw nemende en vergelijkende met de gemiddelde opbrengst van motorrijtuigenbelasting per auto in Nederland valt op dat deze in de periode tot 2004 op een ongeveer gelijke hoogte zaten. In latere jaren is de opbrengst van de motorrijtuigenbelasting omhoog gegaan onder invloed van onder andere de voorheen voorgenomen overgang naar een kilometerheffing. In België is de vormgeving zoals gezegd niet aangepast. Door de gelijkmatige indexatie van het tarief van de Verkeersbelasting en de gelijkmatige afbouw van de accijnscompenserende belasting is de opbrengst per auto ongeveer gelijk gebleven. In de jaren vanaf 2008 is een lichte stijging te zien, deze zal zich naar verwachting in de komende jaren voortzetten onder invloed van indexaties en de toename van het vermogen van nieuwe auto's.

5.4 Duitsland

Bij de behandeling van de belasting op het autobezit in Duitsland wordt eerst ingegaan op de historie van deze categorie belastingen in Duitsland. Hierbij worden ook enkele aangrenzende fiscale aspecten aangestipt, daar er geen belasting op de aanschaf/registratie van auto's is in Duitsland heeft, is Duitsland in het vorige hoofdstuk immers niet behandeld. Vervolgens wordt aandacht besteed aan de ontwikkelingen die zich in de belasting op het bezit van Duitsland sinds 1997 hebben voorgedaan. Daarna wordt kort de op handen zijnde invoering van een wegenvignet behandeld, daar er aan deze heffing potentieel EU-rechtelijke aspecten kleven. In het laatste inhoudelijke deel van deze paragraaf wordt aandacht besteed aan de cijfermatige aspecten van de belasting op het bezit van personenauto's in Duitsland. Er wordt afgesloten met een korte samenvatting.

5.4.1 Historie Kraftfahrzeugsteuer

De belasting op het bezit van auto's kent in Duitsland een lange geschiedenis. Naar verluid is de Kraftfahrzeugsteuer (hierna: Kfz-steuer) reeds in 1899 ontstaan in Hessen-Darmstadt. De eerste nationale belasting op auto's in Duitsland werd in 1906 ingevoerd, Het betrof de Reichsstempelgesetz; dit betrof echter niet specifiek een belasting op het bezit, maar was een zegelbelasting. Indien de bezitter van een auto deze auto op de openbare weg wilde gebruiken diende hij eerst de zegelbelasting te betalen.⁴¹¹ In die zin lijkt deze belasting min of meer op de huidige BPM in Nederland en de BIV in België, immers worden ook deze belastingen geheven op het moment dat de bezitter van een auto deze auto laat registreren ten behoeve

⁴¹¹ M.A.J. Weigandt, Die Kraftfahrzeugsteuer, Hamburg: Diplomica Verlag 1996, p. 4.

van het gebruik op de openbare weg. Deze belasting was destijds ook geen bestemmingsbelasting; hij werd niet geheven ter dekking van een wegenfonds of iets soortgelijks, het betrof een belasting op de auto als luxegoed.⁴¹² De eerste nationale Kfz-steuer stamt uit 1922. Deze belasting werd ingevoerd als gevolg van de toegenomen betekenis van de auto in de economie en het verkeer en was geen zegelbelasting, maar een belasting op het bezit van auto's, bussen en vrachtwagens. Het gewicht van de voertuigen werd gebruikt als heffingsgrondslag.⁴¹³ In 1927 werd de heffingsgrondslag van deze Kfz-steuer voor personenauto's aangepast naar de cilinderinhoud.⁴¹⁴ In 1935 werd de Kfz-steuer gebruikt ten behoeve van de conjunctuurpolitiek van het nationaalsocialistische regime. Er werd een vrijstelling van belasting ingevoerd voor alle auto's die na 31 maart 1935 tot het wegennet toetraden.⁴¹⁵

Reeds in 1985 zijn er kortingen ingevoerd voor milieuvriendelijke auto's. Het betrof een vrij ingewikkeld systeem waarbij auto's werden ingedeeld op cilinderinhoud en het al dan niet aanwezig zijn van een bepaald type katalysator. Afhankelijk van deze indeling voor de duur van maximaal zes jaren en tien maanden worden vrijgesteld van de Kfz-steuer.⁴¹⁶ Na afloop van de vrijstelling gold er afhankelijk van het al dan niet aanwezig zijn van een bepaald type katalysator een korting tot maximaal 40% op het reguliere tarief van de Kfz-steuer.⁴¹⁷

5.4.2 Huidige vormgeving Kraftfahrzeugsteuer

De Kfz-steuer kent zijn huidige vorm naar hoofdlijnen sinds 1 juli 1997. Met ingang van die datum is de tarifiering verder onderverdeeld naar een totaal van zes emissieklassen. Twee van deze emissieklassen werden gevormd door een tweetal EURO-normen⁴¹⁸, door een drietal samenstellingen van emissienormen en door een restcategorie.⁴¹⁹ Daarnaast waren er vrijstellingen van toepassing op auto's die reeds aan de EURO-IV emissienorm voldeden en voor auto's die minder dan 90 of tussen de 90 en 120 gram CO₂ per kilometer uitstootten. Deze vrijstellingen werden beperkt tot maximumbedragen afhankelijk van de grenzen waar aan werd voldaan, zodra het maximumbedrag was bereikt werd het reguliere tarief weer

⁴¹² Idem.

⁴¹³ M.A.J. Weigandt, *Die Kraftfahrzeugsteuer*, Hamburg: Diplomica Verlag 1996, p. 5.

⁴¹⁴ Idem.

⁴¹⁵ M.A.J. Weigandt, *Die Kraftfahrzeugsteuer*, Hamburg: Diplomica Verlag 1996, p. 6.

⁴¹⁶ Art. 3 van de wet van 22 mei 1985, *Bundesgesetzblatt* 1985/1, nr. 24, p. 785-786.

⁴¹⁷ Art. 4 van de wet van 22 mei 1985, *Bundesgesetzblatt* 1985/1, nr. 24, p. 786-787.

⁴¹⁸ Richtlijn 94/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 maart 1994 met betrekking tot maatregelen tegen luchtverontreiniging door emissies van motorvoertuigen en tot wijziging van Richtlijn 70/220/EEG (PbEU 1994, L 100/42).

⁴¹⁹ Art. 1 onderdeel 7 van de wet van 24 april 1997, *Bundesgesetzblatt* 1997/1, nr. 25, p. 806-808.

toepasselijk. Deze vrijstellingen golden in de periode van 25 april 1997 tot en met 31 december 2005.⁴²⁰ Het reguliere tarief is ingedeeld naar de (EURO-)emissionormen van de andere broeikasgassen. Daarnaast was er een verlaagd tarief voor auto's die minder dan 90 gram CO₂ per kilometer uitstootten.⁴²¹ Met ingang van 10 december 1999 werden de vrijstellingen en verlaagde tarieven voor auto's met een hoge EURO-emissionorm en auto's met een CO₂-uitstoot van minder dan 90 gram per kilometer aangepast aan de nieuwe normen en beperkt tot een maximumbedrag.⁴²² Op die manier werd gestimuleerd dat steeds schonere auto's worden gebruikt. Met ingang van 1 april 2007 werd een vrijstelling van maximaal € 330,- ingevoerd voor dieselauto's waarbij een retrofit roetfilter is gemonteerd in de periode van 1 januari 2006 tot en met 31 december 2009.⁴²³ De vrijstelling is vervallen na 31 december 2013.⁴²⁴ Voor dieselauto's die niet met een retrofit roetfilter werden uitgerust werd het tarief verhoogd.⁴²⁵ Met ingang van 1 juli 2009 is in de Kfz-steuer de CO₂-uitstoot als vaste component opgenomen als heffingsgrondslag. Deze heffingsgrondslag is alleen van toepassing op auto's die op of na 1 juli 2009 voor het eerst in Duitsland zijn geregistreerd. Dit om te voorkomen dat autobezitters die op een eerder moment een auto hebben aangeschaft achteraf geconfronteerd zouden worden met een nieuwe heffing, ook zou dit niet goed mogelijk zijn geweest daar voor oudere auto's niet altijd de CO₂-uitstoot is geregistreerd.⁴²⁶ Eerst wordt gekeken naar het feit of nieuw geregistreerde auto meer dan 120 gram CO₂ uitstoot per kilometer.⁴²⁷ Indien dit niet het geval is wordt er geen CO₂-component toegepast en is louter het reguliere tarief van toepassing op basis van cilinderinhoud. Er is daarbij geen afhankelijkheid meer van overige uitstootnormen voor 'schone auto's' zoals deze voorheen golden. Dit omdat met ingang van 1 oktober 2009 reeds de EURO-5 uitstootnorm verplicht zou worden voor nieuwe personenauto's,⁴²⁸ een verdere differentiatie naar 'schone auto's' was daarmee niet nodig. Indien de CO₂-uitstoot meer dan 120 gram per kilometer bedraagt, is er €2 per gram CO₂-uitstoot per kilometer verschuldigd bovenop het bedrag dat resulteert uit

⁴²⁰ Art. 1 onderdeel 4 van de wet van 24 april 1997, *Bundesgesetzblatt* 1997/1, nr. 25, p. 805-806.

⁴²¹ Art. 1 onderdeel 7 van de wet van 24 april 1997, *Bundesgesetzblatt* 1997/1, nr. 25, p. 805-806.

⁴²² Art. 1 van de wet van 10 december 1999, *Bundesgesetzblatt* 1999/1, nr. 54, p. 2382-2383.

⁴²³ Art. 1 onderdeel 2 van de wet van 30 maart 2007, *Bundesgesetzblatt* 2007/1, nr. 11, p. 356.

⁴²⁴ Art. 3b *Kraftfahrzeugsteuergesetz*.

⁴²⁵ Art. 1 onderdeel 3 van de wet van 30 maart 2007, *Bundesgesetzblatt* 2007/1, nr. 11, p. 356.

⁴²⁶ *Drucksache Deutscher Bundestag* 16. Wahlperiode, 9890, p. 3-4.

⁴²⁷ Met ingang 1 januari 2012 is deze grens verlaagd naar 110 gram/km, met ingang van 1 januari 2014 is de grens verlaagd naar 95 gram/km.

⁴²⁸ Verordening 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie (PbEU 2007, L 171/1)

de tarifiering op basis van cilinderinhoud. Met ingang van 1 januari 2013 is er een vrijstelling ingevoerd voor auto's die uitsluitend door een elektromotor worden aangedreven. Deze vrijstelling geldt voor tien jaren indien de elektrische auto in de periode tussen 18 mei 2011 en 31 december 2015 voor het eerst in Duitsland is geregistreerd. Indien de auto op of na 1 januari 2016, maar voor 31 december 2020 voor het eerst in Duitsland wordt geregistreerd geldt de vrijstelling voor vijf jaren.⁴²⁹ In tegenstelling tot de eerder ingevoerde vrijstellingen voor auto's met retrofit roetfilters en bepaalde uitstootnormen wordt deze vrijstelling niet beperkt tot een maximumbedrag. In de tabellen in bijlage 8 zijn de verschillende tarieven die gegolden hebben sinds 2002 te zien.

