

Evaluatierapport

Belastinguitgaven op het terrein van de accijnzen

Inleiding

In de Wet op de accijns is een aantal vrijstellingen en verlaagde tarieven opgenomen die kwalificeren als belastinguitgaven en dus op te vatten zijn als instrumenten van beleid waarvoor de Regeling Prestatiegegevens en Evaluatieonderzoek (RPE) periodiek een ex post evaluatieonderzoek voorschrijft. Dit rapport geeft gevolg aan dit evaluatievoorschrift.

Het gaat om de volgende faciliteiten¹:

- verlaagd accijnstarief bier kleine brouwerijen;
- raffinaderijvrijstelling;
- vrijstelling scheepvaart;
- vrijstelling luchtvaartuigen;
- tariefdifferentiatie tractoren en mobiele werktuigen;
- laag LPG-tarief OV-bussen en huisvuilauto's.

Onderzoeksopzet

Het evaluatierapport is opgesteld door de sectie evaluatie belastinguitgaven van het Ministerie van Financiën. De bevindingen zijn besproken met de betrokken beleidsdirecties van het departement en de andere betrokken beleidsdepartementen LNV, EZ, V&W en VROM.

Een ex post evaluatieonderzoek richt zich primair op de effectiviteit en de doelmatigheid van het gevoerde beleid. De centrale vraag binnen ex post evaluatieonderzoek is of beleidsmatig beoogde effecten bereikt worden ten gevolge van de geleverde prestaties en of deze prestaties bereikt worden door de juiste inzet van middelen. Streven is naast een ex post evaluatie naar de effectiviteit en doelmatigheid op instrumentniveau, ook zoveel mogelijk aan te sluiten op de vragen die in een beleidsdoorlichting aan de orde komen. Om die reden worden ook vragen gesteld zoals de vraag naar het probleem dat de aanleiding is geweest voor dit beleid en of dit probleem nog steeds actueel is.

Onderzoeksvragen

In deze evaluatie staan de volgende onderzoeksvragen centraal:

- Wat is de doelstelling van de regeling?
- In welke mate wordt er een beroep op de faciliteiten gedaan?
- Wat is het effect van de regeling en wordt daarmee de doelstelling bereikt?
- Is de faciliteit doelmatig in het bereiken van de doelstelling?
- Wat zijn belangrijke neveneffecten van de regeling?

¹ Artikel 7 derde lid, Artikel 2 vierde lid, Artikel 66 en 70, eerste lid, onderdeel b, Artikel 66 en 71 d, Artikel 27, eerste lid, onderdeel b en derde en vierde lid, Artikel 70, eerste lid, onderdeel d en e, Artikel 71 b en 71c en van de Wet op de Accijns.

Het beroep op de faciliteiten is in kaart gebracht op basis van gegevens van de Belastingdienst (Sector Ondersteuning Belastingdienst). Voor het inzicht in de doelmatigheid van de regelingen zijn personen bij de Belastingdienst (Douanekantoor Rotterdam en Belastingkantoor Rijnmond), het Ministerie van Financiën en de verantwoordelijke beleidsdepartementen geraadpleegd.

Hieronder volgt eerst een algemene inleiding op de accijnzen. Vervolgens worden de belastinguitgaven in de accijnzen beschreven. Hierbij komt de doelstelling van de regeling aan bod, het beroep op de faciliteiten, de effecten van regeling en de doelmatigheid hiervan. Ook worden belangrijke neveneffecten beschreven. Tot slot is er een conclusie opgenomen.

Analyse

Inleiding accijnzen

Accijnzen zijn verbruiksbelastingen op in de heffingswet aangewezen goederen. De Wet op de accijns in Nederland is in overeenstemming met de EU-richtlijnen over de harmonisatie van de accijnzen in de interne markt van de Europese Unie. De fiscale grenzen binnen de EU zijn afgeschaft. Dit betekent voor particulieren dat zij sinds 1993 wijn, sigaretten en andere accijnsgoederen in elke lidstaat kunnen kopen en voor eigen gebruik zelf kunnen meenemen naar elke andere lidstaat. Ze betalen accijns in het land van aankoop. Bij elk ander intracommunautair verkeer van accijnsgoederen of bij invoer uit een derde land vindt heffing van accijns plaats in het land waar de goederen verbruikt worden. De diverse tariefriichtlijnen regelen voor elke categorie accijnsproducten afzonderlijk de hoogte van de minimumtarieven binnen de EU. Boven deze minimumtarieven staat het lidstaten vrij hun accijnstarief te bepalen. Er gelden dus geen maximumtarieven. De harmonisatie van de accijns in de EU omvat ook algemene bepalingen voor bijvoorbeeld de opslag, het vervoer en monitoring van accijnsgoederen in de lidstaten en voorschriften voor vrijstellingen. De wetgeving van de accijns van energieproducten is ingebed binnen de richtlijn 2003/96/EG van de Raad. Deze richtlijn ordent de belastingen van brandstoffen en elektriciteit op een communautair niveau en introduceert met ingang van 1 januari 2004 een verbruiksbelasting op aardgas en elektriciteit.

Omdat de meeste belastinguitgaven in deze evaluatie minerale oliën betreffen, staan hieronder de verschillende minerale oliën op een rijtje waarvoor verschillende accijnstarieven (Wet op de Accijns) gelden²:

- Lichte olie (bijvoorbeeld benzine); per 1000 liter bij een temperatuur van 15° C € 755,90 indien het gelode olie betreft en € 678,79 indien het ongelode lichte olie betreft.
- Halfzware olie en gasolie (bijvoorbeeld diesel): per 1000 liter bij een temperatuur van 15° C € 370,75 indien het zwavelvrije halfzware olie of gasolie betreft en € 380,91 indien het andere halfzware olie of gasolie betreft.
- Halfzware olie en gasolie die zijn bestemd voor de voortstuwing van luchtvaartuigen: per 1000 liter bij een temperatuur van 15° C € 209,58.

² Teksten en prijzen per 1 januari 2007.

- Gasolie voor ander gebruik dan gebruik op de weg (verwarming en stationaire motoren), de zogenoemde rode diesel per 1000 liter bij een temperatuur van 15° C: € 46,56
- Zware stookolie: per 1000 kg € 32,51.
- Vloeibaar gemaakt petroleumgas, per 1000 kg € 96,21.

Verlaagd accijnstarief bier kleine brouwerijen

Beschrijving van de regeling

Het tarief van de accijns op bier is in de Wet op de Accijns ingedeeld in vier categorieën³ en is hoger naarmate het extractgehalte⁴ van het bier hoger is. Per categorie geldt een uniform tarief. De accijns bedraagt per hectoliter voor bier met een extractgehalte van:

a. minder dan 7	€ 5,50;
b. 7 tot 11	€ 18,84;
c. 11 tot 15 (het "pilsje")	€ 25,11;
d. 15 en meer	€ 31,40;

Bier gebrouwen door kleine onafhankelijke brouwerijen⁵ wordt met een lager accijnstarief belast. De vermindering bedraagt 7,5%⁶. De productie per jaar mag dan niet meer bedragen dan 200.000 hectoliter per jaar. Deze regeling is van toepassing op bier afkomstig van kleine brouwerijen in en buiten Nederland. Een samenwerking tussen twee of meer kleine brouwerijen is mogelijk, mits de gezamenlijke productie niet meer is dan 200.000 hl. De wetgeving past binnen de kaders van de Europese richtlijn⁷.

Doelstelling van de regeling

De regeling is in 1992 bij de invoering van de Wet op de accijns ingevoerd om kleine brouwerijen te ontzien in de overgang van de oude naar de nieuwe tariefstructuur. In de vóór 1992 geldende structuur werd een halfproduct belast en wel naar de hoeveelheid wort. Voorafgaand aan het brouwen gaven brouwerijen door middel van een aangifte een schatting op van de hoeveelheid te produceren liter wort. Deze aangifte vormde de basis van de te betalen accijns. Bij de eindafrekening was er een relatieve afwijking mogelijk van de oorspronkelijke aangifte. Binnen deze speelruimte bleef een aanvullende aanslag uit. Kleine brouwerijen hadden door deze percentuele speelruimte minder speling in liters dan grotere brouwerijen. Om de kleine brouwerijen daarin tegemoet te komen was in de oude tariefstructuur een verlaagd tarief voor kleine brouwerijen van toepassing voor de hoeveelheid te produceren liter wort. Daarnaast kende de oude heffing ook nog een getrapd tarief

³ Deze categorieën stemmen overeen met de categorieën van de Bierverordening 1984 II van het Productschap voor Bier (Mededelingen- en Verordeningenblad bedrijfsorganisatie, nr. 6 van 25 januari 1985).

⁴ Uitgedrukt in percenten Plato.

