

Bij Kabinetsmissive van 18 maart 2015, no.2015000453, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2015), met memorie van toelichting.

Het voorstel van wet omvat wijzigingen van verschillende wetten. Naast enkele wijzigingen van meer inhoudelijke aard, zijn de meeste wijzigingen vooral technisch of redactioneel van aard.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht een nadere motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen met betrekking tot het niet teruggeven van belasting op personenauto's en motorrijwielen (BPM) in situaties waarin bij export van een auto een niet bedoeld gebruik wordt gemaakt van de regeling voor teruggaaf van BPM. Zo kunnen vraagtekens worden gezet bij de effectiviteit van de voorgestelde maatregel, worden ook situaties getroffen waarbij geen sprake is van niet bedoeld gebruik, kan de maatregel worden gezien als een belemmering van het vrije verkeer en is de vormgeving van het voorstel niet duidelijk.

1. Teruggaaf BPM bij export motorrijtuigen

Ingevolge een nota van wijziging op het Belastingplan 2007 bestaat sinds 1 januari 2007,¹ voortvloeiend uit Europeesrechtelijke jurisprudentie, recht² op volledige (zij het tijdssevenredige³) teruggaaf van belasting op personenauto's en motorrijwielen (BPM) indien het motorrijtuig wordt uitgevoerd naar een andere lidstaat van de Europese Unie (EU) of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER). Voor export naar een land buiten de EU/EER noodzaakt het EU-recht niet tot een teruggaaf van BPM. De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) kent dan ook geen teruggaaf van BPM bij export naar een land buiten de EU/EER.

Volgens de toelichting heeft het voorstel het oogmerk om een drempel op te werpen tegen het ten onrechte toch verkrijgen van een teruggaaf van BPM in situaties van export naar een land buiten de EU/EER, namelijk via een bijvoorbeeld tijdelijke registratie in een land buiten (bedoeld zal zijn: binnen) de EU/EER.⁴ Omdat de toelichting daar niet geheel duidelijk over is, interpreteert de Afdeling de toelichting zo dat motorrijtuigen (hierna: auto's) kennelijk met opzet eerst kortdurend in een ander land binnen de EU/EER worden geregistreerd/ingeschreven (op grond waarvan teruggaaf van BPM wordt verkregen) en dan vervolgens alsnog verder worden geëxporteerd naar een land buiten de EU/EER. Eindresultaat van deze omweg is dat

¹ Nota van wijziging op het Belastingplan 2007, Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 9.

² Artikel 14a, eerste lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992).

³ Afhankelijk van de gebruiksduur in Nederland (artikel 14a, vierde lid, van de Wet BPM 1992).

⁴ Toelichting, paragraaf 2.6, laatste volzin.

bij export naar een land buiten de EU/EER – door een niet bedoeld gebruik van de regeling voor teruggaaf van BPM – per saldo toch teruggaaf van BPM is verkregen.

Volgens de toelichting op het voorstel bestaat de drempel erin dat de teruggaaf van BPM bij export naar een ander land binnen de EU/EER voortaan alleen nog maar wordt verleend indien het geëxporteerde voertuig *duurzaam* is ingeschreven in dat andere land.⁵ Het voorstel sluit daartoe aan bij de Richtlijn inzake kentekenbewijzen van motorvoertuigen⁶ (hierna: Richtlijn kentekenbewijzen) door te bepalen dat bij de export naar een ander land binnen de EU/EER alleen dan teruggaaf van BPM plaatsvindt indien sprake is van een bewijs van inschrijving (kentekenbewijs) dat “in alle opzichten aan de voorschriften van die richtlijn voldoet”.⁷ Volgens de Afdeling lijkt het daarbij de bedoeling van de aangehaalde tekst van het voorstel – zie daarover ook onder d hierna – om geen teruggaaf van BPM te verlenen indien sprake is van een *tijdelijke* inschrijving (als bedoeld in artikel 1, tweede alinea, van de Richtlijn kentekenbewijzen) in een ander land binnen de EU/EER.

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over de omvang van het probleem waar het voorstel een oplossing voor wil bieden (onder a), over de effectiviteit van het voorstel (onder b), over de relatie met de bepalingen inzake vrij verkeer (onder c) en over de vormgeving van het voorstel (onder d).

a. Omvang probleem

De Afdeling constateert dat de toelichting niet duidelijk maakt hoe groot de omvang van het probleem (een niet bedoeld gebruik van de regeling voor teruggaaf van BPM door eerst tijdelijk in te schrijven in een ander land binnen de EU/EER – met teruggaaf van BPM – gevolgd door export naar een land buiten de EU/EER), ook qua budgettaire derving, is. Daarmee is ook niet te beoordelen in hoeverre het gerechtvaardigd is om naast situaties waarin sprake is van niet bedoeld gebruik, ook reguliere situaties (waarin in het geheel geen sprake is van niet bedoeld gebruik) met dit voorstel te treffen. Daarbij valt te denken aan de situatie waarin de auto om legitieme redenen na een tijdelijke inschrijving weer teruggaat naar het land van export of juist verder wordt geëxporteerd naar een ander EU/EER-land.