5.4.3 Voorstel invoering wegvignet

Na de aantreding van het derde kabinet Merkel heeft verkeersminister Dobrindt aangekondigd dat buitenlandse automobilisten met ingang van 2016 een vignet dienen aan te schaffen om over het Duitse hoofdwegennet te mogen rijden. Het vignet dient, naast door inwoners van andere landen die over Duitse wegen rijden, ook te worden aangeschaft door de Duitse autobezitters; echter wordt bij de invoering van het wegvignet een verlaging van de Kfz-steuer voor de bezitters van personenauto's doorgevoerd. Op deze wijze wordt betracht te invoering van het wegvignet voor de inwoners van Duitsland zonder negatieve financiële gevolgen te laten geschieden.⁴³⁰ In 2012 heeft de EC een mededeling uitgevaardigd ten behoeve van de toetsing van nationale heffingen voor het gebruik van weginfrastructuur voor personenauto's. In deze mededeling is met betrekking het in rekening brengen van dergelijke heffingen aan inwoners van andere lidstaten aangegeven dat deze niet onevenredig zwaar mogen worden belast ten opzichte van inwoners van de heffende lidstaat in verband met in art. 18 VwEU vastgelegde verbod op discriminatie naar nationaliteit.⁴³¹ Een dergelijke onevenredig zware heffing kan worden voorkomen door ten behoeve van de inwoners van de andere lidstaten voldoende vignetvormen voor een beperkte periode beschikbaar te stellen. Bijvoorbeeld vignetten voor de periode van één of enkele weken en/of maanden.⁴³² De prijs van dergelijke vignetvormen voor kortere periodes zou omgerekend naar een maandtarief, een weektarief en een dagtarief niet meer mogen bedragen dan respectievelijk 10%, 5% en 2% van het jaartarief.⁴³³ Dit richtsnoer is afgeleid uit een richtlijn die op dit gebied reeds

⁴²⁹ Art. 2 onderdeel 2 van de wet van 5 december 2012, *Bundesgesetzblatt* 2012/1, nr. 57, p. 2435.

⁴³⁰ *Drucksache Deutscher Bundestag* 18. Wahlperiode, 2453, p. 1.

⁴³¹ Mededeling COM (2012) 199 van de Europese Commissie van 14 mei 2012 over de toepassing van nationale heffingen voor het gebruik van weginfrastructuur die worden opgelegd aan lichte particuliere voertuigen, p. 5.

⁴³² *Idem*, p. 7.

⁴³³ *Idem*, p. 8.

toepasselijk is voor de heffing van gebruiksrechten voor de infrastructuurvoorzieningen van zware vrachtvoertuigen.⁴³⁴ In de eerste voorstellen voor het wegvignet wordt voorgesteld naast het jaarvignet vignetten voor de periodes van tien dagen en twee maanden beschikbaar te stellen.⁴³⁵ Daarbij wordt voor de vignetten voor de korte periodes een vast tarief voorgesteld van €10,- voor het tiendagenvignet en een tarief van €22,- voor het tweemaandenvignet. Het jaarvignet lijkt voor inwoners van Duitsland afhankelijk te worden van zowel het type motorbrandstof als de uitstootkenmerken van een auto.⁴³⁶ Dit komt waarschijnlijk voort uit de belofte om het wegvignet voor inwoners van Duitsland te laten compenseren door een vermindering van de Kfz-steuer. Deze belasting kan immers na de aanpassing naar de gedeeltelijke CO₂-uitstoot afhankelijke heffingsgrondslag medio 2009 voor zuinige auto's met een kleine benzinemotor zeer gering zijn. Zo zou het jaartarief voor een VW Polo 1.2 TSI uit 2013 slechts €24,- gaan bedragen.⁴³⁷ Indien een inwoner uit een andere lidstaat met een gelijke auto een tweemaandenvignet aan zou schaffen, zou deze zodoende een kleine 84% van het jaartarief betalen. Indien dit in het uiteindelijke wetsvoorstel tevens het geval zou zijn, zal dit naar alle waarschijnlijkheid een strijdigheid opleveren met het discriminatieverbod uit art. 18 VwEU. Dit wordt onderschreven door de in paragraaf 2.3.1.3.1 besproken uitspraak van het Hof in de zaak *Outokumpu*, waarin is beslist dat ook gebruikers uit andere lidstaten de mogelijkheid moet worden geboden om in aanmerking te komen voor het verlaagde tarief.⁴³⁸ Tot slot lijkt ook de door minister Dobrindt beloofde verrekening van het wegvignet een discriminatie op te leveren tussen inwoners van Duitsland en andere lidstaten, er vanuit gaande dat de inwoners uit de andere lidstaten niet de mogelijkheid hebben om het wegvignet met de in andere lidstaten geldende belastingen op auto's te verrekenen. Een verdere toetsing van het wegvignet aan het EU-recht is nog niet mogelijk omwille van nog beperkt beschikbare documentatie over deze heffing.

5.4.4 Cijfermatige aspecten

Reeds in paragraaf 3.5.3 is getoond dat de omvang van de Kfz-steuer in zowel de Duitse belastingopbrengst, als in de gemiddelde heffing per auto een significant minder groot

⁴³⁴ Richtlijn 1999/62/EG betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen (PB L 187, 20 juli 1999, als gewijzigd bij Richtlijn 2006/38/EG (PB L 157 van 9 juni 2006) en bij Richtlijn 2011/76/EU (PB L 269 van 14 oktober 2011)).

⁴³⁵ *Drucksache Deutscher Bundestag* 18. Wahlperiode, 2453, p. 1.

⁴³⁶ *Drucksache Deutscher Bundestag* 18. Wahlperiode, 118, p. 7.

⁴³⁷ S. Jaenichen, 'Verkehrswegegebühren und Ausländerdiskriminierung', *Wirtschaftsdienst* 2015, afl. 1, p. 34.

⁴³⁸ HvJ EU 2 april 1988, zaak *Outokumpu*, C-213/96, r.o. 31-33.

aandeel/bedrag vertegenwoordigt dan zijn Nederlandse en Belgische evenknieën. Dit is te meer het geval indien voor Nederland ook wordt gekeken naar de heffing/opbrengst van de provinciale opcenten. Deze zijn in Duitsland geïncorporeerd in de nationale heffing.⁴³⁹ In tabel 5.3 worden de opbrengst van de Kfz-steuer, de gemiddelde opbrengst per auto, het verloop van de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto's in Duitsland en de ontwikkeling van deze gemiddelde uitstoot getoond.

Tabel 5.3	Opbrengst Kfz-steuer over personenauto's in €miljoenen ⁴⁴⁰	Gemiddelde opbrengst Kfz-steuer per auto	Gemiddelde CO ₂ -uitstoot per nieuw geregistreerde auto	Ontwikkeling gemiddelde CO ₂ -uitstoot t.o.v. het voorgaande jaar
2002	6.400	€143,75	177,40 gram/km	-
2003	6.100	€136,04	175,90 gram/km	-0,85%
2004	6200	€137,17	174,90 gram/km	-0,57%
2005	6.700	€146,50	173,40 gram/km	-0,86%
2006	7.386	€159,43	172,50 gram/km	-0,52%
2007	7.510	€171,16	169,50 gram/km	-1,74%
2008	7.551	€183,04	164,80 gram/km	-2,77%
2009	7.463	€179,70	154,00 gram/km	-6,55%
2010	6.924	€164,78	151,10 gram/km	-1,88%
2011	7.093	€166,45	145,60 gram/km	-3,64%
2012	7.047	€163,20	141,60 gram/km	-2,75%
2013	7.017	€161,57	136,10 gram/km	-3,88%

In de bovenstaande tabel is te zien dat de gemiddelde opbrengst van de Kfz-steuer per personenauto richting 2008 stijgt, om vervolgens met ingang van 2009 een daling in te zetten. Wellicht dat de gemiddelde opbrengst onder invloed van de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwe auto's in de komende jaren nog verder gaat dalen. Tot nog toe is de daling echter nog niet significant. De daling in de gemiddelde opbrengst van de Kfz-steuer is waarschijnlijk toe te rekenen aan de slooppremie (Abwrackprämie) die in 2009 van kracht is geweest.⁴⁴¹ Deze

⁴³⁹ *Drucksache Deutscher Bundestag* 16. Wahlperiode, 11742, p. 1.

⁴⁴⁰ *Drucksache Deutscher Bundestag* 16. Wahlperiode, 1778, p. 3 (voor de periode 2002-2005); Bundes Finanzministerium, Geschäftsstatistik Kraftfahrzeugsteuer, Monatsbericht, 22 maart 2013, p. 2.

⁴⁴¹ J. van der Vaart, Abwrackprämie afgelopen: de 5 miljard is helemaal op, NRC Handelsblad, 3-9-2009, p. 15.

heeft consumenten waarschijnlijk aangezet tot het kopen van een nieuwere ‘schonere’ auto. Daar deze ‘schonere’ auto’s, zoals blijkt uit paragraaf 5.4.2 onder een lager tarief per 100cc cilinderinhoud vallen in de Kfz-steuer. Opvallend is dat er zich in 2009 ook een aanzienlijke daling in de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto’s heeft voorgedaan, aangezien er aan de slooppremie geen vereisten met betrekking tot de CO₂-uitstoot van de nieuwe(re) auto waren verbonden.⁴⁴² Wellicht is dit toe te schrijven aan de hervorming van de Kfz-steuer, die per 1 juli 2009 voor vanaf die datum ingeschreven nieuwe auto’s mede afhankelijk is van de CO₂-uitstoot. Zeer waarschijnlijk lijkt dit echter niet, aangezien het budget dat er voor deze sloopregeling was kort na deze hervorming van de Kfz-steuer reeds opgebruikt was.⁴⁴³⁴⁴⁴ Ook de gedeeltelijke vrijstelling voor zeer zuinige auto’s die in de periode van 25 april 1997 tot en met 31 december 2005 heeft gegolden voor zeer zuinige auto’s, heeft in ieder geval vanaf het jaar 2002 geen noemenswaardig effect gehad.⁴⁴⁵ Zodoende kan worden opgevat dat er zich in de jaren vanaf 2008 in Duitsland een meer substantiële daling van de gemiddelde CO₂-uistoot van nieuwverkochte auto’s heeft voorgedaan, maar dat de vergroeningsmaatregelen op CO₂ gebied die in de Kfz-steuer zijn doorgevoerd, voor zover zij hebben bijgedragen aan dit effect, dit hebben bewerkstelligd zonder een substantiële daling in de opbrengsten met zich mee te brengen.

5.4.5 Samenvatting

Indien de ontwikkelingen in de Kfz-steuer, in de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto’s en in het toekomstig in te voeren wegvignet in ogenschouw worden genomen, valt in de eerste plaats op dat de ontwikkelingen in de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte auto’s voor Duitsland een dalende trend heeft. Dit ondanks het feit dat er in Duitsland slechts op zeer beperkte schaal fiscale stimulering is geweest. Deze stimulering wordt geacht beperkt te zijn daar de gemiddelde Kfz-steuer per auto relatief laag is en bovendien na invoering van een CO₂-uitstoot afhankelijke grondslag nauwelijks gedaald. Bovendien heeft de fiscale stimulering zich, met name in de periode voor juli 2009, vooral gericht op schone auto’s (EURO-normen) en niet zo zeer op auto’s met een beperkte CO₂-uistoot. In dit opzicht is in Duitsland zeer efficiënt vergroend, er heeft zich een daling in de gemiddelde CO₂-uitstoot voorgedaan zonder dat hier veel fiscale sturing voor benodigd was.

