PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

Advies

voor	Ministerie van Financiën
van	Kantoor landsadvocaat
datum	27 maart 2023
inzake	Advies Betalen naar Gebruik - buitenlandse kilometers
zaaknr	11019437

1 Inleiding

1.1 In het coalitieakkoord van 15 december 2021 is opgenomen dat het kabinet in 2030 een systeem van 'Betalen naar Gebruik' wil introduceren en dat voor de invoering van dit systeem in de huidige kabinetsperiode de wetgeving wordt vastgesteld.[1] Daarbij is aangegeven dat de basis voor het systeem de motorrijtuigenbelasting ("**mrb**") is, waarvan het tarief afhankelijk wordt gemaakt van het aantal jaarlijks verreden kilometers. De heffing is niet tijd- en plaatsgebonden en vervangt de toltracés. Dit betekent dat alle gebruikers van personenauto's gaan meebetalen aan het weggebruik. Als gevolg van het feit dat de heffing niet tijd- en plaatsgebonden is, zal een belastingplichtige ook mrb moeten betalen over de in het buitenland verreden kilometers. In de eerste hoofdlijnenbrief Betalen naar Gebruik van 1 juli 2022 is dit voornemen verder toegelicht.[2]

1.2 U heeft ons verzocht om te adviseren over de volgende vragen[3]:

1. Staat het Unierecht ten principale in de weg aan de invoering van een systeem van Betalen naar Gebruik waarbij ook de in het buitenland verreden kilometers in de gebruiksafhankelijke heffing worden betrokken?
2. Staan de rechten inzake het vrij verkeer in de weg aan de invoering van een systeem van Betalen naar Gebruik waarbij ook de in het buitenland verreden kilometers in de heffing worden betrokken?

---

1 Coalitieakkoord 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst', 15 december 2021, p. 10 (https://www.kabinetsformatie2021.nl/documenten/publicaties/2021/12/15/coalitieakkoord-omzien-naar-elkaar-vooruitkijken-naar-de-toekomst).

2 Eerste hoofdlijnenbrief Betalen naar Gebruik van 1 juli 2022 (2022-0000180712) (https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/07/01/eerste-hoofdlijnenbrief-betalen-naar-gebruik).

3 Zoals opgenomen in het definitieve opdrachtformulier van 11 januari 2023, uw e-mail van 13 januari 2023 (naar aanleiding van onze mail met eerste bevindingen) en uw e-mail van 9 februari 2023 (naar aanleiding van onze bespreking over een eerste conceptadvies).

3. Staat het Unierecht en/of het Verdrag inzake het wegverkeer[4] in de weg aan een beperking van het gebruik van buitenlandse kentekens door Nederlandse ingezetenen in Nederland tot maximaal één jaar?

1.3 Voor de beantwoording van de eerste twee vragen wordt onderscheid gemaakt tussen voertuigen met Nederlandse kentekens en voertuigen met buitenlandse kentekens. De voertuigen met buitenlandse kentekens kunnen zowel door Nederlandse ingezetenen als buitenlandse ingezetenen worden gebruikt. Ten aanzien van deze groep wordt rekening gehouden met de situatie dat wel en geen beroep op een vrijstelling voor de mrb kan worden gedaan. Deze groepen komen in het juridisch kader over de grondslag van de mrb eerst aan bod (hfst. 3). Vervolgens schetsen wij de uitgangspunten van het systeem van Betalen naar Gebruik (hfst. 4). Daarna volgt onze analyse ter beantwoording van de hierboven genoemde vragen (hfst. 5, 6 en 7). In hoofdstuk 2 geven wij eerst onze belangrijkste conclusies weer.

2 Conclusies

2.1 Onze belangrijkste conclusies ter beantwoording van uw adviesvraag zijn als volgt.

- Het Unierecht staat ten principale niet in de weg aan de invoering van een gebruiksafhankelijke heffing die meebrengt dat ook over in het buitenland verreden kilometers mrb moet worden betaald (vraag 1). Bij gebreke aan Europese regelgeving met betrekking tot belastingen op personenauto's geldt dat de lidstaten in beginsel vrij zijn om hun fiscale bevoegdheden uit te oefenen. De lidstaten heffen in de regel belasting conform het territorialiteitsbeginsel. Het territorialiteitsbeginsel ligt ook ten grondslag aan de heffing van mrb. Dit is in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU (het "**Hof**") als een vanzelfsprekendheid aanvaard. Uit die jurisprudentie volgt dat een lidstaat motorrijtuigenbelasting kan heffen op basis van de woonplaats van de bestuurder, ongeacht waar het voertuig daadwerkelijk gebruikt wordt, of op basis van het gebruik van het binnenlandse wegennet. De grondslag van de mrb voldoet aan die uitgangspunten.

- De toepassing van verschillende grondslagen door verschillende lidstaten voor de heffing van mrb kan leiden tot een dubbele belasting. Dubbel belasten is echter, bij ontbreken van harmonisatie op EU-niveau, als zodanig niet in strijd met het Unierecht. Het Hof heeft dit in zijn rechtspraak herhaaldelijk bevestigd.

- Voorwaarde is wel dat de lidstaten het primaire Unierecht in acht nemen, waaronder de rechten inzake het vrij verkeer (vraag 2).

[4] Verdrag inzake het wegverkeer, Wenen, 8 november 1968 (Trb. 1974, 35, rectificatie in Trb. 2016, 33).

- Ten aanzien van Nederlands ingezetenen met een in Nederland geregistreerd voertuig (groep 1) zien wij geen aanknopingspunt voor de gedachte dat de invoering van een gebruiksafhankelijke heffing een schending van één van de verkeersvrijheden oplevert. De invoering van een gebruiksafhankelijke heffing verandert niets aan de situatie van Nederlandse ingezetenen die van hun rechten inzake het vrij verkeer gebruik maken. De grondslag voor de mrb blijft houderschap, dat in dit geval ingezetenschap betekent. Alleen de tariefmethode verandert, omdat er voortaan mrb zal worden geheven op basis van het aantal jaarlijks gereden kilometers. Deze wijziging maakt niet dat er sprake is van een beperking van het vrij verkeer, maar valt binnen de bevoegdheidsgrenzen van de lidstaten.

- Ten aanzien van houders van in het buitenland geregistreerde voertuigen (groepen 2 en 3) is de beoordeling complexer. Uit de jurisprudentie van het Hof met betrekking tot (eenmalige) registratiebelastingen voor voertuigen kan worden afgeleid dat de Verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer meebrengen dat de verplichting tot betaling van mrb bij tijdelijk gebruik van het Nederlandse wegennet gerelateerd moet zijn aan de duur van het gebruik van het wegennet en dat de mogelijkheid moet worden geboden van teruggaaf wanneer het gebruik voor het einde van de heffingsperiode wordt beëindigd. Vraag is hoe het evenredigheidsbeginsel moet worden uitgelegd wanneer de heffing van mrb niet enkel is gekoppeld aan een periode waarin het voertuig zich in Nederland bevindt maar de hoogte mede wordt bepaald door het aantal kilometers dat gedurende die periode met het voertuig wordt gereden. In het nieuwe systeem moet het voertuig dat in het buitenland is geregistreerd voor het eerste gebruik van het Nederlandse wegennet worden aangemeld en na het verlaten daarvan worden afgemeld, telkens met opgave van de kilometerstand. Aldus is gewaarborgd dat de houder geen mrb hoeft te betalen over de kilometers die zijn gereden buiten het Nederlandse wegennet. Vanuit een oogpunt van evenredigheid is dat een alleszins passende aanpak. Wij zien daarom geen aanleiding om te veronderstellen dat de invoering van het systeem van Betalen naar Gebruik voor deze groepen een schending van de verkeersvrijheden oplevert.

- Daarnaast geldt voor deze groepen (2 en 3) dat de aan- en afmeldplicht (met opgave van de kilometerstand) tot enige administratieve lasten leidt, die niet spelen bij in Nederland geregistreerde voertuigen. Deze lasten zijn echter inherent aan het feit dat de voertuigen in het buitenland zijn geregistreerd. Voor zover dit als een beperking van het vrij verkeer moet worden aangemerkt, geldt dat deze beperking gerechtvaardigd is in het licht van de uitoefening van de fiscale autonomie van de lidstaat (zonder dat een verdergaande rechtvaardiging is vereist).

- Ten slotte heeft u ons gevraagd of het gebruik van in het buitenland geregistreerde voertuigen door Nederlandse ingezetenen in Nederland kan worden beperkt, in de zin dat deze voertuigen na een feitelijk gebruik van één jaar moeten worden geregistreerd in het Nederlandse kentekenregister (vraag 3). Het Verdrag inzake het wegverkeer staat daar in ieder geval niet aan in de weg. Ten aanzien van het Unierecht geldt dat een registratieverplichting een beperking oplevert van de rechten inzake het vrij verkeer. Uit de rechtspraak volgt dat de beperking is gerechtvaardigd als het voertuig bestemd is om hoofdzakelijk op het grondgebied van de betrokken lidstaat duurzaam te worden gebruikt of feitelijk duurzaam wordt gebruikt. Wij menen dat goed verdedigbaar is dat daar bij gebruik van een periode van een jaar sprake van is. Wij zijn geen rechtspraak tegengekomen waaruit zou volgen dat bij een periode van een jaar geen sprake zou zijn van duurzaam gebruik. Een andersluidende opvatting zou naar onze mening geen recht doen aan de internationaalrechtelijke context (voornoemd Verdrag inzake het wegverkeer), bezien in samenhang met de fiscale autonomie van de lidstaten op het gebied van voertuigbelastingen, zoals deze is erkend.

- Geen registratie van het kenteken na verloop van een periode van een jaar zal evenwel kunnen worden vereist in die situaties waarin het Hof heeft geoordeeld dat registratie gelet op de aard van het gebruik (en daarmee ongeacht de duur daarvan) niet mag worden verlangd. Dit geldt met name in gevallen waarin de houder een beroep kan doen op de mrb-vrijstelling voor voertuigen die door een in het buitenland gevestigde werkgever ter beschikking zijn gesteld.

