



# Autobelastingen als beleidsinstrument

2019



# Autobelastingen als beleidsinstrument

De tekst in dit document is vastgesteld op 21 november 2019. Dit document is op 27 november 2019 aangeboden aan de Tweede Kamer.



## Vooraf

De Algemene Rekenkamer heeft in het voorjaar van 2019 besloten een onderzoek te starten naar de autobelastingen, als onderdeel van haar meerjarige programma op het terrein van de ontvangsten van het Rijk.

In de aanloopfase van ons onderzoek naar de autobelastingen ontvingen we van de Tweede Kamer een verzoek om onderzoek te doen naar de doelmatigheid van de fiscale stimulering van elektrische auto's.

Dit verzoek hebben we ingepast in het bredere onderzoek dat wij al onder handen hadden en dat voorzag in twee delen. Omdat de Tweede Kamer vroeg om een rapportage vóór het zomerreces, hebben wij eind juni 2019 al een brief aan de Tweede Kamer gezonden over de fiscale stimulering van elektrische auto's (Algemene Rekenkamer, 2019a).

Dit rapport betreft ons onderzoek naar de opzet van de fiscale prikkels in de autobelastingen in brede zin.

In het eerste halfjaar van 2020 voorzien we een rapport over de werking van een aantal fiscale prikkels en een afsluitende beoordeling van de autobelastingen als geheel.



# Inhoud

<b>Vooraf</b>	3
<b>Samenvatting</b>	6
<b>1 Inleiding</b>	8
1.1 Afbakening autobelastingen	8
1.2 Onderzoeksopzet	9
1.3 Leeswijzer	10
<b>2 Doelen autobelastingen</b>	11
2.1 Doelen in Autobrief II	11
2.1.1 Opbrengstdoel (stabiele inkomstenstroom)	11
2.1.2 Luchtkwaliteits- en klimaatdoelen	13
2.2 Beleidstheorie luchtkwaliteits- en klimaatdoelen	14
<b>3 Grondslagen van de autobelastingen</b>	16
3.1 Hoofdpijnen heffingsgrondslagen per autobelasting	16
3.1.1 Grondslagen BPM	16
3.1.2 Grondslagen MRB	17
3.1.3 Grondslagen LB/IB	17
3.1.4 Grondslagen accijnzen	18
3.2 Overzicht aangrijpingspunten autobelastingen	18
3.3 Analyse grondslagen en tarieven	20
3.3.1 Opbrengstdoel (stabiele inkomstenstroom)	23
3.3.2 Luchtkwaliteits- en klimaatdoelen	25
<b>4 Bijzondere regelingen: vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties</b>	30
4.1 Bijzondere regelingen in de autobelastingen	30
4.1.1 Bijzondere regelingen BPM	31
4.1.2 Bijzondere regelingen MRB	33
4.1.3 Bijzondere regelingen LB/IB	35
4.1.4 Bijzondere regelingen Wet op de accijns	36
4.1.5 Financieel belang bijzondere regelingen	36
4.2 Beleidsaandacht voor bijzondere regelingen	38
4.3 Evaluaties van bijzondere regelingen	39
4.4 Analyse vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties	40



<b>5</b>	<b>Conclusies en aanbevelingen</b>	43
5.1	Conclusies	43
5.2	Aanbevelingen	44
<b>6</b>	<b>Reactie en nawoord</b>	45
6.1	Reactie staatssecretaris van Financiën	45
6.2	Nawoord	48
	<b>Bijlagen</b>	49
<b>1</b>	<b>Hoofdpijnen grondslagen autobelastingen</b>	50
<b>2</b>	<b>Overzicht brondocumenten wetshistorie motivatie bijzondere regelingen in de autobelastingen</b>	55
<b>3</b>	<b>Afkortingen</b>	62
<b>4</b>	<b>Onderzoeksverantwoording</b>	63
<b>5</b>	<b>Literatuur</b>	65
<b>6</b>	<b>Noten</b>	70





## Samenvatting

Autobelastingen leverden het Rijk in 2018 ongeveer € 16,6 miljard op.

Dit omvat de Belasting van Personenauto's en Motorrijwielen (BPM), de Motorrijtuigenbelasting (MRB), de bijtelling voor privégebruik van auto's van de zaak in de loon- en inkomstenbelasting en de brandstofaccijnzen.

In de Wet uitwerking Autobrief II zijn 2 hoofddoelen van de autobelastingen benoemd:

1. een stabiele inkomstenstroom voor de overheid op basis van verdedigbare en uitvoerbare autobelastingen;
2. een wezenlijke ondersteuning van luchtkwaliteits- en klimaatdoelen op autogebied via proportionele en goed gerichte fiscale prikkels.<sup>1</sup>

Wij hebben onderzocht of en hoe de prikkels in de autobelastingen bijdragen aan deze hoofddoelen.

### Conclusies

Onze conclusie is dat de autobelastingen, met uitzondering van de BPM, een stabiele inkomstenstroom opleveren voor het Rijk, afgezet tegen de ontwikkeling van het BBP. De stabiliteit van de BPM en accijnzen staat echter onder druk, omdat het Rijk in zijn beleid streeft naar een forse toename van het aantal elektrische auto's.

We concluderen verder dat de huidige prikkels in de autobelastingen met het oog op de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen niet optimaal zijn ingericht.

- Fiscale prikkels grijpen niet direct aan bij het gebruik en de feitelijke uitstoot van motorvoertuigen. De brandstofaccijnzen komen het dichtst in de buurt van een belastingheffing naar gebruik.
- Het bereik van fiscale prikkels is beperkt en niet eenduidig gericht, bijvoorbeeld doordat:
  - de BPM voor bestelauto's en motorrijwielen is gebaseerd op de catalogusprijs in plaats van op de (geregistreerde) CO<sub>2</sub>-uitstoot;
  - voor bestelauto's van ondernemers een BPM-vrijstelling en MRB-tariefreductie gelden;
  - particulieren die privé een auto bezitten geen gebruik kunnen maken van faciliteiten voor ondernemers of auto's van de zaak.
- Op onderdelen werken prikkels tegengesteld. Dit betreft met name:
  - het lagere accijnstarief voor dieselbrandstof in relatie tot de hogere tarieven voor dieselveertuigen in de BPM en MRB;



- de hogere BPM-tarieven voor plug-inhybrides (PHEV's) tegenover het verlaagde tarief voor zuinige auto's in de MRB.
- Onbedoelde negatieve effecten kunnen optreden door bijvoorbeeld veroudering van het wagenpark, (parallel)-import en de 'youngtimerregeling'.<sup>2</sup>

De autobelastingen kennen allerlei vrijstellingen, teruggaafregelingen en tariefreducties, die vaak een lange voorgeschiedenis hebben. Voor een deel zijn deze regelingen gericht op de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen, maar in de meeste gevallen hebben ze een andere motivering en vormen ze een inbreuk op de hoofddoelen van de autobelastingen. We concluderen dat het overgrote deel van de bijzondere regelingen niet recent is geëvalueerd. Daardoor is het de vraag of er een bewuste afweging is gemaakt tussen de bijzondere regelingen en de hoofddoelen van de autobelastingen, en of de motivering voor deze regelingen nog actueel is.

### **Aanbevelingen**

We bevelen de staatssecretaris van Financiën aan om de regelgeving rond de waardebepaling en het bijtellingspercentage van het voordeel van privégebruik van de auto van de zaak beter te onderbouwen.

Ook bevelen we aan de bijzondere regelingen in de autobelastingen te evalueren en te heroverwegen als ze niet bijdragen aan de hoofddoelen van de autobelastingen en ook geen actuele reden hebben. Daarbij is rekening te houden met de uitvoeringskosten van de bijzondere regelingen voor de Belastingdienst.

### **Reactie staatssecretaris van Financiën en nawoord**

De staatssecretaris van Financiën heeft, mede namens de minister voor Milieu en Wonen, op ons rapport gereageerd en hij neemt onze aanbevelingen op het terrein van de bijzondere regelingen over. In zijn reactie geeft hij een toelichting op de bijtellingsregeling(en) voor het privégebruik van de auto van de zaak. Naar onze mening kunnen de uitgangspunten en berekeningen duidelijker worden toegelicht, zodat het parlement zich daarover een goed onderbouwd oordeel kan vormen.



# 1 Inleiding

## 1.1 Afbakening autobelastingen

In Nederland worden auto's<sup>3</sup> op verschillende manieren betrokken in de belastingheffing. De belangrijkste belastingen in dit kader zijn:

- Belasting van Personenauto's en Motorrijwielen (BPM);
- Motorrijtuigenbelasting (MRB);
- Loon- en inkomstenbelasting (LB/IB)<sup>4</sup> – bijtelling voordeel privégebruik van de auto van de zaak;
- Accijnzen op brandstoffen.

De reikwijdte van ons onderzoek heeft enkele beperkingen. Zo doen we geen onderzoek naar de provinciale opcenten op de MRB, omdat die geen onderdeel uitmaken van de belastingopbrengsten voor het Rijk. Verder blijft het Eurovignet - in Nederland: de Belasting Zware Motorrijtuigen (BZM) - buiten ons onderzoek, omdat het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat (IenW) werkt aan de invoering van een vrachtwagenheffing, waardoor de BZM zal verdwijnen. Tot slot laten we enkele belastingen buiten beschouwing die een algemene werking hebben, maar ook op enigerlei wijze auto's betreffen. Het gaat daarbij om:

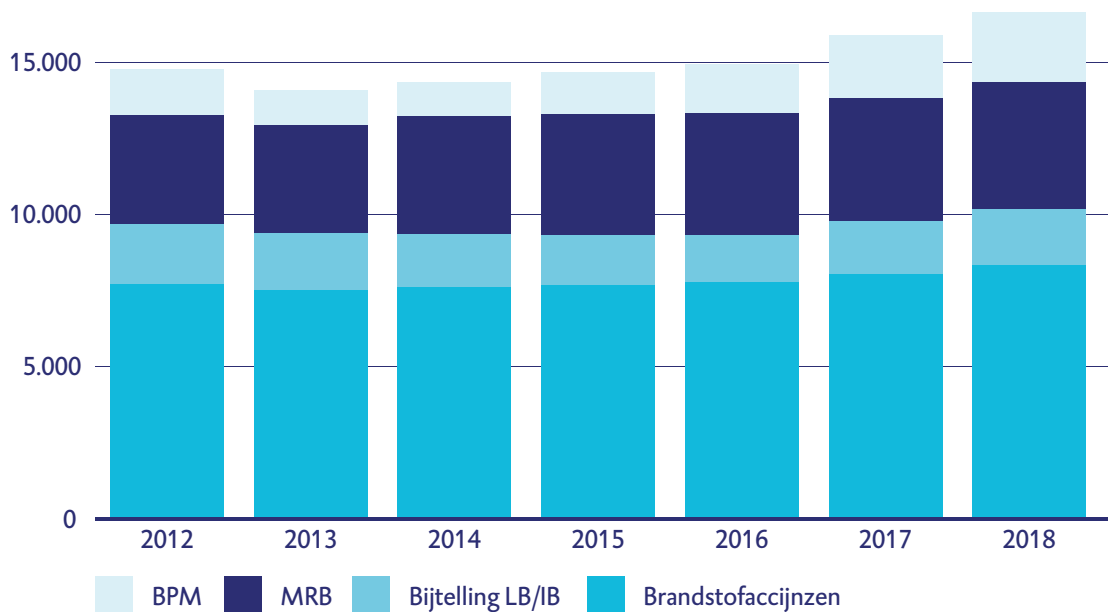
- de btw (onder andere over de BPM en accijnzen);
- de assurantiebelasting over de premies van autoverzekeringen;
- de energiebelasting over het opladen van accu's van elektrische auto's.

Het financieel belang van de autobelastingen beliep in 2018 in totaal ongeveer € 16,6 miljard, waarvan de brandstofaccijnzen ongeveer de helft uitmaken. In figuur 1 hebben we de ontvangsten van de autobelastingen (BPM, MRB<sup>5</sup>, bijtelling LB/IB en brandstofaccijnzen<sup>6</sup>) weergegeven volgens de financiële jaarverslagen van het Rijk en de jaarverantwoordingen Belastingdienst. De bedragen van de bijtelling LB/IB voor de jaren 2012–2018 zijn benaderingen van het Ministerie van Financiën; er is geen specifieke registratie van deze LB/IB-ontvangsten.





## Autobelastingen hebben een aanzienlijk financieel belang (x € 1.000.000)



**Figuur 1** (Cumulatieve) ontvangsten autobelastingen 2012–2018 in miljoenen euro's

### Autobrieven en wetgeving

Het beleid voor de autobelastingen is vastgelegd in 'autobrieven'. Voor het huidige fiscale beleid is dat Autobrief II (Financiën, 2015b). Dit beleid is verankerd in de Wet uitwerking Autobrief II en betreft de periode 2017 tot en met 2020. Daarvóór gold tussen 2012 en 2016 het regime van Autobrief I (Financiën, 2011). In hoofdstuk 2 gaan we nader in op het beleid van Autobrief II.

In verschillende wetten zijn de heffingsgrondslagen en tarieven van de autobelastingen uitgewerkt, maar ook bijzondere regelingen in de vorm van bijvoorbeeld vrijstellingen, teruggaveregelingen en tariefreducties.<sup>7</sup>

## 1.2 Onderzoeksopzet

Autobelastingen zijn primair bedoeld om een bijdrage te leveren aan de algemene middelen van het Rijk. Daarnaast is het de bedoeling van de wetgever dat de autobelastingen bijdragen aan luchtkwaliteits- en klimaatdoelen (Financiën, 2015b).



De autobelastingwetgeving veronderstelt het gedrag van autokopers, -bezitters en/of -gebruikers te beïnvloeden. In dit onderzoek spreken we dan van fiscale prikkels van de autobelastingen. Als de wetgever ervoor kiest fiscale prikkels in de wetgeving op te nemen, heeft dit tot doel het gedrag van autokopers, -bezitters en/of -gebruikers in de gewenste richting te sturen. Het is ook mogelijk dat sommige bepalingen in de belastingwetgeving een onbedoelde prikkel geven. We spreken dan van neveneffecten.

Dit rapport gaat over de fiscale prikkels in de autobelastingen. De onderzoeksvragen zijn:

1. Welke doelen worden met de autobelastingen beoogd en welke fiscale prikkels zijn verwerkt in de heffingsgrondslagen en tarieven van de autobelastingen om deze doelen te bereiken?
2. Wat is de beleidstheorie achter de doelen en fiscale prikkels van de autobelastingen en kloppen de aannames/uitspraken waarop de beleidstheorie is gebaseerd?
3. Welke samenhang is er (of ontbreekt er) tussen de verschillende autobelastingen, en versterken (of ondermijnen) de heffingsgrondslagen van de autobelastingen elkaar?
4. In hoeverre zijn vrijstellingen, uitzonderingsregelingen en tariefverschillen in de autobelastingen onderbouwd en in lijn met de hoofddoelen van de autobelastingen?

In bijlage 4 staat de verantwoording van ons onderzoek, met daarin de uitwerking van de normen die zijn gekoppeld aan deze onderzoeksvragen en een toelichting op de uitvoering van het onderzoek.

### 1.3 Leeswijzer

Na deze inleiding gaan we in hoofdstuk 2 in op de doelen van de autobelastingen en op de beleidstheorie achter de inzet van fiscale prikkels om deze doelen te bereiken. Vervolgens behandelen we in hoofdstuk 3 in hoofdlijnen de grondslagen en tarieven van de autobelastingen. We besteden in hoofdstuk 4 aandacht aan de verschillende vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties in de autobelastingen. In hoofdstuk 5 gaan we in op onze conclusies en aanbevelingen en we sluiten in hoofdstuk 6 af met de reactie van de staatssecretaris van Financiën en ons nawoord.



## 2 Doelen autobelastingen

In dit hoofdstuk gaan wij in op de doelen van de autobelastingen (zie § 2.1) en op de beleidstheorie daarachter (zie § 2.2).

### 2.1 Doelen in Autobrief II

De hoofdlijnen van het huidige beleid voor de autobelastingen zijn vastgelegd in Autobrief II (Financiën, 2015b) en de Wet uitwerking Autobrief II. Daarmee is voldaan aan onze norm dat de doelen van de autobelastingen moeten blijken uit de regelgeving en wetshistorie.

In Autobrief II staan 2 hoofddoelen voor de periode 2017–2020:

1. een stabiele inkomstenstroom voor de overheid op basis van verdedigbare en uitvoerbare autobelastingen;
2. een wezenlijke ondersteuning van de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen op autogebied via proportionele en goed gerichte fiscale prikkels.

We gaan in het vervolg van deze paragraaf kort in op beide hoofddoelen.

#### 2.1.1 Opbrengstdoel (stabiele inkomstenstroom)

Het opbrengstdoel raakt aan de budgettaire functie van belastingheffing: het genereren van middelen om publieke voorzieningen te bekostigen. Uit de formulering van het eerste hoofddoel blijkt dat het niet alleen gaat om de omvang, maar ook om de stabiliteit van de belastingopbrengsten. De wetgever streeft naar solide belastinggrondslagen met robuuste ontvangsten die op lange termijn gelijke tred houden met de waardeontwikkeling van het bruto binnenlands product (BBP) (Tweede Kamer, 2016a).

We hebben geanalyseerd of de ontvangsten uit de autobelastingen gelijke tred (hebben ge)houden met de waardeontwikkeling van het BBP. In tabel 1 hebben we zowel de ontvangsten van de autobelastingen van 2012 tot en met 2018 als de bedragen van het BBP voor dezelfde periode opgenomen.