⁴⁴² M. Gronwald & J. Lippelt, ‘Kurz zum Klima: Die Abwrackprämie in Europa’, *Ifo Schnelldienst* 2010, afl. 7, p. 41.

⁴⁴³ J. van der Vaart, Abwrackprämie afgelopen: de 5 miljard is helemaal op, NRC Handelsblad, 3-9-2009, p. 15.

⁴⁴⁴ E. Gawel, ‘Kfz-Steuer-Reform und Klimaschutz’, *Wirtschaftsdienst* 2011, afl. 2, p.143.

⁴⁴⁵ Art. 1 onderdeel 4 van de wet van 24 april 1997, *Bundesgesetzblatt* 1997/1, nr. 25, p. 805-806.

In de periode voor 2009 zijn er weliswaar ook kortingen geweest voor zuinige auto's, maar deze hebben blijkens de cijfers over de uitstoot en de opbrengsten van de Kfz-steuer weinig effect gehad op de gemiddelde opbrengst van de Kfz-steuer. Als tot slot wordt gekeken naar het in te voeren wegvignet dan blijkt de belofte van minister Dobrindt om het vignet voor inwoners van Duitsland op het gebied van het EU-recht roet in het eten te gooien. Daar er onder de huidige Kfz-steuer voor auto's met kleine benzinemotoren en een geringe CO₂-uitstoot nauwelijks Kfz-steuer verschuldigd is, dient het tarief van het wegvignet voor die auto's laag te zijn. Uit de vooralsnog beschikbare informatie over het toekomstige wegvignet blijkt dat inwoners uit andere lidstaten niet voor dit tarief in aanmerking kunnen komen. Daarnaast is de beloofde verrekening van het wegvignet met de Kfz-steuer discutabel, immers kunnen inwoners van andere lidstaten de kosten van het vignet niet verrekenen, hetgeen eveneens discriminatie oplevert.

5.5 Samenvatting

In dit hoofdstuk is ingegaan op de verschillende aspecten van de belastingen op het bezit van personenauto's in Nederland, België en Duitsland. Bij de behandeling van de motorrijtuigenbelasting in Nederland viel op dat er in de jaren 2008 en 2009 een aanzienlijke stijging is geweest in de gemiddelde belasting per auto, dit werd veroorzaakt door de destijds voorgenomen overgang naar een kilometerheffing. In de jaren 2010 tot en met 2013 viel op dat de gemiddelde belasting per auto daalde. Dit werd veroorzaakt door de in die periode van kracht zijnde vrijstelling voor zeer zuinige auto's. De invloed van deze vrijstelling op de gemiddelde CO₂-uitstoot is echter helaas niet vast te stellen, omdat het effect van de maatregel zich niet alleen uitstrekt tot nieuwverkochte auto's. Daarbij kan men zich afvragen of een dergelijke stimuleringsmaatregel wel het gewenste effect heeft op het Nederlandse wagenpark als geheel. Immers is het geen stimulering die zich alleen richt op de instroom van nieuwe zuinige auto's in dit wagenpark. Een deel van de stimulering komt ook terecht bij personen die een gebruikte zuinige auto kopen, die zich evenwel reeds in het Nederlandse wagenpark bevindt en daarmee wellicht geen stimulering behoeft. Met ingang van 2014 zijn de voorwaarden voor deze vrijstelling echter aanzienlijk aangescherpt, zodoende is het aannemelijk dat deze gemiddelde motorrijtuigenbelasting per auto in de komende jaren wederom gaat stijgen.

In België hebben zich in de onderzochte periode geen relevante zaken voorgedaan op het gebied van vergroening of eventuele strijdigheden met antidiscriminatiebepalingen uit het EU-recht.

Bij de behandeling van het Duitse stelsel werd duidelijk dat de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuw verkochte personenauto's in de jaren van 2002 tot en met 2013 een dalende trend vertoond. Er zijn echter geen sterke aanwijzingen dat de vormgeving van de Kfz-steuer in grote mate aan deze ontwikkeling heeft bijgedragen. Daarbij heeft de gemiddelde opbrengst van de Kfz-steuer over de onderzochte periode geen grote stappen naar boven of beneden gemaakt. Wel zou deze gemiddelde opbrengst onder invloed van een dalende gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwe auto's in de komende jaren verder kunnen dalen.

Tot slot is nog gekeken naar het voorgenomen wegvignet. Aan de voorlopige vormgeving van dit wegvignet kleeft een tweetal mogelijke uitwerkingen waar sprake zou kunnen zijn van ingevolge art. 18 VwEU verboden discriminatie van inwoners van ander lidstaten. Het betreft in dezen de verhouding tussen het tarief van de vignetten voor korte duur ten opzicht van het jaarvignet voor zuinige auto's en het gebrek aan de mogelijkheid tot optatie voor het verlaagde tarief voor zuinige auto's. Daar dit echter nog geen definitieve wetgeving betreft, is er tot de voorgenomen invoering per 1 januari 2016 tijd om deze hiaten te repareren.

6. Samenvatting en conclusie

6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is achtereenvolgens aandacht besteed aan het EU-beleid en de EU-regelgeving betreffende belastingen op personenauto's, de plaats van personenauto's en de belastingen daarop in de EU en de belastingen op de aanschaf-/registratie en het bezit van personenauto's in Nederland, België en Duitsland. In par. 6.2 wordt een korte samenvatting gegeven van hetgeen in de hoofdstukken 2 t/m 5 is behandeld. Vervolgens worden achtereenvolgens de uitkomsten van deze hoofdstukken behandeld om zo tot een conclusie te komen ten aanzien van de mogelijkheid tot invoeren van een geharmoniseerd systeem van belastingen op personenauto's.

6.2 Samenvatting

In hoofdstuk 2 is aandacht besteed aan de algemene aspecten van belastingen op de registratie en het bezit van personenauto's in de EU. Hierbij zijn achtereenvolgens het EU beleid omtrent vergroening en de EU regelgeving omtrent de interne markt en staatssteun aan de orde gekomen. In de behandeling van het EU-beleid omtrent de vergroening van personenauto's kwam naar voren dat de EU zich sinds 1995 actief heeft ingezet om zoveel mogelijk op vergroening van het Europese wagenpark aan te sturen. Op het gebied van fiscale regelgeving omtrent de vergroening van het Europese wagenpark heeft de EU echter slechts een beperkte bevoegdheid. Zodoende heeft de EU zich op dit gebied ingezet door lidstaten aan te sporen om naar een meer eenvormige grondslag van de belastingen op auto's toe te werken. Vooralsnog stuurt de EU in dit kader aan naar de opname van CO₂-uitstoot als grondslag in de belastingen op de registratie en het bezit van personenauto's. De EU-regelgeving omtrent de interne markt heeft een meer directe invloed op de belastingen van lidstaten op de registratie en het bezit van auto's. Deze invloed speelt met name een rol bij de heffing van registratiebelastingen bij de registratie van een in een andere lidstaat aangekochte gebruikte auto. Bij de registratie van een in een andere lidstaat aangekochte auto mag er niet meer registratiebelasting worden geheven, dan die er rust op een vergelijkbare binnenlandse auto.

In hoofdstuk 3 is ingegaan op auto's en de belastingen op auto's in de EU. Uit een overzicht van de belastingen op de registratie, het bezit en het privégebruik van auto's in de

verschillende lidstaten van de EU bleek dat er aanzienlijke verschillen bestaan tussen lidstaten in dit gebied. Deze verschillen doen zich zowel voor in de grondslag/maatstaf van heffing van de belastingen van de verschillende lidstaten als in de gemiddelde hoogte van de verschillende belastingen per auto. In een diepere overzicht van de plaats van auto's en de belastingen op auto's in de economieën van Nederland, België en Duitsland kwam naar voren dat er ook tussen deze lidstaten aanzienlijke verschillen bestaan op dit gebied, ondanks het feit dat het welvaartsniveau van deze lidstaten niet zoveel verschilt. In Nederland wordt relatief de hoogste belasting geheven op de registratie en het bezit van auto's. In Duitsland is het autobezit hoger dan in Nederland en België. In België worden tot slot meer nieuwe auto's verkocht dan in Nederland en Duitsland.

In hoofdstuk 4 is ingegaan op de belastingen op de registratie van personenauto's in Nederland en België. Hierin is gebleken dat de Belgische systematiek, waarbij registratiebelasting wordt geheven bij iedere verhandeling van een auto, ook bij de aankoop van een tweedehands auto door een Belg in België ervoor zorgt dat er nimmer sprake is van discriminatie van auto's die in een andere lidstaat zijn aangeschaft. Evenwel is ook gebleken dat de heffing van registratiebelasting bij de binnenlandse verhandeling van een tweedehands auto een negatieve invloed heeft op de verkoop van tweedehands auto's. Bij de Nederlandse registratiebelasting heeft zich in het verleden een aantal keer een strijdigheid voorgedaan met het discriminatiebeginsel uit art. 110 VwEU bij de heffing van registratiebelasting over een in een ander lidstaat gekochte tweedehands auto. Over een dergelijke gebruikte auto werd dan naar verhouding meer registratiebelasting geheven dan er in de prijs van een soortgelijke Nederlandse tweedehands auto zit verwerkt. Bij de behandeling van de vergroeningsmaatregelen die in Nederland en België hebben gegolden sinds 2006 kwam naar voren dat de Nederlandse systematiek van de CO₂-uitstoot gerelateerde heffingsgrondslag het meest effectief is in het terugdringen van de CO₂-uistoot van nieuwverkochte auto's. Evenwel zijn de kosten per bespaarde megaton CO₂ van dit systeem met €2,3 miljard 2,5-5,9 maal zo groot als die van de systemen op basis van zuinigheidslabel. Het Waalse bonus-/malussysteem op basis van zuinigheidsklassen was weliswaar minder effectief, maar met een prijs van gemiddeld €389 miljoen per bespaarde megaton CO₂ aanzienlijk meer efficiënt.

In hoofdstuk 5 is ingegaan op de belastingen op het bezit van auto's in Nederland, België en Duitsland. Hierin is gebleken dat de sinds april 2008 geldende vrijstelling/korting voor zeer zuinige auto's geen eenduidig effect heeft gehad op de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwverkochte auto's. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat een deel van deze stimulering 'weglekt' naar aankoop van gebruikte zeer zuinige auto's door consumenten. Deze gebruikte

auto's bevinden zich reeds in het Nederlandse wagenpark en zouden vanuit dat opzicht wellicht geen stimulering behoeven. In België zijn geen vergroeningsmaatregelen doorgevoerd in de belasting op het bezit van auto's. In Duitsland is reeds in 1999 de eerste stimulering voor auto's met een lage CO₂-uistoot ingevoerd. In 2009 is heffingsgrondslag voor auto's die vanaf 2009 voor het eerst in gebruik zijn genomen gedeeltelijk omgezet naar CO₂-uistoot. Evenwel hebben de CO₂ gerelateerde componenten in de belasting op het bezit een beperkte invloed op de hoogte van het tarief. Zodoende wordt niet aangenomen dat deze maatregelen een groot effect hebben op de CO₂-uistoot van nieuwverkochte auto's. Dit beeld wordt gesterkt door het feit dat er zich geen significante wijzigingen hebben voorgedaan in de gemiddelde CO₂-uistoot van nieuwverkochte auto's na de invoering van CO₂-gerelateerde componenten in de belasting op het bezit van auto's.