⁵ Het gaat dan om een accijnsgoederenplaats die juridisch en economisch onafhankelijk is van een andere accijnsgoederenplaats waar bier wordt vervaardigd.

⁶ Artikel 7, derde lid, Wet op de Accijns.

⁷ Artikel 4 van de richtlijn 92/83/EEG van de Raad betreffende de structuur van de accijnzen op alcohol en alcoholische dranken.

waardoor van de eerste 800.000 hectolitergraden wort een lager accijnstarief werd geheven. Ook dit zorgde voor een lagere accijnsdruk bij de kleinere brouwerijen in vergelijking met de grotere brouwerijen die met de productie boven deze 800.000 hectolitergraden wort uitkwamen.

Per saldo kan worden gesteld dat de combinatie van het oude systeem met getrapte tarieven inclusief de kortingsregeling gebaseerd op het halffabrikaat wort als compensatie voor de relatief ongunstige nacalculatieregeling van de oude regeling vergelijkbaar is met de huidige regeling met uniforme tarieven gebaseerd op het eindproduct bier zonder kortingsregeling. De ratio achter de huidige regeling met een kortingsregeling is daarbij een politieke afweging geworden, terwijl een objectieve ratio sinds de overgang naar het huidige systeem in 1992 is verdwenen. Ook in 1991 is door de staatssecretaris geconcludeerd dat er in dit opzicht geen reden meer aanwezig was om het verlaagde tarief kleine brouwerijen in stand te houden⁸. Toch heeft de toenmalige staatssecretaris besloten dit verlaagde tarief te handhaven. Als reden hiervoor is aangegeven de overgang van de oude structuur naar de nieuwe structuur zo soepel mogelijk te laten verlopen. Kleine brouwerijen ondervonden namelijk meer nadeel van de overgang dan grote brouwerijen⁹. In overleg met de branche is een vermindering van 7,5% bepaald op het normaal geldende accijnstarief voor de onderscheiden klassen.

Gebruik van de regeling

Uitgaande van een maximale productie van 200.000 hectoliter bier per jaar die valt onder categorie c bedraagt de accijnsafdracht van een kleine bierbrouwerij zonder korting maximaal ongeveer 5 miljoen euro en de korting 0,375 miljoen euro. De kleine brouwerijen zijn in twee groepen te verdelen. Dit zijn enerzijds de kleine brouwerijen die net onder de grens van 200.000 hl blijven. Deze brouwerijen produceren verhoudingsgewijs veel pilsenerbier (categorie c) en relatief weinig speciaal bier. Anderzijds zijn er nog vele kleine brouwerijen (rond de 75). Deze brouwerijen brouwen speciale bieren. De geproduceerde hoeveelheid productie bier – uiteenlopend van enkele duizenden tot tienduizenden hectoliter - blijft ver onder de maximumgrens van 200.000 hectoliter. Vaak zijn deze kleine brouwerijen opgebouwd door mensen die van hun hobby hun werk hebben gemaakt.

Volgens bijlage 5 van de Miljoenennota (de Belastinguitgaven) bedraagt het budgettaire beslag € 1 mln.

Tabel 1: Budgettaire derving verlaagd tarief kleine brouwerijen (mln euro)

	2006 raming MN 2007	2006 realisatie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Verlaagd tarief kleine brouwerijen	1	1	1	1	1	1	1	1

Bron: Miljoenennota 2008

⁸ Tweede Kamer, vergaderjaar 1989 – 1990, 21368, nr. 3, pagina 18.

⁹ Merken die in het oude systeem een relatief laag stamwortgehalte hebben, hebben in het oude systeem ook een relatief lagere accijnsdruk dan de merken met een relatief hoger stamwortgehalte. In het huidige systeem wordt er binnen een categorie bier met één gemiddeld tarief gewerkt. Het gevolg is een voordeel voor bieren met een hoog extractgehalte binnen de desbetreffende categorie en een nadeel voor bieren met een laag extractgehalte binnen die categorie. Met name bij kleine brouwerijen spelen de verschillen in extractgehalte sterk.

Effect van de regeling

De korting bedraagt 7,5% van het normale accijnstarief. Het verlaagde accijnstarief heeft op de totale verkoopprijs een klein effect van circa 0,6 cent per pilsje. De verschillen in verkoopprijs bij bier zijn nauwelijks afhankelijk van het wel of niet toepassen van de korting kleine brouwerijen. Naast de productiekosten zijn de prijsverschillen van bier vooral afhankelijk van de soort afzetkanalen. De prijzen in de supermarkt liggen bijvoorbeeld veel lager dan de prijzen in de horeca.

Uitgaande van het feit dat een hectoliter bier voor de horeca ongeveer tussen de € 175 en € 190 (exclusief omzetbelasting) kost, maakt het totale accijnsbelang in deze prijs ongeveer 15% uit (€ 25,11). Toepassing van de korting door kleine brouwerijen maakt dan 1,1% van de kostprijs uit. De invloed van dit prijseffect op de consumptie is niet bekend.

Doelmatigheid van de regeling

Artikel 4 van de Uitvoeringsregeling accijns geeft aan wie moet aantonen dat bier waarvoor het verlaagde tarief wordt toegepast, afkomstig is uit een kleine brouwerij. Dat is degene die het bier uitslaat uit de accijnsgoederenplaats¹⁰ (AGP) waar het bier is vervaardigd dan wel is opgeslagen. Niet is voorgeschreven op welke wijze de herkomst moet worden aangetoond. Bij uitslag uit de accijnsgoederenplaats waar het bier is vervaardigd, zal dat kunnen geschieden aan de hand van de administratie van de accijnsgoederenplaats zelf. Bij uitslag uit een accijnsgoederenplaats waar het bier niet is vervaardigd, zoals een groothandel, en bij invoer zal veelal worden afgegaan op verklaringen van de brouwerij waar het bier is vervaardigd.

Voor het verkrijgen of behouden van de regeling zijn geen aparte handelingen nodig. Van belang is wat in het voorafgaande kalenderjaar vervaardigd is. De belastingdienst heeft hier geen extra werk aan in de zin dat er toestemming of iets dergelijks verleend moeten worden. Een kleine brouwerij brengt in dit opzicht geen extra controleactiviteiten met zich mee. Het aandeel bier dat onder het verlaagde tarief valt, is klein ten opzichte van het aandeel bier onder het normale tarief; ongeveer 97% van de accijns op bier wordt geheven via het normale tarief. Bij een overname van een kleine brouwerij door een grotere brouwerij is de korting op het accijnstarief niet meer van toepassing. In deze gevallen ziet de belastingdienst toe op een goede naleving van de voorschriften. In het verleden is geen misbruik geconstateerd.

Neveneffecten

Bij het Centraal Brouwerij Kantoor (CBK) is navraag gedaan naar de eventuele maatschappelijke baten van de regeling. Het CBK geeft aan dat de kleine brouwerijen moeten concurreren tegen de grote brouwerijen en dat met name de kosten voor de verkoop (afzetkanalen) voor kleine brouwerijen hoger zijn. Voor de kleine brouwerijen is de korting een welkome aanvulling op de dekking van de

¹⁰ Accijnsgoederenplaats: iedere plaats in Nederland waar op grond van de bepalingen van de wet op de accijns accijnsgoederen onder schorsing van accijns mogen worden vervaardigd, mogen worden verwerkt, voorhanden mogen zijn, mogen worden ontvangen en mogen worden verzonden.

kosten van deze brouwerijen. De grote brouwerijen hebben aangegeven geen behoefte te hebben aan het laten vervallen van de korting op het accijnstarief. Doordat er kleine brouwerijen bestaan, is er namelijk voor de grote brouwerijen geen noodzaak om speciaal bieren te brouwen in kleine hoeveelheden.

Deze sector neemt een unieke plaats in wat betreft een kortingregeling. Er zijn geen andere sectoren waar voor specifieke kostprijsverhogende belastingen kortingregelingen van toepassing zijn voor kleine producenten.

Conclusie

De achterliggende doelstelling van de vóór 1992 geldende regeling was om het nadeel van een effectief hogere accijnsdruk voor kleine brouwerijen te voorkomen. In de huidige regeling die gebaseerd is op het eindproduct bier, is zonder kortingsregeling sprake van gelijke accijnsdruk voor grote en kleine brouwerijen. De reden voor een kortingsregeling om te compenseren voor een effectief hogere belastingdruk is daarmee vervallen. Om de overgang naar de nieuwe structuur zo soepel mogelijk te laten verlopen heeft de toenmalige staatssecretaris echter besloten een kortingsregeling voor de kleine brouwerijen in stand te houden. In overleg met de branche is het kortingspercentage destijds op 7,5% gesteld. De huidige kortingsregeling betekent nu een voordeel voor kleine brouwerijen. Toepassing van de korting door kleine brouwerijen maakt ongeveer 1,1% van de kostprijs uit.