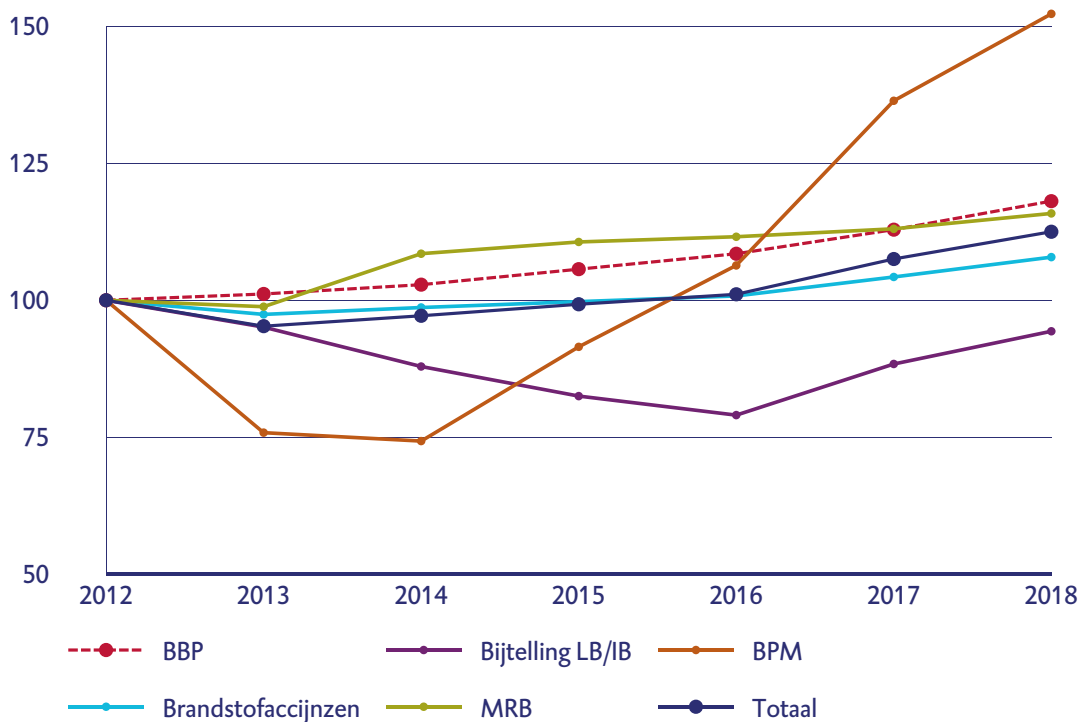
**Tabel 1** Ontvangsten autobelastingen en BBP 2012–2018 in miljoenen euro's

Ontvangsten autobelastingen	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Brandstofaccijnzen	7.730	7.530	7.628	7.710	7.791	8.058	8.338
Bijtelling LB/IB	1.962	1.866	1.725	1.619	1.551	1.734	1.851
MRB	3.592	3.550	3.897	3.974	4.008	4.060	4.161
BPM	1.495	1.134	1.111	1.368	1.590	2.039	2.276
<b>Totaal</b>	<b>14.779</b>	<b>14.080</b>	<b>14.361</b>	<b>14.671</b>	<b>14.940</b>	<b>15.891</b>	<b>16.626</b>
BBP	652.966	660.463	671.560	690.008	708.337	737.048	771.000

Bron: Financiële jaarverslagen Rijk en CBS (BBP).

In figuur 2 hebben we de ontwikkeling van de ontvangsten met behulp van indexcijfers afgezet tegen de ontwikkeling van het BPP.

### BPM-ontvangsten verlopen grilliger dan ontvangsten andere autobelastingen

**Figuur 2** Ontwikkeling ontvangsten autobelastingen in relatie tot BBP (2012–2018)



Uit figuur 2 blijkt dat in de afgelopen jaren de autobelastingen als geheel een stabiele ontvangstenstroom zijn geweest, afgezet tegen de ontwikkeling van het BBP. De BPM-ontvangsten hebben een grilliger verloop dan de andere autobelastingen en laten vanaf 2016 een sterkere toename zien dan de groei van het BBP. Daaruit blijkt dat de BPM de afgelopen jaren geen stabiele bron van belastingopbrengsten is geweest.

### 2.1.2 Luchtkwaliteits- en klimaatdoelen

Autobelastingen worden ook ingezet als instrument voor het beïnvloeden van gedrag. De beleidsdoelen van de autobelastingen voor luchtkwaliteit en klimaat bestonden al vóór de introductie van Autobrief II (periode 2017-2020). Bij luchtkwaliteit gaat het om het terugdringen van de schadelijke uitstoot van onder meer stikstofdioxide (NO<sub>x</sub>) en fijnstof ('particulate matter', afgekort PM) en bij klimaat om het verminderen van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. De staatssecretaris van Financiën heeft vastgesteld dat in de periode van Autobrief I (periode 2012–2016) het belang van luchtkwaliteit in de autobelastingen ondergewaardeerd was. Vooral de schadelijke uitstoot van oude dieselveertuigen (zonder roetfilter) zou in de periode van Autobrief II een steviger ingrijpen rechtvaardigen (Financiën, 2015b). Het terugdringen van CO<sub>2</sub> past in het streven om de uitstoot van broeikasgassen te beperken. Bij de introductie van Autobrief II heeft de staatssecretaris duidelijk gemaakt dat de kosten van het fiscale beleid om CO<sub>2</sub>-uitstoot te verminderen in de periode van Autobrief I te hoog waren opgelopen (Financiën, 2015b). De stapeling van CO<sub>2</sub>-prikkelers in de BPM, MRB, bijtelling en accijnzen zou de fiscale 'beloning' voor besparend gedrag te hoog hebben gemaakt. Volgens de staatssecretaris was de meest verstandige maatschappelijke uitkomst op het terrein van de autobelastingen waarschijnlijk een sobere toepassing van fiscale prikkelers, omdat gebleken is dat gedragsbeïnvloeding via autobelastingen aan beperkingen gebonden is (Tweede Kamer, 2016a).

Bij de uitwerking van Autobrief II heeft de staatssecretaris daarom een aantal maatregelen genomen om de ongewenste ontwikkelingen in de periode van Autobrief I te corrigeren. In de kern blijft het beleidsdoel onveranderd: via de autobelastingen bijdragen aan beperking van de uitstoot van stoffen die schadelijk zijn voor luchtkwaliteit en klimaat.

Voor de bijdrage van de autobelastingen aan de beleidsdoelen voor luchtkwaliteit en klimaat ontbreken streefwaarden, die als referentiekader zouden kunnen dienen bij een evaluatie van de mate van doeltreffendheid. Voor wat betreft de beoordeling van de doelmatigheid stellen we vast dat in de beleidsdocumenten niet is uitgewerkt wanneer er sprake is van 'proportionele en goed gerichte fiscale prikkelers'.



## Regerakkoord 2017–2021

Na de totstandkoming van Autobrief II is in het regeerakkoord in 2017 het doel opgenomen dat uiterlijk in 2030 alle nieuwe auto's emissieloos zijn. Welke bijdrage de autobelastingen hieraan zouden moeten leveren, maakt het regeerakkoord niet concreet. Volgens het regeerakkoord wordt de uitfasering van de fiscale stimulering van emissieloze auto's in lijn gebracht met de geformuleerde ambitie (Tweede Kamer, 2017). Het regeerakkoord geeft niet aan welke reductie van uitstoot van schadelijke stoffen wordt nagestreefd met de fiscale stimulering van emissieloze auto's, maar geeft een ambitie aan voor de instroom van nieuwe auto's in het Nederlandse wagenpark in 2030. De achterliggende gedachte is dat invloed uitoefenen op de samenstelling van het wagenpark (in de richting van meer duurzame modellen) uiteindelijk de uitstoot van schadelijke stoffen vermindert. In § 2.2 gaan we nader in op deze beleidstheorie achter de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen van de autobelastingen.

## 2.2 Beleidstheorie luchtkwaliteits- en klimaatdoelen

Onder een beleidstheorie verstaan wij een beschrijving van hoe de beleidsmaker het verband ziet tussen de beleidsmaatregelen en het bereiken van de uiteindelijk beoogde doelen. Daar hoort ook een beschrijving bij van de veronderstelde verbanden of gehanteerde aannames. We hebben geen uitgeschreven beleidstheorie voor de inzet van de autobelastingen voor luchtkwaliteits- en klimaatdoelen aangetroffen. Dit beperkt de mogelijkheden om de beleidstheorie te analyseren en te verifiëren.

Voor dit onderzoek betekent het ontbreken van een beleidstheorie dat we alleen op basis van reconstructie uit wetgeving en beleidsdocumenten kunnen afleiden hoe de belastingmaatregelen zouden moeten werken.

De beleidsdoelen van de autobelastingen op het terrein van luchtkwaliteit en klimaat hebben als rode draad het terugdringen van de uitstoot van schadelijke stoffen. Zo zijn er stimuleringsmaatregelen voor elektrische (emissieloze) auto's, naast maatregelen die de belasting voor dieselloze voertuigen verhogen. Auto's zijn niet uitgerust met meetapparatuur om de uitstoot van schadelijke stoffen direct bij de uitlaat te meten en de belastingheffing kan daar dus ook niet direct op aansluiten. De heffing van accijns op brandstoffen komt het dichtst in de buurt van een belastingheffing naar rato van 'vervuiling'. We constateren dat de andere autobelastingen (BPM, MRB en bijtelling voor privégebruik van een auto van de zaak in de LB/IB) de omvang en samenstelling van het wagenpark beogen te beïnvloeden. De impliciete beleidstheorie is dat een fiscale sturing in de richting van duurzame auto's bijdraagt aan het bereiken van luchtkwaliteits- en klimaatdoelen. Daarbij is onduidelijk



Samenvatting	1	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	---	---	---	---	---	----------

welke aannames zijn gedaan over de relatie tussen aanschaf en bezit van auto's enerzijds en het autogebruik dat uitstoot van schadelijke stoffen veroorzaakt anderzijds. Het feit dat fiscale prikkels gerelateerd zijn aan de officieel geregistreerde emissiegegevens, en niet aan de uitstoot van verschillende typen voertuigen in de praktijk, speelt ook een rol bij de beschouwing van de beleidstheorie. Dit alles betekent dat lastig te beoordelen is welke bijdrage de prikkels in de autobelastingen leveren aan het bereiken van de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.

Uit de beleidsdocumenten bij Autobrief II is wel duidelijk af te leiden dat de wetgever specifiek de aankoop en het gebruik van emissieloze auto's wil stimuleren, omdat volgens hem voor deze categorie vast zou staan dat de auto bij gebruik ook daadwerkelijk geen schadelijke stoffen uitstoot.

In de hoofdstukken 3 en 4 gaan we nader in op de fiscale prikkels die in de heffingsgrondslagen, tarieven en bijzondere regelingen van de autobelastingen zijn verwerkt.





## 3 Grondslagen van de autobelastingen

In dit hoofdstuk behandelen we in hoofdlijnen de heffingsgrondslagen en tarieven van de autobelastingen. Als vervolg op onze beschouwing van de doelen en de beleidstheorie in hoofdstuk 2, gaan we in dit hoofdstuk dieper in op de fiscale prikkels die in de heffingsgrondslagen van de autobelastingen zijn ingebouwd om de doelen van deze belastingen te bereiken. We gaan daarbij onder andere in op de vraag of de heffingsgrondslagen van de verschillende autobelastingen elkaar onderling versterken of juist tegengesteld aan elkaar zijn.

In dit hoofdstuk komen verschillen in grondslagen en uitzonderingen aan de orde die als fiscale prikkel kunnen worden aangemerkt. Daarnaast bestaan er nog diverse andere vrijstellingen, teruggaafregelingen en tariefreducties als het gaat om de autobelastingen. Een uitgebreider overzicht daarvan geven we in hoofdstuk 4.

In § 3.1 beschrijven we eerst in hoofdlijnen de heffingsgrondslagen en tarieven van de verschillende autobelastingen. Daarna geven we in § 3.2 een beknopt overzicht van de aangrijpingspunten van de autobelastingen, zoals aanschaf/registratie, bezit en (brandstof) gebruik. In § 3.3 behandelen we vervolgens de resultaten van onze analyse. We plaatsen kanttekeningen bij de fiscale prikkels in de autobelastingen en hun onderlinge samenhang.

### 3.1 Hoofdlijnen heffingsgrondslagen per autobelasting

In deze paragraaf beschrijven we in hoofdlijnen de heffingsgrondslagen en de tariefstructuur van achtereenvolgens de BPM, de MRB, de LB/IB en de brandstofaccijnzen. Een toelichting staat in bijlage 1.

#### 3.1.1 Grondslagen BPM

De BPM is verschuldigd bij registratie van voertuigen in het kentekenregister en geldt voor personenauto's, motorrijwielen en bestelauto's. De BPM is bij personenauto's gerelateerd aan de geregistreeerde CO<sub>2</sub>-uitstoot met een tariefopslag voor diesels. Voor plug-inhybride personenauto's geldt een aparte tarieftabel met hogere tarieven per gram/kilometer dan de reguliere BPM-tarieven voor personenauto's.

Voor motorrijtuigen die geen CO<sub>2</sub> uitstoten (de 'nul-emissieauto's'), bedraagt de BPM tot en met 2020 nihil.

In tegenstelling tot de BPM voor personenauto's is de BPM voor bestelauto's en motorrijwielen niet gerelateerd aan de CO<sub>2</sub>-uitstoot, maar aan de netto catalogusprijs. Er geldt





een vrijstelling voor bestelauto's van ondernemers, als de bestelauto meer dan bijkomstig (dat wil zeggen voor meer dan 10%) wordt gebruikt voor de onderneming.

### 3.1.2 Grondslagen MRB

De MRB grijpt aan bij het bezit (houden) van personenauto's, bestelauto's, motorrijwielen, vrachtauto's en autobussen. Het tarief van de MRB is zowel voor personenauto's als bestelauto's afhankelijk van de gewichtsklasse van het voertuig en de brandstofsoort. Er gelden brandstoftoeslagen voor diesel en voor brandstoffen anders dan benzine of diesel. Voor nul-emissieauto's is er geen MRB verschuldigd. Voor auto's, zoals plug-inhybrides, die minder dan 50 gram CO<sub>2</sub> per km uitstoten, geldt een halftarief. Motorrijwielen hebben een vast tarief dat niet afhankelijk is van het gewicht van het motorrijwiel.

Voor vrachtauto's geldt een afzonderlijke tarieftabel, waarbij het gewicht en technische kenmerken, zoals het aantal assen, een rol spelen.

### 3.1.3 Grondslagen LB/IB

Bijtelling voordeel privégebruik auto van de zaak

Een werknemer of ondernemer die privé gebruik kan maken van een auto van de zaak geniet een voordeel waarover loon-/inkomstenbelasting verschuldigd is. De waarde van dit voordeel is op jaarbasis vastgesteld op:

- 22% van de waarde van de auto (catalogusprijs plus BPM), als de auto niet meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen;
- 35% van de waarde van de auto (de waarde in het economisch verkeer ofwel dagwaarde), als de auto meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. Voertuigen in deze categorie worden ook wel aangeduid als 'youngtimers'.

Om het gebruik van nul-emissieauto's fiscaal te stimuleren geldt voor dergelijke auto's van de zaak voor een periode van 60 maanden een lager bijtellingspercentage. In 2019 gaat het om 4% van de cataloguswaarde tot een waarde van € 50.000.<sup>8</sup>

### Milieu-investeringsaftrek en Willekeurige afschrijving milieu-investeringen

De Milieu-investeringsaftrek (MIA) en de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil) leveren bij de resultaatbepaling voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting een fiscaal voordeel op voor investeringen in milieuvriendelijke producten of bedrijfsmiddelen. Dit geldt voor volledig elektrische personenauto's en onder voorwaarden ook voor andere voertuigen, zoals elektrische bussen of bestelauto's.



Samenvatting	1	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	---	---	---	---	---	----------

### 3.1.4 Grondslagen accijnzen

In de Wet op de accijns is bepaald dat accijns wordt geheven van minerale oliën, waarbij de wet onderscheid maakt tussen lichte olie, halfzware olie, gasolie, zware stookolie, vloeibaar gemaakt petroleumgas (LPG) en methaan. Dit betekent dat voor de verschillende auto-brandstoffen (benzine, diesel en LPG) verschillende accijnstarieven gelden. Voor benzine geldt een hoger accijnstarief dan voor diesel, met door de jaren heen een verschil van ongeveer 29 cent per liter.

## 3.2 Overzicht aangrijpingspunten autobelastingen







Autobelastingen verschillen in reikwijdte en heffingsgrondslagen en grijpen daardoor op verschillende manieren en momenten aan. Aangrijpingspunten zijn bijvoorbeeld de aanschaf of registratie van nieuwe auto's, het bezit ervan en het (brandstof)gebruik.

In figuur 3 hebben we een aantal aangrijpingspunten op een rij gezet, plus de soort belasting die daarop betrekking heeft en de belangrijkste heffingsgrondslagen. Ook hebben we afzonderlijk vermeld welke fiscale prikkels de wetgever heeft opgenomen met het oog op de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen die worden nagestreefd met de autobelastingen.





### Overzicht aangrijpingspunten autobelastingen

Aangrijpingspunt	Belasting	Grondslag	Fiscale prikkels Luchtkwaliteits- / klimaatdoelen
 Aanschaf/registratie	BPM	CO <sub>2</sub> -uitstoot of catalogusprijs	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progressief CO<sub>2</sub>-tarief personenauto's</li> <li>• Aparte CO<sub>2</sub>-tarieftabel voor plug-in hybrides</li> <li>• Nihiltarief nulmissieauto's</li> <li>• Tarief afhankelijk van soort voertuig en brandstof</li> </ul>
	IB/Vpb - MIA	Investeringsbedrag	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investeringsaftrek afhankelijk van soort investering en maximum investeringsbedrag</li> </ul>
 Bezit (houderschap)	MRB	Gewicht (klasse)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nihiltarief nulmissieauto's</li> <li>• Halftarief CO<sub>2</sub> &lt; 50 g/km</li> <li>• Tarief afhankelijk van soort voertuig en brandstof</li> </ul>
	Bijtelling LB/IB	Cataloguswaarde ≤ 15 jaar en dagwaarde > 15 jaar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verschillen in bijtellingspercentage (korting voor nulmissieauto's)</li> </ul>
 Beschikbaarheid auto van de zaak voor privégebruik			
 Gebruik (rijden)			
 Brandstofgebruik	Accijnzen	Brandstofhoeveelheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verschillen in accijnstarieven per brandstofsoort</li> <li>• Teruggaaf bio-brandstoffen</li> </ul>
 Uitstoot CO <sub>2</sub> / NO <sub>x</sub> / PM			

Figuur 3 Overzicht aangrijpingspunten autobelastingen





Figuur 3 illustreert dat de autobelastingen in hun huidige vorm aangrijpen bij de aanschaf/-registratie, het bezit en het brandstofgebruik, maar niet direct bij het rijden met de auto (het aantal te rijden of afgelegde kilometers). De autobelastingen grijpen ook niet direct aan bij de daadwerkelijke uitstoot van stoffen die schadelijk zijn voor luchtkwaliteit en klimaat.

