

Leidraad belasting van personenauto's en motorrijwielen 2006

**Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling
Keten aangiftebelastingen**

Besluit van 12 september 2006, nr. CPP2006/1980M, Stcrt. nr. 185

**De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de minister van
Financiën het volgende besloten.**

In dit besluit wordt een overzicht gegeven van de huidige heffing van de belasting op personenauto's en motorrijwielen. Dit besluit vervangt het besluit van 23 december 1992, nr. VB 92/2876 (Stcrt. 1993/1) en andere besluiten op het gebied van de belasting op personenauto's en motorrijwielen.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Algemeen 1

- § 1.1. Begripsbepalingen 1
- § 1.2. Inleiding 2
- § 1.3. BPM in internationaal verband 2

Hoofdstuk 2 Belastbaar feit 6

- § 2.1. Registratie (artikel 1, leden 2 en 3, van de wet) 6
 - § 2.1.1. Registratie van een personenauto, bestelauto of motorrijwiel 6
 - § 2.1.2. Registratie van een reeds geregistreerd ander motorrijtuig 7
 - § 2.1.3. Aan registratie voorafgaande ombouw personen- of bestelauto tot vrachtauto 8
- § 2.2. Aanvang weggebruik (artikel 1, leden 3 tot en met 5, van de wet) 8
 - § 2.2.1. Algemeen 8
 - § 2.2.2. De begrippen "weg" en "gebruik van de weg" 10
 - § 2.2.3. Aanvang weggebruik met een reeds geregistreerd ander motorrijtuig dan een personenauto, bestelauto of motorrijwiel 12
 - § 2.2.4. Aanvang weggebruik met een reeds geregistreerde personen- of bestelauto waarvoor een nihil tarief of een belastingverlaging geldt 12
 - § 2.2.5. Aanvang weggebruik met een niet geregistreerde personenauto, bestelauto of motorrijwiel 13
 - § 2.2.6. Geen of ongeldige registratie 14
 - § 2.2.7. Feitelijk ter beschikking staan 14
 - § 2.2.8. Woon- of vestigingsplaats 17
- § 2.3. Constatering weggebruik zonder voorafgaande betaling van BPM (artikelen 12a en 12b van de wet) 19
 - § 2.3.1. Algemeen 19
 - § 2.3.2. Ombouw tot personen- of bestelauto en aanpassing personen- of bestelauto waarvoor een nihil tarief geldt 19
 - § 2.3.3. Niet geregistreerde motorrijtuigen 20
- § 2.4. Herstelbeleid 21
 - § 2.4.1. Algemeen 21
 - § 2.4.2. Ter zake van de inrichtingseisen voor bestelauto's 21
 - § 2.4.3. Ter zake van motorrijtuigen met een buitenlands kenteken 23
 - § 2.4.4. Ter zake van huurvoertuigen 23
 - § 2.4.5. Ter zake van gewijzigde omstandigheden bestaande vrijstellingsvergunning buitenlandse werkgever of buitenlands bedrijf 25
 - § 2.4.6. Ter zake van overige situaties 26
- § 2.5. Geen belastbaar feit 29
 - § 2.5.1. Reparatie of ombouw van personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen 29
 - § 2.5.2. Geen registratie en/of weggebruik 30
- § 2.6. Belastbare feit vanwege het niet langer voldoen aan de voorwaarden van de gehandicapten- of ondernemersregeling (artikel 15a, lid 8, en artikel 15b, leden 6 en 11, van de wet) 30
- § 2.7. Belastbare feit vanwege het opnieuw registreren, in gebruik nemen of terugvinden van een motorrijtuig waarvoor teruggaaf is

verleend en niet is geheven bij export, sloop of diefstal (artikel 16aa, lid 2, van de wet) 30

Hoofdstuk 3 Motorrijtuigen 33

§ 3.1. Inleiding 33

§ 3.2. Begrip personenauto (artikel 3, lid 1, van de wet) 33

§ 3.2.1. *Algemeen* 33

§ 3.2.2. *Kampeerauto's* 34

§ 3.3. Begrip bestelauto (artikel 3, lid 3, van de wet) 35

§ 3.3.1. *Grote bestelauto's* 35

§ 3.3.2. *Kleine bestelauto's* 35

§ 3.3.3. *Kleine bestelauto's met hoog dak* 36

§ 3.3.4. *Bestelauto's met dubbele cabine* 36

§ 3.3.5. *Pick-ups* 37

§ 3.3.6. *Ombouw pick-up dubbele cabine tot enkele cabine* 38

§ 3.3.7. *Overkappen open laadbak* 38

§ 3.3.8. *Plaatsing container in open laadbak* 40

§ 3.3.9. *Bedrijfswagens met een bijzondere vorm van bovenbouw* 41

§ 3.3.10. *Vervoer van een rolstoel in de laadruimte* 43

§ 3.4. Begrip motorrij wiel (artikel 4 van de wet) 46

§ 3.4.1. *Algemeen* 46

§ 3.4.2. *Met motorrijwielen gelijkgestelde motorrijtuigen* 46

§ 3.4.3. *Trikes* 47

§ 3.4.4. *Quad's* 48

§ 3.4.5. *Bromfietsen* 48

§ 3.5. Begrip autobus (artikel 3, lid 2, van de wet) 48

§ 3.6. Begrip vrachtauto (artikel 3, lid 1, letter c, van de wet) 48

§ 3.6.1. *Algemeen* 48

§ 3.6.2. *Multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen* 49

§ 3.7. Meetmethoden en begrippen (artikel 3, lid 5, van de wet) 51

§ 3.7.1. *Meetmethode laadruimte* 51

§ 3.7.2. *Meetmethode hoogte dubbele cabine* 52

§ 3.7.3. *Vlakke laadvloer* 53

§ 3.7.4. *Vaste laadvloer* 54

§ 3.7.5. *Zijruiten* 54

§ 3.7.6. *Vaste wand* 55

§ 3.7.7. *Hoog dak* 59

Hoofdstuk 4 Belastingplichtige 61

§ 4.1. Kentekenhouder (artikel 5, lid 1, van de wet) 61

§ 4.1.1. *Registratie* 61

§ 4.1.2. *Aanvang weggebruik met reeds geregistreerd motorrijtuig* 61

§ 4.2. Feitelijke beschikker (artikel 5, lid 2, van de wet) 62

§ 4.3. Constatering weggebruik zonder voorafgaande betaling van BPM (artikelen 12a en 12b van de wet) 63

§ 4.3.1. *Aanvang weggebruik met een reeds geregistreerd ander motorrijtuig dan een (artikel 9c-)personenauto, bestelauto of motorrij wiel* 63

§ 4.3.2. *Aanvang weggebruik met een niet geregistreeerde personenauto, bestelauto of motorrij wiel* 63

Hoofdstuk 5 Heffing en voldoening 65

§ 5.1. Registratie (artikelen 6 en 7 van de wet) 65

§ 5.1.1. *Doen van aangifte* 65

- § 5.1.2. *Vergunning tot periodieke aangifte achteraf* 66
- § 5.2. *Aanvang weggebruik (artikel 6, lid 2, onderdeel a, ten tweede, van de wet)* 67
- § 5.3. *Aangifteprocedure (artikelen 6 en 8 van de wet)* 67
 - § 5.3.1. *Aangifte zonder vergunning* 67
 - § 5.3.2. *Aangifte met vergunning* 67
- § 5.4. *Heffingsrente* 68

Hoofdstuk 6 Maatstaf van heffing 71

- § 6.1. *Structuur* 71
- § 6.2. *Catalogusprijs (artikel 9, leden 3 en 4, van de wet)* 71
 - § 6.2.1. *Algemeen* 71
 - § 6.2.2. *Vervaardigde personenauto met verkoopprijs onder normale marktcondities* 74
 - § 6.2.3. *Geen catalogusprijs bekend* 75
 - § 6.2.4. *Buggy's* 76
- § 6.3. *Tijdstip catalogusprijs (artikel 9, leden 5 tot en met 7, van de wet)* 77
 - § 6.3.1. *Algemeen* 77
 - § 6.3.2. *Nieuwe personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen* 77
 - § 6.3.3. *Gebruikte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen* 77
 - § 6.3.4. *Niet geregistreerde personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen* 78
 - § 6.3.5. *Tot personenauto, bestelauto of motorrijwiel omgebouwde motorrijtuigen* 78
- § 6.4. *Catalogusprijs van gebruikte motorrijtuigen van vóór 1993 (artikel 9, lid 8, van de wet)* 79
 - § 6.4.1. *Algemeen* 79
 - § 6.4.2. *Tarieven BVB* 79
 - § 6.4.3. *Tarieven omzetbelasting* 80
- § 6.5. *Accessoires en voorzieningen (artikel 9, lid 9, van de wet)* 80
 - § 6.5.1. *Algemeen* 80
 - § 6.5.2. *Uitzondering voor voorzieningen die niet door of namens de fabrikant of importeur zijn aangebracht* 80
- § 6.6. *Motorrijtuigen met een bijzondere inrichting* 81
 - § 6.6.1. *Individueel vervoer van gehandicapten* 81
 - § 6.6.2. *Groepsvervoer van rolstoelgebruikers* 82
 - § 6.6.3. *Kampeerauto's* 82
 - § 6.6.4. *Gepantserde auto's* 84
 - § 6.6.5. *Ambulances etc.* 84
 - § 6.6.6. *Bestelauto's van het type chassiscabine met specifieke voorzieningen* 85
- § 6.7. *Afleveringskosten* 85
- § 6.8. *Verzekeringskosten* 85
- § 6.9. *Verwijderingsbijdrage* 86

Hoofdstuk 7 Tarief en tariefberekening 87

- § 7.1. *Tarief voor personenauto's (artikelen 9, lid 1, 9a en 9b van de wet)* 87
 - § 7.1.1. *Algemeen* 87
 - § 7.1.2. *BPM-differentiatie naar CO₂-uitstoot* 87
 - § 7.1.3. *Dieselpersonenauto's met een roetfilter* 88
 - § 7.1.4. *Elektrische en hybride auto's en auto's die rijden op waterstof* 89

- § 7.2. Tarief voor bestelauto's (artikelen 9, lid 1, en 9a van de wet) 91
- § 7.3. Tarief voor motorrijwielen (artikel 9, lid 2, van de wet) 91
- § 7.4. Tariefswijzigingen (artikel 16a van de wet) 91
 - § 7.4.1. Algemeen 91
 - § 7.4.2. Voorgaande tarieven 91
 - § 7.4.3. Overgangsregeling bij tariefsverhogingen 92
- § 7.5. Forfaitaire vermindering voor gebruikte motorrijtuigen (artikel 10 van de wet) 92
 - § 7.5.1. Algemeen 92
 - § 7.5.2. Begrip gebruikte motorrijtuigen 95
 - § 7.5.3. Tabel 96
- § 7.6. Werkelijke afschrijving (tegenbewijs) voor gebruikte motorrijtuigen 98
 - § 7.6.1. Algemeen 98
 - § 7.6.2. Voorwaarden en beperkingen 99
 - § 7.6.3. Taxatierapport 100
 - § 7.6.4. Koerslijst 101
 - § 7.6.5. Herkend bruto BPM-bedrag 101
 - § 7.6.6. Vergunninghouders artikel 8 van de wet 102
- § 7.7. Verhoogde vermindering voor gebruikte motorrijtuigen met een bijzondere bestemming (artikel 10, lid 8, van de wet) 103
 - § 7.7.1. Algemeen 103
 - § 7.7.2. Politie- of brandweervoertuigen 103
 - § 7.7.3. Groepsvervoer van rolstoelgebruikers 104

Hoofdstuk 8 Vrijstellingen 105

- § 8.1. Algemeen 105
- § 8.2. Vrijstellingen op basis van internationale verdragen of het internationaal gebruik (artikel 39 van de AWR) 105
- § 8.3. Vrijstellingen voor bijzondere en militaire kentekens (artikel 13 van de wet) 105
 - § 8.3.1. Algemeen 105
 - § 8.3.2. Bijzondere kentekens 106
 - § 8.3.3. Militaire kentekens 107
- § 8.4. Buitenlandse werkgever (artikel 14 van de wet en artikel 2 van het besluit) 107
- § 8.5. Buitenlands bedrijf (artikel 14 van de wet en artikel 3 van het besluit) 111
- § 8.6. Vrijstellingen, gebaseerd op het douanerecht (artikel 14 van de wet en artikel 4 van het besluit) 115
 - § 8.6.1. Algemeen 115
 - § 8.6.2. Definitieve vrijstellingen 116
 - § 8.6.3. Begrip normale verblijfplaats 122
 - § 8.6.4. Tijdelijke vrijstellingen 125
 - § 8.6.5. Overige vrijstellingen: NAVO-strijdkrachten in België 126
 - § 8.6.6. Huurvoertuigen 126

Hoofdstuk 9 Teruggaaf voor motorrijtuigen met een bijzondere bestemming 129

- § 9.1. Algemeen 129
- § 9.2. Politievoertuigen (artikel 15, lid 1, onderdeel a, van de wet) 129
 - § 9.2.1. Algemeen 129
 - § 9.2.2. Gebruik 130
 - § 9.2.3. Inrichting en kenmerken 130
 - § 9.2.4. Recherche- en privé-motorrijtuigen 130

- § 9.3. Brandweervoertuigen (artikel 15, lid 1, onderdeel b, van de wet) 130
 - § 9.3.1. *Algemeen* 130
 - § 9.3.2. *Gebruik* 131
 - § 9.3.3. *Inrichting en kenmerken* 131
 - § 9.3.4. *Privé-auto's* 132
 - § 9.4. Invalidervoertuigen (artikel 15, lid 1, onderdeel c, van de wet) 132
 - § 9.5. Motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten (artikel 15, lid 1, onderdeel d, van de wet) 132
 - § 9.5.1. *Ambulances* 132
 - § 9.5.2. *Gebruik* 133
 - § 9.5.3. *Inrichting en kenmerken* 134
 - § 9.5.4. *Andere motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten* 134
 - § 9.6. Lijkwagens (artikel 15, lid 1, onderdeel e, van de wet) 135
 - § 9.6.1. *Algemeen* 135
 - § 9.6.2. *Inrichting en kenmerken* 135
 - § 9.6.3. *Gebruik* 135
 - § 9.7. Gevangenenvervoer (artikel 15, lid 1, onderdeel f, van de wet) 136
 - § 9.7.1. *Algemeen* 136
 - § 9.7.2. *Gebruik* 136
 - § 9.7.3. *Inrichting en kenmerken* 136
 - § 9.8. Groepsvervoer van rolstoelgebruikers (artikel 15, lid 1, onderdeel g, van de wet) 137
 - § 9.8.1. *Inleiding* 137
 - § 9.8.2. *Gebruik* 137
 - § 9.8.3. *Inrichting en kenmerken* 138
 - § 9.9. Dierenambulances (artikel 15, lid 1, onderdeel h, van de wet) 139
 - § 9.9.1. *Algemeen* 139
 - § 9.9.2. *Gebruik* 139
 - § 9.9.3. *Inrichting en kenmerken* 139
 - § 9.10. Geldtransportauto's (artikel 15, lid 1, onderdeel i, van de wet) 140
 - § 9.10.1. *Algemeen* 140
 - § 9.10.2. *Gebruik* 140
 - § 9.10.3. *Inrichting en kenmerken* 140
 - § 9.11. Verzoek om teruggaaf 141
 - § 9.12. Niet langer voldoen aan teruggaafvoorwaarden (artikel 15, lid 4, van de wet) 141
 - § 9.12.1. *Algemeen* 141
 - § 9.12.2. *Politie- en brandweervoertuigen* 141
 - § 9.12.3. *Motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten* 142
 - § 9.12.4. *Lijkwagens, motorrijtuigen voor gevangenenvervoer, dierenambulances en geldtransportauto's* 142
 - § 9.12.5. *Groepsvervoer van rolstoelgebruikers* 143
 - § 9.13. Voortzetting specifiek gebruik na verkoop 143
 - § 9.13.1. *Algemeen* 143
 - § 9.13.2. *Voortzetting occasion-lijkwagen na tussenkomst van een carrosseriebedrijf* 144
- Hoofdstuk 10 Teruggaaf voor bestelauto's 145**
- § 10.1. *Algemeen* 145
 - § 10.1.1. *Inleiding* 145
 - § 10.1.2. *Samenloop* 145
 - § 10.2. Voorwaarden gehandicaptenregeling (artikel 15a, leden 1 en 3, van de wet) 145
 - § 10.2.1. *Inleiding* 145

- § 10.2.2. *Positie gehandicapte* 146
- § 10.2.3. *Noodzakelijk hulpmiddel door handicap* 146
- § 10.2.4. *Aangewezen op gebruik bestelauto door hulpmiddel* 147
- § 10.2.5. *Inrichtingseisen bestelauto (artikel 15a, lid 2, van de wet)* 147
- § 10.2.6. *Nieuwe en gebruikte bestelauto's* 148
- § 10.2.7. *Eén bestelauto* 148
- § 10.2.8. *Uitsluitend gebruik* 149
- § 10.3. *Voorwaarden ondernemersregeling (artikel 15b, lid 1, van de wet)* 149
 - § 10.3.1. *Inleiding* 149
 - § 10.3.2. *Eerste registratie* 150
 - § 10.3.3. *Het ondernemersbegrip* 150
 - § 10.3.4. *Maten en firmanten* 151
 - § 10.3.5. *Meer dan bijkomstig gebruik in een onderneming* 152
- § 10.4. *Lease en verhuur* 152
 - § 10.4.1. *Algemeen* 152
 - § 10.4.2. *Vier weken of langer* 153
 - § 10.4.3. *Administratie* 153
 - § 10.4.4. *Niet (langer) voldoen aan de voorwaarden* 153
- § 10.5. *Van aanvraag tot terugbetaling (artikel 15a, leden 1, 3, 5, 6, 7 en artikel 15b, leden 1, 3, 12, van de wet)* 154
 - § 10.5.1. *Aanvraag* 154
 - § 10.5.2. *Bij de aanvraag voor toepassing van de gehandicaptenregeling te overleggen bescheiden* 155
 - § 10.5.3. *Verstrekken van onjuiste informatie bij aanvraag gehandicapten- of ondernemersregeling* 156
 - § 10.5.4. *Beschikking* 156
 - § 10.5.5. *Bedrag van de teruggaaf* 156
 - § 10.5.6. *Versnelde aanvraagprocedure gehandicaptenregeling* 159
- § 10.6. *Fiscaal relevante gebruiksperiode (artikel 10, lid 3, en artikel 15b, lid 6, van de wet)* 160
 - § 10.6.1. *Vijf-jaarstermijn* 160
 - § 10.6.2. *Gebruikte bestelauto's* 160
- § 10.7. *Niet langer voldoen aan de voorwaarden (artikel 15a, lid 8, en artikel 15b, lid 6, van de wet)* 161
 - § 10.7.1. *Niet langer voldoen aan de voorwaarden van de gehandicaptenregeling* 161
 - § 10.7.2. *Niet langer voldoen aan de voorwaarden van de ondernemersregeling* 162
 - § 10.7.3. *Herstelbeleid bestelauto's* 162
 - § 10.7.4. *BPM op aangifte voldoen* 162
 - § 10.7.5. *Vaststellen verschuldigde belasting* 162
- § 10.8. *Bijzondere regelingen (artikel 15a, lid 9, en artikel 15b, lid 9, van de wet)* 163
 - § 10.8.1. *Gesloten-beurzenregeling* 163
 - § 10.8.2. *Samenloop gesloten-beurzenregeling voor gehandicapten en voor ondernemers* 164
 - § 10.8.3. *Doorschuiфregeling voor ondernemers* 164
 - § 10.8.4. *Verschuldigdheid na overlijden gehandicapte (artikel 15a, lid 10, van de wet)* 165

Hoofdstuk 11 Teruggaaf voor personenauto's die als taxi of voor openbaar vervoer worden gebruikt	167
§ 11.1. Inleiding (artikel 16 van de wet)	167
§ 11.1.1. Algemeen	167
§ 11.1.2. Voorwaarden	167
§ 11.2. Overgangsregeling	167
§ 11.3. Begrippen openbaar vervoer en taxivervoer	168
§ 11.3.1. Algemeen	168
§ 11.3.2. Ander soort vervoer dan personenvervoer	168
§ 11.3.3. Gecombineerd gebruik	169
§ 11.4. WP-vergunning	169
§ 11.4.1. Algemeen	169
§ 11.4.2. Tenaamstelling van de vergunning	169
§ 11.5. Vervoer van personen zonder WP-vergunningplicht	170
§ 11.5.1. Algemeen	170
§ 11.5.2. Rouw(volg)- en trouwvervoer	171
§ 11.5.3. Werknemersvervoer	171
§ 11.5.4. Overige soorten van vervoer door instellingen	172
§ 11.5.5. Vrijwilligersvervoersprojecten	172
§ 11.5.6. Inhuren van een andere taxiondernemer	173
§ 11.6. Keuringsbewijs van de RDW	173
§ 11.7. Gebruik (nagenoeg) geheel voor taxivervoer	173
§ 11.7.1. Algemeen	173
§ 11.7.2. Bestemming van het gebruik (bij de aanvraag)	174
§ 11.7.3. Gebruik tijdens de driejaarsperiode	174
§ 11.8. Berekening van de teruggaaf	176
§ 11.8.1. Algemeen	176
§ 11.8.2. Ontstaan van de aanspraak op de teruggaaf	176
§ 11.8.3. Nieuwe, ongebruikte personenauto	177
§ 11.8.4. Gebruikte personenauto	177
§ 11.8.5. Ombouw van een bestelauto tot personenauto voor taxivervoer	179
§ 11.8.6. Reeds eerder als taxi gebruikte personenauto's (geen doorschuifregeling)	180
§ 11.9. Procedures	180
§ 11.9.1. Aanvraag en indieningstermijn	180
§ 11.9.2. Aanvrager	180
§ 11.9.3. Over te leggen bescheiden bij de aanvraag	181
§ 11.9.4. Teruggaafbeschikking, teruggaafgerechtigde en feitelijke uitbetaling	181
§ 11.10. Ontstaan verschuldigdheid	181
§ 11.10.1. Algemeen	181
§ 11.10.2. Export, sloop of diefstal	182
§ 11.10.3. Berekening van de verschuldigdheid	182
§ 11.10.4. Aangifte	183
§ 11.11. Doorschuifregeling taxi/OV bij overdracht aan een andere taxiondernemer	183
§ 11.11.1. Algemeen	183
§ 11.11.2. Verzoek	184
§ 11.11.3. Gevolgen	184
§ 11.11.4. Te laat ingediend verzoek	185
§ 11.12. Naheffing	185
§ 11.12.1. Algemeen	185
§ 11.12.2. Teruggaaf op onjuiste gronden verleend	185
§ 11.12.3. Teruggaaf tot een te hoog bedrag	185
§ 11.12.4. Geen of te late aangifte of betaling	186

§ 11.12.5. *Niet voldaan aan het gebruikscriterium* 186

Hoofdstuk 12 Export, sloop of diefstal van motorrijtuigen waarvoor teruggaaf is verleend 187

§ 12.1. Algemeen (artikel 16aa van de wet) 187

§ 12.2. Export, sloop of diefstal 187

§ 12.2.1. *Algemeen* 187

§ 12.2.2. *Export* 187

§ 12.2.3. *Sloop* 187

§ 12.2.4. *Diefstal* 188

§ 12.3. Verschuldigdheid van belasting na hernieuwd gebruik van het motorrijtuig 188

§ 12.4. Wijze van heffing 189

§ 12.5. Uitzonderingen in verband met de taxiregeling (artikel 16aa, vierde lid, van de wet) 189

Hoofdstuk 13 Teruggaaf wegens geen toetreding tot Nederlands wegennet 191

§ 13.1. Algemeen 191

§ 13.2. Export vóór ingebruikname 191

§ 13.2.1. *Algemeen* 191

§ 13.2.2. *Systematiek* 191

§ 13.2.3. *Verklaring van ongebruikte staat* 192

§ 13.2.4. *Voorwaarden* 192

§ 13.2.5. *Niet eerder in Nederland gebruikte motorrijtuigen* 193

§ 13.3. Sloop vóór ingebruikname 194

Hoofdstuk 14 Diverse bepalingen 195

§ 14.1. Bepalingen met een civielrechtelijk karakter (artikelen 11 en 12 van de wet) 195

§ 14.2. Vervoer van personen in de laadruimte van een bestelauto (artikel 15a, lid 10, artikel 15b, lid 13, en artikel 17a - tekst tot 1 juli 2005 - van de wet) 195

§ 14.2.1. *Algemeen* 195

§ 14.2.2. *Bestelauto's die zijn in gebruik genomen vóór 1 juli 2005* 195

§ 14.2.3. *Bestelauto's die in gebruik zijn genomen vanaf 1 juli 2005* 196

§ 14.3. "Poetsen" van de tenaamstelling 196

Hoofdstuk 15 Zekerheid 199

§ 15.1. Algemeen (artikel 17 van de wet) 199

§ 15.2. Bedrag en vormen van zekerheid 199

§ 15.3. Vaststellen en wijzigen van de zekerheid 199

Hoofdstuk 16 Overgangs- en slotbepalingen 201

§ 16.1. Overgangsbepalingen 201

§ 16.2. Datum inwerkingtreding 201

§ 16.3. Intrekking beleidsbesluiten 201

§ 16.4. Citeertitel 202

Hoofdstuk 1 Algemeen

§ 1.1. Begripsbepalingen

Deze leidraad verstaat onder:

A-G	advocaat-generaal bij de Hoge Raad
Awb	Algemene wet bestuursrecht (Stb. 1992, 315)
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen (Stb. 1994, 923)
BA	Belasting Advies in de Praktijk
Belastingplan 2005	Wet van 16 december 2004, houdende wijziging van enkele belastingwetten (Stb. 2004, 653)
besluit	Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Stb. 1992, 710)
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse belastingrechtspraak
BPM	belasting van personenauto's en motorrijwielen
BVB	bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's en de bijzondere verbruiksbelasting van motorrijwielen
CDW	Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 (PB EG 1992, nr. L 302) tot vaststelling van het Communautair douanewetboek
EG-Verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (Trb. 1957,74)
EU	Europese Unie
EVRM	Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Trb. 1951, 154)
FED	fiscaal weekblad FED
Handboek Douane inspecteur	Boekwerk Handboek Douane de met de heffing van de belasting op personenauto's en motorrijwielen belaste inspecteur
IVBPR	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (Trb. 1969, 99)
kentekenbewijs	het bewijs dat ingevolge artikel 36, tweede lid, van de Wegenverkeerswet 1994 is afgegeven voor de personenauto
kentekenregister	het krachtens de Wegenverkeerswet 1994 (Stb. 1994, 475) aangehouden register van opgegeven kentekens
MRB	motorrijtuigenbelasting
NJ	Nederlandse jurisprudentie: administratief rechtelijke beslissingen
NTFR	Nederlands tijdschrift voor Fiscaal Recht
ondernemer	ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968
RDW	Dienst Wegverkeer, ook wel aangeduid als RDW/Centrum voor voertuigtechniek en informatie
regeling	Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Stcrt. 1992, 252)
Reparatiewet	Wet van 5 april 2006 tot wijziging van de Wet op de accijns en van enkele andere wetten (Stb. 2006, 194)
SEW	Tijdschrift voor Europees en economisch recht
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Nederlandse Staatscourant
staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
TCDW	Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 (Pb EG 1993, nr. L 253) houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het Communautair douanewetboek (Toepassingsverordening Communautair douanewetboek)
VIN-nummer	Voertuig Identificatie Nummer (ook wel genoemd: chassis- of framenummer)
VN	Vakstudie Nieuws
Vo 918/83	Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 (Pb EG 1983, nr. L 105) betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen
wet	Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Stb. 1992, 709)

Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968 (Stb. 1968, 329)
WFR	Weekblad voor fiscaal recht
WP	Wet personenvervoer 2002
WVW	Wegenverkeerswet 1994 (Stb. 1994, 475)
Zesde Richtlijn	Zesde Richtlijn van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; uniforme grondslag (77/388/EEG), PB EEG 1977, nr. L 145

§ 1.2. Inleiding

De BPM is op 1 januari 1993 ingevoerd als gevolg van de voltooiing van de interne markt. De heffing van de BVB is per die datum beëindigd.

Het meest voorkomende belastbare feit is de registratie van een personenauto, bestelauto of motorrijwiel in het kentekenregister. Op grond van internationale verdragen kunnen ingezetenen in Nederland ook gebruik maken van in het buitenland geregistreerde motorrijtuigen. Daarom is daarnaast BPM verschuldigd als een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig feitelijk ter beschikking staat aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam.

In verreweg de meeste gevallen zal het zo zijn dat de importeur een nieuw motorrijtuig laat registreren. Dan zorgt de importeur ook namens de kentekenhouder voor de aangifte en de betaling van de BPM. In een klein aantal gevallen moet de kentekenhouder dat echter zelf doen. Bijvoorbeeld na het overbrengen van een in het buitenland gebruikt motorrijtuig naar Nederland, de ombouw van een bestelauto, die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen tot personenauto en de aanvang van het gebruik van de weg met een in het buitenland gekentekend motorrijtuig.

In deze leidraad zijn de wettelijke bepalingen, het beleid en de relevante jurisprudentie opgenomen tot 1 augustus 2006.

§ 1.3. BPM in internationaal verband

De rechtsgeldigheid van de BPM binnen de EU en andere internationale samenwerkingsverbanden is al diverse malen ter discussie gesteld. Bijvoorbeeld met betrekking tot het ontbreken van een teruggaafregeling bij export, de forfaitaire vermindering voor gebruikte motorrijtuigen en de dieseltoeslag. Deze jurisprudentie is opgenomen in de desbetreffende paragrafen. Hieronder volgen enkele meer algemene uitspraken over een eventuele strijdigheid van de wet met het EG-Verdrag, richtlijnen, etc.

Jurisprudentie

- *Hof van Justitie EG, 13 juli 1989, nr. 93 en 94/88 (Jur. 89/2671, BNB 1989/289*, FED 1989/488, VN 1989/2205)*
Hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn inzake omzetbelasting is bepaald vormt geen beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's als BVB.
- *Hoge Raad, 14 juni 2000, nr. 34698 (Infobulletin 2000/496, BNB 2000/319*, VN 2000/51.22, WFR 2000/959)*
De BPM is geen "technisch" voorschrift zoals bedoeld in artikel 1 van de

Notificatierichtlijn (Richtlijn 83/189/EEG), omdat de wet geen technische specificaties bevat in die zin.

- *Hof Amsterdam, 2 december 2002, nr. 02/1555 (Infobulletin 2003/32, VN 2003/33.25 en 58.1.20)*
De BPM beoogt niet het verbruik van de weg of die van de personenauto te treffen. Het ontbreken van een teruggaafregeling in de BPM moet worden getoetst aan het bepaalde in artikel 90 EG-Verdrag. Daarmee is het niet in strijd. De wet maakt geen onderscheid tussen niet-uitgevoerde en wel uitgevoerde auto's. Er is daardoor geen sprake van ongeoorloofde discriminatie van de (eigenaren van) wel uitgevoerde auto's.
De belanghebbende heeft cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 39530). De A-G concludeert dat de regeling getoetst moet worden aan artikel 90 EG-Verdrag en niet aan artikel 29. Overigens meent hij dat ook bij toetsing aan artikel 29 EG-Verdrag geen sprake is van schending van die bepaling.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 2 juni 2003, nr. 01/0950 (VN 2003/60.24)*
Op een gegeven moment wordt niet meer aan de vrijstellingsvoorwaarden voldaan en voldoet de belanghebbende, een in het buitenland gevestigde werkgever, alsnog de verschuldigde BPM. De belanghebbende stelt echter, dat vaststaat dat de auto na vier jaar of bij een kilometerstand van 200.000 km weer naar Duitsland zal worden uitgevoerd. Hij wil in verband daarmee een vermindering van de op aangifte betaalde belasting.
Bij aanvang weggebruik bestaat geen recht op teruggaaf of vermindering van BPM als zeker is dat de personenauto weer wordt uitgevoerd. Deze regeling is niet strijdig met artikel 90 EG-Verdrag. Het ontbreken van een teruggaafregeling leidt er niet toe dat personenauto's die naar een andere lidstaat worden uitgevoerd, wegens de uitvoer zwaarder worden belast dan niet uitgevoerde personenauto's.
- *Hof Den Haag (Civiele kamer), 23 december 2004, nr. 03/415 (NJ 2005/75, SEW 2005/40)*
Naar het oordeel van het Hof moet het ontbreken van een BPM-teruggaafregeling aan artikel 90 EG-Verdrag worden getoetst. Aan toetsing aan artikel 29 EG-Verdrag komt het Hof daardoor niet toe. Het ontbreken van een teruggaafregeling leidt er niet toe dat auto's die naar een andere lidstaat worden uitgevoerd, wegens die uitvoer zwaarder worden belast dan niet uitgevoerde auto's. De BPM is dus niet onverenigbaar met artikel 90 EG-Verdrag. Strijd met deze bepaling is er evenmin op grond van de bestemming van de BPM. Het ontbreken van een teruggaafregeling leidt niet tot strijd met het gelijkheidsbeginsel. De BPM drukt immers in gelijke mate op auto's die op de Nederlandse markt blijven als op auto's die geëxporteerd worden.
- *Hof Leeuwarden, 11 februari 2005, nr. 276/99 (NTFR 2005/327)*
De heffing van BPM houdt geen beperking in van het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap als bedoeld in artikel 39 van het Verdrag van Rome. De belanghebbende heeft immers de mogelijkheid zich een motorrijtuig ter beschikking te laten stellen die toebehoort aan haar buitenlandse werkgever (zie § 8.4).

Hoofdstuk 2 Belastbaar feit

§ 2.1. Registratie (artikel 1, leden 2 en 3, van de wet)

§ 2.1.1. Registratie van een personenauto, bestelauto of motorrijwiel

A. Algemeen

Op grond van artikel 1, tweede lid, van de wet is de BPM verschuldigd ter zake van de registratie van een personenauto, bestelauto of een motorrijwiel in het kentekenregister. Er is geen BPM verschuldigd voor een bestelauto die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen (zie verder onder B). Onder registratie wordt verstaan het opnemen van de gegevens van het betreffende motorrijtuig in het kentekenregister van de RDW (artikel 2 van de wet). Een motorrijtuig met een buitenlands kenteken is dus niet geregistreerd in de zin van de wet.

De belastingschuld ter zake van de registratie ontstaat pas als een kenteken op naam wordt gezet. Met andere woorden, op het moment van de tenaamstelling van Deel I B van het kentekenbewijs. De BPM is slechts verschuldigd ter zake van de eerste registratie als personenauto, bestelauto of motorrijwiel. Bij wijziging van de tenaamstelling is de belasting niet opnieuw verschuldigd. De belasting moet op aangifte worden voldaan vóórdat het kenteken op naam is gesteld (zie paragraaf 6.1).

Het soort kenteken dat bij de registratie wordt afgegeven, is voor de heffing van BPM niet van belang. Het gaat om de kwalificatie van het motorrijtuig zelf. Dus ook voor motorrijtuigen die op basis van de wegenverkeerswetgeving worden gekentekend als vrachtauto, maar door de wet als een personenauto, bestelauto of een motorrijwiel worden aangemerkt, is BPM verschuldigd.

De BPM is niet ter zake van iedere registratie van een personenauto, bestelauto of motorrijwiel verschuldigd. Voor de afgifte van bepaalde kentekens geldt namelijk een vrijstelling (zie de paragrafen 8.2 en 8.3).

Het omruilen van het kenteken van een reeds geregistreerde personenauto, bestelauto of geregistreerd motorrijwiel door een kenteken uit de voor historische motorrijtuigen gereserveerde series (bijvoorbeeld AL, BE, DH, ZF en ZM) is geen registratie in de zin van artikel 1, tweede lid, van de wet.

B. Bestelauto's die in gebruik zijn genomen vóór 1 juli 2005

In het Belastingplan 2005 is onder meer bepaald dat voor particuliere houders (in de zin van niet-ondernemers) de fiscale voordelen bij de aankoop en het houden van een bestelauto worden afgeschaft. Hiertoe is de wet gewijzigd. Deze wijziging trad op 1 juli 2005 in werking. Tegelijkertijd zijn er regelingen getroffen waardoor – onder voorwaarden – de fiscale voordelen worden behouden voor ondernemers in de zin van artikel 7 van de Wet OB en voor gehandicapten die zijn aangewezen op het gebruik van een bestelauto (zie hoofdstuk 10).

Deze wijzigingen zijn niet van toepassing op bestelauto's die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen. Dit zijn bestelauto's die vóór deze datum:

- in Nederland zijn geregistreerd, of
- buiten Nederland in gebruik zijn genomen en vervolgens na deze datum in Nederland zijn geregistreerd.

Voor deze bestelauto's blijven de bepalingen in de wet, zoals die luidde tot 1 juli 2005, van kracht. Alleen als deze bestelauto's niet meer voldoen aan de inrichtingseisen voor een bestelauto (zie paragraaf 3.3), is BPM verschuldigd op grond van artikel 1, derde lid, van de wet (tekst tot 1 juli 2005). Zie artikel XXVI, lid 2, van het Belastingplan 2005.

§ 2.1.2. Registratie van een reeds geregistreerd ander motorrijtuig

Bij de registratie als personenauto, bestelauto of motorrijtuig van een reeds als een ander motorrijtuig geregistreerd motorrijtuig (bijvoorbeeld als vrachtauto) wordt doorgaans een nieuw kenteken opgegeven. Dat motorrijtuig is dan in een zodanige staat gebracht dat het een personenauto, bestelauto of motorrijtuig is geworden. De BPM is in dat geval verschuldigd ter zake van deze registratie (artikel 1, derde lid, van de wet).

De belasting is ook verschuldigd als een ander motorrijtuig dan een personenauto, bestelauto of motorrijtuig in een zodanige staat is gebracht en er om wat voor reden dan ook geen nieuw kenteken als personenauto, bestelauto of motorrijtuig wordt opgegeven. Geheven wordt dan ter zake van de aanvang van het gebruik als personenauto, bestelauto of motorrijtuig in Nederland van de weg (zie paragraaf 2.2.3).

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 23 augustus 1996, nr. 30888 (Infobulletin 96/713, BNB 1996/403*, FED 1996/702 en 820, VN 1996/3478, WFR 1996/1263)*
Belastingheffing op grond van artikel 1, lid 2, van de wet, die aanknoopt bij de registratie van een personenauto, is niet in strijd met de artikelen 30 en 95 EG-Verdrag. Geen reden tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie omtrent het ontbreken van een teruggaafregeling van BPM bij export.
- *Hoge Raad, 13 september 2000, nr. 35472 (Infobulletin 2000/684, BNB 2000/348, FED 2000/508, VN 2000/47.19, WFR 2000/1401)*
Heffing op grond van artikel 1, tweede lid, van de wet is niet in strijd met artikel 95 (thans 90) EG-Verdrag. Daaraan doet niet af dat een teruggaafregeling bij (weder)uitvoer van gebruikte auto's ontbreekt. Deze heffing is evenmin in strijd met het gelijkheidsbeginsel, omdat niet van belang is of na het zich voordoen van het belastbaar feit, gedurende kortere of langere tijd in Nederland gebruik van de weg wordt gemaakt.
- *Hof Amsterdam, 2 december 2002, nr. 2002/01555 (Infobulletin 2003/32, VN 2003/33.25 en 58.1.20)*
Omdat met de kampeerauto na de registratie slechts zeer korte tijd in Nederland van de weg gebruik is gemaakt (de auto is aan een Duitser verkocht en direct uitgevoerd) heeft de belanghebbende slechts 4% van de "normaal" verschuldigde BPM voldaan.
Wat betreft het EG-Verdrag, het ontbreken van een teruggaafregeling moet (slechts) worden getoetst aan artikel 90. Voor toetsing aan artikel

29 is dus geen plaats meer. Van strijdigheid met artikel 90 is geen sprake (zie Hoge Raad van 19 januari 2000, nr. 35057, § 2.2.1). Ook de artikelen 49 tot en met 55 EG-Verdrag missen toepassing. Daarnaast, de BPM is geen verbruiksbelasting. Niet van belang is dus of na het belastbare feit voor kortere of langere tijd gebruik wordt gemaakt van de weg. Van ongeoorloofde discriminatie in de zin van het IVBPR en het EVRM is daarom geen sprake.