Raffinaderijvrijstelling

Beschrijving van de regeling

De petrochemische industrie vervaardigt verschillende soorten minerale olieproducten door raffinage van grondstoffen, zoals ruwe olie. Producenten en handelaren in de oliesector voldoen accijns aan de Douane voor de eindproducten die ze in Nederland voor verbruik afzetten. Over olieproducten die Nederlandse raffinaderijen vervaardigen bestemd voor export behoeven bedrijven in Nederland geen accijns te voldoen.

Accijns op minerale oliën is verschuldigd voor de producten die in Nederland voor verbruik worden afgezet (uitslag uit accijnsgoederenplaats). Minerale oliën die worden verbruikt als brandstof bij de productie van minerale oliën worden geacht niet uitgeslagen te zijn en vallen daarmee buiten de heffing van accijns. Deze regeling, die van oudsher bekend staat als de zogenoemde raffinaderijvrijstelling is opgenomen in de richtlijn energiebelastingen van 2003.¹¹

De richtlijn verplicht de lidstaten om het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, niet te beschouwen als een belastbaar feit indien dat verbruik bestaat

¹¹ Artikel 21, derde en zesde lid richtlijn Energiebelastingen. Vóór 2003 was de vrijstelling opgenomen in de zogenoemde structuurrichtlijn minerale oliën.

uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. Vervolgens geeft de richtlijn de mogelijkheid om ook niet zelf vervaardigde minerale oliën onder de regeling te brengen.

De raffinaderijvrijstelling is opgenomen in de Nederlandse wetgeving, waarbij van vorenbedoelde mogelijkheid gebruik is gemaakt¹².

Doelstelling van de regeling

Doelstelling van de raffinaderijvrijstelling is het willen voorkomen van verstoring van internationale concurrentieverhoudingen. Vanuit het perspectief van de interne markt en eerlijke mededinging moet de belastingheffing zo neutraal mogelijk zijn ter voorkoming van door fiscale overwegingen ingegeven gedrag in de gemeenschap zonder fiscale grenzen. Door de vrijstelling blijft dubbele belastingheffing bij de productie van minerale oliën uit en wordt tevens de concurrentiepositie van Europese raffinaderijen gewaarborgd, aangezien niet-EU landen vaak ook geen heffingen kennen op minerale oliën die voor de productie van minerale oliën worden verbruikt.

Volgens bijlage 5 van de Miljoenennota bedraagt het budgettaire beslag van deze vrijstelling ruim € 40 mln.

Tabel 2: Budgettaire derving raffinaderijvrijstelling (mln euro)

	2006 raming MN 2007	2006 realisatie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Raffinaderijvrijstelling	41	41	42	42	44	45	47	50

Bron: Miljoenennota 2008

Effect van de regeling

Het verbruik van minerale oliën als brandstof voor het vervaardigen van minerale oliën binnen een accijnsgoederenplaats wordt niet als uitslag aangemerkt. Daarmee vallen de verbruikte minerale oliën buiten de heffing van accijns. Voor de toepassing van de regeling moet worden bepaald welk verbruik kan worden toegerekend aan het productieproces van minerale oliën en hoe deze toerekening geschiedt. Het verbruik als motorbrandstof of als brandstof voor onder meer verwarming van gebouwen op het terrein van de accijnsgoederenplaats voor minerale oliën valt daar bijvoorbeeld niet onder. Bij raffinaderijen zal door de wijze van preferentiële toerekening geen accijns verschuldigd zijn voor de minerale oliën die zij gebruiken voor het eigen productieproces.

Op grond van de nationale bepalingen is de raffinaderijvrijstelling niet van toepassing indien de vervaardigde minerale oliën door vermenging zijn verkregen. Blijkens de wetgeschiedenis ziet de vrijstelling op raffinaderijen, waar bij de vervaardiging van minerale oliën minerale oliën worden

¹² Artikel 2, vierde lid van de Wet op de Accijns. Hier wordt het gebruik van minerale oliën (lees: energieproducten) in een accijnsgoederenplaats niet als uitslag (belastbaar feit) aangemerkt indien dat gebruik betrekking heeft op de productie van minerale oliën (lees: energieproducten). Hierbij is geen enkele clausulering gesteld wat betreft de herkomst van de minerale oliën.

gebruikt voor de verwarming van de daarvoor benodigde installaties. Het Hof Den Haag heeft uitgesproken dat vorenbedoelde bepaling over vermenging een beperking inhoudt ten opzichte van de richtlijnbeepaling. Indien door vermenging van minerale oliën minerale oliën worden verkregen, wordt de interpretatie van het Hof gevolgd.

Doelmatigheid van de regeling

Misbruik

Er wordt geen misbruik van de regeling gemaakt¹³. Oliemaatschappijen zijn verplicht grondstoffen, uitslag en voorraden goed in de administratie te verwerken. Ook om kosteneffectief te kunnen produceren is de administratie van de grote oliemaatschappijen goed op orde.

Controlehandelingen

De inspecteur bepaalt in overleg met de vergunninghouder welke afzonderlijke productie-installaties tot de productielocatie dienen te worden gerekend. In overleg worden energie-equivalenten bepaald en maandelijks wordt een energiebalans opgesteld (artikel 3b Uitvoeringsregeling accijns). Via de productie- en voorraadadministratie, aangevuld door fysieke controles, wordt vastgesteld welke producten worden gebruikt voor eigen verbruik. Via de energiebalans wordt aan preferentiële toerekening gedaan (zie effect van de regeling). Voor de resterende producten worden accijns en bijkomende heffingen geheven.

Bij de periodieke aangifte moet een opgave van het verbruik van minerale oliën worden gedaan als brandstof voor het vervaardigen van minerale oliën (artikel 6c, zesde lid Uitvoeringsbesluit). Normaliter wordt een bedrijf periodiek op basis van risicoanalyse (meestal eens in de drie tot vijf jaar in verband met verjaringstermijnen bij naheffing) onderworpen aan een diepgaande administratieve controle. Bij deze controle wordt de juistheid en volledigheid van de maandelijks aangifte en de andere bedrijfshandelingen in het AGP gecontroleerd. Naast deze diepgaande controle vinden ook controles vooraf plaats. Deze controles zijn beperkt qua omvang en kunnen vooruitlopen op de latere administratieve controle. Bij het eventueel beëindigen van de faciliteit zijn geen handelingen vereist. Afgaande op de controlehandelingen en het weinige misbruik van deze regeling kan worden geconcludeerd dat deze op een doelmatige manier wordt uitgevoerd.

Conclusie

Het doel van de vrijstelling wordt bereikt: dubbele belastingheffing bij de productie van minerale oliën wordt voorkomen, zodat op dat vlak de concurrentiepositie van Europese raffinaderijen wordt gewaarborgd. De vrijstelling berust grotendeels op verplichte communautaire regelgeving. De in de richtlijn opgenomen vrijstelling voor het verbruik van elders geproduceerde brandstoffen is facultatief. Nederland heeft ook van deze facultatieve vrijstelling gebruik gemaakt. Misbruik komt weinig voor en er zijn nauwelijks knelpunten in de uitvoeringswerkzaamheden ten aanzien van de controle.

¹³ Bron: Team olie en gas belastingkantor Rijnmond Rotterdam

Vrijstelling scheepvaart

Beschrijving van de regeling

Minerale oliën die worden gebruikt als brandstof voor aandrijving van schepen of als scheepsbehoefte aan boord van schepen zijn vrijgesteld van accijns¹⁴. Deze vrijstellingen zijn deels gebaseerd op de richtlijn Energiebelasting¹⁵ (voor de binnenvaart buiten de Rijn en de zeevaart) en deels op de Akte van Mannheim¹⁶ (binnenvaart op de Rijn).

Zeevaart inclusief visserij

De richtlijnbevestiging¹⁷ luidt dat energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op communautaire wateren (met inbegrip van visserij) en niet voor gebruik aan boord van particuliere pleziervaartuigen, en aan boord van een vaartuig opgewekte elektriciteit vrijgesteld zijn van accijns.

Volgens de richtlijn is de vrijstelling voor de “vaart op communautaire wateren” verplicht. Het begrip “communautaire wateren” is in de richtlijn niet gedefinieerd. Over de uitleg van dit begrip zijn prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Het Hof heeft uitgesproken dat het begrip ziet op alle wateren die toegankelijk zijn voor alle voor de commerciële scheepvaart geschikte zeeschepen, met inbegrip van die van de grootste capaciteit.¹⁸ De richtlijn staat als uitzondering op de verplichte vrijstelling toe dat de lidstaten de intracommunautaire scheepvaart mogen belasten voor zover de lidstaten tussen welke de vaart plaatsvindt daartoe een bilaterale overeenkomst sluiten. Van die mogelijkheid heeft Nederland geen gebruik gemaakt.