3 Houderschap als grondslag voor de motorrijtuigenbelasting

3.1 Bij de invoering van een systeem van Betalen naar Gebruik blijft de juridische grondslag voor de afdracht van mrb dezelfde. Alleen de tariefmethode wijzigt. Om die reden schetsen wij in dit hoofdstuk de heffingsgrondslag van de mrb voordat wij ingaan op het voorgenomen systeem van Betalen naar Gebruik.

3.2 Op basis van artikel 6 van de Wet motorrijtuigenbelasting 1994 ("**Wet mrb**") is mrb verschuldigd voor het houden van een motorrijtuig.

Deze bepaling luidt:

"De belasting wordt geheven van degene die bij de aanvang van een tijdvak het motorrijtuig houdt."

3.3 Volgens artikel 7, lid 1, Wet mrb wordt een motorrijtuig gehouden door 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.

3.4 De a-grond ziet kort gezegd op motorrijtuigen met een Nederlands kenteken van natuurlijke personen die in Nederland woonachtig zijn en van rechtspersonen die in Nederland gevestigd zijn. De houder van het voertuig is de persoon op wiens naam het voertuig in het kentekenregister is gesteld.

3.5 De b-grond ziet op motorrijtuigen die hadden moeten worden ingeschreven in het kentekenregister, maar waarvoor dat ten onrechte niet is gebeurd. De houder van het voertuig is de persoon die het voertuig "feitelijk ter beschikking heeft".

3.6 De c-grond ziet op motorrijtuigen met een buitenlands kenteken, die in Nederland feitelijk ter beschikking worden gehouden. Ook hier is de houder van het voertuig de persoon die het voertuig "feitelijk ter beschikking heeft".

3.7 'Feitelijk ter beschikking hebben' betekent het gebruik van de auto op de openbare weg in Nederland (zie artikelen 12 en 13, lid 1, Wet mrb). De houder van het voertuig is in beginsel de bestuurder van het voertuig (artikel 9 Wet mrb), maar dat is niet noodzakelijkerwijs het geval. Het voertuig kan ook gehouden worden voor een derde, bijvoorbeeld de eigenaar.[5]

3.8 Kortom, de belastingplichtige is op grond van artikel 7, lid 1, Wet mrb in beginsel de persoon op wiens naam het voertuig met Nederlands kenteken is gesteld en de persoon die een voertuig zonder kenteken of met een buitenlands kenteken op de openbare weg in Nederland gebruikt.

3.9 De Wegenverkeerswet 1994 ("**Wvw**") verbiedt ingezetenen/inwoners van Nederland in principe om in Nederland een motorrijtuig met een buitenlands kenteken te houden. Iedere in Nederland woonachtige natuurlijke persoon is namelijk verplicht om zijn motorrijtuig te laten inschrijven in het kentekenregister en op zijn naam te stellen (artikel 36, lid 1, jo. artikel 48, lid 1, aanhef en onder a, Wvw). Hetzelfde geldt voor in Nederland gevestigde rechtspersonen (artikel 36, lid 1, jo. artikel 48, lid 1, aanhef en onder c, Wvw).

3.10 Ingezetenen/inwoners van Nederland kunnen alleen een motorrijtuig met een buitenlands kenteken houden als het motorrijtuig zich in het 'internationaal verkeer' begeeft. Dat is het geval als het motorrijtuig i) eigendom is van een natuurlijke persoon of rechtspersoon die zijn woonplaats of plaats van vestiging in het buitenland heeft, ii) in het buitenland staat geregistreerd en iii) tijdelijk in Nederland is ingevoerd (zie artikel 1, onder b, van het Verdrag inzake het wegverkeer). In dat geval wordt het

[5] HR 18 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2486.

motorrijtuig op grond van artikel 37, lid 1, onder b, Wvw *niet* in het Nederlandse kentekenregister opgenomen.

3.11 De c-grond kan dus van toepassing zijn bij gebruik van een voertuig met een buitenlands kenteken door een ingezetene/inwoner van Nederland. In dat geval is het voertuig niet op naam gesteld van de ingezetene/inwoner van Nederland, maar bijvoorbeeld op die van zijn buitenlandse werkgever of op die van een buitenlandse onderneming van wie de Nederlandse ingezetene het voertuig huurt.

Vrijstellingen

3.12 In de Wet mrb en het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994 ("**Uitvoeringsbesluit mrb**") zijn echter tal van vrijstellingen op de mrb neergelegd, ook voor het gebruik van voertuigen met een buitenlands kenteken. Deze vrijstellingen luiden als volgt.

3.13 **Hoofdverblijf buiten Nederland:** De houder van een voertuig met een buitenlands kenteken is vrijgesteld van de mrb als hij zijn hoofdverblijf buiten Nederland heeft (artikel 73, lid 1, aanhef en onder a, Wet mrb en artikel 29 Uitvoeringsbesluit mrb). Deze vrijstelling betreft een implementatie van Richtlijn 83/182/EEG[6]. Iemand heeft zijn 'hoofdverblijf' buiten Nederland, als hij zijn 'gewone verblijfplaats' buiten Nederland heeft, zoals gedefinieerd in artikel 7, lid 1, van Richtlijn 83/182/EEG. Onder 'gewone verblijfplaats' wordt verstaan de plaats waar iemand gewoonlijk verblijft, dat wil zeggen gedurende ten minste 185 dagen per kalenderjaar wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen, of, voor personen zonder beroepsmatige bindingen, wegens persoonlijke bindingen, waaruit nauwe banden tussen hemzelf en de plaats waar hij woont blijken.[7]

> Op grond van artikel 7, leden 3 en 4, Wet mrb bestaat voor toepassing van de a-grond een woonplaatsvermoeden. Dit betekent dat een houder van een voertuig geacht wordt woonachtig/gevestigd te zijn in Nederland als hij is ingeschreven (of zich had moeten inschrijven) in de Basisregistratie Personen (BRP) of het handelsregister. Een natuurlijk persoon moet zich inschrijven in de BRP als hij verwacht in een periode van een half jaar ten minste twee derde van zijn tijd in Nederland te verblijven.[8] Dit vermoeden is weerlegbaar.[9] Deze periode is immers korter dan de periode op grond waarvan wordt beoordeeld of iemand zijn 'gewone verblijfplaats' in het buitenland heeft. Als de belastingplichtige kan aantonen dat hij zijn gewone verblijfplaats in het buitenland heeft (ondanks het feit dat hij in de BRP staat ingeschreven) dan wordt hij niet als ingezetene aangemerkt, en komt hij

[6] Richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap, PB L 105, 23.4.1983, p. 59–63.
[7] Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 51.
[8] Artikel 2.38 van de Wet basisregistratie personen.
[9] Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 27.

voor een vrijstelling in aanmerking. In dat kader kan de belastingplichtige alle feiten en omstandigheden aanvoeren die van belang zijn.[10]

3.14 De vrijstelling is in ieder geval van toepassing bij incidenteel gebruik, als het voertuig binnen een periode van twaalf maanden maximaal drie maanden in Nederland wordt gebruikt (artikel 29, lid 2, Uitvoeringsbesluit mrb). Daarnaast is deze vrijstelling van toepassing als het motorrijtuig niet wordt gebruikt voor het vervoeren van goederen of personen, en het voertuig:

a. binnen een periode van twaalf maanden maximaal zes maanden wordt gebruikt voor persoonlijk gebruik;
b. de houder het voertuig voor woon-werkverkeer gebruikt of;
c. de houder uitsluitend in Nederland verblijft voor studie (artikel 29, lid 3, Uitvoeringsbesluit mrb).

3.15 Deze vrijstelling geldt van rechtswege.[11] Dit betekent dat een inwoner van een andere lidstaat die met een in die lidstaat geregistreerde personenauto Nederland inrijdt, niet aan de grens aangifte hoeft te doen of om een vrijstelling hoeft te verzoeken.

3.16 **Terbeschikkingstelling door in buitenland gevestigde werkgever:** De houder van een voertuig met een buitenlands kenteken komt in aanmerking voor een vrijstelling van de mrb als het voertuig hem ter beschikking wordt gesteld door zijn in het buitenland gevestigde werkgever (artikel 73, lid 1, aanhef en onder b, Wet mrb en artikel 25 Uitvoeringsbesluit mrb[12]). Dit betreft de situatie dat een Duitse rechtspersoon een auto leaset bij een Duitse leasemaatschappij ten behoeve van zijn werknemer die in Nederland woonachtig is. De werknemer zou op basis van de c-grond in beginsel mrb moeten betalen, maar kan bij de Belastingdienst om een vrijstelling verzoeken.

3.17 **Houder heeft een onderneming in het buitenland:** Als het voertuig met buitenlands kenteken wordt gebruikt door een in Nederland woonachtige persoon die hoofd is van een eenmansbedrijf, lid van een maatschap of bestuurder, vennoot of aandeelhouder van een vennootschap die is gevestigd in het buitenland, dan komt de houder eveneens voor een vrijstelling in aanmerking (artikel 73, lid 1, aanhef en onder c, Wet mrb en artikel 26 Uitvoeringsbesluit mrb[13]).

3.18 **Gebruik van maximaal twee weken:** Als het voertuig met buitenlands kenteken maximaal twee weken in Nederland wordt gebruikt (door een persoon die in Nederland

---

10 Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 52.

11 In artikel 27, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit mrb is bepaald welke vrijstellingen op verzoek worden verleend. Artikel 29 wordt in deze opsomming niet genoemd.