De belanghebbende heeft cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 39530). De A-G concludeert dat de regeling getoetst moet worden aan artikel 90 EG-Verdrag en niet aan artikel 29. Overigens meent hij dat ook bij toetsing aan artikel 29 EG-Verdrag geen sprake is van schending van die bepaling.

§ 2.1.3. Aan registratie voorafgaande ombouw personen- of bestelauto tot vrachtauto

Personen- en bestelauto's, waarvoor de BPM nog niet verschuldigd is geworden, kunnen zonder BPM-gevolgen worden omgebouwd tot vrachtauto. Zij moeten na de ombouw dan wel voldoen aan de in paragraaf 3.6 vermelde eisen. Zo mag de laadruimte geen voorzieningen bevatten die het motorrijtuig geschikt maken voor het vervoer van personen, zoals zitbanken.

Als op enig moment blijkt dat de aan de registratie voorafgaande ombouw niet op de juiste wijze is uitgevoerd en reeds een kenteken voor een vrachtauto is afgegeven, is de BPM op grond van artikel 1, tweede lid, van de wet verschuldigd ter zake van de registratie (zie paragraaf 2.1.1). Dat een kenteken is afgegeven voor een vrachtauto, doet niet af aan het feit dat het geregistreerde motorrijtuig wel als een personenauto of een bestelauto in de zin van de wet moet worden aangemerkt. De verschuldigde BPM wordt nageheven van degene die ter zake van de registratie de BPM had moeten voldoen (zie paragraaf 4.1.1).

§ 2.2. Aanvang weggebruik (artikel 1, leden 3 tot en met 5, van de wet)

§ 2.2.1. Algemeen

Naast de registratie bestaat er nog een tweede belastbaar feit, te weten de aanvang van het gebruik van de weg. Dit belastbare feit doet zich voor als:

- een ander motorrijtuig - waaronder tevens is te verstaan een bestelauto die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen - is omgebouwd tot personenauto, bestelauto of motorrijwiel zonder dat dit tot een nieuwe registratie heeft geleid (zie paragraaf 2.2.3),
- een zogenoemde artikel 9c-personen- of bestelauto (een personen- of bestelauto met een elektromotor, hybride aandrijving of met een motor geschikt om op waterstof te rijden) zodanig is aangepast dat daarvoor het nihil tarief of de belastingverlaging niet langer geldt (zie paragraaf 2.2.4), en
- een niet-geregistreerde personenauto, bestelauto of motorrijwiel ter beschikking staat aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam (zie paragraaf 2.2.5).

De belasting moet in dat geval op aangifte worden voldaan vóór de aanvang van het weggebruik (zie paragraaf 5.2).

Wanneer weggebruik wordt geconstateerd met een motorrijtuig waarvoor de verschuldigde belasting ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg niet is betaald, is - achteraf - het precieze tijdstip van dit belastbare feit vaak lastig vast te stellen. Daarom is het moment van de aanvang van het weggebruik eenduidig in de wet vastgelegd (zie paragraaf 2.3).

Als met een bestelauto, die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen en die niet meer voldoet aan de inrichtingseisen voor een bestelauto (zie paragraaf 3.3) zonder dat dit tot een nieuwe registratie heeft geleid, gebruik van de weg wordt gemaakt, is BPM verschuldigd op grond van artikel 1, derde lid, van de wet (tekst tot 1 juli 2005). Zie artikel XXVI, lid 2, van het Belastingplan 2005.

Er is geen sprake van een belastbaar feit als het een bestelauto betreft en de aanvang van het weggebruik vóór 1 juli 2005 heeft plaatsgevonden. Deze bestelauto's zijn vóór die datum in gebruik genomen (zie verder paragraaf 2.1.1 onder B).

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 3 september 1997, nr. 32565 (BNB 1997/334, VN 1997/4131, WFR 1997/1319)*
De in artikel 1, vierde lid (thans vijfde lid), van de wet te verrichten formaliteiten zijn geen grensformaliteiten, omdat de belasting niet is verschuldigd ter zake van het brengen van de personenauto binnen Nederland. De enkele en ongemotiveerde stelling dat het forfaitaire afschrijvingspercentage van 1% per maand in strijd is met het gemeenschapsrecht, kan niet tot aantasting van de heffing van BPM leiden.
- *Hoge Raad, 18 maart 1998, nr. 32627 (BNB 1998/134)*
Tot de voor de heffing van de ingevolge artikel 1, vierde lid (thans vijfde lid), van de wet verschuldigde belasting te verrichten formaliteiten behoren geen ingevolge artikel 3, derde lid, Richtlijn 92/12/EEG (Accijnsrichtlijn) en artikel 33, eerste lid, Zesde richtlijn verboden formaliteiten die rechtstreeks verband houden met het overschrijden van de grens.
- *Hoge Raad, 19 januari 2000, nr. 35057 (Infobulletin 2000/112, BNB 2000/119, VN 2002/50.23)*
De heffing op grond van de aanvang van het weggebruik is niet in strijd met artikel 95 (thans 90) EG-Verdrag. Het ontbreken van een teruggaafregeling bij (weder)uitvoer van gebruikte personenauto's doet hieraan niet af. De heffing is ook niet in strijd met artikel 33 Zesde richtlijn en artikel 5 (thans 10) van het EG-Verdrag.
Artikel 1, vierde lid (thans vijfde lid), van de wet is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel omdat zowel voor het belastbaar feit in het tweede lid en dat in het vierde lid het niet van belang is of na dat feit met de auto gedurende kortere of langere tijd in Nederland gebruik wordt gemaakt van de weg.
- *Hoge Raad, 13 september 2000, nr. 35472 (Infobulletin 2000/684, BNB 2000/348, VN 2000/47.19, WFR 2000/1401)*
Tot de ter zake van de op de voet van artikel 1, vijfde lid, van de wet verschuldigde belasting te verrichten formaliteiten behoren geen

formaliteiten die rechtstreeks verband houden met het overschrijden van een grens zoals bedoeld in artikel 33, eerste lid, Zesde richtlijn. Evenmin is de BPM aan te merken als een omzetbelasting in de zin van artikel 33, eerste lid, Zesde richtlijn.

- *Hof Arnhem, 14 april 2003, nr. 01/2197 (VN 2003/38.1.11)*
De zaak betreft een bedrijfsauto met buitenlands kenteken. Het Hof heeft bepaald dat de heffing van BPM niet in strijd is met het in artikel 39 EG-Verdrag neergelegde vrije verkeer van werknemers. Evenmin is bij de heffing sprake van een verboden onderscheid naar nationaliteit. De BPM wordt immers geheven van iedere inwoner van Nederland als in hier te lande met een personenauto een begin wordt gemaakt met het gebruik van de weg. De BPM is niet terug te voeren tot discriminatie die verband houdt met nationaliteit (Hoge Raad van 29 november 2000, nr. 35920, zie § 8.5).
- *Hof 's-Hertogenbosch, 2 juni 2003, nr. 01/0950 (VN 2003/60.24)*
Bij aanvang weggebruik bestaat geen recht op teruggaaf of vermindering van BPM, ook als zeker is dat de personenauto weer wordt uitgevoerd. Deze regeling is niet strijdig met artikel 90 EG-Verdrag. Het ontbreken van een teruggaafregeling leidt er niet toe dat personenauto's die naar een andere lidstaat worden uitgevoerd, wegens de uitvoer zwaarder worden belast dan niet uitgevoerde personenauto's.

§ 2.2.2. De begrippen "weg" en "gebruik van de weg"

Onder het begrip "weg" wordt verstaan de weg in de zin van de wegenverkeerswetgeving. Artikel 1, eerste lid onder *b*, van de WVV definieert het begrip weg als volgt: alle voor het openbaar verkeer openstaande wegen of paden met inbegrip van de daarin liggende bruggen en duikers en de tot die wegen behorende paden en bermen of zijkanten.

Onder het begrip "gebruik van de weg" wordt niet alleen het rijden op de weg begrepen. Parkeren, stilstaan, en dergelijke op de weg vallen daar ook onder.

Parkeerhavens die direct aan een rijbaan van een weg zijn gelegen, maken deel uit van de weg, ook al zijn zij daarvan te onderscheiden door bijvoorbeeld een witte lijn op het wegdek. Ook een openbaar parkeerterrein dat duidelijk van de rijbaan is afgescheiden en door een bepaalde in- en uitgang met de weg in verbinding staat, is als een deel van de weg aan te merken.

Jurisprudentie

- *Hof Arnhem, 16 februari 1973, nr. M 415/72*
Een weg die tijdelijk voor het rijverkeer is afgesloten, verliest niet het karakter van een voor openbaar rij- of ander verkeer openstaande weg.
- *Hoge Raad, 22 november 1978, nr. 19064 (VN 1979/378)*
Als een voor het openbaar rijverkeer openstaande weg wordt begrensd door een sloot moet als berm of zijkant van de weg aangemerkt worden de grond gelegen tussen die weg en de rand van de sloot. Als zich in zo'n sloot een dam bevindt moet daarvan als berm of zijkant van de weg worden aangemerkt de grond die is gelegen tussen een lijn die denkbeeldig is getrokken langs de aan de zijde van de weg liggende

rand van de sloot en die weg. Als een motorrijtuig zich voor een gedeelte – hoe gering ook – bevindt op de weg of tot die weg behorende berm of zijkant, wordt met dat motorrijtuig gebruik gemaakt van de weg.

- *Hof Arnhem, 8 januari 1980, nr. M 1816/1976 (VN 1980/1968)*
Met een auto, die op een voor voetgangers bestemd pad geparkeerd staat, wordt gebruik van de weg gemaakt.
- *Hoge Raad, 8 oktober 1980, nr. 19867 (VN 1981/80)*
Aangenomen moet worden dat zogenaamde parkeerhavens, die direct aan een rijbaan van de weg zijn gelegen, ook al zijn zij daarvan afgescheiden, bijvoorbeeld door een witte lijn op het wegdek of een andere markering, deel van de weg uitmaken. Hetzelfde geldt ten aanzien van parkeerterreinen waar openbaar verkeer kan en mag parkeren.
- *Hof Arnhem, 31 oktober 1983, M 2628/1979 (VN 1983/2389)*
Onder berm moet worden verstaan een smalle strook onverharde grond naast de rijbaan van de weg, evenwijdig lopend met de middenas hiervan en bestemd ten dienste van uitwijkende voetgangers of geparkeerd wordende motorrijtuigen.
- *Hoge Raad, 3 januari 1990, nr. 26105 (Infobulletin 1990/227, BNB 1990/58, FED 1990/102, VN 1990/376, WFR 1990/85)*
Een weg en de daarbij behorende bermen, die voor het openbaar rij- en ander verkeer openstaan, kunnen het karakter van openbare weg niet verliezen als gevolg van de omstandigheid dat de beheerder een deel ervan in gebruik geeft aan een ander of het gebruik ervan door een ander gedurende lange tijd toestaat.
- *Hoge Raad, 24 januari 2001, nr. 36033 (Infobulletin 2001/77, BNB 2001/128, FED 2001/101 VN 2001/11.29, WFR 2001/137)*
Een langs de weg gelegen gazon, dat eigendom is van de gemeente, vormt niet in zijn geheel een tot de weg behorende berm of zijkant.
- *Hof Arnhem, 22 mei 2001, nr. 286/1999 (NTFR 2001/949)*
Een ongehinderd te betreden, braakliggend perceel dat in eigendom is bij de gemeente en waar veel autohandelaren hun motorrijtuigen te koop aanbieden en stadionbezoekers en stadsgangers parkeren, heeft te gelden als een weg.
- *Hoge Raad, 9 mei 2003, nr. 38355*
De auto van de belanghebbende staat geparkeerd in de berm, die onderdeel uitmaakt van de openbare weg. De belanghebbende stelt tevergeefs dat zijn auto op het eigen erf staat.
- *Hof Den Haag, 1 maart 2005, nr. 2854/2003 (VN 2005/34.5)*
De auto van de belanghebbende staat op een oprit en stoep, net buiten een omheind kampement. Het Hof oordeelt dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de oprit en stoep een voor het openbaar rijverkeer openstaande weg vormen. Aangenomen moet daarom worden dat de auto op eigen terrein staat en niet op de weg.

§ 2.2.3. Aanvang weggebruik met een reeds geregistreerd ander motorrijtuig dan een personenauto, bestelauto of motorrijwiel

Als een motorrijtuig zodanig wordt omgebouwd dat het als een personenauto, bestelauto of motorrijwiel is aan te merken, zal doorgaans registratie moeten plaats vinden. De BPM is dan verschuldigd ter zake van die registratie (zie paragraaf 2.1.2).

Het kan echter voorkomen dat een motorrijtuig op grond van de wet als een personenauto moet worden aangemerkt omdat de laadruimte de mogelijkheid biedt voor het vervoer en verblijf van personen, maar door de wegenverkeerswetgeving toch als een vrachtauto (een motorrijtuig met een toegestane maximum massa van meer dan 3500 kg) wordt beschouwd. Als al een kenteken als vrachtauto is afgegeven, is in dat geval registratie als personenauto niet altijd noodzakelijk.

De BPM is in deze gevallen op grond van artikel 1, derde lid, van de wet verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg met de personenauto, bestelauto of het motorrijwiel in Nederland. De belasting wordt geheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld (zie paragraaf 4.1.2). Deze moet de BPM op aangifte voldoen vóórdat hij met het betreffende motorrijtuig gebruik van de weg maakt (zie paragraaf 5.2).

Als de betaling van de belasting ten onrechte is uitgebleven, kan de belasting na constatering van het weggebruik ook worden nageheven van degene die op het moment van deze constatering de kentekenhouder is (zie paragraaf 4.3.1). Het belastbaar feit vindt in dat geval plaats op het tijdstip waarop het motorrijtuig op naam van de huidige houder is gesteld. Deze houder heeft wel de mogelijkheid om aan te tonen dat het belastbaar feit op een ander tijdstip heeft plaatsgevonden (zie paragraaf 2.3.2).

Er is geen BPM verschuldigd als een reeds geregistreerd ander motorrijtuig vóór 1 juli 2005 als bestelauto is geregistreerd. In dat geval is de betreffende bestelauto vóór die datum in gebruik genomen (zie paragraaf 2.1.1 onder B).

Voor de ombouw van een motorrijtuig dat vóór 1 januari 1993 niet als personenauto of motorrijwiel werd aangemerkt, geldt een speciale overgangsmaatregel (zie paragraaf 6.4.1).

§ 2.2.4. Aanvang weggebruik met een reeds geregistreerde personen- of bestelauto waarvoor een nihil tarief of een belastingverlaging geldt

Een geregistreerde personen- of bestelauto met een elektromotor, hybride aandrijving of met een motor geschikt om op waterstof te rijden, zoals bedoeld in artikel 9c van de wet (zie paragraaf 7.1.4) kan dusdanig worden aangepast dat hij niet meer voldoet aan de daaraan gestelde eisen.

De BPM is in dat geval op grond van artikel 1, vierde lid, van de wet verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg met die aangepaste personen- of bestelauto in Nederland. De belasting wordt geheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld (zie paragraaf 4.1.2). Deze moet de BPM op aangifte voldoen vóórdat hij met het betreffende motorrijtuig gebruik van de weg maakt (zie paragraaf 5.2).

Als de betaling van de belasting echter ten onrechte is uitgebleven, kan de belasting na constatering van het weggebruik ook worden nageheven van degene die op het moment van deze constatering de kentekenhouders is (zie paragraaf 4.3.1). Het belastbaar feit vindt in dat geval plaats op het tijdstip dat het motorrijtuig op naam van de huidige houder is gesteld. Deze houder heeft wel de mogelijkheid om aan te tonen dat het belastbaar feit op een ander tijdstip heeft plaatsgevonden (zie paragraaf 2.3.2).

§ 2.2.5. Aanvang weggebruik met een niet geregistreerde personenauto, bestelauto of motorrijwiel

Het is mogelijk dat personenauto's, bestelauto's of motorrijwielen, die niet zijn opgenomen in het kentekenregister, feitelijk ter beschikking staan aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam. Te denken valt bijvoorbeeld aan motorrijtuigen die zijn voorzien van een buitenlands kenteken en motorrijtuigen die niet zijn voorzien van een (geldig) kenteken (zie paragraaf 2.2.6).

Als een in het buitenland geregistreerde personenauto, bestelauto of motorrijwiel door een in Nederland wonende natuurlijk persoon of gevestigd lichaam wordt gehuurd, geleasd of bijvoorbeeld in bruikleen wordt verkregen, is op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet de BPM verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg in Nederland met dat motorrijtuig. De belasting wordt geheven van degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft (zie paragraaf 4.2). Deze moet de BPM op aangifte voldoen vóórdat hij met het betreffende motorrijtuig gebruik van de weg maakt (zie paragraaf 5.2). Hetzelfde geldt voor motorrijtuigen die niet zijn voorzien van een (geldig) kenteken.

Als de betaling van de belasting ten onrechte is uitgebleven, kan de belasting na constatering van het weggebruik ook worden nageheven van degene die op het moment van deze constatering het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft (zie paragraaf 4.3.1). Het belastbaar feit vindt in dat geval plaats op het tijdstip van constatering (zie paragraaf 2.3.2).

Voor motorrijtuigen die slechts korte tijd feitelijk ter beschikking staan van een in Nederland wonende natuurlijk persoon of gevestigd lichaam, kan onder bepaalde voorwaarden vrijstelling van de BPM worden verleend (zie paragrafen 8.6.5 "Huurvoertuigen" en 8.6.4 "Tijdelijke vrijstellingen").

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 19 januari 2000, nr. 35057 (BNB 2000/119)*
Belanghebbende woont in Nederland maar werkt in Duitsland. Hij heeft in Nederland gebruik gemaakt van de weg met een auto met Duits kenteken, zonder dat een vrijstelling was verleend of aangevraagd. Terecht is hem een naheffingsaanslag BPM opgelegd. In het geding over deze aanslag kan de vraag of aanspraak bestaat op een vrijstelling niet meer aan de orde komen.
- *Hof van Justitie EG, 21 maart 2002, C-451/99 (Jur. 2002/I-3193, Cura Anlagen)*
Deze zaak betreft onder andere de fiscale behandeling van motorrijtuigen die in één lidstaat geregistreerd zijn en worden verhuurd, maar in feite door de huurder in een andere lidstaat, waar hij woonachtig is, worden gebruikt. Het Hof van Justitie stelt zich op het

standpunt dat de verplichting om een motorrijtuig te laten registreren in de lidstaat waar de huurder woonachtig is, op zich geen inbreuk vormt op de bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten (artikelen 49 tot en met 55 EG-Verdrag). De termijn waarbinnen dit moet gebeuren, mag echter niet zo kort zijn dat hij als een onrechtmatige belemmering van het vrije verkeer kan worden beschouwd. Een termijn van drie dagen is volgens het Hof in strijd is met de regels van het EG-Verdrag. Het Hof is ook van oordeel dat, om in overeenstemming te zijn met de bepalingen van het Verdrag, de registratiebelasting op het leasevoertuig in de woonstaat in verhouding moet staan tot de periode waarin het motorrijtuig in die lidstaat daadwerkelijk is geregistreerd en wordt gebruikt.

- *Hoge Raad, 8 november 2002, nr. 37623 (BNB 2003/22, VN 2003/9.27, WFR 2002/1692)*
Belanghebbende, in Nederland woonachtig, is rijdend op de openbare weg aangetroffen in een gehuurde auto, die in Duitsland is geregistreerd. De BPM is op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet terecht nageheven.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 31 mei 2005, nr. 02/02469 (VN 2005/36.22)*
Belanghebbende, een in Nederland wonende natuurlijke persoon, huurt in een andere lidstaat een personenauto met een buitenlands kenteken. De inspecteur heft BPM na ter zake van aanvang weggebruik. Gelet op het arrest HvJ EG van 21 maart 2002, nr. C-451/99, is het naar het oordeel van het Hof voor gereede twijfel vatbaar of deze heffing in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. De belanghebbende heeft een naheffingsaanslag gekregen voor het volle bedrag aan BPM, ongeacht de periode van huur en ongeacht de duur van het gebruik van de weg in Nederland. De belanghebbende heeft geen enkel recht op vrijstelling en geen enkel recht op teruggaaf. Daarom verzoekt het Hof het HvJ EG uitspraak te doen of het gemeenschapsrecht, in het bijzonder het vrije verkeer van diensten zoals omschreven in de artikelen 49 tot en met 55 van het EG-Verdrag, eraan in de weg staat dat Nederland in dit geval BPM heeft geheven.

§ 2.2.6. Geen of ongeldige registratie

Als een motorrijtuig niet is voorzien van een kenteken of is voorzien van een ongeldig kenteken én feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam is de BPM verschuldigd op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet. Hierbij valt te denken aan bromfietsen die zijn omgebouwd tot motorrijwiel zonder dat een kenteken is aangevraagd, (gestolen) motorrijtuigen voorzien van een vals kenteken of zogenaamde omgekatte motorrijtuigen.

§ 2.2.7. Feitelijk ter beschikking staan

Het begrip "feitelijk ter beschikking staan" moet strikt worden geïnterpreteerd. Het is niet van belang wie de eigenaar van het motorrijtuig is, maar wie de feitelijke beschikkingsmacht (al dan niet tijdelijk) daarover heeft. In het algemeen is dat de natuurlijke persoon die het motorrijtuig feitelijk gebruikt, maar ook een rechtspersoon/lichaam kan een motorrijtuig feitelijk ter beschikking hebben.

Het kan echter ook anders zijn. Zo kan van degene die een aan een derde ter beschikking staand motorrijtuig uitsluitend ten behoeve van die derde bestuurt, niet worden gezegd dat dat motorrijtuig (mede) aan hem ter beschikking staat. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor als een motorrijtuig met een buitenlands kenteken wordt bestuurd door een in Nederland woonachtig persoon in opdracht van een in het buitenland woonachtig persoon, die zelf in het motorrijtuig aanwezig is. In een dergelijke situatie staat het motorrijtuig feitelijk ter beschikking aan laatstbedoelde persoon. Aangezien deze persoon niet in Nederland woonachtig is, is in dat geval ter zake van het gebruik van de weg in Nederland geen BPM verschuldigd.

Zelfs als de eigenaar tijdens de rit niet persoonlijk in het motorrijtuig aanwezig is, zou de beschikkingsmacht ook tijdens de rit bij de eigenaar kunnen rusten als het motorrijtuig uitsluitend op basis van een concrete opdracht in zakelijke sfeer door een ander wordt bestuurd. Dit kan onder andere blijken uit een schriftelijke en door de eigenaar van het motorrijtuig ondertekende opdracht dat de bestuurder het betreffende voertuig alleen op een bepaalde datum mag gebruiken op een bepaalde route (het kenteken van het voertuig, de route of het begin- en eindpunt, en de datum moeten in de opdracht zijn vermeld.)

Van het feitelijk ter beschikking staan van een motorrijtuig aan een rechtspersoon kan slechts worden gesproken, als die rechtspersoon de voortdurende controle heeft over het motorrijtuig en het ter beschikking stellen aan werknemers slechts onder zodanige strikte voorwaarden geschiedt, dat die werknemers het motorrijtuig niet of nauwelijks kunnen gebruiken voor andere dan zakelijke doeleinden. Wordt een motorrijtuig aan een werknemer ter beschikking gesteld voor het uitoefenen van werkzaamheden binnen en buiten Nederland, het woon-werkverkeer en eventueel ander persoonlijk gebruik, dan moet het motorrijtuig worden geacht feitelijk ter beschikking te staan aan die werknemer. Voor het al dan niet verschuldigd zijn van BPM is in dat geval de woonplaats van die werknemer van belang en niet de vestigingsplaats van de rechtspersoon/werkgever. Dit geldt ook als die werknemer de directeur/groootaandeelhouder van de rechtspersoon is. Voor de toepassing van artikel 1, vijfde lid, van de wet is dus niet relevant bij wie de economisch eigendom van het motorrijtuig berust.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 18 september 1996, nr. 95/0823 (VN 1997/1752)*
Een te Jersey op naam van een in Jersey gevestigde rechtspersoon geregistreerde personenauto, voorzien van valse Jersey-kentekenplaten, staat in Nederland feitelijk ter beschikking aan een in Nederland wonende natuurlijk persoon. In 1994 vindt de aanvang weggebruik plaats. De belanghebbende is verschillende keren ingelicht en gewaarschuwd. Er is geen vrijstelling van kracht. De naheffingsaanslag BPM is terecht opgelegd.
- *Hoge Raad, 7 mei 1997, nr. 32246 (BNB 1997/195, VN 1997/2018, WFR 1997/836)*
Als een auto met buitenlands kenteken wordt bestuurd door een in Nederland woonachtig persoon in opdracht van een in het buitenland woonachtig persoon die zelf in de auto aanwezig is, staat de auto feitelijk ter beschikking van de laatstbedoelde persoon, zodat ter zake

van het gebruik van de weg geen BPM verschuldigd is. Daarmee is niet onverenigbaar dat de bestuurder zelf ook voor zaken onderweg was.

- *Hoge Raad, 18 maart 1998, nr. 32627 (BNB 1998/134, WFR 1998/471)*
Belanghebbende, ingezetene van Nederland, maakt hier te lande gebruik van de weg met een in België op naam van A BVBA geregistreerde personenauto van de directeur van dat bedrijf. De belanghebbende stelt dat hij op de controledatum enkel in de auto heeft gereden om deze ten behoeve van de directeur naar een veiliger parkeerplaats te brengen en dat hij de auto slechts twee keer heeft bestuurd.
In de regel mag ervan worden uitgegaan dat degene ten aanzien van wie het gebruik van een motorrijtuig is geconstateerd, degene is aan wie het motorrijtuig feitelijk ter beschikking staat, doch dit geldt niet in alle gevallen. Zo kan van degene die een aan een derde ter beschikking staande auto uitsluitend ten behoeve van die derde bestuurt, niet worden gezegd dat die auto (mede) aan hem ter beschikking staat.
- *Hof Arnhem, 4 augustus 2000, nr. 98/0618 (VN 2001/20.7)*
Belanghebbende woont in Nederland en werkt in Duitsland. Van zijn werkgever heeft hij een personenauto met een Duits kenteken tot zijn beschikking, die hij alleen in Duitsland gebruikt. Dat de auto niet het eigendom van belanghebbende is, hoeft niet te verhinderen dat die auto de belanghebbende feitelijk ter beschikking staat. Onvoldoende is aangetoond dat het eenmalig gebruik in Nederland voor het thuis brengen van een zieke collega in opdracht van de werkgever plaatsvond. Overigens is onbetwist dat de belanghebbende vervolgens naar huis is gereden, zodat de rit voor privé-doeleinden werd gemaakt. De belanghebbende had dus de feitelijke beschikkingsmacht.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 24 augustus 2000, nr. 98/3379 (VN 2001/22.25)*
Belanghebbende woont in Nederland en rijdt in een Belgisch gekentekende personenauto van B, een ingezetene van België, naar Nederland. B rijdt in een andere auto om die bij een garage in Nederland ter reparatie aan te bieden. B kan zo met de eigen auto terug naar België rijden. Het Hof is van oordeel dat de belanghebbende de auto uitsluitend ten behoeve van B bestuurde, zodat de auto hem niet ter beschikking stond.
- *Hof Leeuwarden, 15 september 2000, nr. 98/1291 (VN 2001/22.26)*
Belanghebbende, woonachtig in Nederland, bestuurde op diens uitdrukkelijk verzoek de niet-geregistreerde auto van A, woonachtig in het buitenland. Het Hof stelt dat als een auto door een ander wordt bestuurd op grond van een concrete opdracht van de eigenaar, die auto niet feitelijk ter beschikking van de bestuurder staat, maar dat de beschikkingsmacht ook tijdens de rit bij de eigenaar blijft rusten. Tijdens de heenrit heeft de belanghebbende nog een minieme omweg gemaakt. Het Hof acht dit een zodanig in absolute en relatieve zin onbeduidende afwijking van de route, dat dit van onvoldoende gewicht is om uitsluitend op grond daarvan aan te nemen, dat de auto de belanghebbende feitelijk ter beschikking gestaan zou hebben.
- *Hof Arnhem, 5 januari 2004, nr. 02/04310 (VN 2004/22.1.16)*
Het Hof is van oordeel dat de belanghebbende de personenauto, die hij van zijn in Duitsland woonachtige vriendin had geleend, niet (uitsluitend) ten behoeve van die vriendin heeft bestuurd. Doordat de

belanghebbende de feitelijke beschikkingsmacht had over de auto, stond de auto hem ook feitelijke ter beschikking.

- *Hof Amsterdam, 19 maart 2004, nr. 03/01186*
Degene die de feitelijke beschikkingsmacht over een motorrijtuig heeft is in de regel degene die dat motorrijtuig feitelijk gebruikt. Nu de belanghebbende de auto bestuurde buiten aanwezigheid van de eigenaar, een in Frankrijk wonend familielid van de belanghebbende, acht het Hof aannemelijk dat hij de feitelijke beschikkingsmacht over de auto had. Dit ondanks de – overigens door de inspecteur gemotiveerd betwiste – stelling van de belanghebbende dat de auto in opdracht van en uitsluitend ten behoeve van de eigenaar van de auto naar Antwerpen gereden werd.
- *Hof Leeuwarden, 11 februari 2005, nr. 276/99 (NTFR 2005/327)*
In de regel zal degene die het motorrijtuig feitelijk gebruikt, degene zijn die de feitelijke beschikkingsmacht over dat motorrijtuig heeft. Van een persoon die een aan een derde ter beschikking staande personenauto uitsluitend ten behoeve van die derde bestuurt, kan daarentegen niet worden gezegd dat die auto (mede) aan hem of haar ter beschikking staat. Deze situatie doet zich in casu echter niet voor. Dit zou ook niet stroken met de opvatting van de belanghebbende dat aan haar een vrijstellingsvergunning BPM toekomt. Zo'n vergunning is alleen nodig als de auto feitelijk aan haar ter beschikking staat. Het feit dat de belanghebbende nooit eigenaar van de auto zal worden en/of beschikt over een eigen personenauto met Nederlands kenteken, doet hieraan niet af.
De belanghebbende heeft cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 41972).
- *Hoge Raad, 19 mei 2006, nrs. 41954 en 41955*
De belanghebbende heeft feitelijk met een niet geregistreerde personenauto gebruik gemaakt van de openbare weg in Nederland. Iemand anders was de kentekenhouder van de auto. De belanghebbende woonde op papier niet in Nederland. In het kader van een FIOD-onderzoek is echter geconstateerd dat de belanghebbende in Nederland woonachtig was. De BPM is terecht nageheven bij de feitelijke gebruiker en niet bij de kentekenhouder.

§ 2.2.8. Woon- of vestigingsplaats

Als een ingezetene van Nederland hier te lande gebruik maakt van de weg met een niet geregistreerde personenauto, bestelauto of een niet geregistreerd motorrijwiel is hij of zij op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet BPM verschuldigd. Deze bepaling stelt namelijk dat ingeval een niet geregistreerde (lees: niet in Nederland geregistreerde) personenauto, bestelauto of motorrijwiel feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijk persoon of gevestigd lichaam de belasting is verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik met dat motorrijtuig in Nederland van de weg (zie verder paragraaf 2.2.5). Voor het antwoord op de vraag waar iemand woont of een lichaam gevestigd is, zijn de bepalingen van de AWR van belang.

Voor wat betreft het begrip "normale verblijfplaats" wordt verwezen naar paragraaf 8.6.3.

Jurisprudentie

- *Hof Amsterdam, 9 januari 1998, nr. 97/20655 (Infobulletin 1998/190)*
Binnenlandse belastingplicht bij zwervend bestaan in kampeerauto.
- *Hoge Raad, 22 april 1998, nr. 33198 (BNB 1998/201, VN 1998/21.5)*
Samen met zijn echtgenote en zijn zoon stond de belanghebbende ten tijde van de BPM-controle in de bevolkingsadministratie van een Nederlandse gemeente ingeschreven op het adres van een woning, waarvan hij eigenaar is. In zijn aangifte IB/PH heeft hij het op dat biljet door de fiscus als zijn woonadres vermelde adres niet gecorrigeerd. Belanghebbende is vennoot in een VOF, die staat ingeschreven in het Nederlands handelsregister. Ten tijde van de controle woonde de belanghebbende naar de omstandigheden in Nederland. Aan dit oordeel doet niet af dat hij een éénpersoonsflat in Duitsland heeft gehuurd en sindsdien als inwoner in Duitsland staat ingeschreven, dat het zwaartepunt van zijn zakelijke activiteiten in Duitsland zou zijn gelegen en dat hij veelvuldig in hotels in Duitsland heeft overnacht.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 15 oktober 1998, nr. 95/1382 (Infobulletin 1999/349, VN 1999/31.4)*
Aan de feiten ((eigen woning, woonplaats echtgenote, plaats werkzaamheden, etc.) ontleent het Hof het vermoeden dat de belanghebbende na zijn uitschrijving uit het bevolkingsregister van een Nederlandse gemeente het middelpunt van zijn sociale en economische leven nog in Nederland had. Met name is niet aannemelijk geworden dat hij duurzaam gescheiden van zijn echtgenote heeft geleefd. Douaneambtenaren hebben in een periode van drie maanden namelijk geconstateerd dat de belanghebbende op 20 dagen aankwam en/of wegreed van de betreffende woning. Hij ontving op dit adres post, de telefoonaansluiting stond op zijn naam en hij nam de kosten van de nutsvoorziening voor zijn rekening.
- *Hof Amsterdam, 17 mei 2001, nr. 00/02553 (Infobulletin 2001/673)*
De belanghebbende heeft de Duitse nationaliteit, staat ingeschreven in een Duitse gemeente "mit hauptwohnung", beschikt over twee woningen in Duitsland en heeft een aanstelling als hoogleraar in dat land. In Nederland beschikt hij over een flat (volgens de belanghebbende een vakantiewoning) en is ingeschreven in een gemeentelijke basisadministratie. In zijn verzoek om de verhuisboedelvrijstelling heeft de belanghebbende aangegeven onbepaald in Nederland te verblijven. Desalniettemin ligt zijn woonplaats volgens het Hof in Duitsland.
- *Hof Leeuwarden, 11 maart 2005, nr. 263/99 (BA 2005/6.14)*
Het ligt primair op de weg van de belanghebbende om aannemelijk te maken dat hij ten tijde van de controle in Duitsland woonde. Niet alleen, omdat hij als meest gereede partij in beginsel beter dan een ander in staat is aannemelijk te maken waar hij heeft gewoond, maar tevens omdat het gestelde door de belanghebbende een wijziging inhoudt ten opzichte van zijn houding waarmee hij zich naar de Belastingdienst Ondernemingen te G en de gemeente L heeft gepresenteerd.

§ 2.3. Constatering weggebruik zonder voorafgaande betaling van BPM (artikelen 12a en 12b van de wet)

§ 2.3.1. Algemeen

Het belastbare feit aanvang gebruik van de weg doet zich voor als:

- een ander motorrijtuig is omgebouwd tot personenauto, bestelauto of motorrijwiel zonder dat dit tot een nieuwe registratie heeft geleid (zie paragraaf 2.2.3),
- een zogenoemde artikel 9c-personen- of bestelauto (een personen- of bestelauto met een elektromotor, hybride aandrijving of met een motor geschikt om op waterstof te rijden) zodanig is aangepast dat daarvoor het nihil tarief of de belastingverlaging niet langer geldt (zie paragraaf 2.2.4), en
- een niet-geregistreerde personenauto of motorrijwiel ter beschikking staat aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam (zie paragraaf 2.2.5).

In de eerste twee situaties wordt de belasting geheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld (zie paragraaf 4.1.2). In de laatste situatie wordt de belasting geheven van degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft (zie paragraaf 4.2). Voor alle drie de situaties geldt dat de belastingplichtige de BPM op aangifte moet voldoen vóórdat hij met het betreffende motorrijtuig gebruik van de weg maakt (zie paragraaf 5.2).

Wanneer weggebruik wordt geconstateerd terwijl de betaling van de belasting ten onrechte is uitgebleven, kan de belasting worden nageheven. Om vast te kunnen stellen of een belastbaar feit heeft plaatsgevonden en zo ja, wie de belastingplichtige is en wat de vermindering voor gebruikte motorrijtuigen is (zie paragrafen 7.5 en 7.6), is het tijdstip van de aanvang van het weggebruik van belang. De Hoge Raad heeft in het verleden de bewijslast voor dit tijdstip geheel bij de inspecteur gelegd. Die heeft echter maar weinig mogelijkheden om dit - achteraf - aan te tonen.

Om tegemoet te komen aan deze bewijslastproblemen en daarmee een efficiëntere heffing te bewerkstelligen, heeft de wetgever in de artikelen 12a en 12b van de wet het moment van het belastbare feit aanvang van het gebruik van de weg eenduidig vastgesteld voor het geval weggebruik wordt geconstateerd, doch de betaling van de BPM niet heeft plaatsgevonden.

§ 2.3.2. Ombouw tot personen- of bestelauto en aanpassing personen- of bestelauto waarvoor een nihil tarief geldt

Voor een niet-personenauto, -bestelauto of -motorrijwiel die wordt omgebouwd tot een personenauto, bestelauto of motorrijwiel en voor een zogenoemde artikel 9c-personen- of bestelauto (een personen- of bestelauto met een elektromotor, hybride aandrijving of met een motor geschikt om op waterstof te rijden) die niet langer voldoet aan de voorwaarden in dat artikel, wordt het tijdstip van aanvang van het weggebruik gesteld op de datum van de tenaamstelling van het motorrijtuig op het moment van constatering (artikel 12a, eerste lid, van de wet). De hoogte van de verschuldigde BPM wordt bepaald door de leeftijd van het motorrijtuig op het moment van tenaamstelling (artikel 9, zevende lid, van de wet).

De belasting wordt in dat geval nageheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld op het moment van constatering (zie paragraaf 4.3.1).

Er bestaan op deze regeling twee tegenbewijsmogelijkheden.

1. Als de kentekenhouder kan aantonen dat het motorrijtuig ná de datum van de tenaamstelling is omgebouwd tot personenauto, bestelauto of motorrijwiel, dan wel niet meer voldoet aan de in artikel 9c van de wet genoemde voorwaarden, hoeft hij pas vanaf het daadwerkelijke moment van ombouw c.q. aanpassing de BPM te betalen (artikel 12a, tweede lid, van de wet).
2. Als de kentekenhouder er in slaagt om aan te tonen dat het motorrijtuig al was omgebouwd vóór de datum van de tenaamstelling én hij niet wist en ook niet behoorde te weten dat de belasting niet is betaald, wordt de aanvang van het weggebruik gesteld op het tijdstip van de voorafgaande tenaamstelling (artikel 12a, derde lid, van de wet). De BPM wordt dan nageheven bij de vorige houder van het motorrijtuig.