### 3.3 Analyse grondslagen en tarieven

Bij onze analyse van de heffingsgrondslagen en tarieven zoeken we aansluiting bij de hoofddoelen van de autobelastingen, zoals vermeld in hoofdstuk 2. Deze hoofddoelen zijn:

1. een stabiele inkomstenstroom voor de overheid op basis van verdedigbare en uitvoerbare autobelastingen;
2. een wezenlijke ondersteuning van de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen op autogebied via proportionele en goed gerichte fiscale prikkels.

Als we het stelsel van de autobelastingen overzien, constateren we dat ten dele is voldaan aan onze norm dat de fiscale prikkels in de grondslagen en tariefstructuur moeten aansluiten op de hoofddoelen van de autobelastingen. Wat betreft het opbrengstdoel stellen we vast dat de wetgever de grondslagen- en tarievenstructuur zo heeft ingericht dat de autobelastingen jaarlijks een substantiële bijdrage leveren aan de totale belastingontvangsten. De stabiliteit van de inkomstenstroom verschilt echter per autobelasting. Vooral de BPM laat wisselende opbrengsten zien. De stabiliteit van de accijnzen staat onder druk, omdat het Rijk in zijn beleid streeft naar een forse toename van het aantal elektrische auto's, die geen fossiele brandstoffen gebruiken.<sup>9</sup> Omdat de BPM voor een deel gerelateerd is aan CO<sub>2</sub>-uitstoot, zijn ook lagere BPM-ontvangsten te verwachten als het aandeel nul-emissievoertuigen stijgt.

Wat betreft de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen constateren we dat de fiscale prikkels niet direct aangrijpen bij de feitelijke uitstoot van motorvoertuigen en slechts ten dele in de vorm van accijns aangrijpen bij het gebruik daarvan. Verschillende fiscale prikkels hebben daarmee hooguit indirect effect op luchtkwaliteit en klimaat. Op onderdelen werken prikkels elkaar tegen. Enkele prikkels kunnen, bewust of onbewust, een negatief effect hebben op de doelbereiking. Daarmee is niet op alle onderdelen voldaan aan onze norm dat de autobelastingen (en de fiscale prikkels daarin) onderlinge samenhang moeten vertonen en elkaar waar mogelijk moeten versterken.



Samenvatting	1	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	---	---	---	---	---	----------

In figuur 4 hebben we de grondslagen- en tariefstructuur van de autobelastingen en de daarin opgenomen fiscale prikkels samengevat. In de eerste kolom hebben we per autobelasting een overzicht gegeven van de door ons onderscheiden fiscale prikkels. In de tweede en derde kolom hebben we aangegeven of er een positieve (+), een negatieve (-) of geen (0) relatie is met het opbrengstdoel of met de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen van de autobelastingen. Waar de relatie niet helder of eenduidig is, staat een vraagteken. In de kolom met opmerkingen hebben we onder andere vermeld of er sprake is van versterking van vergelijkbare prikkels in andere autobelastingen of van een tegengestelde prikkel ten opzichte van andere autobelastingen.





## Relatie tussen fiscale prikkels en de hoofdoelen van de autobelastingen

Belasting Fiscale prikkel	Doelen € ☁		Opmerkingen	Relaties
<b>BPM</b>				
Progressief CO <sub>2</sub> -tarief personenauto	?	+	Kan neveneffecten hebben, zoals veroudering wagenpark en toename parallel import	
Tariefopslag voor diesels	+	+	Versterkt vergelijkbare prikkel in MRB	●
Aparte tarief tabel PHEV's met hogere tarieven dan reguliere tarieven voor personenauto's	+	?	Tegengesteld aan verlaagd tarief zuinige auto's in MRB	●
Tarief bestelauto's en motorrijwielen gerelateerd aan cataloguswaarde	?	0	Geen prikkels met het oog op luchtkwaliteit en klimaat	
Vrijstelling bestelauto's ondernemers	-	-	Versterkt vergelijkbare prikkel in MRB	●
Nihiltarief nulmissieauto	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in MRB en LB/IB	●
<b>MRB</b>				
Grondslag (kg)	?	?		
Verlaagd tarief voor bepaalde soorten voertuigen (o.a. bestelauto's ondernemers)	-	-	Versterkt vergelijkbare prikkel in BPM	●
Tarief toeslag voor diesels en overige brandstoffen	+	+	Versterkt vergelijkbare prikkel in BPM	●
Verlaagd tarief zuinige auto	-	+	Tegengesteld aan BPM-tarief tabel voor PHEV's	●
Verlaagd tarief voertuigen op aardgas	-	+	Tegengesteld aan overheidsbeleid om gebruik van aardgas terug te dringen	
Nihiltarief nulmissieauto	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in BPM en LB/IB	●
<b>LB/IB</b>				
Bijtelling voordeel privégebruik auto van de zaak	+	0	Standaardbijtellingsregeling bevat geen prikkels met het oog op luchtkwaliteit en klimaat	
Bijtellingskorting nulmissieauto's	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in BPM/MRB	●
Bijtellingsregeling 'youngtimers'	-	-	Regeling kan een tegengestelde prikkel zijn ten opzichte van de oldtimervrijstelling in de MRB	
MIA/Vamil	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in BPM/MRB	●
<b>Accijnzen</b>				
Accijnzen	+	+	Relatief lage accijns voor dieselbrandstof is een tegengestelde prikkel aan de behandeling van dieselveertuigen in de BPM/MRB	●

€ Opbrengst

+ Positieve invloed

? Onduidelijke/niet eenduidige invloed

— Versterkend

☁ Luchtkwaliteit/klimaat

- Negatieve invloed

0 Geen invloed

- - - Tegenstelling

Figuur 4 Relatie tussen fiscale prikkels en de hoofdoelen van de autobelastingen





We werken onze analyseresultaten hierna verder uit door kanttekeningen te plaatsen bij verschillende elementen van de grondslagen- en tarievenstructuur van de autobelastingen. Daarbij maken we onderscheid tussen het opbrengstdoel van de autobelastingen (zie § 3.3.1) en de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen (zie § 3.3.2).

### 3.3.1 Opbrengstdoel (stabiele inkomstenstroom)

Als het gaat om het opbrengstdoel van de autobelastingen, plaatsen we de volgende kanttekeningen.

#### Privévoordeel auto van de zaak in bijtelling LB/IB onderschat

In de huidige regelgeving is de waarde van het voordeel van privégebruik van een auto van de zaak die niet ouder is dan 15 jaar, vastgesteld op standaard 22% van de cataloguswaarde.<sup>10</sup> Met het oog op het opbrengstdoel van de autobelastingen, is het van belang dat de waarde van dit voordeel niet te laag wordt vastgesteld.<sup>11</sup> Op basis van verschillende bronnen constateren we dat met de huidige regelgeving in het algemeen de waarde van het voordeel van privégebruik wordt onderschat.

Zo heeft het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL, 2018) hierop gewezen in een beschouwing over het financiële voordeel voor een zakenautomobilist.

Ook de OECD heeft in een studierapport gegevens gepubliceerd over de belastingheffing over het privégebruik van auto's van de zaak (Harding, M., 2014). Daarbij heeft de OECD, aan de hand van een benchmark voor de autokosten, onderzocht in welke mate verschillende landen het voordeel van privégebruik van zakenauto's in de belastingheffing betrekken. De conclusie was: *"...the current tax settings in most of the countries examined appear to underestimate (in many cases substantially) the value of the personal benefit associated with use of a company car. As employees pay tax on the value estimated, employee compensation provided in this form is thus effectively taxed more lightly than cash wages"*.

Deze conclusie uit het OECD-rapport geldt ook voor Nederland. Uit het OECD-rapport blijkt dat Nederland niet 100%, maar 69,9% van het voordeel van privégebruik in aanmerking neemt. Daarbij merken we op dat de berekeningen voor Nederland zijn gemaakt op basis van de destijds geldende algemene bijtelling van 25%. Om de waarde van het voordeel volgens de benchmark te weerspiegelen zou de bijtelling ongeveer 36% moeten bedragen ( $100/69,6 \times 25\% = 35,9\%$ ).

Bij de behandeling van het wetsvoorstel uitwerking Autobrief II heeft de staatssecretaris van Financiën in de nota naar aanleiding van het verslag een toelichting gegeven op de



bijtellingsregeling (Tweede Kamer, 2016b).

Volgens de staatssecretaris is het bijtellingspercentage gebaseerd op een mix van verschillende benaderingswijzen van de vaststelling van het voordeel van privégebruik van een auto van de zaak. In de eerste plaats is gekeken naar de besparingswaarde. Dan gaat het om de besparing op zowel de vaste als de variabele autokosten, doordat privé geen auto aangeschaft hoeft te worden. In de tweede plaats zou zijn gekeken naar de autokosten die feitelijk zijn gemaakt, waarbij volgens de staatssecretaris minder eenduidig is hoe de vaste kosten moeten worden toegerekend.

In ons onderzoek hebben we geen onderbouwing aangetroffen voor de door de staatssecretaris geschetste mix van benaderingswijzen. We merken ook op dat niet is onderbouwd wat de tweede benaderingswijze precies inhoudt en waarom deze invalshoek relevant zou zijn. We hebben verder geen cijfermatige onderbouwing aangetroffen voor de hoogte van het bijtellingspercentage. In ons rapport *Forfaits in het belastingstelsel van 26 juni 2019* hebben we hier ook al op gewezen (Algemene Rekenkamer, 2019b). Door het ontbreken van een cijfermatige onderbouwing kan het parlement niet goed beoordelen of er een noodzaak is om dit forfait te wijzigen en hoe een eventuele aanpassing eruit zou moeten zien.

### **Overgang bijtellingsregeling naar dagwaarde na 15 jaar (youngtimerregeling)**

De youngtimerregeling houdt in dat voor auto's die meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen, de bijtelling 35% bedraagt van de waarde van de auto in het economisch verkeer (de dagwaarde). In antwoord op Kamervragen heeft de staatssecretaris van Financiën een toelichting gegeven op deze regeling (Tweede Kamer, 2019b). Hij verwijst daarbij naar de memorie van toelichting bij de introductie van deze regeling (Tweede Kamer, 1999). De regeling heeft volgens de staatssecretaris 2 doelen. Het eerste doel is het privévoordeel van oudere auto's beter te laten aansluiten bij de (lage) dagwaarde die een youngtimer op dat moment heeft. Het tweede doel is de bijtelling voor de zogenoemde oldtimer vast te stellen op basis van de reële waarde van de auto. Deze waarde kan volgens de staatssecretaris bij de echte, gerestaureerde oldtimer vele malen hoger zijn dan de oorspronkelijke catalogusprijs van mogelijk 30 of 40 jaar geleden.

Als we de redenering van de staatssecretaris volgen dat het redelijk is om voor oudere auto's de waarde te baseren op de dagwaarde in plaats van op de cataloguswaarde, is het de vraag waarom dit pas na 15 jaar aan de orde zou zijn. In antwoord op Kamervragen heeft de staatssecretaris van Financiën aan de hand van enkele voorbeelden zelf voorgerekend dat de bijtelling ongeveer 2 keer zo hoog is in het jaar vóórdat de auto onder de





youngtimerregeling valt, vergeleken met het eerste volledige jaar waarin de auto onder de youngtimerregeling valt (Tweede Kamer, 2019c). Als de wetgever wil aansluiten bij het feitelijke waardeverloop, zou ook vanaf de initiële aanschaf stelselmatig de dagwaarde als grondslag kunnen worden gehanteerd.

Wat betreft de bijtelling op basis van de (hogere) dagwaarde van een oldtimer, merken we op dat in de MRB juist een vrijstelling bestaat voor oldtimers met het oog op de bescherming van mobiel cultureel erfgoed (zie § 4.1.2). Deze belastingenregelingen werken daardoor tegen elkaar in.

Verder merken we op dat we geen onderbouwing hebben aangetroffen van het bijtellingspercentage van 35%. In antwoord op Kamervragen heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat dit percentage op forfaitaire wijze is bepaald en dat een dergelijke forfaitaire bepaling niet vrij is van een zekere 'ruwheid'. Ruwheid zou volgens de staatssecretaris een generiek kenmerk zijn van forfaitaire regelingen en dat geldt ook voor de vaststelling van de bijtelling op 35% van de waarde in het economische verkeer (Tweede Kamer, 2019c en Algemene Rekenkamer, 2019b).

### 3.3.2 Luchtkwaliteits- en klimaatdoelen

Op basis van onze analyse plaatsen we de volgende kanttekeningen bij de fiscale prikkels in de autobelastingen, in relatie tot de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.

#### **Fiscale prikkels in de BPM en MRB grijpen niet direct aan bij de feitelijke uitstoot van CO<sub>2</sub> of andere schadelijke stoffen**

De fiscale prikkels in de BPM en MRB grijpen niet direct aan bij de feitelijke uitstoot van CO<sub>2</sub> of andere schadelijke stoffen door het voertuig. De BPM sluit aan bij de registratie (aanschaf) en de MRB bij het bezit (houderschap) en het gewicht van een voertuig. Een directe meting van de uitstoot bij de uitlaat van voertuigen is er niet, waardoor het niet mogelijk is de belastingheffing daar direct aan te koppelen volgens het principe 'de vervuiler betaalt'. Fiscale prikkels die zo dicht mogelijk aansluiten bij de feitelijke uitstoot van CO<sub>2</sub> en verontreinigende stoffen, zoals accijnzen gerelateerd aan het brandstofverbruik, grijpen directer aan bij het te beïnvloeden gedrag. Naarmate de prikkels daar verder vanaf staan, steunt het beleid zwaarder op indirecte effecten van de fiscale prikkels. De BPM en MRB bevatten voor bepaalde voertuigen en tot op zekere hoogte fiscale prikkels om automobilisten te bewegen een auto te kiezen met een lagere uitstoot volgens de gereguleerde emissiegegevens. Een automobilist die weinig kilometers rijdt, betaalt echter evenveel BPM en MRB als een automobilist die eenzelfde type voertuig intensief



gebruikt.<sup>12</sup> Omdat het bij de BPM en de MRB gaat om vaste bedragen, ongeacht hoeveel er met de auto wordt gereden, gaat van deze belastingen ook geen prikkel uit om een eenmaal gekozen voertuig minder intensief te gebruiken, waardoor schadelijke uitstoot zou worden gereduceerd. Brandstofaccijnzen daarentegen geven de automobilist wel een fiscale prikkel om de auto minder te gebruiken en zuinig te rijden.

### **Fiscale prikkels in BPM vooral gericht op CO<sub>2</sub>-uitstoot**

Voor wat betreft de CO<sub>2</sub>-uitstoot hanteert de BPM een progressieve tarieftabel voor personenauto's. Dit houdt in: hogere belasting naarmate een auto volgens de geregistreerde emissiegegevens meer CO<sub>2</sub> uitstoot. De tarieftabel houdt geen rekening met gegevens over de emissie van schadelijke stoffen voor de luchtkwaliteit, zoals stikstof-oxiden of fijnstof. De BPM heeft wel een prikkel in de vorm van een brandstoftoeslag voor diesel. Daarmee komt tot op zekere hoogte tot uitdrukking dat dieselauto's gemiddeld meer stikstofoxiden en fijnstof uitstoten dan benzineauto's, maar blijft buiten beschouwing dat dieselvoertuigen sterk kunnen verschillen in de uitstoot van deze milieuvervuilende stoffen. Bovendien is bij dieselauto's een spanning te zien tussen enerzijds bijdragen aan klimaatdoelen en anderzijds het bevorderen van de luchtkwaliteit. Dieselauto's stoten namelijk door een lager brandstofverbruik gemiddeld minder CO<sub>2</sub> uit dan benzineauto's, maar daar staat tegenover dat vooral de oudere dieselvoertuigen relatief ongunstig scoren in de uitstoot van stikstofoxiden en fijnstof (zie PBL, 2018).

### **Fiscale prikkels BPM raken slechts een deel van de voertuigen**

De fiscale prikkels in de BPM met als doel het verminderen van schadelijke uitstoot, raken slechts een deel van de geregistreerde voertuigen. Voor bestelauto's en motorrijwielen is de BPM namelijk niet gerelateerd aan CO<sub>2</sub>-uitstoot, maar aan de cataloguswaarde. Bovendien geldt in de BPM een vrijstelling voor bestelauto's van ondernemers. Dit betekent dat de fiscale prikkels die particulieren moeten ontmoedigen om bijvoorbeeld zware terrein-auto's en pick-up trucks aan te schaffen, niet bestaan voor ondernemers.

### **Specifieke behandeling van plug-inhybrides**

De BPM heeft een speciale tarieftabel voor plug-inhybrides (PHEV's) met hogere tarieven per gram/kilometer dan de reguliere BPM-tarieven voor personenauto's. Het verhoogde tarief is bedoeld om rekening te houden met de (hogere) praktijkuitstoot van CO<sub>2</sub> van deze categorie voertuigen (Tweede Kamer, 2016a). Ten tijde van Autobrief I was namelijk gebleken dat bezitters van PHEV's in de praktijk beperkt gebruikmaken van de elektrische aandrijving van deze auto's. De tariefstructuur heeft tot gevolg dat voor PHEV's meer BPM betaald moet worden, dan wanneer de reguliere tarieftabel voor personenauto's van toepassing zou zijn. Dit geldt ook voor autorijders die intensief gebruik maken of willen



maken van de elektrische aandrijving van hun PHEV. Tegenover de negatieve prikkel voor PHEV's in de BPM staat dat de MRB een halftarief kent voor auto's met een uitstoot van minder dan 50 gram CO<sub>2</sub> per kilometer. Een deel van de PHEV's voldoet hieraan. Dus bestaat er voor deze voertuigen een vorm van fiscale stimulering, die inwerkt tegen de negatieve prikkel die uitgaat van de speciale tarieftabel in de BPM. Hierbij moet in aanmerking worden genomen dat het halftarief in de MRB mede is bedoeld ter compensatie van de hogere belasting door het relatief hoge gewicht van PHEV's, veroorzaakt door het extra gewicht van hun accu's.