12 Mits de werkgever een schriftelijke verklaring heeft afgegeven dat de auto aan de werknemer ter beschikking is gesteld en hoofdzakelijk is bestemd voor de uitvoering van werkzaamheden buiten Nederland en de werknemer als gevolg van de arbeidsverhouding in beginsel geen invloed kan uitoefenen op de beslissing in welk land het voertuig wordt geregistreerd (artikel 25, onder b en c, Uitvoeringsbesluit mrb).

13 Mits het voertuig blijkens een kilometerregistratie voor ten minste 50% zakelijk buiten Nederland wordt gebruikt, waarbij het zakelijk gebruik buiten Nederland per kalenderjaar wordt bepaald, en de afstand voor woon-werkverkeer buiten toepassing blijft en de houder niet een werknemer is als bedoeld in artikel 25 (artikel 26, onder b en c, Uitvoeringsbesluit mrb).

zijn hoofdverblijf heeft), en de houder dit voertuig in de twaalf maanden voorafgaand niet in Nederland heeft gebruikt, dan is eveneens een vrijstelling van toepassing (artikel 73, lid 1, aanhef en onder d, Wet mrb en artikel 26a Uitvoeringsbesluit mrb). Voor een beroep op deze vrijstelling moet een elektronische melding worden gedaan voor aanvang van het gebruik.[14]

3.19 Verder zijn in de Wet mrb en het Uitvoeringsbesluit mrb vrijstellingen opgenomen voor verschillende soorten vervoer, zoals taxivervoer. Deze vrijstellingen laten wij voor dit advies onbesproken.

Tussenconclusie

3.20 Het bovenstaande leidt tot de conclusie dat Nederlandse ingezetenen die houder zijn van een voertuig met een Nederlands kenteken te allen tijde mrb zijn verschuldigd. Nederlandse ingezetenen die houders zijn van een voertuig met een buitenlands kenteken zijn in beginsel ook mrb verschuldigd, maar kunnen onder omstandigheden om een vrijstelling verzoeken. Hoewel niet-ingezetenen met een voertuig met een buitenlands kenteken in beginsel ook als houder in de zin van artikel 7, lid 1, aanhef en onder c, Wet mrb kunnen worden aangemerkt, is op hen van rechtswege een vrijstelling van toepassing, als zij hun hoofdverblijf in het buitenland hebben. Deze vrijstelling geldt kort samengevat bij incidenteel gebruik, beperkt gebruik voor persoonlijke doeleinden, woon-werkverkeer en als de houder uitsluitend voor studie in Nederland verblijft. Zij zijn dan dus niet aan de mrb onderworpen.

3.21 Bovenstaand juridisch kader kan als volgt worden samengevat:

	1. Woonachtig/ gevestigd in Nederland – Nederlands kenteken (artikel 36, lid 1, jo. artikel 48, lid 1, aanhef en onder a en c, Wvw)	**2. Woonachtig/ gevestigd in Nederland – buitenlands kenteken** (artikel 37, lid 1, aanhef en onder b, Wvw)	**3. Woonachtig/ gevestigd in het buitenland – buitenlands kenteken** (artikel 37, lid 1, aanhef en onder b, Wvw)
Mrb verschuldigd?	Ja > artikel 7, lid 1, aanhef en onder a, Wet mrb.	In beginsel ja > artikel 7, lid 1, aanhef en onder c, Wet mrb.	In beginsel ja > artikel 7, lid 1, aanhef en onder c, Wet mrb, maar vrijstellingen van rechtswege van toepassing.
Op aangifte?	Aanvraag tenaamstelling = aangifte mrb > artikel 17, lid 1, Wet mrb.	Ja > artikel 14 Wet mrb	n.v.t. want vrijstellingen van rechtswege van toepassing.
Vrijstelling van toepassing?	Nee	Ja, als het voertuig ter beschikking wordt gesteld door buitenlandse werkgever > artikel 73, lid 1, aanhef en onder b, Wet mrb en artikel 25 Uitvoeringsbesluit mrb.	Ja, als de houder hoofdverblijf heeft buiten Nederland > artikel 73, lid 1, aanhef en onder a, Wet mrb en artikel 29 Uitvoeringsbesluit mrb.

[14] Zie artikel 26a, lid 1, onder c, Uitvoeringsbesluit mrb. Artikel 26a wordt in artikel 27, lid 1, Uitvoeringsbesluit mrb niet genoemd.

		Ja, als de houder een onderneming heeft in het buitenland > artikel 73, lid 1, aanhef en onder c, Wet mrb en artikel 26 Uitvoeringsbesluit. Ja, als het voertuig maximaal twee weken wordt gebruikt (kortstondig gebruik) > artikel 73, lid 1, aanhef en onder d, Wet mrb en artikel 26a Uitvoeringsbesluit.	Daarvan is in ieder geval sprake: Bij incidenteel gebruik (max. 3 maanden per jaar) Als het voertuig niet wordt gebruikt voor vervoer van goederen of personen: - max. 6 maanden per jaar voor persoonlijk gebruik; - voor woon-werkverkeer of; - bij verblijf in NL voor studie.
Vrijstelling op aanvraag of van rechtswege?	N.v.t.	Op aanvraag (zie belastingdienst.nl > 'aangifte motorrijtuigenbelasting buitenlands kenteken en ongekentekend motorrijtuig' en 'vrijstelling bpm en mrb bij kortstondig gebruik').	Van rechtswege

4 Betalen naar Gebruik

4.1 In het huidige systeem betalen houders van voertuigen voor het gebruik van het voertuig op de openbare weg. De tariefmethode is neergelegd in hoofdstuk IV Wet mrb. De belasting hangt af van de massa van het voertuig en het type brandstof. Daarnaast kan de belasting worden verminderd of vermeerderd, afhankelijk van de uitstoot van het voertuig. Zo is de belasting voor personenauto's zonder CO2-uitstoot (zoals elektrische auto's) in artikel 23b, lid 1, Wet mrb op nihil gesteld.

> Voor het geval de houder van een voertuig met een buitenlands kenteken zijn hoofdverblijf in het buitenland heeft en mrb betaalt over een periode van 1, 3 of 15 dagen bevat artikel 26 Wet mrb de tarieven die in dat geval van toepassing zijn.

4.2 In de hoofdlijnenbrief van 1 juli 2022 is het systeem van Betalen naar Gebruik nader toegelicht.[15] Het systeem houdt in dat het tarief van de mrb kilometerafhankelijk wordt gemaakt voor alle personenauto's en bestelauto's zonder differentiatie naar tijd en plaats in het tarief. Net als bij het huidige systeem blijft uitgangspunt dat houders van voertuigen betalen voor het gebruik van het voertuig op de openbare weg. Waar en wanneer de kilometers worden gereden is, net als bij de huidige mrb, niet van belang.

[15] Eerste hoofdlijnenbrief Betalen naar Gebruik van 1 juli 2022 (2022-0000180712) (https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/07/01/eerste-hoofdlijnenbrief-betalen-naar-gebruik).

4.3 Met de invoering van een gebruiksbelasting worden de volgende doelstellingen nagestreefd:

i. Een evenwichtigere en rechtvaardigere verdeling van de lasten volgens het principe 'de gebruiker betaalt'.
ii. Het op peil houden van de overheidsinkomsten in het autodomein. Dit is nodig door de terugloop van overheidsinkomsten uit accijnzen en de BPM als gevolg van het toenemend aantal elektrische voertuigen.
iii. Minder CO2- en stikstofuitstoot, minder geluidsoverlast en een verbetering van de luchtkwaliteit omdat de invoering van een gebruiksbelasting er naar verwachting toe leidt dat belastingplichtigen de auto vaker laten staan.[16]

De redenen die verband houden met de bescherming van het milieu kunnen worden geschaard onder een dwingende reden van algemeen belang, omdat het Hof milieubescherming als zodanig heeft erkend.[17] Ook de beginselen 'de gebruiker betaalt' en 'de vervuiler betaalt' zijn in het Unierecht erkend (artikel 191 VWEU) en vormen een dwingende reden van algemeen belang.[18] Het op peil houden van de overheidsinkomsten is daarentegen geen dwingende reden van algemeen belang op grond waarvan een eventuele beperking van het vrij verkeer zou kunnen worden gerechtvaardigd.[19]

4.4 Het kabinet kiest bewust voor een vlak kilometertarief, zodat niet hoeft te worden gemeten waar en wanneer de kilometers zijn gereden, hetgeen aantrekkelijk is vanuit privacyrechtelijk oogpunt. Daarnaast zou een differentiatie naar tijd en plaats in het tarief ook leiden tot een complexer (en naar verwachting gebruiksonvriendelijker) systeem.[20]

4.5 Ten aanzien van de voorgenomen uitwerking van het systeem gaan wij op basis van de door u verstrekte informatie uit van de volgende uitgangspunten:

- De mrb wordt omgevormd naar een aanslagbelasting.
- Het tijdvak voor de mrb wordt één jaar.[21]
- Het tijdvak vangt aan op het moment dat het houderschap begint.[22] Dit betekent voor houders van voertuigen met een Nederlands kenteken dat het houderschap aanvangt op het moment dat het voertuig in het Nederlandse kentekenregister wordt ingeschreven. Voor houders van voertuigen met een buitenlands kenteken (zonder vrijstelling) betekent dit dat het houderschap

16 Eerste hoofdlijnenbrief Betalen naar Gebruik van 1 juli 2022, p. 1 en 2.
17 HvJ EU 19 september 2017, Commissie/Ierland, C-552/15, ECLI:EU:C:2017:698, r.o. 90; HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 75.
18 HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 61.
19 HvJ EU 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, ECLI:EU:C:2005:546, punt 80.
20 Eerste hoofdlijnenbrief Betalen naar Gebruik van 1 juli 2022, p. 3.
21 In de huidige systematiek is het tijdvak waarover de mrb moet worden betaald drie maanden (artikel 10 Wet mrb).
22 Dit is in de huidige systematiek ook al zo. Het tijdvak vangt voor motorrijtuigen met een Nederlands kenteken aan met ingang van de dag waarop het motorrijtuig in het kentekenregister is ingeschreven (artikel 11 Wet mrb). Voor een in het buitenland geregistreerd kenteken vangt het tijdvak aan met ingang van de dag waarop het gebruik van de openbare weg in Nederland aanvangt, zolang het motorrijtuig in Nederland feitelijk ter beschikking staat, telkenmale drie maanden later (artikel 13, lid 1, Wet mrb).

aanvangt op het moment dat zij het voertuig in Nederland feitelijk ter beschikking hebben. Houders van voertuigen met een buitenlands kenteken zijn verplicht om het gebruik van het voertuig aan te melden (bijv. in een register buitenlandse kentekens). Zij kunnen het voertuig weer afmelden op het moment dat zij het voertuig niet meer in Nederland gebruiken.[23] Hoe deze meldingsplicht precies vorm krijgt, staat nog niet vast.