De kentekenhouder behoort in onder andere de volgende situaties wél te weten dat de belasting niet is betaald.

- De kentekenhouder is betrokken geweest bij de ombouw.
- Uit schriftelijke stukken (bijvoorbeeld uit de factuur) blijkt, dat de verschuldigde BPM niet is betaald.
- De verkoopprijs van het motorrijtuig was zo laag dat het aannemelijk is dat er geen BPM is betaald.

Als wordt aangetoond dat het motorrijtuig niet onder de verantwoordelijkheid van de huidige kentekenhouder is omgebouwd naar een personenauto, bestelauto of motorrijwiel, dan wel niet langer voldoet aan de in artikel 9c van de wet genoemde voorwaarden, wordt ervan uitgegaan dat dit tijdens het houderschap van de vorige kentekenhouder heeft plaatsgevonden. Als ook de vorige kentekenhouder aan kan tonen dat hij niet betrokken is geweest bij de ombouw én hij niet wist en ook niet behoorde te weten dat de belasting niet was betaald, wordt de naheffing opgelegd aan de hem voorafgaande kentekenhouder en eventueel zo verder. De aanvang van het weggebruik wordt in dat geval gesteld op het tijdstip van de desbetreffende tenaamstelling (artikel 12a, derde lid, van de wet).

§ 2.3.3. Niet geregistreerde motorrijtuigen

In het geval een Nederlands ingezetene hier te lande rijdt in een niet geregistreerd motorrijtuig, bijvoorbeeld een personenauto, bestelauto of een motorrijwiel met een buitenlands kenteken of zonder kenteken, wordt het tijdstip van aanvang van het gebruik van de weg gelijkgesteld met het tijdstip van constatering van dit feit (artikel 12b van de wet).

De naheffingsaanslag BPM wordt dan berekend met inachtneming van de leeftijd van het motorrijtuig op het moment van constatering. De feitelijke aanvang van het weggebruik heeft mogelijk eerder plaatsgevonden dan op het tijdstip van constatering. Voor de belastingplichtige schuilt in deze regeling in dat geval een klein voordeel.

De belasting wordt nageheven van degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft (zie paragraaf 4.3.2).

§ 2.4. Herstelbeleid

§ 2.4.1. Algemeen

De wet bevat vele gedetailleerde technische bepalingen die zowel van de kant van het publiek als van de kant van de overheid (Belastingdienst en RDW) een grote oplettendheid vereisen. Bij de toepassing van de wet kunnen zich dan ook in de praktijk situaties voordoen, waarbij de vraag kan rijzen of de heffingsgevolgen, waarin de wet BPM voorziet, direct en in volle omvang moeten intreden. Bijvoorbeeld:

- bij de beoordeling of een motorrijtuig voldoet aan de inrichtingseisen die de wet en de lagere regelgeving stellen aan een bestelauto (zie paragraaf 2.4.2), en
- in gevallen waarin een ingezetene van Nederland gebruik van de weg maakt met een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig (zie paragrafen 2.4.3 tot en met 2.4.6).

Met ingang van 1 juli 2005 zijn ook bestelauto's onderworpen aan de heffing van BPM (zie paragraaf 2.1.1 onder B). Ondernemers in de zin van artikel 7 van de Wet OB en voor gehandicapten die zijn aangewezen op het gebruik van een bestelauto, kunnen gebruik maken van een teruggaafregeling voor bestelauto's (zie hoofdstuk 10). Deze wetswijziging is niet van toepassing op bestelauto's die vóór die datum in gebruik zijn genomen (zie paragraaf 2.1.1 onder B). Voor deze bestelauto's blijven de bepalingen in de wet, zoals die luidde tot 1 juli 2005, van kracht. Dit geldt eveneens voor het herstelbeleid. Voor bestelauto's waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt het herstelbeleid eveneens toegepast.

§ 2.4.2. Ter zake van de inrichtingseisen voor bestelauto's

A. Algemeen

Wanneer een motorrijtuig niet voldoet aan de eisen om als bestelauto te worden aangemerkt is in veel gevallen BPM verschuldigd. Slechts in een aantal situaties kan herstel worden geboden en hoeft niet direct te worden nageheven.

B. Geen herstelmogelijkheid

Voor bepaalde afwijkingen van de inrichtingseisen voor bestelauto's wordt geen herstel geboden. Als één of meer van de hierna te noemen afwijkingen van de inrichtingseisen worden geconstateerd moet steeds worden nageheven.

- a. De laadruimte voldoet niet aan de fiscale maten.
In dat geval voldoet de lengte en/of de hoogte en/of de breedte van de laadruimte niet aan de minimale maat die voor het desbetreffende type bestelauto in artikel 3 van de wet is aangegeven. Op deze regel geldt één uitzondering. In artikel 2 van de regeling is voorgeschreven hoe de maten van de laadruimte moeten worden gemeten. Als aannemelijk is dat een kleine afwijking in de fiscale maat van de laadruimte is veroorzaakt door een onjuiste meetmethode, kan in afwijking van het voorgaande wel herstel worden geboden.
- b. Er is geen volledige, respectievelijk geen ten minste 30 cm hoge, vaste tussenwand in de gevallen waarin op grond van artikel 3 van de wet een

dergelijke wand is vereist.

Ingevolge artikel 3, derde lid, van de wet moet de vaste wand - indien verplicht - direct achter de voorstoelen zijn geplaatst. In de regeling is deze eis geobjectiveerd voor motorrijtuigen die niet zijn voorzien van een dubbele cabine. Voor deze motorrijtuigen is bepaald dat de vaste wand op maximaal 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel moet zijn geplaatst. Het kan voorkomen dat de vaste wand van een motorrijtuig zonder dubbele cabine op een grotere afstand dan 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel is geplaatst, terwijl de laadruimte wel voldoet aan de fiscale maten. In een dergelijk geval kan wel herstel worden geboden.

- c. Aan de rechterzijde van de laadruimte is meer dan één zijruit aangebracht in de gevallen waarin dat ingevolge de afmetingen van de laadruimte niet is toegestaan.
- d. Aan de linkerzijde van de laadruimte zijn één of meer zijruiten aangebracht in de gevallen waarin dat ingevolge de afmetingen van de laadruimte niet is toegestaan.
- e. Er zijn één of meer stoelen, banken of andere zitplaatsen in de laadruimte aangebracht, waardoor geen sprake is van een vlakke laadvloer.

C. Wel een herstelmogelijkheid

Voor de overige, niet onder B genoemde situaties is goedgekeurd dat bij eerste constatering van gebruik van de weg met de personenauto nog geen naheffingsaanslag BPM wordt opgelegd. Het zal dan in beginsel gaan om situaties waarbij de laadruimte voldoet aan de fiscaal vereiste maten, terwijl het karakter van bestelauto slechts in geringe mate is aangetast en herstel in de hoedanigheid van bestelauto betrekkelijk eenvoudig kan worden gerealiseerd. In dergelijke gevallen wordt een "Informatieformulier inrichtingseisen bestelauto's" uitgereikt. Tevens wordt de kentekenhouder in de gelegenheid gesteld binnen een door de inspecteur te stellen termijn, die in beginsel niet langer zal zijn dan twee weken, de geconstateerde afwijking(en) van de inrichtingseisen voor bestelauto's op te heffen. Om te verifiëren of het motorrijtuig binnen de gestelde tijd in de staat van bestelauto is gebracht, moet deze op de door de inspecteur daartoe aangewezen tijd en plaats worden getoond. Als het motorrijtuig niet wordt getoond of als de benodigde aanpassing van het motorrijtuig niet heeft plaatsgevonden, wordt de naheffingsaanslag alsnog opgelegd.

Deze goedkeuring is niet van toepassing ten aanzien van degene aan wie al eerder een "Informatieformulier inrichtingseisen bestelauto's" is uitgereikt of anderszins door de inspecteur schriftelijk is geïnformeerd over de inrichtingseisen, dan wel degene die uit hoofde van zijn functie of van door hem ontplooid activiteiten op de hoogte is of behoort te zijn met de toepassing van de wet. Dit heeft tot gevolg dat wordt overgegaan tot naheffing van de belasting en dus geen herstel wordt aangeboden als wordt geconstateerd dat een dergelijk persoon gebruik maakt van de weg in Nederland met een motorrijtuig dat niet voldoet aan de inrichtingseisen voor een bestelauto, terwijl geen BPM is voldaan.

Als gebruik van de weg wordt geconstateerd met hetzelfde motorrijtuig waarvoor het informatieformulier is uitgereikt of waarover anderszins schriftelijk is geïnformeerd, wordt de naheffingsaanslag opgelegd op grond

van het eerder geconstateerde gebruik van de weg met dit motorrijtuig. Betreft het echter een ander motorrijtuig, dan wordt nageheven op grond van het laatst geconstateerde weggebruik met dat andere motorrijtuig.

Jurisprudentie

- *Hof Leeuwarden, 1 februari 2002, nr. 01/0193 (VN 2002/9.2.14)*
De belanghebbende had moeten beseffen dat het weghalen van het tussenschot en het bevestigen van een bank met scharnieren aan de laadvloer de status van haar auto als bestelauto teniet zou kunnen doen. De belanghebbende kan niet aanvoeren dat zij niet op de hoogte was van de van toepassing zijnde wetgeving in deze zaak. Verder is er geen beleid dat bij zulke veranderingen de mogelijkheid wordt geboden om de auto weer in de staat van bestelauto terug te brengen en aldus een naheffingsaanslag te ontlopen.
- *Hoge Raad, 28 juni 2002, nr. 37062 (Infobulletin 2002/625, BNB 2002/309)*
De auto van de belanghebbende voldeed niet aan de wettelijke eisen voor een bestelauto. Het tussenschot was te laag en het dak was verhoogd zonder het oorspronkelijke plaatwerk te verwijderen. Het Hof acht aannemelijk dat de belanghebbende dat niet wist. Nu de belanghebbende de auto binnen veertien dagen na de vooraankondiging van de naheffingsaanslag heeft aangepast, oordeelt het Hof dat het herstelbeleid toepassing kan vinden. 's Hof's kennelijke oordeel dat er geen aanwijzing is die dwingt tot de conclusie dat de belanghebbende bewust van de inrichtingseisen heeft willen afwijken, is volgens de Hoge Raad van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk. Het Hof heeft voorts niet miskend dat het aan de kentekenhouder is aannemelijk te maken dat hij zich heeft vergist omtrent de juiste uitleg van de voor bestelauto's geldende inrichtingseisen.

§ 2.4.3. Ter zake van motorrijtuigen met een buitenlands kenteken

Wanneer een motorrijtuig met buitenlands kenteken ter beschikking staat aan een Nederlands ingezetene, is in veel gevallen BPM verschuldigd. In een aantal situaties kan echter herstel worden geboden en hoeft niet direct te worden nageheven. Verwezen wordt naar de paragrafen 2.4.4 tot en met 2.4.6.

§ 2.4.4. Ter zake van huurvoertuigen

A. Inleiding

Voor het gebruik in Nederland van een door een Nederlands ingezetene in het buitenland gehuurd motorrijtuig is onder voorwaarden een vrijstelling mogelijk (zie paragraaf 8.6.5).

Deze vrijstelling ziet uitsluitend op buitenlandse huurvoertuigen die in het buitenland zijn verhuurd aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam. Voor de vrijstelling geldt de voorwaarde dat het huurvoertuig uiterlijk aan het eind van de tweede dag buiten Nederland wordt gebracht dan wel wordt ingeleverd bij een Nederlandse vestiging van de verhuurmaatschappij.

Overigens heeft het Hof van Justitie bij beschikking van 27 juni 2006 een uitspraak over deze materie gedaan. Verwezen wordt naar paragraaf 8.6.6.

B. Vervangend huurvoertuig

Wanneer het huurcontract voor het buitenlandse huurvoertuig eindigt op een later tijdstip dan de tweede dag, en het huurvoertuig dient ter vervanging van een motorrijtuig dat betrokken is geweest bij een ongeluk, defect is geraakt of is gestolen in het buitenland, kan de inspecteur op verzoek van de gebruiker de termijn van twee dagen verlengen tot bijvoorbeeld de periode die nodig is om het eigen motorrijtuig te laten repareren.

Als wordt geconstateerd dat een Nederlands ingezetene gebruik maakt van de weg in Nederland met een dergelijk vervangend huurvoertuig, terwijl hij niet heeft verzocht om verlenging van de termijn van twee dagen (en evenmin de BPM heeft voldaan), kan als volgt worden gehandeld.

Aan deze persoon wordt, als dit nog niet eerder is gebeurd, een "Informatieformulier buitenlandse kentekens" uitgereikt. Hij wordt (ongeacht een eventuele eerdere uitreiking van een informatieformulier) in de gelegenheid gesteld om binnen een gezien de omstandigheden redelijke termijn alsnog een verzoek in te dienen tot verlenging van de termijn van twee dagen, onder overlegging van bescheiden waaruit blijkt dat sprake is van een vervangend huurvoertuig zoals hiervoor bedoeld. Wanneer naar het oordeel van de inspecteur niet aan de voorwaarden is voldaan, wordt alsnog een naheffingsaanslag opgelegd, tenzij sprake is van een situatie als bedoeld onder C.

C. Overige huurvoertuigen

Als wordt geconstateerd dat een Nederlands ingezetene die niet op de hoogte is van de geldende regels met betrekking tot een huurvoertuig met buitenlands kenteken gebruik maakt van de weg in Nederland met een dergelijk motorrijtuig, terwijl niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt voldaan, geen op de tweede dag eindigend huurcontract wordt overgelegd en evenmin sprake is van een vervangend huurvoertuig als bedoeld onder B, worden de regels uitgelegd en wordt een "Informatieformulier buitenlandse kentekens" uitgereikt. De bestuurder wordt in de gelegenheid gesteld het motorrijtuig weer buiten Nederland te brengen of in te leveren bij een Nederlandse vestiging van het verhuurbedrijf uiterlijk de dag volgend op de constatering.

Deze goedkeuring is niet van toepassing ten aanzien van degene aan wie al eerder een "Informatieformulier buitenlandse kentekens" is uitgereikt of anderszins door de inspecteur schriftelijk is geïnformeerd over het gebruik van een in het buitenland geregistreerd voertuig, dan wel degene die uit hoofde van zijn functie of van door hem ontplooid activiteiten op de hoogte is of behoort te zijn met de toepassing van de wet. Dit heeft tot gevolg dat wordt overgegaan tot naheffing van de belasting en dus geen herstel wordt aangeboden als wordt geconstateerd dat een dergelijke persoon in een niet in Nederland geregistreerd huurvoertuig gebruik maakt van de weg in Nederland, terwijl niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt voldaan, geen BPM is voldaan, geen op de tweede dag eindigend huurcontract wordt overgelegd en evenmin sprake is van een vervangend motorrijtuig zoals bedoeld onder B.

Als deze persoon gebruik maakt van de weg in hetzelfde huurvoertuig als waarvoor al eerder een informatieformulier is uitgereikt dan wel waarover

anderszins schriftelijk is geïnformeerd, wordt de naheffingsaanslag aan hem opgelegd op grond van dat eerder geconstateerde gebruik van de weg met dit motorrijtuig. Betreft het echter een ander huurvoertuig, dan wordt bij hem nageheven op grond van het laatst geconstateerde weggebruik met dat andere motorrijtuig.

§ 2.4.5. Ter zake van gewijzigde omstandigheden bestaande vrijstellingsvergunning buitenlandse werkgever of buitenlands bedrijf

Het besluit kent een aantal vrijstellingsregelingen voor het gebruik van een motorrijtuig met buitenlands kenteken door een Nederlands ingezetene. De vrijstellingen van de artikelen 2 (buitenlandse werkgever, zie paragraaf 8.4) en artikel 3 (buitenlands bedrijf, zie paragraaf 8.5) worden bij vergunning verleend en zijn persoon- en motorrijtuiggebonden.

Als de omstandigheden op basis waarvan de vrijstelling is verleend wijzigen is de vergunning niet langer geldig. Dergelijke wijzigingen moeten worden doorgegeven aan de inspecteur, hetgeen ook in de bijlage bij de vergunning staat vermeld. Het kan bijvoorbeeld gaan om vervanging van het motorrijtuig waarvoor de vrijstelling is verleend door een ander niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig.

In de praktijk komt het voor dat dergelijke wijzigingen niet aan de inspecteur worden doorgegeven, terwijl de betrokkene toch in Nederland gebruik van de weg blijft maken met een niet geregistreerde motorrijtuig. In een dergelijke situatie is de eerder verleende vrijstelling niet van toepassing en treedt er verschuldigdheid van BPM op.

Het kan echter voorkomen dat belanghebbende een keer vergeet een wijziging door te geven aan de inspecteur. Daarom is goedgekeurd dat een herstelmogelijkheid wordt geboden in situaties waarin materieel aan de voorwaarden voor de vergunning wordt voldaan en belanghebbende niet eerder heeft nagelaten voor één van deze twee vrijstellingen een wijziging door te geven en naar aanleiding hiervan door de inspecteur op zijn verplichtingen is gewezen.

Er kan dan als volgt worden gehandeld. Aan de belanghebbende wordt een "Informatieformulier buitenlandse kentekens" uitgereikt en hij wordt in de gelegenheid gesteld om binnen een termijn van twee weken de wijzigingen door te geven aan de bevoegde inspecteur. Deze zal nagaan of wordt voldaan aan de voorwaarden voor een vrijstelling op grond van artikel 2 dan wel artikel 3 van het besluit. Als aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt een nieuwe vergunning afgegeven.

De goedkeuring is niet van toepassing ten aanzien van degene die al eerder heeft nagelaten voor één van deze twee vrijstellingen een wijziging door te geven en naar aanleiding daarvan door de inspecteur op zijn verplichtingen is gewezen. Als wordt geconstateerd dat een dergelijke persoon in een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig gebruik maakt van de weg in Nederland, er geen vergunning is gevraagd, terwijl evenmin de BPM is voldaan, wordt een naheffingsaanslag aan deze persoon opgelegd.

Jurisprudentie

- *Hof 's-Hertogenbosch, 4 juni 2002, nr. 99/2220 (Infobulletin 2002/623, VN 2003/5.27)*

Voor een tweede auto is geen vrijstelling aangevraagd, terwijl daar wel recht op zou bestaan. De inspecteur legt een naheffingsaanslag BPM op voor het gebruik van de weg met de tweede auto. Het Hof acht dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel. De nadelige - financiële - gevolgen van het opleggen van de naheffingsaanslag zijn voor de belanghebbende onevenredig met het doel dat met die aanslag wordt gediend. De situatie past volgens het Hof ook in het herstelbeleid. De Staatssecretaris is tegen deze uitspraak niet in cassatie gegaan, omdat hij de materiële uitkomst als beleid overneemt (zie paragraaf 2.4.5).

§ 2.4.6. Ter zake van overige situaties**A. Inleiding**

Voor de overige dan de in 2.4.4 en 2.4.5 genoemde situaties waarin een inwoner van Nederland met een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig gebruik maakt van de weg in Nederland voorziet de regelgeving niet in een vrijstelling. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan gebruik van de weg door een Nederlands ingezetene met:

- een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig van een familielid, kennis, zakenrelatie of collega;
- een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig van een buitenlandse werkgever of het hoofd van een buitenlandse onderneming, terwijl aan deze persoon geen vergunning is verleend voor een vrijstelling op grond van artikel 2 of artikel 3 van het besluit.

B. Herstel

Voor dergelijke situaties is goedgekeurd dat, met inachtneming van de hierna te noemen beperkingen, ingeval van eerste constatering van het feitelijk gebruik van de weg in Nederland aan degene die het motorrijtuig feitelijk tot zijn beschikking heeft niet onmiddellijk een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Deze persoon wordt in de gelegenheid gesteld het motorrijtuig alsnog in Nederland te registreren en de BPM te voldoen dan wel binnen de gestelde termijn een vrijstellingsvergunning aan te vragen of het motorrijtuig weer buiten Nederland te brengen. Hiertoe wordt aan hem een "Informatieformulier buitenlandse kentekens" uitgereikt. Wanneer een vrijstellingsvergunning wordt aangevraagd en blijkt dat niet aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt alsnog de gelegenheid geboden de BPM te voldoen of het motorrijtuig weer buiten Nederland te brengen.

C. Geen herstel

Deze goedkeuring is niet van toepassing ten aanzien van degene die het motorrijtuig feitelijk tot zijn beschikking heeft en die bekend is of behoort te zijn met de toepassing van de wet, bijvoorbeeld uit hoofde van zijn functie of de door hem ontplooidde activiteiten of omdat aan hem eerder een "Informatieformulier buitenlandse kentekens" is uitgereikt, dan wel de inspecteur hem anderszins schriftelijk heeft geïnformeerd over het gebruik van een in het buitenland geregistreerd voertuig.

De goedkeuring is ook niet van toepassing ten aanzien van de persoon aan wie in het verleden een vrijstellingsvergunning is verleend op grond van de artikelen 2 of 3 van het besluit, noch op de persoon die thans in het bezit is

van een dergelijke vergunning en die niet voldoet aan de voorwaarden van de vergunning, uitgezonderd de specifieke, in onderdeel 2.4.5 beschreven situatie.

D. Naheffing

Een en ander heeft tot gevolg dat wordt overgegaan tot naheffing van de belasting en dus geen herstel wordt aangeboden als wordt geconstateerd dat een persoon, zoals bedoeld onder C, opnieuw gebruik maakt van de weg in Nederland in een niet in Nederland geregistreerd motorrijtuig en er is geen sprake van een situatie waarbij ingevolge het hiervoor onder 2.4.4 en 2.4.5 gestelde heffing van BPM achterwege kan blijven, terwijl de BPM niet is voldaan.

Als deze persoon gebruik maakt van de weg met hetzelfde niet in Nederland geregistreerde motorrijtuig waarvoor al eerder een informatieformulier is uitgereikt dan wel waarover anderszins schriftelijk is geïnformeerd, wordt de naheffingsaanslag aan hem opgelegd op grond van dat eerder geconstateerde gebruik van de weg met dit motorrijtuig. Betreft het echter een ander motorrijtuig, dan wordt bij hem nageheven op grond van het laatst geconstateerde weggebruik met dat andere motorrijtuig.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 24 juli 2001, nr. 36245 (Infobulletin 2001/729, BNB 2001/347, FED 2001/457, VN 2002/50.25, WFR 2001/1076)*
Belanghebbende heeft als bestuurder van een gestolen auto met Belgisch kenteken gebruik gemaakt van de weg in Nederland. Hij maakte tevens deel uit van een criminele organisatie die tot oogmerk had autodiefstallen te plegen. Niet aannemelijk is gemaakt dat de auto aan een ander dan de belanghebbende feitelijk ter beschikking stond. Het beroep op het herstelbeleid gaat niet op, omdat de belanghebbende uit hoofde van zijn lidmaatschap van een criminele organisatie bekend wordt verondersteld met de toepassing van de wet.
- *Hoge Raad, 10 augustus 2001, nr. 36317 (Infobulletin 2001/728, BNB 2001/361, VN 2001/61.27, WFR 2001/1125)*
Belanghebbende, een autohandelaar, heeft in Nederland gebruik gemaakt van de weg met een auto met Duits kenteken. Het Hof oordeelt dat hij in Nederland woonde en dus BPM was verschuldigd. De Hoge Raad verwerpt het beroep van belanghebbende op het herstelbeleid, omdat hij als autohandelaar geacht kan worden bekend te zijn met de wet.
- *Hoge Raad, 8 november 2002, nr. 37623 (Infobulletin 2002/848, BNB 2003/22, FED 2002, 671, VN 2003/9.27, WFR 2002/1692)*
Belanghebbende woont in Nederland. Hij is rijdend op de weg aangetroffen in een door zijn Duitse werkgever gehuurde auto met Duits kenteken. Op het moment van de controle gebruikte hij de auto niet in het kader van zijn werkzaamheden. De belanghebbende is al tweemaal gewaarschuwd voor het rijden in een niet in Nederland geregistreerde auto. Het verzoek om een vrijstellingsvergunning heeft de inspecteur afgewezen. Het Hof oordeelt dat de belanghebbende de BPM is verschuldigd. De aanslag is, mede gelet op de waarschuwingen, niet opgelegd in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het argument van de belanghebbende, dat hij de auto op het tijdstip van de controle wel gebruikte voor zijn werkzaamheden, daar hij als

chauffeur van de directeur van zijn werkgever op weg was van hun beider woonplaats naar de plaats van hun werkzaamheden, heeft de Hoge Raad verworpen, daar gegrondbevinding niet tot een andere beslissing zou leiden.

- *Hoge Raad, 20 december 2002, nr. 36888 (Infobulletin 2003/33 en 504, VN 2003/4.1.4)*
Belanghebbende, ingezetene van Nederland doch werkzaam in Duitsland, reed zonder vrijstellingsvergunning in Nederland met een personenauto met Duits kenteken ter zake waarvan een waarschuwingsformulier is uitgereikt. Nadat nogmaals is geconstateerd dat de belanghebbende met deze auto gebruik maakte van de weg in Nederland, is de BPM nageheven. De bevoegdheid tot naheffen is niet verwerkt door bij de eerste constatering geen aanslag op te leggen. Het is in overeenstemming met artikel 1, vierde lid, van de wet (tekst tot 1 juli 1997) eerst nadat een tweede misbruik is vastgesteld een naheffingsaanslag op te leggen voor het eerste gebruik. Hierbij moet wel de naheffingstermijn van artikel 20, derde lid, AWR in acht worden genomen, hetgeen in casu is gebeurd.

- *Hoge Raad, 20 december 2002, nr. 37754 (VN 2003/4.1.5)*
De inspecteur waarschuwt de belanghebbende, een ingezetene van Nederland, in 1997 vanwege het rijden in een Duits gekentekende personenauto. Een jaar later wordt hij opnieuw zonder vrijstellingsvergunning in dezelfde auto op de weg aangetroffen. De inspecteur heft de BPM na en gaat daarbij uit van een belastbaar feit in 1997. Pas na ontvangst van de aanslag verzoekt de belanghebbende om een vrijstellingsvergunning "buitenlandse werkgever" (zie § 8.4), die vervolgens ook wordt verleend. De naheffingsaanslag BPM is terecht opgelegd nu de vergunning niet tijdig is aangevraagd. De latere afgifte van die vergunning is echter niet meer van belang.

- *Hof Arnhem, 17 september 2003, nr. 00/2152 (VN 2003/52.1.7 en 2004/10.21)*
Naar de omstandigheden beoordeeld woonde de belanghebbende in Nederland. De inspecteur heeft geconstateerd dat de belanghebbende met een auto met een Duits kenteken gebruik maakte van de weg in Nederland zonder dat BPM is voldaan. De belanghebbende ontvangt geen waarschuwing. Nadat dit nogmaals wordt vastgesteld, legt de inspecteur een naheffingsaanslag BPM op.
Het Hof vernietigt de naheffingsaanslag BPM, omdat de inspecteur na de constateringen van het weggebruik de belanghebbende in elk geval éénmaal in de gelegenheid had moeten stellen de auto in Nederland te laten registreren of weer buiten Nederland te brengen.

- *Hoge Raad, 19 november 2004, nr. 39622*
Een in Nederland woonachtige freelancer rijdt in een lease-auto van zijn Duitse werkgever. Hij wordt door de Douane aangehouden en gewaarschuwd. Bij een tweede Douanecontrole blijkt dat hij nog steeds geen vrijstellingsvergunning BPM heeft aangevraagd. De inspecteur heft de belasting na en legt een boete op van 25%. Het Gerechtshof gaat hiermee akkoord. De belanghebbende stelt te laat beroep in cassatie in.

- *Hof Den Haag, 3 juni 2005, nr. 04/01736*
De inspecteur acht geen herstel mogelijk gelet op een eerdere briefwisseling met de belanghebbende. Hierdoor was de

belanghebbende volgens hem voldoende op de hoogte met de toepassing van de wet. Het Hof denkt daar echter anders over en betreft in oordeel zowel het onderdeel over huurvoertuigen (zie paragraaf 2.4.4) als het onderdeel over overige situaties (zie paragraaf 2.4.6).

- *Hof 's-Hertogenbosch, 7 december 2005, nr. 04/01615*
In 2002 wordt de belanghebbende voor de eerste keer in een Duits gekentekende auto aangetroffen op Nederlandse weg. Hij ontvangt een informatieformulier. Voor het aanvragen van een vergunning "buitenlandse werkgever" (zie paragraaf 8.4) ziet hij geen noodzaak, omdat hij in Duitsland woont. In 2003 wordt hij voor een tweede keer aangehouden op de Nederlandse weg, nu in een andere Duits gekentekende auto. Gelet op het eerder uitgereikt informatieformulier ziet de inspecteur geen reden voor herstel. Bovendien is de inspecteur van mening, dat de belanghebbende in 2002 zijn woonplaats in Nederland had. Het Hof acht voor de beantwoording van de vraag of het herstelbeleid van toepassing is, relevant of de belanghebbende reeds bij de eerste aanhouding in Nederland woonde. Het Hof beantwoordt die vraag ontkennend en kent alsnog het herstelbeleid toe, omdat onderdeel daarvan uitmaakt dat het enkel ziet op in Nederland wonende personen. De eerste keer komt de belanghebbende als het ware het herstelbeleid "niet binnen". De staatssecretaris heeft tegen deze uitspraak cassatie ingesteld.

§ 2.5. Geen belastbaar feit

§ 2.5.1. Reparatie of ombouw van personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen

Als een ernstig beschadigde personenauto, bestelauto of motorrijwiel wordt hersteld terwijl het oorspronkelijke kenteken behouden blijft of opnieuw wordt uitgereikt, wordt geen BPM geheven. Dan doet zich geen belastbaar feit voor.

Hetzelfde geldt als een reeds als personenauto, bestelauto (mits deze bestelauto vanaf 1 juli 2005 in gebruik is genomen) of motorrijwiel aangemerkt motorrijtuig wordt omgebouwd zonder dat een nieuw kenteken behoeft te worden uitgereikt. Voorbeelden zijn de ombouw tot cabriolet, het verlengen van een personenauto en het tunen van een motorrijwiel. Een uitzondering hierop is de buggyregeling (zie paragraaf 6.2.4).

Als een bestelauto, die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen, zodanig wordt gerepareerd of omgebouwd dat hij niet meer voldoet aan de inrichtingseisen voor een bestelauto (zie paragraaf 3.3), is BPM verschuldigd:

- ter zake van de registratie van dit motorrijtuig (zie paragraaf 2.1.1 onder B), of
- (als geen nieuwe registratie heeft plaatsgevonden) zodra daarmee gebruik van de weg wordt gemaakt (zie paragraaf 2.2).

Jurisprudentie

- *Hof Arnhem, 23 januari 1997, nr. 95/2083 (VN 1997/4222)*
Al vóór 1994 was de tussenwand met schroeven bevestigd en voldeed daarmee al niet aan de gestelde eisen. Het in juni 1994 tijdelijk verwijderen van de tussenwand levert derhalve geen belastbaar feit op, omdat er al sprake was van een personenauto.

§ 2.5.2. Geen registratie en/of weggebruik

Voor motorrijtuigen die niet behoeven te worden geregistreerd in het kentekenregister en/of waarmee geen gebruik wordt gemaakt van de weg, hoeft geen BPM te worden voldaan.

Dit geldt bijvoorbeeld voor race- en crossauto's en crossmotoren, motorrijtuigen die in een museum worden tentoongesteld, motorrijtuigen die op technische scholen als instructiemateriaal worden gebruikt en motorrijtuigen die uitsluitend worden gebruikt op privé-terreinen, golfbanen, fabrieksterreinen, luchthavens en dergelijke.

§ 2.6. Belastbare feit vanwege het niet langer voldoen aan de voorwaarden van de gehandicapten- of ondernemersregeling (artikel 15a, lid 8, en artikel 15b, leden 6 en 11, van de wet)

Bestelauto's, die vanaf 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen, worden betrokken in de heffing van BPM. Ter zake van de registratie of de aanvang van het weggebruik is BPM verschuldigd. Vervolgens mogen zij zonder gevolgen voor de heffing van BPM worden omgebouwd tot personenauto.

De kentekenhouder van zo'n bestelauto kan een aanvraag indienen tot teruggaaf van BPM op basis van de ondernemers- of gehandicaptenregeling (zie hoofdstuk 10). Beide teruggaafregelingen kennen een aantal voorwaarden. Als na een positieve teruggaafbeschikking niet langer aan deze voorwaarden wordt voldaan, is BPM verschuldigd. Dit is bijvoorbeeld het geval als de bestelauto niet meer dan bijkomstig in het kader van de onderneming wordt gebruikt. Maar ook als de bestelauto wordt omgebouwd tot personenauto. Voor bestelauto's van ondernemers is in dat geval artikel 1, derde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing (artikel 15b, elfde lid, van de wet).

§ 2.7. Belastbare feit vanwege het opnieuw registreren, in gebruik nemen of terugvinden van een motorrijtuig waarvoor teruggaaf is verleend en niet is geheven bij export, sloop of diefstal (artikel 16aa, lid 2, van de wet)

Voor motorrijtuigen met een bijzondere bestemming, voor bestelauto's voor gehandicapten en ondernemers, en voor taxi's kan de belasting onder bepaalde voorwaarden worden teruggegeven (verwezen wordt naar respectievelijk de hoofdstukken 9, 10 en 11). Een van deze voorwaarden betreft het gebruik van deze motorrijtuigen. Als niet (meer) aan de gebruikseis wordt voldaan, is BPM verschuldigd. Dit is echter niet het geval als niet meer aan de gebruikseis kan worden voldaan, omdat het motorrijtuig is gestolen, gesloopt of geëxporteerd. Daartegenover staat wel,

dat bij een eventuele "terugkeer" van het motorrijtuig alsnog belasting verschuldigd is. Verwezen wordt verder naar de paragrafen 12.3 en verder.

Hoofdstuk 3 Motorrijtuigen

§ 3.1. Inleiding

Niet van alle motorrijtuigen wordt BPM geheven. BPM ziet alleen op personenauto's (zie paragraaf 3.2), bestelauto's (zie paragraaf 3.3) en motorrijwielen (zie paragraaf 3.4).

Bestelauto's, die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen, worden niet betrokken in de heffing van BPM zolang zij voldoen aan de inrichtingseisen voor bestelauto's. Verwezen wordt naar paragraaf 2.1.1 onder B.

§ 3.2. Begrip personenauto (artikel 3, lid 1, van de wet)

§ 3.2.1. Algemeen

Op grond van artikel 3, eerste lid, van de wet zijn personenauto's motorrijtuigen op drie of meer wielen met uitzondering van:

- autobussen (zie paragraaf 3.5),
- bestelauto's (zie paragraaf 3.3), en
- motorrijtuigen, niet ingericht voor het vervoer van personen, met een toegestane massa van meer dan 3.500 kg (zie paragraaf 3.6).

Motorrijtuigen op drie of meer wielen zijn bijvoorbeeld sedans, hatchbacks, stationwagens, combi's, spacewagens, MPV's, APV's, personenbusjes en terreinauto's. Kampeerauto's worden als personenauto aangemerkt. Dit geldt ook voor kampeerauto's met meer dan negen zitplaatsen. Slechts in uitzonderingsgevallen kwalificeren deze motorrijtuigen als autobus (zie paragrafen 3.2.2 en 3.5).

Bepaalde motorrijtuigen op drie of meer wielen, zoals trikes en quads, worden voor de heffing van BPM gelijkgesteld met motorrijwielen (zie de paragrafen 3.4.3 en 3.4.4).

Multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen met een maximum massa van meer dan 3.500 kg worden onder bepaalde voorwaarden niet als personenauto aangemerkt. Verwezen wordt naar paragraaf 3.6.2.

Jurisprudentie

- *Hof Leeuwarden, 11 februari 2005, nr. 276/99 (NTFR 2005/327)*
De Nederlandse wetgever is niet gehouden een Duitse registratie als vrachtwagen te volgen. Artikel 4 van Richtlijn 1999/37/EG van de Raad van 29 april 1999 inzake de kentekenbewijzen van motorrijtuigen bepaalt, dat het door een lidstaat afgegeven kentekenbewijs voor de toepassing van de richtlijn door de overige lidstaten wordt erkend voor de identificatie van het motorrijtuig in het internationale wegverkeer. Dit betreft slechts de technische kenmerken van het motorrijtuig en niet de kwalificatie die een lidstaat aan een voertuig geeft. Afgezien hiervan

was deze richtlijn ten tijde van de controle nog niet geldend en hebben lidstaten tot 1 juni 2004 de tijd om aan de richtlijn te voldoen.

§ 3.2.2. Kampeerauto's

Kampeerauto's zijn personenauto's waarvan de binnenruimte is ingericht voor het vervoer en verblijf van personen en is voorzien van een vaste kook- en slaapegelegenheid. Kampeerauto's worden steeds als personenauto's aangemerkt. Dat geldt eveneens als zij plaats bieden aan meer dan acht personen, de bestuurder daaronder niet begrepen (zie verder paragraaf 3.5).

Een combinatie van bijvoorbeeld een chassis met een carrosserie, van een trekker met een oplegger of van een vrachtauto met een container, welke combinatie vervolgens *als geheel* een kampeerauto vormt, wordt eveneens als een personenauto aangemerkt. Ter zake van de registratie in het kentekenregister, dan wel de aanvang van het gebruik van de weg in Nederland, moet de BPM worden voldaan.

Het beleid met betrekking tot het plaatsen van een kampeercontainer op een open laadbak van een bestel- of vrachtauto wordt beschreven in paragraaf 3.3.8 onder B.

Wat betreft het bepalen van de maatstaf van heffing voor kampeerauto's wordt verwezen naar paragraaf 6.6.3.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 8 november 1995, nr. 94/0824 (VN 1996/2375)*
Ombouw van een in 1992 geregistreerde bestelauto tot (mobiele) fotostudio. Het Hof acht de inrichting niet van een kampeerauto, omdat in de laadruimte een slaapegelegenheid ontbreekt. Tevens vindt het Hof dat er geen sprake is van een belastbaar feit, omdat niet is gebleken dat het motorrijtuig na 1992 is omgebouwd.
- *Hof Amsterdam, 18 maart 1999, nr. 98/2412 (Infobulletin 99/373, VN 1999/30.25)*
Een motorrijtuig is ingericht voor het vervoer van meer dan acht personen als het over zodanige (veiligheids-)voorzieningen beschikt dat deze personen daarin op een verantwoorde wijze kunnen worden vervoerd (veiligheidsvoorzieningen). Het Hof acht de aanwezige banken, waarop weliswaar meer dan acht personen kunnen zitten, niet geschikt voor het vervoeren van personen. Ook omdat de auto door de RDW niet als autobus is goedgekeurd, maar als kampeerauto, en er geen WP-vergunning is afgegeven, is de auto aan te merken als personenauto.
- *Hoge Raad, 10 oktober 2003, nrs. 38485 e.v. (Infobulletin 2003/977, BNB 2004/97c, FED 2003/544, VN 2003/51.30, WFR 2003, 1651)*
Kampeerauto's kunnen in de regel niet worden aangemerkt als een autobus, ook niet als zij meer dan acht zitplaatsen (die van de bestuurder niet meegerekend) hebben. Vanwege de meervoudige functie van een kampeerauto kan uit de inrichting van de kampeerauto immers niet worden afgeleid dat het motorrijtuig ten doel heeft om evenveel personen te vervoeren als er zitplaatsen zijn.