### **BPM kan autokopers ertoe aanzetten om alternatieven te zoeken voor het aanschaffen van een nieuwe auto**

De BPM maakt onderdeel uit van de aanschafprijs van een nieuwe auto. Omdat de BPM voor personenauto's is gerelateerd aan de CO<sub>2</sub>-uitstoot, kan dit leiden tot een keuze van de consument voor een auto met een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot, maar ook andere gedragsreacties zijn denkbaar. Consumenten kunnen bijvoorbeeld kiezen voor andere manieren van vervoer, zoals openbaar vervoer, deelauto's of motorrijwielen. Ook kan het zijn dat zij ervoor kiezen om langer door te rijden met hun auto of een gebruikte auto (al dan niet parallel geïmporteerd<sup>13</sup>) aan te schaffen. In nieuwe auto's passen automobiefabrikanten technologische innovaties toe op het terrein van klimaat, luchtkwaliteit en veiligheid. Oudere auto's konden hiermee nog niet worden uitgerust. Een 'jong' wagenpark heeft dus voordelen uit oogpunt van klimaat, luchtkwaliteit en veiligheid, hoewel aan de productie van auto's ook klimaatkosten zijn gekoppeld.

Uit statistische gegevens van het CBS blijkt dat het Nederlandse wagenpark verouderd. Zo blijkt de gemiddelde leeftijd van personenauto's tussen 2009 en 2019 te zijn gestegen van 9 naar 11 jaar (CBS, 2019). De parallelimport laat ook een toename zien. In 2007 ging het om ruim 100.000 auto's en in 2017 om 255.000 parallel geïmporteerde auto's (Financiën, 2018a). Bij de parallelimport van auto's doen zich verschillende uitvoerings- en handhavingsproblemen voor. Die zijn onder andere besproken in de Tweede Kamer bij de tussentijdse evaluatie van Autobrief II. Het gaat vooral om problemen bij de waarde-bepaling van de geïmporteerde auto's voor de BPM. De problemen vormen een onbedoeld neveneffect van de gekozen heffingsgrondslagen.

### **MRB afhankelijk van gewicht en niet van gebruik auto**

Het tarief van de MRB is voor verschillende categorieën voertuigen afhankelijk van de gewichtsklasse. Daarmee is er een indirecte relatie met luchtkwaliteits- en klimaataspecten, omdat zwaardere auto's doorgaans meer motorvermogen hebben, per kilometer meer brandstof verbruiken en daardoor per kilometer ook meer schadelijke stoffen uitstoten.



De feitelijke invloed op luchtkwaliteit en klimaat is sterk afhankelijk van het daadwerkelijke gebruik van de auto, maar de MRB is daar niet rechtstreeks aan gerelateerd. De veronderstelde samenhang tussen gewicht en motorvermogen geldt bovendien niet voor alle categorieën voertuigen. Sportauto's hebben bijvoorbeeld een relatief laag gewicht, maar gemiddeld genomen aanzienlijk meer motorvermogen dan een doorsnee personenauto. Voor motorrijwielen is de MRB niet gerelateerd aan gewicht, motorvermogen of andere criteria waarvan een zekere invloed op luchtkwaliteits- of klimaatdoelen verwacht mag worden. Dergelijke fiscale prikkels ontbreken dus geheel voor motorrijwielen.

### **Standaardbijtelling LB/IB voor voordeel privégebruik auto van de zaak is geen fiscale prikkel voor luchtkwaliteits- en klimaatdoelen**

In de loon- en inkomstenbelasting geldt een standaard bijtellingsregeling om belasting te heffen op het voordeel van privégebruik van een auto van de zaak, als de auto voor meer dan 500 kilometer per kalenderjaar voor privédoeleinden wordt gebruikt. Deze bijtellingsregeling vormt geen fiscale prikkel die bijdraagt aan het bereiken van de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen, omdat de bijtelling, afgezien van de ondergrens van 500 kilometer per jaar, niet is gerelateerd aan de omvang van het privégebruik. Bovendien is er geen prikkel om het gebruik van de auto te beperken, omdat doorgaans alle kosten van de auto (inclusief brandstofverbruik voor privékilometers) zijn ingecalculeerd. Daardoor is de bijtellingsregeling juist een prikkel om bij voorkeur de auto van de zaak voor privégebruik in te zetten en geen gebruik te maken van alternatieven, zoals OV, waaraan extra kosten zijn verbonden.

### **Verlaagde bijtelling voor nul-emissievoertuigen en enkele andere fiscale maatregelen blijven buiten bereik van particulieren**

Het verlaagde bijtellingspercentage voor nul-emissievoertuigen (4% in plaats van 22% in 2018 en 2019) geldt alleen voor het privégebruik van een auto van de zaak. Dat betekent dat deze fiscale prikkel niet werkt voor particuliere automobilisten. Voor hen is er ook geen vergelijkbare alternatieve prikkel. Ook de MIA en Vamil blijven buiten bereik van particulieren.

### **Youngtimerregeling vormt een onbedoelde fiscale prikkel die tegengesteld is aan de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen**

De huidige youngtimerregeling geeft onbedoeld een fiscale prikkel om privé een auto van de zaak van meer dan 15 jaar oud te rijden met een lage dagwaarde. De regeling maakt privégebruik van oudere (diesel)auto's van de zaak met een lage dagwaarde aantrekkelijk, terwijl het gebruik van deze auto's uit oogpunt van luchtkwaliteits- en klimaatdoelen juist onwenselijk is. In antwoord op Kamervragen heeft de staatssecretaris van Financiën erkend



dat auto's die onder de youngtimerregeling vallen gemiddeld genomen minder zuinig zijn en meer fijnstof uitstoten dan nieuwere alternatieven (Tweede Kamer, 2019c).

### **Fiscale prikkels via de brandstofaccijnzen werken tegengesteld aan de prikkels in BPM en MRB**

Al decennia geldt een lager accijnstarief voor diesel dan voor benzine. Dit tariefverschil heeft als historische achtergrond dat dieselbrandstof oorspronkelijk uitsluitend voor vrachtauto's en zwaardere voertuigen werd gebruikt en niet voor personenauto's. Inmiddels is dit achterhaald. De lagere accijnstarieven voor dieselbrandstof werken tegengesteld aan de hogere tarieven voor dieselveertuigen in de BPM en MRB. Het gevolg is dat diesel rijden fiscaal juist aantrekkelijk is als jaarlijks veel kilometers worden afgelegd.



## 4 Bijzondere regelingen: vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties

In de autobelastingen is sprake van verschillende vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties. Ten tijde van Autobrief I heeft de staatssecretaris van Financiën (2011) deze aangeduid als ‘bijzondere regelingen voor specifieke groepen voertuigen’. We behandelen deze regelingen afzonderlijk in dit hoofdstuk, omdat ze een afwijking zijn op de reguliere grondslagen en tarieven en daarmee ook een inbreuk kunnen betekenen op de hoofddoelstellingen van de autobelastingen. Een inbreuk op de hoofddoelen van de autobelastingen kan gerechtvaardigd zijn, als er een actuele reden is in de vorm van een specifiek te bereiken doel of te beschermen belang. In dit hoofdstuk gaan we in op de vraag in hoeverre vrijstellingen, uitzonderingsregelingen en tariefverschillen in de autobelastingen zijn onderbouwd en getoetst op validiteit/actualiteit.<sup>14</sup>

In § 4.1 geven we eerst een overzicht van de verschillende bijzondere regelingen in de autobelastingen. Daarna gaan we in § 4.2 in op de aandacht voor bijzondere regelingen in het beleid voor de autobelastingen. Vervolgens behandelen we in § 4.3 de evaluaties van bijzondere regelingen die sinds 2010 zijn uitgevoerd. We sluiten dit hoofdstuk af met onze beoordeling van de bijzondere regelingen in § 4.4.

### 4.1 Bijzondere regelingen in de autobelastingen

Op basis van de belastingwetgeving en analyse van de wetshistorie hebben we een overzicht opgesteld van de verschillende bijzondere regelingen in de autobelastingen, hun vindplaats en de doelstellingen die ermee worden nagestreefd. In totaal gaat het om 54 bijzondere regelingen (16 regelingen BPM, 31 regelingen MRB, 6 regelingen LB/IB en 1 regeling in de Wet op de accijns).<sup>15</sup> Wij hebben ons beperkt tot de regelingen zoals die zijn opgenomen in de wettekst 2019.

Een deel van de bijzondere regelingen heeft betrekking op luchtkwaliteits- en klimaatdoelen en sluit daarmee aan op de hoofddoelen van de autobelastingen. In hoofdstuk 3 zijn we daar voor een deel al op ingegaan en hebben we ook kanttekeningen geplaatst bij enkele fiscale prikkels die moeten bijdragen aan het bereiken van deze doelen (zie § 3.3.2). In dit hoofdstuk richten we ons vooral op de onderbouwing van de bijzondere regelingen die niet direct te relateren zijn aan de hoofddoelen van de autobelastingen. Daarbij hebben we vastgesteld dat het niet eenvoudig is om te achterhalen welke motieven en afwegingen ten grondslag liggen aan de vrijstellingen, teruggaafregelingen of tariefreducties.



Verschillende regelingen bestaan al lange tijd en vormen vaak een voortzetting van maatregelen die al bestonden onder voorgangers van de huidige belastingwetten. Wij hebben uitgebreid wetshistorisch onderzoek moeten verrichten om te achterhalen welke overwegingen de wetgever (destijds) voor ogen had. In onze analyse hebben we ook betrokken in hoeverre de bijzondere regelingen zijn geëvalueerd en/of de onderbouwing recent is geactualiseerd (zie § 4.2).

We geven nu eerst een beknopt overzicht van de verschillende bijzondere regelingen in de BPM, MRB, LB/IB en de Wet op de accijns. Een overzicht van de brondocumenten van de wetshistorie staat in bijlage 2.

#### 4.1.1 Bijzondere regelingen BPM

Tabel 2 geeft een overzicht van de bijzondere regelingen in de Wet BPM.

**Tabel 2** *Bijzondere regelingen in de Wet BPM (tekst 2019)*

Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Nihiltarief nul-emissie-voertuigen	Tariefreductie (nihiltarief)	Stimuleren nul-emissieauto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	9c
Vrijstelling bijzondere kentekens	Vrijstelling	Ontzien bijzondere kentekens, zoals handelaarskentekens en kentekens Koninklijk Huis, vanwege de bijzondere positie van de houder/eigenaar van het voertuig.	13, lid 1
Vrijstelling militaire voertuigen	Vrijstelling	Vrijstelling voertuigen met militair kenteken als voortzetting van de daarvóór bestaande uitzondering op het begrip personenauto of motorrijwiel.	13, lid 2
Vrijstelling bestelauto ondernemer	Vrijstelling	Omzetting voormalige teruggaaf-regeling in vrijstelling. De teruggaaf-regeling was bedoeld als compensatie voor de aanscherping van de regels voor grijze kentekens.*	13a, lid 1
Vrijstelling bij invoer in specifieke omstandigheden	Vrijstelling	Voortzetting voormalige vrijstelling bijzondere verbruiksbelasting. Doel is de BPM niet van toepassing te laten zijn in specifieke omstandigheden, zoals bij verhuizing of verkrijging door huwelijk, erfopvolging of bepaalde schenkingen.	14
Teruggaaf politievoertuigen	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter a



Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Teruggaaf brandweer	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter b
Teruggaaf invalide-voertuigen (elektromotor of maximaal 250 cm <sup>3</sup> )	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter c
Teruggaaf ambulances	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter d
Teruggaaf lijkwagens	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter e
Teruggaaf gevangenen-voervoer	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter f
Teruggaaf groepsrolstoel-voervoer	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter g
Teruggaaf dieren-ambulances	Teruggaaf-regeling	Bijzondere sociale functie.	15, lid 1, letter h
Teruggaaf geldtransport	Teruggaaf-regeling	Teruggaaf omdat geldtransport-voertuigen uitsluitend als personenauto worden aangemerkt, omdat ze in de laadruimte zitplaats bieden aan een bewaker.	15, lid 1, letter i
Teruggaaf bestelauto's gehandicapten	Teruggaaf-regeling	Compensatie voor maatregel grijze kentekens / sociale doelstelling.	15a
Teruggaaf taxi of OV (vervalt m.i.v. 2020)	Teruggaaf-regeling	Stimuleren OV- en taxivoervoer.	16

Bron: Wet BPM en wetshistorie

\* De term 'grijze kentekens' duidt op voertuigen die de Belastingdienst beschouwt als bestelauto.

Van de bijzondere regelingen in de BPM die in tabel 2 staan is alleen het nihil-tarief voor nul-emissieauto's gericht op de hoofdoelen van de autobelastingen op het terrein van luchtkwaliteit en klimaat. Enkele bijzondere regelingen hebben tot doel specifieke personen of voertuigen, waarvoor de BPM niet is bedoeld, buiten de heffing te laten. Zo zou de definitie van personenauto volgens de wetgever ook op defensie-voertuigen van toepassing zijn, terwijl deze niet in de categorie personenauto's thuishoren. Dezelfde redenering geldt voor geldtransportvoertuigen. Verschillende teruggaafregelingen in de Wet BPM houden verband met de bijzondere sociale functie van de voertuigen waarvoor de regeling geldt, bijvoorbeeld voertuigen van de politie, brandweer en ambulancediensten. Deze voertuigen moeten voldoen aan de voorwaarde dat ze uiterlijk als zodanig herkenbaar zijn. Uit de wetshistorie blijkt overigens dat ook bij deze voertuigen meespeelt dat ze niet gezien worden als echte personenauto's (Tweede Kamer, 1992b).







#### 4.1.2 Bijzondere regelingen MRB

Tabel 3 geeft een overzicht van de bijzondere regelingen in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

**Tabel 3** *Bijzondere regelingen Wet MRB (tekst 2019)*

Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Aftrek gewicht rolstoelinstallatie	Gewichts-correctie	Geen MRB heffen over het gewicht van een rolstoelinstallatie.	22, lid 2
Brandstoftoeslag nihil of verlaagd	Tariefreductie	Stimuleren auto's rijdend op schoon (aard)gas, vanwege milieuvoordelen.	23, lid 3
Kwarttarief kampeer-auto	Tariefreductie	Beperkt / incidenteel gebruik weg.	23a, lid 1
Halftarief kampeerauto (bedrijfsmatige verhuur)	Tariefreductie	Beperkt / incidenteel gebruik weg.	23a, lid 2
Nihiltarief nul-emissie personenauto's	Tariefreductie (nihiltarief)	Stimuleren nul-emissieauto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	23b, lid 1, letter a
Halftarief zeer zuinige auto's (CO <sub>2</sub> -uitstoot ≤ 50 gr/km)	Tariefreductie	Stimuleren zuinige auto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	23b, lid 1, letter b
Gewichtscorrectie 125 kg voor hybride elektrische bestelauto	Gewichts-correctie	Stimuleren (hybride) elektrische auto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	24aa
Verlaagd tarief bestelauto ingericht voor invaliden	Tariefreductie	Compensatie aanscherping regelgeving voor grijs kenteken.	24a
Verlaagd tarief bestelauto ondernemer	Tariefreductie	Compensatie aanscherping regelgeving voor grijs kenteken.	24b
Gematigd tarief rijdende winkel	Tariefreductie	Initieel: compensatie vervallen vrijstelling infrastructuurtoeslag. Nu: beperkt gebruik weg.	25b
Nihiltarief OV-autobussen op lpg of aardgas	Tariefreductie (nihiltarief)	Stimuleren overschakelen OV op lpg of aardgas, vanwege milieuvoordelen.	25c, lid 2
Kwarttarief kermis- en circusvoertuigen	Tariefreductie	Beperkt / incidenteel gebruik weg.	30, lid 1, letter b
Kwarttarief werktuig of werkplaats	Tariefreductie	Beperkt / incidenteel gebruik weg.	30, lid 1, letter c
Kwarttarief paardenvervoer	Tariefreductie	Beperkt / incidenteel gebruik weg.	30, lid 1, letter f



Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Nihiltarief elektromotor (anders dan personen-auto)	Tariefreductie (nihiltarief)	Stimuleren elektrische voertuigen / luchtkwaliteits- / klimaatdoelen.	31
Teruggaaf bedrijfsvoertuigenpark	Teruggaaf-regeling	(Gedeeltelijke) teruggaaf wanneer houder beschikt over meer vrachtauto's dan aanhangwagens, om te voorkomen dat de MRB drukt op teveel combinaties van vrachtauto's en aanhangwagens.	37a-37f
Tarief motorrijtuigen in een bedrijfsvoorraad of bij een herstelbedrijf	Uniform tarief	Uniform tarief handelaarskentekens te gebruiken bij proefritten e.d. Tevens vereenvoudiging.	67
Vrijstelling ambulances	Vrijstelling	Zorg (van de overheid) voor volksgezondheid.	71, lid 1, letter a
Vrijstelling lijkwagens	Vrijstelling	Zorg (van de overheid) voor volksgezondheid en beperkt gebruik van de weg.	71, lid 1, letter b
Vrijstelling dierenambulances	Vrijstelling	Zelfde regime toepassen als voor ambulances.	71, lid 1, letter c
Vrijstelling motorrijtuigen van 40 jaar en ouder	Vrijstelling	Beperkt gebruik van de weg. Leeftijdsgrens in 2014 gesteld op 40 jaar om dagelijks gebruik oldtimers te ontmoedigen (mede vanwege milieu- en budgettaire overwegingen), de vrijstelling voor hobbymatig gebruik in stand te houden en om bezitters van oldtimers in staat te stellen hun voertuig (cultureel erfgoed) niet op te hoeven geven.	72, lid 1, letter b
Vrijstelling voor defensie- en politie-motorrijtuigen	Vrijstelling	Uitvoering overheidstaak.	72, lid 1, letter c
Vrijstelling brandweer	Vrijstelling	Uitvoering overheidstaak.	72, lid 1, letter d
Vrijstelling reinigingsdiensten	Vrijstelling	Uitvoering overheidstaak.	72, lid 1, letter h
Vrijstelling wegebouw	Vrijstelling	Voertuigen niet primair bestemd om gebruik van de weg te maken.	72, lid 1, letter j
Vrijstelling gebruik openbare weg over geringe afstand	Vrijstelling	Voertuigen in beginsel gebruikt voor intern vervoer binnen een bedrijf, gering gebruik openbare weg.	72, lid 1, letter l



Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Vrijstelling keuringsritten voertuigen met geschorst kenteken	Vrijstelling	Mogelijk maken dat geschorst motorrijtuig naar keuring kan zonder verschuldigdheid van MRB.	72, lid 1, letter m
Vrijstelling taxi of OV	Vrijstelling	Openbaar vervoer stimuleren door tarieven laag te houden.	72, lid 1, letter n
Vrijstelling buitenlandse motorrijtuigen	Vrijstelling	Voorkoming dubbele belasting.	73
Vrijstelling gecombineerd rail-wegvervoer	Gedeeltelijke vrijstelling	Wegen minder belasten. Beperkt / incidenteel gebruik weg.	74
Overgangsregeling oldtimers	Tariefreductie	Voorzien in overgangsrecht bij herziening van de regeling in 2014.	84a/84b

Bron: Wet MRB en wetshistorie

Uit tabel 3 blijkt dat een beperkt deel van de bijzondere regelingen in de MRB is terug te voeren op luchtkwaliteits- en klimaatdoelen. Daarbij gaat het niet alleen om het stimuleren van emissievrije auto's, maar ook om auto's die op bepaalde soorten gas rijden en daardoor milieuvordelen bieden. Daarnaast zijn er nog enkele andere groepen van bijzondere regelingen te onderscheiden. Zo heeft een deel van de regelingen als doel voertuigen te ontzien die bestemd zijn voor de uitvoering van bepaalde overheidstaken. Een ander deel van de regelingen houdt verband met een (verondersteld) beperkt gebruik van de weg.

