

# ECLI:NL:RBNNE:2021:3239

Instantie	Rechtbank Noord-Nederland
Datum uitspraak	29-07-2021
Datum publicatie	06-08-2021
Zaaknummer	AWB LEE - 20 _ 1310 t/m 1314 en 2
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	

CO<sub>2</sub>-uitstoot als maatstaf van heffing voor de BPM. Overgang naar WLTP-testmethode en restantvoorraadregeling. Is de BPM-heffing op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot conform het NEDC2-resultaat in strijd met artikel 110 VWEU omdat die BPM-druk hoger is in vergelijking met andere, gelijksoortige auto's waarvan de BPM is vastgesteld op basis van het NEDC1-resultaat? Toetsingskader bij de invoer van gebruikte auto's: is de geheven BPM hoger dan het laagste restbedrag aan BPM op gelijksoortige, al in Nederland geregistreerde auto's? Beoordeling gelijksoortigheid referentie-auto's. Ten aanzien van 2 auto's bewijst eiseres dat er ten tijde van de registratie al gelijksoortige auto's in Nederland waren geregistreerd met een lagere, op basis van NEDC1 vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot. Daaruit volgt dat de geheven BPM in strijd met artikel 110 VWEU hoger is geweest dan het laagste bedrag aan rest-BPM dat is vervat in de waarde van die gelijksoortige auto's. Dat eiseres in deze 2 gevallen een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot in aanmerking mag nemen, is de consequentie van (1) het voorgeschreven beoordelingskader bij de invoer van auto's uit andere lidstaten en (2) de omstandigheid dat Nederland BPM heft aan de hand van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën dat de invoering van de WLTO-testmethode niet zou leiden tot een hogere belastingdruk wekken geen gerechtvaardigd vertrouwen, omdat deze uitlatingen zijn gedaan in zijn hoedanigheid van medewetgever.

Vindplaatsen [Rechtspraak.nl](https://rechtspraak.nl)

## Uitspraak

### RECHTBANK NOORD-NEDERLAND

Zittingsplaats Groningen

Bestuursrecht

zaaknummers: LEE 20/1310 tot en met 20/1314 en 20/1317 tot en met 20/1319

## **uitspraak van de meervoudige belastingkamer van 29 juli 2021 in de zaken tussen**

**[eiseres] (voorheen: [voorheen naam van eiseres] ), te [plaats 1] , eiseres**

(gemachtigde: [gemachtigde 1] ),

en

**de inspecteur van de Belastingdienst/Centrale administratieve processen, verweerder**

(gemachtigde: [gemachtigde 2] ).

### **Procesverloop**

Eiseres heeft in september 2019 ter zake van de import van negen auto's telkens een bedrag aan belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) op aangifte voldaan. Vervolgens heeft eiseres bezwaar gemaakt tegen deze 9 voldoeningen op aangifte.

Bij uitspraken op bezwaar van 20 maart 2020 heeft verweerder de bezwaren van eiseres ongegrond verklaard.

Eiseres heeft tegen de uitspraken op bezwaar beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiseres en verweerder hebben vóór de zitting nadere stukken ingediend.

De rechtbank heeft partijen op 27 mei 2021 een email gestuurd ter voorbereiding op een aantal bespreekpunten op de zitting.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 juni 2021.

Eiseres heeft zich laten vertegenwoordigen door haar gemachtigde. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door zijn gemachtigde, bijgestaan door [aanwezige 1] .

Op de zitting is ook de zaak met zaaknummer 20/1936 (van een andere belastingplichtige) behandeld.

## Overwegingen

### Feiten

1. De rechtbank gaat uit van de volgende feiten.

1.1. Eiseres heeft in Duitsland 9 gebruikte auto's (de auto's) gekocht en heeft deze vervolgens naar Nederland gehaald. In verband daarmee heeft zij steeds (afzonderlijk) aangifte BPM gedaan.

1.2. In het volgende overzicht staan wat meer gegevens over de auto's:

Autonr.	Zaaknr.	Merk	Model - type	Brandstof	Kenteken
1	20/1310	BMW	X5 - 3.0d xDrive	Diesel	[autonr. 1]
2	20/1311	BMW	5-serie Touring - 530i xDrive Executive	Benzine	[autonr. 2]
3	20/1312	BMW	5-serie Touring - 530d Executive	Diesel	[autonr. 3]
4	20/1313	Mini	Countryman Cooper - 1.5 Cooper Chili	Benzine	[autonr. 4]
5	20/1314	Audi	Q5 - 3.0 TDI SQ5 quattro	Diesel	[autonr. 5]
6	20/1315	Mercedes Benz	E-klasse - 300 e	Benzine/elektrisch	[autonr. 6]
7	20/1317	BMW	X3 - 3.0i xDrive	Benzine	[autonr. 7]
8	20/1318	BMW	5-serie Touring - 520i Executive	Benzine	[autonr. 8]
9	20/1319	BMW	X3 - 3.0i xDrive Executive	Benzine	[autonr. 9]

Voor het gemak heeft de rechtbank de auto's doorlopend genummerd (zie de eerste kolom). In het vervolg van deze uitspraak zal de rechtbank steeds naar deze autonummers verwijzen.