Binnenvaart

De accijnsvrijstelling voor de binnenvaart is gebaseerd op de Herzene Rijnvaartakte van 1868 (Akte van Mannheim). In het zogenoemde Gasolieprotocol¹⁹ is de accijnsvrijstelling voor de binnenvaart op de Aktewateren (voor Nederland Rijn, Waal en Lek) in 1952 nog eens herbevestigd. Vanwege uitvoeringstechnische redenen is deze vrijstelling naar de overige Nederlandse binnenwateren uitgebreid. In de richtlijn Energiebelasting is deze praktijk bestendigd door een facultatieve vrijstelling voor de brandstof voor de vaart op binnenwateren (echter niet voor gebruik aan boord van particuliere pleziervaartuigen) in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, op te nemen.

Doelstelling van de regelingen

Zeevaart

Nederland kent, zoals eerder vermeld in de beschrijving van de regeling een vrijstelling voor brandstof voor de zeevaart met uitzondering van de pleziervaart. . Achtergrond van de vrijstelling is het

¹⁴ Artikel 66 en 70, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de Accijns.

¹⁵ Artikel 14, eerste lid, onderdeel c, van richtlijn 2003/96/EG (de richtlijn Energiebelasting).

¹⁶ Voor de Nederlandse tekst zie Tractatenblad 1964, nr. 83.

¹⁷ Zie voetnoot 13

¹⁸ Arrest van 1 maart 2007, zaak C-391/05

¹⁹ Overeenkomst betreffende het douane- en belastingregime voor gasolie, die in de Rijnvaart als boordvoorraad wordt verbruikt. Voor de Nederlandse tekst zie Tractatenblad 1954, nr. 57.

voorkomen van verstoring van internationale concurrentieverhoudingen. In de richtlijn Energiebelasting is dit als volgt verwoord in overweging 23: “Gezien de bestaande internationale verplichtingen en het behoud van de concurrentiepositie van het communautaire bedrijfsleven is het raadzaam de vrijstellingen van energieproducten die worden geleverd voor de niet-recreatieve luchtvaart en zeescheepvaart te handhaven, maar de lidstaten moeten de mogelijkheid hebben om deze vrijstellingen te beperken”.

Binnenvaart

De herziening van de Rijnvaartakte van 1831 in 1868 werd mede ingegeven door de wens om een gelijk regime te realiseren voor de douanebehandeling en de fiscale behandeling van de binnenvaart. Zoals ook in het Gasolieprotocol te lezen valt, wilde men de ontwikkeling van de binnenvaart in technische en economische zin ondersteunen door haar uit te sluiten van het heffen van alle rechten die uitsluitend op het uitoefenen van de scheepvaart zijn gegrond.²⁰

Scheepvaart algemeen

Een verschil in brandstofprijzen als gevolg van verschillende accijnstarieven binnen de Europese Unie zou tot ongelijke concurrentieverhoudingen tussen landen binnen de EU leiden, aangezien een groot deel van de brandstof door de internationale afstanden niet gebruikt wordt in het land waar de bunkering plaatsvindt. Een schip neemt een relatief grote hoeveelheid brandstof in. Er wordt niet, zoals door een vrachtauto, vaker lokaal getankt.

Gebruik van de regeling

De hoeveelheid brandstof die aan de scheepvaart wordt geleverd, bedraagt 1,5 miljard liter (2004). Het accijnsbelang voor de 1,5 miljard liter vrijgestelde brandstof voor de scheepvaart bedraagt op basis van de tarieven 2004 afgerond 70 miljoen euro²¹

In bijlage 5 van de Miljoenennota 2008 is een realisatie afgegeven van € 76 mln in 2006 oplopend tot een raming van een budgettaire beslag van € 167 mln in 2012. Daarbij is vanaf 2008 rekening gehouden met een accijnsverhoging.

Tabel 3: Budgettaire derving vrijstelling communautaire wateren (mln euro)

	2006 raming MN 2007	2006 realisatie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Vrijstelling comm. wateren	76	76	77	139	145	151	157	167

Bron: Miljoenennota 2008

Effect van de regeling

De scheepvaartsector kent door de accijnsvrijstelling een kostenvoordeel in het brandstofverbruik ten opzichte van andere vervoersectoren. In die zin is er sprake van bevoordeling / stimulering ten opzichte van andere vervoersmodaliteiten. Bij vervoer over de weg moet namelijk wel accijns worden

²⁰ Artikel 3 van de Akte van Mannheim en de aanhef van het Gasolieprotocol

²¹ Rapport Rode gasolie. Mei 2006.

voldaan over de te gebruiken brandstof. Dit geldt ook voor het vervoer per spoor met diesellocomotieven, zij het dat het verlaagde tarief (rode diesel) hierop van toepassing is²². Overigens is het vervoer van goederen en personen via de lucht ook vrijgesteld van accijns (zie hierna). Het belang van het vervoer van goederen via de lucht als concurrerende vervoersmodaliteit ten opzichte van de scheepvaart is echter klein²³.

Indien deze vrijstelling wordt opgeheven – dit is in de praktijk niet uitvoerbaar als gevolg van de uit de richtlijn en de vorenbedoelde verdragen voortvloeiende verplichte vrijstelling – verslechtert dit de concurrentiepositie van de scheepvaart. Het voordeel om per schip te vervoeren wordt dan kleiner. De prijs van die brandstof (met vrijstelling accijns en exclusief OB) is €360 tot €370 per 1000 liter. Als over deze brandstof accijns en aanverwante belastingen geheven zouden worden, komt er per 1000 liter meer dan €200 (het verlaagde accijnstarief en aanverwante belastingen²⁴) bij. In totaal dus bijna €600 per 1000 liter. De keuze voor het vervoer per schip of auto is echter niet alleen afhankelijk van de kosten maar ook van de keuze met betrekking tot de snelheid. Aangezien het vervoer per schip veel langzamer is dan met de auto, zal een stijging van de brandstofkosten voor het vervoer per schip (indien de vrijstelling opgeheven zou worden) leiden tot meer vrachtvervoer over de weg. Consequentie hiervan is meer congestie op de wegen dat niet ten goede komt aan het milieu.

Neveneffecten

De huidige doelstelling achter de regeling bevat geen milieucomponent. De binnenvaart wordt vooral gebruikt voor bulkvervoer en vervoer op middellange tot lange afstand. Het brandstofverbruik en de milieubelasting per tonkilometer is veel lager dan die van het vervoer over de weg. Een vergelijking uitsluitend op basis van de uitstoot per kWh geeft met de huidige normen een negatief beeld voor de binnenvaart. Op dit moment wordt echter in Europees verband gewerkt aan het realiseren van een brandstofnorm die gelijk is aan die voor het wegverkeer (EN 590), en uitstootnormen die in 2016 vergelijkbaar moeten zijn met Euro 6. Hoewel deze normen normaal gesproken slechts verplicht zijn voor nieuwe motoren zal de binnenvaart vermoedelijk versneld overgaan tot vernieuwing van motoren, omdat verschillende maatregelen schepen die niet aan de nieuwste norm voldoen extra zullen belasten (te denken valt aan havengelden; met name Rotterdam is al ver in het uitwerken van een dergelijke differentiatie in het havengeld).

In ieder geval zijn er door de accijnsvrijstelling van de binnenvaart geen mogelijkheden om via de accijns op milieudoelstellingen te sturen. Wel zal waarschijnlijk volgend jaar een Scheepafvalstoffenverdrag in werking treden, waarbij alle Rijnsoeverstaten zijn betrokken. In dit kader zal een soort verwijderingsbijdrage moeten worden betaald bij het bunkeren van gasolie, zodat inzameling van

²² Dit verlaagde tarief (tarief rode diesel) zou ook van toepassing zijn op schepen wanneer deze niet vrijgesteld van accijns zouden zijn. Naast de accijns zou dan energiebelasting verschuldigd zijn.

²³ In 2003 is ongeveer 0,1% van het totaal vervoerde gewicht aan goederen vervoerd via de luchtvaart. Ongeveer 27% wordt vervoerd via de zeevaart, 18% via de binnenvaart en 44% via het wegvervoer. Het spoor is goed voor een aandeel van 2% en pijpleiding voor 8%. Bron: statline, CBS.

²⁴ De energiebelasting bedraagt €165,10 per 1000 liter voor het gebruik onder de 153.000 liter per jaar.

oliehoudend afval (bilgewater, poetsdoeken etc.) volledig maar wel indirect door de sector betaald wordt.