#### 4.1.3 Bijzondere regelingen LB/IB

Tabel 4 geeft een overzicht van de bijzondere regelingen in de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet inkomstenbelasting 2001.

**Tabel 4** Bijzondere regelingen Wet LB en IB (tekst 2019)

Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Bijtellingskorting nul-emissieauto's	Reductie bijtellingspercentage	Stimuleren nul-emissieauto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	13bis, lid 2 LB / 3.20, lid 2 IB
Bijtelling 35% dagwaarde voor auto's > 15 jaar (youngtimerregeling)	Aangepaste waardegrondslag en bijtellingspercentage	Bieden juist uitgangspunt voor bepaling bijtelling in gevallen waarin catalogusprijs en waarde economisch verkeer te veel uiteenlopen.	13bis, lid 1 LB / 3.20, lid 1 IB
Uitsluiting bepaalde bestelauto's van forfaitaire bijtelling	Aangepaste waardering privégebruik	Forfait niet passend geacht voor bestelauto's die (nagenoeg) uitsluitend geschikt zijn voor goederenvervoer.	13bis, lid 5 LB / 3.20, lid 5 IB



Omschrijving	Vorm	Motivering	Wetsartikel
Regeling voor doorlopend afwisselend gebruik bestelauto	Aangepaste belasting privé-gebruik	Toerekening privégebruik aan 2 of meer werknemers bezwaarlijk.	31, lid 1, letter d LB
Milieu-investeringsaftrek (MIA)	Aftrek bij winstbepaling	Stimuleren nul-emissieauto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	3.40 en 3.42a IB jo. 8 Vpb
Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil)	Willekeurige afschrijving	Stimuleren nul-emissieauto's / luchtkwaliteits- en klimaatdoelen.	3.31 IB jo. 8 Vpb

Bron: Wet LB/IB en wetshistorie

Uit tabel 4 blijkt dat de bijzondere regelingen in de LB/IB bedoeld zijn om bij te dragen aan het bereiken van de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen, met uitzondering van de youngtimer-regeling en de regelingen voor privégebruik van bestelauto's. Aan de youngtimerregeling hebben we in § 3.3 al aandacht besteed. Deze regeling is vooral bedoeld om de bijtelling meer te laten aansluiten bij de reële waarde van het voertuig.

#### 4.1.4 Bijzondere regelingen Wet op de accijns

In de Wet op de accijns is een bijzondere regeling opgenomen voor motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof of hernieuwbare brandstof (artikel 71h, Wet op de accijns). Deze regeling houdt verband met luchtkwaliteits- en klimaatdoelen en bestaat uit een gedeeltelijke teruggaaf van accijns.

#### 4.1.5 Financieel belang bijzondere regelingen

Aan de hand van informatie van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst hebben we het financieel belang geanalyseerd van de bijzondere regelingen.<sup>16</sup> Het is daarbij niet mogelijk gebleken een volledig overzicht op te stellen voor alle bijzondere regelingen, omdat het Ministerie van Financiën niet alle daarvoor benodigde gegevens kon aanleveren. Zo ontbreken gegevens over het financieel belang van de youngtimerregeling, de MIA/Vamil en over de bedragen die gemoeid zijn met de bijzondere regelingen voor bepaalde typen specifieke voertuigen. Bijvoorbeeld gegevens over de BPM-vrijstelling voor bestelauto's voor ondernemers en gehandicapten, voertuigen voor gevangenenvervoer of geldtransport.

Tabel 5 geeft een overzicht van het financieel belang van de verschillende bijzondere regelingen in 2018.



**Tabel 5** Financieel belang bijzondere regelingen in 2018 (bedragen x € 1.000)

Bijzondere regeling	BPM	MRB	LB/IB	Accijns	Totaal
Nihiltarief BPM en MRB nul-emissieauto's	10.768	18.628			29.396
Defensie, politie, brandweer, (dieren) ambulances	12.751	22.682			35.433
Groepsrolstoelvervoer	1.380				1.380
Taxi/OV	74.353	50.216			124.569
Lijkwagens	285	1.546			1.831
Gevangenenvervoer	onbekend				onbekend
Geldtransport	onbekend				onbekend
Wegenbouw		207			207
Reinigingsdiensten		1.645			1.645
Gering gebruik openbare weg		388			388
Diverse voertuigen met MRB-vrijstelling		220			220
Oldtimers (≥ 40 jaar)		64.216			64.216
Overgangsregeling oldtimers		16.966			16.966
Bestelauto ondernemer	onbekend	876.418			876.418
Bestelauto gehandicapte	onbekend	15.216			15.216
Personenauto's schoon gas		47.406			47.406
Halftarief MRB		37.770			37.770
Kwarttarief MRB		179.820			179.820
Rijdende winkel (lager MRB-tarief)		66			66
Reductie bijtelling nul-emissieauto's (4% i.p.v. 22%)			148.630		148.630
Overgangsregeling bijtelling zuinige auto's*			374.455		374.455
Youngtimerregeling			onbekend		onbekend
Bijzondere regelingen privégebruik bestelauto's			onbekend		onbekend
Milieu-investeringsaftrek (MIA)**			onbekend		onbekend
Teruggaaf accijns bio- of hernieuwbare brandstof				2.600	2.600
<b>Totaal</b>	<b>99.537</b>	<b>1.333.410</b>	<b>523.085</b>	<b>2.600</b>	<b>1.958.632</b>

Bron: Ministerie van Financiën / Belastingdienst

\* dit betreft de doorwerking van de met Autobrief II afgeschafte bijtellingsregeling voor zuinige auto's.

\*\* Het totaalbedrag van de MIA in 2018 is € 99 miljoen (Financiën, 2018b). Volgens de Jaarcijfers 2018 van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO, 2019b) is ongeveer 37% van het gemelde investeringsbedrag te relateren aan auto's.

Bij tabel 5 merken we op dat de beschikbare bedragen voor een deel zijn gebaseerd op benaderingen van het Ministerie van Financiën; het zijn dus geen exacte realisatiecijfers.





Voor enkele bijzondere regelingen in de MRB hebben we het voertuigenbestand per 30 juni 2018 als uitgangspunt genomen en hebben we via tariefvergelijking het financieel belang in 2018 berekend. Hierbij gaat het dus om een benadering van het jaarbedrag gebaseerd op de stand per 30 juni 2018. Door veranderingen in het voertuigenbestand gedurende het jaar, zullen deze bedragen tot op zekere hoogte afwijken van de feitelijk gerealiseerde bedragen over 2018.

Uit tabel 5 blijkt dat het financieel belang van de BPM-teruggaafregeling voor taxi's en OV-voertuigen in 2018 ruim € 74 miljoen was. Deze bijzondere regeling in de BPM verdwijnt per 1 januari 2020. De regeling voor deze categorie voertuigen blijft in de MRB echter bestaan (financieel belang ruim € 50 miljoen in 2018).

## 4.2 Beleidsaandacht voor bijzondere regelingen

Aan de hand van de parlementaire geschiedenis zijn we nagegaan in hoeverre de bijzondere regelingen aandacht hebben gekregen bij de beleidsvorming voor de autobelastingen. Daarbij hebben we de periode vanaf 2010 in onze beschouwing betrokken, omdat die min of meer samenvalt met de periode van de Autobrieven I en II. In deze periode is het beleid voor de autobelastingen herzien met het oog op luchtkwaliteits- en klimaatdoelen. Omdat de Autobrieven nieuw beleid introduceren voor de autobelastingen, is het belangrijk om ook vast te stellen of de van oudsher bestaande bijzondere regelingen daar nog bij passen.

Bij de introductie van Autobrief I heeft de staatssecretaris van Financiën de bijzondere regelingen omschreven als een bonte verzameling van vrijstellingen, teruggaven, bijzondere tarieven en kortingen in de BPM, MRB en brandstofaccijnzen. Volgens de staatssecretaris vergen de bijzondere regelingen onevenredig hoge uitvoeringskosten.

Hij kondigde destijds aan dat hij de bijzondere regelingen in de autobelastingen opnieuw en breder tegen het licht wilde houden en daarbij het al dan niet handhaven van iedere regeling meer principiële aan de orde wilde stellen. Hij noemde daarbij ook een aantal criteria voor de opschoning van de bijzondere regelingen (Financiën, 2011). Tot een systematische evaluatie, laat staan opschoning, is het echter niet gekomen.

Bij de introductie van Autobrief II heeft de staatssecretaris opnieuw gewezen op het bestaan van een groot aantal uitzonderingen, vrijstellingen, teruggaven, bijzondere tarieven en kortingen voor specifieke groepen voertuigen. In zijn streven naar vereenvoudiging stelt hij tevergeefs naar draagvlak te hebben gezocht om een aantal regelingen af te schaffen (Financiën, 2015b). Op verzoek van de Tweede Kamer is de staatssecretaris daar later meer in detail op teruggekomen (Financiën, 2016). Hij wees onder andere op het bezwaar dat



bijzondere regelingen in de MRB voor beperkt gebruik van de weg op gespannen voet staan met het beginsel van een houderschapsbelasting. Voor kampeerauto's is de tariefreductie wellicht overbodig, omdat er voor de periode dat geen gebruik wordt gemaakt van de weg al schorsing van het voertuig mogelijk is. De staatssecretaris blijft echter bij zijn stelling dat er voor afschaffing van bijzondere regelingen geen draagvlak bestaat, mede omdat het afschaffen van een regeling al snel stuit op verzet van de begunstigde groep.

Bij de behandeling van Fiscale vergroeningsmaatregelen voor 2019 heeft de Raad van State kanttekeningen geplaatst bij de afschaffing van de BPM-teruggaafregeling voor taxi's en OV met ingang van 1 januari 2020 (Tweede Kamer, 2018). Deze maatregel is in 2017 aangekondigd in het regeerakkoord, met als argument dat met deze maatregel milieuvriendelijk gedrag wordt geprijsd. De Raad van State vraagt zich af waarom ditzelfde argument niet voor andere teruggaafregelingen in de BPM zou gelden en vindt dit nogal willekeurig. De Raad wijst bijvoorbeeld op voertuigen die zijn ingericht voor geldtransporten en op de BPM-vrijstelling voor bestelauto's. Tot slot vraagt de Raad zich af waarom de vrijstelling voor taxi's en OV in de MRB gehandhaafd blijft, terwijl de teruggaafregeling in de BPM vervalt.

In het nader rapport naar aanleiding van het advies van de Raad van State erkent het kabinet dat het milieuarargument niet alleen relevant is voor taxi's en OV, maar ook voor de overige bijzondere regelingen voor specifieke groepen voertuigen in de BPM en MRB. Het afschaffen van de bijzondere regelingen maakt echter geen deel uit van het regeerakkoord. Om die reden heeft het kabinet geen voorstellen gedaan om die regelingen af te schaffen. Dat neemt volgens het kabinet niet weg dat de bijzondere regelingen in de BPM en MRB nader bezien moeten worden. Naast de milieuvoordelen is namelijk ook van belang dat afschaffing van de bijzondere regelingen voor de Belastingdienst leidt tot vereenvoudiging.

### 4.3 Evaluaties van bijzondere regelingen

Zoals in § 4.1 vermeld hebben we in totaal 54 bijzondere regelingen in de autobelastingen geïdentificeerd. We hebben geanalyseerd in hoeverre deze regelingen recent zijn geëvalueerd of van een actuele onderbouwing zijn voorzien.

Op basis van onze analyse constateren we dat 2 regelingen zijn geëvalueerd sinds 2010.

- Oldtimerregeling (Financiën, 2015a). Dit betreft niet zozeer een evaluatie van de regeling zelf, als wel van de maatregel om vanaf 1 januari 2014 de vrijstelling voor oldtimers jonger dan 40 jaar af te schaffen. Deze maatregel is genomen uit zowel milieu- als budgettaire overwegingen. Het dagelijks gebruik van een oldtimer heeft



namelijk nadelige gevolgen voor de luchtkwaliteit, omdat de uitstoot van luchtverontreinigende stoffen door oldtimers een stuk hoger is dan die van moderne auto's. Uit de evaluatie blijkt dat inperking van de oldtimerregeling een forse afname van het aantal (met name lpg- en diesel)oldtimers teweeg heeft gebracht. Volgens de evaluatie heeft de maatregel het verwachte effect gehad op de samenstelling (verjonging) van het Nederlandse wagenpark en de verbetering van de luchtkwaliteit. Ook de budgettaire opbrengst van deze maatregel is aanzienlijk.

- Vrijstelling voertuigen wegebouw (Andersson Elffers Felix, 2017). Het gaat hier om een evaluatie van de vrijstelling voor motorrijtuigen die ingericht zijn voor de aanleg en het onderhoud van wegen en die uitsluitend hiervoor gebruikt worden. De evaluatie leidt tot de conclusie dat de aard en inhoud van de vrijstelling op meerdere punten niet meer past bij het huidige houderschapsbeginsel van de MRB en lastig juridisch te onderbouwen is. De regeling draagt ook niet bij aan de algemene doelstelling van het beleidsartikel “Wegen en verkeersveiligheid” en wordt daarom beoordeeld als weinig doeltreffend en doelmatig. Hoewel is aanbevolen de regeling te heroverwegen, is dit achterwege gebleven en is deze bijzondere regeling niet afgeschaft of aangepast.

We constateren dat het overgrote deel van de bijzondere regelingen niet recent is geëvalueerd. Evenmin hebben we onderbouwingen aangetroffen waaruit blijkt dat deze bijzondere regelingen nog steeds actueel en valide zijn. Uit de programmering van evaluaties van fiscale regelingen volgens de Miljoenennota 2019 blijkt dat de Ministeries van Financiën en Infrastructuur en Waterstaat (IenW) van plan zijn de fiscale regelingen in de BPM en MRB in 2020 te evalueren (Financiën, 2018b).

#### 4.4 Analyse vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties

Als we de verschillende bijzondere regelingen overzien, constateren we dat een beperkt deel verband houdt met de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen die met de autobelastingen worden nagestreefd. Deze bijzondere regelingen zijn daarmee in lijn met de hoofddoelstellingen van de autobelastingen. Er zijn wel kanttekeningen te plaatsen bij de fiscale prikkels op dit terrein (zie ook § 3.3.2).

Naar analogie van de tabel in § 3.3 hebben we in figuur 5 de (positieve of negatieve) relatie weergegeven tussen de bijzondere regelingen en de hoofddoelen van de autobelastingen.





### Relatie tussen bijzondere regelingen en de hoofddoelen van de autobelastingen

Belasting Fiscale prikkel	Doelen € ☁		Opmerkingen	Relaties
<b>Gerelateerd aan luchtkwaliteit &amp; milieu</b>				
Nihiltarief nulemissieauto's BPM	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in MRB en LB/IB	●
Nihiltarief nulemissieauto's MRB	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in BPM en LB/IB	●
Tariefreductie MRB voor auto's rijdend op schoon (aard)gas	-	+	Deels tegengesteld aan overheidsbeleid om gebruik van aardgas terug te dringen	
Halftarief MRB voor zeer zuinige auto's	-	+		
Gewichtsreductie 125kg voor hybride elektrische bestelauto in de MRB	-	+		
Nihiltarief MRB voor OV-autobussen op LPG of aardgas	-	+	Deels tegengesteld aan overheidsbeleid om gebruik van aardgas terug te dringen	
Nihiltarief MRB voor voertuigen met elektromotor ( <i>anders dan personenauto</i> )	-	+	Complementair aan vergelijkbare regeling voor personenauto's	●
Bijtellingskorting LB/IB nulemissieauto's	-	+	Versterkt vergelijkbare prikkels in BPM/MRB	●
MIA/Vamil	-	+		
Teruggaafregeling voor biobrandstof of hernieuwbare brandstof ( <i>Wet op de accijns</i> )	-	+		
<b>Overige bijzondere regelingen</b>				
Overige bijzondere regelingen	-	-		

€ Opbrengst      + Positieve invloed      — Versterkend  
 ☁ Luchtkwaliteit/klimaat      - Negatieve invloed      - - - Tegenstelling

**Figuur 5** Relatie tussen bijzondere regelingen en hoofddoelen van de autobelastingen

Uit figuur 5 blijkt dat de overige bijzondere regelingen geen positieve bijdrage leveren aan het bereiken van zowel het opbrengstdoel als de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen van de autobelastingen. Bijzondere regelingen kunnen zelfs een contraproductieve uitwerking hebben op luchtkwaliteitsdoelen, omdat deze regelingen het relatief aantrekkelijk maken om te kiezen voor dieselveertuigen (CE Delft, 2016).