1.3. In het volgende overzicht staan per auto een paar gegevens uit de aangiften BPM:

Autonr.	Kenteken	Datum eerste toelating	CO2-uitstoot (g/km)	Historische nieuwprijs	Handelsinkoopwaarde	Bruto BPM	Verschuldigde BPM
1	[autonr. 1]	17-9-2018	183	€ 126.757	€ 55.399	€ 32.696	€ 14.290
2	[autonr. 2]	8-11-2018	159	€ 93.710	€ 39.167	€ 11.906	€ 4.976
3	[autonr. 3]	9-11-2018	144	€ 101.068	€ 42.998	€ 15.548	€ 6.615
4	[autonr. 4]	4-3-2019	134	€ 45.982	€ 23.027	€ 7.051	€ 3.531
5	[autonr. 5]	5-6-2019	177	€ 126.206	€ 75.674	€ 30.627	€ 18.364
6	[autonr. 6]	1-3-2019	42	€ 81.435	€ 40.719	€ 2.166	€ 1.083
7	[autonr. 7]	23-11-2018	167	€ 92.929	€ 43.065	€ 14.883	€ 6.897
8	[autonr. 8]	16-11-2018	143	€ 77.719	€ 35.746	€ 8.332	€ 3.832
9	[autonr. 9]	13-9-2018	167	€ 95.887	€ 43.024	€ 14.883	€ 6.678

1.4. De datum eerste toelating van auto 4 is volgens de aangifte 1 maart 2019. Op de inkoopfactuur staat 4 maart 2019. Eiseres heeft op de zitting aangegeven dat het 4 maart 2019 moet zijn.

1.5. De Belastingdienst heeft op de volgende data van eiseres de volgende bedragen aan BPM ontvangen:

<b>Autonr.</b>	<b>Kenteken</b>	<b>Datum ontvangst betaling</b>	<b>Bedrag</b>
1	[autonr. 1]	29-9-2019	€ 14.288
2	[autonr. 2]	24-9-2019	€ 4.975
3	[autonr. 3]	24-9-2019	€ 6.614
4	[autonr. 4]	23-9-2019	€ 3.530
5	[autonr. 5]	18-9-2019	€ 18.363
6	[autonr. 6]	17-9-2019	€ 1.083
7	[autonr. 7]	13-9-2019	€ 6.896
8	[autonr. 8]	13-9-2019	€ 3.831
9	[autonr. 9]	13-9-2019	€ 6.676

- 1.6. Er zit meestal een klein verschil (hooguit € 2) tussen het volgens de aangifte verschuldigde bedrag aan BPM (zie 1.3.) en het betaalde bedrag aan BPM (zie 1.5.). Verweerder verbindt daar geen gevolgen aan.
- 1.7. Eiseres heeft met dagtekening 8 oktober 2019 een bezwaarschrift naar de Belastingdienst gestuurd, waarin eiseres (in één geschrift) bezwaar heeft gemaakt tegen de voldoening op aangifte ter zake van de auto's. Verweerder heeft dat bezwaarschrift op 14 oktober 2019 ontvangen. Verweerder heeft de bezwaren bij uitspraken op bezwaar van 20 maart 2020 (in één geschrift) ongegrond verklaard.
- 1.8. De rechtbank heeft de beroepen geregistreerd ten name van [voorheen naam van eiseres] . De statutaire naam van deze vennootschap is in 2019 gewijzigd in [eiseres] .
- 1.9. Tot 1 september 2017 werd de CO2-uitstoot van op de Europese markt gebrachte auto's op grond van Europese regelgeving bepaald aan de hand van de zogenoemde NEDC-testmethode (New European Driving Cycle) gebruikt. Met ingang van 1 september 2017 wordt daarvoor de zogeheten WLTP-testmethode (Worldwide harmonized Light vehicle Test Procedure). De NEDC-testmethode stelt testwaardes vast op basis van een theoretisch rijprofiel. De WLTP-testmethode gaat uit van realistische rijgegevens en sluit daardoor beter aan bij de werkelijke CO2-uitstoot van auto's.
- 1.10. Voor nieuwe modellen (modellen waarvoor niet eerder een NEDC-testresultaat is vastgesteld) is de vaststelling van de CO2-uitstoot door middel van de WLTP-testmethode vanaf 1 september 2017 verplicht. Voor bestaande modellen (modellen waarvoor wel eerder een NEDC-testresultaat is vastgesteld) is de vaststelling van de CO2-uitstoot door middel van WLTP-testmethode vanaf 1 september 2018 verplicht. Voor bestaande modellen die zijn geproduceerd vóór 1 juni 2018 geldt een bijzondere regeling. De CO2-uitstoot van deze modellen mag tot 1 september 2019 worden vastgesteld door middel van de NEDC-testmethode, op voorwaarde dat de officiële importeur de betreffende auto's opneemt in de zogenoemde restantvoorraadregeling.
- 1.11. De WLTP-testmethode en de NEDC-testmethode geven verschillende resultaten, omdat de methodiek verschilt. Doorgaans valt het resultaat van een WLTP-test (uitgedrukt in het aantal gram uitgestoten CO2 per kilometer) hoger uit dan het resultaat van een NEDC-test. Gedurende de periode waarin beide testmethodes voorkwamen (zie 1.10.) werd het resultaat van de WLTP-test via het Europese rekenmodel CO2mpas omgerekend naar NEDC-maatstaven. Het resultaat van die omrekening staat bekend als het NEDC2-resultaat. Het rechtstreekse resultaat van de 'oude' NEDC-testmethode staat bekend als het NEDC1-resultaat.
- 1.12. Voor in ieder geval een deel van de op de markt gebrachte auto's is het teruggerekende NEDC2-resultaat niet gelijk aan het NEDC1-resultaat, maar hoger. Omdat de CO2-uitstoot als maatstaf

van heffing geldt voor de BPM, leidt een hoger testresultaat tot een hogere BPM-druk. Bij de overgang naar de WLTP-testmethode heeft de Staatssecretaris van Financiën tegen de Tweede Kamer gezegd dat het niet de bedoeling is dat automobilisten alleen als gevolg van de invoering van de nieuwe testmethode meer belasting gaan betalen.<sup>1</sup>