§ 3.3. Begrip bestelauto (artikel 3, lid 3, van de wet)

Als bestelauto wordt aangemerkt een motorrijtuig waarvan de laadruimte aan bepaalde voorwaarden voldoet. Deze in het eerste lid van artikel 3 genoemde motorrijtuigen worden in het derde lid nader gedefinieerd. De laadruimte moet in alle gevallen zijn voorzien van een vlakke laadvloer. Er kunnen vier categorieën bestelauto's worden onderscheiden.

- Grote bestelauto's (artikel 3, derde lid onder a, zie paragraaf 3.3.1).
- Kleine bestelauto's (artikel 3, derde lid onder b, zie paragraaf 3.3.2).
- Kleine bestelauto's met hoog dak (artikel 3, derde lid onder c, zie paragraaf 3.3.3).
- Bestelauto's met dubbele cabine (artikel 3, derde lid onder d, zie paragraaf 3.3.4).

Naast deze categorieën wordt een bijzondere positie ingenomen door de motorrijtuigen met een open laadbak, de zogenoemde pick-ups (zie paragraaf 3.3.5).

§ 3.3.1. Grote bestelauto's

De eerste categorie wordt gevormd door motorrijtuigen waarvan de laadruimte een hoogte heeft van ten minste 130 cm en een lengte van ten minste 200 cm. Aan de hoogte-eis moet zijn voldaan over de gehele gestelde minimumlengte van 200 cm en over ten minste 20 cm van de breedte. Bij deze motorrijtuigen mag de laadruimte rondom zijn voorzien van zijruiten. Een scheidingswand tussen cabine en laadruimte is ook niet vereist.

Voor de wijze waarop de hoogte en de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.1.

§ 3.3.2. Kleine bestelauto's

De tweede categorie betreft motorrijtuigen waarvan de laadruimte een hoogte heeft van ten minste 98 cm en een lengte van tenminste 125 cm. Aan de hoogte-eis moet zijn voldaan over de gehele gestelde minimum lengte van 125 cm en over tenminste 20 cm van de breedte. De motorrijtuigen in deze categorie worden als bestelauto's aangemerkt als de laadruimte:

- niet meer dan één zijruit aan de rechterzijde van het motorrijtuig bevat, en
- van de bestuurderszitplaats is afgescheiden door een vaste wand over de gehele breedte en hoogte van de bestuurderscabine. De vaste wand moet op maximaal 115 cm, gemeten vanaf het achterste punt van het stuurwiel, naar achteren zijn geplaatst.

Zijruiten of gedeelten van zijruiten die voor de plaats van de wand zijn gelegen, worden geacht in de bestuurderscabine te vallen. Deze ruiten behoeven niet te worden geblindeerd.

Bij geheel open bestelauto's met enkele cabine, waarbij zowel de cabine als de laadbak niet zijn overdekt - bijvoorbeeld sommige (ex-) legervoertuigen - kan worden volstaan met een vaste wand van minimaal 30 cm hoog. Om constructietechnische redenen is een volledige vaste wand tussen de cabine en de laadruimte immers niet te realiseren. Als de laadbak een lengte heeft van tenminste 200 cm is in dat geval geen tussenschot vereist.

Voor de wijze waarop de hoogte en de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.1.

Wat betreft het beleid met betrekking tot het vervoer van een rolstoel in de laadruimte van een bestelauto die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen of het gebruik van een rolstoel in de (dubbele) cabine van zo'n bestelauto, wordt verwezen naar paragraaf 3.3.10.

Jurisprudentie

- *Verslag van de Cie voor de Verzoekschriften, 23 maart 1995, 1994-1995, nr. 23954, nr. 76 (Infobulletin 95/535, VN 1996/406)*
De Commissie gaat niet in op een verzoek om ten aanzien van het begrip bestelauto met betrekking tot de plaatsing van het tussenschot een uitzondering te maken voor iemand met een ongewone lichaamslengte. Volgens de Commissie is niet alleen de reden van het probleem zijn postuur, maar ook de relatief kleine afmetingen van zijn auto die de wetgever juist alleen onder stringente voorwaarden als bestelauto heeft willen aanmerken.

§ 3.3.3. Kleine bestelauto's met hoog dak

Naast de categorie bestelauto's beschreven in paragraaf 3.3.2 is een afzonderlijke groep te onderscheiden en wel die waarvan de laadruimte, behoudens de overige eisen gesteld in paragraaf 3.3.2, ten minste 25 cm hoger is dan de bestuurderscabine. De vaste wand die de laadruimte van de bestuurderszitplaats afscheidt, moet in dat geval een hoogte hebben van minstens 30 cm over de gehele breedte van de bestuurderscabine.

Ook in de kleine bestelauto met hoog dak moet de vaste wand met een hoogte van 30 cm op maximaal 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel worden geplaatst (in plaats van direct achter de bestuurderszitplaats). Uiteraard onder de voorwaarde, dat de laadruimte een minimale lengte van 125 cm blijft behouden en ook aan alle overige gestelde eisen blijft voldoen. Zijruiten of gedeelten van zijruiten die voor de plaats van de wand zijn gelegen, worden geacht in de bestuurderscabine te vallen. Deze ruiten behoeven niet te worden geblindeerd.

Voor de wijze waarop de hoogte en de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.1. De meetmethode met betrekking tot de hoogte van het dak is beschreven in paragraaf 3.7.7, onder A.

§ 3.3.4. Bestelauto's met dubbele cabine

A. Algemeen

De bestelauto's met dubbele cabine hebben een laadruimte die een hoogte heeft van ten minste 130 cm over tenminste 150 cm van de lengte en tenminste 20 cm van de breedte. Verder moet de lengte van de laadruimte ten minste tweederde zijn van de lengte die de laadruimte zou hebben gehad als het motorrijtuig niet was voorzien van een dubbele cabine. Daarbij geldt de eis dat de laadruimte een lengte moet hebben van ten minste 150 cm. Daarnaast moet de laadruimte ten minste twee maal zo lang zijn als de cabine, behalve wanneer de cabine ten minste 130 cm hoog is.

Tot slot geldt nog de voorwaarde dat 40% van de laadruimte voor het hart van de achterste as moet liggen.

Achter de bestuurder mogen zitplaatsen worden aangebracht voor hoogstens een rij naast elkaar in de rijrichting zittende personen. Het is tevens toegestaan de zitplaatsen dwars op de rijrichting te plaatsen.

De laadruimte mag voorzien zijn van niet meer dan één zijruit aan de rechterzijde van het motorrijtuig en moet van de cabine zijn afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele breedte van de cabine. De wand moet direct achter de zitruimte zijn aangebracht en ten minste dezelfde hoogte hebben als de cabine.

Voor de wijze waarop de hoogte en de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.1. De meetmethode met betrekking tot de hoogte van de cabine is beschreven in paragraaf 3.7.2.

B. "Anderhalve" cabines

In de praktijk wordt ook wel gesproken over de zogenoemde anderhalve cabines. Dit zijn bestelauto's, meestal pick-up's, met voor in de cabine volwaardige zitplaatsen, terwijl achterin slechts ruimte is voor kleine (klap)stoeltjes.

Wat betreft de positie van de zogenoemde anderhalve cabines kan een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de anderhalve cabines zonder andere zitplaatsen dan die van de bestuurder en de daarnaast gezeten rijder(s) en anderzijds de anderhalve cabines die zijn uitgerust met meer zitplaatsen dan die voor bestuurder en rijder(s) (meestal klapstoeltjes).

De eerstgenoemde groep betreft in feite motorrijtuigen met een "gewone" enkele cabine. Deze motorrijtuigen moeten voldoen aan de inrichtingseisen voor de categorieën genoemd in de paragrafen 3.3.1, 3.3.2, en 3.3.3. Daarbij mag de vaste scheidingswand ten hoogste 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel zijn geplaatst (zie paragraaf 3.3.6).

Auto's in de laatstgenoemde groep, met - weliswaar kleine - zitplaatsen achter de voorstoelen, moeten voldoen aan alle eisen die aan de dubbele cabines worden gesteld (zie onder A).

§ 3.3.5. Pick-ups

Pick-ups zijn bestelauto's met een open laadbak. De pick-ups zijn in de wet niet opgenomen als afzonderlijke categorie maar kunnen behoren tot de categorieën genoemd in paragrafen 3.3.1, 3.3.2 en 3.3.4. De laadbak moet zijn voorzien van een vaste vlakke laadvloer en, afhankelijk van het type motorrijtuig, minimaal 125 cm lang zijn. De pick-ups moeten voorts, al naar gelang het type motorrijtuig (enkele of dubbele cabine), aan de desbetreffende inrichtingseisen voldoen. De in het algemeen gestelde eisen met betrekking tot de hoogte van de laadruimte en de afwezigheid van zijruiten, hebben voor motorrijtuigen van het type pick-up uiteraard geen betekenis. Voor het overkappen van de open laadbak van pick-ups wordt verwezen naar paragraaf 3.3.7.

Voor de wijze waarop de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.1.

§ 3.3.6. Ombouw pick-up dubbele cabine tot enkele cabine

Bij het ombouwen van een bestelauto type pick-up met dubbele cabine (of zogenoemde anderhalve cabine) tot een bestelauto met enkele cabine moet als volgt worden gehandeld.

Tussen de cabine en de laadruimte moet een vaste wand worden geplaatst op ten hoogste 115 cm gerekend vanaf de achterste stand van het stuurwiel. De extra zitplaatsen achter de bestuurders- en bijrijdersstoel moeten worden verwijderd. Door het aanbrengen van de vaste wand ontstaan er twee laadruimtes achter de bestuurderscabine: één gesloten en één open. De extra laadruimte die ontstaat tussen de geplaatste wand en de achterzijde van de cabine is een gesloten laadruimte. Achter deze gesloten laadruimte bevindt zich de open laadbak, die moet voldoen aan de lengte-eis van 125 cm. In dat geval zijn aan de extra gecreëerde gesloten laadruimte geen extra inrichtingseisen gesteld, met uitzondering van de voorwaarde dat deze gesloten laadruimte niet mag zijn voorzien van een linker zijruit. Een eventueel aanwezige ruit moet worden verwijderd op de wijze zoals is beschreven in paragraaf 3.7.5.

§ 3.3.7. Overkappen open laadbak

A. Algemeen

Als bij bestelauto's van het type pick-up (zie paragraaf 3.3.5) de open laadbak wordt overkapt, kan dat consequenties hebben voor de heffing van de BPM. In dat geval ontstaat immers een gesloten laadruimte waarop de inrichtingseisen met betrekking tot de afmetingen van die laadruimte en de eventuele aanwezigheid van zijruiten wél van toepassing zijn. Verder is van belang of het een bestelauto betreft die vóór of vanaf 1 juli 2005 in gebruik is genomen.

Of na het overkappen van de laadbak van een bestelauto die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen tot heffing van de BPM moet worden overgegaan, is afhankelijk van de afmetingen en de inrichting van de dan ontstane, gesloten laadruimte (zie verder onder B).

Als het motorrijtuig na overkapping van de laadruimte als personenauto moet worden aangemerkt en als zodanig wordt geregistreerd in het kentekenregister, is BPM verschuldigd ter zake van de registratie (zie paragraaf 2.1.2). Wordt er geen nieuw kenteken opgegeven, dan is de BPM voor een bestelauto, die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen, op grond van artikel 1, derde lid, van de wet verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg met de personenauto in Nederland (zie paragraaf 2.2.3).

Bestelauto's, die vanaf 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen, zijn al betrokken in de heffing van BPM. Zij mogen zonder gevolgen voor de heffing van BPM worden omgebouwd tot personenauto. Voor zo'n bestelauto kan echter teruggaaf van BPM zijn verleend op basis van de ondernemers- of gehandicaptenregeling (zie hoofdstuk 10). Deze teruggaafregelingen kennen een aantal voorwaarden. Als na een positieve teruggaafbeschikking niet langer aan deze voorwaarden wordt voldaan, is BPM verschuldigd. Dit

is bijvoorbeeld het geval als de bestelauto zodanig wordt omgebouwd dat niet meer wordt voldaan aan de daartoe gestelde inrichtingseisen. Voor bestelauto's van ondernemers is in dat geval artikel 1, derde lid, van de wet van overeenkomstige toepassing (artikel 15b, elfde lid, van de wet). Voor bestelauto's van gehandicapten geldt artikel 15a, achtste lid, van de wet. Verwezen wordt naar paragraaf 2.6.

Wat betreft het beleid ten aanzien van de plaatsing van een container op een open laadbak wordt verwezen naar paragraaf 3.3.8.

B. Afmetingen en de inrichting van de gesloten laadruimte

Met betrekking tot de hoogte, de lengte en de blindering van de overkapte laadruimte zijn de volgende eisen van toepassing.

Als het motorrijtuig een pick-up met enkele cabine is, en de overkapte laadruimte

- een lengte heeft van ten minste 125 cm, en
- een hoogte van ten minste 98 cm over deze lengte en over ten minste 20 cm van de breedte én
- geen zijruiten bevat dan wel is voorzien van slechts één zijruit aan de rechterzijde,

kan heffing van BPM achterwege blijven.

Als de laadruimte

- een lengte heeft van ten minste 200 cm, en
- over ten minste 200 cm van de lengte en ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm,

zijn zijruiten rondom toegestaan.

Als het motorrijtuig een pick-up met dubbele cabine is, en de overkapte laadruimte

- een lengte heeft van ten minste 150 cm en
- over deze lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm, én
- de laadruimte geen zijruiten bevat dan wel is voorzien van slechts één zijruit aan de rechterzijde,

kan heffing van BPM achterwege blijven.

In deze situaties zal uiteraard ook aan de overige vereisten moeten zijn voldaan betreffende de aanwezigheid van een vaste vlakke laadvloer, de vaste scheidingswand, de eenderde/tweederde eis en de 40% norm (zie paragraaf 3.3.4).

Voor de wijze waarop de hoogte en de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.1.

C. Geen overkapping

Van overkapping zoals hiervoor bedoeld is overigens geen sprake als de open laadbak van een pick-up wordt afgedekt met een dekzeil of een plat (polyester) deksel, dat louter dient ter bescherming van de lading en/of de laadbak, op zodanige wijze dat er sprake blijft van een motorrijtuig met open laadbak. Of er sprake is van een gesloten of van een open laadruimte kan worden beoordeeld aan de hand van de aard van de constructie

(eenvoudige buizen huifconstructie) en het materiaal waarvan de overkapping is vervaardigd (zeildoek). Steeds zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of er door het aanbrengen van de overkapping een dichte laadruimte is ontstaan dan wel gelet op de eenvoudige, gemakkelijk te verwijderen constructie en het materiaal daar geen sprake van is.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 21 februari 1996, nr. 94/1893 (VN 1997/1679)*
Plaatsing in 1992 van een huif op de open laadruimte van een dubbele cabine pick-up. Geen registratie als personenauto en geen aanvang weggebruik in 1993, zodat er geen belastbaar feit is. De plaatsing van de huif doet overigens niet af, gelet op de constructie, aan de situatie dat er sprake is van een open laadbak.
- *Hoge Raad, 10 september 1997, nr. 32603 (Infobulletin 1997/603 en 763, BNB 1997/354, FED 1997/670, VN 1997/4133, WFR 1997/1363)*
Een auto met dubbele cabine en een open laadbak, die zich in 1993 op de weg bevond, was voorzien van een eenvoudige overkapping (huif) van zeildoek over de laadbak. Niet kan worden gezegd dat met het enkel aanbrengen van een zodanige huif het motorrijtuig niet meer is voorzien van een open laadbak.
- *Hoge Raad, 13 oktober 1999, nr. 34696 (Infobulletin 1999/801, BNB 2000/208)*
Zonder nadere motivering is de stelling van het Hof dat een auto, type pick-up, voorzien van een polyester kap met daarin zijruiten, niet vergelijkbaar is met een Cabrio voorzien van een softtop, niet begrijpelijk, omdat artikel 3 van de wet geen onderscheid maakt tussen motorrijtuigen voorzien van een hardtop en die welke zijn voorzien van een softtop. Verwijzing volgt.

§ 3.3.8. Plaatsing container in open laadbak

A. Algemeen

Op de markt zijn containers verkrijgbaar, die speciaal zijn ontworpen om te worden geplaatst in de open laadbak van motorrijtuigen van het type pick-up. Deze containers kunnen veelal slechts worden geplaatst op één bepaald merk en typemotorrijtuig en sluiten qua vorm geheel bij dat motorrijtuig aan. Een motorrijtuig waarop een dergelijke container is geplaatst, wijkt visueel dan ook niet of nauwelijks af van een motorrijtuig waarvan de laadruimte van een overkapping is voorzien. In beginsel zal plaatsing van een dergelijke container dan ook dezelfde fiscale gevolgen moeten hebben als de plaatsing van een overkapping op de laadruimte, zoals omschreven in paragraaf 3.3.7.

Onder bepaalde omstandigheden kan een container zoals hiervoor is bedoeld echter een zodanige zelfstandige functie vervullen dat deze niet kan worden beschouwd als onderdeel van het motorrijtuig waarop deze is geplaatst. Plaatsing van zo'n container op een bestelauto die vóór 1 juli 2005 in gebruik is genomen hoeft dan ook niet tot de heffing van BPM te leiden (zie paragraaf 3.3.7). In ieder geval moet dan sprake zijn van een afzetbare container waarvan het aannemelijk is dat deze geheel zelfstandig zal dienen voor het vervoer van goederen. Een en ander zal uit de

constructie van de container en de wijze van bevestiging op het motorrijtuig moeten blijken. Als zodanige containers zijn aan te merken containers die:

- geheel afsluitbaar zijn,
- een laadvermogen bezitten dat ten minste gelijk is aan de helft van het laadvermogen van het motorrijtuig waarop die container is geplaatst,
- zowel in ongeladen als in beladen toestand op eenvoudige wijze op het motorrijtuig kunnen worden geplaatst en daarvan weer kunnen worden verwijderd,
- niet zijn voorzien van zijruiten dan wel slechts één zijruit aan de rechterzijde bevatten,
- door de leveranciers naar het publiek toe worden gepresenteerd als afzetbare (vracht)containers.

Voor wat het eenvoudig plaatsen en verwijderen van de container betreft, is toegestaan dat er een verbindingsdraad tussen de container en de carrosserie voor de verlichting e.d. is aangebracht, die is onderbroken door een stekker.

B. Kampeercontainers

Een bestel- of vrachtauto waarop een kampeercontainer is geplaatst wordt niet als een personenauto aangemerkt als aan het desbetreffende motorrijtuig geen handelingen worden verricht, waardoor hij in een zodanige staat is gebracht dat kan worden gezegd dat hij uit hoofde van zijn bouw kan dienen voor het vervoer van personen langs de weg. Dit houdt onder andere in dat:

- de kampeercontainer op eenvoudige wijze op het motorrijtuig moet kunnen worden bevestigd en daarvan weer verwijderd,
- er geen doorgang mag zijn tussen de bestuurderscabine en de kampeercontainer,
- er overigens geen voorzieningen aan het motorrijtuig mogen worden aangebracht die het motorrijtuig in het bijzonder geschikt maken om samen met de kampeercontainer te worden gebruikt.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 15 mei 1985, nr. 23123, BNB 1985/208*
Plaatsing losse kampeercontainer op vrachtauto leidt niet tot heffing van BVB.
- *Hoge Raad, 19 maart 1997, nr. 32085 (BNB 1997/142, VN 1997/1682)*
Een opening van 50 bij 70 cm, voorzien van een verwijderbare glasplaat, tussen de bestuurderscabine van een chassis-cabine en de daarop geplaatste kampeercontainer kan door een volwassen persoon worden gebruikt om zich van de kampeercontainer naar de bestuurderscabine te begeven, en vormt een doorgang als bedoeld in § 14.3.1. van de voormalige Leidraad BPM (zie § 3.3.8 onder B). Het desbetreffende motorrijtuig is dus een personenauto.

§ 3.3.9. Bedrijfswagens met een bijzondere vorm van bovenbouw

A. Algemeen

Het is niet de bedoeling van de wetgever geweest om bedrijfswagens met een bijzondere opbouw, zoals onder andere de bedrijfswagens met een hoogwerker, de asfaltwagens en de lichte vuilniswagens, door de eis van de

vlakke laadvloer of de inrichtingseisen van de laadruimte zonder meer uit te sluiten van de categorie bestelauto's.

Een bestelauto moet zich qua uiterlijk en inrichting duidelijk onderscheiden van een personenauto. Het totale voertuig (chassis en opbouw) moet dan ook steeds worden beoordeeld tegen deze achtergrond. Tevens is van belang of het vervoer van personen ondergeschikt is aan het vervoer van lading. Bij deze auto's is het evident dat zij zich duidelijk onderscheiden van personenauto's en dat het vervoer van personen van ondergeschikte betekenis is ten opzichte van de aard van het vervoer waarvoor het motorrijtuig is ingericht. Deze auto's worden dan ook fiscaal aangemerkt als bestelauto.

Wat betreft de maatstaf van heffing voor deze motorrijtuigen wordt verwezen naar paragraaf 6.6.6.

B. Bedrijfswagens met bovenbouwvermelding "trekker" of "voor verwisselbare opbouw"

De categorie motorrijtuigen die als bovenbouwvermelding "trekker" of "voor verwisselbare opbouw" op het kentekenbewijs krijgen, wijken af van de bedrijfswagens met een bijzondere opbouw (zie onder A).

- Deze motorrijtuigen kunnen ook gebruikt worden zonder dat de oplegger, aanhanger of container aanwezig is. Op dat moment is het personenvervoer niet langer ondergeschikt aan het vervoer van lading.
- Sommige uitvoeringen onderscheiden zich qua uiterlijk niet langer van motorrijtuigen die als personenauto worden aangemerkt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een pick-up met laadbak waar de schotel in de laadbak wordt gemonteerd en de laadbak als zodanig aanwezig blijft.

Afmeting laadruimte pick-up

Een pick-up wordt alleen als bestelauto aangemerkt als wordt voldaan aan verschillende voorwaarden met betrekking tot onder andere de maten van de laadruimte (zie paragrafen 3.3). Wanneer de laadbak van zo'n voertuig wordt verwijderd kan echter niet langer worden bepaald welke afmeting de laadruimte heeft. Een bedrijfswagen met een (kaal) chassis waarop een koppelschotel met een hulpframe dan wel een container-frame is gemonteerd, onderscheidt zich evenwel qua uiterlijk sterk van andere auto's. Bovendien worden deze zaken enkel aangebracht met het oog op het vervoeren van een last. Daarom wordt aangenomen dat in dat geval de laadruimte op zich voldoet aan de eisen die worden gesteld aan de laadruimte van een bestelauto (al dan niet met dubbele cabine).

Als echter de laadbak op de auto aanwezig blijft, onderscheidt het motorrijtuig zich uiterlijk niet van de "normale" pick-up. Een pick-up met laadbak moet daarom worden beoordeeld op grond van alle inrichtingseisen voor een bestelauto. Dit geldt eveneens als in een later stadium een laadbak wordt aangebracht. Een en ander houdt in, dat als de pick-up met laadbak niet (meer) voldoet aan de inrichtingseisen voor een bestelauto, er een personenauto is ontstaan en BPM is verschuldigd.

Hoogte dubbele cabine

Aan motorrijtuigen met een dubbele cabine wordt ook een eis gesteld aan de cabine van de auto. Als de laadruimte van de auto niet tweemaal de lengte heeft van de cabine dan moet de cabine een hoogte bezitten van 130 cm (zie paragraaf 3.3.4). Aangezien de lengte van de laadruimte bij motorrijtuigen zonder laadbak, die als bovenbouwvermelding "trekker" of

"voor verwisselbare opbouw" hebben, niet kan worden bepaald, kunnen zij alleen als bestelauto worden aangemerkt als zij voldoen aan de hoogte-eis van de cabine van 130 cm. Wat betreft het aanpassen van de hoogte van de cabine wordt verwezen naar paragraaf 3.7.2.

Bovencode

Aangezien het vervoeren van een last de reden is dat op het chassis een koppelschotel dan wel een container-frame wordt gemonteerd, moet de auto niet alleen geschikt zijn voor dat vervoer maar ook zijn als zodanig zijn gekeurd door de RDW. Op het kentekenbewijs is in dat geval als vermelding de bovencode van "trekker" dan wel "voor wisselbare opbouw" opgenomen.

(Kampeer)container

Als op een motorrijtuig met op het kentekenbewijs de vermelding "voor wisselbare opbouw" een (kampeer)container wordt gemonteerd, moet deze voldoen aan de eisen die in paragraaf 3.3.8 aan (kampeer)containers worden gesteld.

Bovendien moet de lengte van de laadruimte in de container tenminste de lengte van de (dubbele) cabine bedragen. De lengte van de cabine is de evenwijdig aan de lengte-as van het desbetreffende motorrijtuig gemeten afstand tussen het achterste punt van het stuurwiel en de vaste wand die de cabine van de laadruimte scheidt.

§ 3.3.10. Vervoer van een rolstoel in de laadruimte

Let op!

Deze paragraaf geldt alleen voor bestelauto's die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen (zie paragraaf 2.1.1 onder B). Met de inwerkingtreding per deze datum van de gehandicaptenregeling (zie paragraaf 10.2) heeft zij haar belang voor de overige bestelauto's verloren en is voor die categorie bestelauto's daarom ingetrokken.

A. Algemeen

Bij het aanpassen van een bestelauto, zodat een rolstoel of andere zitmogelijkheid (hierna: rolstoel) als lading kan worden vervoerd, wordt op de laadvloer van de bestelauto in verband met de veiligheid veelal een voorziening voor het vastzetten van de rolstoel aangebracht. Een dergelijke voorziening blijkt zich in praktijk niet of nauwelijks te onderscheiden van die, welke wordt aangebracht om het vervoer van de gehandicapte in de rolstoel mogelijk te maken.

Beoordeeld naar de inrichting als zodanig is de conclusie gerechtvaardigd dat er sprake is van een personenauto. Hetzelfde doet zich voor als de tussenwand die voor bepaalde bestelauto's (zowel in motorrijtuigen met een enkele als in motorrijtuigen met een dubbele cabine) verplicht is, wordt verwijderd om de gehandicapte in staat te stellen op de voorstoelen plaats te nemen. Ook in dat geval moet na die aanpassing het motorrijtuig aangemerkt worden als een personenauto waarvoor men BPM verschuldigd is.

B. Goedkeuring

In de gevallen, waarin gelet op de omstandigheden en de maatregelen die zijn getroffen, het duidelijk is dat de rolstoel wordt vervoerd als lading, is het niet redelijk het motorrijtuig op grond van die inrichting met BPM te belasten. In dergelijke gevallen wordt goedgekeurd dat het BPM-

aangiffepunt van het douanekantoor waaronder de belanghebbende ressorteert of waar het bedrijf dat de aanpassing verricht is gevestigd, op schriftelijk daartoe gedaan verzoek van de belanghebbende of zijn gemachtigde, bij vergunning bepaalt dat de heffing van BPM onder de hierna te noemen voorwaarden achterwege blijft.

C. Rolstoel als lading

Omstandigheden die een rol spelen bij de beantwoording van de vraag of de rolstoel wordt vervoerd als lading zijn de volgende.

- In het motorrijtuig zijn voorzieningen aangebracht voor het naar achteren verschuiven van de bestuurderszitplaats dan wel de bijrijderszitplaats.
- De bestuurdersstoel dan wel de bijrijdersstoel ontbreekt. Daarvoor in de plaats zijn voorzieningen aangebracht die het mogelijk maken om de rolstoel tijdens het rijden op een van deze plaatsen te bevestigen. Ook in dat geval wordt de gehandicapte niet in de laadruimte vervoerd.
- In het motorrijtuig is een takelinstallatie of een andere technische voorziening aanwezig die het mogelijk maakt dat de gehandicapte zelf op een van de voorstoelen kan plaatsnemen.
- In het motorrijtuigen zijn andere voorzieningen aanwezig dan wel aangebracht die verband houden met de handicap van de gebruiker, bijvoorbeeld aanpassingen en/of voorzieningen die op het rijbewijs van de gebruiker van het motorrijtuig onder "beperkingen" vermeld staan.

Niet ondenkbaar is dat in de praktijk andere aanpassingen worden of zijn aangebracht, gezien de specifieke, persoonlijke omstandigheden van de gebruiker. Ook in die gevallen kan de rolstoel als lading worden vervoerd.

De goedkeuring is beperkt tot gehandicapten die rolstoelafhankelijk zijn. Op verschillende manieren kan worden aangetoond of een gehandicapte rolstoelafhankelijk is. Mogelijkheden daartoe zijn bijvoorbeeld een verklaring van de huisarts of een indicatie als bedoeld in de Wet voorziening gehandicapten.

D. Vaste wand, vlakke laadvloer e.d.

In de gevallen waarin de rolstoel wordt geplaatst in de cabine (enkel of dubbel) en bovengenoemde voorzieningen aanwezig zijn, mag de gehele vaste wand die voor bepaalde bestelauto's verplicht is worden verwijderd. De laadruimte van de bestelauto mag verder in verband met de handicap van de gehandicapte zodanig zijn aangepast dat zij niet meer in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer. Verwezen wordt naar de overeenkomstige aanvullende bepalingen in paragraaf 10.2.5.

E. Zijruiten

Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat uiteraard wel moet blijven worden voldaan aan de blinderingseisen en de overige inrichtingseisen die ingevolge artikel 3, derde lid, van de wet aan een bestelauto worden gesteld.

Een en ander betekent dat bij een motorrijtuig met enkele cabine de eventuele in de laadruimte aanwezige zijruiten moeten worden verwijderd en moeten worden vervangen door panelen van ondoorzichtig materiaal, die op onverbreekelijke wijze moeten worden bevestigd aan de carrosserie, zoals gesteld in artikel 2, tiende lid, van de regeling (zie paragraaf 3.7.5).

Bij motorrijtuigen voorzien van een dubbele cabine geldt in beginsel een zelfde eis. De laadruimte in een motorrijtuig met dubbele cabine is de ruimte achter de vaste wand over de gehele breedte en lengte van het motorrijtuig. Goedgekeurd is, dat in de hier aan de orde zijnde situaties de direct achter de vaste wand aangebrachte, in de laadruimte aanwezige zijruit(en) niet behoeven te worden verwijderd, mits deze aan de binnenzijde van het deel, dat overeenkomt met de laadruimte van het motorrijtuig, zijn afgeschermd respectievelijk zijn geblindeerd door de aanwezige "zijflappen" van de tussenwand. Dit betekent dus in de praktijk dat het zijraam deels moet worden geblindeerd, namelijk voor zover het gaat om de oppervlakte van het raam, dat uitzicht geeft op de laadruimte (zie ook 3.7.6 onder D).

F. Verzoek

Het schriftelijk verzoek om een vergunning voor het vervoer van een rolstoel in de laadruimte, het weglaten van een vaste wand en/of het aanpassen van de vlakke laadvloer moet de belanghebbende of zijn gemachtigde, het bedrijf dat de aanpassing verricht, (namens hem) indienen bij het BPM-aangiftepunt van het douanekantoor waaronder hij ressorteert. Het verzoek, dat eventueel gedaan kan worden voordat de aanpassingen en/of voorzieningen zijn aangebracht, moet tenminste de volgende gegevens bevatten.

- De naam van degene op wiens naam het motorrijtuig is of wordt geregistreerd.
- De naam (namen) van de gehandicapte(n) die van het motorrijtuig gebruik zal (zullen) maken.
- Het kenteken van het motorrijtuig.
- De aanpassingen die zijn of worden verricht
- Een omschrijving van de aanpassingen en de overige omstandigheden die duidelijk maken dat een eventuele geplaatste rolstoel in de laadruimte alleen als lading wordt vervoerd.

Verder moet de belanghebbende verklaren dat:

- de rolstoel, als die in de laadruimte wordt vervoerd, niet als zitplaats zal worden gebruikt, en
- hij bij vervreemding en/of het voor andere doeleinden gaan gebruiken van het motorrijtuig dan waarop de vergunning van toepassing is, de inspecteur daarvan vooraf in kennis zal stellen onder betaling van de dan verschuldigde BPM.

G. Vergunning en verschuldigheid

Deze goedkeuring is van toepassing op bestelauto's voor gehandicapten die rolstoelafhankelijk zijn. In het algemeen wordt de vergunning afgegeven aan degene op wiens naam het kentekenbewijs van het betreffende motorrijtuig is of zal worden gesteld. Het kan voorkomen dat degene te wiens naam de vergunning moet worden afgegeven een ander is dan degene te wiens naam het kentekenbewijs van het motorrijtuig is gesteld. De inspecteur kan ook dan een vergunning afgeven, mits hij van oordeel is dat de feitelijke omstandigheden zulks rechtvaardigen.

In de te verlenen vergunning neemt de inspecteur in ieder geval op hetgeen onder C tot en met F is vermeld.

Tevens wordt in de vergunning opgenomen dat de vergunning desgevraagd aan de ambtenaren moet worden getoond en dat bij vervreemding of als wordt gehandeld in strijd met de voorwaarden en bepalingen van deze

vergunning, de BPM verschuldigd wordt. De vergunning kent geen beperking in geldigheidsduur.

De BPM wordt overigens niet verschuldigd als de belanghebbende aantoont het motorrijtuig voor vervreemding zodanig te hebben aangepast dat deze gelet op artikel 3, derde lid, van de wet, (weer) kan worden aangemerkt als een bestelauto.

Het is mogelijk dat de belanghebbende het motorrijtuig wenst te vervreemden aan een andere persoon, die ook in aanmerking komt voor deze regeling. In dat geval moet deze persoon, voordat de overdracht plaats vindt, in het bezit zijn van een vergunning zoals hier bedoeld.

H. Verschuldigdheid na overlijden gehandicapte

Wanneer niet langer aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt voldaan, moet het resterende BPM-bedrag worden voldaan. Dit is echter niet passend in de situatie dat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan omdat de gehandicapte is overleden. Voor die situatie wordt daarom afgezien van heffing van BPM op voorwaarde dat de tenaamstelling van het kenteken niet wijzigt, tenzij het kenteken op naam stond van de overleden gehandicapte. In dat geval kan de vrijstelling op verzoek ook worden voortgezet als het kenteken op naam worden gesteld van een inwonend lid van het gezin waartoe de gehandicapte behoorde. Het gezinslid treedt dan voor de toepassing van de regeling in de plaats van de gehandicapte.

Wordt niet meer aan deze voorwaarden voldaan, dan moet alsnog de BPM worden voldaan.

§ 3.4. Begrip motorrij wiel (artikel 4 van de wet)

§ 3.4.1. Algemeen

Op grond van artikel 4, eerste lid, van de wet wordt onder het begrip "motorrijwielen" verstaan een motorrijtuig op twee wielen, ook als daaraan een zijspanwagen is verbonden.

Voor scooters gelden dezelfde bepalingen als voor motorrijwielen. Bromfietsen zijn geen motorrijwielen als ze voldoen aan de voorwaarden voor bromfietsen in de wegenverkeerswetgeving (zie paragraaf 3.4.5).

§ 3.4.2. Met motorrijwielen gelijkgestelde motorrijtuigen

Op grond van het tweede lid van artikel 4 van de wet kunnen bepaalde motorrijtuigen op meer dan twee wielen die een grote gelijkenis vertonen met motorrijwielen, daarmee worden gelijkgesteld. In artikel 4 van de regeling zijn hiervoor nadere regels gesteld.

Om te beoordelen of een motorrijtuig op meer dan twee wielen als een personenauto of als een motorrij wiel moet worden aangemerkt, moeten alle verschillende kenmerken, de uiterlijke verschijning en de maatschappelijke aard van het motorrijtuig in ogenschouw worden genomen. Wanneer een motorrijtuig afwijkt van een (of meer) van de kenmerken, genoemd in artikel 4 van de regeling moet, op grond van alle kenmerken tezamen waarvan de uiterlijke verschijningsvorm deel uit maakt, worden beoordeeld of het

motorrijtuig een grote gelijkenis vertoont met een motorrijwiel en als zodanig kan worden gekwalificeerd.

§ 3.4.3. Trikes

In artikel 4 van de regeling is aan artikel 4, tweede lid, van de wet onder andere uitvoering gegeven voor de zogenaamde trikes. Deze motorrijtuigen kenmerken zich door een grote gelijkenis met een motorrijwiel. Voor de heffing van de BPM worden zij gelijkgesteld met motorrijwielen als zij:

- geschikt zijn voor het vervoer van ten hoogste twee personen,
- niet zijn voorzien van een gesloten carrosserie of een daarmee vergelijkbare constructie,
- zijn geconstrueerd met een frame,
- een directe stuuroverbrenging hebben naar het voorwiel, en
- een centraal geplaatste motor en versnellingsbak hebben.

Om een motorrijtuig als trike aan te merken moeten verschillende kenmerken beoordeeld worden, zoals het frame, het dragend gedeelte, de stuurinrichting, de motorophanging, het aantal personen dat kan worden vervoerd en de uiterlijke verschijningsvorm. Deze kenmerken moeten in hun onderlinge samenhang worden bezien waarbij niet kan worden gesteld dat aan één van de kenmerken doorslaggevende betekenis toekomt. Wanneer derhalve een van de kenmerken afwijkt moet op grond van alle kenmerken van het betreffende motorrijtuig tezamen, waarvan de uiterlijke verschijningsvorm deel uitmaakt, worden beoordeeld of het motorrijtuig een grote gelijkenis vertoont met een motorrijwiel en derhalve nog kan worden aangemerkt als trike.

Als bij een trike de motor tussen de achterwielen is gelegen in plaats van tussen het voorwiel en de achterwielen en de trike overigens aan alle voorwaarden die in de regeling worden gesteld voldoet, behoudens de centrale ligging van de motor, kan ook dit motorrijtuig, mede gelet op bovengestelde, worden aangemerkt als een motorrijwiel.

Als de trike geschikt is voor het vervoer van drie personen (de zogenaamde familiemodeluitvoering) maar alle kenmerken aanwezig zijn die erop duiden dat er naar maatschappelijke aard en functie, eerder sprake is van een motorrijwiel dan van een personenauto, zoals de aanwezigheid van een frame, de directe stuuroverbrenging naar het stuurwiel, het ontbreken van een gesloten carrosserie, kan ook dit motorrijtuig als motorrijwiel worden aangemerkt.

Het driewielig motorrijtuig "Carver" is geconstrueerd met een frame, kent een directe stuuroverbrenging naar het stuurwiel en is geschikt voor het vervoer van ten hoogste twee personen. Gezien de specificaties en constructie wordt de Carver door de RDW aangemerkt als een driewieler aangezien de Carver past binnen de definitie van driewielers zoals die wordt gesteld in de richtlijn 92/61/EEG (richtlijn betreffende de goedkeuring van twee- of driewielige motorrijtuigen). Ook qua weggedrag is de Carver vergelijkbaar is met een motorrijwiel, zoals het overhellen in de bochten e.d. Al deze kenmerken van de "Carver" duiden er dus op dat er naar maatschappelijke aard en functie eerder sprake is van een motorrijwiel dan van een personenauto. Dat de Carver daarnaast een gesloten carrosserie heeft, is op zich geen reden de Carver niet aan te merken als motorrijwiel.