Vanwege de inbreuk op de hoofddoelen van de autobelastingen, hebben we onderzocht of voldaan is aan de door ons gehanteerde norm dat bijzondere regelingen onderbouwd zijn en getoetst op validiteit/actualiteit (zie bijlage 4). Als zij niet in lijn zijn met de hoofddoelen van de autobelastingen, moet er een actuele reden zijn in de vorm van een specifiek te





behartigen doel of te beschermen belang, zodat een afwijking van de hoofddoelen te rechtvaardigen is.

Uit onze analyse blijkt dat het bij diverse regelingen nodig is om ver terug te gaan in de wetshistorie om een motivering te vinden. Als die motivering al gevonden kan worden, is het de vraag of die nu nog geldig is. Een actuele onderbouwing van de bijzondere regelingen ontbreekt meestal. Zo is er bijvoorbeeld een bijzondere regeling in de MRB die bedoeld is om rijden op aardgas te stimuleren, terwijl de overheid de laatste jaren het gebruik van aardgas juist probeert terug te dringen.<sup>17</sup>

Enkele bijzondere regelingen kunnen als onvermijdelijk worden beschouwd, op grond van internationale regelingen of op praktische gronden, zoals het uniforme tarief voor handelaarskentekens. Voor het merendeel van de regelingen geldt dit echter niet.

Bij de verschillende bijzondere regelingen plaatsen we verder nog de volgende kanttekeningen:

- We hebben geen nadere motivering aangetroffen waarom sociale functies of het uitvoeren van publieke taken (zoals door politie, brandweer of ambulances) in de weg zouden staan van heffing van BPM en/of MRB. Het is immers mogelijk om deze voertuigen te onderwerpen aan (de fiscale prikkels in) de autobelastingen en hiermee rekening te houden bij de financiering van de taakuitvoering. Ook is niet duidelijk waarom een bijzondere regeling voor de BPM en/of MRB zou moeten gelden, terwijl de betrokken organisaties geen vrijstelling hebben van andere belastingen.
- Bijzondere regelingen in de BPM hebben voor een deel een soortgelijke regeling in de MRB. Er zijn echter ook bijzondere regelingen die alleen in de BPM of MRB voorkomen. Zo zijn bijvoorbeeld voertuigen voor geldtransport en gevangenenvervoer vrijgesteld van BPM, maar zijn zij niet uitgezonderd voor de MRB. Voor deze verschillende keuzes van de wetgever hebben we geen onderbouwing gevonden. Zoals eerder al vermeld, vervalt de BPM-vrijstelling voor taxi's en OV in 2020, maar de MRB-vrijstelling blijft gehandhaafd. Een onderbouwing daarvoor hebben we niet aangetroffen.
- Het argument 'beperkt gebruik van de weg' als grond voor een vrijstelling of tariefreductie in de MRB, verdraagt zich niet met het houderskarakter van deze belasting. Houders van personenauto's die weinig kilometers per jaar rijden, kunnen immers ook geen aanspraak maken op een tegemoetkoming voor de MRB. Dat bepaalde categorieën voertuigen beperkt gebruik maken van de weg is bovendien een aanname, waarvoor we geen feitelijke onderbouwing hebben aangetroffen.



## 5 Conclusies en aanbevelingen

### 5.1 Conclusies

Onze conclusie is dat de autobelastingen, met uitzondering van de BPM, een stabiele inkomstenstroom opleveren voor het Rijk, afgezet tegen de ontwikkeling van het BBP. De stabiliteit van de BPM en accijnzen staat echter onder druk, omdat het Rijk in zijn beleid streeft naar een forse toename van het aantal elektrische auto's.

We concluderen verder dat de huidige prikkels in de autobelastingen met het oog op de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen niet optimaal zijn ingericht. We baseren dit op de volgende (deel)conclusies:

- Fiscale prikkels grijpen niet direct aan bij het gebruik en de feitelijke uitstoot van motorvoertuigen. De brandstofaccijnzen komen het dichtst in de buurt van een belastingheffing naar gebruik.
- Het bereik van fiscale prikkels is beperkt en niet eenduidig gericht. Zo is de BPM voor bestelauto's en motorrijwielen gebaseerd op de catalogusprijs in plaats van op de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Daarnaast is er een BPM-vrijstelling en een MRB-tariefreductie voor bestelauto's van ondernemers en kunnen particulieren die privé een auto bezitten geen gebruik maken van de bijtellingskorting LB/IB en de MIA/Vamil.
- Op onderdelen werken prikkels tegengesteld. Dit betreft met name:
  - het lagere accijnstarief voor dieselbrandstof in relatie tot de hogere tarieven voor dieselvoertuigen in de BPM en MRB;
  - de hogere BPM-tarieven voor plug-inhybrides (PHEV's) tegenover het verlaagde tarief voor zuinige auto's in de MRB.
- Onbedoelde negatieve effecten kunnen optreden door bijvoorbeeld veroudering van het wagenpark, (parallel) import en de youngtimerregeling.

We concluderen ook dat er lacunes zijn in de onderbouwing van het beleid en de wetgeving voor de autobelastingen. Zo is er geen uitgewerkte beleidstheorie die de relatie tussen beleidsmaatregelen (fiscale prikkels) en de hoofdoelen van de autobelastingen onderbouwt. Verder zijn er geen streefwaarden bepaald voor het bereiken van de doelen en ontbreken normen voor de proportionaliteit (de kosteneffectiviteit) van de fiscale prikkels. Wat betreft de heffingsgrondslagen concluderen we dat de bijtellingsregeling, inclusief de youngtimerregeling, onvoldoende is onderbouwd.

Voor de bijzondere regelingen (vrijstellingen, teruggaven en tariefreducties) in de autobelastingen concluderen we dat die voor een deel bijdragen aan de luchtkwaliteits- en



klimaatdoelen. In de meeste gevallen hebben ze echter een andere motivering en vormen ze een inbreuk op de hoofddoelen van de autobelastingen. We concluderen dat het overgrote deel van de bijzondere regelingen niet recent is geëvalueerd. Daardoor is het de vraag of er een bewuste afweging is gemaakt ten opzichte van de hoofddoelen van de autobelastingen, en of de motivering voor deze regelingen nog actueel is.

## 5.2 Aanbevelingen

We bevelen de staatssecretaris van Financiën aan om de regelgeving rond de waardebepaling en het bijtellingspercentage van het voordeel privégebruik van de auto van de zaak beter te onderbouwen.

Verder doen we de volgende aanbevelingen voor de bijzondere regelingen in de autobelastingen:

- Evalueer de bijzondere regelingen en betrek daarin in ieder geval de volgende vragen:
  - zijn er niet-fiscale maatregelen die een beter alternatief kunnen zijn voor de bijzondere regeling?
  - past de bijzondere regeling bij de huidige systematiek van de belastingwetgeving (bijvoorbeeld houderschap in de MRB)?
  - draagt de bijzondere regeling bij aan de hoofddoelen van de autobelastingen (vooral de luchtkwaliteits- en klimaatdoelen)?
    - zo ja, is de inbreuk op het opbrengstdoel van de autobelastingen proportioneel?
    - zo nee, is de motivering om af te wijken van de hoofddoelen van de autobelastingen actueel?
- Heroverweeg bijzondere regelingen die niet bijdragen aan de hoofddoelen van de autobelastingen, als deze geen actuele reden hebben.
- Hou rekening met de uitvoeringskosten van de bijzondere regelingen voor de Belastingdienst.



## 6 Reactie en nawoord

De staatssecretaris van Financiën heeft, mede namens de minister voor Milieu en Wonen, gereageerd op ons conceptrapport.

In dit hoofdstuk geven we de reactie van de staatssecretaris integraal weer (zie § 6.1). Ons nawoord is opgenomen in § 6.2. De integrale brief van de staatssecretaris van Financiën is ook te vinden op onze website ([www.rekenkamer.nl](http://www.rekenkamer.nl)).

### 6.1 Reactie staatssecretaris van Financiën

“Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van uw rapport over autobelastingen als beleidsinstrument. In deze bestuurlijke reactie ga ik mede namens de minister voor Milieu en Wonen in op de aanbevelingen die u in dit rapport doet.

#### **Bijtelling bij privégebruik auto van de zaak**

De Algemene Rekenkamer doet de aanbeveling om het forfaitaire bijtellingspercentage van het voordeel van privégebruik van de auto van de zaak beter te onderbouwen.

De wetgever heeft bewust gekozen voor een forfaitair systeem dat relatief eenvoudig en goed uitvoerbaar is. Daarbij wordt uitgegaan van een vast bijtellingspercentage van de catalogusprijs van de auto. Het bijtellingspercentage is gebaseerd op een mix van verschillende benaderingswijzen van de vaststelling van het privévoordeel. Ten eerste kan gekeken worden naar de besparingswaarde, de methodiek die ook in het rapport van het PBL wordt gehanteerd. De gedachte bij de toepassing van de besparingswaarde bij de auto van de zaak is dat de werknemer in privé kosten bespaart, omdat hij voor het hebben van de auto van de zaak in privé geen auto hoeft aan te schaffen en zelf dus geen kosten voor een auto hoeft te maken. Daarbij wordt in beginsel gekeken welke kosten hij normaal gesproken gemaakt zou hebben als hij niet de mogelijkheid zou hebben om de auto van de zaak voor privédoeleinden te gebruiken. Daarbij zijn in beginsel diverse factoren, zoals de hoogte van het inkomen, de woonplaats en cetera, van belang. Uitgaande van de besparingswaarde dient 100% van de vaste lasten te worden toegerekend aan het privégebruik. Immers, doordat geen auto in privé meer hoeft te worden aangeschaft, bespaart de belastingplichtige 100% van de vaste lasten die hij anders zou hebben gehad. Dat houdt in dat indien aan iemand met een modaal inkomen een auto van de zaak met een waarde van € 50.000 ter beschikking wordt gesteld, de besparingswaarde wordt berekend op basis van een auto met een catalogusprijs van (stel) € 30.000 als dat de auto is die hij zou kopen als hij geen auto van de zaak zou krijgen. De aan die auto met een waarde van € 30.000 verbonden kosten (volgens het NIBUD circa € 600 per maand) zijn de kosten die hij bespaart doordat



hij een auto van de zaak krijgt. Door de bijtelling te stellen op een percentage van de waarde van de daadwerkelijk ter beschikking gestelde auto (in dit voorbeeld 22% van € 50.000, dus ruim € 900 per maand) wordt in de genoemde situatie derhalve een (veel) hoger bedrag aan inkomen in aanmerking genomen dan de feitelijke besparingswaarde.

De tweede benaderingswijze die kan worden gehanteerd om het loon in natura te bepalen voor de auto van de zaak is door – in aansluiting op de onder de werkkostenregeling geldende hoofdregel – te kijken naar kosten die de werkgever moet maken ter zake van het verstrekte loon in natura. Bij de auto van de zaak zou in dat geval moeten worden uitgegaan van de feitelijke kosten die de werkgever maakt om de werknemer ook voor privédoeleinden in die auto te laten rijden. De kosten die zijn verbonden aan de zakelijke kilometers dienen daarbij buiten beschouwing te blijven, want het gebruik van de auto voor zakelijke kilometers leidt uiteraard niet tot loon in natura. Bij deze benaderingswijze is minder eenduidig op welke wijze de vaste kosten moeten worden toegerekend: volledig toerekenen aan het privégebruik (omdat de vaste kosten ook worden gemaakt ingeval er niet tevens sprake is van zakelijk gebruik), naar evenredigheid toerekenen aan de privékilometers en de zakelijke kilometers, dan wel volledig toerekenen aan de zakelijke kilometers.

Afhankelijk van de individuele situatie (bij toepassing van de besparingswaarde) en de mate van toerekening van de vaste kosten (als wordt uitgegaan van de door de werkgever ter zake van het privégebruik gemaakte kosten) kan de uitkomst van beide benaderingen zowel hoger als lager zijn dan de forfaitaire bijtelling. De wetgever heeft gekozen voor een mix van deze benaderingswijzen en daarbij bewust gekozen voor een forfaitair systeem dat relatief eenvoudig en goed uitvoerbaar is. Daarbij wordt uitgegaan van een vast percentage van de catalogusprijs van de auto. Bij de vaststelling van het percentage is destijds rekening gehouden met de bandbreedte die uit de hiervoor genoemde benaderingswijzen volgt. Hierdoor is het forfait enerzijds niet zodanig laag dat feitelijk sprake is van een fiscaal gunstigere behandeling van iemand met een auto van de zaak ten opzichte van iemand met een eigen auto en anderzijds niet zodanig hoog dat het in aanmerking te nemen voordeel in de regel te hoog zou zijn. Het huidige bijtellingspercentage van 22% valt naar de mening van het kabinet binnen de hiervoor beschreven bandbreedte. Het blijft echter een forfaitaire benadering die per definitie niet in alle gevallen een correcte weergave zal zijn van het individuele genoten voordeel van het privégebruik van de auto van de zaak. Dat is immers eigen aan een forfait dat naar zijn aard grofmazig is.



De Algemene Rekenkamer plaatst ook kanttekeningen bij de methodiek voor de vaststelling van de bijtelling voor de auto van de zaak van 15 jaar en ouder (youngtimers en oldtimers). De Algemene Rekenkamer vraagt waarom, als het redelijk is om de waarde van een auto van 15 jaar of ouder op de waarde in het economische verkeer (door de Algemene Rekenkamer aangehaald als dagwaarde) te stellen, dit dan pas na 15 jaar aan de orde zou zijn. Met de genoemde regeling wordt, zoals de Algemene Rekenkamer zelf ook memoreert, een tweeledig doel nagestreefd, enerzijds het voorkomen dat de bijtelling voor oudere vrijwel afgeschreven auto's wordt vastgesteld op basis van een ten opzichte van de waarde in het economische verkeer veel te hoge catalogusprijs (dit speelt met name bij youngtimers) en anderzijds waarborgen dat de bijtelling voor een volledig gerestaureerde (inmiddels dure) klassieker niet wordt vastgesteld op de in die gevallen veel te lage catalogusprijs (dit speelt met name bij oldtimers). De grens van 15 jaar is een keuze. Vanaf die leeftijd wordt de waardedaling van het voertuig geacht dermate groot te zijn dat een bijtelling op basis van de catalogusprijs niet meer reëel wordt geacht. Naar mijn mening past een dergelijke keuze binnen een forfaitair systeem. Het huidige bijtellingspercentage van 35% voor zowel youngtimers als oldtimers is tot stand gekomen naar aanleiding van een amendement uit de Tweede Kamer als gevolg waarvan de regeling is blijven gelden voor alle auto's van ouder dan 15 jaar in plaats van alleen voor auto's van 25 jaar en ouder en tegelijkertijd het bijtellingspercentage is verhoogd van 25% naar 35%. Per saldo leidt ook deze regeling naar het oordeel van het kabinet naar een alleszins verdedigbare uitkomst.

### **Bijzondere regelingen**

Binnen het stelsel van autobelastingen bestaat een lange lijst van bijzondere regelingen, zoals tariefskortingen, vrijstellingen, teruggaafregelingen en verlaagde tarieven. Deze bijzondere regelingen zien op specifieke doelgroepen of specifieke voertuigen en hebben dan ook verschillende achterliggende beleidsdoelen. Sommige regelingen zijn relatief nieuw maar een deel van deze regelingen bestaat al enige decennia. Sommigen vinden zelfs hun herkomst in de eerste voorloper van de motorrijtuigenbelasting uit 1926.

Het kabinet is met de Algemene Rekenkamer van mening dat een deel van de bijzondere regelingen – gelet op de hedendaagse beleidsdoelen van het stelsel van autobelastingen – in aanmerking komen voor heroverweging. De Algemene Rekenkamer geeft terecht aan dat een aantal bijzondere regelingen zowel tegen het opbrengstendoel als tegen het luchtkwaliteits- en klimaatdoel van de autobelastingen kunnen inwerken. Daarnaast kunnen deze bijzondere regelingen leiden tot ongelijke belastingdruk tussen burgers en bedrijven en maken ze het stelsel complexer. Dit kabinet heeft mede om die reden al een aantal





bijzondere regelingen afgebouwd. Zo wordt de korting op de MRB voor bestelauto's voor ondernemers de komende jaren verlaagd en wordt de BPM-teruggaaf voor taxi's afgeschaft.

Het kabinet neemt deze aanbeveling van de Algemene Rekenkamer dan ook ter harte. In bijlage 9 bij de Miljoenennota 2020 is de Evaluatieprogrammering 2019–2022 opgenomen. Daarin is aangegeven dat de evaluatie van de fiscale regelingen BPM en MRB gepland staat voor 2020. Deze evaluatie wordt gezamenlijk uitgevoerd door het ministerie van Financiën en het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. Bij deze evaluatie zal het kabinet de door de Algemene Rekenkamer voorgestelde te betrekken vragen meenemen en zal worden gezien of de achterliggende beleidsdoelen nog in voldoende mate de inzet van belastinggeld rechtvaardigen. Daarbij wordt tevens rekening gehouden met de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.

### Tot slot

Het primaire doel van autobelastingen is de financiering van overheidsuitgaven. Tegelijkertijd worden fiscale prikkels ingezet voor lucht- en klimaatbeleid en andere doelen. Het vinden van een balans tussen deze doelen is daarbij essentieel en vraagt continu onze aandacht. Het kabinet kijkt daarom uit naar het derde en laatste adviesrapport van de Algemene Rekenkamer.”

## 6.2 Nawoord

Wij stellen vast dat de staatssecretaris instemmend reageert op onze aanbevelingen ten aanzien van de bijzondere regelingen in de autobelastingen en danken hem voor zijn toezeggingen op dit punt. Verder hebben we kennisgenomen van de toelichting van de staatssecretaris op de bijtellingsregelingen voor het privégebruik van een auto van de zaak. In deze toelichting noemt hij verschillende uitgangspunten die samen zouden leiden tot een percentage van de cataloguswaarde van de auto van de zaak als goede (forfaitaire) benadering van het genoten voordeel voor de belastingplichtige. Wij zijn van mening dat duidelijker kan worden toegelicht wat de verhouding is tussen deze uitgangspunten, welke onderbouwende berekeningen daar bij horen en in hoeverre dit geheel strookt met de huidige doelen van de autobelastingen. Het parlement kan zich dan een goed onderbouwd oordeel daarover vormen.