- Daarnaast bestaat het voornemen om in de wet op te nemen dat Nederlandse ingezetenen met voertuigen met een buitenlands kenteken na één jaar verplicht worden om het voertuig in te schrijven in het Nederlandse kentekenregister.
- De belastingplichtige betaalt maandelijks via automatische incasso een voorschot op basis van een voorlopige aanslag. De voorlopige aanslag is gebaseerd op een schatting van de inspecteur. De belastingplichtige kan de voorlopige aanslag zelf bijstellen via een herzieningsverzoek, als hij verwacht dat de schatting te hoog of te laag is vastgesteld. Dit herzieningsverzoek wordt in beginsel overgenomen door de inspecteur.
- Na afloop van het jaar stelt de inspecteur de definitieve aanslag vast. Op basis van deze aanslag vindt er een eindafrekening plaats, die resulteert in bijbetaling of teruggaaf.[24]
- De definitieve aanslag kan door de inspecteur binnen vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan worden gecorrigeerd, als wordt voldaan aan de voorwaarden voor naheffing (artikel 20, lid 3, Algemene wet inzake rijksbelastingen).
- Het is nog niet duidelijk op welke manier de Belastingdienst over het aantal jaarlijks verreden kilometers komt te beschikken. Wij hebben van u begrepen dat het onderzoek op dit moment is gericht op de mogelijkheid dat gebruik wordt gemaakt van de bestaande kilometerregistratie door de Dienst Wegverkeer ("**RDW**"). Voor voertuigen met buitenlandse kentekens geldt het voornemen dat de houders van deze voertuigen bij het aan- en afmelden van het voertuig de kilometerstand moeten doorgeven aan de RDW. De werkhypothese is dat deze kilometers door de RDW zullen worden geregistreerd.

5 Vraag 1: Staat het Unierecht ten principale in de weg aan een heffing die mede ziet op in het buitenland verreden kilometers?

5.1 Het systeem van Betalen naar Gebruik gaat zoals hierboven aangegeven uit van een vlak kilometertarief, waarbij niet wordt gemeten wanneer en waar de kilometers zijn gereden. Als gevolg van het feit dat de heffing niet tijd- en plaatsgebonden is, zal een

[23] In de huidige systematiek geldt voor in het buitenland geregistreerde voertuigen in het kader van de handhaving een vermoeden van de duur van houderschap in Nederland. Het vermoeden houdt in dat het tijdvak aanvangt met ingang van de dag waarop de houder als ingezetene is ingeschreven in de BRP, of zich had moeten inschrijven, zolang het voertuig in Nederland wordt gebruikt, telkenmale drie maanden later. Dit vermoeden geldt tenzij wordt aangetoond met ingang van welke dag het voertuig in Nederland is gebruikt. In dat geval vangt het tijdvak aan met de laatstbedoelde datum (artikel 13, lid 2, Wet mrb).

[24] Dat is anders dan in de huidige systematiek, in het kader waarvan als hoofdregel geldt dat de belasting bij aanvang van het tijdvak moet zijn voldaan (artikel 15, lid 1, Wet mrb).

belastingplichtige ook mrb moeten betalen over de in het buitenland verreden kilometers. In dit hoofdstuk beantwoorden wij de vraag of het Unierecht daar ten principale aan in de weg staat. Dat is volgens ons niet het geval.

5.2 De belastingen op personenauto's (en lichte bedrijfsvoertuigen) zijn tot op heden niet door de Uniewetgever geharmoniseerd.[25] De enige uitzonderingen daarop zijn Richtlijn 83/182/EEG, die enkele vrijstellingen voorschrijft in geval van tijdelijke invoer van vervoermiddelen in een andere lidstaat, en Richtlijn 1999/62/EG[26] (Eurovignetrichtlijn) die de regels met betrekking tot heffingen voor zware motorvoertuigen harmoniseert. Bij Richtlijn 2006/38/EG[27] is de omschrijving van het begrip 'voertuig' aangepast in de zin dat vanaf 10 juni 2008 de gewichtsdrempel is verlaagd naar 3,5 ton.[28] Op voertuigen van minder dan 3,5 ton is de Eurovignetrichtlijn niet van toepassing.

5.3 In die omstandigheden geldt dat lidstaten in beginsel vrij zijn om hun fiscale bevoegdheden uit te oefenen. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten lidstaten (ten eerste) de grenzen van het internationale recht in acht nemen. De lidstaten heffen in de regel belasting conform het territorialiteitsbeginsel. Het territorialiteitsbeginsel ligt ook ten grondslag aan de heffing van mrb. Dit is in de jurisprudentie van het Hof als een vanzelfsprekendheid aanvaard. Zo overwoog het Hof in de zaak *Cura Anlagen* als volgt:

> "Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, behoudens in de Gemeenschap tijdelijk ingevoerde voertuigen en de uitsluitend voor het goederenvervoer over de weg bestemde motorvoertuigen met een toegelaten totaalgewicht in beladen toestand gelijk aan of hoger dan twaalf ton, die in het hoofdgeding niet aan de orde zijn, de motorrijtuigenbelasting niet geharmoniseerd is en aanzienlijk verschilt van lidstaat tot lidstaat. Op dit gebied oefenen de lidstaten dus vrij hun fiscale bevoegdheid uit, mits zij daarbij het gemeenschapsrecht in acht nemen. Zij kunnen over deze fiscale bevoegdheid onderling afspraken maken op basis van criteria zoals het grondgebied waar een voertuig werkelijk wordt gebruikt, of de woonplaats van de bestuurder, die verschillende bestanddelen van het territorialiteitsbeginsel zijn, en onderlinge overeenkomsten sluiten om te verzekeren dat een voertuig slechts in een van de overeenkomstsluitende staten aan indirecte belastingen wordt onderworpen."[29] (onderstreping toegevoegd)

---

[25] Ondanks een voorstel daartoe van de Europese Commissie van 5 juli 2005 (COM(2005) 261). Dit voorstel is op 7 maart 2015 ingetrokken. De Europese Commissie stelt een richtlijn voor die voorschrijft dat lidstaten die een specifieke en periodieke belasting heffen voor het gebruik van personenauto's (in Nederland: de mrb) de belasting berekenen naar rato van de gebruiksduur van de auto op zijn grondgebied voor een periode van twaalf maanden.

[26] Richtlijn 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen, PB L 187 van 20.7.1999, blz. 42–50.

[27] Richtlijn 2006/38/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 tot wijziging van Richtlijn 1999/62/EG betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen, PB L 157 van 9.6.2006, blz. 8–23.

[28] Voor deze voertuigen wordt een vrachtwagenheffing ingevoerd. Het wetsvoorstel is aangenomen en de vrachtwagenheffing treedt naar verwachting in 2026 in werking. Zie de brief van de minister van Infrastructuur en Waterstaat van 7 november 2022 'Voortgang invoering vrachtwagenheffing per 1 oktober 2022', Kamerstukken II 2022/23, 31305, 368.

[29] HvJ EU 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, ECLI:EU:C:2002:195, punt 40.

5.4 Uit deze overweging volgt dat een lidstaat motorrijtuigenbelasting kan heffen op basis van de woonplaats van de bestuurder[30] of ook de houder, ongeacht waar het voertuig daadwerkelijk gebruikt wordt.[31] Daarvoor maakt geen verschil of de belasting wordt geheven in de vorm van een vast bedrag of een kilometerheffing. Ten aanzien van de heffing van mrb van Nederlandse ingezetenen met een voertuig met een Nederlands kenteken zien wij dus ten principale geen bezwaren, ook niet als zij als gevolg van de invoering van het systeem van Betalen naar Gebruik mrb moeten betalen over in het buitenland verreden kilometers.[32]

5.5 Daarnaast volgt uit deze overweging dat de lidstaat ook kan heffen op basis van het gebruik van het voertuig op zijn grondgebied.[33] In dat kader geldt ten aanzien van Nederlands ingezetenen en buitenlands ingezetenen met voertuigen met een buitenlands kenteken (voor zover deze geen beroep op een vrijstelling kunnen doen) dat de heffing gerelateerd is aan het gebruik van het Nederlandse wegennet. In het nieuwe systeem blijft deze koppeling bestaan doordat bij gebruik het voertuig moet worden aangemeld in een register waarna mrb verschuldigd is.

5.6 De toepassing van verschillende grondslagen door verschillende lidstaten voor de heffing van mrb kan leiden tot een dubbele belasting. Zo zou zich de situatie kunnen voordoen dat een Nederlandse ingezetene ook in het buitenland mrb moet betalen voor het gebruik van de openbare weg aldaar (waarbij we het niet hebben over tolheffingen voor het gebruik van specifieke trajecten)[34] of dat een buitenlands ingezetene die in zijn land van woonplaats voor een voertuig mrb-plichtig is op basis van zijn inwonerschap de facto ook mrb moet betalen voor het gebruik van het Nederlandse wegennet. Dubbele belastingen zijn echter, bij een gebrek aan harmonisatie op EU-niveau, niet in strijd met het Unierecht. Het Hof heeft dit in zijn rechtspraak herhaaldelijk bevestigd.[35]

In een recent arrest van 2 februari jl. formuleert het Hof het als volgt:

"In zijn huidige stand bevat het Unierecht geen bepaling die beoogt de gevolgen van een dubbele belasting te verbieden in geval van dergelijke

---

30 HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 54.

31 Zie tevens HvJ EU 2 februari 2023, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, C-676/21, ECLI:EU:C:2023:63, punt 36.