6.2 Conclusie

6.2.1 EU-beleid en regelgeving

Uit het door de EU gevoerde beleid ten aanzien van de belastingen op de aanschaf/registratie van personenauto's en het bezit van personenauto's vloeit voort dat een eventueel geharmoniseerd systeem voor wat betreft de heffingsgrondslag zo min mogelijk variabelen dient te hebben. Vanuit de wens om het personenwagenpark te 'vergroenen' lijkt de CO₂-uistoot van personenauto's vanuit Europees oogpunt de meest voor de hand liggende grondslag. Indien louter de CO₂-uistoot als heffingsgrondslag niet volstaat zou het mogelijk moeten zijn om ook nog een andere heffingsgrondslag op te nemen in een eventueel geharmoniseerd systeem. Het is echter niet wenselijk om bij een geharmoniseerd systeem verschillende heffingsgrondslagen toe te staan bij verschillende lidstaten. Dit zou geen vooruitgang brengen ten aanzien van de huidige fragmentatie onder de EU-lidstaten op dit gebied.

Voor wat betreft de invloed van de verkeersvrijheden op een eventuele geharmoniseerde heffingsgrondslag is met name behandeling van gebruikte personenauto's bij invoer relevant. Deze mogen niet zwaarder worden belast dan soortgelijke auto's die zich reeds op de binnenlandse markt van een lidstaat bevinden. Hierbij is met name relevant dat de waarde van een in te voeren gebruikte personenauto op de juiste wijze wordt vastgesteld ten behoeve van de toe te passen vermindering. Deze waarde dient conform de waarde opbouw van een soortgelijke binnenlandse auto te worden vastgesteld. Indien dit geschiedt kan er geen sprake zijn van een ongelijke behandeling ten aanzien van art. 110 VwEU. Voorts dient acht

te worden geslagen op de behandeling van deze gebruikte voertuigen indien er aanpassingen worden doorgevoerd in de heffingsgrondslag(en). Voor een gebruikte personenauto moet in een dergelijk geval de mogelijkheid worden gegeven om te opteren voor de voorheen geldende heffingsgrondslag(en).

6.2.2 Stysteemverschillen tussen de lidstaten

Uit zowel de analyse van de systemen ten aanzien van de bijtelling voor het privégebruik voor auto's van de zaak, als de analyse van de belastingen op de aanschaf/registratie en het bezit van personenauto's in Nederland, België en Duitsland is gebleken dat de verschillende systemen aanzienlijk van elkaar verschillen. Zowel de heffingsgrondslagen als de gemiddelde hoogte van het tarief lopen tussen bepaalde lidstaten sterk uiteen. Dit maakt dat het eventueel invoeren van een geharmoniseerde heffingsgrondslag een zeer complexe taak zal zijn, indien men ervoor wil zorgen dat gemiddelde belastingdruk per personenauto niet significant gaat afwijken in de verschillende lidstaten. Deze scriptie laat het omwille van de omvang niet toe om een uitspraak te doen over de mate waarin dit mogelijk is. Daarvoor is een te klein aandeel van de lidstaten voldoende uitgebreid onderzocht.

6.2.3 Mogelijke overgang van heffingsgrondslag

Van de onderzochte lidstaten heeft Nederland in de periode vanaf 2010 in de BPM een overgang doorgemaakt waarin de heffingsgrondslag gefaseerd werd aangepast van de catalogusprijs van een personenauto naar de CO₂-uitstoot per kilometer. In België en Duitsland zijn de heffingsgrondslagen niet in die mate aangepast. Mede onder invloed van de vrijstelling voor zeer zuinige auto's heeft deze aanpassing van de heffingsgrondslag in de BPM echter een aanzienlijke derving in de gemiddelde opbrengst van de BPM per geregistreerde auto teweeg gebracht. Maar ook na aanscherping van de grenzen voor deze vrijstelling is de gemiddelde opbrengst per auto niet noemenswaardig gestegen. Wel is het gevoerde beleid in hoge mate effectief gebleken voor wat betreft de beperking van de CO₂-uitstoot van nieuwe personenauto's, echter is de mate van efficiëntie in deze voor deze maatregel van een aanzienlijk lager niveau dan die van de overige onderzochte 'vergroeningsmaatregelen'. In lijn met deze conclusie is recent in de Autobrief II door de Staatssecretaris van Financiën dan ook voorgesteld om voor de komende jaren het bestaande uitgebreide scala aan fiscale stimuleringsmaatregelen voor zuinige auto's sterk in te perken en daarmee een meer robuuste opbrengst van de belastingen op auto's te bewerkstelligen. Hieruit

kan worden afgeleid dat een overgang van heffingsgrondslag budgettair gezien niet geheel zonder risico is. Dit aspect is met name relevant indien getracht zou worden om voor een groot aantal lidstaten een dergelijke aanpassing door te voeren. Ook in dit opzicht is een overgang naar een op EU-niveau geharmoniseerde grondslag een zeer complexe zaak. Echter kan ook hier louter op basis van de drie uitgebreid onderzochte lidstaten geen definitieve uitspraak worden gedaan over de mate van complexiteit in deze.

6.2.4 Conclusie

Hoewel er op basis van het communautaire beleid en de communautaire regelgeving omtrent de belastingen op de aanschaf/registratie en het bezit van personenauto's voldoende richtsnoeren zijn om een voorstel voor een geharmoniseerde heffingsgrondslag te kunnen doen, is het nog niet goed mogelijk om hierbij een tariefstructuur op deze heffingsgrondslag toe te passen die voor alle lidstaten een passende oplossing zou bieden voor een idealiter te realiseren opbrengst van een dergelijke belasting voor iedere afzonderlijke lidstaat. Een overgang naar een heffing gebaseerd op CO₂-uistoot biedt mogelijkheden om de gemiddelde CO₂-uistoot van nieuwverkochte auto's aanzienlijk te laten dalen. Daarentegen kunnen de financiële consequenties van een overgang van heffingsgrondslag voor afzonderlijke lidstaten een aanzienlijke grootte aannemen. In Nederland is de gemiddelde opbrengst van de BPM per auto meer dan 50% gedaald in de jaren 2012 en 2013. De omvang van het in deze scriptie uitgevoerde onderzoek is eenvoudigweg niet voldoende om in deze een voorstel te kunnen doen voor een heffingsgrondslag en een bijpassende tarifiering op EU-niveau. Daartoe rijkt het onderzoek naar Nederland, België en Duitsland niet. De conclusie van deze scriptie luidt dan ook dat er voldoende mogelijkheden zijn om binnen het bestaande EU-regelgevings- en beleidskader een voorstel te kunnen doen voor een geharmoniseerde heffingsgrondslag voor personenauto's, maar dat aanvullend onderzoek benodigd is om een dergelijk voorstel passend te maken.

Literatuuroverzicht

Boeken

- F. Amentbrink / H.H.B. Vedder, *Recht van de Europese Unie*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2010.
- K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer (online).
- W. Devroe, *Rechtsvergelijking*, Leuven: uitgeverij Acco 2010.
- A. Tinberghien, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen: Kluwer 2008.
- Vakstudie 15, *Belastingheffing van Motorrijtuigen, Wet MB 1994*
- W.M.G. Visser, *Accijnzen*, Deventer: Kluwer 2008.
- M.A.J. Weigandt, *Die Kraftfahrzeugsteuer*, Hamburg: Diplomica Verlag 1996, p. 4.

Tijdschriftartikelen

- B. van Craeynest, 'Iedereen wordt beter van rekeningrijden', *De Tijd* 11 februari 2014.
- E. Gawel, 'Kfz-Steuer-Reform und Klimaschutz', *Wirtschaftsdienst* 2011, afl. 2
- M. Gronwald & J. Lippelt, 'Kurz zum Klima: Die Abwrackprämie in Europa', *Ifo Schnelldienst* 2010, afl. 7.
- S. Jaenichen, 'Verkehrswegegebühren und Ausländerdiskriminierung', *Wirtschaftsdienst* 2015, afl. 1.
- J. Ketterer & J. Wackerbauer, *Die Kraftfahrzeugsteuer als Instrument der Klimaschutzpolitik*, *ifo Schnelldienst*, 4/2009.
- Onbekende auteur, *EU Maßnahmen zur Bewältigung der Krise in der europäischen Automobilindustrie*, *Beihilferecht Alert*, maart 2009.
- Onbekende auteur, *Tijdschrift voor de nieuwste geschiedenis*, jaargang 1999, nr.6.
- Redactie, 'Accijnscompenserende belasting afgeschaft...in 2008', *Fiscale Actualiteit*, 2003, aflevering 29, 3.
- K. Straka, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, jaargang 1985, nr. 12bis.
- V. Steiner & W. Cludius, *Ökosteuer hat zu geringerer Umweltbelastung des Verkehrs beigetragen*, *Wochenbericht des DIW Berlin*, nr. 13-14/2010.

Parlementaire stukken

Nederland

- *Kamerstukken I* 1967/68, 9324, nr. 137.
- *Kamerstukken I* 1975/76, 13 634, nr. 37.
- *Kamerstukken II* 1979/80, 15 851, nr. 15.
- *Kamerstukken II* 1983/84, 18 138, nrs. 1-3.
- *Kamerstukken I* 1993/1994, 22 238, nr. 115c.
- *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, A.
- *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 5.
- *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 7.
- *Kamerstukken II* 1992/93, 22 868, nr. 12.
- *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, nr. 111.
- *Kamerstukken I* 1992/93, 22 868, nr. 111b.
- *Kamerstukken II* 1996/97, 25 052, nr. 7.
- *Kamerstukken I* 1996/97, 25 052, nr. 109.
- *Kamerstukken II* 1997/98, 25 689, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 1998/99, 26 245, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 820, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2000/01, 27 660, nr. 2.
- *Kamerstukken II* 2003/04, 29 729, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2006/07, 30 804, nr. 4.
- *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, nr. 14.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 32 504, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2011/12, 33 007, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2012/13, 33 403, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 3.

- Staatsblad 1968, 329.
- Staatsblad 1997, 732.
- Staatsblad 1999, 579.
- Staatsblad 1983, 624.
- Staatsblad 2001/293.
- Staatsblad 2003, 527.
- Staatsblad 2004, 653.
- Staatsblad 2005, 683.
- Staatsblad 2006, 682.
- Staatsblad 2007, 562.
- Staatsblad 2008, 565.
- Staatsblad 2009, 609.
- Staatsblad. 2009, 610.
- Staatsblad 2010, 872
- Staatsblad 2011, 642.
- Staatsblad 2012, 669.