1.13. Over de verschillen tussen de NEDC2-resultaten en de NEDC1-resultaten en de oorzaken daarvan zijn verschillende publicaties verschenen. Zo hebben BOVAG en RAI Vereniging brieven gestuurd aan de Tweede Kamer<sup>2</sup> en aan de Staatssecretaris van Financiën<sup>3</sup> en heeft KPMG in opdracht van BOVAG en RAI Vereniging een onderzoek verricht.<sup>4</sup> Verder heeft TNO in het kader van de wijzigingen van de BPM-tabellen diverse rapporten uitgebracht en heeft SEO in opdracht van de regering een second opinion uitgevoerd ter beantwoording van de vraag of de overgang naar WLTP budgettair neutraal is verlopen.<sup>5</sup>

1.14. De BPM die eiseres op aangifte heeft voldaan voor de auto's is berekend op basis van het NEDC2-resultaat.

1.15. Op de zitting heeft de gemachtigde van eiseres het beroep met zaaknummer 20/1315 (auto 6) ingetrokken.

### *Geschil en beoordeling*

2. In geschil is of eiseres te veel BPM op aangifte heeft voldaan of niet. De geschilpunten zijn:

3.1. Ten aanzien van auto's 1, 2, 3 en 8 (bestaande modellen) *primair*:

Is de BPM-heffing op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot conform het NEDC2-resultaat in strijd met artikel 110 van het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie (VWEU), omdat die BPM-druk hoger is in vergelijking met andere, gelijksoortige auto's waarvan de BPM is vastgesteld op basis van het NEDC1-resultaat?

3.2. Ten aanzien van auto's 4, 5, 7 en 9 (nieuwe modellen) *primair* en ten aanzien van auto's 1, 2, 3 en 8 (bestaande modellen) *subsidiar*:

Is de BPM-heffing op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot conform het NEDC2-resultaat in strijd met artikel 110 van het VWEU, omdat het NEDC1-resultaat van en de BPM-druk op sommige andere, gelijksoortige auto's lager is vanwege de bevindingen van TNO?

3.3. Ten aanzien van alle auto's (*meer*) *subsidiar*:

Kan eiseres een beroep doen op het vertrouwensbeginsel, omdat de Staatssecretaris van Financiën uitlatingen heeft gedaan die erop neer komen dat de BPM-heffing niet mag stijgen door de (overgang naar de) nieuwe testmethode?

4.1. Partijen verschillen voor wat betreft de grondslagen voor de berekening van de verschuldigde BPM alleen van mening over de in aanmerking te nemen CO<sub>2</sub>-uitstoot.

4.2. Verweerder heeft op de zitting verklaard dat de cijfermatige uitwerking van de standpunten van eiseres (zoals gevoegd als bijlage 9 bij haar nadere stuk van 19 mei 2021) akkoord is.

5. De beroepsgrond die zag op de toekenning van extra leeftijdskorting (auto's 7, 8 en 9) heeft eiseres op de zitting laten varen.

*Strijd met artikel 110 van het VWEU vanwege lagere BPM-druk op gelijksoortige referentieauto's uit de*

*restantvoorraadregeling?*

6. De geschilpunten onder 3.1. en 3.2. lenen zich voor gezamenlijke behandeling.

7.1. Eiseres stelt zich op het standpunt dat de BPM-druk op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot conform het NEDC2-resultaat hoger is in vergelijking met andere, gelijksoortige auto's waarvan de BPM is vastgesteld op basis van het NEDC1-resultaat. Eiseres heeft ten aanzien van auto's 1, 2, 3 en 8 steeds enkele in Nederland geregistreerde referentieauto's aangewezen. Deze referentieauto's zijn volgens eiseres gelijksoortig. **Ter onderbouwing van die stelling heeft eiseres de technische gegevens uit het kentekenregister aangeleverd.** Het gaat om bestaande modellen. De CO<sub>2</sub>-uitstoot die voor de referentieauto's (op basis van NEDC1) is vastgesteld, is lager dan de CO<sub>2</sub>-uitstoot die voor de auto's 1, 2, 3 en 8 (op basis van NEDC2) is vastgesteld. Het verschil in BPM dat daaruit voortvloeit, komt volgens eiseres in strijd met artikel 110 van het VWEU. Subsidiair – en voor wat betreft de auto's 4, 5, 7 en 9 (nieuwe modellen) primair – heeft eiseres gewezen op de bevindingen van TNO. Die bevindingen komen erop neer dat in algemene zin kan worden gesteld dat het NEDC2-resultaat ten opzichte van het NEDC1-resultaat bij benzineauto's gemiddeld 1 gram CO<sub>2</sub> per kilometer hoger ligt. Bij dieselauto's is het verschil 7 gram CO<sub>2</sub> per kilometer. Eiseres stelt dat de BPM op de ingevoerde auto's daarom moet worden berekend door de op grond van NEDC2 vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot in ieder geval te verlagen met 1, respectievelijk 7 gram CO<sub>2</sub> per kilometer.