32 Bovendien geldt voor deze groep dat zij nu ook reeds mrb betalen over in het buitenland verreden kilometers. Als een houder van een voertuig met een Nederlands kenteken een maand in Frankrijk op vakantie is, zal hij over die maand ook mrb moeten betalen. In zoverre verschilt de huidige situatie dus niet van de toekomstige situatie.

33 HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 60.

34 Wij menen dat de omstandigheid dat een Nederlands ingezetene in het buitenland voor het gebruik van een weg tol moet betalen niet leidt tot een dubbele belasting. Tolheffing is niet gelijk te stellen aan mrb, omdat tol wordt geheven van eenieder die van het betreffende traject gebruikmaakt, ongeacht of en in welk land de houder mrb verschuldigd is. Als tol wel gelijk zou worden gesteld met mrb, dan heeft dat tot gevolg dat tolheffing naar zijn aard tot dubbele belastingen leidt (zowel van eigen ingezetenen als van houders van een voertuig die in een ander land mrb verschuldigd zijn). Tolheffing valt ook buiten het toepassingsbereik van Richtlijn 83/182/EEG (en daarmee ook van de daarin vervatte vrijstellingen).

35 HvJEU 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, punt 23 en 30; HvJEU 23 april 2002, Nygard, C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244, punt 38; HvJEU 5 juli 2005, D., C-376/03, ECLI:EU:C:2005:424, punt 50 en 56; HvJEU 14 november 2006, Kerckhaert en Morres, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, punt 15; HvJEU 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, punt 27; HvJEU 12 februari 2009, Block, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, punt 31.

> heffingen, die onder autonome nationale wettelijke regelingen vallen, en de afschaffing van dergelijke gevolgen is weliswaar in het belang van het vrije goederenverkeer wenselijk, doch kan slechts het resultaat zijn van de harmonisatie van de nationale stelsels. […]"[36]
>
> Lidstaten zijn dan ook niet verplicht om hun belastingstelsel aan te passen aan de belastingstelsels van andere lidstaten om dubbele belastingen te voorkomen.[37]

5.7 Voorwaarde is wel dat de lidstaten ook overigens het primaire Unierecht in acht nemen. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft bevestigd met betrekking tot meer specifiek registratiebelastingen voor motorvoertuigen (zoals de Nederlandse belasting van personenauto's en motorrijwielen ("**bpm**")), gaat het bij motorrijtuigenbelastingen om een binnenlandse belasting.[38] Binnenlandse belastingen moeten worden getoetst aan artikel 110 van het Verdrag betreffende de Werking van de EU ("**VWEU**"), dat lidstaten verbiedt op producten van de overige lidstaten, direct of indirect, hogere belastingen te heffen dan op gelijksoortige nationale goederen. Toetsing aan het verbod op kwantitatieve in- en uitvoerbeperkingen en maatregelen van gelijke werking (dat wil zeggen: de Verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van goederen) is in beginsel niet aan de orde.[39] Niettemin zijn er gevallen aan te wijzen waarin het Hof registratiebelastingen zoals de bpm heeft getoetst aan de Verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van personen/werknemers, goederen, diensten, vestiging en kapitaal.[40] Daarover gaat het volgende hoofdstuk.

Tussenconclusie

5.8 Het Unierecht staat ten principale niet in de weg aan de invoering van het systeem van Betalen naar Gebruik voor zover dat ertoe leidt dat ook over in het buitenland verreden kilometers mrb moet worden betaald. Dit is ook het geval als de invoering van het systeem leidt tot dubbele belastingen, omdat de houder of gebruiker van het voertuig ook in een andere lidstaat mrb moet betalen. Dit is op grond van het Unierecht als zodanig niet verboden.

6 Vraag 2: Staan de rechten inzake het vrij verkeer in de weg aan een heffing die mede ziet op de in het buitenland verreden kilometers?

6.1 In de tweede plaats heeft u ons gevraagd of de rechten inzake het vrij verkeer in de weg staan aan de invoering van het systeem van Betalen naar Gebruik voor zover dat er toe leidt dat ook de in het buitenland verreden kilometers in de heffing worden betrokken. Op die vraag gaan wij in dit hoofdstuk nader in.

---

36 HvJ EU 2 februari 2023, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, C-676/21, ECLI:EU:C:2023:63, punt 38.
37 HvJEU 12 februari 2009, Block, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, punt 31.
38 Zie laatstelijk het arrest van 2 februari 2023 in zaak C-676/21 (voetnoot 36), punt 26.
39 Ibidem.
40 HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 56 en 57. Zie ook bijv. HvJ EU 14 november 2006, Kerckhaert en Morres, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, punt 16 en HvJEU 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, punt 27.

Juridisch kader

6.2 De rechten inzake het vrij verkeer zijn neergelegd in het VWEU. Artikel 110 VWEU verbiedt de toepassing van hogere binnenlandse belastingen op producten uit andere lidstaten dan die op gelijksoortige nationale producten worden geheven (de zgn. indirecte belastingen, waartoe ook de mrb pleegt te worden gerekend).[41] Als in het voorgaande aangegeven kunnen indirecte belastingen ook worden getoetst aan de Verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van personen/werknemers, goederen, diensten, vestiging en kapitaal. Daarnaast is in artikel 18 VWEU het verbod van discriminatie naar nationaliteit neergelegd. Dit algemene discriminatieverbod is in beginsel alleen van toepassing voor zover er geen bijzondere bepaling (artikel 110 VWEU of één van de verkeersvrijheden) van toepassing is.[42]

6.3 De beoordeling of de rechten inzake het vrij verkeer worden beperkt komt voor belastingmaatregelen in essentie op hetzelfde neer als een beoordeling aan de hand van artikel 110 of artikel 18 VWEU. Nationale belastingmaatregelen worden namelijk alleen getoetst aan het discriminatieverbod, als gevolg van de fiscale autonomie van de lidstaten. Getoetst wordt of grensoverschrijdende situaties minder gunstig worden behandeld dan binnenlandse situaties.[43] Bij deze beoordeling moet worden gekeken naar de effecten van een belastingmaatregel.[44] Dit betekent dat maatregelen die geen onderscheid maken naar nationaliteit maar wel een discriminerend effect ten nadele van grensoverschrijdende arbeid, goederenverkeer, dienstverlening, vestiging of kapitaalverkeer hebben eveneens een beperking opleveren, die moet worden gerechtvaardigd.[45]

> Als voorbeeld noemen wij de zaak *Oostenrijk/Duitsland* over de invoering van een infrastructuurheffing door Duitsland voor het gebruik van de Duitse autosnelwegen. Alle gebruikers van de Duitse autosnelwegen waren onderworpen aan de heffing, ongeacht de plaats waar hun voertuigen waren geregistreerd. De houders van in Duitsland geregistreerde voertuigen genoten echter een vrijstelling van de motorrijtuigenbelasting ten belope van een bedrag dat ten minste gelijk was aan de infrastructuurheffing die zij moesten betalen. Als gevolg hiervan rustte de economische last van de heffing de facto alleen op de houders van voertuigen die in een andere lidstaat waren geregistreerd. Houders van in het buitenland geregistreerde voertuigen werden dus ongunstiger behandeld dan houders van in Duitsland geregistreerde voertuigen, ook al bevonden zij zich in een vergelijkbare situatie. Op die gronden oordeelde het Hof dat er een ongerechtvaardigd

---

41 Het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen is (niettegenstaande de specifieke bepaling van artikel 110 VWEU) uiteindelijk niet relevant voor de Unierechtelijke beoordeling. Uiteindelijk gaat het er namelijk om dat gelijke groepen gelet op de effecten van de maatregel niet ongelijk mogen worden behandeld.

42 HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 41

43 HvJ EU 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, ECLI:EU:C:2002:195, punt 29 en 30.

44 Zie conclusie A-G Kokott van 12 september 2019, Google Ireland, C-482/18, ECLI:EU:C:2019:728, punt 35 e.v.

45 HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 42; HR 5 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:483, r.o. 5.4.4.

onderscheid werd gemaakt, hetgeen strijd opleverde met de artikelen 18, 34 (goederen) en 56 (diensten) VWEU.[46]

6.4 De rechten inzake het vrij verkeer zijn derhalve alleen van toepassing voor zover sprake is van een grensoverschrijdende situatie. Een Nederlandse ingezetene met een voertuig met een Nederlands kenteken, die uitsluitend in Nederland rijdt, komt dus geen beroep toe op de verkeersvrijheden. In die omstandigheden is sprake van een zuiver interne situatie. Artikel 110 VWEU komt niet in beeld, want deze Verdragsbepaling laat de vrijheid om binnenlandse belastingen te heffen onverlet. Dit Verdragsartikel verzet zich enkel tegen binnenlandse belastingen voor zover deze discrimineren ten nadele van producten van andere lidstaten. Dit impliceert tevens dat omgekeerde discriminatie, een situatie waarin Nederlandse ingezetenen of onderdanen nadelig worden behandeld ten opzichte van ingezetenen of onderdanen van andere lidstaten, geen inbreuk op artikel 110 VWEU of een beperking van (een van) de rechten inzake het vrij verkeer kan opleveren. Het is dan een kwestie van nationaal recht om eventuele ongelijkheid op dat punt weg te nemen.