## Bijlagen

- 1 Hoofdpijnen grondslagen autobelastingen
- 2 Overzicht brondocumenten wetshistorie motivatie bijzondere regelingen in de autobelastingen
- 3 Afkortingen
- 4 Onderzoeksverantwoording
- 5 Literatuur
- 6 Noten



## Bijlage 1 Hoofdpijnen grondslagen autobelastingen

In deze bijlage beschrijven we in hoofdpijnen de heffingsgrondslagen en de tariefstructuur van achtereenvolgens de BPM, de MRB, de LB/IB en de brandstofaccijnzen.

### Grondslagen BPM

De BPM is verschuldigd bij registratie van voertuigen in het kentekenregister. In de meeste gevallen gaat het om registraties bij de aanschaf van nieuwe auto's, maar het kan ook gaan om de (parallel) import van auto's uit het buitenland. De BPM geldt voor personenauto's, motorrijwielen en bestelauto's (art. 1, lid 2, BPM) en niet voor zwaardere voertuigen, zoals vrachtwagens en bussen.

De BPM is bij personenauto's gerelateerd aan de geregistreeerde CO<sub>2</sub>-uitstoot. Er is een progressief opgebouwde tarieftabel voor personenauto's, met een afzonderlijke opslag voor diesels (art. 9, lid 1, BPM).

**Tabel 6** BPM-tarieven personenauto's benzine 2019 o.b.v. CO<sub>2</sub>-uitstoot

Uitstoot g/km >	<=	Vaste voet	Tarief g/km
0	71	€ 360	€ 2
71	95	€ 502	€ 60
95	139	€ 1.942	€ 131
139	156	€ 7.706	€ 215
156		€ 11.361	€ 429

Voor plug-inhybride personenauto's is er een aparte tarieftabel:

**Tabel 7** BPM-tarieven plug-inhybrides 2019 o.b.v. CO<sub>2</sub>-uitstoot

Uitstoot g/km >	<=	Vaste voet	Tarief g/km
0	30	€ 0	€ 27
30	50	€ 810	€ 113
50		€ 3.070	€ 271

Ook voor plug-inhybrides is een tariefopslag voor diesels van toepassing (art. 9, lid 2, BPM).<sup>18</sup>

Voor motorrijtuigen die geen CO<sub>2</sub> uitstoten (zogenoeten nul-emissieauto's) is de BPM tot en met 2020 nihil (art. 9c, BPM).



In tegenstelling tot personenauto's, is de BPM voor bestelauto's en motorrijwielen niet gerelateerd aan de CO<sub>2</sub>-uitstoot, maar aan de netto catalogusprijs. Voor bestelauto's op benzine geldt een reductie, voor die op diesel een opslag (art. 9, lid 3, letter a, BPM). Bij motorrijwielen geldt een lager tarief voor motorrijwielen met een catalogusprijs van niet meer dan € 2.133 (art. 9, lid 3, letter b, BPM).

De BPM maakt onderscheid tussen bestelauto's van particulieren en die van ondernemers. Op grond van artikel 13a van de Wet BPM geldt een vrijstelling voor bestelauto's op naam van ondernemers als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze ondernemers moeten de bestelauto meer dan bijkomstig (d.w.z. voor meer dan 10%) gebruiken in het kader van hun onderneming.

### Grondslagen MRB

De MRB grijpt aan bij het houden van personenauto's, bestelauto's, motorrijwielen, vrachtauto's en autobussen (art. 1, lid 1, MRB).

Belastingplichtig is de houder van het betreffende motorrijtuig. De houder van een motorrijtuig is volgens artikel 7 van de Wet MRB degene:

- a. op wiens naam het motorrijtuig is gesteld in het kentekenregister;
- b. die het motorrijtuig waarvoor geen kenteken is opgegeven, feitelijk ter beschikking heeft;
- c. die een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig in Nederland feitelijk ter beschikking heeft.

Het tarief van de MRB is zowel voor personenauto's als bestelauto's afhankelijk van de gewichtsklasse van het voertuig en de brandstofsoort (art. 23 en 24, MRB). Er gelden brandstoftoeslagen voor diesel (art. 23, lid 2, letter a, MRB) en overige brandstoffen anders dan benzine of diesel (art. 23, lid 2, letter b, MRB). Daarnaast is er een aparte, lagere toeslag voor bepaalde categorieën 'schoon' gas (art. 23, lid 3, MRB).<sup>19</sup> Voor personenauto's die geen CO<sub>2</sub> uitstoten, bedraagt de MRB nihil (art. 23b, lid 1, letter a, MRB). Voor auto's, zoals plug-inhybrides, die minder dan 50 gram CO<sub>2</sub> per km uitstoten geldt een halftarief (art. 23b, lid 1b, MRB).

Voor motorrijwielen geldt op grond van art. 25 van de Wet MRB een vast tarief van € 24,52 per kwartaal (bedrag 2019, exclusief provinciale opcenten). Dit tarief is niet afhankelijk van het gewicht van het motorrijwiel.





Voor vrachtauto's geldt een afzonderlijke tarieftabel (art. 25a, lid 1, MRB), waarbij het gewicht en technische kenmerken, zoals het aantal assen, een rol spelen. Voor vrachtauto's die zijn toegelaten op basis van de EURO-normen 0, I en II worden de belastingbedragen verhoogd met respectievelijk 90%, 75% of 60% op grond van artikel 25a, lid 2, MRB.<sup>20</sup>

Voor autobussen (art. 25c, lid 1, MRB) geldt een afzonderlijke tarieftabel. De tarieven zijn gebaseerd op het gewicht van de autobus.

## Grondslagen LB/IB

### Bijtelling voordeel privégebruik auto van de zaak

Een werknemer of ondernemer die privé gebruik kan maken van een auto van de zaak, geniet een voordeel waarover loon-/inkomstenbelasting verschuldigd is (artikel 13bis Wet LB 1964 en 3.20 Wet IB 2001). De waarde van dit voordeel moet bij het inkomen worden opgeteld.

De wetgever gaat ervan uit dat de auto van de zaak ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld, tenzij blijkt dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt.

De wetgever heeft de waarde van het voordeel van het privégebruik op jaarbasis vastgesteld op:

- 22% van de waarde van de auto (catalogusprijs plus BPM), als de auto niet meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen;
- 35% van de waarde van de auto (de waarde in het economisch verkeer ofwel dagwaarde), als de auto meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen. Voertuigen in deze categorie worden ook wel 'youngtimers' genoemd.

Om het gebruik van auto's die geen CO<sub>2</sub> uitstoten (nul-emissieauto's) fiscaal te stimuleren, geldt voor deze auto's voor een periode van 60 maanden<sup>21</sup> een lager bijtellingspercentage (4% van de cataloguswaarde in 2018 en 2019). Sinds 1 januari 2019 bedraagt de verlaging ten hoogste € 9.000 per jaar. Het komt erop neer dat de korting geldt tot een waarde van € 50.000 en dat voor het deel van de waarde daarboven de reguliere bijtelling van 22% van toepassing is.<sup>22</sup>

### Milieu-investeringsaftrek (MIA) en Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil)

Voor de stimulering van elektrische auto's zijn de Milieu-investeringsaftrek (MIA<sup>23</sup>) en de Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil<sup>24</sup>) van belang. Deze regelingen leveren voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting een fiscaal voordeel op



voor investeringen in milieuvriendelijke producten of bedrijfsmiddelen. De bedrijfsmiddelen die hiervoor in aanmerking komen, waaronder elektrische voertuigen, staan vermeld op de zogeheten Milieulijst van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO, 2019a). In 2019 kan voor waterstofpersoneelauto's 36% MIA en 75% Vamil worden geclaimd tot een maximumbedrag van € 50.000 (code F3109). Voor volledig elektrische personeelauto's (anders dan waterstofauto's) zonder CO<sub>2</sub>-uitstoot geldt 27% MIA tot een bedrag van € 40.000 (code D3110). Deze elektrische personeelauto's komen, evenals hybride auto's, niet meer in aanmerking voor de Vamil. Naast personeelauto's, kunnen onder voorwaarden ook andere voertuigen, zoals bussen of bestelauto's, in aanmerking komen voor MIA/Vamil.

### Grondslagen accijnzen

In de Wet op de accijns (artikel 1, lid 1, letter e) is bepaald dat accijns wordt geheven van minerale oliën. Voor de toepassing van de accijnstarieven (artikel 27, Wet op de accijns) maakt de wet voor minerale oliën onderscheid in lichte olie, halfzware olie, gasolie, zware stookolie, vloeibaar gemaakt petroleumgas (lpg) en methaan. Dit betekent dat voor de verschillende autobrandstoffen (benzine, diesel en lpg) verschillende accijnstarieven gelden.

De volgende tabel geeft een overzicht van de accijnstarieven van 2011 t/m 2018.

**Tabel 8** Accijnzen op brandstoffen in euro 2011–2019 (exclusief btw)

Jaar	Benzine per liter	Diesel per liter	lpg per kg*
2011	0,71827	0,42360	0,15504
2012	0,73048	0,43080	0,16754
2013	0,74655	0,44028	0,18004
2014	0,75924	0,47776	0,32217
2015	0,76607	0,48206	0,33467
2016	0,76990	0,48447	0,33634
2017	0,77221	0,48592	0,33735
2018	0,77869	0,48981	0,34005
2019	0,78773	0,49569	0,34413

\* 1kg lpg is ongeveer 2 liter

De tabel illustreert hoe in de loop der jaren de accijnzen voor alle typen brandstoffen zijn verhoogd. Voor benzine geldt een hoger accijnstarief dan voor diesel, met door de jaren heen een verschil van ongeveer 29 cent per liter.



In de Wet op de accijns is een regeling opgenomen voor een gedeeltelijke teruggaaf van accijns op motorbrandstof die geheel of gedeeltelijk bestaat uit biobrandstof of hernieuwbare brandstof (artikel 71h, Wet op de accijns). Een voorwaarde voor teruggaaf is dat de biobrandstof of hernieuwbare brandstof een lagere energie-inhoud heeft dan de gelijkwaardige motorbrandstof waarvan het accijnstarief van toepassing is. Bovendien moet ten minste 10% van de in de motorbrandstof aanwezige energie afkomstig zijn van de biobrandstof of hernieuwbare brandstof (artikel 71h, lid 2, Wet op de accijns). De teruggaaf van accijns bedraagt een percentage van het accijnstarief van de gelijkwaardige motorbrandstof. Dit percentage is gelijk aan het verschil tussen de energie-inhoud van de biobrandstof of hernieuwbare brandstof en die van de gelijkwaardige motorbrandstof. Dit verschil wordt uitgedrukt als percentage van de energie-inhoud van de gelijkwaardige motorbrandstof (artikel 71h, lid 3, Wet op de accijns).



## Bijlage 2 Overzicht brondocumenten wetshistorie motivatie bijzondere regelingen in de autobelastingen

Tabel 9 *Bijzondere regelingen in de Wet BPM (tekst 2019)*

Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Nihiltarief nul-emissievoertuigen	9c	Tweede Kamer, vergaderjaar 2005-2006, 30 306, nr. 3, p. 18–19, 91 e.v. Tweede Kamer, vergaderjaar 201–2016, 32 800, nr. 27 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 391, nr. 3, p. 10–14
Vrijstelling bijzondere kentekens	13, lid 1	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30 e.v., 47–48
Vrijstelling militaire voertuigen	13, lid 2	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33 en 48
Vrijstelling bestelauto ondernemer	13a, lid 1	Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 634, nr. 3, p. 1–6
Vrijstelling bij invoer in specifieke omstandigheden (zoals erfenissen)	14	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 33-34, 48–49
Teruggaaf politievoertuigen	15, lid 1, letter a	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 47, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44, 54 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 10, p. 37
Teruggaaf brandweer	15, lid 1, letter b	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44
Teruggaaf invalide-voertuigen (elektromotor of maximaal 250 cm <sup>3</sup> )	15, lid 1, letter c	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44
Teruggaaf ambulances	15, lid 1, letter d	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44
Teruggaaf lijkwagens	15, lid 1, letter e	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44



Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Teruggaaf gevangenenvervoer	15, lid 1, letter f	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49
Teruggaaf groepsrolstoelvervoer	15, lid 1, letter g	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44
Teruggaaf dierenambulances	15, lid 1, letter h	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44
Teruggaaf geldtransport	15, lid 1, letter i	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7, p. 43–44
Teruggaaf bestelauto's gehandicapten	15a	Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 767, p. 3, 6, 10–11, 15, 44
Teruggaaf taxi of OV (vervalt m.i.v. 2020)	16	Tweede Kamer, zitting 1972, 12 001, nr. 11 (amendement-Drees c.s.) Handelingen Tweede Kamer, zitting 1972, 1 november 1972, blz. 785, 790 en 802 lk. Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 3, p. 30–33, 49 Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 35 029, nr. 3, p. 5-6 en 17–18

**Tabel 10** Bijzondere regelingen Wet MRB (tekst 2019)

Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Aftrek gewicht rolstoelinstallatie	22, lid 2	Tweede Kamer, vergaderjaar 1993–1994, 22 238, nr. 19 (amendement-Van der Vaart/Reitsma) Handelingen Tweede Kamer OCV / UCV, 18-10-1993, p. 6–24
Brandstoftoeslag nihil of verlaagd	23, lid 3	Tweede Kamer, vergaderjaar 1996–1997, 25 052, nr. 3, p. 22–24 Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 31 704, nr. 3, p. 20–21 Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 31 704, nr. 3, p. 77–78 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 220, nr. 3, p. 19





Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Kwarttarief kampeerauto	23a, lid 1	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 13 en 34 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 8, p. 11 Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 729, nr. 3, p. 6 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Halftarief kampeerauto (bedrijfsmatige verhuur)	23a, lid 2	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 12–13 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 19–20 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 238, nr. 8, p. 12 Tweede Kamer, vergaderjaar 1993–1994, 22 238, nr. 18 (amendement-Reitsma/Van der Vaart) Handelingen Tweede Kamer OCV / UCV, 18-10-1993, p. 23 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Nihiltarief nul-emissie personenauto's	23b, lid 1, letter a	Tweede Kamer, vergaderjaar 2007–2008, 31 205, nr. 3, p. 12 Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 32 128, nr. 3, p. 17 en 73 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, nr. 34 002, nr. 21, p. 1–3 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, nr. 34 002, nr. 22, p. 2–5 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, nr. 34 220, nr. 3, p. 5
Halftarief zeer zuinige auto's (CO <sub>2</sub> -uitstoot ≤ 50 gr/km)	23b, lid 1, letter b	Tweede Kamer, vergaderjaar 2007–2008, 31 205, nr. 3, p. 12 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, nr. 34 220, nr. 3, p. 5
Gewichtscorrectie 125 kg voor hybride elektrische bestelauto	24aa	Tweede Kamer, vergaderjaar 1997–1998, 25 689, nr. 3, p. 13–14 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 391, nr. 3, p. 8 en 15



Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Verlaagd tarief bestelauto ingericht voor invaliden	24a	Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 767, nr. 3, p. 46 Tweede Kamer, vergaderjaar 2006–2007, 30 804, nr. 8, p. 43 Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 juni 2011, AFP2011/378 U
Verlaagd tarief bestelauto ondernemer	24b	Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 767, nr. 9, p. 10–11 Tweede Kamer, vergaderjaar 2007–2008, 31 205, nr. 3, p. 84
Gematigd tarief rijdende winkel	25b	Tweede Kamer, vergaderjaar 1995–1996, 24 476, nr. 3, p. 2–3 Tweede Kamer, vergaderjaar 1996–1997, 25 158, nr. 3, p. 5, 17 en 27 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Nihiltarief OV-autobussen op lpg of aardgas	25c, lid 2	Tweede Kamer, vergaderjaar 1996–1997, 25 052, nr. 3, p. 8, 11, 24–25
Kwarttarief kermis- en circusvoertuigen	30, lid 1, letter b	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 13, 15 en 34 Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 5, p. 19 en 42 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Kwarttarief werktuig of werkplaats	30, lid 1, letter c	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 13, 15 en 34 Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 5, p. 19 en 42 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4.
Kwarttarief paardenvoer	30, lid 1, letter f	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 13, 15 en 34 Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 5, p. 19 en 42 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Nihiltarief elektromotor (anders dan personenauto)	31	Tweede Kamer, vergaderjaar 1993–1994, 22 238, nr. 14 (amendement-Van der Vaart/Reitsma) Tweede Kamer, vergaderjaar 2001–2002, 28 014, nr. 3, p. 27–29 Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 220, nr. 3, p. 5 en 20



Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Teruggaaf bedrijfsvoertuigenpark	37a-37f	Tweede Kamer, vergaderjaar 1996–1997, 25 158, nr. 3, p. 14, 15 en 28–31
Tarief motorrijtuigen in een bedrijfsvoorraad of bij een herstelbedrijf	67	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 17-18 en 44 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 45–46
Vrijstelling ambulances	71, lid 1, letter a	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29
Vrijstelling lijkwagens	71, lid 1, letter b	Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29 Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Vrijstelling dierenambulances	71, lid 1, letter c	Tweede Kamer, vergaderjaar 1993/94, 22 238, nr. 20 (amendement- Reitsma/Van der Vaart)
Vrijstelling motorrijtuigen van 40 jaar en ouder	72, lid 1, letter b	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 27–28 Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 402, nr. 33 (motie-Bashir) Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 402, nr. 39 (motie-Van Vliet) Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 752, nr. 3, p. 14–16, 34 en 54
Vrijstelling voor defensie- en politiemotorrijtuigen	72, lid 1, letter c	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 238, nr. 8, p. 18–19
Vrijstelling brandweer	72, lid 1, letter d	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 238, nr. 8, p. 18–19



Omschrijving	Wets- artikel	Bronnen wetshistorie
Vrijstelling reinigingsdiensten	72, lid 1, letter h	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 238, nr. 8, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 4
Vrijstelling wegebouw	72, lid 1, letter j	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29 Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 32 800, nr. 42, p. 3–4
Vrijstelling gebruik openbare weg over geringe afstand	72, lid 1, letter l	Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 18–19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29
Vrijstelling keuringsritten voertuigen met geschorst kenteken	72, lid 1, letter m	Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 3, p. 10, 18 en 45 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29
Vrijstelling taxi of OV	72, lid 1, letter n	Tweede Kamer, vergaderjaar 1972, 11 938, nr. 17 (amendement-Pronk c.s.) Handelingen Tweede Kamer, zitting 1972, 1 november 1972, blz. 802 lk. Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–19/92, 22 238, nr. 5, p. 29–30
Vrijstelling buitenlandse motorrijtuigen	73	Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 238, nr. 3, p. 18-19 en 45 Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5, p. 29 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 238, nr. 8, p. 18
Gedeeltelijke vrijstelling gecombineerd rail-wegvervoer	74	PbEU 1982, nr. 247/6, RL 81/603/EEG (preambule) Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 3, p. 46 Tweede Kamer, vergaderjaar 1990–1991, 22 238, nr. 5, p. 30
Overgangsregeling oldtimers	84a/84b	Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 752, nr. 3, p. 13 e.v., 54–60

**Tabel 11** Bijzondere regelingen Wet LB en IB (tekst 2019)

Omschrijving	Wets-artikel	Bronnen wetshistorie
Bijtellingskorting nul-emissieauto's	13bis, lid 2, LB / 3.20, lid 2, IB	Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 32 800, nr. 27, p. 9–10. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 391, nr. 3, p. 18–21 en 25 e.v.
Bijtelling 35% dagwaarde voor auto's > 15 jaar (youngtimerregeling)	13bis, lid 1, LB / 3.20, lid 1, IB	Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 26 727, nr. 7, p. 495. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 727, nr. 3, p. 187. Zie ook Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32 129, nr. 13 (amendement Cramer).
Uitsluiting bepaalde bestelauto's van forfaitaire bijtelling	13bis, lid 5 LB / 3.20, lid 5 IB	Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 727, nr. 3, p. 187.
Regeling voor doorlopend afwisselend gebruik bestelauto	31, lid 1, letter d, LB	Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 306, nr. 40 (amendement-De Nerée tot Babberich). Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 306, nr. 66, p. 4.
Milieu-investeringsaftrek (MIA)	3.40 en 3.42a IB jo. 8 Vpb	Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 532, nr. 3, p. 6–7 en 10-11 Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 27 209, nr. 3, p. 5 en 28.
Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil)	3.31 IB jo. 8 Vpb	Tweede Kamer, vergaderjaar 1989–1990, 20 872, nr. 3, p. 1 e.v. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 727, nr. 3, p. 107.