7.2. Verweerder heeft primair aangevoerd dat de vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot een eigenschap is van de auto en dat er om die reden dus nooit sprake kan zijn van strijd met artikel 110 van het VWEU. Ter onderbouwing van deze opvatting heeft verweerder onder meer verwezen naar een arrest van de Hoge Raad van 3 april 2020.<sup>6</sup> Voor het geval de rechtbank daar anders over denkt, is verweerder het niet eens met de referenties van eiseres. Ten aanzien van een aantal referentieauto's die eiseres heeft aangedragen, heeft verweerder gesteld dat deze ten tijde van de invoer van de auto's door eiseres nog niet in Nederland waren geregistreerd. Om die reden kunnen die auto's niet dienen als referentieauto, aldus verweerder. Ten aanzien van de overgebleven referentieauto's heeft verweerder gesteld dat het gaat om verschillende modellen en uitvoeringen, terwijl ook de opties verschillen. Om die redenen zijn ook deze referentieauto's ongeschikt. Ter onderbouwing van die stellingen heeft verweerder specificaties uit Silverdat aangeleverd. De bevindingen van TNO heeft verweerder als zodanig niet bestreden. Meer subsidiair heeft verweerder aangevoerd dat er geen verboden discriminatie plaatsvindt. Zowel auto's die in Nederland op de restantvoorraadlijst zijn geplaatst als auto's die in het buitenland op de restantvoorraadlijst zijn geplaatst, komen in aanmerking voor BPM-heffing op basis van het NEDC1-resultaat, aldus verweerder.

8. De rechtbank stelt bij de beoordeling het volgende voorop. In de zaak die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 3 april 2020 werd eveneens een beroep gedaan op artikel 110 van het VWEU in verband met de CO<sub>2</sub>-uitstoot als maatstaf van heffing. In dit arrest heeft de Hoge Raad het volgende toetsingskader geschetst:<sup>7</sup>

*"3.3.2 Artikel 110 VWEU strekt ertoe elke vorm van bescherming van nationale producten uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten. Daartoe verbiedt artikel 110 VWEU elke lidstaat om op producten van andere lidstaten hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke op soortgelijke nationale producten worden geheven. In dit verband heeft het Hof van Justitie gepreciseerd dat vanaf de betaling van een registratiebelasting in een lidstaat, het bedrag van die belasting wordt opgenomen in de waarde van het motorvoertuig. Wanneer een in die lidstaat geregistreerd motorvoertuig vervolgens in deze lidstaat als tweedehands motorvoertuig wordt verkocht, zal zijn handelswaarde, die het restbedrag van de registratiebelasting omvat, bijgevolg gelijk zijn aan een door de waardevermindering van dit motorvoertuig bepaald percentage van zijn oorspronkelijke waarde. Hieruit volgt dat artikel 110 VWEU wordt geschonden wanneer het bedrag van de belasting dat wordt geheven van een tweedehands motorvoertuig uit een andere lidstaat,*

*hoger is dan het restbedrag van die heffing dat is vervat in de waarde van gelijksoortige, reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands motorvoertuigen. Dit reeds op het nationale grondgebied geregistreerde motorvoertuig waarmee wordt vergeleken, moet het motorvoertuig zijn waarvan de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het ingevoerde motorvoertuig. Dat houdt in dat rekening wordt gehouden met het model, het type en andere kenmerken, zoals de aandrijving, de uitrusting, de ouderdom en de kilometerstand, de staat van onderhoud en het merk. Binnenlandse motorvoertuigen kunnen op basis van de specifieke kenmerken variatie vertonen ten opzichte van het uit een andere lidstaat afkomstige, te registreren gebruikte motorvoertuig. Twee gebruikte motorvoertuigen van hetzelfde merk en type die op dezelfde datum voor het eerst in gebruik zijn genomen, zijn niet noodzakelijk gelijksoortig, bijvoorbeeld wegens een verschil in slijtage.*

3.3.3 *Bij de toepassing van artikel 110 VWEU komt het derhalve erop aan vast te stellen dat ter zake van de registratie van de auto niet méér bpm wordt geheven dan het restbedrag aan bpm dat geacht kan worden nog vervat te zijn in de waarde van gelijksoortige gebruikte auto's die in Nederland op het tijdstip van de registratie al in de handel zijn."*

9. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) heeft in het kader van de invoering van de CO<sub>2</sub>-uitstoot als maatstaf van heffing voor de Nederlandse BPM het volgende opgemerkt:<sup>8</sup>

*"39. In het hoofdgeding lijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier te kunnen worden opgemaakt dat tweedehands voertuigen die vóór 1 februari 2008 voor het eerst in gebruik waren genomen maar in de periode van 1 februari 2008 tot en met 31 december 2009 in Nederland waren ingevoerd en geregistreerd, door een vrijstelling voor het deel van de BPM dat afhankelijk is van de CO<sub>2</sub>-uitstoot, aan een minder zware BPM zijn onderworpen dan gelijksoortige tweedehands voertuigen die vanaf 1 januari 2010 zijn ingevoerd en geregistreerd.*

*40. In dat geval zijn er op de binnenlandse markt gelijksoortige tweedehands voertuigen die vergelijkbaar zijn met dat in het hoofdgeding, waarvan het restbedrag van de BPM dat nog is vervat in hun waarde lager is dan het bedrag van die belasting op het betrokken voertuig.*

*41. Indien dat laatste bedrag hoger is dan het laagste restbedrag dat nog is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen, staat niet vast dat de wet BPM zodanig is ingericht dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten, en dat bijgevolg in geen geval discriminerende gevolgen ontstaan.*

*42. Die discriminerende gevolgen kunnen slechts worden voorkomen indien kan worden gekozen voor het laagste restbedrag van de registratiebelasting dat nog is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen."*

10. Omdat het in de zaken van eiseres gaat om de invoer van gebruikte auto's vanuit Duitsland naar Nederland, geldt dit toetsingskader naar het oordeel van de rechtbank onverkort.