Analyse

6.5 Bij de beantwoording van deze vraag stellen wij voorop dat de toets aan de rechten inzake het vrij verkeer nauw samenhangt met de uitgangspunten die het Hof in zijn algemeenheid ten aanzien van niet-geharmoniseerde belastingen hanteert, zoals in het vorige hoofdstuk besproken, waarbij geldt dat een dubbele belasting niet door het Unierecht verboden is. De vraag is of grensoverschrijdende situaties minder gunstig worden behandeld dan binnenlandse situaties. In dat geval is er sprake van een beperking die moet worden gerechtvaardigd. Daarvoor moet de beperking:

i. zijn rechtvaardiging vinden in een dwingende reden van algemeen belang;
ii. geschikt zijn om de verwezenlijking van dit doel te waarborgen;
iii. evenredig zijn aan het nagestreefde doel, dat wil zeggen: niet verder gaan dan nodig is om dat doel te bereiken.[47]

Nederlands ingezetenen met een in Nederland geregistreerd voertuig

6.6 Wij zien met name ten aanzien van Nederlands ingezetenen met een in Nederland geregistreerd voertuig (groep 1) geen reëel aanknopingspunt voor de gedachte dat de invoering van een gebruiksafhankelijke heffing een beperking van één van de verkeersvrijheden oplevert.

6.7 De eerste verkeersvrijheid die voor deze groep in beeld zou kunnen komen, is het recht op vrij verkeer van werknemers (artikel 45 VWEU). Unieburgers hebben het recht om in een andere lidstaat dan hun woonstaat werkzaamheden in loondienst uit te oefenen. Als zij dat doen, maken zij van deze verkeersvrijheid gebruik. De toepassing van belastingmaatregelen kan de uitoefening van dit recht minder

[46] HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 48 en 49.
[47] Zie bijv. HvJ EU 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, ECLI:EU:C:2002:195, punt 32.

aantrekkelijk maken. Dit zou met name het geval zijn als de heffing van mrb over buitenlandse kilometers ertoe leidt dat de Nederlandse ingezetene die in het buitenland werkt fiscaal ongunstiger af is. Het VWEU biedt een werknemer echter niet de garantie dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat fiscaal neutraal is.[48] Daarnaast geldt dat de Nederlandse ingezetene met een in Nederland geregistreerd voertuig die in het buitenland werkt überhaupt niet fiscaal slechter af is dan een ingezetene die in Nederland werkt; beiden betalen immers mrb op basis van het totaal aantal gereden kilometers.

6.8 Ook het meer algemene recht op vrij verkeer van personen (artikelen 20 en 21 VWEU) is relevant. Dit recht komt in beeld als een Nederlandse ingezetene voor vakantie of familiebezoek naar het buitenland reist.[49] Verder zijn het vrij verkeer van zelfstandigen (artikel 49 VWEU) en diensten (artikel 56 VWEU) aan de orde voor zover Nederlandse ingezetenen in een andere lidstaat hun beroep uitoefenen (zonder in loondienst te zijn), aldaar diensten verrichten of in een andere lidstaat diensten afnemen.

6.9 Ten aanzien van deze verkeersvrijheden geldt dat de invoering van een gebruiksafhankelijke heffing niets verandert aan de situatie van de Nederlandse ingezetenen die van deze vrijheden gebruik maken. De grondslag voor de mrb blijft houderschap, dat in dit geval ingezetenschap betekent. Alleen de tariefmethode verandert, omdat er voortaan mrb zal worden geheven op basis van het aantal jaarlijks gereden kilometers. Deze wijziging maakt niet dat er sprake is van een beperking van het vrij verkeer, maar valt binnen de bevoegdheidsgrenzen van de lidstaten. Door de wijziging van de tariefmethode ontstaat geen dubbele belasting die een beperking oplevert en een rechtvaardiging behoeft.[50]

6.10 Dit sluit aan bij het uitgangspunt uit de rechtspraak van het Hof dat een lidstaat belasting mag heffen op basis van de woonplaats van de bestuurder, ongeacht waar het voertuig daadwerkelijk wordt gebruikt. Het enkele feit dat de invoering van de gebruiksafhankelijke heffing ertoe leidt dat een lidstaat mede over in het buitenland verreden kilometers belasting heft, leidt niet tot de conclusie dat het vrij verkeer wordt beperkt.

6.11 Kortom, wij zien geen aanknopingspunten voor het oordeel dat ten aanzien van deze groep één van de verkeersvrijheden wordt beperkt. Aan de vraag of een beperking kan worden gerechtvaardigd, komen wij dus niet toe. Omdat er geen sprake is van een discriminerende binnenlandse belasting ten nadele van producten uit andere lidstaten, is ook artikel 110 VWEU niet geschonden.

---

48 HvJ EU 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, ECLI:EU:C:2007:251, punt 76; HvJ EU 27 april 2012, Notermans-Boddenberg, C-114/11, ECLI:EU:C:2012:256 (beschikking), punt 25.

49 Andere omstandigheden worden gedekt door de andere verkeersvrijheden, zoals het reeds genoemde vrij verkeer van werknemers.

50 In dat kader is nog relevant dat de Nederlandse ingezetenen die het voertuig tevens in het buitenland gebruiken, veelal in het buitenland zullen zijn vrijgesteld van de betaling van mrb op basis van de vrijstellingen die zijn voorgeschreven door Richtlijn 83/182/EEG.

Houders van een in het buitenland geregistreerd voertuig

6.12 Houders van in het buitenland geregistreerde voertuigen kunnen Nederlands ingezetenen en buitenlands ingezetenen zijn (groepen 2 en 3 in de tabel). Voor beide groepen geldt dat, voor zover zij niet voor een vrijstelling in aanmerking komen, mrb wordt geheven op basis van het gebruik van het Nederlandse wegennet (en niet op basis van hun woonplaats).

6.13 Voor Nederlands ingezetenen met een in het buitenland geregistreerd voertuig zou het vrij verkeer van werknemers, zelfstandigen en diensten in beeld kunnen komen. Daarnaast is voor deze groep ook de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU) en het vrij verkeer van kapitaal (artikel 63 VWEU) relevant.

6.14 Het vrij verkeer van werknemers, zelfstandigen en vestiging is aan de orde in de situaties dat een Nederlands ingezetene bij een buitenlandse werkgever in dienst is of in het buitenland een onderneming houdt en een voertuig gebruikt dat door zijn buitenlandse werkgever ter beschikking is gesteld of ten behoeve van zijn buitenlandse onderneming wordt gebruikt. Deze verkeersvrijheden worden echter niet beperkt door de invoering van een gebruiksafhankelijke heffing, alleen al omdat deze categorieën zijn vrijgesteld van de mrb op grond van artikel 73, lid 1, aanhef en onder b en c, Wet mrb.

6.15 Het vrij verkeer van diensten kan aan de orde zijn als een Nederlands ingezetene in het buitenland een voertuig huurt of leaset.[51] Verder kan het vrij verkeer van kapitaal aan de orde zijn bij een grensoverschrijdende bruikleen om niet.[52]

6.16 De groep buitenlands ingezetenen met een in het buitenland geregistreerd voertuig die aan de mrb onderworpen zijn, is in omvang erg beperkt. De vrijstellingen voor buitenlandse ingezetenen met een in het buitenland geregistreerd voertuig zijn namelijk veelomvattend. Richtlijn 83/182/EEG is echter niet van toepassing op bedrijfsvoertuigen (artikel 1 lid 3). Ook voor personenauto's die beroepsmatig worden ingezet voor het vervoer van personen of goederen tegen betaling voor meer dan drie maanden per jaar is niet in een vrijstelling voorzien. Wij denken bij deze groep dus met name aan bedrijfsvoertuigen (zoals bestelbusjes) die in het buitenland zijn geregistreerd en door buitenlandse ingezetenen in Nederland worden gebruikt, bijvoorbeeld voor het vervoer van goederen. Daarnaast kan gedacht worden aan in het buitenland geregistreerde bedrijfsvoertuigen van buitenlandse uitzendbureaus die worden gebruikt door buitenlandse arbeidskrachten die in Nederland werken. Ook in die situatie is geen vrijstelling van toepassing.

6.17 Ten aanzien van deze groep zijn het vrij verkeer van goederen (artikel 34 VWEU) en vrij verkeer van diensten (artikel 56 VWEU) relevant. Zo kan de gebruiksafhankelijke

[51] HvJ EU 27 juni 2006, Van de Coevering, C-242/05, ECLI:EU:C:2006:430 (beschikking) en HvJ EU 22 mei 2008, Ilhan, C-42/08, ECLI:EU:C:2008:305 (beschikking).
[52] HvJ EU 26 april 2012, Van Putten e.a., gevoegde zaken C-578/10 t/m C-580/10, ECLI:EU:C:2012:246.

heffing leiden tot een hogere mrb, hetgeen kan leiden tot hogere vervoerskosten en dus tot een stijging van de productprijzen.[53]

6.18 In de rechtspraak is ten aanzien van registratiebelastingen (zoals de bpm) wel aangenomen dat deze belastingen onder omstandigheden een beperking van één van deze verkeersvrijheden kunnen vormen die niet kon worden gerechtvaardigd. Er was dan echter telkens sprake van een situatie waarin de (eenmalige) registratiebelasting, ook bij tijdelijk gebruik van het voertuig in de betrokken lidstaat, volledig verschuldigd was en geen teruggaaf kon worden verkregen naar evenredigheid van de duur van het gebruik. Om die reden waren houders van in het buitenland geregistreerde voertuigen nadeliger af dan houders van in Nederland geregistreerde voertuigen, omdat deze laatste groep duurzaam gebruik maakt van het Nederlandse wegennet. Het Hof oordeelde dat het vrij verkeer van diensten werd belemmerd in een geval waarin bij de aanvang van het gebruik van het wegennet de volle registratiebelasting wordt gevorderd zonder dat rekening wordt gehouden met de duur van het gebruik van het weggennet en zonder dat de betrokkene aanspraak kan maken op vrijstelling of teruggaaf wanneer geen sprake is van duurzaam gebruik.[54] In feite is daarmee sprake van een evenredigheidstoets.