Doelmatigheid van de regeling

De hoeveelheid rode gasolie die door de scheepvaart wordt gebruikt, wordt voor 90% geleverd door AGP-houders. De overige 10% is afkomstig van handelaren die de rode gasolie inclusief accijns hebben betrokken en bij de levering aan bunkers een teruggaaf van accijns vragen²⁵. Deze twee categorieën leveranciers zijn bekende klanten van de douane die op regelmatige wijze administratief gecontroleerd worden. Het aantal leveranciers, dat de scheepvaart van vrijgestelde gasolie voorziet, is klein. Van de groep AGP-houders leveren vier bedrijven bijna 50% van de totale hoeveelheid. Het zijn niet meer dan enkele tientallen bedrijven die rode gasolie met vrijstelling afleveren aan schepen. De administratieve controle wordt vaak gecombineerd met een fysieke opname van de voorraden. De administratieve controle dient vast te stellen of alle rode gasolie met vrijstelling is afgeleverd. Mogelijke andere afleveringen moeten bij controle blijken.

Sinds 1 januari 2007 kan de vrijstelling makkelijker worden verkregen aangezien de eis van een bunkervergunning is vervallen (wet "paarse krokodil"). De schipper hoeft niet meer in het bezit te zijn van een vergunning om de brandstof met vrijstelling te kunnen verkrijgen. Dit heeft tot gevolg dat het aantal handelingen om de vrijstelling te realiseren kleiner is geworden. Het gebruik van bunkerverklaringen (verklaring van de schipper dat hij de brandstof gebruikt voor doeleinden die de vrijstelling rechtvaardigen) is wel blijven bestaan.

De vrijstelling wordt verleend aan de leverancier (bunkerbranche), maar het daadwerkelijke gebruik kan alleen maar worden gecontroleerd bij de gebruiker, i.c. de schipper. Het is mogelijk dat de schipper zelf wordt gecontroleerd. Bij een fysieke controle vordert men een monster (is de olie voldoende gekleurd) om na te gaan of men voldoet aan de voorwaarden om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling. De vrijstelling is in ieder geval niet bedoeld voor pleziervaartuigen. Wanneer bij het vorderen van een monster het gebruik door een pleziervaartuig van rode gasolie wordt geconstateerd, is men in overtreding. Het omgekeerde geldt ook: wanneer bij een binnenvaartschip de gasolie niet voldoende rood is gekleurd, is men ook in overtreding. Echter een controle bij de schipper is lastig, omdat een schipper steeds onderweg is en de administratie veelal bij een derde ligt. Meestal is de enige uitgevoerde controle in de praktijk dan ook de controle bij de leverancier. De regeling is daardoor kwetsbaar voor gebruik door derden waarvoor de vrijstelling niet is bedoeld. Als de leverancier kan aantonen door middel van een bunkerverklaring dat de brandstof is gebruikt voor het bunkeren van een binnenvaartschip dan wordt de brandstof geacht te zijn gebruikt voor dat doel. De praktijk kan echter heel anders zijn. De onbelaste brandstof kent een relatief lage prijs waardoor het winstgevend is de brandstof voor andere doeleinden te gebruiken. De brandstof (diesel) kan bijvoorbeeld ook voor verwarmingsdoeleinden of als brandstof voor auto's of pleziervaartuigen zijn gebruikt.

²⁵ Bron: Memo voorstel afschaffen rode gasolie voor laagbelaste doeleinden.

Voor de binnenvaart levert de inwerkingtreding van het eerder genoemde Scheepsafvalstoffenverdrag in 2008 een onbedoeld neveneffect op: doordat een bijdrage voor de verwijdering van oliehoudend afval via de gasolie wordt geheven, ontstaat voor de levering van gasolie een extra administratief circuit. De eigenaar van een binnenschip moet per gebunkerde 1000 liter een bedrag betalen via een soort chipknip, die gekoppeld is aan het schip en een daarbij behorende bankrekening. Mocht de gasolieleverancier een valse bunkerverklaring willen opmaken om de olie een andere bestemming te geven, dan moet hij ook van het betrokken schip de mogelijkheid krijgen om de verwijderingsbijdrage te innen. Bovendien wordt via dit systeem niet alleen de hoeveelheid ingezameld bilgewater geregistreerd, maar ook het gasolieverbruik per schip. Naar verwachting zal na de introductie van dit systeem het risico op misbruik door gasolieleveranciers worden verkleind.

Conclusie

Met de vrijstellingen die Nederland kent, wordt invulling gegeven aan internationale verplichtingen en de communautaire regelgeving. De maatregel is effectief, internationale concurrentieverhoudingen in de scheepvaart worden immers gewaarborgd. Over de doelmatigheid van de regeling is het lastig een eensluidende conclusie te trekken. De mate van misbruik staat niet vast, wel was het vóór 2008 in hoge mate risicovol omdat het eenvoudig was de olie een andere belaste bestemming te geven. Door de inwerkingtreding van het Scheepsafvalstoffenverdrag in 2008 is het risico voor de binnenvaart naar verwachting sterk verkleind.

Het effect van de accijnsvrijstelling is dat de scheepvaart in brandstofkosten bevoordeeld wordt ten opzichte van andere vervoersmodaliteiten. Daarbij moet echter wel worden aangetekend dat zeevaart nauwelijks in concurrentie staat tot de vervoersmodaliteiten over land en dat de binnenvaart slechts in deelmarkten concurreert met de modaliteiten weg en spoor. Binnen Europees verband is het op dit moment moeilijk deze vrijstellingen op te geven.

Of de scheepvaart milieutechnisch beter of slechter presteert dan transport per vrachtwagen of trein is vooral een vraag van definities en aannames. Duidelijk is wel dat de accijnsvrijstelling voor de scheepvaart geen milieutechnische doeleinden nastreeft. Het is denkbaar om in de toekomst ook milieuaspecten binnen de doelstelling van de richtlijn te betrekken, zodat ook op deze aspecten gestuurd kan worden.

Vrijstelling luchtvaartuigen

Beschrijving van de regeling

De accijns voor halfzware olie en gasolie die zijn bestemd voor de voortstuwing van luchtvaartuigen bedraagt € 209,58 per 1000 liter. Op grond van de richtlijn energiebelasting²⁶ zijn alle

²⁶De vrijstelling was vanaf 1 januari 1993 gegrond op artikel 8, eerste lid, onderdeel b van richtlijn 92/81/EEG (de zogenoemde Structuurrichtlijn Minerale Oliën). In de energiebelastingrichtlijn, als opvolger van de structuurrichtlijn, is de vrijstelling gegrond op artikel 14, eerste lid, onderdeel b.

energieproducten vrijgesteld die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart. Het gaat om een verplichte vrijstelling.

Lidstaten mogen binnenlandse vluchten wel belasten. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Ook mogen intracommunautaire vluchten worden belast voor zover de lidstaten tussen welke de vlucht plaatsvindt daartoe een bilaterale overeenkomst sluiten. Van deze mogelijkheid is (nog) geen gebruik gemaakt. Overigens is er geen enkel land dat hier wel gebruik van maakt. Daarnaast zijn er vele luchtvaartverdragen afgesloten tussen landen waarbij vrijstellingen zijn afgesproken.

Doelstelling van de regeling

De regeling heeft een internationale achtergrond, waarbij de doelstelling van de vrijstelling is het voorkomen van verstoring van internationale concurrentieverhoudingen (verplichte vrijstelling op grond van internationale verdragen). Gezien de bestaande internationale verplichtingen en het behoud van de concurrentiepositie van het communautaire bedrijfsleven is het door de Raad van de EU raadzaam geacht de vrijstellingen van energieproducten die worden geleverd voor de niet-recreatieve luchtvaart te handhaven.. In de richtlijn Energiebelasting is dit als volgt verwoord in overweging 23: "Gezien de bestaande internationale verplichtingen en het behoud van de concurrentiepositie van het communautaire bedrijfsleven is het raadzaam de vrijstellingen van energieproducten die worden geleverd voor de niet-recreatieve luchtvaart en zeescheepvaart te handhaven, maar de lidstaten moeten de mogelijkheid hebben om deze vrijstellingen te beperken".

Gebruik van de regeling

In bijlage 5 van de Miljoenennota bedraagt de budgettaire derving als gevolg van de vrijstelling luchtvaartuigen circa € 131 mln in 2007.

Tabel 4: Budgettaire derving vrijstelling luchtvaartuigen (mln euro)

	2006 raming MN 2007	2006 realisatie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Vrijstelling luchtvaartuigen	129	129	131	133	138	144	150	160

Bron: Miljoenennota 2008

Effect van de regeling

Doordat binnen de EU alle landen een vrijstelling voor luchtvaartuigen hebben (afgezien van de plezierluchtvaart) wordt wat de accijnsheffing betreft een gelijk speelveld gecreëerd voor het verkeer van goederen en personen via de lucht. Er is hier sprake van een internationale doelstelling. Alleen voor nationale vluchten is een accijnsheffing zonder meer mogelijk. Nederland heeft gebruik gemaakt van die mogelijkheid en sinds 1 januari 2005 wordt de vliegtuigbrandstof die wordt gebruikt voor binnenlandse vluchten belast met accijns. De accijnsrichtlijnen bieden overigens ook de mogelijkheid om ter zake van vluchten tussen twee lidstaten accijns over de brandstof te heffen indien

beide lidstaten in een bilateraal verdrag dit overeenkomen. Dergelijke verdragen zijn binnen de EU (nog) niet tot stand gekomen²⁷.