11. Dat betekent dat de rechtbank in deze zaken moet beoordelen of de geheven BPM hoger is dan het laagste restbedrag aan BPM dat is vervat in de waarde van gelijksoortige auto's die op het moment van de registratie van de auto's al in Nederland waren geregistreerd.

12. Omdat eiseres bij het berekenen van de BPM in haar voordeel wil afwijken van de voor de auto's officieel vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot, draagt zij – nu verweerder de stellingen van eiseres betwist – de bewijslast.

Eiseres zal dus moeten bewijzen dat de voor de auto's (op basis van het NEDC2-resultaat) berekende BPM hoger is dan het laagste bedrag aan rest-BPM dat is vervat in de waarde van gelijksoortige auto's die op het moment van de registratie van de auto's al in Nederland waren geregistreerd.

13. Het HvJ EU heeft over de beoordeling van de gelijksoortigheid in dit verband het volgende opgemerkt:<sup>9</sup>

*"23. Wanneer deze producten op de markt voor tweedehands voertuigen van die lidstaat te koop worden aangeboden, moeten zij worden beschouwd als 'gelijksoortige producten', zijnde producten van dezelfde soort als ingevoerde tweedehands voertuigen, wanneer zij zich door hun eigenschappen en door de behoeften waarin zij voorzien, in een concurrentieverhouding bevinden. De mededinging tussen twee modellen hangt af van de mate waarin zij voldoen aan een aantal vereisten op het punt van, onder meer, prijs, afmetingen, comfort, prestaties, verbruik, duurzaamheid en betrouwbaarheid. Het referentievoertuig moet het voertuig zijn waarvan de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het ingevoerde voertuig. Dat houdt in dat rekening wordt gehouden met het model, het type en andere kenmerken, zoals de aandrijving of de uitrusting, de ouderdom en de kilometerstand, de staat van onderhoud of het merk (...).*

*24. Dienaangaande zij opgemerkt dat de in het vorige punt vermelde criteria limitatief noch dwingend zijn opgesomd. Het referentievoertuig kan natuurlijk variëren naargelang van de specifieke kenmerken van het ingevoerde voertuig. Twee voertuigen die op dezelfde datum voor het eerst in gebruik zijn genomen, zijn niet noodzakelijk gelijksoortig, bijvoorbeeld wegens een andere slijtage. Het staat aan de nationale rechter om, met inachtneming van de in het vorige punt vermelde kenmerken, vast te stellen van welke nationale producten de kenmerken het dichtst aanleunen bij die van het betrokken ingevoerde voertuig."*

14. Uit deze overwegingen maakt de rechtbank op dat de beoordeling van de gelijksoortigheid moet plaatsvinden vanuit het perspectief van de consument. Bij die beoordeling moet onder meer rekening worden gehouden met kenmerken als merk, model, type, uitrusting, prijs, comfort en prestaties. Met inachtneming van deze uitgangspunten zal de rechtbank hierna de gelijksoortigheid beoordelen.

15. Wat betreft de gelijksoortigheid van de referentieauto's die eiseres heeft aangedragen voor auto's 1, 2, 3 en 8 (bestaande modellen), oordeelt de rechtbank als volgt.

16.1. De referentieauto's voor auto 1 acht de rechtbank gelijksoortig. Het zijn auto's van hetzelfde merk, model en type als auto 1 (BMW X5 xDrive30d). De opties verschillen onderling wel wat, maar niet veel. Naar het oordeel van de rechtbank zal er in de ogen van de consument sprake zijn van auto's die zich ten opzichte van elkaar in een concurrentieverhouding bevinden.

16.2. De referentieauto's voor auto 2 acht de rechtbank niet gelijksoortig. Een tweetal referentieauto's was op het tijdstip van de registratie van auto 2 nog niet geregistreerd in Nederland. Die auto's kunnen gelet op het beoordelingskader (zie 12.) om die reden niet als referentieauto dienen.

De andere aangedragen referentieauto is niet van hetzelfde submodel (530i xDrive M Sport) als auto 2 (530i xDrive Luxury Line). Kijkend naar de verschillen in opties zal in de ogen van de consument sprake zijn van een wezenlijk andere uitvoering van dit model (de referentieauto is een sportuitvoering, auto 2 niet). De conclusie is dat geen van de aangedragen referentieauto's gelijksoortig is.

16.3. De referentieauto's voor auto 3 acht de rechtbank eveneens niet gelijksoortig. Eén referentieauto was op het tijdstip van de registratie van auto 3 nog niet geregistreerd in Nederland. Die auto kan gelet op het beoordelingskader (zie 12.) om die reden niet als



referentieauto dienen. De andere aangedragen referentieauto is niet van hetzelfde submodel (530d) als auto 3 (530d M Sport). Kijkend naar de verschillen in opties zal in de ogen van de consument sprake zijn van een wezenlijk andere uitvoering van dit model (auto 3 is een sportuitvoering, de referentieauto niet). De conclusie is dat geen van de aangedragen referentieauto's gelijksoortig is.