6.19 De Hoge Raad heeft de uitgangspunten van de EU-jurisprudentie over de bpm en vergelijkbare belastingen van andere lidstaten toegepast bij de (Europeesrechtelijke) toetsing van de rechtsgeldigheid van de heffing van mrb van Nederlands ingezetenen met een in het buitenland geregistreerd voertuig.[55] De Hoge Raad oordeelde dat geen sprake is van een met het Unierecht strijdige disproportionele heffing, omdat de heffing wordt geheven over een tijdvak van drie maanden en om teruggaaf kan worden verzocht als er voor een periode van minder dan drie maanden van de Nederlandse weg gebruik wordt gemaakt.[56] De verschuldigdheid van de mrb was om die reden in voldoende mate gerelateerd aan de duur van het houderschap.

6.20 Vraag is hoe het evenredigheidsbeginsel moet worden uitgelegd wanneer de heffing van mrb niet enkel is gekoppeld aan een periode waarin het voertuig zich in Nederland bevindt maar de hoogte wordt bepaald door het aantal kilometers dat gedurende die periode met het voertuig wordt gereden. In het nieuwe systeem moet het voertuig dat in het buitenland is geregistreerd voor het eerste gebruik van het Nederlandse wegennet worden aangemeld en na het verlaten daarvan worden afgemeld, telkens met opgave van de kilometerstand. Aldus is gewaarborgd dat de houder geen mrb

---

53 Vgl. HvJ EU 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, punt 127 en 144.

54 HvJ EU 27 juni 2006, Van de Coevering, C-242/05, ECLI:EU:C:2006:430 (beschikking) en HvJ EU 22 mei 2008, Ilhan, C-42/08, ECLI:EU:C:2008:305 (beschikking).

55 Onder meer de in voetnoot 54 aangehaalde beschikkingen. De verwijzing naar jurisprudentie over de bpm en soortgelijke belastingen laat zich verklaren door het feit dat er geen relevante jurisprudentie van het Hof is over de mrb of soortgelijke belastingen van andere lidstaten. Aangezien belastingen als de bpm, alleen al vanwege de hoogte en het feit dat ze eenmalig worden geheven bij registratie of ingebruikneming, potentieel aanzienlijk ingrijpender gevolgen hebben voor grensoverschrijdend verkeer dan een gebruiksbelasting als de mrb, is er geen basis voor de gedachte dat het Hof desgevraagd een strengere maatstaf zou hanteren bij de beoordeling van de verenigbaarheid van (aspecten van) de mrb met de vrijverkeersbepalingen dan bij de beoordeling van (aspecten van) de bpm en soortgelijke belastingen.

56 HR 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BP3858.

hoeft de betalen over de kilometers die zijn gereden buiten het Nederlandse wegennet. Vanuit een oogpunt van evenredigheid is dat een alleszins passende aanpak.

6.21 Ten aanzien van de aan- en afmeldplicht geldt weliswaar dat deze verplichting tot enige administratieve lasten leidt, die niet spelen bij in Nederland geregistreerde voertuigen, omdat de houders van die voertuigen mrb verschuldigd zijn als gevolg van hun kentekenregistratie in Nederland. Deze lasten zijn evenwel inherent aan het feit dat de voertuigen niet in Nederland zijn geregistreerd. Voor zover deze lasten als een beperking van het vrij verkeer zouden moeten worden beschouwd, geldt dat deze beperking gerechtvaardigd is in het licht van de uitoefening van de fiscale autonomie van de lidstaat (zonder dat een verdergaande rechtvaardiging is vereist).[57] Ingevolge het arrest *Cura Anlagen* is een registratie(plicht) voor tijdelijk ingevoerde voertuigen die daadwerkelijk in de lidstaat worden gebruikt namelijk "het natuurlijke uitvloeisel van de uitoefening van [de] fiscale bevoegdheid" en hoeven bijgevolg rechtvaardigingsgronden niet te worden onderzocht.[58] Dat geldt dan *a fortiori* ook voor een naar zijn aard minder ingrijpende meldplicht.

7 Vraag 3: Kan het gebruik van buitenlandse kentekens door Nederlandse ingezetenen in Nederland worden beperkt?

7.1 Tot slot heeft u ons de vraag voorgelegd of het gebruik van in het buitenland geregistreerde voertuigen door Nederlandse ingezetenen in Nederland kan worden beperkt, in de zin dat deze voertuigen na een feitelijk gebruik van één jaar moeten worden geregistreerd in het Nederlandse kentekenregister.

7.2 Zoals reeds eerder in dit advies (in hoofdstuk 3) is opgenomen, verbiedt de Wegenverkeerswet ingezetenen van Nederland in principe om in Nederland een motorrijtuig met een buitenlands kenteken te houden. Op grond van artikel 36 Wvw geldt als uitgangspunt een kentekenplicht voor de eigenaar of houder van een motorrijtuig. Op grond van artikel 47 Wvw geldt vervolgens dat motorrijtuigen waarvoor een kenteken is opgegeven, ingeschreven moeten zijn in het kentekenregister en tenaamgesteld. Artikel 48 Wvw schrijft voor dat inschrijving in het kentekenregister plaatsvindt door in Nederland woonachtige natuurlijke personen en in Nederland gevestigde rechtspersonen. Iemand die de intentie heeft om langer dan vier maanden binnen een periode van zes maanden in Nederland te verblijven, is verplicht zich bij de Basisregistratie Personen (BRP) in te schrijven. Inschrijving bij de BRP betekent voor personen die over een motorrijtuig met een buitenlands kenteken

[57] Administratieve lasten worden in de regel in de rechtspraak van het Hof van Justitie vrij snel als beperkingen (van het vrij verkeer van diensten) aangemerkt. Die rechtspraak ziet echter niet op belastingmaatregelen, in het kader waarvan rekening moet worden gehouden met de fiscale autonomie van de lidstaten en de overige uitgangspunten zoals beschreven in hoofdstuk 5 van dit advies. Om die reden gaat een verwijzing naar het arrest Commissie/België (van 19 december 2012, C-577/10, ECLI:EU:C:2012:814, punt 39 en 40) bijvoorbeeld niet op.

[58] HvJ EU 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, ECLI:EU:C:2002:195, punt 41 en 43.

beschikken dat dit motorrijtuig in Nederland moet worden geregistreerd en een Nederlands kenteken krijgt.[59]

7.3 Op deze verplichting geldt een uitzondering voor zover het voertuig zich in het internationaal verkeer begeeft (artikel 37, lid 1, onder b, Wvw). Dat is het geval als het motorrijtuig i) eigendom is van een natuurlijke persoon of rechtspersoon die zijn woonplaats of plaats van vestiging in het buitenland heeft, ii) in het buitenland staat geregistreerd en iii) tijdelijk in Nederland is ingevoerd (zie artikel 1, onder b, van het Verdrag inzake het wegverkeer ("**Verdrag**")).

7.4 Aan deze uitzondering is op dit moment geen tijdsduur gekoppeld. Het voornemen bestaat om dat wel te doen: dat wil zeggen, om de mogelijkheid voor Nederlandse ingezetenen om met een in het buitenland geregistreerd voertuig op de Nederlandse weg te rijden te begrenzen tot een periode van één jaar.

> De Duitse overheid lijkt een dergelijke beperking reeds te hebben opgenomen in § 20 van de Fahrzeug-Zulassungsverordnung.[60] Daarin is in lid 1 bepaald dat voertuigen die zijn ingeschreven in een andere EU-lidstaat tijdelijk mogen deelnemen aan het binnenlandse verkeer, als daarvoor een geldig kentekenbewijs is afgegeven door een andere lidstaat en er in Duitsland geen vaste vestigingsplaats is. Het kentekenbewijs moet ten minste de gegevens bevatten die op basis van Duitse wetgeving in het kentekenboekje voor voertuigen met rode nummerplaten (tijdelijke kentekens) zijn voorgeschreven. Lid 6 van deze bepaling bepaalt dat een periode van ten hoogste één jaar als tijdelijk wordt beschouwd. De termijn gaat in op de datum van grensoverschrijding.

7.5 Het Verdrag biedt de mogelijkheid om de erkenning van buitenlandse kentekens in duur te beperken, aangezien in artikel 1, onder b, van het Verdrag is bepaald dat:

> "aan een Verdragsluitende Partij het recht is voorbehouden een voertuig niet als „in het internationale verkeer" te beschouwen, indien het langer dan één jaar op het grondgebied van die Staat is verbleven zonder een belangrijke onderbreking, waarvan de duur door die Verdragsluitende Partij kan worden bepaald".

7.6 Het Verdrag staat dus toe dat een voertuig, hoewel het zich in het internationaal verkeer bevindt, registratieplichtig wordt als het langer dan één jaar op Nederlands grondgebied wordt gebruikt zonder een belangrijke onderbreking. Wat een belangrijke onderbreking is, is aan de Staat om te beoordelen. Het Verdrag geeft daar geen richtlijnen voor.

---

[59] Vanaf dat moment moet in Nederland ook bpm worden betaald (artikel 1, lid 2, Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 ("**Wet bpm**"). Ook Nederlands ingezetenen met een in het buitenland geregistreerd voertuig zijn bpm verschuldigd, namelijk vanaf de aanvang van het gebruik van de weg in Nederland (artikel 1, lid 6, Wet bpm).

[60] Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr (https://www.gesetze-im-internet.de/fzv_2011/).