De internationale accijnsvrijstelling betekent niet dat er geen andere mogelijkheden zijn om het vliegverkeer te belasten, bijvoorbeeld vanuit milieuoverwegingen. Zo wordt op nationaal niveau voor vluchten vanaf Nederlandse luchthavens vanaf 1 juli 2008 een vliegbelasting ingevoerd die past in de vergroening van het belastingstelsel. Op internationaal niveau is het EU voorstel van belang dat beoogt de luchtvaart vanaf 2011 op te nemen in het emissiehandelssysteem (ETS).

Als de vrijstelling van accijns op intracommunautaire vluchten op basis van bilaterale afspraken wordt opgeheven en een accijnstarief wordt ingevoerd kan dit, evenals de vliegbelasting, consequenties hebben voor met name de positie van Schiphol als internationale hub²⁸ en de positie van KLM als drager van het mainportnetwerk.

De accijnsvrijstelling voor luchtvaartuigen heeft tot gevolg dat ook deze sector (net als de scheepvaartsector) ten aanzien van de heffing van accijnzen in een voordelige positie verkeert ten opzichte van andere vervoersmodaliteiten zoals de weg en het spoor. Immers het vervoer over de weg en over het spoor is niet vrijgesteld van accijns, hoewel voor het vervoer per spoor met diesellocomotieven een verlaagd tarief geldt²⁹. Daarbij moet echter worden aangetekend dat vervoer over de weg en spoor geen alternatief is voor het vervoer over lange afstanden, en daarbij dus niet in concurrentie is met de luchtvaart. Voor de luchtvaart op de langere afstanden gaat het om de concurrentie tussen luchtvaartmaatschappijen onderling, waarbij de accijnsvrijstelling voor EU luchtvaartmaatschappijen van belang is voor de concurrentiepositie ten opzichte van niet-EU luchtvaartmaatschappijen die op grond van bilaterale luchtvaartverdragen zijn vrijgesteld van accijns. Daarnaast kan worden opgemerkt dat de invoering van een vliegbelasting de voordelige positie van de luchtvaart ten opzichte van andere vervoersmodaliteiten beperkt.

Doelmatigheid van de regeling

Een controle op het juiste gebruik van de vrijstelling is goed mogelijk. De vrijstelling is alleen mogelijk voor kerosine. Het gebruik van lichte olie komt alleen voor een teruggaaf in aanmerking³⁰. Alle internationaal werkende maatschappijen kunnen in ieder geval aanspraak maken op de vrijstelling. Voor de maatschappijen die zowel nationaal als internationaal vliegen geldt dat deze maatschappijen een vergunning moeten hebben om voor de vrijstelling in aanmerking te komen, dit omdat voor de nationale vluchten accijns verschuldigd is. Vanwege de relatief zware eisen in de luchtvaart wat betreft het vastleggen van vluchtgegevens is controle hierop goed mogelijk. Bij afwezigheid van een vergunning kan de gebruiker om teruggaaf verzoeken. Controle op teruggaven is administratief van

²⁷ Bron: Belastingplan 2008.

²⁸ Volgens het rapport van Significance kan een luchtvaartheffing ertoe bijdragen dat vervoersvolumes vanaf Nederlandse luchthavens minder snel zullen groeien.

²⁹ Een verlaagd tarief zou ook op de scheepvaart van toepassing zijn indien deze niet van accijns zou zijn vrijgesteld.

³⁰ Straalmotoren maken gebruik van kerosine. In kleinere vliegtuigen wordt vaak lichte olie gebruikt (aviation gasoline).

aard en omdat de gebruiker zelf om de teruggaaf moet verzoeken ook goed mogelijk. De teruggaaf wordt alleen verleend aan de uiteindelijke gebruiker. In het verleden is geen misbruik geconstateerd.

Conclusie

Met de vrijstelling wordt effectief en op een doelmatige wijze voldaan aan communautaire regelgeving en de vele bilaterale overeenkomsten. Het maken van nieuwe afspraken en het voeren van onderhandelingen hierover met derde landen dient in EU-kader plaats te vinden. Lidstaten van de EU kunnen op bilateraal niveau onderling nieuwe afspraken maken om het intracommunautaire vluchtverkeer te gaan belasten. Voorlopig bestaat er geen uitzicht op beëindiging van de bestaande vrijstelling van accijnzen in de internationale luchtvaart.

Tariefdifferentiatie tractoren en mobiele werktuigen

Beschrijving van de regeling

Voor gasolie geldt een tariefdifferentiatie naar gelang het gebruik als motorbrandstof door het wegverkeer (de zogenoemde blanke gasolie) en het gebruik anders dan door het wegverkeer (verwarming en gebruik anders dan over de weg; de zogenoemde rode gasolie)³¹. De benaming voor deze belastinguitgave volgens bijlage 5 van de Miljoenennota “tariefdifferentiatie tractoren en mobiele werktuigen” lijkt te impliceren dat alleen dergelijke voer- en werktuigen onder deze regeling vallen. Dit is niet het geval. Ook bijvoorbeeld het gebruik van huisbrandolie valt onder rode gasolie en diesellocomotieven over het spoor maken gebruik van rode gasolie. Deze gebruikers betalen hiervoor een verlaagd tarief.

De accijns op halfzware olie en gasolie per 1000 liter bedraagt € 370,75 indien het zwavelvrije halfzware olie en gasolie betreft en € 380,91 indien het andere halfzware olie en gasolie betreft. De accijns voor halfzware olie en gasolie die zijn bestemd voor een ander gebruik dan voor het aandrijven van motorrijtuigen op de weg of pleziervaartuigen of voor de voortstuwing van luchtvaartuigen en die zijn voorzien van de voorgeschreven herkenningmiddelen (de zogenoemde rode olie) bedraagt per 1000 liter bij een temperatuur van 15° C € 46,56. De rode gasolie wordt (in tegenstelling tot de blanke gasolie) eveneens belast met € 165,10 energiebelasting (EB). Het verschil in totale belasting is daardoor aanzienlijk lager dan het accijnsverschil doet vermoeden (accijnsverschil bedraagt € 324 per 1000 liter; totaal fiscaal verschil inclusief EB is € 159,10 per 1000 liter). Voor grootgebruikers betreft dit een verschil van € 308,61 per 1000 liter.

De energiebelasting kent een schijventarief. Een lager tarief is geldig voor het verbruik boven 153.000 liter per jaar (i.c. € 15,58 per 1000 liter i.p.v. € 165,10). Dit wordt gerealiseerd via een teruggaafregeling. De verschillende heffingen op het gebruik rode gasolie zijn in onderstaande tabel getoond.

³¹ Artikel 27, eerste lid, onderdeel b en c en artikel 27, derde en vierde lid van de Wet op de Accijns. In de richtlijn Energiebelasting is dit terug te vinden in artikel 8.

Tabel 5: Prijzen accijns en energiebelasting voor rode gasolie en accijns blanke gasolie 2007.

Rode gasolie	Accijns	Energiebelasting	Totaal rode gasolie	Normale gasolie	Vershil
Verbruik					
0 – 153 000 L	€ 46,56	€ 165,10	€ 211,66	€ 370,75	€ 159,09
> 153 000 L	€ 46,56	€ 15,58	€ 62,14	€ 370,75	€ 308,61

Doelstelling van de regeling

Het tweetariefstelsel is terug te voeren op het onderscheid dat al in 1962 werd gemaakt tussen gasolie gebruikt voor het wegverkeer (blanke diesel) en gasolie gebruikt in particuliere huishoudens voor verwarmingsdoeleinden (zogenoemde huisbrandolie). Voor laatstbedoeld gebruik bestond toen een vrijstelling. In 1972 werd de accijns voor blanke diesel verhoogd. Om de concurrentieverhouding tussen gasolie en het (toen nog) goedkope aardgas bij huishoudelijk gebruik niet te verstoren en teneinde de particuliere gezinshuishoudingen te ontzien, werd de accijns op gasolie voor ander gebruik dan het wegverkeer op een lager niveau vastgesteld (rode diesel). Tevens werd een verbod ingesteld om rode diesel voorhanden te hebben in de brandstoftank van een motorrijtuig. Van dit verbod werd ontheffing verleend voor voertuigen welke geen gebruik maken van de openbare weg en voor landbouwtractoren, die slechts bijkomstig gebruik maken van de openbare weg. Bij amendement werd de ontheffing van de verbodsbepaling uitgebreid tot andere voertuigen die slechts bijkomstig van de openbare weg gebruik maken.