De Afdeling adviseert in de toelichting de omvang van het probleem (ook budgettair) te duiden, de rechtvaardiging van het voorstel met betrekking tot reguliere situaties te motiveren, en het voorstel zo nodig aan te passen.

b. Effectiviteit

Het voorstel en de toelichting gaan steeds uit van de situatie waarin een auto eerst *tijdelijk* geëxporteerd wordt naar en ingeschreven wordt in een ander land binnen de EU/EER (met teruggaaf van BPM) en vervolgens wordt geëxporteerd naar een land buiten de EU/EER.

De Afdeling merkt op dat er niet wordt ingegaan op de situatie waarin – ook met de opzet om te exporteren naar een land buiten de EU/EER – eerst sprake is van een

⁵ Toelichting op artikel VII, onderdeel B, eerste volzin.

⁶ Richtlijn 1999/37/EG van de Raad van 29 april 1999 inzake de kentekenbewijzen van motorvoertuigen (PbEG 1999, L 138/57).

⁷ Artikel VII, onderdeel B.

duurzame inschrijving in een ander land van de EU/EER (hetgeen leidt tot een teruggaaf van BPM), kort daarna alsnog gevolgd door een export naar een land buiten de EU/EER. Door eerst duurzaam in te schrijven (en kort daarna toch te exporteren) kan derhalve nog steeds een teruggaaf van BPM worden verkregen. Naar het de Afdeling voorkomt zijn daarmee vraagtekens te plaatsen bij de effectiviteit van het voorstel omdat niet bedoeld gebruik aldus mogelijk blijft.

Op basis van de voorliggende tekst van het voorstel is de effectiviteit van het voorstel daarnaast in het geding (en blijft niet bedoeld gebruik mogelijk) indien sprake is van *tijdelijke* kentekenbewijzen die wél in alle opzichten voldoen aan de voorschriften van de Richtlijn kentekenbewijzen (namelijk wanneer lidstaten géén gebruik maken van de in de Richtlijn kentekenbewijzen beschreven bevoegdheid⁸ om voor *tijdelijke* kentekenbewijzen af te wijken van de voorschriften van de richtlijn).⁹

De Afdeling adviseert in de toelichting de effectiviteit van het voorstel nader te motiveren, en het voorstel zo nodig aan te passen.

c. Vrij verkeer

De huidige wettelijke regeling, zoals opgenomen in de hiervoor genoemde nota van wijziging (een tijdsevenredige teruggaaf van BPM), is geformuleerd naar aanleiding van vele kritische kanttekeningen bij het oorspronkelijke voorstel voor het Belastingplan 2007. Een van die kanttekeningen betrof de opmerking van de Raad van State, luidende “Als tegenhanger is met de tijdsevenredige BPM moeilijk te verenigen, dat bij uitvoer van een in Nederland geregistreerde personenauto geen teruggaaf van de belasting van personenauto’s en motorrijtuigen over de restwaarde plaatsvindt. Dit kan ook worden gezien als een belemmering van het vrije verkeer, aangezien daardoor wordt ontmoedigd om personenauto’s over te brengen naar een andere lidstaat”.¹⁰

Nu ingevolge het thans voorliggende voorstel de huidige regeling wordt ingeperkt en niet langer in alle situaties (tijdsevenredig) BPM wordt teruggegeven (maar alleen in situaties van *duurzame* inschrijving in een andere lidstaat of een ander land van de EER), merkt de Afdeling ook thans op dat deze inperking van de teruggaaf kan worden gezien als een belemmering van het vrije verkeer. Daarvan lijkt te meer sprake nu het voorstel, zoals hiervoor onder a is aangegeven, niet alleen *tijdelijke* inschrijvingen treft waarin sprake is van niet bedoeld gebruik, maar ook *tijdelijke* inschrijvingen waarin in het geheel geen sprake is van niet bedoeld gebruik en waarin dus recht op teruggaaf zou behoren te bestaan. De toelichting gaat niet op dit aspect in.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

Onverminderd het vorenstaande merkt de Afdeling het volgende op over de vormgeving van het voorstel.

d. Vormgeving voorstel

⁸ Artikel 1, tweede alinea, van de Richtlijn kentekenbewijzen.

⁹ In dat geval is bijlage I, punt V, onder (H), bij de Richtlijn kentekenbewijzen van belang, ingevolge welke bepaling deel I van het kentekenbewijs de geldigheidsduur van de inschrijving moet bevatten “indien niet onbeperkt”.

¹⁰ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 4, blz. 12.