- Staatscourant 2007, 19.
- Staatscourant. 2009, 20 549
- Staatscourant 2011, 22 868.
- Staatscourant 2012, 19
- Staatscourant. 2012, 12 860
- Staatscourant 2012, 26 581.
- Staatscourant 2013, 34 288.

- Koninklijk Besluit van 8 juli 1970.

België

- *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1991/92, 466, 6.
- *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 1992/93, 977, 3.
- *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 2000/01, 1183, 12.
- *Belgische kamer van Volksvertegenwoordigers* 2011/12, 1952, 53.

- *BELGISCH STAATSBLAD* 172^e jaargang, 2002, 224.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 173^e jaargang, 2003, 304.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 174^e jaargang, 2004, 235.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 175^e jaargang, 2005, 269.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 177^e jaargang, 2007, 298.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 179^e jaargang, 2009, 235.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 180^e jaargang, 2010, 193.
- *BELGISCH STAATSBLAD* 181^e jaargang, 2011, 235.

- Wet houdende invoering van een belasting op de inverkeerstelling, 1 juni 1992, nr. 1992003363.
- Het Lambermontakkoord, Belgische Senaat, zitting 21 juni 2001, Wetgevingsstuk nr. 2-777/4.
- Programmawet van 5 augustus 2003, nr. 2003021183.
- Décret portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO2 par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Kamerstukken Waals Parlement* 2007/08, 690, nrs. 1&2.
- *Verslag van het Rekenhof inzake de uitvoering van het Kyoto-protocol in het federale klimaatbeleid* (Verslag van 20 mei 2009, D/2009/1128/09), Brussel: Rekenhof 2009.
- Arrêté du Gouvernement wallon du 26 mai 2011 modifiant le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO2 par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Belgisch Staatsblad* 6 juni 2011.
- Décret-programme portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité, *Belgisch Staatsblad* 12 december 2014.

Duitsland

- *Bundesgesetzblatt* 1985/1, nr. 24.
- *Bundesgesetzblatt* 1997/1, nr. 25.
- *Bundesgesetzblatt* 1999/1, nr. 54.
- *Drucksache Deutscher Bundestag* 16. Wahlperiode, 1778.
- *Drucksache Deutscher Bundestag* 16. Wahlperiode, 9890.
- *Drucksache Deutscher Bundestag* 16. Wahlperiode, 11742

- *Bundesgesetzblatt* 2005/1, p. 3344.
- *Bundesgesetzblatt* 2009/1, p. 1170.
- *Bundesgesetzblatt* 2007/1, nr. 11.
- *Drucksache Deutscher Bundestag* 18. Wahlperiode, 118.
- *Drucksache Deutscher Bundestag* 18. Wahlperiode, 2453.
- *Bundesgesetzblatt* 2012/1, nr. 57.

Europese Unie

- Richtlijn 94/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 maart 1994 met betrekking tot maatregelen tegen luchtverontreiniging door emissies van motorvoertuigen en tot wijziging van Richtlijn 70/220/EEG (PbEU 1994, L 100/42).
- Mededeling van de Europese Commissie betreffende een strategie om CO₂ uitstoot en het verbruik van auto's te reduceren, COM(95) 689, 20 december 1995.
- Raad van de Europese Unie 1 december 1997, Resolutie betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, 98/C 2/01.
- Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de tenuitvoerlegging van de communautaire strategie, Brussel, 14256/01, 20 november 2001, p. 6.
- Mededeling van de EC betreft de belastingen van personenauto's in de EU, COM (2002) 431, 6 september 2002.
- Bijlage bij Mededeling van de EC 11819/02, 6 september 2002, SEC(2002)858.
- Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende het vierde jaarlijkse verslag over de effectiviteit van de strategie, COM (2004) 78, 11 februari 2004.
- Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende het vijfde jaarlijkse verslag over de effectiviteit van de strategie, COM (2005) 269, 22 juni 2005.
- Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de belasting van personenauto's, EC, COM (2005) 261, 5 juli 2005.
- Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende het zesde jaarlijkse verslag over de effectiviteit van de strategie, COM (2006) 463, 24 augustus 2006, p. 3-5.
- Europese Commissie 12 x 2006, Beschikking inzake staatssteun – Frankrijk, Aides à la TNT (télévision numérique terrestre) dans les régions sans simulcast, N 111/2006.

- Verordening 1998/2006 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het VWEU op de minimissteun, 15 december 2006.
- Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement betreffende de resultaten van de herziening van de communautaire strategie om de CO₂-uitstoot van personenauto's en lichte bedrijfsvoertuigen te verminderen, COM (2007) 19, 7 februari 2007.
- Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de belasting van personenauto's, 14164/07, 22 oktober 2007.
- Bijlage 1 bij verordening 715/2007.
- Verordening tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, COM (2007) 856, 19 december 2007.
- Verordening waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden verklaard, Europese Commissie, 6 augustus 2008, nr. 800/2008.
- Notitie van het Europees Parlement bij verordening tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's COM (2007) 856, 17179/08, 15 januari 2009.
- Mededeling betreffende de bewaking van de CO₂-uitstoot van auto's in de EU: cijfers voor 2005, 2006 en 2007, COM (2009) 9, 3 februari 2009, p. 5.
- Europese Commissie, Mededeling betreffende de aanpak van de crisis in de Europese automobielenindustrie, Brussel, 25 februari 2009, COM (2009) 104.
- Verordening EG 443/2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, 23 april 2009.
- Verordening EG 661/2009 betreffende typegoedkeuringsvoorschriften voor de algemene veiligheid van motorvoertuigen en daarvoor bestemde systemen, onderdelen en technische eenheden, 13 juli 2009.
- Mededeling van de Commissie betreffende een Europese strategie voor schone en energiezuinige voertuigen, COM (2010) 186, 28 april 2010.
- Voortgangsverslag over de tenuitvoerlegging van de communautaire geïntegreerde benadering ter beperking van de CO₂-emissie van lichte voertuigen, COM (2010) 656, 10 november 2010.
- Persbericht van de Europese Commissie: Antitrust: Prijsverschillen voor nieuwe auto's in EU kleiner in 2010, IP/11/921, 26 juli 2011.
- Richtlijn 1999/62/EG betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen (PB L 187, 20 juli

1999, als gewijzigd bij Richtlijn 2006/38/EG (PB L 157 van 9 juni 2006) en bij Richtlijn 2011/76/EU (PB L 269 van 14 oktober 2011)).

- Mededeling van de Europese Commissie van 14 mei 2012 over de toepassing van nationale heffingen voor het gebruik van wegeninfrastructuur die worden opgelegd aan lichte particuliere voertuigen COM (2012) 199.
- Aanbeveling van de Raad betreffende het nationale hervormingsprogramma van Luxemburg, 10 juli 2012, 2012/C 219/17.
- Mededeling van de Commissie inhoudende CARS 2020: Actieplan voor een concurrerende en duurzame Europese automobiellindustrie, COM (2012) 636, 8 november 2012.
- Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees economisch en sociaal comité betreffende de versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's, COM(2012) 756 final, Brussel: 14 december 2012.
- Verordening EG 443/2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, 8 april 2014.

Jurisprudentie

- HvJ EG 25 januari 1977, zaak Bauhuis, C-46/76.
- HvJ EG 22 maart 1977, zaak Steinike & Weinlig / Duitsland C-78/76.
- HvJ EG 17 mei 1983, Commissie/Luxemburg, C-133/82.
- HvJ EG 14 november 1984, Intermillis/Commissie, C-323/82.
- HvJ EG 10 januari 1985, zaak Leclerc, C-229/83.
- HvJ EG 18 februari 1987, zaak Mathot, C-98/86.
- HvJ EG 2 april 1988, zaak Outokumpu, C-213/96.
- HvJ EG 13 juli 1988, zaak Frankrijk/Commissie, 102/87.
- HvJ EG 11 december 1990, zaak Commissie / Denemarken, C-47/88.
- HvJ EG 21 maart 1991, Italië/Commissie, nr. C-305/89.
- HvJ EG 9 maart 1995, Nunes Tadeu, C-345/93.
- HvJ EG 14 juli 1994, zaak Peralta, C-379/92.
- HvJ EG 17 juli 1997, zaak Haahr Petroleum, C-90/94.
- HvJ EG 22 februari 2001, Gomes Valente, C-393/98.
- HvJ EG 23 april 2002, zaak Nygård, C-234/99, r.o. 17.
- HvJ EG 17 juni 2003, zaak De Danske Bilimportører, C-383/01.

- HvJ EG, 15 december 2005, nr. C-148/04.
- HvJ EG 20 september 2007, Commissie / Griekenland, C-74/06.
- HvJ EU 7 april 2011, zaak Tatu, C-402/09.

- Hoge Raad 10 juli 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ1971.
- Hoge Raad 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7393.

- Hof Leeuwarden 21 februari 2012, ECLI:NL:GHLEE:2012:BV7735.

Rapporten en wetenschappelijke stukken

- Belastingopbrengsten motorrijtuigenbelasting Ministerie van Financiën.
- Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, Druckerei Plump OHG, Rheinbreitbach, 2002.
- Bundes Finanzministerium, Geschäftsstatistik Kraftfahrzeugsteuer, Monatsbericht, 22 maart 2013
- G. de Ceuster & K. Carlier, 'Invoering van een kilometerheffing en wegenvignet in België', <http://www.tmleuven.be/project/kmheffingenwegenvignet/index.htm>.
- Ecorys: Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's (rapport van 30 mei 2011), Rotterdam: Ecorys 2011.
- G. Geilenkirchen, G. Renes & J. van Meerkerk, *Vergoening van de aanschafbelasting voor personenauto's*, Den Haag: Uitgeverij PBL 2014.
- K. Algoed & W. van den Bossche, 'Bijzondere Financieringswet in een notendop' (rapport van 25 juni 2009), Brussel: Federale Overheidsdienst Financiën 2009.
- M. Harding, 'Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses', OECD Taxation Working Papers No. 20.
- Internalisering van externe kosten van transport (onderzoeksrapport van 10 december 2010, MIRA/2010/10), 2010,
- MORA (mobiliteitsraad), Advies Hervorming belasting op inverkeerstelling, Brussel, 13 september 2011.
- B. Rutten, Econometrisch model voor ramingen verkeersbelastingen (m.b.t. personenwagens), Universiteit Hasselt, 2006.
- C. Santermans, *Vergelijking van nieuwe regelgeving rond bedrijfswagens met andere landen* (Masterthesis uiversiteit Hasselt), 2013.