§ 3.4.4. Quad's

Een quad is een motorrijtuig op vier wielen dat kan dienen voor het vervoer van personen (ten hoogste twee inclusief de bestuurder) en/of goederen of voor het voorttrekken van aanhangwagens en werktuigen zoals sproei-installaties, kunstmestverspreiders etc. Gelet op de aard van het motorrijtuig (licht in gewicht, grote trekkracht, geschikt voor zwaar terrein) wordt het motorrijtuig voornamelijk bedrijfsmatig gebruikt door veehouders en land- en tuinbouwers.

In artikel 4 van de regeling staan de specificaties van de motorrijtuigen, die gelijkgesteld worden met motorrijwielen. De quad voldoet daaraan en is dus, net als de trike, voor de heffing van de BPM een motorrij wiel. De bediening en zitpositie, net als de toegepaste combinatie van motortechniek, stemt ook meer overeen met die van een motorrij wiel dan met die van een personenauto.

§ 3.4.5. Bromfietsen

Bromfietsen in de zin van de wegenverkeerswetgeving worden niet als motorrij wiel aangemerkt.

Als een bromfiets echter zodanig wordt gewijzigd ("opgevoerd") dat deze niet meer voldoet aan de wettelijke bepalingen voor bromfietsen, moet hij worden aangemerkt als een motorrij wiel.

- Als een kenteken voor het motorrij wiel wordt aangevraagd, is de BPM op grond van artikel 1, tweede lid, van de wet verschuldigd ter zake van de registratie van het motorrij wiel in het kentekenregister (zie paragrafen 2.1.1, 4.1.1 en 5.1.1).
- Als geen kenteken wordt aangevraagd, wordt de BPM geheven ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg (zie paragrafen 2.2.5, 4.3.2 en 5.2).

§ 3.5. Begrip autobus (artikel 3, lid 2, van de wet)

Op grond van artikel 3, eerste lid, van de wet worden autobussen niet als personenauto aangemerkt. In artikel 3, tweede lid wordt een autobus omschreven als een motorrijtuig dat is ingericht voor het vervoer van meer dan acht personen, de bestuurder daaronder niet begrepen.

Onder het begrip autobus worden uitsluitend motorrijtuigen verstaan die voldoen aan bij of krachtens de Wegenverkeerswet gegeven voorschriften voor autobussen. Motorrijtuigen die hieraan niet voldoen, moeten, ongeacht het aantal zitplaatsen, steeds als personenauto worden aangemerkt. Dit geldt eveneens voor kampeerauto's (zie paragraaf 3.2.2).

§ 3.6. Begrip vrachtauto (artikel 3, lid 1, letter c, van de wet)

§ 3.6.1. Algemeen

Vrachtauto's zijn alle motorrijtuigen met een toegestane maximummassa van meer dan 3.500 kg, mits zij niet zijn ingericht voor personenvervoer. Onder de toegestane maximummassa wordt verstaan het eigen gewicht van

het motorrijtuig, vermeerderd met het laadvermogen (artikel 3, vierde lid, van de wet). In de autobranche wordt de toegestane maximummassa vaak aangeduid als GVW (Gross Vehicle Weight).

Ten aanzien van deze categorie motorrijtuigen zijn geen eisen gesteld aan afmetingen en inrichting van de laadruimte. Alleen als ze zijn ingericht voor het vervoer van personen, bijvoorbeeld als zich in de laadruimte zitplaatsen bevinden, worden ze als personenauto aangemerkt.

Wat betreft het criterium "niet ingericht voor het vervoer van personen" wordt nog het volgende opgemerkt. Als een motorrijtuig (ook) is ingericht voor het vervoer van personen, moet dat motorrijtuig worden aangemerkt als een personenauto, ook als het tevens geschikt is voor andere doeleinden. Deze regel leidt uitzondering als moet worden aangenomen dat, zoals het geval is bij vrachtwagens, de mogelijkheid tot personenvervoer ondergeschikt is aan het vervoer waarvoor het motorrijtuig overigens is ingericht en aldus geen zelfstandige betekenis heeft (zie onder "Jurisprudentie"). In dit verband is dus de *mogelijkheid* tot personenvervoer en niet het gebruik beslissend voor de vraag of er sprake is van een personenauto (zie verder paragraaf 3.6.2).

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 1 juli 1987, nr. 24351 (BNB 1987/268*, FED 1997/331 en 1988/3, VN 1987/1816)*
Als een motorrijtuig (ook) is ingericht voor het vervoer van personen, moet dat motorrijtuig worden aangemerkt als een personenauto, ook als het tevens geschikt is voor andere doeleinden, tenzij moet worden aangenomen dat, zoals het geval is bij vrachtwagens, de mogelijkheid tot personenvervoer ondergeschikt is aan het vervoer waarvoor het motorrijtuig overigens is ingericht en aldus geen zelfstandige betekenis heeft.
- *Hoge Raad, 15 september 1993, nr. 29113 (Infobulletin 1994/64, BNB 1993/315, FED 1993/735, VN 1993/3583, WFR 1993/15480)*
Het Hof heeft ten onrechte zijn oordeel gebaseerd op het gebruik dat belanghebbende van de auto maakt. Niet het gebruik, doch de mogelijkheid tot personenvervoer is beslissend voor het antwoord op de vraag of sprake is van een personenauto in de zin van het tweede lid van artikel 50 van de Wet OB.

§ 3.6.2. Multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen

A. Inleiding

Multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen met een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg zijn motorrijtuigen die naast de mogelijkheid tot het vervoeren van lading tevens voorzieningen bevatten voor het verblijf, de verzorging en de overnachting van personen (multifunctionele inrichting). De motorrijtuigen waar het hier om gaat hebben geen standaard inrichting, maar worden in het algemeen ingericht volgens de specifieke wensen van de gebruiker. Het betreft bijvoorbeeld motorrijtuigen bedoeld en ingericht om paarden naar evenementen te vervoeren, terwijl in dit motorrijtuig tevens kan worden overnacht.

Alleen als de mogelijkheid tot personenvervoer ondergeschikt is aan het vervoer waarvoor het motorrijtuig overigens is ingericht en aldus geen zelfstandige betekenis heeft (zie paragraaf 3.6.1), worden multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen met een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg worden voor de heffing van BPM niet als personenauto aangemerkt.

B. Goedkeuring

Aangezien in de jurisprudentie steeds uitsluitend één specifieke inrichting onderwerp van geschil is en multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen in beginsel juist geen standaard inrichting hebben, waardoor zich onvoldoende richtsnoer vormt voor de praktijk, is het volgende goedgekeurd.

De in deze paragraaf bedoelde multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen worden voor de heffing van de BPM niet als personenauto aangemerkt als, en voor zover, wordt voldaan aan de onder C genoemde voorwaarden.

Hiervoor geldt als leidraad dat dit soort motorrijtuigen met name zijn ingericht voor het vervoer van dieren of goederen en dat de inrichting voor andere doeleinden ondergeschikt is aan en mede gericht is op gebruik in verband met de te vervoeren dieren en/of goederen.

C. Voorwaarden

De voorwaarden van de goedkeuring voor multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen luiden als volgt.

- Het gedeelte van de laadruimte dat is ingericht voor het vervoer van personen bedraagt niet meer dan 50% van de lengte die de laadruimte zou hebben zonder voorzieningen voor het verblijf en/of de overnachting van personen.
Ruimtes ingericht met douche en/of toilet worden in dit verband gerekend bij het gedeelte dat is ingericht voor het verblijf van personen. Als tussen de bestuurderscabine en het gedeelte van de laadruimte dat is ingericht voor het vervoer van personen geen vaste wand bestaat, wordt voor het bepalen van de lengte van de laadruimte in verband met de verhouding 50%-50% er van uitgegaan dat de laadruimte van de cabine is afgescheiden door middel van een fictieve wand die 115 cm achter het achterste punt van het stuurwiel is geplaatst.
- Het gedeelte van de laadruimte dat is ingericht voor het vervoeren van dieren en/of goederen mag uitsluitend voorzieningen bevatten die zijn gerelateerd aan dat vervoer.
Als het desbetreffende gedeelte van de laadruimte eveneens wordt gebruikt voor het onderhoud van de te vervoeren lading, mogen de daarvoor benodigde voorzieningen zijn aangebracht.
Deze twee gedeeltes van de laadruimte hoeven niet te zijn afgescheiden door een vaste wand.
- Er mogen geen personen worden vervoerd in het gedeelte bestemd voor het vervoer van goederen en/of dieren.
- Het motorrijtuig heeft een toegestane massa van meer dan 3.500 kg.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 25 oktober 2000, nr. 35771 (Infobulletin 2000/778, BNB 2001/11, FED 2000/602, VN 2001/7.33, WFR 2000/1630)*
Een motorrijtuig dat uit hoofde van zijn bouw kan dienen voor het vervoer van personen langs de weg, moet worden aangemerkt als een motorrijtuig ingericht voor het vervoer van personen, ook als het tevens

kan dienen voor andere doeleinden, tenzij de mogelijkheid tot personenvervoer ondergeschikt is aan het vervoer waarvoor het motorrijtuig overigens dient en aldus geen zelfstandige betekenis heeft. Afgezien van de bestuurderscabine was het onderhavige motorrijtuig als volgt ingedeeld: een tussenruimte met een keukenblok en een bank (2,6 meter), een hal met douche en toilet (1,4 meter) en accommodatie voor vier paarden (3,9 meter). Volgens het Hof is het motorrijtuig ingericht en bestemd voor het vervoer van paarden. Daardoor is de mogelijkheid tot personenvervoer ondergeschikt aan het gebruik voor paardenvervoer. Deze uitspraak is van feitelijke aard en dus niet vatbaar voor cassatie.

§ 3.7. Meetmethoden en begrippen (artikel 3, lid 5, van de wet)

§ 3.7.1. Meetmethode laadruimte

A. Blokmethode

De hoogte en de lengte van de laadruimte moeten worden gemeten door middel van de zogenoemde "blokmethode". Dat wil zeggen dat de laadruimte een denkbeeldig blok moet kunnen bevatten met afmetingen die voor de betreffende categorie bestelauto gelden.

- De grote bestelauto's (paragraaf 3.3.1) voldoen aan de gestelde voorwaarden met betrekking tot de hoogte, de lengte en de breedte als de laadruimte in gesloten toestand een rechthoekig blok kan bevatten met de afmetingen 130 x 200 x 20 cm (h x l x b).
- De laadruimte van de kleine bestelauto's met en zonder hoog dak (paragrafen 3.3.2 en 3.3.3) moet een blok kunnen bevatten van 98 x 125 x 20 cm (h x l x b).
- De laadruimte van de motorrijtuigen met een dubbele cabine (paragraaf 3.3.4) moet een blok kunnen bevatten van 130 x 150 x 20 cm (h x l x b).

Om in alle gevallen tot een gelijke meetmethode te komen, is voorgeschreven dat het blok rechtop moet kunnen worden geplaatst en dat de lengte-as ervan parallel moet lopen aan de lengte-as van het motorrijtuig zelf. Het is niet nodig dat het blok in zijn geheel in de laadruimte moet kunnen worden geschoven. Van belang is slechts dat de laadruimte in gesloten toestand zo'n blok kan bevatten.

Het is toegestaan een deel van de cabine, zoals de ruimte onder de extra zitplaatsen (bij een dubbele cabine) of bovenin de cabine, bij de laadruimte te betrekken, mits daardoor de laadruimte vanuit de cabine niet bereikbaar is. Bij het bepalen van de lengte van de laadruimte wordt deze extra laadruimte overigens niet meegerekend.

Voor het meten van het hoogteverschil tussen de cabine en de laadruimte wordt verwezen naar paragraaf 3.7.7, onder A.

B. Meetmethoden laadruimte pick-up's

De laadruimte bij pick-up's moet een minimale lengte hebben van 125 cm. Deze laadruimte kan op twee manieren worden gemeten.

- De blokmethode
Alhoewel door het ontbreken van een overkapping de hoogte-eis niet relevant is voor een pick-up kan voor het bepalen van de lengte van de

laadruimte van een pick-up eveneens gebruik worden gemaakt van de blokmethode (zie onder A).

- Door te meten over de bodem van de laadruimte
Het gebruik van deze methode mag geen andere uitkomst opleveren dan de blokmethode.
De methode werkt als volgt. Laat vanaf het achterste punt van het tussenschot een loodlijn neer op de bodem van de laadruimte. Meet de lengte van de laadruimte vanaf het punt waar de loodlijn de bodem raakt. Bij het meten moet, evenals bij de blokmethode, gemeten worden parallel aan de lengte-as van het motorrijtuig.

Deze twee meetmethoden gelden ook bij het bepalen of de laadruimte van een bestelauto met dubbele cabine voor tenminste 40 procent van de lengte voor het hart van de achterste as is gelegen.

C. Het bepalen van de afmetingen

De volgende zaken die in een laadruimte zijn aangebracht kunnen bij het bepalen van de afmetingen van de laadruimte geheel buiten beschouwing worden gelaten:

- binnenbekleding en/of de hemelbekleding
- isolatiemateriaal
- gastank
- rolbar

Voor het bepalen van de afmeting van de laadruimte als de vaste wand niet geheel vlak is of niet volledig verticaal en loodrecht op de lengte-as is geplaatst, wordt verwezen naar paragraaf 3.7.6, respectievelijk onder B en E.

Bij bepaalde typen pick-up's is de laadruimte zo lang dat de fabrieksversie niet aan de voorwaarde voldoet dat de laadruimte voor ten minste 40% van de lengte voor het hart van de achterste as is geplaatst (artikel 3, derde lid, onderdeel *d*, van de wet). Als bij deze motorrijtuigen de lengte van de laadruimte zou worden ingekort, bijvoorbeeld door het aanbrengen van een verdikte achterklep, wordt hieraan wel voldaan. Een zodanige aanpassing is toegestaan, mits zij functioneel en permanent is.

Als de achterwand van de cabine van een pick-up, in verband met de zogenoemde 40%-eis, naar voren wordt verplaatst, steekt het dak van de bestuurderscabine een stukje over in de laadruimte. Dit kan tot gevolg hebben dat het fiscale blok qua hoogte (wel qua lengte) niet meer in de laadruimte past. Dit is op zich geen reden de aanpassing af te wijzen. De hoogte van de laadruimte van een pick-up is fiscaal gezien niet van betekenis (zie paragraaf 3.3.5).

§ 3.7.2. Meetmethode hoogte dubbele cabine

In artikel 3, derde lid onder *d*, van de wet is de eis neergelegd dat de lengte van de laadruimte ten minste twee maal die van de cabine moet zijn, tenzij de cabine een hoogte heeft van 130 cm. In artikel 2, derde lid, van de regeling is gesteld dat de hoogte van de cabine van een motorrijtuig met een dubbele cabine de grootste afstand tussen vloer en dak van de cabine is, gemeten over een breedte van 20 cm. In de praktijk worden motorrijtuigen waarvan de cabine zelf geen hoogte heeft van 130 cm, in bepaalde gevallen, aangepast aan deze eis.

Om te kunnen beoordelen of aan de hoogte-eis van 130 cm is voldaan moet de totale cabine in ogenschouw worden genomen. Het moet gaan om een cabine met een normale vloer en een normaal dak. Het is dus niet voldoende dat, om louter te voldoen aan de technische eis van een hoogte van 130 cm, de vloer een kleine verdieping vertoont en/of het dak een uitstulping in de vorm van een soort sluis of pijp.

Als wordt overgegaan tot een dakverhoging om te voldoen aan de hoogte-eis van 130 cm zou in feite het oorspronkelijke dak verwijderd moeten worden. Omdat dit uit constructie-technische overwegingen niet mogelijk is kan worden volstaan met een uitsparing in het oorspronkelijke dak van 70 bij 55 cm. Om tegemoet te komen aan het uitgangspunt van de wetgever dat een BPM-vrij motorrijtuig met dubbele cabine ofwel een hoog dak ofwel een lange laadbak moet bezitten wordt daarnaast de voorwaarde gesteld dat op het oorspronkelijke dak van de cabine van het motorrijtuig een geheel verhoogd dak is aangebracht (het zogenaamde buitendak).

Wanneer het oorspronkelijke dak intact blijft maar de vloer wordt verlaagd om te voldoen aan de hoogte-eis van 130 cm moet het gaan om een functionele vloerverlaging. De oorspronkelijke vloer zou verwijderd moeten worden. Uit veiligheidstechnische overwegingen is het echter niet gewenst dat de vloer van een motorrijtuig bij de voorstoelen wordt verlaagd. Wanneer echter het resterende deel van de vloer (dus het gedeelte direct achter de voorstoelen) over zijn geheel wordt verlaagd is er nog steeds sprake van een functionele vloerverlaging. Wanneer dit gedeelte om constructie-technische redenen niet over de gehele breedte kan worden verlaagd is er echter niet langer sprake van een functionele vloerverlaging. Een dergelijke motorrijtuig kan dus niet worden aangepast door middel van een vloerverlaging.

§ 3.7.3. Vlakke laadvloer

Een van de voorwaarden waaraan een bestelauto moet voldoen is de aanwezigheid van een laadruimte die in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer.

De laadruimte moet bestemd zijn voor het vervoer van goederen. Wanneer in een laadruimte zitplaatsen of andere voorzieningen die het vervoer van personen mogelijk maken vast op de laadvloer zijn aangebracht, is er geen sprake meer van een vlakke laadvloer en kan in de ruimte die in beslag wordt genomen door de zitplaatsen geen lading meer worden vervoerd. Als gevolg hiervan is het motorrijtuig te beschouwen als een personenauto, die aan de heffing van BPM is onderworpen.

De laadvloer moet over de gehele breedte en lengte van de laadruimte, met uitzondering van eventuele wielkasten, zijn aangebracht. Enige profilering van de laadvloer, bij voorbeeld ter vergroting van de stevigheid, is toegestaan.

De omstandigheid dat bij sommige motorrijtuigen de motor onder (een deel van) de laadvloer is geplaatst, waardoor een hoogteverschil in de laadruimte ontstaat, brengt niet mee dat de laadruimte niet in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer. Ook de aanwezigheid van gordelbevestigingspunten in de laadvloer van de laadruimte betekent niet dat er niet langer sprake is van een vlakke laadvloer.

Voor wat betreft een gedeeltelijk opklapbare laadvloer wordt verwezen naar paragraaf 3.7.4.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 23 december 1992, nr. 28235 (BNB 1993/77, FED 1993/65, VN 1993/511, WFR 1993/90)*
De enkele omstandigheid dat een deel van de laadvloer in beslag wordt genomen door in de laadruimte geplaatste kastjes brengt niet mee dat de laadruimte van het motorrijtuig niet in haar geheel is voorzien van een vaste, vlakke laadvloer.
- *Hoge Raad, 23 maart 1994, nr. 28925 (Infobulletin 1994/430, BNB 1994/145c, FED 1994/255 en 355, VN 1994/1416, WFR 1994/591)*
Bij een verkeerscontrole constateert een politie-ambtenaar dat op de laadvloer van een bestelauto met twee bouten een kinderzitje is gemonteerd. Hierdoor moet de auto worden aangemerkt als personenauto. Uit het arrest valt verder nog af te leiden dat als niet-Belastingdienstambtenaren op grond van een wettelijke bepaling worden aangewezen als betrokken zijnde bij de handhaving van een bepaalde belastingwet (bijvoorbeeld politie-ambtenaren voor de wet MRB), zij het in rechte te beschermen vertrouwen kunnen opwekken omtrent het al dan niet voldaan hebben aan uit die wet voortvloeiende verplichtingen.
- *Hoge Raad, 24 augustus 1999, nr. 34650 (Infobulletin 1999/645 en 669, BNB 1999/385, FED 1999/550, VN 1999/46.26, WFR 1999/1122)*
De omstandigheid dat een deel van de laadvloer in beslag wordt genomen door een in de laadruimte geplaatste houten bak, die door middel van twee schroefbouten is bevestigd aan de opstaande rand van de laadvloer, achter de stoelen, en waarin een kinderzitje is bevestigd, brengt niet mee dat de laadruimte niet in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer.

§ 3.7.4. Vaste laadvloer

Onder een vaste laadvloer wordt verstaan een laadvloer die op onverbreekelijke wijze is verbonden met de rest van de carrosserie. Daarvan is sprake als de laadvloer is vastgelast of is vastgelijmd met bij voorbeeld een speciale carrosserielijm. Het is niet voldoende de laadvloer vast te zetten met popnagels, schroeven, klemmen, bouten en moeren en dergelijke.

Om in verband met noodzakelijk onderhoud, het onder de laadvloer gelegen motor-serviceluik te kunnen bereiken, is het toegestaan dat de laadvloer van een bestelauto gedeeltelijk opklapbaar is.

§ 3.7.5. Zijruiten

Van een laadruimte die niet is voorzien van zijruiten is sprake als in de laadruimte geen zijruiten of uitsparingen daarvoor zijn aangebracht. Een profilering op de plaats waar doorgaans de zijruiten zijn aangebracht is wel toegestaan.

Als een laadruimte oorspronkelijk is voorzien van meer dan één zijruit aan de rechter zijde, moeten deze overige ruiten geheel worden verwijderd en

worden vervangen door panelen van ondoorzichtig materiaal, dat niet geheel of gedeeltelijk uit glas mag bestaan. Die panelen moeten op onverbreekelijke wijze rechtstreeks aan de carrosserie worden vastgelast of worden vastgelijmd met bijvoorbeeld een speciale carrosserielijm. Het voldoet niet de panelen te plaatsen in de bestaande raamrubbers of aan de carrosserie vast te zetten met popnagels, schroeven, klemmen, bouten en moeren en dergelijke. Als het paneel op onverbreekelijke wijze rechtstreeks aan de carrosserie is vastgelast of vastgelijmd ontmoet het geen bezwaar als voor de afwerking van de las- of lijmconstructie een deel van het raamrubber aanwezig blijft.

Bij motorrijtuigen met een zogenoemde soft-top moet het materiaal dat de eventueel aanwezige zijruiten vervangt aan de overkapping van de laadruimte worden vastgelijmd of worden vastgestikt. Het volstaat dus niet om bij voorbeeld een constructie met klittenband te creëren.

In geval blijkens de afmetingen van de laadruimte een bestelauto slechts voorzien mag zijn van één aan de rechterzijde van de laadruimte aangebrachte zijruit, zijn aan de plaats en de afmetingen van deze ruit geen nadere eisen gesteld. Dit betekent dat het een vaste zijruit mag zijn als ook een zijruit die kan worden geopend. Bij bestelauto's met een rechterachterportier in de laadruimte zijn veelal twee zijruiten in het achterportier geplaatst die door een spijltje van elkaar zijn gescheiden. Een dergelijke constructie wordt gezien als één zijruit. Eén of meerdere zijruiten die al dan niet kunnen schuiven en die zijn geplaatst in één frame worden eveneens aangemerkt als één ruit.

Jurisprudentie

- *Hoge raad, 21 juni 1995, nr. 30377 (BNB 1995/240)*
Twee ruiten in een rechterachterportier, waarvan de grote ruit omhoog en omlaag kan worden gedraaid en de kleine ruit niet, en die door een spijltje van elkaar zijn gescheiden, worden als één zijruit aangemerkt.
- *Hof Den Haag, 8 mei 1996, nr. 95/1562 (VN 1997/476 en 2835)*
Na diefstalschade laat de belanghebbende in 1994 door een garage in de laadruimte aan beide kanten (glazen) zijruiten aanbrengen. Het Hof oordeelt dat de belanghebbende de auto hierdoor in een zodanige staat heeft gebracht dat deze als personenauto moet worden aangemerkt. Nu belanghebbende een aanvang heeft gemaakt met het gebruik als personenauto van de weg, is belanghebbende de BPM verschuldigd.
- *Hof Amsterdam, 10 september 2001, nr. 00/03232 (Infobulletin 2001/973)*
Bij het vastleggen van de gegevens hebben de ambtenaren abusievelijk vastgesteld dat de auto groen van kleur is, in plaats van grijs. Deze onjuiste waarneming viel - volgens de ambtenaren - te verklaren door lichtschittering. Het Hof overweegt dat het mogelijk is dat ze eveneens door de lichtschittering tot de constatering zijn gekomen dat sprake was van een doorzichtig raam, of zich op een andere manier hebben vergist.

§ 3.7.6. Vaste wand

De vaste wand, die de cabine van de laadruimte scheidt, moet aan de volgende cumulatieve eisen voldoen.

A. Ondoorzichtig, vormvast materiaal

De wand moet zijn vervaardigd van ondoorzichtig en vormvast materiaal, waarbij een vast raam met een hoogte van 40 cm is toegestaan. Het gaat in dit geval om de hoogte van het zichtbare raam. De raamrubbers dan wel andere voorzieningen waarin het raam is vervat, worden voor het bepalen van de hoogte van het raam buiten beschouwing gelaten.

Onder een vast raam in de wand moet een raam worden verstaan dat op geen enkele wijze is te openen. Klap-, schuif- of draairamen zijn dus niet toegestaan. Een maximale breedte van het raam is niet voorgeschreven. Een uitvoering met twee of meerdere vaste ramen naast elkaar in de vaste wand is ook toegestaan.

Een tot bestelauto omgebouwde personenauto, waarbij een vaste wand verplicht is gesteld, kan zijn voorzien van een hoofdbeschermingssysteem bij zijdelingse aanrijdingen (verder: side-curtains), te weten een airbagsysteem dat zich bevindt in de dakrand aan weerszijden van het interieur, dat is bestemd om de inzittenden ter hoogte van de zijkant van het hoofd tegen letsel te beschermen met name bij een zijdelingse aanrijding. De side-curtains zijn boven de zijruiten langs (nagenoeg) de volle lengte van het interieur van het motorrijtuig aangebracht. Wordt bij ombouw van een dergelijke personenauto tot bestelauto een vaste wand aangebracht, dan kunnen de side-curtains niet meer ontplooiën.

Om na de ombouw de werking van de side-curtains te kunnen garanderen is de volgende oplossing toegestaan. Voor zover de zijkanten van de vaste wand tussen bestuurderscabine en laadruimte het ontplooiën van de side-curtains verhinderen, mogen deze zijkanten bestaan uit een materiaal dat bij normaal gebruik van een motorrijtuig een solide, vormvast onderdeel van de vaste wand vormt, maar breekt of scheurt bij het ontplooiën van de side-curtains. Het materiaal moet rondom onverbrekelijk met de vaste wand en de carrosserie zijn bevestigd. De vaste wand bestaat hierdoor uit één geheel, zij het dat het materiaal aan de zijkanten zal afwijken van het overige materiaal, bijvoorbeeld omdat het dunner is dan de rest van de vaste wand.

B. Geheel vlak

De wand moet geheel vlak zijn.

Als de vaste wand niet geheel vlak is, betekent dat overigens niet zonder meer dat het motorrijtuig niet aan de gestelde eisen voldoet. Uitsteeksels veroorzaakt door de bevestigingsconstructie en enige profilering, bijvoorbeeld ter vergroting van de stevigheid, zijn toegestaan. Er wordt dan wel gemeten van de meest naar achteren gelegen delen.

C. Uit één geheel

De wand moet uit één geheel bestaan, waarbij noodzakelijk voorzieningen ten behoeve van het gebruik of onderhoud zijn toegestaan. Hierbij kan aan de volgende zaken worden gedacht.

- Een scharnierend of uitneembaar gedeelte op die plaats waar noodzakelijk onderhoud moet worden gepleegd.
- Een ventilatierooster, mits daardoor de laadruimte niet vanuit de cabine kan worden bereikt. Het ventilatierooster moet door middel van een lijm- of lasconstructie aan de vaste wand zijn verbonden.
- Een opening in de vaste wand van een bestelauto, waarvan de zijdeur in de laadruimte slechts aan de binnenzijde van de laadruimte kan

- worden ontgrendeld dan wel afgesloten, die niet groter dan nodig is om er een hand door te kunnen steken om de zijdeur te sluiten of openen.
- Een opening in de vaste wand van een bestelauto om gordels doorheen te leiden, mits deze opening niet groter is dan voor dit doel noodzakelijk
 - Een opening aan de bovenzijde en ter hoogte of net achter de vaste wand van een bestelauto, waarvan het schuifdak in de laadruimte slechts aan de binnenzijde van de laadruimte kan worden bediend, die niet groter is dan nodig om er een hand door te kunnen steken om het schuifdak te bedienen.

Als de vaste wand niet geheel uit een stuk bestaat, betekent dat niet zonder meer dat het motorrijtuig niet aan de gestelde eisen voldoet. Die delen moeten wel op onverbreekelijke wijze met elkaar zijn verbonden. Dit kan door de diverse delen aan elkaar vast te lassen of vast te lijmen met bij voorbeeld een speciale carrosserielijm.

Voor de uitvoering van de vaste wand in een motorrijtuig met side-curtains wordt verwezen naar onderdeel A "Ondoorzichtig, vormvast materiaal" van deze paragraaf.

D. Rechtstreeks aan carrosserie verbonden

De wand moet zoveel mogelijk rondom en op onverbreekelijke wijze rechtstreeks met de carrosserie zijn verbonden.

Het doel van deze eis is gelegen in de wens van een permanente constructie van de vaste wand. De vaste wand kan door zoveel mogelijk rondom en op onverbreekelijke wijze te lassen dan wel door te lijmen met bijvoorbeeld carrosserielijm rechtstreeks met de carrosserie worden verbonden. Ook carrosseriekitt is toegestaan. Deze carrosseriekitt moet uitgehard, als een soort van lasnaad, voor een onverbreekelijke verbinding zorgen.

Onder de term "zoveel mogelijk" wordt verstaan: op al die plaatsen waar contactpunten tussen de vaste wand en de carrosserie aanwezig zijn. Het is toegestaan de vaste wand in plaats van aan de carrosserie aan de vaste hemelbekleding van het motorrijtuig vast te lijmen.

Wanneer de vaste wand aan de onderzijde niet rechtstreeks aan de carrosserie wordt verbonden, terwijl dit technisch wel tot de mogelijkheden behoort, voldoet de constructie van de vaste wand in beginsel dus niet aan de gestelde voorwaarden. Het is immers mogelijk de vaste wand aan de onderzijde aan de carrosserie te bevestigen. Wanneer echter de houten laadvloer of de vloerbedekking is vastgelijmd aan de carrosserie en de vaste wand is vastgelijmd aan de houten laadvloer of de vloerbedekking, wordt er geacht sprake te zijn van een permanente constructie mits de vaste wand op alle overige plaatsen rechtstreeks met de carrosserie is verbonden dan wel aan de bovenzijde aan de hemelbekleding is verlijmd. Op deze wijze wordt voldaan aan de eis dat de vaste wand zoveel mogelijk rondom en op onverbreekelijke wijze met de carrosserie moet zijn verbonden.

Wanneer de vaste wand met een hoogte van 30 cm op een plaats wordt geconstrueerd waar de vaste wand de zijbekleding raakt, mag de scheidingswand met een zijflap aan de B-stijl worden bevestigd. Ook is het in deze omstandigheid toegestaan de scheidingswand, in plaats van aan de zijbekleding of aan de B-stijl, door middel van een constructie aan de wielkuipen dan wel door middel van een schoor aan de laadvloer te

bevestigen. Als de constructie op deze wijze is uitgevoerd moeten ook alle bevestigingen worden gelijmd of gelast waardoor er een permanente constructie ontstaat.

Een vaste wand, die zodanig aan de carrosserie is bevestigd dat zij slechts op destructieve wijze is te verwijderen, wordt geacht op onverbreekelijke wijze daarmee verbonden te zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval als de wand rechtstreeks en zoveel mogelijk rondom aan de carrosserie is bevestigd met breekbouten waarvan de aandraaikop afbreekt zodra de bout is vastgezet. Het draaigedeelte van deze bouten is niet bereikbaar doordat het is gevat in een kokerconstructie.

In motorrijtuigen met een dubbele cabine is het toegestaan de vaste wand door middel van zijflappen, die gedeeltelijk voor de ramen van de achterdeuren vallen, aan de carrosserie te bevestigen. Deze zijflappen lopen parallel aan de ramen in de deuren. Vooralsnog is toegestaan dat de zijflappen ook schuin aflopend mogen worden aangebracht, voor zover noodzakelijk voor een goede loop van de achtergordels. Dit geldt dus niet voor bestelauto's met een enkele cabine. De laadruimte van deze motorrijtuigen moet worden geblindeerd zoals beschreven in paragraaf 3.7.5. Het toepassen van zijflappen is voor deze motorrijtuigen niet toegestaan.

Een vaste wand is ook "zoveel mogelijk rondom en op onverbreekelijke wijze rechtstreeks met de carrosserie verbonden" als de wand, die zowel aan de linker zijwand als aan het plafond en de vloer op onverbreekelijke wijze is verbonden met de carrosserie, door middel van een rubberen profiel aansluit op een schuifdeur (in gesloten toestand) zonder ruit, die zich aan de rechterzijde van een motorrijtuig met een dubbele cabine bevindt. Die wand sluit immers de gehele laadruimte af, wanneer de zijdeur is gesloten. Dat het door deze constructie mogelijk is om via de geopende zijdeur niet alleen de zitplaatsen in de dubbele cabine, doch ook de laadruimte te bereiken, is dus geen bezwaar.

E. Verticale plaatsing, loodrecht op lengte-as

De wand moet zowel verticaal als in een hoek van 90° op de lengteas zijn geplaatst.

Als een vaste wand anders is geplaatst, betekent dit echter niet zonder meer dat het motorrijtuig niet aan de gestelde eisen voldoet. Voor het bepalen van de diverse afstanden moet dan wel worden uitgegaan van de plaats waar de vaste wand zou staan als deze wel verticaal en in een hoek van 90° op de lengteas zou zijn geplaatst, en wel op de plaats van het meest naar achteren gelegen bevestigingspunt van de aanwezige wand.

Het is dus mogelijk om een deel van de cabine van een motorrijtuig met dubbele cabine bij de laadruimte te betrekken door een deel van de achterste zitplaatsen te verwijderen en een vaste scheidingswand te plaatsen die uit drie delen bestaat: een deel direct achter de bestuurdersstoel, een tweede deel dwars op het eerste deel aan de zijkant van de overgebleven achterste zitplaats(en) en een laatste deel direct achter de achterste zitplaats(en).

Wat betreft de hoogte van de vaste wand bij geheel open bestelauto's met enkele cabine, waarbij zowel de cabine als de laadbak niet zijn overdekt, wordt verwezen naar paragraaf 3.3.2.

§ 3.7.7. Hoog dak

A. Meetmethode

In artikel 3, derde lid onder c, van de wet wordt gesteld dat, als de laadruimte tenminste 25 cm hoger is dan de cabine, in plaats van een volledige tussenwand kan worden volstaan met een vaste wand van tenminste 30 cm hoog, over tenminste de gehele breedte van de cabine. Het hoogteverschil wordt bepaald door het meten van de verticale afstand tussen het denkbeeldige horizontale vlak waarin de beide hoogste punten in de dagopening van de deuren bij de zitplaatsen zijn gelegen en het hoogste gedeelte van het dak van de laadruimte, gemeten over een breedte van tenminste 20 cm.

Om praktische reden mag het hoogteverschil aan de buitenzijde van het motorrijtuig worden gemeten. Op het dak aanwezige voorwerpen die niet tot de constructie van het dak zelf behoren, zoals spoilers, luchtroosters, reclameborden, kofferrekken en dergelijke, worden voor het bepalen van de hoogte van het dak buiten beschouwing gelaten. De tot de normale uitrusting van een motorrijtuig behorende afdichtingsstrips en dergelijke behoeven voor het meten niet uit de dagopening van de deuren bij de voorzitplaatsen te worden verwijderd.

B. Dakverhoging

Het feit dat toegestaan is het verschil in hoogte tussen het dak van de laadruimte en dat van de cabine uitwendig te meten kan er evenwel niet toe leiden dat eenvoudigweg op het oorspronkelijke dak een tweede dak (het zogenoemde fop-dak) kan worden aangebracht. Om aan de hoogte-eis te kunnen voldoen moet namelijk ook de binnenkant van de laadruimte aanzienlijk hoger zijn dan de cabine. Deze voorwaarde staat los van de eis met betrekking tot de hoogte van het denkbeeldige blok (hoogte van minimaal 98 cm) dat de laadruimte moet kunnen bevatten.

Ter zake van een dakverhoging moet in beginsel het oorspronkelijke dak worden verwijderd. Dit is uit constructie-technische overwegingen echter niet mogelijk. Daarom is het volgende goedgekeurd.

- Wanneer in de laadruimte van een bestelauto, die al voldoet aan de minimale laadruimte-eisen van een lengte van 125 cm en een hoogte van 98 cm, een dakverhoging wordt aangebracht om een vaste wand van slechts 30 cm hoogte te kunnen aanbrengen, moet in het oorspronkelijke dak aan de binnenzijde van de laadruimte een uitsparing worden aangebracht van minimaal 70 bij 55 cm.
- Wanneer een dakverhoging in de laadruimte wordt aangebracht omdat de bestelauto van fabriekswege niet aan de minimale afmetingseisen voldoet om het zogenoemde blok te kunnen bevatten, moet in het dak van de laadruimte een uitsparing van minimaal 125 bij 55 cm worden aangebracht.

Om inhoud te geven aan het uitgangspunt van de wetgever dat een BPM-vrij motorrijtuig alleen een lage vaste wand mag bezitten als er een verhoogd dak aanwezig is, moet uiterlijk (dus aan de buitenkant) sprake zijn van een geheel verhoogd dak. Het ontmoet daarbij evenwel geen bezwaar als voorzieningen voor een bagagerek (de dakreling) op het dak gehandhaafd blijven.

Hoofdstuk 4 Belastingplichtige

§ 4.1. Kentekenhouder (artikel 5, lid 1, van de wet)

§ 4.1.1. Registratie

Artikel 5, eerste lid, van de wet stelt dat voor een personenauto, bestelauto of motorrijwiel waarvoor een kenteken is opgegeven ten behoeve van de registratie in het kentekenregister, de BPM wordt geheven van degene op wiens naam het kenteken wordt of is gesteld.

De situatie dat de BPM wordt geheven van degene op wiens naam het kenteken *wordt* gesteld, doet zich voor als voor de eerste maal een kentekenbewijs voor het motorrijtuig als personenauto, bestelauto of motorrijwiel wordt afgegeven.

De situatie dat de BPM wordt geheven van degene op wiens naam het kenteken *is* gesteld, doet zich voor als bijvoorbeeld een motorrijtuig op grond van de wet als een personen- of bestelauto moet worden aangemerkt, maar voor de wegenverkeerswetgeving als een vrachtauto wordt beschouwd (zie paragraaf 4.1.2).

De belasting moet op aangifte worden voldaan vóórdat het kenteken op naam is gesteld (zie paragraaf 5.1).

§ 4.1.2. Aanvang weggebruik met reeds geregistreerd motorrijtuig

Als een motorrijtuig zodanig is omgebouwd dat het als een personen- of bestelauto is aan te merken en reeds een kenteken als autobus of vrachtauto is afgegeven, is een nieuwe registratie als personen- of bestelauto niet altijd nodig. Aan de andere kant kan het ook voorkomen dat wordt verzuimd om het motorrijtuig als personen- of bestelauto te laten registreren. In beide gevallen wordt de BPM geheven ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg met het tot personen- of bestelauto omgebouwde motorrijtuig (zie paragraaf 2.2.3). Hetzelfde geldt voor motorrijtuigen die niet langer voldoen aan de voorwaarden van artikel 9c van de wet (het nihil tarief voor personenauto's en bestelauto's met een elektromotor, hybride aandrijving of aangedreven door waterstof, zie paragraaf 2.2.4) en voor motorrijtuigen die tot een motorrijwiel worden omgebouwd (bijvoorbeeld opgevoerde bromfietsen).