16.4. Ten aanzien van auto 8 geldt het volgende. De referentieauto met kenteken [referentiekenteken 1] is gelijksoortig. Het is een auto van hetzelfde merk, model en type (520i Luxury Line) als auto 8. Veel eigenschappen zijn precies gelijk. De opties verschillen onderling wel wat, maar niet veel. Naar het oordeel van de rechtbank zal er in de ogen van de consument sprake zijn van auto's die zich ten opzichte van elkaar in een concurrentieverhouding bevinden. De referentieauto met kenteken [referentiekenteken 2] is niet gelijksoortig, omdat er sprake is van een ander submodel (520i M Sport) en omdat de opties wezenlijk verschillen. Ten aanzien van de referentieauto met kenteken [referentiekenteken 3] heeft verweerder gesteld dat die op het tijdstip van de registratie van auto 8 (27 september 2019) nog niet geregistreerd was in Nederland. Uit de gegevens uit het kentekenregister die eiseres heeft overgelegd, volgt echter een 'datum eerste afgifte Nederland' van 12 november 2018. Verweerder heeft zijn stelling over het (latere) registratietijdstip niet onderbouwd. De rechtbank gaat daarom uit van de gegevens uit het kentekenregister die eiseres heeft aangedragen. Nu verweerder de gelijksoortigheid verder niet heeft betwist, kan ook deze auto dienen als referentieauto.

17. Uit het voorgaande volgt dat eiseres ten aanzien van auto 1 en auto 8 is geslaagd in de op haar rustende bewijslast dat er ten tijde van de registratie al gelijksoortige auto's in Nederland waren geregistreerd. Vaststaat dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot die voor die gelijksoortige auto's (op basis van NEDC1) is vastgesteld, lager is dan de CO<sub>2</sub>-uitstoot die voor de auto's 1 en 8 (op basis van NEDC2) is vastgesteld. Daaruit volgt dat ook de BPM-heffing ter zake van de gelijksoortige auto's lager is geweest (de BPM-heffing is immers lager als de CO<sub>2</sub>-uitstoot lager is). Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres daarom voor de ingevoerde auto's 1 en 8 bewezen dat de geheven BPM hoger is dan het laagste bedrag aan rest-BPM dat is vervat in de waarde van gelijksoortige auto's die al in Nederland waren geregistreerd.

18.1. Zoals uit de voorgaande overwegingen volgt, deelt de rechtbank niet de opvatting van verweerder over de toepassing van het arrest van de Hoge Raad van 3 april 2020<sup>10</sup> op de zaken van eiseres. De rechtbank wijst erop dat in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 3 april 2020 *vaststond* wat de daadwerkelijke CO<sub>2</sub>-uitstoot van de auto in kwestie was en dat die CO<sub>2</sub>-uitstoot op zichzelf ook juist was vastgesteld.

Het Hof had, uitgaande van die op zichzelf correct vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot, geoordeeld dat de auto's waar de belastingplichtige op wees (kennelijk) niet gelijksoortig waren, omdat de CO<sub>2</sub>-uitstoot afweek. De CO<sub>2</sub>-uitstoot was in die zaak dus één van de kenmerken van de auto die de gelijksoortigheid (mede) bepalen. In de zaken van eiseres is de vaststelling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot *als zodanig* ter discussie gesteld. De (vastgestelde) CO<sub>2</sub>-uitstoot is dan (dus) juist *niet* één van de kenmerken van de auto die de gelijksoortigheid (mede) bepalen. De vraag die eiseres aan de orde heeft gesteld, is of de wijze van vaststelling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot volgens verschillende testmethodes onder omstandigheden strijdig is met artikel 110 van het VWEU. Deze vraag was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 3 april 2020 niet aan de orde.

18.2 Anders dan verweerder in feite betoogt, heeft de Hoge Raad in het arrest van 3 april 2020 niet geoordeeld dat een eenmaal door de bevoegde autoriteiten in overeenstemming met de geldende regels vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot per definitie vaststaat als maatstaf van heffing voor de BPM (en dus op geen enkele grond meer ter discussie kan worden gesteld). Volgens de rechtbank heeft de Hoge Raad geoordeeld dat als de CO<sub>2</sub>-uitstoot eenmaal vaststaat, die CO<sub>2</sub>-uitstoot voor de heffing van de BPM een gegeven kenmerk is op basis waarvan vervolgens ook geheven kan worden. Dat sluit niet uit dat een belastingplichtige de juistheid van de vaststelling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot zelf ter discussie kan stellen. Ook heeft de Hoge Raad niet gezegd dat er nooit sprake kan

zijn van strijd met artikel 110 van het VWEU, omdat de vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot een eigenschap is van de auto. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat voor andere personenauto's (van hetzelfde merk, type en uitvoering) een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot is vastgesteld, nog niet betekent dat artikel 110 van het VWEU is geschonden. Naar het oordeel van de rechtbank heeft de Hoge Raad hiermee in wezen gezegd dat een verschil in vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot veroorzaakt kan zijn doordat de auto's ook daadwerkelijk een andere CO<sub>2</sub>-uitstoot hebben. Eiseres heeft betoogd dat de wijze van vaststelling van de CO<sub>2</sub>-uitstoot volgens de verschillende testmethodes ervoor kan zorgen dat ook bij auto's die in alle denkbare opzichten volstrekt gelijk zijn (en dus in werkelijkheid dezelfde CO<sub>2</sub>-uitstoot hebben), een andere CO<sub>2</sub>-uitstoot in aanmerking wordt genomen. Dat is een andere kwestie.<sup>11</sup>

19.1. Verweerder heeft verder gesteld dat er geen sprake kan zijn van discriminatie, omdat de ongelijkheid niet wordt veroorzaakt door de herkomst van de auto, maar door de plaatsing op de restantvoorraadlijst. De rechtbank merkt op dat verweerder hiermee voorbij gaat aan het toetsingskader dat geldt bij de invoer van een gebruikte auto uit een andere lidstaat (zie 8. tot en met 12.). Een onderdeel van dat toetsingskader is dat in alle gevallen moet worden gezocht naar het laagste restbedrag aan BPM dat is vervat in de waarde van gelijksoortige, reeds in Nederland geregistreerde auto's.<sup>12</sup> Dat bedrag aan rest-BPM is afhankelijk van de CO<sub>2</sub>-uitstoot, omdat die uitstoot nu eenmaal de maatstaf van heffing is. Dat eiseres (in 2 gevallen) een lagere CO<sub>2</sub>-uitstoot in aanmerking mag nemen, is dus de consequentie van (1) het voorgeschreven beoordelingskader bij de invoer van auto's uit andere lidstaten en (2) de omstandigheid dat Nederland BPM heft aan de hand van de CO<sub>2</sub>-uitstoot.