- Verantwoordingsonderzoek van de Algemene Rekenkamer over het jaar 2013 bij het Ministerie van Financiën (onderzoek van 12 mei 2014, IXB), Den Haag: Algemene Rekenkamer 2014.
- K. Vervoort & M. van Schijndel, *Inkomsten en uitgaven van de overhead samenhangend met gemotoriseerd wegverkeer*, Ecorys (opdrachtgever: ANWB), Rotterdam, 16 september 2013.
- *Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2009* (September 2008, D/2008/3241/254), Brussel: Departement Financiën en Begroting.
- *Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2010* (September 2009, D/2009/3241/404), Brussel: Departement Financiën en Begroting.
- *Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2011* (September 2010, D/2010/3241/364), Brussel: Departement Financiën en Begroting.
- *Verslag van het Rekenhof over de ontwerpen van aanpassing van de begroting 2010 en over de ontwerpen van initiële begroting 2011 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest* (verslag van 19 november 2010, 3.628.729), Brussel: Rekenhof 2010.
- *Rapport de la Cour des comptes Préfiguration des résultats de l'exécution du budget de la Région wallonne pour l'année 2009* (Verslag van 31 mei 2010, n° 3.587.783), Brussel: Rekenhof 2010.
- *Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2012* (September 2011, D/2011/12.735/1), Brussel: Departement Financiën en Begroting 2011.
- *Rapport de la Cour des comptes: Préfiguration des résultats de l'exécution du budget de la Région wallonne pour l'année 2012* (Verslag van 28 mei 2012, Dr 3.701.880), Brussel: Rekenhof 2013.
- *Rapport de la Cour des comptes: Préfiguration des résultats de l'exécution du budget de la Région wallonne pour l'année 2011* (Verslag van 31 mei 2012, Dr 3.697.038), Brussel: Rekenhof 2012.
- *Onderzoek van de ontwerpen van aanpassing van de begroting 2012 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest* (verslag van 14 juni 2012, 3.697.463), Brussel: Rekenhof 2012.
- *Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2013* (September 2012), Brussel: Departement Financiën en Begroting 2012.
- *Rapport de la Cour des comptes: Préfiguration des résultats de l'exécution des budgets de la Région wallonne pour l'année 2012* (rapport van 28 mei 2013, 3.701.880), Brussel: Rekenhof 2013.

- *Departement Financiën en Begroting: De Vlaamse begroting 2014* (September 2013), Brussel: Departement Financiën en Begroting 2013.
- *Ontwerpordonnanties houdende aanpassing van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2013 en van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2014 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest* (verslag van 18 november 2013, 3.703.793), Brussel: Rekenhof 2013.
- *Projets de décret contenant le premier feuilleton d'ajustement du budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2014*, *Kamerstukken Waals Parlement* 2014/15, 56-57, nr. 1.
- *Ontwerpordonnanties houdende aanpassing van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2014 en van de begrotingen voor het begrotingsjaar 2015 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest* (verslag van 14 november 2014, 3.707.427), Brussel: Rekenhof 2014

Digitale bronnen

- <http://www.clubofrome.nl/>
- <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>
- http://ec.europa.eu/taxation_customs
- <http://febiac.be/public/statistics.aspx?FID=23&lang=NL>
- <http://www.raivereniging.nl/actueel/nieuwsberichten/2012-q2/20120510-themamiddag-im-en-export-gebruikte-autos.aspx>
- <http://statline.cbs.nl/Statweb>
- <http://www.unep.org/PDF/UNEPOrganizationProfile.pdf>

Artikelen uit kranten en overige media

- A. de Boeck, 'Wegenvignet van de baan', *De Morgen* 16 juli 2013.
- ACEA Tax Guide 2012.
- Auteur onbekend, Historie Nedcar: vallen en opstaan, *NRC Handelsblad*, 28 maart 2000.
- (Brand)stof tot nadenken, RAI/BOVAG, 2008, p.8.
- BOVAG / RAI vereniging, *Mobiliteit in cijfers*, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2005.
- BOVAG / RAI vereniging, *Mobiliteit in cijfers*, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2010.

- BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2011/2012.
- BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2012.
- BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2013/2014.
- BOVAG / RAI vereniging, Mobiliteit in cijfers, Stichting BOVAG-RAI Mobiliteit, Amsterdam, 2014/2015.
- M. Chavannes, Nedcar: van industrie- tot commentaarbeleid, NRC Handelsblad, 22 april 2006.
- Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2006-30/06/2007.
- Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2007-30/06/2008.
- Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2008-30/06/2009.
- Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2012-30/06/2013.
- Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2013-30/06/2014.
- Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2014-30/06/2015.
- Redactie, 'Autogebruik daalt met gemiddeld 5,5 procent bij proefproject kilometerheffing', De Morgen 9 juli 2014..
- M. Schenkel, Werknemers Nedcar geven de hoop op, NRC Handelsblad, 3 april 2006.
- P. van der Steen, Bloemen bij doorstart in Born, NRC Handelsblad, 2 oktober 2012.
- J. van der Vaart, Abwrackprämie afgelopen: de 5 miljard is helemaal op, NRC Handelsblad, 3-9-2009, p. 15

Bijlagen

Bijlage 1 BPM bonus/malus zuinigheidslabels

Tabel 1.1 Zuinigheidsklasse	Kortingen/toeslagen op de BPM per auto ⁴⁴⁶	
	Hybride	Niet-hybride
A (>20% zuiniger dan gemiddeld)	- €6.000,-	- €1.000,-
B (10%-20% zuiniger dan gemiddeld)	- €3.000,-	- €500,-
C (<10% zuiniger dan gemiddeld)	-	-
D (<10% onzuiniger dan gemiddeld)	€135,-	€135,-
E (10%-20% onzuiniger dan gemiddeld)	€270,-	€270,-
F (20%-30% onzuiniger dan gemiddeld)	€405,-	€405,-
G (>30% onzuiniger dan gemiddeld)	€540,-	€540,-

Tabel 1.2 Zuinigheidsklasse	Kortingen/toeslagen op de BPM per auto ⁴⁴⁷	
	Hybride	Niet-hybride
A (>20% zuiniger dan gemiddeld)	- €6.400,-	- €1.400,-
B (10%-20% zuiniger dan gemiddeld)	- €3.200,-	- €700,-
C (<10% zuiniger dan gemiddeld)	-	-
D (<10% onzuiniger dan gemiddeld)	€400,-	€400,-
E (10%-20% onzuiniger dan gemiddeld)	€800,-	€800,-
F (20%-30% onzuiniger dan gemiddeld)	€1.200,-	€1.200,-
G (>30% onzuiniger dan gemiddeld)	€1.600,-	€1.600,-

⁴⁴⁶ Art. XIV van de wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 683.

⁴⁴⁷ Art. XVIII van de wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562.

Bijlage 2 BPM CO₂-uitstoot heffingsgrondslag

Tabel 2.1 ⁴⁴⁸			
Personenauto's op diesel of aardgas			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	95 gram/km	€0,-	€0,-
95 gram/km	155 gram/km	€0,-	€34,-
155 gram/km	232 gram/km	€2.380,-	€126,-
232 gram/km	-	€13.720,-	€288,-
Personenauto's op overige fossiele brandstoffen			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	110 gram/km	€0,-	€0,-
110 gram/km	180 gram/km	€0,-	€34,-
180 gram/km	270 gram/km	€2.380,-	€126,-
270 gram/km	-	€13.720,-	€288,-

Tabel 2.2 ⁴⁴⁹			
Personenauto's op diesel of aardgas			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	95 gram/km	€0,-	€0,-
95 gram/km	155 gram/km	€0,-	€61,-
155 gram/km	232 gram/km	€3.660,-	€202,-
232 gram/km	-	€19.214,-	€471,-
Personenauto's op overige fossiele brandstoffen			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	110 gram/km	€0,-	€0,-
110 gram/km	180 gram/km	€0,-	€61,-
180 gram/km	270 gram/km	€4.270,-	€202,-
270 gram/km	-	€22.450,-	€471,-

⁴⁴⁸ Art. XII van de wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 609.

⁴⁴⁹ Art X van de wet van 23 december 2010, *Stb.* 2010, 872.

Tabel 2.3 ⁴⁵⁰			
Personenauto's op diesel of aardgas			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	95 gram/km	€0,-	€0,-
95 gram/km	155 gram/km	€0,-	€94,-
155 gram/km	232 gram/km	€5.640,-	€280,-
232 gram/km	-	€27.200,-	€654,-
Personenauto's op overige fossiele brandstoffen			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	110 gram/km	€0,-	€0,-
110 gram/km	180 gram/km	€0,-	€94,-
180 gram/km	270 gram/km	€6.580,-	€280,-
270 gram/km	-	€31.780,-	€654,-

Tabel 2.4 ⁴⁵¹			
Personenauto's op diesel			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	91 gram/km	€0,-	€0,-
91 gram/km	143 gram/km	€0,-	€101,-
143 gram/km	211 gram/km	€5.252,-	€121,-
211 gram/km	225 gram/km	€13.480,-	€223,-
225 gram/km	-	€16.602,-	€559,-
Personenauto's op overige fossiele brandstoffen			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	102 gram/km	€0,-	€0,-
102 gram/km	159 gram/km	€0,-	€101,-
159 gram/km	237 gram/km	€5.757,-	€121,-
237 gram/km	242 gram/km	€15.195,-	€223,-
242 gram/km	-	€16.310,-	€559,-

⁴⁵⁰ Art. II van de ministeriële regeling van 30 december 2011, *Stcrt.* 2011, 22868.

⁴⁵¹ Art. XV van de wet van 22 december 2011, *Stb.* 2011, 642.

Tabel 2.5⁴⁵²			
Personenauto's op diesel			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	88 gram/km	€0,-	€0,-
88 gram/km	131 gram/km	€0,-	€125,-
131 gram/km	192 gram/km	€5.375,-	€148,-
192 gram/km	215 gram/km	€14.403,-	€276,-
215 gram/km	-	€20.751,-	€551,-
Personenauto's op overige fossiele brandstoffen			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	95 gram/km	€0,-	€0,-
95 gram/km	140 gram/km	€0,-	€125,-
140 gram/km	208 gram/km	€5.625,-	€148,-
208 gram/km	229 gram/km	€15.689,-	€276,-
229 gram/km	-	€21.485,-	€551,-

Tabel 2.6⁴⁵³			
Personenauto's op diesel			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	85 gram/km	€0,-	€0,-
85 gram/km	120 gram/km	€0,-	€105,-
120 gram/km	175 gram/km	€3.675,-	€126,-
175 gram/km	197 gram/km	€10.605,-	€237,-
197 gram/km	-	€15.819,-	€474,-
Personenauto's op overige fossiele brandstoffen			
Ondergrens CO ₂ -uitstoot schijf	Bovengrens CO ₂ -uitstoot schijf	Vast tarief	Tarief per gram CO ₂ -uitstoot boven de ondergrens
-	88 gram/km	€0,-	€0,-
88 gram/km	124 gram/km	€0,-	€105,-
124 gram/km	182 gram/km	€3.780,-	€126,-
182 gram/km	203 gram/km	€11.088,-	€237,-
203 gram/km	-	€16.065,-	€474,-

⁴⁵² Art. II van de ministeriële regeling van 21 december 2012, *Stcrt.* 2012, 26581.

⁴⁵³ Art. II van de ministeriële regeling van 30 december 2013, *Stcrt.* 2013, 34288.