De BPM wordt in deze situaties geheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld op het moment van het belastbare feit, te weten de aanvang weggebruik (artikel 5, eerste lid, van de wet). Het is niet van belang wie heeft omgebouwd, noch wie op het moment van de aanvang van het gebruik van de weg achter het stuur zit.

De kentekenhouder moet de belasting op aangifte voldoen vóór de aanvang van het weggebruik (zie paragraaf 5.2). Als weggebruik wordt geconstateerd terwijl de verschuldigde BPM niet is betaald, kan de belasting worden nageheven van degene die op het moment van deze constatering de

kentekenhouder is (zie paragraaf 4.3.1). Het belastbaar feit wordt in dat geval bepaald op het tijdstip dat het motorrijtuig op zijn naam is gesteld (zie paragraaf 2.3.2).

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 1 februari 2002, nr. 00/2280 (VN 2002/36.36)*
 Uit de wetsgeschiedenis is duidelijk af te leiden dat met de term "niet-geregistreerde personenauto" in artikel 5, tweede lid, van de wet uitsluitend is bedoeld op een personenauto die in het geheel niet - dus ook niet als niet-personenauto - in Nederland staat geregistreerd. Als een als bedrijfsvoertuig in het kentekenregister ingeschreven auto door het plaatsen van een achterbank wordt omgebouwd tot personenauto, is sprake van een geregistreerd motorrijtuig. De naheffingsaanslag BPM moet in dat geval opgelegd worden aan degene op wiens naam het kenteken is gesteld.

§ 4.2. Feitelijke beschikker (artikel 5, lid 2, van de wet)

Artikel 5, tweede lid, van de wet stelt dat voor een personenauto, bestelauto of motorrij wiel waarvoor geen kenteken is opgegeven, de BPM wordt geheven van degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft. Het begrip "feitelijk ter beschikking staan" is besproken in paragraaf 2.2.7.

De situatie dat de BPM wordt geheven van degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft, doet zich onder andere voor bij in het buitenland geregistreerde motorrijtuigen die door in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde lichamen worden gehuurd, geleasd of in bruikleen worden verkregen. De BPM wordt in dit soort gevallen niet geheven van de buitenlandse verhuur- of leasemaatschappij of de buitenlandse eigenaar, maar van de feitelijke beschikker.

De feitelijke beschikker moet de belasting op aangifte voldoen vóór de aanvang van het weggebruik (zie paragraaf 5.2). Als echter weggebruik wordt geconstateerd terwijl de verschuldigde BPM niet is betaald, kan de belasting (met inachtneming van het herstelbeleid, zie paragraaf 2.4) worden nageheven van degene die op het moment van deze constatering het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft (zie paragraaf 4.3.2). Het belastbaar feit wordt in dat geval gesteld op het tijdstip van constatering (zie paragraaf 2.3.3).

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 24 juli 2001, nr. 36245 (Infobulletin 2001/729, BNB 2001/347, FED 2001/457, VN 2002/50.25, WFR 2001/1076)*
 Belanghebbende heeft als bestuurder van een gestolen auto met Belgisch kenteken gebruik gemaakt van de weg in Nederland. Hij maakte tevens deel uit van een criminele organisatie die tot oogmerk had autodiefstallen te plegen. Niet aannemelijk is gemaakt dat de auto aan een ander dan de belanghebbende feitelijk ter beschikking stond. Het beroep op het herstelbeleid gaat niet op, omdat de belanghebbende uit hoofde van zijn lidmaatschap van een criminele organisatie bekend wordt verondersteld met de toepassing van de wet.

§ 4.3. Constatering weggebruik zonder voorafgaande betaling van BPM (artikelen 12a en 12b van de wet)

§ 4.3.1. Aanvang weggebruik met een reeds geregistreerd ander motorrijtuig dan een (artikel 9c-)personenauto, bestelauto of motorrijwiel

Als een kentekenhouder zijn vrachtauto heeft omgebouwd tot personen- of bestelauto zonder dat dit tot een nieuwe registratie heeft geleid, of als hij zijn motorrijtuig met een elektromotor zodanig heeft aangepast dat daarvoor het nihil tarief of de belastingverlaging niet langer geldt, moet hij de BPM op aangifte voldoen vóórdat hij met het betreffende motorrijtuig gebruik van de weg maakt (zie paragraaf 5.2).

Als de betaling van de belasting echter ten onrechte is uitgebleven, kan de belasting ter zake van aanvang weggebruik worden nageheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld op het moment van dit belastbare feit (zie paragraaf 4.1.2). De bewijslast hiervoor ligt bij de inspecteur. Hij moet in dat geval aantonen welke kentekenhouder na de ombouw van het motorrijtuig is begonnen met het gebruik van de weg, de huidige of, als de huidige houder niet de eerste was, een vorige.

Het kan ook anders. De inspecteur kan de naheffingsaanslag ook opleggen aan degene die op het moment van deze constatering de kentekenhouder is (artikel 12a, eerste lid, van de wet). Dit hoeft niet dezelfde persoon te zijn als de kentekenhouder ten tijde van de ombouw of aanpassing.

Het belastbaar feit wordt in dat geval gesteld op het tijdstip dat het motorrijtuig op naam van de huidige kentekenhouder is gesteld. Er bestaan op deze regeling twee tegenbewijsmogelijkheden. Verwezen wordt naar paragraaf 2.3.2.

§ 4.3.2. Aanvang weggebruik met een niet geregistreerde personenauto, bestelauto of motorrijwiel

Als een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam een niet-geregistreerde personenauto, bestelauto of een niet-geregistreerd motorrijwiel (bijvoorbeeld met een buitenlands kenteken) feitelijk ter beschikking heeft, moet hij de BPM op aangifte voldoen vóórdat hij met het motorrijtuig gebruik van de weg maakt (zie paragraaf 5.2).

Als de betaling van de belasting echter ten onrechte is uitgebleven, kan de belasting ter zake van aanvang weggebruik worden nageheven van degene die op het aanvangsmoment de feitelijke beschikkingsmacht heeft (zie paragraaf 4.2). In dat geval ligt de bewijslast bij de inspecteur.

Het kan ook anders. De inspecteur kan de naheffingsaanslag ook opleggen aan degene die op het moment van deze constatering het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft (artikel 12b van de wet). Dit hoeft niet dezelfde feitelijke beschikker te zijn als degene die bij de aanvang van het gebruik van de weg de feitelijke beschikking over het motorrijtuig had.

Het belastbaar feit wordt in dat geval gesteld op het tijdstip van constatering (zie paragraaf 2.3.3).

Hoofdstuk 5 Heffing en voldoening

§ 5.1. Registratie (artikelen 6 en 7 van de wet)

§ 5.1.1. Doen van aangifte

Als de BPM is verschuldigd ter zake van de registratie van een personenauto, bestelauto of een motorrijwiel in het kentekenregister, moet de belasting op aangifte worden voldaan door degene op wiens naam het kenteken wordt gesteld (de belastingplichtige, zie artikel 19 AWR).

Als degene die het kenteken aanvraagt een ander is dan degene op wiens naam het kenteken wordt gesteld (bijvoorbeeld de importeur of de fabrikant), is die ander gehouden de BPM namens de kentekenhouder op aangifte te voldoen (artikel 7 van de wet). Hij betaalt dan namens degene op wiens naam het kenteken wordt gesteld. Deze systematiek van de wet beoogt een massale stroom van aangiften en betalingen te voorkomen. Deze mogelijkheid geldt alleen ter zake van het belastbaar feit registratie. Is er sprake van een ander belastbaar feit, dan moet de belasting altijd door de belastingplichtige zelf op aangifte worden voldaan.

Over deze bijzondere systematiek, waarbij de BPM namens de kentekenhouder door de aanvrager van het kenteken wordt voldaan, wordt nog het volgende opgemerkt.

- De kentekenhouder blijft de belastingplichtige.
- De aanvrager van het kenteken kan een bezwaarschrift indienen.
- De kentekenhouder kan eveneens worden aangemerkt als degene door wie de belasting is voldaan. Ook voor hem blijft de mogelijkheid bestaan om een bezwaarschrift in te dienen.
- Bij eventuele onregelmatigheden wordt de naheffingsaanslag aan de aanvrager van het kenteken opgelegd.

Op grond van artikel 6, tweede lid onder a, ten eerste, van de wet moet de BPM die verschuldigd is ter zake van de registratie, worden betaald voordat het kenteken op naam is gesteld. Wat betreft de ondernemers, die een vergunning hebben om de BPM achteraf op een periodieke aangifte te mogen voldoen, wordt verwezen naar paragraaf 5.1.2.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 29 augustus 2000, nr. 35501 (Infobulletin 2000/636 en 2001/770, BNB 2000/357 c*, FED 2000/469 en 487, VN 2000/14.3 en 45.21, WFR 2000/1324)*

Als de BPM op de voet van artikel 7 van de wet namens de toekomstige kentekenhouder door een derde - de importeur - wordt voldaan, kan ook die kentekenhouder worden aangemerkt als degene door wie de belasting op aangifte is voldaan, zoals bedoeld in artikel 24 AWR. Dit betekent dat ook de kentekenhouder, evenals de derde namens hem, de mogelijkheid heeft tegen het bedrag aan BPM dat namens hem is voldaan, bezwaar te maken.

- *Hoge Raad, 11 april 2003, nr. 36822 (Infobulletin 2003/415, BNB 2003/264 c*, VN 2003/22.5 en 29.3, WFR 2003/681)*
De omstandigheid dat een ander ingevolge artikel 7 van de wet de belasting namens de kentekenhouders voldoet, neemt niet weg dat op haar een haar rechtstreeks aangaande betalingsverplichting rust. In overeenstemming met artikel 20, eerste lid, AWR kan aan haar een naheffingsaanslag BPM worden opgelegd. Verwijzing volgt naar het Hof Amsterdam (zie hierna).
- *Hof Amsterdam, 12 januari 2004, nr. 03/01936 (VN 2004/30.1.14, WFR 2005/627)*
Vervolg op het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2003, nr. 36822 (zie hierboven). In geschil is of de naheffingsaanslag, voor zover deze betrekking heeft op het niet in de aangifte opnemen van door niet specifiek gecontroleerde dealers vóór de kentekenregistratie aangebrachte accessoires, tot het juiste bedrag is opgelegd. Het Hof is hierover van oordeel dat de inspecteur een redelijke benadering voor de berekening van de naheffingsaanslag heeft gehanteerd door uit te gaan van een steekproef en een extrapolatie van de aldus verkregen gegevens. Daarbij is terecht uitgegaan van een berekende gemiddelde grondslag. Verder is het Hof van oordeel dat de belanghebbende, door om haar moverende redenen de aanvraag van kentekens te gaan verrichten, vrijwillig het risico op zich heeft genomen dat zij, bij tekortkomingen in de aangiften voor de daarmee gepaard gaande BPM aansprakelijk wordt gesteld en is het dan ook aan belanghebbende om de daarmee gepaard gaande risico's af te dekken, hetzij via afspraken met dealers, hetzij op andere wijze. (De belanghebbende en de staatssecretaris van Financiën hebben cassatie ingesteld, Hoge Raad nrs. 40806 en 40807.)

§ 5.1.2. Vergunning tot periodieke aangifte achteraf

De inspecteur kan ondernemers die in het kader van hun bedrijfsuitoefening regelmatig om opgave van een kenteken verzoeken, op grond van artikel 8 van de wet een vergunning verlenen om de door hen verschuldigde BPM per tijdvak te voldoen. Een verzoek om toekenning van een dergelijke vergunning moet worden ingediend bij de inspecteur binnen wiens regio de ondernemer woont of is gevestigd. Hierop beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

De inspecteur verleent de vergunning als de ondernemer voldoet aan de in artikel 6 van de regeling gestelde voorwaarden.

- **Overzichtelijke administratie**
In de administratie van de desbetreffende ondernemer moet op overzichtelijke wijze alle voor de heffing van de BPM van belang zijnde gegevens zijn opgenomen. Als de administratie naar het oordeel van de inspecteur niet zo is ingericht, kan de inspecteur nadere voorwaarden stellen.
- **Tonen**
De inspecteur kan de ondernemer de verplichting opleggen de motorrijtuigen waarvoor kentekens zijn aangevraagd te tonen op een door hem aan te wijzen plaats. Dat is meestal een BPM-aangiftepunt. Deze voorwaarde kan worden opgelegd aan ondernemers die niet zijn toegelaten tot de Regeling versnelde afgifte kentekenbewijzen Deel I A (vóór 1 juni 2004: Delen I).

- Zekerheid stellen
Op grond van artikel 17 van de wet kan de inspecteur aan het verlenen van de vergunning nog de voorwaarde verbinden dat zekerheid wordt gesteld (zie hoofdstuk 15).

§ 5.2. Aanvang weggebruik (artikel 6, lid 2, onderdeel a, ten tweede, van de wet)

Als de BPM is verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg in Nederland met een personenauto, bestelauto of motorrijwiel, moet de belasting worden betaald vóór de aanvang van dat weggebruik (artikel 6, tweede lid onder a, ten tweede, van de wet).

Artikel 5 van de regeling kent op deze regel een uitzondering. Als het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar aangifte moet worden gedaan op de dag voordat of waarop het gebruik aanvangt is gesloten, mag aangifte worden gedaan op de eerstvolgende dag waarop dat organisatieonderdeel is geopend.

§ 5.3. Aangifteprocedure (artikelen 6 en 8 van de wet)

§ 5.3.1. Aangifte zonder vergunning

Voor degenen die niet in het bezit zijn van een vergunning als bedoeld in artikel 8 van de wet (zie paragraaf 5.1.2) moet een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin wel een (ander) kentekenbewijs wordt aangevraagd en de situatie waarin dat niet het geval is.

Aanvraag (ander) kentekenbewijs

De RDW is bevoegd voor de afgifte van kentekenbewijzen. De RDW zal hiertoe niet eerder overgaan dan nadat zij van de Belastingdienst bericht heeft ontvangen dat de heffing van de BPM voldoende is verzekerd.

Voordat aangifte bij de Belastingdienst wordt gedaan, zal het betreffende motorrijtuig eerst ter registratie moeten worden aangeboden bij de RDW. Vervolgens wordt aangifte BPM gedaan en wordt de belasting voldaan bij een van de daartoe aangewezen BPM-aangiftepunten. Als de heffing van de belasting voldoende is verzekerd, geeft de Douane aan dat er geen bezwaar bestaat tegen het afgeven van een kenteken (fiscaal akkoord).

Geen aanvraag (ander) kentekenbewijs

Als geen (ander) kentekenbewijs wordt aangevraagd, kan direct aangifte BPM worden gedaan en de belasting worden voldaan bij een van de daartoe aangewezen BPM-aangiftepunten.

§ 5.3.2. Aangifte met vergunning

Voor degenen die wel in het bezit zijn van een vergunning als bedoeld in artikel 8 van de wet (zie paragraaf 5.1.2) moet een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin gebruik wordt gemaakt van de Regeling versnelde afgifte kentekenbewijzen Deel I A (vóór 1 juni 2004: Delen I), en de situatie waarin dat niet het geval is.

Gebruik Regeling versnelde afgifte kentekenbewijzen Delen I A

Als gebruik gemaakt wordt van de Regeling versnelde afgifte kentekenbewijzen Deel I A (vóór 1 juni 2004: Deel I) moet de BPM periodiek (in het algemeen maandelijks) op aangifte worden voldaan bij het voor de vergunninghouder bevoegde kantoor van de Belastingdienst. De betreffende motorrijtuigen hoeven niet te worden getoond bij een van de daartoe aangewezen BPM-aangiftepunten.

Alle in de voorafgaande periode (maand) tenaamgestelde motorrijtuigen waarvoor de vergunninghouder de aanvraag voor de opgave van het kenteken heeft gedaan, moeten in de periodieke BPM-aangifte zijn opgenomen. De vergunninghouder voldoet de belasting voor deze motorrijtuigen namens de kentekenhouders.

In de aangifte van een vergunninghouder mogen de BPM-bedragen per motorrijtuig naar beneden worden afgerond op hele eurobedragen. De maandaangifte van een vergunninghouder is te beschouwen als een verzameling van aangiftegegevens van individuele belastingplichtigen. Als ieder van hen zelf aangifte had gedaan voor één motorrijtuig, was het belastingbedrag eveneens voor elk motorrijtuig naar beneden afgerond op hele euro's.

Geen toepassing Regeling versnelde afgifte kentekenbewijzen Delen I A

Als geen gebruik gemaakt wordt van de Regeling versnelde afgifte kentekenbewijzen Deel I A (vóór 1 juni 2004: Deel I) moet de BPM periodiek (in het algemeen maandelijks) op aangifte worden voldaan bij het voor de vergunninghouder bevoegde kantoor van de Belastingdienst. Bij het verlenen van de vergunning tot periodieke aangifte achteraf kan de inspecteur als voorwaarde stellen dat de betreffende motorrijtuigen moeten worden getoond bij een van de daartoe aangewezen BPM-aangiftepunten.

§ 5.4. Heffingsrente

Als naheffing van BPM plaatsvindt in een later kalenderjaar dan het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan, moet heffingsrente in rekening worden gebracht.

Artikel 30f, tweede lid, letter a, van de AWR bepaalt dat heffingsrente alleen berekend wordt als "de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke is aangegeven". De Hoge Raad heeft bepaald dat hiervan óók sprake is als er helemaal geen aangifte is gedaan (zie onder "Jurisprudentie"). Als een naheffingsaanslag BPM wordt opgelegd ter zake van bijvoorbeeld aanvang weggebruik (zie paragraaf paragraaf 5.2), moet er heffingsrente in rekening worden gebracht.

De heffingsrente wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het kalenderjaar (dus 1 januari) waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet (artikel 30f, derde lid, letter c, sub 1). Als het herstelbeleid is toegepast, heeft het belastbaar feit reeds plaatsgevonden op het moment van het eerste feitelijke gebruik van de weg of de eerste constatering van een fiscaal-relevante ombouw, ter zake waarvan de mogelijkheid van herstel is aangeboden (zie paragraaf 2.4). Er wordt alleen heffingsrente in rekening gebracht als de naheffingsaanslag in een later kalenderjaar wordt

vastgesteld dan het kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 6 maart 1996, nr. 31144 (Infobulletin 1996/241, BNB 1996/166, Fed 1996, 255 en 374, VN 1996/1083, WFR 1996/385)*
De belanghebbende heeft ingehouden loonbelasting en premie volksverzekeringen niet tijdig aangegeven en afgedragen. De Hoge Raad is van oordeel dat overeenkomstig doel en strekking van artikel 30a, onderdeel 2, letter a, van de Awr voor de toepassing van dit artikel, gevallen waarin een inhoudingsplichtige heeft verzuimd tijdig en op de juiste wijze afdracht op aangifte te doen, op één lijn moeten worden gesteld met het doen van aangifte tot een bedrag van nihil. Het is immers niet aannemelijk dat de wetgever zou hebben beoogd een inhoudingsplichtige die binnen de wettelijke termijn in het geheel geen aangifte heeft gedaan gunstiger te behandelen dan een inhoudingsplichtige die wel tijdig maar tot een te laag bedrag aangifte heeft gedaan.

Hoofdstuk 6 Maatstaf van heffing

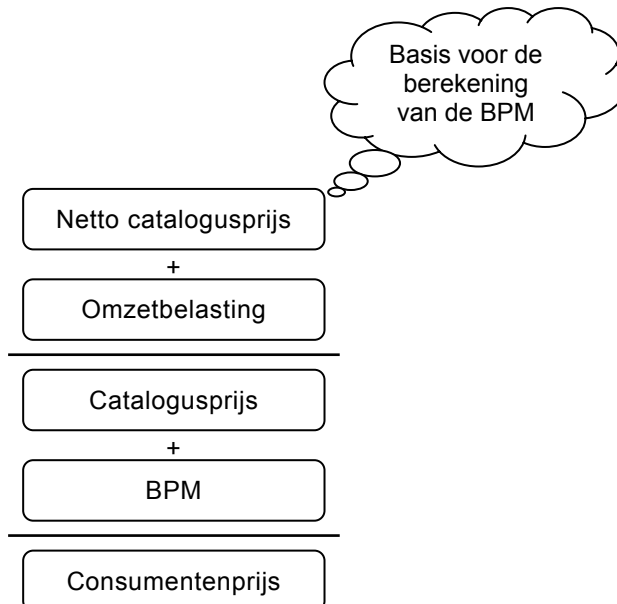
§ 6.1. Structuur

De BPM wordt berekend over de netto catalogusprijs (artikel 9 van de wet). Dat is de catalogusprijs, verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting (zie paragraaf 6.2). De BPM zelf maakt geen onderdeel uit van de catalogusprijs.

De BPM maakt ook geen deel uit van de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting. De BPM wordt voor de omzetbelasting beschouwd als een doorlopende post. Over de BPM wordt nooit omzetbelasting berekend.

In de auto- en motorbranche wordt gesproken over de consumentenprijs. Dat is de catalogusprijs, vermeerderd met de BPM.

Schematisch kan een en ander als volgt worden voorgesteld.



Bij motorrijtuigen van vóór 1 januari 1993 speelt de BPM geen rol. Deze motorrijtuigen vielen destijds onder de heffing van de BVB. Voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting mag de BVB niet uit de verkoopprijs gehaald worden. Dit in tegenstelling tot het BPM-bedrag.

Wat betreft de heffing van BVB wordt verwezen naar paragraaf 16.1.

§ 6.2. Catalogusprijs (artikel 9, leden 3 en 4, van de wet)

§ 6.2.1. Algemeen

Inleiding

Volgens het vierde lid van artikel 9 wordt onder de catalogusprijs verstaan

de door de fabrikant of importeur aan wederverkopers kenbaar gemaakte prijs, die naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen. De wet gaat, om te bereiken dat op gelijksoortige motorrijtuigen een gelijk bedrag aan BPM drukt, uit van de geadviseerde verkoopprijs. Het gaat om een objectief vastgestelde en een voor een ieder kenbare prijs. De BPM zelf maakt geen deel uit van de catalogusprijs. Als geen catalogusprijs bekend is, moet deze door vergelijking worden bepaald (zie paragraaf 6.2.3).

Prijslijst

Een interne, vertrouwelijke prijslijst is niet voor een ieder kenbaar. Voor de heffing van BPM heeft zo'n prijslijst geen enkele betekenis. Daaraan kan nimmer gerefereerd worden. Als de betreffende auto niet tevens op de externe prijslijst voorkomt, zal dan ook een vergelijking gemaakt moeten worden met soortgelijke type's die wel op de laatstbekende externe prijslijst vermeld staan. Bij deze vergelijking is noch de prijs die tussen partijen geldt, noch de prijs die op een vertrouwelijke lijst staat, bruikbaar.

Kwantumkorting

Een prijs die afhankelijk is van de hoeveelheid afgenomen motorrijtuigen kan geen catalogusprijs zijn als bedoeld in artikel 9, vierde lid, van de wet.

Een individueel overeengekomen prijs voor één of meer auto's, bijvoorbeeld voor een zogenaamde fleet-owner, kan geen invloed hebben op het BPM-bedrag. Dit ligt niet anders als de auto's waar het om gaat qua uitvoering in geringe mate afwijken van de typegoedgekeurde auto's. Van een afzonderlijke catalogusprijs kan slechts sprake zijn, als voor die lagere prijs de auto's ook door willekeurige derden kunnen worden verkregen.

Subjectieve factoren

Subjectieve factoren, zoals de marktsituatie op enig moment of het seizoen, kunnen geen rol spelen bij de bepaling van het bedrag waarover BPM moet worden berekend.

Aparte catalogusprijs voor bepaalde uitvoering

Een importeur kan een aparte catalogusprijs vaststellen voor motorrijtuigen die op een gering onderdeel afwijken van het gangbare assortiment, mits dit maar voor een ieder kenbaar is en gelijkelijk geldt.

Als in een prijsoverzicht van een importeur voor auto's van een bepaald type staat vermeld, dat deze types slechts onder bepaalde beperkende voorwaarden aan de uiteindelijke afnemer kunnen worden geleverd, terwijl deze voorwaarden niet als zodanig in de prijslijst tot uitdrukking zijn gebracht, is de voor deze types vastgestelde catalogusprijs niet objectief en voor een ieder kenbaar. Bovendien geldt de prijs niet voor iedere willekeurige afnemer.

Een afzonderlijke catalogusprijs in een prijsoverzicht van een importeur voor auto's van een bepaalde uitvoering, waarop een aantal extra's is aangebracht, terwijl daarbij tevens in de prijslijst een aantal nadere voorwaarden is opgenomen, die onlosmakelijk zijn verbonden met de auto's in deze uitvoering (ze hebben een standaarduitrusting aan accessoires, uitbreiding of verandering is niet mogelijk), voldoet als zodanig wel aan de criteria in artikel 9, vierde lid, van de wet. Dat gezien de aard en de inhoud van de in de prijslijst opgenomen voorwaarden het niet vaak zal voorkomen dat een particulier zal kiezen voor het kopen van een dergelijke uitvoering,

doet hier niet aan af. Door de wijze van presenteren van deze uitvoering in de prijslijst is het voor een ieder duidelijk dat deze uitvoering leverbaar is, terwijl het ook daadwerkelijk voor een ieder mogelijk is om de auto in deze uitvoering aan te schaffen.

Wanneer van een bepaald merk en type motorrijtuig een catalogusprijs bekend is, doch met een ander standaardpakket aan onderdelen, accessoires en dergelijke dan van het motorrijtuig waarover moet worden geheven, kan worden uitgegaan van de officiële catalogusprijs, vermeerderd dan wel verminderd met de prijs van de onderdelen, accessoires en dergelijke, waarmee het desbetreffende motorrijtuig meer respectievelijk minder is uitgerust.

Wat betreft het vaststellen van de catalogusprijs van gebruikte motorrijtuigen die vóór 1993 in gebruik zijn genomen, wordt verwezen naar paragraaf 6.4.1.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 6 december 1978, nr. 18696 (BNB 1979/16 en BNB 1982/104)*
De laatstelijk geadviseerde verkoopprijs is de laatstelijk door de fabrikant of importeur aan wederverkopers kenbaar gemaakte prijs welke naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen.
- *Hoge Raad, 28 november 1990, nr. 26671 (BNB 1991/22)*
Een importeur voert een reclame-actie, waarbij de koper van een auto bij de dealer een cheque krijgt om bij de importeur te verzilveren. Volgens de Hoge Raad is de catalogusprijs tijdens deze reclame-actie niet verlaagd.
- *Hoge Raad, 17 maart 1999, nr. 34575 (Infobulletin 1999/374, Douanebulletin 99/218, BNB 1999/217, FED 1999/238, VN 1999/24.27, WFR 1999/395)*
Onder een aan wederverkopers kenbaar gemaakte prijs moet worden verstaan een catalogusprijs die kenbaar moet zijn aan alle wederverkopers waarvoor zo'n mededeling van belang kan zijn. Een telefonische mededeling aan alle dealers is voldoende.
- *Hoge Raad, 17 november 1999, nr. 34772 (Infobulletin 1999/836, BNB 2000/8, FED 1999/705 en 721, WFR 1999/1620)*
Een prijs die uitsluitend van toepassing is bij de verkoop van honderden auto's aan één ondernemer kan niet worden aangemerkt als catalogusprijs in de zin van artikel 9, vierde lid, van de wet, aangezien moet worden aangenomen dat de wetgever als catalogusprijs voor ogen heeft gestaan de prijs die geldt ongeacht het aantal afgenomen auto's.
- *Hoge Raad, 11 februari 2005, nrs. 39675 en 39676 (BNB 2005/158, VN 2005/13.18, WFR 2005/258)*
Een importeur brengt als submodel een zogeheten demo op de markt, bestemd voor verkoop aan dealers, tegen een prijs die zodanig is vastgesteld dat de dealer de auto na drie maanden kan verkopen zonder afschrijving op die prijs. De Hoge Raad oordeelt dat deze prijs niet kan gelden als catalogusprijs in de zin van de wet, omdat dit niet de prijs is die de dealer naar het inzicht van de importeur aan de

uiteindelijke afnemer moet berekenen op het tijdstip waarop de auto op naam wordt gesteld, te weten op naam van de dealer. Dit houdt in dat de catalogusprijs door vergelijking moet worden bepaald (zie § 6.2.3). Verder verkoopt de importeur als submodel een lesauto, speciaal bestemd voor rijkschoolhouders. Hierover zegt de Hoge Raad dat de wet niet voorziet in de mogelijkheid dat voor één en dezelfde auto verschillende catalogusprijzen zouden kunnen gelden, afhankelijk van de hoedanigheid van de afnemer. Als catalogusprijs kan wel gelden de geadviseerde verkoopprijs voor submodellen die exclusief aan een bepaalde groep afnemers worden aangeboden, mits die prijs betrekking heeft op auto's die zich door hun objectieve kenmerken laten onderscheiden als een afzonderlijke categorie.

- *Hoge Raad, 8 juli 2005, nr. 39939 (VN 2005/36.23)*
Een importeur van een bepaald merk personenauto's brengt deze niet door middel van wederverkopers (dealers) op de markt, maar verkoopt ze rechtstreeks aan consumenten. In zo'n geval heeft als catalogusprijs in de zin van artikel 9, vierde lid, van de wet te gelden de prijs waarvoor die importeur een auto van een bepaald merk en type aan een ieder ten verkoop aanbiedt. Dit is immers de prijs die naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen. Deze prijs staat los van de - van de belanghebbende afkomstige - prijs die in het Voertuigen Gegevens Systeem van het RAI Data Centrum staat vermeld voor het desbetreffende type auto.
- *Rechtbank Den Haag, 7 oktober 2005, nr. AWB 05/4821 BPM*
De inspecteur heeft bij de berekening van de verschuldigde BPM zich gebaseerd op de door de importeur in het verleden kenbaar gemaakte consumentenprijs. Inmiddels zijn de importeur en de fabrikant failliet. De Rechtbank is van oordeel dat eiseres, op wie in dit geval de bewijslast rust, niet aannemelijk heeft gemaakt dat tengevolge van deze faillissementen en wat daarmee samenhangt, een situatie is ontstaan waarin de gehanteerde consumentenprijs niet langer als ernstig gemeend kan worden beschouwd. Uit deze consumentenprijs kan daarom nog steeds de geadviseerde verkoopprijs worden afgeleid.

§ 6.2.2. Vervaardigde personenauto met verkoopprijs onder normale marktcondities

Wanneer sprake is van vervaardiging van een personenauto uit losse, grotendeels gebruikte onderdelen en die personenauto voorzien is van een niet van fabriekswege aangebracht chassisnummer, als gevolg waarvan de verkoopprijs die onder normale marktcondities voor deze personenauto kan worden gevraagd, belangrijk lager ligt dan de laatstbekende catalogusprijs, kan die lagere verkoopprijs als catalogusprijs worden beschouwd.

Onder het begrip "verkoopprijs onder normale marktcondities" moet worden verstaan een objectieve prijs, welke een willekeurige derde in redelijkheid voor het object wil betalen. Deze prijs kan onder andere mede worden bepaald op basis van een door een onafhankelijke daartoe bevoegde derde opgemaakt taxatierapport. Deze prijs geeft de verkoopwaarde van de auto aan in het economisch verkeer en laat zich vergelijken met de zogenoemde "consumentenprijs" inclusief de BPM en omzetbelasting. Als maatstaf voor de heffing van BPM moet de taxatiewaarde exclusief BPM en omzetbelasting worden gehanteerd.

§ 6.2.3. Geen catalogusprijs bekend

Als geen catalogusprijs bekend is moet deze door vergelijking worden bepaald. Bij vergelijking zijn een aantal situaties te onderscheiden. Hieronder worden, niet uitputtend, enkele voorbeelden gegeven.

Merk en type bekend, auto niet meer leverbaar

Wanneer een bepaald merk en type motorrijtuig in Nederland niet meer leverbaar is en alleen de catalogusprijs in Nederland bekend is van het laatste jaar waarin de auto geleverd werd wordt de catalogusprijs als volgt bepaald.

De laatstbekende catalogusprijs wordt vermeerderd met de gemiddelde procentuele prijsstijging in de periode "laatste jaar van levering tot het bouwjaar van het motorrijtuig" van motorrijtuigen van hetzelfde merk en naastgelegen type.

Merk bekend, type niet

Als van hetzelfde merk motorrijtuig andere typen verkrijgbaar zijn, wordt de catalogusprijs bepaald door de catalogusprijs van het meest vergelijkbare type te nemen. Vervolgens kunnen de verschillen met het onderhavige motorrijtuig in geld gewaardeerd worden. Daarna wordt de catalogusprijs vermeerderd of verminderd met de verschillen.

Merk niet bekend, auto wel onder andere merknaam bekend

Als de auto waarvan het merk in Nederland niet bekend is, wel onder een andere merknaam bekend is (de auto is vergelijkbaar qua motortype, cilinderinhoud, aantal KW, wielbasis) kan van de catalogusprijs van de vergelijkbare auto worden uitgegaan.

Merk en type niet bekend, fabrieksprijs wel bekend

De auto laat zich niet vergelijken met een andere auto op de Nederlandse markt. Er is, al dan niet via internet, wel een fabrieksprijs bekend. De catalogusprijs wordt opgebouwd en wel zodanig dat deze de catalogusprijs van een officiële importeur, zo die er zou zijn, zo dicht mogelijk benadert. De opbouw geschiedt door de fabrieksprijs te vermeerderen met vervoer- en verzekeringskosten, douanerechten een winstmarge. (Wat betreft deze winstmarge is een percentage van 15% van de fabrieksprijs acceptabel.) De aldus ontstane netto catalogusprijs is de basis voor de berekening van de BPM.

Merk en type niet bekend, fabrieksprijs niet bekend

De auto laat zich niet vergelijken met een andere auto op de Nederlandse markt en er is geen fabrieksprijs voorhanden. De catalogusprijs wordt opgebouwd en wel zodanig dat deze de catalogusprijs van een officiële importeur, zo deze er zou zijn, zo dicht mogelijk benadert. De opbouw geschiedt door de aanschafprijs te vermeerderen met vervoer- en verzekeringskosten, douanerecht en winstmarge. (Wat betreft deze winstmarge is een percentage van 15% van de aanschafprijs acceptabel.) De aldus ontstane netto catalogusprijs is de basis voor de BPM-berekening.

Jurisprudentie

- Hof Den Haag, 24 januari 1980, nr. 140/1979 (BNB 1981/181)
Aan de voor het laatst in 1972 geadviseerde verkoopprijs kan in 1976

geen betekenis meer worden toegekend. De catalogusprijs is terecht door vergelijking bepaald.

- *Hoge Raad, 19 december 1990, nr. 26952 (BNB 1991/106)*
De Hoge Raad past de methode onder B "Merk bekend, type niet" toe bij de invoer van een gebruikte personenauto.
- *Hof Amsterdam, 15 december 2003, nr. 2003/0723 (Infobulletin 2003/708, NTFR 2004/220, VN 2003/48.2.3 en 2004/31.25)*
In casu is sprake van een bekend merk auto, zodat de maatstaf van heffing moet worden verkregen door de catalogusprijs van het meest vergelijkbare type te nemen (methode onder B). De auto is alleen feitelijk gebruikt in het kader van het vervullen van de formele verplichtingen waaraan moet zijn voldaan om de auto te mogen gebruiken voor de doeleinden waarvoor deze gemaakt is, zodat deze terecht als ongebruikt is aangemerkt.
- *Hoge Raad, 11 februari 2005, nrs. 39675 en 39676 (BNB 2005/158, VN 2005/13.18, WFR 2005/258)*
Een importeur brengt als submodel een zogeheten demo op de markt, bestemd voor verkoop aan dealers, tegen een prijs die zodanig is vastgesteld dat de dealer de auto na drie maanden kan verkopen zonder afschrijving op die prijs. De Hoge Raad oordeelt dat deze prijs niet kan gelden als catalogusprijs in de zin van de wet (zie § 6.2.1), zodat de catalogusprijs door vergelijking moet worden bepaald. Nu in vergelijkbare gevallen pakketkorting zou zijn verleend, moet ook bij de door vergelijking te bepalen catalogusprijs van de demo's rekening worden gehouden met die pakketkorting.

§ 6.2.4. Buggy's

Buggy's zijn personenauto's die zijn vervaardigd met behulp van een - veelal gebruikt - chassis, waarop een bouwpakket bestaande uit onder andere een kunststof carrosserie van een overigens niet bestaand type personenauto wordt geplaatst. Voor dit soort personenauto's is meestal geen catalogusprijs bekend zijn. Ook is het vaststellen van de catalogusprijs door middel van vergelijking doorgaans niet goed mogelijk.

De catalogusprijs voor dit soort personenauto's wordt gesteld op de som van de (op)bouwkosten. In die kosten wordt de waarde van alle gebezigde materialen, zoals het chassis, het bouwpakket, de carrosserie en dergelijke begrepen. Als een ondernemer dit soort auto's bedrijfsmatig vervaardigt, worden de (op)bouwkosten vermeerderd met de loonkosten en de winststopslag.

Bij de heffing van BPM over gebruikte motorrijtuigen wordt op grond van artikel 10 van de wet een vermindering toegepast (zie paragraaf 7.5). Als een motorrijtuig is samengesteld uit gebruikte onderdelen, en de aanschafwaarde van die onderdelen, eventueel vermeerderd met loonkosten en winststopslag, vervolgens de maatstaf van heffing vormt, is de hiervoor bedoelde vermindering al grotendeels verdisconteerd in de minderwaarde van die onderdelen. Toepassing van artikel 10 van de wet blijft dan achterwege.

Bij de opbouw van buggy's wordt vaak gebruik gemaakt van zowel gebruikte als nieuwe onderdelen. In enkele gevallen wordt uitsluitend van nieuwe

onderdelen gebruik gemaakt. Gelet hierop wordt bij toepassing van deze paragraaf als volgt worden gehandeld.

- Als de RDW voor een buggy een kenteken voor een nieuw motorrijtuig afgeeft, blijft voor de berekening van de BPM toepassing van artikel 10 van de wet achterwege en wordt er geen vermindering toegepast.
- Als de RDW voor een buggy een kenteken voor een gebruikt motorrijtuig afgeeft, wordt bij wijze van goedkeuring voor de berekening van de BPM de catalogusprijs verminderd met een percentage dat gelijk aan de helft van het in artikel 10 van de wet genoemde percentage.

Als voor de vervaardiging van de buggy het chassis of de carrosserie van een reeds eerder in Nederland geregistreerd motorrijtuig wordt gebruikt, en de RDW het oorspronkelijke kenteken weer uitreikt, blijft de heffing van BPM achterwege. In dat geval is er geen sprake van een belastbaar feit.

§ 6.3. Tijdstip catalogusprijs (artikel 9, leden 5 tot en met 7, van de wet)

§ 6.3.1. Algemeen

De hoofdregel is, dat de BPM steeds wordt berekend over de catalogusprijs die geldt/gold op het moment waarop het motorrijtuig nieuw is/was. Voor gebruikte motorrijtuigen geldt dus de zogenoemde historische catalogusprijs. Wat wordt verstaan onder een gebruikt motorrijtuig wordt beschreven in paragraaf 7.5.2.

Een verlaging van de catalogusprijs die zich voordoet na het moment waarop de catalogusprijs wordt gefixeerd, geeft geen aanspraak op teruggaaf van een gedeelte van de BPM. Anderzijds geeft een na bedoeld moment ingetreden verhoging van de catalogusprijs geen aanleiding tot naheffing van de BPM.