## Bijlage 3 Afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBP	Bruto Binnenlands Product
BPM	Belasting van Personenauto's en Motorrijwielen
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
BZM	Belasting Zware Motorrijtuigen
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CO <sub>2</sub>	Koolstofdioxide
IB	Inkomstenbelasting
LB	Loonbelasting
Lpg	<i>Liquid Petroleum Gas</i>
MIA	Milieu-investeringaftrek
MRB	Motorrijtuigenbelasting
NEDC	<i>New European Driving Cycle</i>
NO <sub>x</sub>	Stikstofoxide
OECD	<i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i>
OV	Openbaar Vervoer
PBL	Planbureau voor de Leefomgeving
PHEV	Plug-inhybride elektrische voertuigen
PM	<i>Particulate Matter</i> (fijnstof)
Ur	Uitvoeringsregeling
Vamil	Willekeurige afschrijving milieu-investeringen
Vpb	Vennootschapsbelasting
WLTP	<i>Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure</i>



## Bijlage 4 Onderzoeksverantwoording

In § 1.2 hebben we de onderzoeksvragen voor ons onderzoek beschreven. In aanvulling daarop gaan we in deze bijlage in op de gehanteerde begrippen en normen. Ook geven we een korte beschrijving van de manier waarop we ons onderzoek hebben uitgevoerd.

### Begrippen

Onder autobelastingen verstaan we de belastingen die aan auto's (of daarmee te vergelijken motorrijtuigen) zijn gerelateerd, zoals afgebakend in § 1.1 van dit rapport.

In het onderzoek gebruiken we de begrippen doeltreffendheid (of effectiviteit) en doelmatigheid (of efficiëntie). Met doeltreffendheid bedoelen we dat autobelastingen bijdragen aan het bereiken van de daarmee beoogde doelen (zoals opbrengsten voor de schatkist of reductie van CO<sub>2</sub>-uitstoot). Met doelmatigheid bedoelen we dat de bereikte doelen en resultaten met een zo beperkt mogelijke inzet van middelen en kosten tot stand komen. In dit geval bedoelen we daarmee specifiek de kosten (in termen van belastingderving) van fiscale prikkels om de doelen geheel of gedeeltelijk te realiseren. Dit wordt ook wel aangeduid als 'kosteneffectiviteit'.

Voor de definities en begrippen sluiten we verder zoveel mogelijk aan op de fiscale wet- en regelgeving.

### Normen

Gekoppeld aan de in § 1.2 genoemde onderzoeksvragen zijn we uitgegaan van de volgende normen:

#### *Onderzoeksvragen 1 en 2*

- Doelen autobelastingen moeten blijken uit wet-/regelgeving en wetshistorie (o.a. Memorie van Toelichting).
- Fiscale prikkels in de grondslagen en tariefstructuur moeten aansluiten op de geformuleerde doelen.
- Beschreven moet zijn wat het verband is tussen de fiscale prikkels en de uiteindelijke doelen (beleidstheorie).
- De onderbouwing van de beleidstheorie met aannames en uitspraken moet navolgbaar zijn en kloppen.



### Onderzoeksvraag 3

Autobelastingen (en de fiscale prikkels daarin) moeten onderlinge samenhang vertonen en elkaar waar mogelijk versterken.

### Onderzoeksvraag 4

Vrijstellingen, uitzonderingen en tariefverschillen moeten onderbouwd zijn en getoetst op validiteit en actualiteit. Als zij niet in lijn zijn met de hoofddoelen van de autobelastingen, moet er een actuele geldige motivering zijn in de vorm van een specifiek te bereiken doel of te beschermen belang, zodat een afwijking van de hoofddoelen te rechtvaardigen is.

### **Uitvoering onderzoek / methodologie**

Ter beantwoording van de onderzoeksvragen hebben we voornamelijk kwalitatieve onderzoeksmethoden toegepast. Zo hebben we de toepasselijke wet- en regelgeving en de relevante wetshistorie bestudeerd. Daarnaast hebben we Kamerstukken, (beleids)documenten, belastingdata en cijferoverzichten geanalyseerd. We hebben verder kennis genomen van relevante literatuur, onderzoeksrapporten en statistieken op dit terrein. Voor het cijfermateriaal in ons onderzoek hebben we gebruik gemaakt van aangeleverde query's uit databestanden van de Belastingdienst, bijvoorbeeld voor de MRB. De query's zelf hebben wij niet op juistheid getoetst en we hebben in het kader van dit onderzoek ook geen financiële controles toegepast.

We hebben voor ons onderzoek interviews gehouden met functionarissen van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Daarbij gaat het om medewerkers van het directoraat-generaal Fiscale Zaken van deze directies:

- Algemene Fiscale Politiek (afdelingen Beleid en Analyse);
- Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen (afdeling Verbruiksbelastingen);
- Belastingen (afdeling Arbeid en Vermogen).

Bij de Belastingdienst hebben we gesproken met medewerkers van de directie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid en Centraal Administratieve Processen.

Hiernaast hebben we onder andere gesproken met vertegenwoordigers van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat (directie Duurzame Mobiliteit), het PBL en TNO.





## Bijlage 5 Literatuur

### Publicaties

Algemene Rekenkamer (2019a). *Brief aan de Voorzitter van de Tweede kamer, Fiscale stimulering van elektrische auto's*. Den Haag: eigen beheer. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 32 800, nr. 60.

Algemene Rekenkamer (2019b). *Forfaits in het belastingstelsel. Een overzicht van fiscale forfaits en hun bijdrage aan de uitvoerbaarheid van het belastingstelsel*. Den Haag: eigen beheer. Bijlage 892151 bij Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 32 140, nr. 53.

Andersson Elffers Felix (2017). *Evaluatie Regeling vrijstelling wegenbouw*. Utrecht: AEF. Tweede Kamer, vergaderjaar , 32 861, nr. 27.

CE Delft (2016). *Milieu-impact van belastingvrijgestelde auto's*. 16.4J36.99. Delft: CE Delft.

CBS (2019). *Jaarmonitor Wegvoertuigen 2019*.

Economische Zaken en Klimaat (2019). *Brief van de minister van Economische Zaken en Klimaat aan de Voorzitter van de Tweede Kamer. Kabinetsaanpak Klimaatbeleid*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019. 32 813, nr. 342. Den Haag: Sdu.

Financiën (2011). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 32 800, nr.1. Den Haag: Sdu.

Financiën (2015a). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer. Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2015)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 002, nr. 100. Den Haag: Sdu.

Financiën (2015b). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 32 800, nr. 27. Den Haag: Sdu.

Financiën (2016). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015-2016, 32 800, nr. 42. Den Haag: Sdu.



Financiën (2018a). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 32 800, nr. 44. Den Haag: Sdu.

Financiën (2018b). *Miljoenennota 2019 - bijlagen*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 35 000, nr. 2. Den Haag: Sdu.

Financiën (2018c). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 32 800, nr. 46. Den Haag: Sdu.

Financiën (2019). *Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer met bijlage. Maatregelen op het gebied van autobelastingen (Autobrief)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 32 800, nr. 62. Den Haag: Sdu.

Harding, M. (2014). *Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs*. OECD Taxation Working Papers, No. 20. Paris: OECD Publishing.

Nijenstein (2015). *Autobelastingen. Een onderzoek naar de mogelijkheid tot uniformering op EU-niveau*. Rotterdam: Erasmus School of Economics.

Planbureau voor de Leefomgeving (PBL, 2018). *Fiscale vergroening en de auto van de zaak. Ex-postanalyse van een vergroening van de fiscale bijtelling en een verkenning van ontwikkelingen binnen de zakelijke mobiliteit*. Den Haag: PBL (2733).

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO, 2019a). *MIA/Vamil Brochure en Milieulijst 2019*.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO, 2019b). *MIA/Vamil Jaarcijfers 2018*.

TNO (2019). *Aspects of the transition from NEDC to WLTP for CO<sub>2</sub> values of passenger cars – Phase 3: After the transition*. Den Haag: TNO.

Tweede Kamer (1992). *Memorie van antwoord Wet Motorrijtuigenbelasting 1992*, Tweede Kamer, vergaderjaar 1991–1992, 22 238, nr. 5. Den Haag: Sdu.



Tweede Kamer (1992). *Memorie van antwoord Wet Belasting van personenauto's en motorrijwielen*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1992–1993, 22 868, nr. 7. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (1999). *Memorie van Toelichting Wet Inkomstenbelasting (belastingherziening) 2001*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 727, nr. 3. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2014). *Nota over de toestand van 's Rijks Financiën*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 000, nr. 1. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2016a). *Memorie van toelichting bij de Wet uitwerking Autobrief II*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 391, nr. 3. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2016b). *Nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet uitwerking Autobrief II*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 391, nr. 7. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2017). *Regeerakkoord 2017–2021. Vertrouwen in de toekomst*. Bijlage 820240 bij Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 700, nr. 34. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2018). *Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019). Advies afdeling Advisering Raad van State en nader rapport*. Tweede Kamer, vergaderjaar 201–2019, 35 029, nr. 4. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2019a). *Brief van het Presidium inzake het verzoek aan de Algemene Rekenkamer over onderzoek naar de doelmatigheid van de stimuleringsmaatregelen voor elektrische auto's*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019, 32 800, nr. 58. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2019b). *Vragen van het Kamerlid Van Raan*. Ingezonden 15 maart 2019. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019 Aangangsel van de Handelingen 2623. Den Haag: Sdu.

Tweede Kamer (2019c). *Vragen van het Kamerlid Van Weyenberg - 2019Z0121*. Ingezonden 21 mei 2019. Tweede Kamer, vergaderjaar 2018–2019 Aangangsel van de Handelingen 3067. Den Haag: Sdu.

### **Wet- en regelgeving**

Algemene wet inzake rijksbelastingen. Wet van 2 juli 1959, houdende regelen, welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn.



Comptabiliteitswet 2016. Wet van 22 maart 2017, houdende regels inzake het beheer, de informatievoorziening, de controle en de verantwoording van de financiën van het Rijk, inzake het beheer van publieke liquide middelen buiten het Rijk en inzake het toezicht op het beheer van publieke liquide middelen en publieke financiële middelen buiten het Rijk.

Motorrijtuigenbelastingwet. Wet van den 30sten December 1934 tot het heffen van een belasting op motorrijtuigen ten bate van het Verkeersfonds, en het treffen van voorzieningen ten behoeve van openbare verkeerswegen te land, Stb. 1926, 464 (zoals gewijzigd bij de Wet van den 6den October 1934 tot instelling van een Verkeersfonds, Stb. 1934, 534).

Wegenbelastingwet. Wet van den 30sten December 1926, tot het heffen van eene belasting en treffen van verdere voorzieningen ten behoeve van openbare verkeerswegen te land, Stb. 1926, 464.

Wet inkomstenbelasting 2001. Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001), Stb. 2000, 215.

Wet op de accijns. Wet van 31 oktober 1991, houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving, Stb. 1991, 561.

Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. Wet van 24 december 1992 tot vaststellen van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, Stb. 1992, 709.

Wet op de loonbelasting 1964. Wet van 16 december 1964, houdende vervanging van het Besluit op de Loonbelasting 1940 door een nieuwe wettelijke regeling, Stb. 1964, 514.

Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966. Wet van 21 juli 1966, houdende vervanging van de Motorrijtuigenbelastingwet (Stb. 1926, 464) door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op de motorrijtuigenbelasting), Stb. 1966, 332.

Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994. Wet van 16 december 1993 tot vaststelling van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, Stb. 1994, 17.

Wet uitwerking autobrief. Wet van 22 december 2011 tot wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en enige andere wetten, Stb. 2011, 642.



Samenvatting	1	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	---	---	---	---	---	----------

Wet uitwerking Autobrief II. Wet van 6 juli 2016 tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en de Provinciewet, Stb. 2016, 275.





## Bijlage 6 Noten

1. Zie Financiën (2015b).
2. De youngtimerregeling houdt in dat het voordeel van privégebruik van een auto van de zaak niet wordt gerelateerd aan de oorspronkelijke cataloguswaarde, maar aan de (lagere) dagwaarde, als de auto meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen.
3. Als we het in dit onderzoek hebben over auto's, bedoelen we ook daarmee vergelijkbare motorrijtuigen, zoals bestelauto's of motorrijwielen, tenzij uitdrukkelijk anders aangegeven.
4. Voor de winstbepaling in de IB en de Vennootschapsbelasting is ook nog relevant de Milieu-investeringsaftrek (MIA) en Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil) voor bepaalde typen voertuigen.
5. MRB-bedragen, exclusief provinciale opcenten.
6. Dit betreft accijnzen op motorbrandstoffen, die hoofdzakelijk voor auto's worden gebruikt, maar ook voor andere doeleinden, zoals schepen en generatoren.
7. Voor dit onderzoek zijn van belang de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de accijns.
8. Deze begrenzing geldt niet voor waterstofauto's, omdat voor deze auto's 4% bijtelling van toepassing is over de volledige waarde.
9. In onze eerdere publicatie van juni 20109 over de fiscale stimulering van elektrische auto's hebben we hier al op gewezen. Zie: Algemene Rekenkamer (2019a).
10. We merken hierbij op dat de belastinginspecteur het (reguliere) forfait kan weerleggen (zie ook Algemene Rekenkamer, 2019b).
11. Zie ook Algemene Rekenkamer (2019b).
12. Hierbij laten we de mogelijkheid van tijdelijke schorsing van voertuigen en de invloed van eventuele bijzondere regelingen, zoals vrijstellingen en tariefreducties, buiten beschouwing.
13. Parallelimport betreft de import die niet plaatsvindt via de door een autofabrikant aangewezen importeur.
14. We wijzen in dit verband op artikel 4.1 van de Comptabiliteitswet 2016 (CW), waarin is opgenomen dat "de minister de doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid periodiek moet onderzoeken". De Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) schrijft voor dat het beleid dat (mede) wordt gevoerd op grond van één of meer beleidsartikelen uit de rijksbegroting (in dit geval artikel 1 van de begroting van het Ministerie van Financiën), ten minste eens in de 7 jaar in een beleidsdoorlichting geëvalueerd moet





worden.

15. Terzijde merken we op dat op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (artikel 39 AWR jo. 31b t/m 42o Ur AWR) een volkenrechtelijke vrijstelling geldt voor de BPM en MRB voor diplomaten en consulaire vertegenwoordigers.
16. Met het financieel belang bedoelen we de budgettaire derving ten opzichte van reguliere grondslagen en tarieven. Er is geen rekening gehouden met mogelijke gedragseffecten als bijzondere regelingen niet (meer) zouden bestaan. Dit is in overeenstemming met de werkwijze van het Ministerie van Financiën bij de raming van belastingopbrengsten.
17. Zie bijvoorbeeld de kabinetsaanpak klimaatbeleid; Economische Zaken en Klimaat, 2019.
18. De dieseltoeslag voor personenauto's en PHEV personenauto's met een dieselmotor is in 2019 € 88,43 per gram CO<sub>2</sub>- uitstoot boven de 61 gram CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer.
19. CNG, LNG of LPG met af-fabriek een G3- of R115-installatie.
20. De EURO-normen zijn in Europees verband vastgestelde keuringseisen op het terrein van luchtverontreiniging, waaraan voertuigen moeten voldoen om op de markt te mogen komen.
21. Te rekenen vanaf de eerste dag van de maand volgend op de datum van eerste toelating van de auto.
22. Deze begrenzing geldt niet voor waterstofauto's, omdat voor deze auto's 4% bijtelling van toepassing is over de volledige waarde.
23. Artikel 3.40 en 3.42a IB jo 8 VPB.
24. Artikel 3.34 IB jo 8 VPB.

### **Voorlichting**

Afdeling Communicatie

Postbus 20015

2500 EA Den Haag

telefoon (070) 342 44 00

[voorlichting@rekenkamer.nl](mailto:voorlichting@rekenkamer.nl)

[www.rekenkamer.nl](http://www.rekenkamer.nl)

### **Omslag**

Ontwerp: Corps Ontwerpers

Foto: Harold Versteeg/Hollandse  
Hoogte

**Den Haag, november 2019**