7.7 Ten aanzien van het Unierecht is relevant dat artikel 4 van Richtlijn 1999/37/EG ("**Kentekenbewijzenrichtlijn**")[61] bepaalt dat "het door een lidstaat afgegeven kentekenbewijs door de overige lidstaten [wordt] erkend voor de identificatie van het voertuig in het internationale wegverkeer en voor de nieuwe inschrijving ervan in een andere lidstaat". Ook in het Unierecht is (net zoals in het Verdrag) erkenning van elkaars kentekens derhalve het uitgangspunt. Deze bepaling (of enige andere bepaling van deze richtlijn) staat echter niet in de weg aan een beperking van de uitzondering van artikel 37, lid 1, onder b, Wvw in de tijd, aangezien de registratie van voertuigen en de voorwaarden waaronder kentekens worden afgegeven niet op EU-niveau zijn geharmoniseerd. Een en ander heeft tot gevolg dat de bevoegdheid om regels vast te stellen met betrekking tot de registratie van voertuigen bij de lidstaten ligt. De lidstaten moeten bij de uitoefening van die bevoegdheid het primaire Unierecht in acht nemen, waaronder de rechten inzake het vrij verkeer.

7.8 De vraag is dus of de verplichting voor een Nederlandse ingezetene om zijn in het buitenland geregistreerde voertuig (dat zich in het internationaal verkeer bevindt) na een periode van één jaar te registreren een beperking is van het vrij verkeer en zo ja, of deze beperking kan worden gerechtvaardigd.

7.9 Voor de beantwoording van die vraag is ten eerste het arrest *Cura Anlagen* van belang. In die zaak ging het om een bepaling uit de Oostenrijkse motorrijtuigenwet die bepaalde dat een voertuig met een buitenlands kenteken, dat door een in Oostenrijk gevestigde rechtspersoon wordt binnengebracht, er maximaal drie dagen mag worden gebruikt. Na afloop van die termijn moeten de buitenlandse kentekenplaten worden verwijderd en aan de bevoegde instantie afgegeven, en moet het voertuig bij verder gebruik in Oostenrijk aldaar zijn geregistreerd. Cura Anlagen (een Oostenrijkse onderneming) die een leaseovereenkomst was aangegaan met een Duitse vennootschap voor de duur van 36 maanden voor een in Duitsland geregistreerde auto kwam tegen deze maatregel in het geweer. Cura Anlagen kon de auto in Oostenrijk niet conform de leaseovereenkomst gebruiken omdat zij in Oostenrijk niet langer dan drie dagen met een auto met buitenlandse kentekenplaten mocht rondrijden.

7.10 Volgens het Hof was deze maatregel een beperking van het vrij verkeer van diensten en moest worden onderzocht of deze beperking kon worden gerechtvaardigd.[62] In dat kader merkt het Hof op dat de verplichting tot registratie van een voertuig (op grond van het gebruik van het voertuig of de woonplaats van de bestuurder) het natuurlijke uitvloeisel is van de uitoefening van de fiscale bevoegdheid door een lidstaat. Op basis van de registratie van het voertuig kan worden nagegaan of de motorrijtuigenbelasting in die lidstaat is voldaan.[63] Het Hof oordeelt daarom dat een lidstaat kan bepalen dat het voertuig op zijn grondgebied moet worden geregistreerd bij daadwerkelijk gebruik

---

61 Richtlijn 1999/37/EG van de Raad van 29 april 1999 inzake de kentekenbewijzen van motorvoertuigen, PB L 138, 1.6.1999, p. 57–65.

62 HvJ EU 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, ECLI:EU:C:2002:195, punt 37 en 38. Zie ook HvJ EU 15 december 2005, Nadin, gevoegde zaken C-151/04 en C-152/04, ECLI:EU:C:2005:775, punt 36 en 37 en HvJ EU 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, ECLI:EU:C:2005:546, punt 46.

63 Cura Anlagen, punt 41.

van het voertuig op zijn grondgebied dat van een in een andere lidstaat gevestigde onderneming wordt geleased.[64] Deze verplichting behoeft geen nadere rechtvaardiging.[65]

> Wel moeten de praktische voorwaarden van deze registratieplicht aan het evenredigheidsvereiste voldoen. In dat kader oordeelde het Hof dat een termijn van drie dagen voor de registratie veel te kort was en verder gaat dan noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken.[66] De Oostenrijkse maatregel kon de toets aan het vrij verkeer om die reden niet doorstaan.

7.11 Uit de zaak *Cura Anlagen* en andere rechtspraak van het Hof volgt dus dat een registratieverplichting als zodanig weliswaar een beperking van het vrij verkeer oplevert maar deze als natuurlijk uitvloeisel van de uitoefening van de fiscale bevoegdheid van de lidstaat moet worden beschouwd en om die reden geen nadere rechtvaardiging behoeft, *mits* het voertuig bestemd is om hoofdzakelijk op het grondgebied van de betrokken lidstaat duurzaam te worden gebruikt of feitelijk duurzaam wordt gebruikt.[67]

7.12 De vraag is wat duurzaam is. Dit begrip is in de jurisprudentie van het Hof niet nader gedefinieerd en het wordt door het Hof stelselmatig aan de nationale rechter overgelaten om te beoordelen wanneer sprake is van duurzaam gebruik, waarbij de rechter zou moeten kijken naar de duur van de huurovereenkomst (zo daarvan sprake is) en de aard van het effectieve gebruik van het voertuig.[68] Wij zijn geen rechtspraak tegengekomen waaruit zou volgen dat bij een periode van een jaar geen sprake zou zijn van duurzaam gebruik. Mede in het licht van de internationaalrechtelijke context, meer specifiek de hiervoor besproken regeling in het Verdrag inzake het wegverkeer, achten wij het niet aannemelijk dat het Hof desgevraagd zou oordelen dat een verplichting om een zich in het internationaal verkeer bevindend voertuig na het verstrijken van een jaar te registreren een ongerechtvaardigde (want disproportionele) beperking van het vrij verkeer van goederen of diensten zou opleveren. Een andersluidend oordeel zou naar onze mening ook onverenigbaar zijn met de door het Hof erkende fiscale autonomie van de lidstaten op het gebied van de voertuigbelastingen, bezien in samenhang met voornoemd Verdrag.

---

64 Cura Anlagen, punt 42. Zie ook HvJ EU 27 juni 2006, Van de Coevering, C-242/05, ECLI:EU:C:2006:430 (beschikking), punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

65 Cura Anlagen, punt 43.

66 Cura Anlagen, punt 47.

67 In de zaak Cura Anlagen spreekt het Hof van daadwerkelijk gebruik. In het licht van andere rechtspraak mag worden aangenomen dat het Hof ook hier het oog had op duurzaam gebruik, zoals dat in latere rechtspraak consistent wordt genoemd. HvJ EU 29 oktober 2015, Nagy, C-583/14, ECLI:EU:C:2015:737, punt 30. HvJ EU 15 december 2005, Nadin, gevoegde zaken C-151/04 en C-152/04, ECLI:EU:C:2005:775, punt 41 t/m 43. Expliciet HvJ EU 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, ECLI:EU:C:2005:546, punt 75 t/m 79, waarin het Hof in punt 76 overweegt: "Wanneer de bedrijfsauto voornamelijk is bestemd voor duurzaam gebruik in Denemarken of daar feitelijk duurzaam wordt gebruikt, is de situatie vergelijkbaar met die in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Cura Anlagen."

68 HvJ EU 27 juni 2006, Van de Coevering, C-242/05, ECLI:EU:C:2006:430 (beschikking), punt 25. HvJ EU 15 december 2005, Nadin, gevoegde zaken C-151/04 en C-152/04, ECLI:EU:C:2005:775, punt 41 en HvJ EU 30 mei 2006, Leroy, C-435/04, ECLI:EU:C:2006:347 (beschikking), punt 15. Duidelijk is verder dat bij "eenvoudige huurovereenkomsten van korte duur, zoals de huur van een vervangingswagen bij een in een andere lidstaat gevestigde onderneming" geen sprake is van duurzaam gebruik, zie HvJ EU 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, ECLI:EU:C:2005:546, punt 75.

7.13 Wij merken echter op dat naast de *duur* ook de *aard* van het gebruik relevant is. Zo oordeelde het Hof in het arrest *Commissie/Denemarken* dat een kentekenregistratie niet kan worden vereist van een werknemer die een bedrijfsauto gebruikt die hem door zijn buitenlandse werkgever ter beschikking is gesteld voor werkzaamheden die niet zijn voornaamste werkzaamheid vormen als de werknemer het voertuig tevens in Denemarken (voor privé- en beroepsdoeleinden) gebruikt.[69] In dat geval is de band met de lidstaat (Denemarken) niet zodanig dat kan worden gesproken van duurzaam gebruik, zodat de beperking niet op basis daarvan kan worden gerechtvaardigd. Bij de uitwerking van de voorgenomen maatregel moet dus ook met de aard van het gebruik van het voertuig in Nederland rekening worden gehouden. In het licht van het arrest *Commissie/Denemarken* achten wij het raadzaam de registratieplicht (in ieder geval) niet van toepassing te verklaren op voertuigen ten aanzien waarvan de houder in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 73, aanhef en onder b, Wet mrb (terbeschikkingstelling door buitenlandse werkgever) en dit ongeacht de duur het dienstverband en de daarmee verbonden terbeschikkingstelling van het voertuig. Deze vrijstelling laat zich verklaren door het recht van vrij verkeer van werknemers, en inperking van de duur van die vrijstelling door een verplichte registratie van het voertuig na het verstrijken van een periode van een jaar (als gevolg waarvan de toepasselijkheid van de mrb-vrijstelling voor niet-geregistreerde voertuigen immers niet meer van toepassing is) zou dan ook kunnen worden aangemerkt als een beperking van dat recht. Wij achten het risico aanzienlijk dat het Hof desgevraagd een beperking van het recht van vrij verkeer van werknemers zou vaststellen en voorshands zien wij niet dat voor een dergelijke beperking een overtuigende rechtvaardiging zou kunnen worden aangedragen.

***

[69] HvJ EU 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, ECLI:EU:C:2005:546, punt 68.