Teneinde te kunnen controleren of de brandstof die in aanmerking komt voor het verlaagde tarief niet voor doeleinden wordt gebruikt waarvoor hoog belaste gasolie dient te worden gebruikt is voorgeschreven dat laagbelaste gasolie moet zijn voorzien van herkenningmiddelen.

Gebruik van de regeling

De markt voor rode gasolie in Nederland met een verlaagd tarief beslaat ongeveer 800 miljoen liter. Voornaamste gebruikers zijn ondernemers in de landbouw (45% van het totale gebruik) en in de bouwnijverheid (43% van het totale gebruik).

Tot 2007 was het verplicht voor ongeveer 30.000 bedrijven om een vergunning te hebben voor een opslagtank voor rode gasolie voor eigen gebruik. In het kader van de lastenverlichting (wet "paarse krokodil") zijn deze vergunningen afgeschaft. Een vergunning is alleen nog maar verplicht voor ondernemers die leveren aan derden.

De rode gasolie wordt in tegenstelling tot de blanke gasolie wel belast met energiebelasting. De budgettaire omvang bedraagt volgens ramingen in de miljoenennota 2008 € 121 mln. Bij de raming van deze belastinguitgave is met de heffing van energiebelasting rekening gehouden.

De vermindering van de budgettaire derving in 2008 ten opzichte van 2007 wordt veroorzaakt door de afschaffing van twee specifieke regelingen die betrekking hebben op de tariefdifferentiatie. Dit betreft

allereerst de teruggaveregeling die van toepassing is op dieselolie die gebruikt wordt voor het aandrijven van op een motorrijtuig aanwezige hulpapparatuur³². De tweede regeling die wordt afgeschaft is de ontheffing op de verbodsbepaling voor diesel die wordt gebruikt voor het aandrijven van motorrijtuigen bestaande uit een chassis met een mechanisch werktuig en die zich uitsluitend op de weg bevinden voor de verplaatsing naar een andere werkplek (hierna: gecombineerde voertuigen)³³. Het budgettaire beslag dat gemoeid is met de afschaffing van deze twee specifieke accijnsregelingen bedraagt € 12 mln.

Tabel 6: Budgettaire derving tariefdifferentiatie tractoren en mobiele werktuigen (mln euro)

	2006 raming MN 2007	2006 realisatie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Tariefdifferentiatie tractoren en mobiele werktuigen	130	130	132	121	126	131	136	145

Bron: Miljoenennota 2008

Daarnaast wordt met ingang van 2008 de teruggaafregeling in de energiebelasting voor grootverbruikers van minerale oliën met € 0,03 per liter per jaar afgebouwd. Dit draagt bij aan de beoogde verkleining van het tariefverschil tussen blanke en rode diesel.

Effect van de regeling

Het effect van deze regeling is dat mobiele werktuigen en voertuigen die niet of in beperkte mate van de weg gebruik maken voor hun brandstof minder belasting betalen dan voertuigen, zoals dieselpersonenauto's, bestelauto's, vrachtauto's en bussen. Deze andere bestemmingen houden vrijwel altijd verband met economische activiteiten. Belangrijkste sectoren waar gebruik wordt gemaakt van rode diesel zijn de agrarische sector, het spoorvervoer³⁴, de bouwnijverheid en de industriële sector. Het gaat hierbij dan voornamelijk om tractoren gebruikt in de land- en bosbouw, vorkheftrucks, diesellocomotieven, rijdende kranen en stationaire motoren. Zij betalen een lagere prijs voor het gebruik van brandstoffen. Ook de scheepvaart is een belangrijke gebruiker van rode gasolie. Deze sector is vrijgesteld van accijns (zie het hoofdstuk hiervoor).

De gebruikers met een verbruik van minder dan 153.000 liter per jaar zouden bij afschaffing van het verlaagd tarief rode gasolie worden geconfronteerd met een lastenverzwaring van € 159,09 per 1000 liter. Voor bedrijven met een verbruik boven 153.000 liter per jaar (het betreft hoofdzakelijk spoorvervoerders en de grotere bouwbedrijven) zou afschaffing van het verlaagde accijnstarief voor het verbruik boven 153.000 liter per jaar tot een lastenverzwaring van € 308,61 per 1000 liter leiden.

Afschaffing van het verlaagde tarief rode gasolie zou leiden tot een grotere lastenverzwaring voor grootverbruikers dan voor kleinverbruikers. Door de verbondenheid van de energiebelasting met de

³² Artikel 26, Uitvoeringsbesluit Accijns

³³ Artikel 40, Uitvoeringsbesluit Accijns.

³⁴ Groot deel goederenvervoer en personenvervoer op baanvakken zonder elektrische bovenleiding.

accijns dienen eventuele toekomstige beleidswijzigingen voor rode diesel in samenhang met de energiebelasting te worden gezien.

Doelmatigheid van de regeling

Controle op het gebruik en dan met name het misbruik voor en door het wegverkeer gebeurt ambulant fysiek. De controle op de verbodsbepaling rode gasolie gebruikt als motorbrandstof is zeer arbeidsintensief. De gasolie is rood gekleurd ten behoeve van deze fysieke controle. De rode gasolie is rechtstreeks verkrijgbaar van olieleveranciers. Boeren hebben net als weg- en waterbouwbedrijven vaak eigen tanks. De kans op misbruik is hierdoor reëel aanwezig en wordt ook in frequente mate geconstateerd (bron: rapport Rode Gasolie³⁵). Het rapport Rode Gasolie schrijft hierover: *“Het onterecht gebruik maken van rode gasolie in het wegverkeer door particulieren en het vrachtverkeer wordt regelmatig vastgesteld. Hetzelfde geldt voor het ten onrechte tanken door personenauto's en vrachtauto's vanuit opslagtanks rode gasolie.”*³⁶ Een dergelijk gebruik heeft onder meer tot gevolg dat er sprake is van oneerlijke concurrentie tussen de reguliere transportwereld en het transport met tractoren (voornamelijk de landbouwsector).

Verder zijn er uitvoeringsproblemen bij de toepassing en de controle van de regeling voor gecombineerde voertuigen geconstateerd. Er is een aantal groepen motorvoertuigen genoemd³⁷ die gebruik kan maken van deze regeling, maar deze groepen zijn slecht begrensd. Voorbeelden hiervan zijn voertuigen zoals rijdende kranen die feitelijk de functie vervoer en werktuig combineren. Door creatief met deze groepen om te gaan wordt de groep voertuigen die gebruik maakt van de mogelijkheid om rode (laagbelaste) gasolie te gebruiken steeds groter. De vraag kan gesteld worden of een rijdende kraan wordt gezien als vervoermiddel dat ook kan hijsen (blanke gasolie) of dat deze kraan wordt gebruikt om te hijsen en soms ook op de openbare weg rijdt (rode gasolie).

In het Belastingplan 2008 zijn twee specifieke accijnsregelingen voor de rode diesel afgeschaft. Het afschaffen van deze twee regelingen betekent een vermindering van regelgeving, administratieve lasten en uitvoeringskosten. De slechte begrenzing van een aantal groepen motorvoertuigen (gecombineerde voertuigen) zoals eerder genoemd, zal dus voor een deel verleden tijd zijn.

Afschaffing van vorenbedoelde specifieke accijnsregelingen laat onverlet dat de doelmatigheid van de tariefdifferentiatie voor het merendeel van de dieselmotoren die rode gasolie gebruikt door de arbeidsintensieve controles en het geconstateerde misbruik van rode gasolie onder druk blijft staan.

³⁵ Rapport rode gasolie, mei 2006, Risicokennisgroep minerale oliën en chemie.

³⁶ Van de 29.008 controles in 2004 waren er 1.055 niet conform. Daarvan hebben 232 controles betrekking op het voorhanden hebben in tanks behorende bij afleveringpompen. De overige 823 hebben betrekking op het voorhanden hebben in de brandstoftank van een motorrijtuig. (Rapport Rode Gasolie, mei 2006).

³⁷ Artikel 40 Uitvoeringsbesluit accijns.

Neveneffecten

Milieuaspecten

In de huidige doelstelling zijn milieuaspecten opgenomen. Wel kleeft aan het gebruik van rode gasolie op dit moment nog een belangrijk milieubezwaar: het zwavelgehalte is vele malen hoger dan het zwavelgehalte van blanke gasolie. Echter het is de verwachting dat de Europese Commissie eind 2008 een richtlijnvoorstel zal aannemen waarin gesteld wordt om het zwavelgehalte van rode gasolie op termijn te verlagen tot aan het niveau van de blanke gasolie (maximaal een zwavelgehalte van 10 ppm³⁸). Voor tractoren en mobiele werktuigen zou deze termijn lopen tot 2010, voor de scheepvaart tot 2012. Deze richtlijn moet na aanvaarding nog wel geïmplementeerd worden in VROM-regelgeving. Uiteindelijk zal bij implementatie van deze nog aan te nemen richtlijn dit milieubezwaar van rode gasolie ten opzichte van blanke gasolie niet meer gelden.