19.2. Dat de restantvoorraadregeling wat herkomst betreft neutraal is en (in beginsel) overal in de Europese Unie kan worden toegepast, maakt dat niet anders. Dat geldt ook voor de omstandigheid dat er door de restantvoorraadregeling in andere lidstaten net zo goed verschillen in vastgestelde CO<sub>2</sub>-uitstoot kunnen voorkomen.

20. Zoals gezegd (zie 17.), heeft eiseres voor de auto's 1 en 8 bewezen dat de geheven BPM hoger is dan het laagste bedrag aan rest-BPM dat is vervat in de waarde van gelijksoortige, al in Nederland geregistreerde auto's. Daarom zijn de beroepen in de zaken 20/1310 (auto 1) en 20/1318 (auto 8) gegrond.

21. Ten aanzien van de auto's 4, 5, 7 en 9 (primair) en de auto's 2 en 3 (subsidiar) zal de rechtbank vervolgens haar oordeel geven over de stelling van eiseres dat de bevindingen van TNO, die verweerder op zichzelf niet heeft betwist, tot een verlaging van de heffingsgrondslag zouden moeten leiden.

22. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres door te wijzen op de bevindingen van TNO niet bewezen wat zij in dit kader moet bewijzen. De vraag is of de voor de ingevoerde auto's geheven BPM hoger is dan het laagste bedrag aan rest-BPM dat is vervat in de waarde van gelijksoortige auto's die al in Nederland waren geregistreerd (zie 12.). De bevindingen van TNO waar eiseres zich op beroept, zeggen alleen in algemene zin iets over de verhouding tussen het NEDC2-resultaat ten opzichte van het NEDC1-resultaat. Daaruit kan niet worden afgeleid dat er ten tijde van de invoer of registratie van de bij 21. bedoelde auto's telkens al gelijksoortige auto's in Nederland waren geregistreerd ter zake waarvan de CO<sub>2</sub>-uitstoot op basis van NEDC1 was vastgesteld. Pas als dat laatste is komen vast te staan, zouden de bevindingen van TNO als bewijsmiddel ter ondersteuning van deze stelling kunnen dienen. Bovendien zou dat dan alleen het geval zijn ten aanzien van de auto's 2 en 3, omdat dat bestaande modellen zijn, waarvoor een NEDC1-resultaat is vastgesteld. Wat betreft de auto's 4, 5, 7 en 9 merkt de rechtbank op dat dit nieuwe modellen zijn, waarvoor geen NEDC1-resultaat is vastgesteld, zodat er geen BPM op gelijksoortige auto's kan zijn geheven op grond van dat resultaat.

23. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres daarom niet bewezen dat de voor de auto's 2, 3, 4, 5, 7 en 9 geheven BPM hoger is dan het laagste bedrag aan rest-BPM dat is vervat in de

waarde van gelijksoortige auto's die al in Nederland waren geregistreerd. De primaire beroepsgrond ter zake van auto's 4, 5, 7 en 9 en de subsidiaire beroepsgrond ter zake van auto's 2 en 3 slagen niet.

*Moet de BPM op grond van het vertrouwensbeginsel toch worden verlaagd?*

24. Voor de auto's 2, 3, 4, 5, 7 en 9 zal de rechtbank het (meer) subsidiaire standpunt van eiseres beoordelen.

25.1 . Eiseres heeft gesteld dat diverse uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën het gerechtvaardigde vertrouwen hebben gewekt dat de invoering van de WLTO-testmethode niet zou leiden tot een hogere belastingdruk. In dat kader heeft eiseres in het beroepschrift een aantal citaten van de Staatssecretaris van Financiën uit verschillende Kamerstukken op een rij gezet.

25.2 . Verweerder heeft aangevoerd dat de aangehaalde opmerkingen van de Staatssecretaris van Financiën niet verder gaan dan een voornemen om de invoering van de nieuwe testmethode op macroniveau budgettair neutraal te laten plaatsvinden.

26. De rechtbank stelt het volgende voorop. Als een belastingplichtige ter onderbouwing van een beroep op het vertrouwensbeginsel wijst op uitlatingen van de Staatssecretaris van Financiën, moet eerst worden vastgesteld in welke hoedanigheid de Staatssecretaris van Financiën die uitlatingen heeft gedaan. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen de hoedanigheid van *bestuurder* (uitvoerder van de belastingwet en ambtelijk leidinggevende van de inspecteur) enerzijds en de hoedanigheid van *medewetgever* (lid van het kabinet dat wetsvoorstellen indient) anderzijds. Heeft de Staatssecretaris van Financiën als bestuurder een toezegging gedaan over de *toepassing* van de wet, dan is de inspecteur daar later aan gebonden. Dat is echter niet het geval als het gaat om een uitlating over de *uitleg* van de wet die de Staatssecretaris van Financiën als medewetgever heeft gedaan.<sup>13</sup>

27. Eiseres heeft op de zitting gezegd dat de Staatssecretaris van Financiën de geciteerde opmerkingen heeft gemaakt in zijn hoedanigheid van medewetgever. Naar het oordeel van de rechtbank is dat inderdaad het geval. Dat betekent dat het beroep op het vertrouwensbeginsel niet kan slagen.