Wat betreft het van toepassing zijnde tarief is altijd bepalend het tarief dat geldt op het tijdstip waarop Deel I B van het kenteken op naam wordt gesteld (het moment van het belastbaar feit).

§ 6.3.2. Nieuwe personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen

Voor nieuwe personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen waarvoor een kenteken is opgegeven, wordt de BPM berekend aan de hand van de catalogusprijs zoals die geldt op de dag vóór de dag van toekenning van het kenteken voor het betreffende motorrijtuig (artikel 9, vijfde lid, van de wet).

De dag waarop een kenteken wordt toegekend is de dag waarop de RDW bepaalt welk kenteken bij een bepaald motorrijtuig (chassisnummer) gaat behoren. Dit blijkt uit het kentekenregister van de RDW (zgn. ongedateerd Deel I A).

§ 6.3.3. Gebruikte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen

Voor gebruikte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen waarvoor een kenteken is opgegeven, wordt de BPM berekend aan de hand van de catalogusprijs die gold op het tijdstip waarop de personenauto, bestelauto of het motorrij wiel voor het eerst in gebruik is genomen (de zogenoemde "historische" catalogusprijs).

Als de datum van toelating tot het wegverkeer is vastgesteld door de RDW, moet deze datum voor de heffing van de BPM steeds worden aangenomen als het moment waarop het desbetreffende motorrijtuig in gebruik is genomen, met uitzondering van de situatie zoals gesteld in paragraaf 7.5.2.

Als de datum van toelating tot het wegverkeer niet is vastgesteld door de RDW ("datum eerste toelating onbekend"), wordt de catalogusprijs genomen die gold op de laatste dag van het jaar waarin het motorrijtuig is vervaardigd. Het jaar van vervaardiging kan veelal worden ontleend aan het VIN-nummer. Als het jaar van vervaardiging evenmin bekend is, kan de catalogusprijs worden genomen die gold op de laatste dag van het zogenaamde modeljaar van het motorrijtuig.

§ 6.3.4. Niet geregistreerde personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen

Voor nieuwe en gebruikte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen waaraan geen Nederlands kenteken is toegekend, bijvoorbeeld buitenlandse lease- of huurauto's, wordt de BPM berekend aan de hand van de catalogusprijs die gold op het tijdstip waarop de personenauto, bestelauto of het motorrij wiel voor het eerst in gebruik is genomen. De BPM is in dat geval verschuldigd ter zake van het belastbaar feit aanvang weggebruik (zie paragraaf 2.2).

Als dat tijdstip niet bekend is, wordt de catalogusprijs genomen die zou gelden op de laatste dag van het jaar waarin het motorrijtuig is vervaardigd (zie ook de laatste alinea van paragraaf 6.3.3).

§ 6.3.5. Tot personenauto, bestelauto of motorrij wiel omgebouwde motorrijtuigen

Voor andere motorrijtuigen dan personenauto's, bestelauto's (vanaf 1 juli 2005) en motorrijwielen waarvoor een kenteken is opgegeven en die in zodanige staat worden gebracht dat ze worden aangemerkt als personenauto, bestelauto of motorrij wiel, wordt de BPM berekend aan de hand van de catalogusprijs die gold op het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen, als ware het een personenauto, bestelauto of motorrij wiel (zie ook de tweede alinea van paragraaf 6.3.3).

Deze bepaling geldt voornamelijk voor vrachtauto's en bestelauto's, die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen, en die (weer) worden omgebouwd tot personenauto.

Voorbeeld:

Van automerk X is type Y verkrijgbaar als personenauto en als bestelauto. Als de bestelauto, die in 2002 in gebruik is genomen, in 2004 wordt omgebouwd tot personenauto, dient als basis voor de berekening van de BPM de catalogusprijs die de auto in personenuitvoering in 2002 had.

§ 6.4. Catalogusprijs van gebruikte motorrijtuigen van vóór 1993 (artikel 9, lid 8, van de wet)

§ 6.4.1. Algemeen

Bij gebruikte motorrijtuigen wordt de BPM geheven over de historische catalogusprijs (zie paragraaf 6.3.3). Bij motorrijtuigen die vóór 1 januari 1993 in gebruik zijn genomen, is die catalogusprijs echter opgebouwd met onder andere bedragen aan BVB en omzetbelasting. Voor een juiste berekening van de BPM moeten de BVB en de omzetbelasting uit die catalogusprijs worden geëlimineerd (artikel 9, achtste lid, van de wet). Voor de heffing van BVB wordt verwezen naar paragraaf 16.1.

§ 6.4.2. Tarieven BVB

A. Personenauto's

De tarieven van de BVB voor personenauto's waren de volgende.

Periode	Eerste schijf	Tweede schijf
van 1 oktober 1991 tot en met 31 december 1992	18,5%	27,8%
van 1 oktober 1990 tot en met 30 september 1991	18,4%	27,6%
van 1 oktober 1989 tot en met 30 september 1990	18,1%	27,2%
van 13 maart 1989 tot en met 30 september 1989	17,7%	26,6%
van 1 januari 1988 tot en met 12 maart 1989	18,3%	27,5%
in het jaar 1987	17,3%	25,9%
van 1 april 1986 tot en met 31 december 1986	16,4%	24,6%
van 1 augustus 1982 tot en met 31 maart 1986	16%	24%

De zogenoemde eerste schijf is f 10.000, verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting.

De tweede schijf is de catalogusprijs exclusief omzetbelasting, verminderd met het bedrag van de eerste schijf.

B. Motorrijwielen

De tarieven van de BVB voor motorrijwielen waren vanaf 1 augustus 1982 tot en met 31 december 1992 8% over de eerste schijf en 15% over de tweede schijf.

De eerste schijf is f 6.000, verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting.

De tweede schijf is de catalogusprijs exclusief omzetbelasting, verminderd met het bedrag van de eerste schijf.

C. Vermindering voor (beperkt) schone personenauto's

Van 1 april 1986 tot en met 31 december 1992 is voor personenauto's waarvan de emissie van luchtverontreinigende stoffen aan bepaalde voorwaarden voldeed (de zogenaamde schone en beperkt schone personenauto's) een vermindering op de BVB verleend.

Om praktische redenen wordt goedgekeurd dat voor het bepalen van de catalogusprijs voor de heffing van BPM met deze vermindering geen rekening wordt gehouden.

§ 6.4.3. Tarieven omzetbelasting

De tarieven van de omzetbelasting waren de volgende.

Periode	Tarief
van 1 oktober 1992 tot en met 31 december 2000	17,5%
van 1 januari 1989 tot en met 30 september 1992	18,5%
van 1 oktober 1986 tot en met 31 december 1988	20%
van 1 januari 1984 tot en met 30 september 1986	19%

§ 6.5. Accessoires en voorzieningen (artikel 9, lid 9, van de wet)

§ 6.5.1. Algemeen

Op grond van artikel 9, negende lid, van de wet moet de waarde van alle accessoires, optionals en dergelijke in de maatstaf van heffing worden betrokken, met uitzondering van de waarde van voorzieningen die niet zijn aangebracht door of namens de fabrikant of importeur (zie paragraaf 6.5.2).

Hierbij wordt uitgegaan van de hoogte van de netto catalogusprijs op de dag vóór de toekenning van het kenteken. De waarde van alle op die dag aangebrachte accessoires valt binnen de belastinggrondslag, die van de accessoires die op de dag van toekenning worden aangebracht valt daarbuiten.

Het voorafgaand aan de dag vóór de toekenning van het kenteken tijdelijk demonteren van een accessoire, waarvan een personenauto of een motorrijwiel af fabriek is voorzien, gevolgd door de montage daarvan ná de kentekentoeckenning, heeft niet tot gevolg dat de waarde van de betreffende accessoire buiten de catalogusprijs blijft. Een dergelijke fysieke loskoppeling heeft niet tot gevolg dat de accessoires hun binding met de betreffende auto kwijtraken. Het blijven extra toebehoren van die auto. Ze behoren van meet af aan bij dat motorrijtuig, en dat blijft zo, ook al worden er nog bepaalde handelingen mee verricht. In een zodanige situatie kan ook geen beroep worden gedaan op de uitzondering van paragraaf 6.5.2, daar die paragraaf uitsluitend ziet op achteraf aangebrachte accessoires en niet op accessoires, die reeds af fabriek deel uitmaakten van de auto.

§ 6.5.2. Uitzondering voor voorzieningen die niet door of namens de fabrikant of importeur zijn aangebracht

De voorzieningen die niet door of namens de fabrikant of importeur zijn aangebracht, worden buiten de maatstaf van heffing gelaten. De waarde van deze voorzieningen zijn in artikel 9, lid 9, van de wet uitgezonderd van de catalogusprijs. Voor deze accessoires is vanaf 1 juli 2006 niet van belang op welk tijdstip ze door de dealer worden ingebouwd: ook bij montage vóór de dag van registratie blijft de waarde buiten de catalogusprijs.

De waarde van accessoires die namens de fabrikant of importeur worden aangebracht vóór de dag van registratie blijft meetellen in de catalogusprijs. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan door de importeur samengestelde actiepakketten die worden gemonteerd door gespecialiseerde bedrijven.

Onder het begrip "importeur" wordt verstaan de officiële, door de fabrikant aangestelde, Nederlandse importeur.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 23 december 1998 (BNB 1999/59)*
Belanghebbende voert tevergeefs aan, dat de inspecteur niet mag naheffen over accessoires die niet op het typeplaatje staan vermeld, maar wel op de auto zijn aangebracht.

§ 6.6. Motorrijtuigen met een bijzondere inrichting

§ 6.6.1. Individueel vervoer van gehandicapten

Als door of namens de fabrikant of importeur motorrijtuigen speciaal worden ingericht of aangepast voor gehandicapten, is goedgekeurd dat de betreffende inrichtings- en/of aanpassingskosten buiten de maatstaf van heffing voor de BPM kunnen blijven.

Onder die kosten worden onder andere de kosten van de volgende voorzieningen verstaan.

- Een liftinstallatie of een soortgelijke installatie, die het in- en uitrijden van rolstoelen mogelijk moet maken of vergemakkelijken.
- Voorzieningen voor het vastzetten van rolstoelen waardoor de veiligheid van de inzittenden tijdens het vervoer is gewaarborgd.
- Andere voorzieningen die verband houden met de handicap van de gebruiker, zoals verhoogde stoelen, pedalen met rand, een aangepaste handrem, gasbediening en dergelijke.

Als een niet onder de heffing van BPM vallende bestelauto wordt omgebouwd tot personenauto speciaal ingericht voor het vervoer van gehandicapten in de laadruimte, hetgeen moet blijken uit de aanwezigheid van onder andere de hierboven genoemde voorzieningen, kunnen ook de ombouwkosten die samenhangen met deze voorzieningen buiten de maatstaf van heffing blijven.

Bijzondere voorzieningen die ook door anderen dan gehandicapten plegen te worden gebruikt, zoals een automatische versnellingsbak, stuurbeheersing, airconditioning en elektrisch bedienbare zijruiten moeten echter wel steeds in de maatstaf van heffing worden betrokken.

Voor de vrijstelling voor speciale motorrijtuigen voor gehandicapten wordt verwezen naar paragraaf 10.4.

Wat betreft de maatstaf van heffing voor motorrijtuigen die speciaal zijn ingericht voor het vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband wordt verwezen naar de paragraaf 6.6.2. De vrijstelling voor dit soort motorrijtuigen wordt beschreven in paragraaf 10.9.

De teruggaafregeling voor bestelauto's die worden gebruikt voor gehandicaptenvervoer wordt beschreven in hoofdstuk 10.

§ 6.6.2. Groepsvervoer van rolstoelgebruikers

Als een bestelauto door of namens de fabrikant of importeur wordt omgebouwd tot personenbus speciaal ingericht voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers, hetgeen moet blijken uit de aanwezigheid van de in paragraaf 10.9.3 genoemde voorzieningen, kunnen de normale ombouwkosten, waaronder mede worden begrepen de kosten van de in die paragraaf genoemde voorzieningen, buiten de maatstaf van heffing blijven.

Bijzondere voorzieningen die ook door anderen dan rolstoelgebruikers plegen te worden gebruikt, zoals een automatische versnellingsbak, stuurbevestiging, airconditioning en elektrisch bedienbare zijruiten moeten echter wel steeds in de maatstaf van heffing worden betrokken.

§ 6.6.3. Kampeerauto's

A. Goedkeuring

Een kampeerauto heeft twee functies. Enerzijds dient hij voor het vervoer van personen. Anderzijds heeft hij een recreatieve functie, die vergelijkbaar is met die van tenten en caravans. Goedgekeurd is dat de BPM voor kampeerauto's die voldoen aan de onder B genoemde eisen, niet wordt berekend over dat deel van de catalogusprijs dat is toe te rekenen aan de recreatieve functie.

B. Voorwaarden

De achter de stoelen voor de chauffeur en de bijrijder gesitueerde en voor het verblijf en de overnachting bestemde binnenruimte van de kampeerauto moet aan de volgende cumulatieve voorwaarden voldoen.

- De binnenruimte van het als kampeerauto ingerichte motorrijtuig moet minimaal 170 cm hoog zijn (stahoogte), over een lengte van minimaal 200 cm en over een breedte van minimaal 90 cm.
 - In afwijking hiervan mag, als de binnenruimte met een oorspronkelijk dak geen stahoogte heeft van 170 cm maar minimaal 130 cm, het dak voorzien zijn van een al dan niet uitklapbare permanent aangebrachte gesloten dakconstructie waardoor de stahoogte over een breedte van ten minste 90 cm en een lengte van ten minste 100 cm verhoogd kan worden tot een stahoogte van ten minste 170 cm.
 - Voor motorrijtuigen van het merk Volkswagen, type Transporter, met een door de RDW toegekende "datum van eerste toelating tot de weg" van vóór 1 januari 1994, waarbij de motor van fabriekswege achterin is geplaatst, geldt dat deze criteria ten aanzien van de binnenruimte kunnen worden toegepast als ware de motor niet achterin gelegen. Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt, dat de datum van eerste toelating tot de weg een eerdere kan zijn dan de datum van Deel I van het kentekenbewijs.
- De binnenruimte moet ten minste zijn voorzien van:
 - twee vaste zitplaatsen,
 - een tafel, waarvan de bevestiging zodanig mag zijn ontworpen dat hij eenvoudig kan worden verwijderd,
 - slaapaccommodatie voor ten minste twee personen, eventueel gecreëerd met behulp van de zitplaatsen, niet zijnde de bestuurders- of bijrijderszitplaatsen,

- vaste en afsluitbare opbergfaciliteiten, en
- een vast keukenblok met een minimale hoogte van 60 cm van het werkblad, voorzien van een (ingebouwde) vaste kookgelegenheid en een vaste, niet volledig uitneembare watervoorziening met een spoelbak, een kraan en een afvoer, het geheel bestemd voor gebruik in de binnenruimte.

C. Vaststellen maatstaf van heffing

Gesloten bestelauto, ingericht als kampeerauto

Als een gesloten bestelauto wordt ingericht als kampeerauto die voldoet aan de onder B genoemde voorwaarden, wordt de BPM berekend over de catalogusprijs van die bestelauto.

Van een bestelauto afgeleide kampeerauto

Als een gesloten bestelauto wordt gebruikt als basis voor een qua wielbasis van die bestelauto afwijkende kampeerauto, of als een kampeerauto is afgeleid van een ander soort auto (bijvoorbeeld een chassis-cabine) en die voldoet aan de onder B genoemde voorwaarden, wordt de BPM berekend over de catalogusprijs van een zoveel mogelijk met de verkregen kampeerauto vergelijkbare gesloten bestelauto. Daarbij wordt achtereenvolgens rekening gehouden met:

- het merk en type van de gebruikte auto of chassis-cabine,
- het motortype (diesel, benzine, cilinderinhoud, aantal kW),
- de wielbasis van de kampeerauto.

Als de wielbasis van de verkregen kampeerauto afwijkt van de wielbasis van de vergelijkbare bestelauto of chassis-cabine, wordt uitgegaan van de vergelijkbare auto met de in centimeters meest nabij gelegen wielbasis die de feitelijke wielbasis van de kampeerauto niet te boven gaat.

Voorbeeld 1:

Van een chassis-cabine van het merk X, met een oorspronkelijke wielbasis van 285 cm, wordt een kampeerauto vervaardigd met een wielbasis van 350 cm. De kampeerauto heeft een turbo-dieselmotor met een vermogen van 74 kW.

Stel dat van automerk X, type Y, de volgende uitvoeringen als gesloten bestelauto verkrijgbaar zijn.

	Motortype	kW	Wielbasis	Prijs
1	2.5 diesel	59	285	€ 14.975
2	2.5 turbo-diesel	74	285	€ 15.882
3	2.5 turbo-diesel met hoog dak	74	285	€ 17.016
4	2.5 diesel	59	350	€ 16.336
5	2.5 turbo-diesel	74	420	€ 18.151

De BPM wordt nu berekend over een netto catalogusprijs van € 15.882.

Als uitgangspunt voor de vergelijking wordt eerst uitgegaan van merk en type, vervolgens van het motortype (in dit voorbeeld een turbo-diesel van 74 kW) en als laatste de wielbasis. De kampeerauto heeft een wielbasis van 350 cm. De kampeerauto met de meest nabij gelegen wielbasis, waarvan de netto catalogusprijs in centimeters in dit geval het meest gunstigst is, is die van 285 cm. De hoogte van de kampeerauto is geen vergelijkingscriterium, zodat kan worden uitgegaan van de laagstgeprijsde uitvoering als gesloten

bestelauto met een laadruimte die uiteraard wel aan de minimale vereisten voor een kampeerauto voldoet. Verwezen wordt met name naar de in onderdeel B van deze paragraaf genoemde voorwaarde met betrekking tot de stahoogte.

Voor het bepalen van de catalogusprijs is het uiteindelijke resultaat, de vervaardigde kampeerauto, doorslaggevend. Steeds wordt uitgegaan van de catalogusprijs van een met die kampeerauto op voornoemde kenmerken vergelijkbare vracht- of bestelauto.

Voorbeeld 2:

Een kampeerauto heeft een wielbasis van 370 cm. De vergelijkbare bestelauto is te leveren met een wielbasis van 350 cm en 380 cm. In dit geval wordt uitgegaan van de catalogusprijs van de bestelauto met wielbasis van 350 cm. De wielbasis van 380 cm gaat immers de feitelijke wielbasis van de kampeerauto te boven.

Voorbeeld 3:

Van een chassis-cabine van het merk X, wordt een kampeerauto vervaardigd. Van het automerk X, type Y, is een gesloten bestelauto verkrijgbaar met een stahoogte in de binnenruimte van 165 cm en een type Z waarvan de stahoogte 180 cm bedraagt. Hoewel de hoogte van een kampeerauto op zich geen vergelijkingscriterium is, voldoet type Y niet aan de minimale, aan een kampeerauto gestelde voorwaarde wat betreft de stahoogte. Daardoor kan type Y niet dienen als basis voor de berekening van BPM.

Kampeerauto voldoet niet aan voorwaarden goedkeuring

Als een kampeerauto niet voldoet aan de onder B genoemde criteria, wordt voor het bepalen van de maatstaf van heffing niet uitgegaan van de catalogusprijs van een daarmee vergelijkbare bestelauto. In die situatie is bepalend de - zo nodig door vergelijking te bepalen - catalogusprijs van een kampeerauto, met inbegrip van de waarde van de aan de recreatieve functie toe te rekenen delen van de inrichting.

§ 6.6.4. Gepantserde auto's

Als door of namens de fabrikant of importeur motorrijtuigen worden bepantserd, is goedgekeurd dat de kosten die specifiek op de bepantsering betrekking hebben, buiten de maatstaf van heffing kunnen blijven.

Deze goedkeuring ziet niet op voorzieningen waarvan de aanbrenging bij gepantserde auto's noodzakelijk of gewenst is, doch die in andere gevallen op de gebruikelijke wijze in de heffing worden betrokken. Voorbeelden hiervan zijn onder andere airconditioning, centrale vergrendeling, elektrisch verstelbare buitenspiegels, radio- en telefooninstallatie, stuurbekrachtiging en elektrisch bedienbare ramen.

§ 6.6.5. Ambulances etc.

Als door of namens de fabrikant of importeur motorrijtuigen worden geschikt gemaakt of ingericht worden als motorrijtuig voor het vervoer van zieken en gewonden als bedoeld in artikel 15, eerste lid onder b, van de wet, is goedgekeurd is dat de kosten die hieraan specifiek zijn verbonden, buiten de maatstaf van heffing kunnen blijven. Hierbij kan worden gedacht aan de kosten die een ombouwer of een carrosseriebedrijf moet maken om een

motorrijtuig te laten voldoen aan het gestelde in het Eisenbesluit ambulancevervoer.

Ook voor multifunctioneel ingerichte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die worden ingezet bij rampen en calamiteiten (bijvoorbeeld zogenoemde GNK-motorrijtuigen en commandovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en hiervoor ook speciaal zijn ingericht), is toegestaan dat geen BPM wordt geheven over dat deel van de voor de motorrijtuigen geldende catalogusprijzen, dat is toe te rekenen aan de op de motorrijtuigen aangebrachte hulpverleningsvoorzieningen.

§ 6.6.6. Bestelauto's van het type chassiscabine met specifieke voorzieningen

Uitgangspunt voor de berekening van de BPM is de netto catalogusprijs van de bestelauto. Volgens artikel 9, negende lid, van de wet, behoort tot de catalogusprijs echter alleen de waarde van de voorzieningen die zijn aangebracht door of namens de fabrikant of de importeur. De waarde van andere voorzieningen behoort niet tot de catalogusprijs (zie paragraaf 6.5).

Voor bestelauto's in een bijzondere uitvoering, die veelal op basis van een zogenoemde chassiscabine naar de specifieke wensen van de klant worden aangepast, is in de uiteindelijke uitvoering niet altijd een catalogusprijs bekend. Volgens de wet moet de catalogusprijs dan door vergelijking worden bepaald. Goedgekeurd is echter, dat voor bestelauto's van het type chassiscabine, die naar de specifieke wensen van de gebruiker worden aangepast of ingericht, de kosten van specifieke aanpassingen ten behoeve van het bedrijfsmatige gebruik buiten de maatstaf van heffing kunnen blijven.

Dit betekent dat de catalogusprijs van een chassiscabine of een bestelauto met specifieke voorzieningen op de volgende wijze kan worden vastgesteld.

- De waarde van voorzieningen die niet zijn aangebracht door of namens de fabrikant of de importeur behoort niet tot de catalogusprijs.
- De waarde van voorzieningen die zijn aangebracht door of namens de fabrikant of de importeur behoort tot de catalogusprijs, tenzij het gaat om voorzieningen die zijn aangebracht in of aan de laadruimte, of, als geen laadruimte aanwezig is, op of aan het chassis. Als deze voorzieningen ten dienste staan aan het vervoer van personen in de cabine (airco, geluidsinstallatie, routeplanner e.d.) wordt de waarde daarvan echter wel in de maatstaf van heffing betrokken.

§ 6.7. Afleveringskosten

De gebruikelijke afleveringskosten, zoals kosten van schoonmaken, kentekenbewijs, bijgeleverde benzine, vervoer naar de dealer en de zogenoemde 0-beurt worden, voor zover deze kosten reëel zijn, niet in de catalogusprijs begrepen.

§ 6.8. Verzekeringskosten

In de catalogusprijs kan een bedrag begrepen zijn waarvoor importeurs of fabrikanten de uiteindelijke afnemers van de personenauto's, bestelauto's of motorrijwielen een verzekeringspakket aanbieden. Dat pakket geeft recht op

één of meer voorzieningen, zoals gratis transport naar de woonplaats bij pech of ongeval, gratis transport van de auto of motor naar een garage waar herstel zal plaatsvinden, gratis verblijf in een hotel, en dergelijke gedurende de periode van reparatie.

De waarde van een dergelijk verzekeringspakket wordt onder de volgende voorwaarden niet in catalogusprijs begrepen.

- De desbetreffende importeurs of fabrikanten dragen vorenbedoeld bedrag af aan een verzekeringsmaatschappij, of brengen het ten gunste van een rekening "assurantie eigen risico".
- Een en ander wordt zo geadmistreerd dat een eenvoudige controle op het vorenstaande mogelijk is.
- De importeur of fabrikant stelt de inspecteur vooraf schriftelijk op de hoogte dat hij van deze regeling gebruik wil maken.
- De importeur of fabrikant heeft de door de inspecteur noodzakelijk geachte voorwaarden met betrekking tot de administratie uitgevoerd.

Een verzekering die recht geeft op één of meer jaren gratis reparatie valt niet onder deze goedkeuring. Hoewel een dergelijke voorziening verzekeringstechnische aspecten in zich heeft is er in feite sprake van een garantie en niet van een verzekering.

§ 6.9. Verwijderingsbijdrage

De autobranche heeft zich ten doel gesteld tenminste 86% van het gewicht van de materialen waaruit auto's bestaan door hergebruik buiten de afvalstroom te houden. Hiertoe moet iedereen die een kentekenbewijs Deel I A aanvraagt een verwijderingsbijdrage voldoen. De verwijderingsbijdrage voor autowrakken is een eenmalige bijdrage die voor de periode van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2006 is vastgesteld op € 45. De inning van de bijdrage aan Auto Recycling Nederland (ARN) vindt plaats bij de fabrikant of importeur.

Als de fabrikant of importeur de bijdrage bij de vaststelling van de catalogusprijs niet daarin opneemt maar expliciet en apart vermeldt, blijft over die bijdrage heffing van BPM achterwege. Er bestaat geen bezwaar dat de expliciete doorberekening door de dealer aan de klant achterwege blijft. Vermeldt de fabrikant of importeur een lager bedrag dan de verschuldigde verwijderingsbijdrage, dan blijft alleen over dat lagere bedrag heffing van BPM achterwege.

Als de importeur of fabrikant de verwijderingsbijdrage opneemt in de catalogusprijs is deze bijdrage belast met BPM. Goedgekeurd is dat ook in dit geval de verwijderingsbijdrage buiten de maatstaf van heffing wordt gelaten, mits bij het kenbaar maken van de catalogusprijs er afzonderlijk melding van is gemaakt dat de verwijderingsbijdrage in de catalogusprijs is begrepen.

Hoofdstuk 7 Tarief en tariefberekening

§ 7.1. Tarief voor personenauto's (artikelen 9, lid 1, 9a en 9b van de wet)

§ 7.1.1. Algemeen

Voor personenauto's bestaat het tarief van de BPM uit een percentage van de netto catalogusprijs (zie paragrafen 6.1 en 6.2), waarna de uitkomst, afhankelijk van de soort brandstof, met een vast bedrag wordt verminderd of vermeerderd. Het tarief is 45,2%.

De correctiebedragen zijn:

- Een vermeerdering van € 328 voor personenauto's met een dieselmotor (zie paragraaf 6.2.2).
- Een vermindering van € 1.540 voor personenauto's met een andere motor (bijvoorbeeld benzine).

Rekenvoorbeeld

Stel dat de netto catalogusprijs van een personenauto met een benzinemotor € 30.000 is. De BPM is dan (45,2% van € 30.000) - € 1.540 = € 12.020.

Wat betreft de voorgaande tarieven wordt verwezen naar paragraaf 7.4.2.

§ 7.1.2. BPM-differentiatie naar CO₂-uitstoot

A. Algemeen

Artikel 9a van de wet voorziet in een verlaging of verhoging van de BPM, afhankelijk van het energielabel. Het energielabel wordt onder andere bepaald door de CO₂-uitstoot. Hierdoor wordt de hoogte van de BPM mede afhankelijk van de CO₂-uitstoot van motorrijtuigen. Voor elke personenauto wordt de BPM afhankelijk van het energielabel verlaagd, verhoogd of blijft gelijk.

Het tweede lid van artikel 9a regelt dat het energielabel geldt dat op het moment van toekennen van een kenteken voor een personenauto van toepassing is.

Het derde lid van artikel 9a bewerkstelligt dat voor gebruikte personenauto's het energielabel van toepassing is dat gold toen de personenauto voor het eerst in gebruik werd genomen. Personenauto's die vóór 1 juli 2006 voor het eerst in gebruik zijn genomen vallen niet onder deze regeling.

B. Systematiek van het energielabel

Bij het stelsel van energielabels worden in beginsel alle nieuwe typen personenauto's van jaar tot jaar voorzien van een label, dat kan variëren van een groen label A (de auto is meer dan 20% zuiniger dan het gemiddelde in de eigen grootteklasse) tot een rood label G (de auto is meer dan 30% minder zuinig dan het gemiddelde van de andere auto's die net zo

groot zijn). Voor de BPM-differentiatie wordt hierbij aangesloten. Voor auto's die binnen hun klasse zuinig zijn (de labels A en B) wordt een – afnemende – bonus verleend (respectievelijk € 1.000 en € 500), en voor auto's die in hun klasse onzuinig zijn (de labels D, E, F en G) wordt een – oplopende – malus opgelegd (respectievelijk € 135, € 270, € 405 en € 540). Voor auto's die zijn ingedeeld in klasse C heeft het bonus/malus-stelsel geen gevolgen.

Nota bene

Aan personenauto's waarvoor geen Europese typegoedkeuring is afgegeven kent de RDW geen label toe. Dit heeft tot gevolg dat voor dergelijke auto's een tarief zonder bonus of malus wordt gehanteerd.

§ 7.1.3. Dieselpersonenauto's met een roetfilter

A. Algemeen

In artikel 9b van de wet is een regeling opgenomen ter stimulering van het aanbrengen van roetfilters (of een vergelijkbare technische voorziening) in personenauto's met een dieselmotor (compressie-ontsteking). Als tegemoetkoming in de meerkosten van een roetfilter kan het bruto BPM-bedrag met € 600 worden verminderd. Het criterium voor het al dan niet verlenen van de stimuleringsmaatregel is een emissie van roetdeeltjes van niet meer dan 5 milligram per kilometer (emissiegrenswaarde).

Rekenvoorbeeld

Het bruto BPM-bedrag van een nieuwe dieselpersonenauto met een netto catalogusprijs van € 20.000, die op 1 juni 2005 is tenaamgesteld, wordt als volgt berekend.

45,2% van 20.000	€	9.040	
Vermeerdering diesel	€	328	+
Subtotaal	€	9.368	
Roetfilterkorting	€	600	-
Bruto BPM-bedrag	€	8.768	

Deze stimuleringsmaatregel heeft naar haar aard een tijdelijk karakter. Naar de huidige verwachting zal het bedrag van de tegemoetkoming in de komende jaren jaarlijks per 1 januari in relatie met de ontwikkeling van de meerkosten bij wet worden verlaagd. De stimulering zal – afhankelijk van de technische en commerciële ontwikkelingen en de totstandkoming van EU-regelgeving – over enkele jaren worden beëindigd.

De stimuleringsmaatregel sluit aan bij richtlijn 70/220/EEG, waarnaar wordt verwezen in het tweede lid van artikel 9b van de wet. Dit betekent dat voor de omschrijving en de hoogte van de fiscaal te hanteren grenswaarde voor roetdeeltjes de terminologie en de meetmethode van deze richtlijn geldt (zie verder onder C).

Met de in het derde lid opgenomen bepaling wordt bereikt dat voor toekomstige wijzigingen van de richtlijn bij ministeriële regeling kan worden bepaald vanaf welk tijdstip deze wijzigingen doorwerken in artikel 9b, tweede lid, van de wet.

B. Inwerkingtreding en overgangsrecht

De vermindering geldt zowel voor dieselpersonenauto's waarvan het kentekenbewijs is afgegeven na het tijdstip van inwerkingtreding van de stimuleringsmaatregel, als voor auto's waarvan op dat tijdstip het

kentekenbewijs al is afgegeven maar nog niet tenaamgesteld. Bovendien geldt de voorwaarde dat de stimulering alleen geldt voor auto's die na inwerkingtreding van de maatregel in gebruik zijn genomen. Hiermee wordt de datum van eerste tenaamstelling bedoeld.

Het moet dus gaan om:

- nieuwe dieselpersonenauto's, die op of na 1 juni 2005 voor het eerst in Nederland in gebruik zijn genomen (datum kentekenbewijs deel I A op of na 1 juni 2005), óf
- gebruikte dieselpersonenauto's met een datum eerste toelating op of na 1 juni 2005, die na die datum in Nederland in gebruik zijn genomen.

C. Vaststellen emissiegrenswaarde

Artikel 7 van de regeling betreft de wijze waarop moet blijken dat de auto voldoet aan de gestelde emissiegrenswaarde: uit een voor de auto verleende typegoedkeuring als bedoeld in artikel 22 van de WVV of een individuele goedkeuring als bedoeld in artikel 26 van de WVV. De RDW is de instantie die dit voor de Belastingdienst beoordeelt. Zij levert op motorrijtuig-/kentekenniveau een indicatie aan of een dieselauto in aanmerking komt voor de vermindering. Wat betreft deze constatering volgt de Belastingdienst de RDW volledig.

Als een motorrijtuig bij het kentekenen aan een Europese of nationale typegoedkeuring kan worden geconformeerd, bepaalt de RDW naar aanleiding van de gegevens in de typegoedkeuringsregisters of dit type motorrijtuig aan de grenswaarde voor roetdeeltjes voldoet. In dat geval wordt in het kentekenregister de emissiecode van dit type op "R" gezet.

Als voor een motorrijtuig geen typegoedkeuring bestaat, kan het op grond van een individuele goedkeuring als bedoeld in artikel 26 van de WVV worden toegelaten. Dat kan bijvoorbeeld als de aanvrager over een individueel testrapport beschikt, of als het motorrijtuig weliswaar niet over een Europese goedkeuring als compleet motorrijtuig beschikt maar wel over een goedkeuring volgens richtlijn 70/220/EEG. Als het goedkeuringsformulier (het zogenoemde emissiecertificaat) niet zelf de benodigde testgegevens vermeldt, zou gebruik kunnen worden gemaakt van het bijbehorende testrapport. Voorwaarde is dan wel dat het nummer van het testrapport volledig op het emissiecertificaat staat vermeld. Om in dat geval na te laten gaan of aan de emissiegrenswaarde wordt voldaan zal de auto ter keuring moeten worden aangeboden bij een keuringsstation van de RDW. Blijkt uit het emissiecertificaat of het testrapport dat aan de voorwaarden van de stimuleringsregeling wordt voldaan, dan zet de RDW de emissiecode van dit motorrijtuig in het kentekenregister op "R".

§ 7.1.4. Elektrische en hybride auto's en auto's die rijden op waterstof

A. Elektrische personenauto's

Op grond van artikel 9c, eerste lid, onderdeel a, van de wet geldt een nihiltarief voor personenauto's die zijn ingericht en bestemd om hoofdzakelijk te worden aangedreven door een elektromotor, mits de elektrische energie uitsluitend door een batterij of door een brandstofcel wordt geleverd. Dit zijn zowel batterij-, accu- als brandstofcel-voertuigen. Dit nihiltarief geldt tot 1 juli 2008.

B. Hybride personenauto's

Hybride personenauto's zijn personenauto's die kunnen worden voortbewogen op ten minste twee verschillende wijzen, bijvoorbeeld zowel door middel van conventionele brandstof (benzine, diesel, gas) als door middel van een elektromotor.

De wet maakt een verschil tussen twee categorieën hybride personenauto's, die zijn ingericht en bestemd om uitsluitend te worden aangedreven door een combinatie van een elektromotor en een verbrandingsmotor.

- Hybride personenauto's waarvan de aandrijving door de elektromotor zodanig is dat de elektrische energie voor een actieradius van ten minste 24 km aaneengesloten stadsverkeer uitsluitend door een batterij of door een brandstofcel kan worden geleverd (categorie 1).
- Hybride personenauto's waarvan het piekvermogen van de voor de aandrijving bestemde elektromotor ten minste 15% van het maximum vermogen van de verbrandingsmotor bedraagt (categorie 2).

Categorie 1

Op grond van artikel 9c, eerste lid, onderdeel *b*, van de wet geldt een nihiltarief voor hybride personenauto's die behoren tot categorie 1. Dit nihiltarief geldt tot 1 juli 2008.

Categorie 2

De hybride personenauto's van categorie 2 zijn wederom te verdelen in twee soorten.

- Hybride personenauto's die volgens de vermelding in het kentekenregister behoren tot de energie-efficiëntieklasse A.
- Hybride personenauto's die volgens de vermelding in het kentekenregister behoren tot de energie-efficiëntieklasse B.

Op grond van artikel 9c, tweede lid, van de wet geldt tot 1 juli 2008 voor hybride motorrijtuigen die behoren tot categorie 2 met een energielabel A een verlaging van de BPM met € 6.000.

Op grond van artikel 9c, tweede lid, van de wet geldt een verlaging van de belasting met € 3.000 voor hybride personenauto's die vanaf 1 januari 2006 zijn tenaamgesteld en die behoren tot categorie 2 met een energielabel B. Deze tariefsverlaging geldt tot 1 juli 2008.

De leden 2 en 3 van artikel 9a van de wet zijn van overeenkomstige toepassing (zie paragraaf 7.1.2). Dit betekent onder andere dat de wijzigingen in het te betalen BPM-bedrag van toepassing zijn op auto's waarvoor het kenteken is tenaamgesteld vanaf 1 januari 2006, ook als vóór deze datum al een kenteken is toegekend.

C. Personenauto's die op waterstof rijden

Op grond van artikel 9c, eerste lid, onderdeel *c*, van de wet geldt eveneens een nihiltarief voor personenauto's met door waterstof gevoede verbrandingsmotoren. Dit nihiltarief geldt tot 1 juli 2008.

Nota bene: Als niet meer aan de voorwaarden voor toepassing van het nihiltarief of belastingverlaging wordt voldaan (zie onder A, B en C), bijvoorbeeld als de elektromotor uit de auto wordt verwijderd, is sprake van een belastbaar feit. De BPM is dan verschuldigd ter zake van de aanvang weggebruik met de gewijzigde auto in Nederland onder aftrek van het al

betaalde BPM-deel na toepassing van afschrijvingstabel van artikel 10 van de wet (zie paragraaf 2.2.4).

§ 7.2. Tarief voor bestelauto's (artikelen 9, lid 1, en 9a van de wet)

Het tarief voor bestelauto's is gelijk aan het tarief voor personenauto's (paragraaf 7.1), met uitzondering van de BPM-differentiatie naar CO₂-uitstoot (paragraaf 7.1.2). Die geldt alleen voor personenauto's.

De stimuleringsregeling voor dieselauto's met een roetfilter (zie paragraaf 7.1.3) was vanaf 1 juni 2005 op zich ook van toepassing op bestelauto's, maar had voor deze auto's tot 1 juli 2005 geen effect. Artikel 9b van de wet spreekt over een vermindering van "het bedrag aan belasting, bedoeld in artikel 9, eerste lid". Pas op 1 juli 2005 is in artikel 9 "personenauto" vervangen door "personenauto of bestelauto". Tot die datum was er voor een bestelauto dus nog geen "bedrag aan belasting" dat kon worden verminderd.

§ 7.3. Tarief voor motorrijwielen (artikel 9, lid 2, van de wet)

Voor motorrijwielen met een netto catalogusprijs van niet meer dan € 2.133 bestaat het tarief van de BPM uit een percentage van de netto catalogusprijs. Dit percentage is 10,2.