Hoewel ook voor motoren die op rode gasolie de emissie-eisen steeds scherper worden gesteld³⁹, zijn deze nog steeds van een lager niveau dan de eisen waaraan motoren moeten voldoen die op blanke gasolie draaien⁴⁰. Echter, verlaging en gelijkstelling van het zwavelgehalte van rode gasolie aan blanke gasolie levert ook een milieuverbetering op via nieuwe emissiereductietechnieken van motoren die op rode gasolie draaien. Wanneer in de toekomst het zwavelgehalte voor beide soorten gasolie verlaagd is tot 10 ppm en de motoren draaiend op zowel rode als blanke gasolie via nieuwe technieken aan deze emissie-eisen kunnen voldoen, kleeft er geen milieubezwaar meer aan het gebruik van rode gasolie ten opzichte van blanke gasolie. Het is alleen onduidelijk hoe lang het duurt voordat het merendeel van de motoren wordt vervangen om aan deze emissie-eisen te kunnen voldoen.

Afschaffing van het verlaagde tarief op rode gasolie zou een grotere stimulans kunnen bieden om over te schakelen naar zuinigere motoren. Het is niet duidelijk in hoeverre het tariefverschil van invloed is op de investeringsbeslissing. Het is dus nog de vraag hoeveel mensen hierdoor besluiten over te gaan naar zuinigere motoren.

Internationale concurrentiepositie

De landbouwsector is één van de sectoren die gebruik maakt van diesel als brandstof voor landbouwvoertuigen. Voor deze sector geldt het verlaagde accijnstarief voor rode diesel. Nederland is echter niet het enige land waar op rode diesel een verlaagd tarief van toepassing is. Onderstaande tabel geeft een overzicht weer van de verschillende accijnstarieven in een aantal lidstaten. Daaruit

³⁸ Parts per million.

³⁹ Richtlijnen 2002/88/EG en 97/68/EG betreffende de onderlinge aanpassing van de wetgevingen van de lidstaten inzake maatregelen tegen de uitstoot van verontreinigende gassen en deeltjes door inwendige verbrandingsmotoren die worden gemonteerd in niet voor de weg bestemde mobiele machines.

⁴⁰ Richtlijn 98/69/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 1998 met betrekking tot maatregelen tegen luchtverontreiniging door emissies van motorvoertuigen en tot wijziging van Richtlijn 70/220/EEG van de Raad en Verordening EG nr. 715/2007 van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie.

blijkt dat, afgezien van België, het verlaagde tarief voor rode diesel in die landen varieert van € 0,0327 per liter in Denemarken tot € 0,37 per liter in Frankrijk.

Tabel 7: Accijnzen op diesel voor de landbouwsector

Land	Accijnzen per liter
Nederland (inclusief energiebelasting) (tarief voor kleinverbruikers)	€ 0,21166
België	Uitgezonderd
Tsjechië	€ 0,1872
Denemarken	€ 0,0327 (CO2-belasting)
Frankrijk	Ca. € 0,37
Duitsland	€ 0,2556
Hongarije	€ 0,067
Polen	€ 0,222
Spanje	€ 0,088
Groot-Brittannië	€ 0,0621

Bron: Exploring agricultural taxation in Europe, LEI Wageningen UR, April 2007, pagina 62.

Afschaffing van het verlaagde tarief voor rode diesel heeft op zichzelf een negatief effect op de concurrentiepositie van de landbouwsector in Nederland ten opzichte van andere landen.

Conclusie

Er is sprake van een afnemende doelmatigheid van de instandhouding van de tariefdifferentiatie tussen blanke en rode gasolie. De controle is zeer arbeidsintensief en misbruik wordt in frequente mate geconstateerd. Voertuigen en stationaire motoren worden in voorkomende gevallen voor andere doeleinden gebruikt dan oorspronkelijk de bedoeling was (weinig tot zeer beperkt gebruik van de weg). Een deel van de uitvoeringsproblemen in de controle is opgeheven door de afschaffing van twee specifieke accijnsregelingen in het Belastingplan 2008.

Afschaffing van het verschil in tarief tussen blanke en rode gasolie zou leiden tot een lastenverzwaring voor kleinverbruikers en grootverbruikers. Grootverbruikers, bedrijven met een verbruik hoger dan 153.000 liter per jaar zullen bij afschaffing extra getroffen worden door de relatie van het verlaagde accijnstarief voor rode gasolie met de energiebelasting. Daarnaast zal dit niet ten goede komen aan de internationale concurrentiepositie van de Nederlandse landbouwsector en de concurrentiepositie van het spoorvervoer. Eventuele beleidswijzigingen voor de rode diesel zullen in samenhang met de energiebelasting voor deze brandstof moeten worden gezien. Milieuaspecten zouden bij beleidsmaatregelen betrokken kunnen worden.

Laag LPG-tarief Openbaar vervoer (OV)-bussen en huisvuilauto's

Beschrijving van de regeling

In feite is er geen sprake van een verlaagd tarief, maar van een gedeeltelijke teruggaaf⁴¹. Voor autobussen in het openbaar vervoer en huisvuilauto's en dergelijke geldt een verlaagd accijnstarief in

⁴¹ Artikel 71b en 71c Wet op de Accijns.

de vorm van een teruggaaf voor de verbruikte LPG. Het normale tarief bedraagt € 96,21 euro per 1000 kilogram. De vermindering/teruggaaf bedraagt € 46,78 euro per 1000 kilogram⁴².

Doelstelling van de regeling

Doelstelling is de bevordering van milieuvriendelijke vervoerswijzen in stedelijke gebieden.

Gebruik van de regeling

In bijlage 5 van de Miljoenennota is een budgettaire beslag van € 1 mln opgenomen ten aanzien van dit verlaagde tarief.

Tabel 8: Budgettaire derving laag LPG-tarief OV-bussen en huisvuilauto's (mln euro)

	2006 raming MN 2007	2006 realisatie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Laag tarief OV-bussen en huisvuilauto's	1	1	1	1	1	1	1	1

Bron: Miljoenennota 2008

Effect van de regeling

Het streven is dat meer OV-bussen en huisvuilauto's rijden op LPG. Het gebruik is echter zeer beperkt. Voor zover bekend zijn er geen huisvuilauto's die op LPG rijden en het aantal bussen dat op LPG rijdt, is marginaal. Het budgettaire beslag is dan ook slechts € 1 mln.

Doelmatigheid van de regeling

Misbruik is nagenoeg onmogelijk, omdat men om een teruggaaf moet verzoeken. Als één van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een teruggaaf van accijns geldt dat men voor bussen in het openbaar vervoer in het bezit moet zijn van een vergunning⁴³. Deze financiële prikkel werkt blijkbaar niet, aangezien het gebruik zeer laag is. Dit komt ook doordat aanpassing aan LPG als een dure investering wordt ervaren en men bovendien twijfels heeft over de betrouwbaarheid van een aangepaste motor. Tegenwoordig wordt ook steeds meer gebruik gemaakt van aardgas als brandstof voor bovenstaande voertuigen. Deze brandstof is ook relatief schoon voor het milieu en heeft LPG als relatief milieuvriendelijke brandstof ingehaald.

Conclusie

Gezien het zeer beperkte gebruik van LPG is het verlaagde tarief LPG voor bussen in het openbaar vervoer en huisvuilauto's geen doeltreffend instrument. De doelstelling van deze regeling is ingegeven vanuit een milieuperspectief. Echter het gebruik van LPG als milieuvriendelijker alternatief is ingehaald door andere milieuvriendelijkere alternatieven, waaronder aardgas, biogas en biodiesel. Bij een

⁴² Overigens bestaat er ook nog een nihil tarief voor LPG. De accijns voor LPG dat is bestemd voor ander gebruik dan voor het aandrijven van motorrijtuigen op de weg of van pleziervaartuigen of voor de voorstuwing van luchtvaartuigen bedraagt nihil. Dit tarief wordt niet geschaard onder de belastinguitgaven, omdat oorspronkelijk de heffing op LPG nihil was. Omdat in de loop van de tijd steeds meer auto's gebruik makend van de weg op LPG gingen rijden, is destijds voor dat gebruik een accijnstarief ingesteld.

⁴³ Vergunningen worden verleend op basis van artikel 4 en/of 12 van de Wet Personenvervoer 2000.

eventuele afschaffing zou moeten worden gezien hoe om te gaan met bestaande gevallen vanwege de gedane investeringen.