Bijlage 3 Federale BIV tarifiering

Aantal FP ⁴⁵⁴	0-8	9-10	11	12-14	15	16-17	>17
Aantal kW	<71	71-85	86-100	101-110	111-120	121-155	>155
0-1 jaar	61,5	123	495	867	1239	2478	4957
1-2 jaar	61,5	110,7	445,5	780,3	1115,1	2230,2	4461,3
2-3 jaar	61,5	98,4	396	693,6	991,2	1982,4	3965,6
3-4 jaar	61,5	86,1	346,5	606,9	867,3	1734,6	3469,9
4-5 jaar	61,5	73,8	297	520,2	743,4	1486,8	2974,2
5-6 jaar	61,5	67,65	272,25	476,85	681,45	1362,9	2726,35
6-7 jaar	61,5	61,5	247,5	433,5	619,5	1239	2478,5
7-8 jaar	61,5	61,5	222,75	390,15	557,55	1115,1	2230,65
8-9 jaar	61,5	61,5	198	346,8	495,6	991,2	1982,8
9-10 jaar	61,5	61,5	173,25	303,45	433,65	867,3	1734,95
10-11 jaar	61,5	61,5	148,5	260,1	371,7	743,4	1487,1
11-12 jaar	61,5	61,5	123,75	216,75	309,75	619,5	1239,25
1-12 jaar	61,5	61,5	99	173,4	247,8	495,6	991,4
13-14 jaar	61,5	61,5	74,25	130,05	185,85	371,7	743,55
14-15 jaar	61,5	61,5	61,5	86,7	123,9	247,8	495,7

⁴⁵⁴ Art. 98 Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

Bijlage 4 Waalse ecobonus/-malus

Tabel 4.1 ⁴⁵⁵ CO ₂ -uistoot van de auto in gram/kilometer	Emissiecategorie van de auto
Van 0 tot 104	1
Van 105 tot 115	2
Van 116 tot 125	3
Van 126 tot 135	4
Van 136 tot 145	5
Van 146 tot 155	6
Van 156 tot 165	7
Van 166 tot 175	8
Van 176 tot 185	9
Van 186 tot 195	10
Van 196 tot 205	11
Van 206 tot 215	12
Van 216 tot 225	13
Van 226 tot 235	14
Van 236 tot 245	15
Van 246 tot 255	16
Vanaf 256	17

Tabel 4.2 ⁴⁵⁶ Verschil in emissiecategorie	Bedrag van de ecomalus	Bedrag van de ecobonus
-1/1	€100,-	€100,-
-2/2	€150,-	€150,-
-3/3	€200,-	€200,-
-4/4	€250,-	€250,-
-5/5	€300,-	€300,-
-6/6	€350,-	€350,-
-7/7	€400,-	€400,-
-8/8	€450,-	€450,-
-9/9	€500,-	€500,-
-10/10	€550,-	€550,-
-11/11	€600,-	€600,-
-12/12	€650,-	€650,-
-13/13	€700,-	€700,-
-14/14	€750,-	€750,-
-15/15	€800,-	€800,-
-16/16 en meer	€850,-	€850,-

4.3 Tarieven ecobonus/-malus zonder vervanging

Bij de aankoop van een auto zonder dat deze een andere auto verving gold voor de ecomalus een ander tarief. Voor dergelijke aankopen van personenauto's uit categorie 10 of lager was het tarief €0,-. Voor dergelijke aankopen van personenauto's in categorie 16 of hoger was het tarief €1.000,-. Bij aankopen van auto's die in de categorieën 11 tot en met 15 vielen werd de emissiecategorie van de aangekochte auto vergeleken met de gemiddelde emissiecategorie, welke bij wet was vastgesteld op categorie 8. De van toepassing zijnde ecomalus volgt voor deze gevallen uit tabel 4.3.1.⁴⁵⁷

Tabel 4.3.1 Verschil in emissiecategorie	Bedrag van de ecomalus	Verschil in emissiecategorie	Bedrag van de ecomalus
-1	€0,-	-6	€200,-
-2	€0,-	-7	€250,-
-3	€0,-	-8	€300,-

⁴⁵⁵ Art. 97quater en art. 97sexies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

⁴⁵⁶ Art. 97quinquies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

⁴⁵⁷ Art. 97septies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

-4	€100,-	-9	€350,-
-5	€150,-	-10	€400,-

Voor de ecobonus golden de tarieven in tabel 4.3.2.

Tabel 4.3.2	
Verskil in emissiecat eg orie	Bedrag van de ecobonus
1	€0,-
2	€100,-
3	€150,-
4	€200,-
5	€250,-
6 en meer	€300,-

Ook hier bestond er in afwijking van de tabel geen recht op ecobonus indien de aangeschafte auto een emissiecategorie hoger dan vijf had. De bedragen van de ecobonus voor de aanschaf van auto's in de emissiecategorieën één en twee in afwijking van de tabel gefixeerd op respectievelijk €1.000,- en € 800,-.⁴⁵⁸

Bijlage 4.4

De aangepaste indeling van de emissiecategorieën is opgenomen in tabel 4.4.1. Indien de emissiecategorie van de aangeschafte auto groter was dan 8, en bij vervanging van een andere auto hoger was dan de emissiecategorie van de auto die vervangen werd, volgt het tarief op basis van de emissiecategorie van de aangeschafte auto uit de tabel 4.4.2. Voor aangeschafte auto's uit de categorieën 15 en hoger werd niet meer eerst vergeleken met de CO₂-uitstoot van de auto die zij eventueel vervingen, het tarief was in die gevallen altijd respectievelijk €1.000,-, €1.200,- of € 1.500,- voor auto's met de emissiecategorieën 15, 16 en 17.⁴⁵⁹

⁴⁵⁸ Art. 7 lid 1 Décret portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques.

⁴⁵⁹ Artt. 97quinquies, 97 septies en 97nonies Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Tabel 4.4.1 CO ₂ -uistoot van de auto in gram/kilometer	Emissiecategorie van de auto
Van 0 tot 98	1
Van 99 tot 104	2
Van 105 tot 115	3
Van 116 tot 125	4
Van 126 tot 135	5
Van 136 tot 145	6
Van 146 tot 155	7
Van 156 tot 165	8
Van 166 tot 175	9
Van 176 tot 185	10
Van 186 tot 195	11
Van 196 tot 205	12
Van 206 tot 215	13
Van 216 tot 225	14
Van 226 tot 235	15
Van 236 tot 245	16
Van 246 tot 255	17
Vanaf 256	18

Tabel 4.4.2. Cijfer van de emissiecategorie van de in gebruik genomen auto	Bedrag van de ecomalus
8	€100,-
9	€175,-
10	€250,-
11	€375,-
12	€500,-
13	€600,-
14	€700,-
15	€1.000,-
16	€1.200,-
17	€1.500,-

Bijlage 4.5

Tabel 4.5.1⁴⁶⁰ CO ₂ -emissies van de personenauto	Emissiecategorie van de personenauto	CO ₂ -emissies van de personenauto	Emissiecategorie van de personenauto
0	1	Van 126 tot 135	15
Van 1 tot 10	2	Van 136 tot 145	16
Van 11 tot 20	3	Van 146 tot 155	17
Van 21 tot 30	4	Van 156 tot 165	18
Van 31 tot 40	5	Van 166 tot 175	19
Van 41 tot 50	6	Van 176 tot 185	20
Van 51 tot 60	7	Van 186 tot 195	21
Van 61 tot 70	8	Van 196 tot 205	22
Van 71 tot 80	9	Van 206 tot 215	23
Van 81 tot 90	10	Van 216 tot 225	24
Van 91 tot 98	11	Van 226 tot 235	25
Van 99 tot 104	12	Van 236 tot 245	26
Van 105 tot 115	13	Van 246 tot 255	27
Van 116 tot 125	14	Vanaf 256	28

⁴⁶⁰ Arrêté du Gouvernement wallon du 26 mai 2011 modifiant le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Belgisch Staatsblad* 6 juni 2011

Tabel 4.5.2⁴⁶¹ Emissiecategorie van de in gebruik genomen auto	Bedrag voor 2011	Bedrag voor 2012	Bedrag voor 2013
1	€4.500,-	€3.500,-	€2.500,-
2	€4.000,-	€3.000,-	€2.500,-
3	€4.000,-	€3.000,-	€2.500,-
4	€3.000,-	€2.500,-	€2.000,-
5	€3.000,-	€2.500,-	€2.000,-
6	€3.000,-	€2.000,-	€1.500,-
7	€1.000,-	€750,-	€500,-
8	€1.000,-	€500,-	€250,-
9	€750,-	€500,-	€0,-
10	€500,-	€0,-	€0,-

Tabel 4.5.3 Emissiecategorie van de in gebruik genomen auto	Bedrag van de ecomalus	Emissiecategorie van de in gebruik genomen auto	Bedrag van de ecomalus
7	€100,-	13	€700,-
8	€175,-	14	€1.000,-
9	€250,-	15	€1.200,-
10	€375,-	16	€1.500,-
11	€500,-	17	€2.000,-
12	€600,-	18	€2.500,-

⁴⁶¹ Arrêté du Gouvernement wallon du 26 mai 2011 modifiant le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO2 par les véhicules automobiles des personnes physiques, *Belgisch Staatsblad* 6 juni 2011

Bijlage 5 Vlaamse BIV

Tabel 5.1⁴⁶²		
EURO-norm	Bedragen voor dieselauto's	Bedragen voor auto's op benzine, lpg en aardgas
EURO 0	€2.130,32	€847,31
EURO 1	€625,-	€378,93
EURO 2	€453,37	€113,31
EURO 3	€357,23	€71,08
EURO 3 met roetfilter	€337,66	N.v.t.
EURO 4	€337,66,-	€17,06
EURO 4 met roetfilter	€331,92	N.v.t.
EURO 5	€331,92	€15,34
EURO 6	€12,25	€15,34

Tabel 5.2⁴⁶³			
Ouderdom van het voertuig	Waarde LC	Ouderdom van het voertuig	Waarde LC
Minder dan 1 jaar	100%	Van 5 tot 6 jaar	50%
Van 1 tot 2 jaar	90%	Van 6 tot 7 jaar	40%
Van 2 tot 3 jaar	80%	Van 7 tot 8 jaar	30%
Van 3 tot 4 jaar	70%	Van 8 tot 9 jaar	20%
Van 4 tot 5 jaar	60%	9 jaar en ouder	10%

⁴⁶² Art. 97quater Wet op de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.

⁴⁶³ Idem.