28. De beroepen in de zaken 20/1311 tot en met 20/1314, 20/1317 en 20/1319 zijn ongegrond.

*Moet de rechtbank prejudiciële vragen stellen aan het HvJ EU?*

29. Eiseres heeft de rechtbank in overweging gegeven om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ EU. Naar het oordeel van de rechtbank is dat niet nodig, omdat de rechtbank geen twijfel heeft over het toetsingskader dat op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU in deze zaak moet worden gehanteerd (zie 8., 9. en 13.).

*Conclusie*

30. De beroepen in de zaken 20/1310 en 20/1318 zijn gegrond, de andere beroepen zijn ongegrond. Dat betekent dat verweerder een deel van de ter zake van auto 1 en auto 8 betaalde BPM moet teruggeven. Het gaat volgens de berekening van eiseres om € 5.559 (auto 1) respectievelijk € 517 (auto 8). Nu deze berekening tussen partijen niet in geschil is (zie 4.2.), zal de rechtbank hierbij aansluiten.

31. Omdat de rechtbank de beroepen in de zaken 20/1310 en 20/1318 gegrond verklaart, bepaalt de rechtbank dat verweerder aan eiseres het door haar betaalde griffierecht vergoedt. De rechtbank heeft alleen in de zaak met nummer 20/1310 griffierecht geheven (€ 354), omdat het

geschil volgens het inleidende beroepschrift steeds dezelfde (rechts)vraag betrof. Op de zitting is aan de orde gesteld dat de rechtbank mogelijk griffierechten zal bijheffen in verband met de ontwikkeling van het geschil in beroep. Partijen hebben zich daarover uitgelaten. Alles afwegende komt de rechtbank niet terug op de heffing van het griffierecht in alleen de zaak met nummer 20/1310. Dat betekent dat verweerder alleen dat griffierecht aan eiseres moet vergoeden.

32.1. De rechtbank veroordeelt verweerder in de door eiseres gemaakte proceskosten voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Op de zitting hebben partijen aangegeven dat zij van mening zijn dat (1) hierbij geen sprake is van samenhang tussen de zaken van eiseres en de zaak van de andere belastingplichtige die op dezelfde zitting is behandeld, (2) wél sprake is van samenhang tussen de zaken van eiseres onderling, (3) het gaat om 1 punt in bezwaar en 2 punten in beroep en (4) de wegingsfactor 1 is. De rechtbank zal de proceskostenvergoeding dienovereenkomstig vaststellen.

32.2. De proceskostenvergoeding bedraagt dus  $1 \times € 265$  plus  $2 \times € 534 = € 1.333$ . De factor voor de samenhang is 1, omdat er 2 (minder dan 4) gegronde beroepen zijn. De rechtbank zal deze vergoeding gelijkelijk verdelen over de beide gegronde beroepen. De rechtbank merkt nog op dat het tarief voor de beroepsfase niet is gewijzigd per 1 juli 2021, aangezien het gaat om BPM-zaken.

## **Beslissing**

*In de zaken 20/1311 tot en met 20/1314, 20/1317 en 20/1319:*

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

*In de zaak 20/1310:*

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- gelast de inspecteur een bedrag van € 5.559 aan teveel betaalde BPM aan eiseres terug te geven;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- draagt verweerder op het betaalde griffierecht van € 354 aan eiseres te vergoeden;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 666,50.

*In de zaak 20/1318:*

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- gelast de inspecteur een bedrag van € 517 aan teveel betaalde BPM aan eiseres terug te geven;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 666,50.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A. Heidekamp, voorzitter, en mr. M. van den Bosch en mr. G. Kattenberg, leden, in aanwezigheid van mr. J.P. Raateland, griffier, op 29 juli 2021. De uitspraak wordt openbaar gemaakt op de eerstvolgende maandag na deze datum.

*De griffier is verhinderd te ondertekenen voorzitter*

Afschrift verzonden aan partijen op:

### **Rechtsmiddel**

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden.

---

<sup>1</sup> *Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 9, p. 2.*

<sup>2</sup> Brief van 31 oktober 2018 ('Ongewenste BPM verhoging door invoering emissietest WLTP').

<sup>3</sup> Brief van 22 maart 2019 ('WLTP').

<sup>4</sup> 'Onderzoek naar de impact van de overgang van NEDC naar WLTP testmethodiek op de hoogte van de BPM voor verkochte nieuwe personenauto's', rapport KPMG van 3 oktober 2019.

<sup>5</sup> 'Second opinio aanpassing Belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm)', rapport SEO Economisch Onderzoek van 28 mei 2020, 2020-39.

<sup>6</sup> Hoge Raad 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:561.

<sup>7</sup> Hoge Raad 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:561.

<sup>8</sup> HvJ EU 19 december 2013, ECLI:NL:XX:2013:178.

<sup>9</sup> HvJ EU 19 december 2013, ECLI:NL:XX:2013:178.

<sup>10</sup> Hoge Raad 3 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:561.

<sup>11</sup> Zie ook ECLI:NL:PHR:2019:946, par. 5.19.

<sup>12</sup> Zie HvJ EU 19 december 2013, ECLI:NL:XX:2013:178, par. 39 tot en met 42, aangehaald onder 9.. Vgl. ook Hoge Raad 27 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:45, r.o. 2.4.1.

<sup>13</sup> Zie Hoge Raad 27 juli 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2933, r.o. 3.2.

---