Zoals hiervoor is aangegeven wordt BPM bij export volgens de toelichting voortaan alleen nog maar teruggegeven indien de geëxporteerde auto *duurzaam* is ingeschreven in een ander land binnen de EU/EER.¹¹ De tekst van het voorstel sluit daartoe aan bij de Richtlijn kentekenbewijzen door te bepalen dat voor teruggaaf van de BPM inschrijving in een ander land van de EU/EER moet plaatsvinden en dat als bewijs van die inschrijving door de bevoegde autoriteit een kentekenbewijs wordt afgegeven dat “in alle opzichten aan de voorschriften van die richtlijn voldoet”.¹² De toelichting op de tekst van het voorstel maakt vervolgens duidelijk dat een kentekenbewijs dat afwijkt van de voorschriften van de Richtlijn kentekenbewijzen, voortaan niet meer wordt geaccepteerd als basis voor teruggaaf BPM en dat het daarbij “bijvoorbeeld” gaat om kentekenbewijzen die “veelal” bij de tijdelijke kortdurende inschrijving van motorrijtuigen worden afgegeven.¹³

Het is de Afdeling niet duidelijk welke de precieze reikwijdte is van de tekst dat een kentekenbewijs “in alle opzichten aan de voorschriften van die richtlijn voldoet”, te meer niet door het gebruik in de toelichting van de woorden “bijvoorbeeld” en “veelal”. Voorts is het niet duidelijk in hoeverre aan de voorschriften van de Richtlijn kentekenbewijzen wordt voldaan in situaties waarin lidstaten gebruik maken van een bevoegdheid¹⁴ om af te wijken van die richtlijn.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat de tekst van het voorstel lijkt te zijn ontleend aan artikel 1, tweede alinea, van de Richtlijn kentekenbewijzen op grond waarvan lidstaten zich het recht voorbehouden “bij de *tijdelijke* inschrijving van voertuigen documenten te gebruiken die mogelijkwijze niet in alle opzichten aan de voorschriften van deze richtlijn voldoen”. Indien het de bedoeling is om dergelijke *tijdelijke* kentekenbewijzen niet meer te accepteren als bewijs voor teruggaaf BPM, dan dient dat met een verwijzing naar die richtlijnbevestiging duidelijker tot uitdrukking te worden gebracht in de tekst van het voorstel.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel met inachtneming van het vorenstaande aan te passen.

2. Verlaagd tarief aardgas glastuinbouw

De Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) regelt dat voor de energiebelasting een verlaagd tarief kan worden toegepast voor aardgas dat wordt geleverd aan glastuinbouwbedrijven.¹⁵ De artikelsgewijze toelichting op het voorstel maakt duidelijk dat dit verlaagde tarief staatssteun vormt in de zin van artikel 107, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, maar dat de Europese Commissie toestemming heeft verleend om de regeling voor de periode van 2015 tot en met 2024 te continueren.¹⁶ Volgens de toelichting is daarbij door de Commissie wel gewezen op de voorwaarde dat dergelijke staatssteun ingevolge de Richtsnoeren voor staatssteun ten behoeve van milieubescherming en energie 2014-

¹¹ Toelichting op artikel VII, onderdeel B, eerste volzin.

¹² Artikel VII, onderdeel B.

¹³ Toelichting op artikel VII, onderdeel B, laatste en voorlaatste volzin.

¹⁴ Zie bijvoorbeeld de bevoegdheid van lidstaten om extra gegevens op deel I van het kentekenbewijs te vermelden of nationale codes toe te voegen (bijlage I, punt VII, bij de Richtlijn kentekenbewijzen).

¹⁵ Artikel 60 van de Wbm.

¹⁶ Toelichting op artikel IX, onderdeel G.

2020¹⁷ niet mag worden verleend aan ondernemingen in moeilijkheden, zoals gedefinieerd in paragraaf 2.2 van de mededeling van de Europese Commissie betreffende Richtsnoeren voor reddings- en herstructureringssteun aan niet-financiële ondernemingen in moeilijkheden.¹⁸

Het voorstel regelt daartoe dat het energiebedrijf het verlaagde tarief alleen mag toepassen indien de gebruiker van het aardgas, blijkens een aan de aardgasleverancier verstrekte verklaring, niet een onderneming in moeilijkheden is als gedefinieerd in genoemde paragraaf 2.2.¹⁹

De Afdeling merkt op dat met deze verklaring van de gebruiker, het antwoord op de vraag of sprake is van een onderneming in moeilijkheden uitsluitend bij die gebruiker zelf ligt. De toelichting geeft geen antwoord op de vraag welke de rol van de lidstaat (in casu Nederland) is als het gaat om het controleren van die verklaring met het oogmerk te voorkomen dat door toepassing van het verlaagde tarief niet toegestane en terugvorderbare staatssteun wordt verleend aan een onderneming in moeilijkheden.

De Afdeling adviseert de toelichting aan te vullen.

3. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

¹⁷ PbEU 2014, C 200.

¹⁸ PbEU 2014, C 249.

¹⁹ Artikel IX, onderdeel G.

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.15.0073/III

- In het in artikel IX, onderdeel G, opgenomen artikel 60, tweede lid (nieuw), van de Wbm “blijkens een door hem verstrekte verklaring” wijzigen in “blijkens een door hem aan de aardgasleverancier verstrekte verklaring”, in overeenstemming ook met de toelichting op genoemd onderdeel G.
- In artikel XX, zesde lid, “artikel IX, onderdelen B en F” wijzigen in: artikel IX, onderdelen B, C en F.