Bijlage 6 Motorrijtuigenbelasting tarifiering

Tabel 6 Periode	Vast tarief benzine ⁴⁶⁴	Toeslag per 100kg	Vast tarief diesel ⁴⁶⁵	Toeslag per 100kg	Vast tarief LPG ⁴⁶⁶	Toeslag per 100kg	Vast tarief LPG-G3 en overig ⁴⁶⁷	Toeslag per 100kg	Gemiddelde indexatie
1/1/2002- 31/12/2003	€34,75	€9,35	€115,31	€18,07	€125,32	€18,95	€44,73	€19,33	-
1/1/2004- 31/12/2004	€35,58	€9,57	€118,07	€18,50	€128,32	€19,40	€45,80	€19,79	2,39%
1/1/2005- 31/12/2005	€36,08	€9,70	€119,72	€18,76	€130,12	€19,67	€46,44	€20,06	1,40%
1/1/2006- 31/12/2006	€36,40	€9,79	€120,79	€18,93	€131,29	€19,85	€46,85	€20,24	0,90%
1/1/2007- 31/12/2007	€36,98	€9,95	€122,72	€19,24	€133,39	€19,24	€47,60	€20,57	1,37%
1/1/2008- 31/1/2008	€37,53	€10,10	€124,56	€19,53	€135,39	€20,47	€48,31	€20,88	1,73%
1/2/2008- 31/12/2008	€40,24	€10,83	€133,53	€20,94	€145,14	€21,95	€51,80	€22,39	7,21%
1/1/2009- 31/12/2009	€43,38	€11,67	€143,95	€22,57	€156,46	€23,66	€55,90	€24,19	7,82%
1/1/2010- 31/12/2010	€47,03	€12,65	€156,07	€24,47	€169,63	€25,65	€60,60	€26,22	8,41%
1/1/2011- 31/12/2011	€47,31	€12,73	€157,00	€24,62	€170,65	€25,81	€60,96	€26,38	0,60%
1/1/2012- 31/12/2012	€48,11	€12,95	€159,66	€25,04	€173,55	€26,25	€61,99	€26,83	1,70%
1/1/2013- 31/12/2013	€49,17	€13,23	€163,17	€25,59	€177,37	€26,82	€63,36	€27,42	2,20%
1/1/2014- 31/12/2014	€50,01	€13,45	€165,95	€26,02	€180,39	€27,27	€64,44	€27,88	1,70%
>1/1/2015	€50,46	€13,57	€167,44	€26,25	€182,01	€27,51	€65,02	€28,13	0,90%

⁴⁶⁴ Art. 23 lid 1 Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

⁴⁶⁵ Art. 23 lid 2 onder a Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

⁴⁶⁶ Art. 23 lid 2 onder b Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

⁴⁶⁷ Art. 23 lid 3 Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

Bijlage 7 Verkeersbelasting tarifiering

Tabel 7.1 Aantal fiscale paardenkrachten	1/7/2008-30/6/2009 ⁴⁶⁸	1/7/2009-30/6/2010 ⁴⁶⁹	1/7/2010-30/6/2011 ⁴⁷⁰	1/7/2011-30/6/2012 ⁴⁷¹	1/7/2012-30/6/2013 ⁴⁷²	1/7/2013-30/6/2014 ⁴⁷³	1/7/2014-30/6/2015 ⁴⁷⁴
4 PK en minder	€69,96	€63,36	€64,80	€67,08	€75,77	€76,69	€76,96
5 PK	€87,65	€79,32	€81,12	€83,88	€94,91	€95,96	€96,36
6 PK	€126,59	€114,60	€117,24	€121,20	€137,02	€138,73	€139,13
7 PK	€165,40	€149,76	€153,24	€158,40	€179,12	€181,24	€181,90
8 PK	€204,60	€185,28	€189,48	€195,84	€221,50	€224,14	€224,93
9 PK	€243,67	€220,68	€225,72	€233,28	€263,87	€266,90	€267,96
10 PK	€282,35	€255,72	€261,60	€270,36	€305,71	€309,28	€310,46
11 PK	€366,43	€331,92	€339,36	€350,76	€396,66	€401,41	€402,86
12 PK	€450,52	€408,00	€417,24	€431,28	€487,74	€493,42	€495,26
13 PK	€534,34	€483,96	€495,00	€511,56	€578,56	€585,29	€587,40
14 PK	€618,42	€560,16	€572,88	€591,96	€669,50	€677,42	€679,80
15 PK	€702,50	€636,24	€650,64	€672,48	€760,58	€769,43	€772,20
16 PK	€920,04	€833,28	€852,24	€880,80	€996,07	€1.007,82	€1.011,52
17 PK	€1.137,84	€1.030,56	€1.053,96	€1.089,24	€1.231,96	€1.246,48	€1.250,96
18 PK	€1.355,64	€1.227,84	€1.255,68	€1.297,80	€1.467,71	€1.485,00	€1.490,28
19 PK	€1.572,91	€1.424,64	€1.457,04	€1.505,76	€1.702,93	€1.723,00	€1.729,20
20 PK	€1.790,71	€1.621,92	€1.658,76	€1.714,20	€1.938,68	€1.961,52	€1.968,65
Additionele PK	€97,68	€88,44	€90,48	€93,48	€105,73	€106,92	€107,32

⁴⁶⁸ Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2008-30/06/2009.

⁴⁶⁹ *BELGISCH STAATSBLAD* 179^e jaargang, 2009, 235, p. 47624.

⁴⁷⁰ *BELGISCH STAATSBLAD* 180^e jaargang, 2010, 193, p. 39586.

⁴⁷¹ *BELGISCH STAATSBLAD* 181^e jaargang, 2011, 235, p. 47963.

⁴⁷² Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2012-30/06/2013.

⁴⁷³ Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2013-30/06/2014.

⁴⁷⁴ Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2014-30/06/2015.

Tabel 7.2 Aantal fiscale paardenkrachten	1/7/2002- 30/6/2003 ⁴⁷⁵	1/7/2002- 30/6/2003 ⁴⁷⁶	1/7/2003- 30/6/2004 ⁴⁷⁷	1/7/2004- 30/6/2005 ⁴⁷⁸	1/7/2005- 30/6/2006 ⁴⁷⁹	1/7/2006- 30/6/2007 ⁴⁸⁰	1/7/2007- 30/6/2008 ⁴⁸¹
4 PK en minder	€54,96	€54,96	€55,56	€57,00	€58,44	€65,74	€60,48
5 PK	€68,76	€68,76	€69,48	€71,28	€73,08	€82,24	€75,72
6 PK	€99,48	€99,48	€100,44	€103,08	€105,72	€118,80	€109,44
7 PK	€129,96	€129,96	€131,28	€134,64	€138,12	€155,23	€142,92
8 PK	€160,68	€160,68	€162,36	€166,56	€170,76	€191,93	€176,76
9 PK	€191,40	€191,40	€193,44	€198,48	€203,40	€228,76	€210,60
10 PK	€221,76	€221,76	€224,04	€229,92	€235,68	€264,92	€243,96
11 PK	€287,76	€287,76	€290,76	€298,32	€305,88	€343,86	€316,56
12 PK	€353,76	€353,76	€357,48	€366,84	€376,08	€422,80	€389,28
13 PK	€419,64	€419,64	€424,08	€435,12	€446,04	€501,47	€461,76
14 PK	€485,76	€485,76	€490,80	€503,52	€516,24	€580,27	€534,36
15 PK	€551,76	€551,76	€557,52	€572,04	€586,32	€659,21	€606,96
16 PK	€722,64	€722,64	€730,20	€749,28	€768,00	€863,41	€795,00
17 PK	€893,64	€893,64	€903,00	€926,52	€949,80	€1.067,75	€983,16
18 PK	€1.064,76	€1.064,76	€1.075,80	€1.103,88	€1.131,60	€1.272,22	€1.171,32
19 PK	€1.235,40	€1.235,40	€1.248,24	€1.280,88	€1.313,04	€1.476,16	€1.359,12
20 PK	€1.406,40	€1.406,40	€1.421,04	€1.458,24	€1.494,72	€1.680,49	€1.547,28
Additionele PK	€76,68	€76,68	€77,52	€79,56	€81,48	€91,61	€84,36

⁴⁷⁵ BELGISCH STAATSBLAD 172^e jaargang, 2002, 224, p. 34256.

⁴⁷⁶ BELGISCH STAATSBLAD 172^e jaargang, 2002, 224, p. 34256.

⁴⁷⁷ BELGISCH STAATSBLAD 173^e jaargang, 2003, 304, p. 42035.

⁴⁷⁸ BELGISCH STAATSBLAD 174^e jaargang, 2004, 235, p. 53232.

⁴⁷⁹ BELGISCH STAATSBLAD 175^e jaargang, 2005, 269, p. 38628.

⁴⁸⁰ Federale overheidsdienst Financiën, tarieven van de verkeersbelasting 01/07/2006-30/06/2007.

⁴⁸¹ BELGISCH STAATSBLAD 177^e jaargang, 2007, 298, p. 53258.

Bijlage 8 Kfz-steuer tarifiering

Tabel 8.1			1/1/2002- 31/12/2003 ⁴⁸²	1/1/2004- 31/12/2004 ⁴⁸³	Vanaf 1/5/2005 ⁴⁸⁴
Tarieven per 100cc cilinderinhoud					
Voldoet aan EURO-5 norm of maximaal 90 gram CO ₂ /km	Ontstekingsmotoren	5,11	6,75	6,75	
	Dieselmotoren	13,80	15,44	15,44	
Voldoet aan EURO-4 norm	Ontstekingsmotoren	6,14	7,36	7,36	
	Dieselmotoren	14,83	16,05	16,05	
Uitstootklasse C, maar geen verhoogde O ₃ - uitstoot	Ontstekingsmotoren	10,84	10,84	15,13	
	Dieselmotoren	23,06	23,06	27,35	
Uitstootklasse D, maar geen verhoogde O ₃ - uitstoot	Ontstekingsmotoren	15,13	15,13	21,07	
	Dieselmotoren	27,35	27,35	33,29	
Uitstootklasse A of C, met verhoogde O ₃ - uitstoot	Ontstekingsmotoren	21,07	21,07	25,36	
	Dieselmotoren	33,29	33,29	37,58	
Overige auto's	Ontstekingsmotoren	25,36	25,36	25,36	
	Dieselmotoren	37,58	37,58	37,58	

Tabel 8.2		1/7/2009- 31/12/2011	1/1/2012- 31/12/2013	Vanaf 1/1/2014
Tarief per 100cc cilinderinhoud ⁴⁸⁵				
Voldoet aan EURO-5/6 norm en is voor het eerst ingeschreven op of na 1 juli 2009	Ontstekings- motoren	€2,- + €2,- per gram CO ₂ -uitstoot > 120 gram/km	€2,- + €2,- per gram CO ₂ -uitstoot > 110 gram/km	€2,- + €2,- per gram CO ₂ - uitstoot > 95 gram/km
	Dieselmotoren	€9,50 + €2,- per gram CO ₂ -uitstoot > 120 gram/km	€9,50 + €2,- per gram CO ₂ -uitstoot > 110 gram/km	€9,50 + €2,- per gram CO ₂ - uitstoot > 95 gram/km

⁴⁸² Art. 1 onderdeel 7 van de wet van 24 april 1997, *Bundesgesetzblatt* 1997/1, nr. 25, p. 806; Art. 1 onderdeel 2 van de wet van 10 december 1999, *Bundesgesetzblatt* 1999/1, nr. 54, p. 2383.

⁴⁸³ Art. 1 onderdeel 2 van de wet van 10 december 1999, *Bundesgesetzblatt* 1999/1, nr. 54, p. 2383.

⁴⁸⁴ Art. 1 onderdeel 2a van de wet van 1 mei 2005, *Bundesgesetzblatt* 2005/1, p. 3344.

⁴⁸⁵ Art. 1 onderdeel 2 van de wet van 1 juli 2009, *Bundesgesetzblatt* 2009/1, p. 1170.