Voor motorrijwielen met een netto catalogusprijs van meer dan € 2.133 bestaat het tarief van de BPM uit een percentage van de netto catalogusprijs, waarop een vast bedrag in aftrek wordt gebracht. Het tarief is 20,7 %. Het bedrag dat in mindering wordt gebracht is € 224.

Rekenvoorbeeld

Stel dat de netto catalogusprijs van een motorrijwiel € 8.000 is. De BPM is dan (20,7% van € 8.000) - € 224 = € 1.432.

§ 7.4. Tariefswijzigingen (artikel 16a van de wet)

§ 7.4.1. Algemeen

Het van toepassing zijnde tarief is het tarief dat geldt op het tijdstip waarop Deel I B van het kenteken op naam wordt gesteld (het moment van het belastbaar feit).

§ 7.4.2. Voorgaande tarieven

A. Personenauto's

Het procentuele BPM-tarief voor personenauto's is vanaf 1 januari 1993 ongewijzigd gebleven: 45,2%. De correctiebedragen waren de volgende.

Periode	Correctiebedrag voor dieselauto's	Correctiebedrag voor alle overige auto's
vanaf 1 juli 2001 tot en met heden	vermeerdering € 328*	vermindering € 1.540 1)
van 1 mei 2000 tot en met 30 juni 2001	- voor zgn. schone dieselauto's (zie § 7.1.2): vermindering f 478 - voor alle overige dieselauto's: vermeerdering f 722	vermindering f 3.394
van 1 januari 1993 tot en met 30 april 2000	vermindering f 3.394 en vermeerdering f 2.116 (gesaldeerd f 1.278)	vermindering f 3.394

1) Vanwege de invoering van de euro op 1 januari 2002 zijn de bedragen in guldens, te weten f 3.394 en f 722, gewijzigd in respectievelijk € 1.540 en € 328.

B. Bestelauto's

Met ingang van 1 juli 2005 zijn bestelauto's in de heffing van BPM betrokken. Het tarief en de correctiebedragen voor deze motorrijtuigen zijn vanaf dat moment gelijk aan die van personenauto's.

C. Motorrijwielen

Het BPM-tarief voor motorrijwielen is vanaf 1 januari 1993 in feite ongewijzigd gebleven. Alleen vanwege de invoering van de euro zijn op 1 januari 2002 de bedragen in guldens, te weten f 4.700 en f 494, gewijzigd in respectievelijk € 2.133 en € 224.

D. BVB en omzetbelasting

De tarieven van de BVB zijn opgenomen in paragraaf 6.4.2. De omzetbelastingtarieven van 1 januari 1984 tot 1 januari 1994 staan in paragraaf 6.4.3.

§ 7.4.3. Overgangsregeling bij tariefsverhogingen

In artikel 16a, eerste lid, van de wet is een overgangsregeling opgenomen voor verhogingen van het tarief van de BPM. Personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen waarvoor vóór de tariefswijziging een kentekenbewijs is afgegeven dat nog niet te naam is gesteld en waarvan de tenaamstelling binnen twee maanden na de tariefswijziging plaats vindt, vallen onder het "oude" tarief.

§ 7.5. Forfaitaire vermindering voor gebruikte motorrijtuigen (artikel 10 van de wet)

§ 7.5.1. Algemeen

Op grond van artikel 10, tweede lid, van de wet wordt voor gebruikte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen een forfaitaire vermindering toegepast voor de berekening van de verschuldigde belasting. De hoogte van de vermindering is afhankelijk van de tijdsduur die is verstreken nadat het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen.

Het is ook mogelijk onder voorwaarden af te wijken van de forfaitaire vermindering. In dat geval moet blijken dat deze vermindering verschilt van de werkelijke afschrijving van het motorrijtuig in vergelijking met

motorrijtuigen die al in Nederland zijn geregistreerd, uitgaande van vergelijkbare motorrijtuigen (zie paragraaf 7.6).

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 13 maart 1996, nr. 30716 (Infobulletin 1996/291, BNB 1996/170, FED 1996/281, VN 1997/411, WFR 1996/431)*
De belanghebbende acht de berekening van de BPM volgens artikel 10, eerste lid, van de wet in strijd met artikel 95 EG-Verdrag, omdat de werkelijke waardedaling aanzienlijk meer zou bedragen dan 1% per maand, zodat op een hier te lande verkochte gebruikte auto minder belasting zou drukken dan op een zelfde auto bij invoer. De Hoge Raad is echter van oordeel dat de belanghebbende bij haar berekening van de waardedaling ten onrechte niet is uitgegaan van de consumentenprijs, maar van de prijs bij transacties tussen handelaren onderling. Zij ziet tevens over het hoofd dat in verband met kortingen die veelal worden verleend bij de verkoop van een nieuwe auto, de werkelijke waardedaling daarvan veelal geringer is dan het verschil tussen de catalogusprijs en de prijs bij tweede verkoop.
- *Hoge Raad, 10 maart 1999, nr. 33927 (Infobulletin 99/256, BNB 1999/308*, FED 1999/216 en 479, WFR 1999/361)*
De stelling van de belanghebbende, dat het bepaalde in artikel 10, eerste lid, van de wet, gelet op HvJ EG van 9 maart 1995, C-145 (Nunes-Tadeu) in strijd is met artikel 95 EG-Verdrag faalt, omdat hij niet aannemelijk heeft gemaakt dat het op de voet van artikel 10, eerste lid, van de wet berekende bedrag aan belasting - zonder rekening te houden met de werkelijke waarde van de auto - hoger is dan het bedrag van de restbelasting, begrepen in de waarde van vergelijkbare gebruikte auto's die reeds in Nederland zijn geregistreerd.
- *Hof van Justitie EG, 22 februari 2001, nr. C-393/98 (Infobulletin 2001/395, BNB 2001/395*, FED 2001/395)*
Belanghebbende, Gomes Valente, kocht in Frankrijk een gebruikte personenauto, bouwjaar 1991, en voerde deze in 1996 in Portugal in. De bij de invoer verschuldigde motorrijtuigenbelasting werd berekend naar een op forfaitaire wijze bepaalde waarde van de auto, waarbij enkel met de ouderdom van de auto rekening werd gehouden. Het Hof van Justitie oordeelt dat het weliswaar is toegestaan om de werkelijke waardevermindering van gebruikte auto's bij invoer te bepalen door middel van forfaitaire tabellen, maar een dergelijke regeling mag er niet toe leiden, ook niet in een klein aantal gevallen, dat de ingevoerde auto's zwaarder worden belast dan vergelijkbare op de binnenlandse markt gekochte gebruikte auto's. De Portugese regeling, waarbij enkel rekening wordt gehouden met de ouderdom van een gebruikte auto zonder de mogelijkheid van tegenbewijs, voldoet niet aan die eisen.
- *Hof Arnhem, 14 maart 2002, nr. 99/1139 (VN 2002/33.26)*
De toegepaste lineaire afschrijving van artikel 10, eerste lid, tweede volzin, van de wet is volgens het Hof in strijd met artikel 95 EG-Verdrag. Het geheel buiten toepassing laten van deze wetsbepaling zou echter tot een niet te rechtvaardigen ongelijkheid leiden ten opzichte van vergelijkbare gebruikte motorrijtuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd. Nu de wetgever de afschrijvingsregeling inmiddels in overeenstemming heeft gebracht met artikel 95 (thans

artikel 90) van het EG-Verdrag, moet de verschuldigde belasting, ook reeds voor het onderhavige jaar, worden berekend naar een heffingsgrondslag die in overeenstemming met het op 1 mei 1999 in werking getreden nieuwe tweede lid van artikel 10 van de wet, is vastgesteld. Wanneer deze berekeningswijze wordt gevolgd, wordt in voldoende mate tegemoetgekomen aan de hiervoor bedoelde strijdigheid.

- *Hoge Raad, 6 december 2002, nr. 37666 (Infobulletin 2002/953, BNB 2003/122 c*, FED 2002/729, VN 2002/34.23 en 2003/2.30, WFR 2002/1846)*

Het Hof kon in het licht van het arrest Gomes Valente op de in zijn uitspraak vermelde gronden oordelen dat de vermindering van artikel 10 van de wet in strijd is met artikel 95 EG-Verdrag. Dat brengt echter noch volgens het EG-recht noch volgens het nationale recht mee dat in het geheel geen BPM mag worden geheven. De BPM is alleen niet verschuldigd indien en voorzover deze het bedrag van de BPM die nog rust op vergelijkbare auto's die reeds in Nederland waren geregistreerd, overschrijdt. Na verwijzing is het in eerste instantie aan de Inspecteur om gegevens in te brengen waaruit kan blijken hoe de door de belanghebbende voldane BPM zich verhoudt tot het restant aan BPM dat nog drukte op vergelijkbare, reeds in Nederland geregistreerde auto's. De belanghebbende moet vervolgens de gelegenheid hebben voor elke concrete auto te betwisten dat deze op het peilmoment voldeed aan de criteria waarvan de Inspecteur is uitgegaan.

- *Hoge Raad, 11 april 2003, nr. 37006 (Infobulletin 2003/416, BNB 2003/224, FED 2003/231, VN 2003/24.23, WFR 2003/682)*

Nu het door de belanghebbende voldane bedrag slechts betrekking had op nieuwe auto's, falen de middelen die zien op een eventueel gebrek in de wettelijke regeling voor de heffing bij invoer/intracommunautaire verwerving van gebruikte auto's, bij gebrek aan belang.

- *Hof Den Haag, 29 juni 2004, nr. 03/0095*

Het Hof acht de forfaitaire tabel niet in strijd met art. 90 EG-Verdrag. Bovendien was in dit geval voorzien in de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren. De belanghebbende heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt. De belanghebbende heeft cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 41178).

- *Hof Leeuwarden, 24 september 2004, nr. 02/1927 (VN 2004/67.22)*

Het Hof meent dat de huidige afschrijvingstabel op zich reeds een redelijke schatting geeft van de waardevermindering van gebruikte personenauto's. Daarbij komt dat door het openen van de mogelijkheid tot het leveren van "tegenbewijs" ook tegemoet is gekomen aan de zienswijze van het HvJ EG in het arrest Gomes Valente. Daarmee is een deugdelijk stelsel van heffing gecreëerd. Dit betekent dat de inspecteur, als die bij de heffing van de BPM van de tabel uitgaat, op redelijke wijze de waardebepaling van de personenauto hanteert.

- *Hof 's-Hertogenbosch, 30 mei 2005, nr. 02/04130 (NTFR 2005/931)*

De herberekening van de naheffingsaanslag BPM heeft plaatsgevonden op de voet van de in artikel 10, tweede lid, van de wet vervatte tabel. Gelet op hetgeen in de parlementaire geschiedenis is vermeld over de vaststelling daarvan, geeft die tabel een redelijke schatting van de waardevermindering van eerder in het buitenland geregistreerde auto's.

Nu de staatssecretaris tegenbewijs toelaat, kan de vigerende wettelijke regeling, gelet op het arrest Gomes Valente, verenigbaar worden geacht met artikel 95 van het EG-Verdrag (thans artikel 90 EG). De belanghebbende heeft tegen deze uitspraak cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 42326).

- *Rechtbank Arnhem, 7 april 2006, nr. 2005/01852*

De Rechtbank concludeert dat de afschrijvingstabel van artikel 10 van de wet strijdig is met artikel 90 van het EG-Verdrag. Bij het hanteren van de tabel wordt namelijk niet gewaarborgd dat de belasting die alsdan verschuldigd is, niet hoger is - zelfs niet in een klein aantal gevallen - dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare voertuigen die al in Nederland zijn geregistreerd. Dit defect wordt niet opgeheven door de tegenbewijsregeling (zie paragraaf 7.6). Aan deze regeling kan volgens de Rechtbank pas worden toegekomen zodra de forfaitaire tabel nauwkeurig genoeg is. Vervolgens concludeert de Rechtbank echter dat in het onderliggende geval de percentages uit de tabel niet te laag zijn, zodat het beroep materieel gezien de belanghebbende niets oplevert.

De belanghebbende en de inspecteur hebben hoger beroep ingesteld (Hof Arnhem).

§ 7.5.2. Begrip gebruikte motorrijtuigen

Gebruikte motorrijtuigen zijn motorrijtuigen waarvoor door de RDW een datum is vastgesteld waarop het motorrijtuig in het verleden tot het verkeer is toegelaten, en motorrijtuigen waarvoor een kenteken is toegekend, afgegeven, gedateerd en op naam gesteld.

De RDW stelt de datum van eerste toelating tot de openbare weg vast op grond van "de Regeling houdende vaststelling van regels omtrent de wijze waarop de datum van eerste toelating tot de openbare weg op het kentekenbewijs, dan wel het registratiebewijs van een motorrijtuig wordt bepaald", van 9 december 1994/RV 188308. De datum van eerste toelating op grond van deze regeling wordt niet bepaald om inzicht te verschaffen over de vraag of een motorrijtuig nieuw dan wel gebruikt is, maar dient uitsluitend om vast te stellen wanneer de APK moet plaatsvinden en aan welke toelatingseisen het ter keuring aangeboden motorrijtuig moet voldoen. Er kan een situatie ontstaan waarin aan een motorrijtuig een datum van ambtelijke toelating is toegekend op grond van het Voertuig Identificatie Nummer (het VIN-nummer) terwijl het motorrijtuig in de zin van de BPM-wetgeving toch als nieuw wordt aangemerkt. Het betreft hier de situatie waarin een motorrijtuig geen sporen van gebruik vertoont, er geen documenten kunnen worden overgelegd en het motorrijtuig afkomstig is van buiten de Europese Unie en de Europese Vrijhandels Associatie. Het motorrijtuig krijgt dan ingevolge de hierboven genoemde regeling een datum van eerste toelating aan de hand van het VIN-nummer. In deze situatie bepaalt de Belastingdienst als volgt of het motorrijtuig als nieuw dan wel als gebruikt wordt aangemerkt.

- Motorrijtuigen waarvoor geen kenteken is afgegeven of waarvan het kenteken niet op naam is gesteld, worden als gebruikt aangemerkt als daarmee meer dan 6.000 km is afgelegd.
- Motorrijtuigen waarvoor geen kenteken is afgegeven of waarvan het kenteken niet op naam is gesteld, en waarmee 6.000 km of minder is afgelegd, worden alleen als gebruikt aangemerkt als zij duidelijke sporen van gebruik vertonen.

Het criterium van 6.000 km sluit aan bij de omzetbelastingwetgeving in het kader van intracommunautaire transacties. Daarbij wordt een motorrijtuig als ongebruikt aangemerkt als het kenteken niet meer dan zes maanden voor het moment van verwerving is afgegeven of met het motorrijtuig op het moment van verwerving hoogstens 6.000 km zijn afgelegd.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 21 september 2000, nr. 99/30520 (Infobulletin 2000/779, VN 2001/2.28)*

Een niet-gekentekende personenauto heeft een aantal jaren ongebruikt in het bedrijf van de belanghebbende gestaan wegens een geplande, maar niet uitgevoerde verhuizing naar het buitenland. De auto vertoont geen sporen van gebruik. De door de RDW vastgestelde datum "eerste toelating tot de weg" is willekeurig gekozen. De auto is zelfs na deze datum geproduceerd. Dit om op het moment dat de auto ter keuring werd aangeboden nog gebruik te kunnen maken van de inmiddels verlopen typegoedkeuring. Volgens het Hof is er ondanks deze datum sprake van een ongebruikt motorrijtuig en is de leeftijdskorting van artikel 10 van de wet terecht niet toegepast.

§ 7.5.3. Tabel

A. Algemeen

De in het eerste lid van artikel 10 van de wet bedoelde forfaitaire vermindering is een percentage van het belastingbedrag inclusief de BPM-differentiatie naar CO₂-uitstoot (zie paragraaf 7.1.2), de roetfilterkorting (zie paragraaf 7.1.3) en de belastingverlaging voor hybride personenauto's en bestelauto's die behoren tot de energie-efficiëntieklasse A en B (zie paragraaf 7.1.4). Dit percentage wordt bepaald volgens de tabel in artikel 10, tweede lid. In de tabel is aangegeven dat als na het tijdstip waarop de personenauto, bestelauto of het motorrijwiel voor het eerst in gebruik is genomen, een bepaalde periode is verstreken, het bij die periode behorende percentage wordt toegepast.

De tabel ziet er als volgt uit.

Verstreken periode:	Percentage:
Minder dan 1 maand	4
1 maand of meer, maar minder dan 2 maanden	7
2 maanden of meer, maar minder dan 3 maanden	10
3 maanden of meer, maar minder dan 6 maanden	15
6 maanden of meer, maar minder dan 1 jaar	24
1 jaar of meer, maar minder dan 2 jaar	37
2 jaar of meer, maar minder dan 3 jaar	47
3 jaar of meer, maar minder dan 4 jaar	57
4 jaar of meer, maar minder dan 5 jaar	66
5 jaar of meer, maar minder dan 6 jaar	72
6 jaar of meer, maar minder dan 7 jaar	77
7 jaar of meer, maar minder dan 8 jaar	82
8 jaar of meer, maar minder dan 9 jaar	86
9 jaar of meer	90

De forfaitaire vermindering is gebonden aan een maximum van 90% voor motorrijtuigen niet ouder dan 25 jaar. Dit houdt in dat steeds 10% van de

belasting (het zogenoemde bodemtarief) verschuldigd blijft. Bij motorrijtuigen vanaf 25 jaar bedraagt de vermindering 100%.

B. Vaststellen termijn

Voor het vaststellen van het aantal maanden dat is verstreken na het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen is het volgende van belang.

De termijn vangt aan de dag volgend op de datum van eerste toelating/Deel I A (vóór 1 juni 2004: Deel I). Een maand is verstreken op de dag die in de volgende maand hetzelfde nummer draagt als de datum van eerste toelating. Dit leidt uitzondering in het geval dat in die volgende maand een dag met zo'n hoog nummer niet voorkomt. Dan wordt als laatste dag van de termijn van een maand de laatste dag van die maand aangemerkt.

Voorbeeld:

Datum deel I/eerste toelating	Datum registratie deel II	Termijn	Vermindering
31 maart 2006	31 mei 2006	2 maanden	10%
31 maart 2006	30 mei 2006	minder dan 2 maanden	7%
31 januari 2003	29 februari 2004 1)	13 maanden	37%
31 januari 2004	28 februari 2004 1)	minder dan 1 maand	4%

1) 2004 is een schrikkeljaar, februari heeft dus 29 dagen.

Ingeval de termijn aanvangt op de eerste dag van een maand geldt een afschrijving voor (slechts) een hele maand als de termijn eindigt op de laatste dag van een maand.

Voorbeeld:

Datum I/eerste toelating	Datum registratie deel II	Termijn	Vermindering
29 februari 2004 1)	29 maart 2004	Minder dan 1 maand	4%
29 februari 2004 1)	31 maart 2004	1 maand	7%

1) 2004 is een schrikkeljaar, februari heeft dus 29 dagen.

Belastingplichtigen die niet in het bezit zijn van een vergunning op grond van artikel 8 van de wet, moeten de BPM betalen vóórdat het kenteken op naam wordt gesteld. De dag van de tenaamstelling is de laatste dag van de termijn waarover het forfaitaire verminderingpercentage wordt vastgesteld. Het moment van betaling en het moment van tenaamstelling kunnen daardoor gelegen zijn in twee verschillende maanden. Als op het moment van de betaling hiermee geen rekening wordt gehouden, wordt in sommige situaties een te hoog bedrag aan BPM voldaan. Om iedere onduidelijkheid hierover weg te nemen is goedgekeurd dat bij het bepalen van de in artikel 10 van de wet bedoelde vermindering, rekening wordt gehouden met de periode die is gelegen tussen het moment waarop een kenteken wordt aangevraagd en het moment waarop het wordt tenaamgesteld. Deze periode is gesteld op 5 werkdagen.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 28 november 2003, nr. 39166*

De belanghebbende heeft de Duitse nationaliteit, woont in Nederland en gebruikt hier een in Duitsland gekentekende auto. Dit leidt tot heffing

van BPM. De inspecteur houdt rekening met een forfaitaire vermindering van 90%. Het Hof acht dit niet in strijd met het EG-Verdrag. De Hoge Raad verwerpt het beroep van de belanghebbende.

C. Afwijkende forfaitaire vermindering voor bestelauto's

De forfaitaire tabel voor bestelauto's, die vanaf 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen (zie paragraaf 2.1.1 onder B) en dus in de heffing van BPM worden betrokken, is gebaseerd op de tabel zoals opgenomen onder A. Er is geen aparte verminderingslijn voor bestelauto's. Om toch rekening te houden met een onder omstandigheden snellere afschrijving is in het derde lid van artikel 10 van de wet de vermindering van de BPM die verschuldigd wordt ter zake van een gebruikte bestelauto op 100% gebracht voor een bestelauto van vijf jaar of ouder.

Als een bestelauto waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt omgebouwd tot personenauto wordt de BPM voor een personenauto verschuldigd (zie paragraaf 10.7.5). Ook na het verstrijken van de hiervoor genoemde termijn van vijf jaren resteert er dan een bedrag aan te betalen BPM overeenkomstig de percentages, genoemde in de tabel onder A.

§ 7.6. Werkelijke afschrijving (tegenbewijs) voor gebruikte motorrijtuigen

§ 7.6.1. Algemeen

Als de BPM van een gebruikt motorrijtuig wordt geheven, wordt bij de hoogte van de belasting rekening gehouden met de omstandigheid dat het motorrijtuig in gebruikte staat is. Dit gebeurt door het toepassen van een tabel (zie paragraaf 7.5.3 onder A). Het Europese Hof van Justitie is van oordeel dat het hanteren van een tabel voor het bepalen van de waarde in dit verband verenigbaar kan zijn met het recht. Het EG-Verdrag wordt echter geschonden als op een gebruikt motorrijtuig dat wordt ingevoerd uit een andere lidstaat, meer belasting drukt dan op vergelijkbare voertuigen op de binnenlandse markt. In dat geval zal een tabel op zichzelf niet altijd volstaan als hulpmiddel voor de waardebepaling maar moet de belastingplichtige de mogelijkheid hebben om de tabelwaarde aan te vechten.

Artikel 10, vijfde lid, van de wet voorziet daarom in de mogelijkheid dat een belanghebbende tegen toepassing van de tabel voor een individuele geval bewijs levert dat de afschrijving op het betreffende motorrijtuig hoger is dan de vermindering volgens de tabel. Als bij eerste registratie in Nederland van een in het buitenland geregistreerd gebruikt motorrijtuig blijkt, dat het werkelijke afschrijvingspercentage hoger is dan het percentage volgens de tabel van artikel 10, tweede lid, van de wet, kan, onder de hierna opgenomen voorwaarden en beperkingen, dit hogere afschrijvingspercentage worden gebruikt om het verschuldigde BPM-bedrag te bepalen.

In dat geval worden eerst op de gebruikelijke wijze de catalogusprijs en het bruto BPM-bedrag bepaald (zie hoofdstuk 6). Vervolgens wordt de feitelijke waarde van het gebruikte motorrijtuig vastgesteld, waarna het verschil tussen de historische nieuwprijs (consumentenprijs) in Nederland en de gebleken feitelijke waarde wordt uitgedrukt in een percentage van die historische nieuwprijs. Dit is het werkelijke afschrijvingspercentage. Dit

percentage wordt vervolgens toegepast bij het bepalen van de verschuldigde BPM in plaats van het percentage volgens de tabel.

De som van de catalogusprijs en de belasting op het tijdstip waarop de personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel voor het eerst in gebruik is genomen, is ingevolge artikel 9, derde en vierde lid, van de Wet BPM, de (historische) nieuwprijs van het voertuig.

Jurisprudentie

- *Hof Leeuwarden, 24 september 2004, nr. 02/1927 (VN 2004/67.22)*
Het Hof meent dat door de huidige afschrijvingstabel en het openen van de mogelijkheid tot het leveren van "tegenbewijs" een deugdelijk stelsel van heffing is gecreëerd. Bij het doen van een beroep op tegenbewijs ligt de bewijslast bij de belanghebbende. Die heeft in casu geen concrete feiten of omstandigheden aangevoerd die zijn stelling, dat de waardes van de door hem ingevoerde auto's in Duitsland en Nederland op hetzelfde niveau liggen, ondersteunen. Daarbij komt dat uit de aantallen door de belanghebbende geïmporteerde auto's en de frequentie waarmee dat is gebeurd, eerder het tegendeel kan worden afgeleid. Bij een nadeel, zoals door belanghebbende gesteld, zou het toch volstrekt onzakelijk zijn de auto's in die aantallen vanuit Duitsland op de Nederlandse markt te brengen.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 30 mei 2005, nr. 02/04130 (NTFR 2005/931)*
Belanghebbende heeft twee auto's onder toepassing van een vrijstellingsvergunning als verhuisgoed naar Nederland overgebracht. Binnen twaalf maanden na aanvaarding van de aangiften voor het vrije verkeer zijn de auto's verkocht. Hierdoor heeft de belanghebbende in strijd gehandeld met artikel 7, eerste lid, van de Vo 918/83, zodat hij voor beide auto's BPM verschuldigd is. De belanghebbende kan bewijs leveren dat de werkelijke waardevermindering groter is dan de met toepassing van artikel 10, tweede lid, van de wet vastgestelde afschrijving. Belanghebbende stelt dat de naheffingsaanslag buitensporig hoog is, doch maakt in geen deele aannemelijk dat het bedrag van de belasting hoger is dan het bedrag van de restantbelasting dat is begrepen in de waarde van vergelijkbare gebruikte personenauto's die reeds in Nederland zijn geregistreerd, of anderszins onjuist is berekend. Dit betekent dat de inspecteur de aanslag juist heeft vastgesteld op basis van de forfaitaire tabel (zie § 7.5.3).

§ 7.6.2. Voorwaarden en beperkingen

Om gebruik te maken van de tegenbewijsmogelijkheid moet al bij de aangifte aanspraak worden gemaakt op toepassing van de vermindering (artikel 10, zesde lid, van de wet). Daarnaast moet de aangever het motorrijtuig op verzoek van de inspecteur beschikbaar houden voor een nadere controle, hertaxatie en/of APK-keuring.

Op deze regeling kan dus geen beroep worden gedaan in de situatie dat geen aangifte is gedaan, bijvoorbeeld wanneer de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt naar aanleiding van een ingestelde controle.

Een beroep op de tegenbewijsregeling kan uiteraard alleen worden gedaan als het gaat om motorrijtuigen die verkeren in een zodanige staat, dat zij

volgens de wegenverkeerswetgeving aan het verkeer mogen deelnemen. Tegenbewijs is niet mogelijk bij de aangifte ter zake van de registratie van een voertuig dat niet in rijwaardige staat verkeert, bijvoorbeeld omdat het ernstig is beschadigd of volledig is gestript voordat het naar Nederland werd gebracht. Voor dergelijke voertuigen is de tegenbewijsregeling niet bedoeld. Een motorrijtuig verkeert niet in rijwaardige staat als het op essentiële punten niet voldoet aan de voorwaarden van de zogenoemde APK-keuring, hetgeen kan blijken uit het taxatierapport. Wanneer bij de beoordeling van een aangifte BPM met beroep op tegenbewijs twijfel ontstaat over de al dan niet rijwaardige staat waarin het voertuig zich bevindt, kan de inspecteur het voertuig APK laten keuren. Als uit deze keuring blijkt dat het voertuig op essentiële onderdelen niet voldoet aan de vereisten in de wegenverkeerswetgeving, zal het beroep op tegenbewijs worden afgewezen.

Wanneer eenmaal aangifte is gedaan met toepassing van tegenbewijs en de belastingdienst akkoord is gegaan met een afschrijving die afwijkt van de vermindering zoals vermeld in de tabel, kan de aangever uitsluitend nog op deze keuze teruggekomen via bezwaar tegen de eigen aangifte, binnen de daarvoor gestelde termijn.

Bij de aangifte moet de aangever doen blijken in hoeverre de afschrijving voor zijn motorrijtuig afwijkt van de vermindering volgens de tabel. De aangever kan dit bijvoorbeeld doen aan de hand van een van de volgende bewijsmiddelen.

- Een recent taxatierapport van een onafhankelijke deskundige dat is toegesneden op de waarde bij verkoop aan particulieren in Nederland (zie paragraaf 7.6.3).
- Een in de branche algemeen gebruikelijke koerslijst zoals die wordt gehanteerd voor de verkoop aan particulieren in Nederland (zie paragraaf 7.6.4).

Voor de toepassing van de tegenbewijsregeling gaat het erom, dat blijkt dat de werkelijke afschrijving op het betreffende motorrijtuig meer is dan de vermindering volgens de tabel. Op grond van vaste jurisprudentie houdt de voorwaarde "blijken" in dat het bewijs overtuigend moet zijn.

§ 7.6.3. Taxatierapport

De belastingplichtige kan bijvoorbeeld door middel van een taxatierapport doen blijken dat het werkelijke afschrijvingspercentage hoger is dan het percentage volgens de tabel. Dit taxatierapport moet afkomstig zijn van een onafhankelijke, erkende taxateur, die geen onderdeel uitmaakt van, en evenmin direct of indirect verbonden is aan, een bedrijf dat handelt in gebruikte motorrijtuigen. Het rapport moet een volledige, gespecificeerde beschrijving en beoordeling bevatten van het motorrijtuig en van de technische staat daarvan. De in het taxatierapport opgegeven waarde moet gerelateerd zijn aan de waarde bij verkoop aan particulieren in Nederland, rekening houdend met eventuele accessoires.

Het rapport moet de waarde aangeven op het moment van de aangifte. Wanneer het rapport niet ouder is dan een maand en er geen aanwijzingen zijn dat er sindsdien veranderingen zijn opgetreden in de waarde van het motorrijtuig, wordt aangenomen dat aan deze voorwaarde is voldaan.

Wanneer de inspecteur twijfelt aan de opgegeven waarde kan hij de aangever om aanvullend bewijs verzoeken. Als het aanvullende bewijs naar het oordeel van de inspecteur niet of onvoldoende wordt gegeven, kan de inspecteur een hertaxatie laten instellen.

Wordt voor het bepalen van de waarde van het motorrijtuig gebruik gemaakt van een taxatierapport, dan wordt voor de berekening van het werkelijke afschrijvingspercentage de historische nieuwprijs opgebouwd aan de hand van de catalogusprijs (inclusief eventuele accessoires) en het bruto BPM-bedrag.

§ 7.6.4. Koerslijst

Voor de verkoop van gebruikte motorrijtuigen wordt door de autohandel in Nederland gebruik gemaakt van koerslijsten waarop onder meer de waarde bij verkoop aan particulieren wordt aangegeven. Hoewel deze koerslijsten een grover instrument zijn voor de vaststelling van de concrete waardevermindering van een individueel motorrijtuig dan een taxatierapport – ze gaan bijvoorbeeld uit van een standaard accessoirepakket – zullen ook deze koerslijsten, uitgaande van een gemiddeld gebruik, in de praktijk veelal voldoende houvast kunnen bieden voor de toepassing van een van de forfaitaire tabel afwijkende vermindering. Wordt in de koerslijst aangegeven hoe de waarde wordt beïnvloed bij een van het gemiddelde afwijkende kilometerstand, dan wordt daarmee in voorkomende gevallen rekening gehouden voor het bepalen van de waarde.

Uitgangspunt is dat alleen de meest recente koerslijsten kunnen worden gebruikt. Wanneer echter een motorrijtuig van een bepaald type en bepaalde leeftijd in geen van die koerslijsten is opgenomen, kan eventueel ook een minder recente koerslijst worden gebruikt als basis voor de herberekening tot de juiste afschrijving op dit moment. De inspecteur kan daarbij aanvullende bewijsmiddelen vragen. Koerslijsten die in het buitenland zijn vastgesteld voor de situatie aldaar, kunnen geen basis vormen voor het bepalen van het afschrijvingspercentage in Nederland.

Wordt voor het bepalen van de waarde van het motorrijtuig gebruik gemaakt van een in de branche gebruikelijke koerslijst, dan wordt voor de berekening van het werkelijke afschrijvingspercentage de historische nieuwprijs ontleend aan dezelfde koerslijst.

§ 7.6.5. Herrekend bruto BPM-bedrag

Bij toepassing van deze goedkeuring wordt op het kentekenbewijs in plaats van het bruto BPM-bedrag een herrekend (lager) bruto BPM-bedrag vermeld. Teneinde een juiste BPM-heffing te garanderen wordt dit herrekende bruto BPM-bedrag voor gebruikte motorrijtuigen, die met tegenbewijs in de BPM-heffing zijn betrokken, in de plaats gesteld van het bruto BPM-bedrag zoals dat geldt voor vergelijkbare motorrijtuigen die al in Nederland zijn geregistreerd. Bij eventuele latere situaties waarbij de afschrijving van belang is (bijvoorbeeld bij toepassing van artikel 15a of 16 van de wet, zie de hoofdstukken 10 en 11) kan de tabel dan normaal worden toegepast op het vermelde (herrekende) bruto BPM-bedrag. Hiermee wordt voorkomen dat in dergelijke situaties verschillende procedures moeten worden gevolgd afhankelijk van de vraag of het motorrijtuig destijds al dan niet via tegenbewijs in de BPM-heffing werd betrokken.

De inspecteur stelt het herrekende bruto BPM-bedrag vast door vanuit het (via tegenbewijs vastgestelde) netto verschuldigde BPM-bedrag terug te rekenen naar een fictief (lager) bruto BPM-bedrag, met toepassing van de tabel. In een formule ziet het er dan als volgt uit.

Formule

Herrekend bruto BPM-bedrag:

$$\frac{\text{netto verschuldigd BPM-bedrag} \times 100}{100 - \text{afschrijvingspercentage tabel}}$$

Rekenvoorbeeld

Bruto BPM-bedrag:	€ 10.000
.....
Leeftijd motorrijtuig sinds eerste ingebruikneming:	3 jaar en 6 maanden
Vermindering volgens tabel:	57%
Verschuldigde BPM volgens tabel:	€ 4.300
Werkelijk afschrijvingspercentage volgens tegenbewijs:	62%
Netto verschuldigd BPM-bedrag:	€ 3.800

Herrekend bruto BPM-bedrag:

$$\frac{€ 3.800 \times 100}{100 - 57} = € 3.800 \times \frac{100}{43} = € 8.838$$

Anders gezegd: wanneer zonder toepassing van tegenbewijs, dus bij normale toepassing van de tabel, voor een gebruikte auto van 3 jaar en zes maanden het netto verschuldigde BPM-bedrag zou uitkomen op € 3.800, hoort daar een bruto BPM-bedrag van € 8.838 bij. Voor de tegenbewijssituatie vermeldt het kentekenbewijs nu € 8.838 in plaats van € 10.000.

§ 7.6.6. Vergunninghouders artikel 8 van de wet

Voor ondernemers die in het bezit zijn van een vergunning op grond van artikel 8 van de wet (zie paragraaf 5.1.2) wordt het voorgaande niet zonder meer toegepast binnen de voor deze categorie geldende aangifteprocedure, omdat het moment waarop het bruto BPM-bedrag wordt vastgesteld niet samenvalt met het moment waarop de aangifte wordt gedaan. Om ook in die situatie de gelegenheid tot tegenbewijs te bieden wordt het voorgaande overeenkomstig toegepast bij de voor vergunninghouders geldende aangifteprocedure. Daarbij moet de vergunninghouder zijn keuze voor toepassing van deze regeling aangeven op het formulier aan de hand waarvan de inspecteur het bruto BPM-bedrag vaststelt. Na akkoordbevinding wordt het herrekende bruto BPM-bedrag vastgesteld zoals hierboven aangegeven, met toepassing van het op dat moment geldende afschrijvingspercentage volgens de tabel. De vergunninghouder moet vervolgens in de uiteindelijke aangifte dit (lagere) herrekende bruto BPM-bedrag opnemen in plaats van het oorspronkelijke bruto BPM-bedrag, alsmede het volgens de tabel verschuldigde (lagere) BPM-bedrag. De verschuldigde belasting wordt in deze situatie berekend door het herrekende bruto BPM-bedrag te verminderen met het percentage volgens de tabel, zoals dat geldt op het moment van eerste registratie in Nederland.

Maakt een vergunninghouder bij de aangifte BPM voor een bepaald motorrijtuig geen gebruik van zijn vergunning, dan geldt de procedure zoals aangegeven onder paragraaf 7.6.5 "Herrekend bruto BPM-bedrag".

§ 7.7. Verhoogde vermindering voor gebruikte motorrijtuigen met een bijzondere bestemming (artikel 10, lid 8, van de wet)

§ 7.7.1. Algemeen

De verhoogde vermindering voor de berekening van de verschuldigde belasting wordt toegepast:

- als de gebruiker aan wie teruggaaf van BPM is verleend, één van de hieronder genoemde motorrijtuigen afstoot (zie ook paragrafen 9.12.3 en 9.12.4),
- als BPM verschuldigd is ter zake van de registratie van, of de aanvang van het gebruik van de weg met, zo'n motorrijtuig dat voordien buiten Nederland als zodanig in gebruik is geweest.

Degene die een beroep doet op de verhoogde vermindering moet aantonen dat het motorrijtuig aan dezelfde voorwaarden heeft voldaan als die bij of krachtens artikel 15 van de wet zijn gesteld aan de teruggaaf van BPM (zie paragrafen 9.2, 9.3 en 9.8).

Op grond van het achtste lid van artikel 10 van de wet wordt een verhoogde vermindering toegepast bij de volgende motorrijtuigen.

- Personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die zijn ingericht om te worden gebruikt door de politie of de brandweer en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn (zie paragraaf 6.7.2).
- Personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die zijn ingericht en uitsluitend of nagenoeg uitsluitend worden gebruikt voor het vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband (zie paragraaf 6.7.3).

De percentages van de verhoogde vermindering staan in artikel 8 van de regeling.

§ 7.7.2. Politie- of brandweervoertuigen

Bij personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die zijn ingericht om te worden gebruikt door de politie of de brandweer en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn (zie paragrafen 9.2 en 9.3) is de verhoogde vermindering voor de eerste drie maanden 6% per maand, en voor de daaropvolgende overige maanden 2,5% per maand (artikel 8, eerste lid, van de regeling).

Aangezien de forfaitaire vermindering (zie paragraaf 7.5) rekening houdt met het feit dat in de regel de jaarlijkse waardedaling van een motorrijtuig afneemt naarmate het ouder wordt, komt het voor dat op bepaalde momenten het tabelpercentage (zie paragraaf 7.5.3) voor de belastingplichtige gunstiger is dan de verhoogde vermindering van artikel 8 van de regeling.

Voor politie- of brandweervoertuigen doet deze situatie zich voor als een motorrijtuig wordt afgestoten dat minder dan twee maanden oud is. Daarom is goedgekeurd dat in dat geval het forfaitaire verminderspercentage wordt toegepast. Het is immers nooit de bedoeling geweest politie- of

brandweervoertuigen met een verhoogde vermindering te benadelen ten opzichte van de reguliere motorrijtuigen. In alle andere situaties is bij het afstoten van een politie- of brandweervoertuig de verhoogde vermindering onverkort van toepassing.

§ 7.7.3. Groepsvervoer van rolstoelgebruikers

Voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht en uitsluitend of nagenoeg uitsluitend worden gebruikt voor het vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband (zie paragraaf 9.8) is de verhoogde vermindering 1,5% per maand (artikel 8, tweede lid, van de regeling).

Aangezien de forfaitaire vermindering (zie paragraaf 7.5) rekening houdt met het feit dat in de regel de jaarlijkse waardedaling van een motorrijtuig afneemt naarmate het ouder wordt, komt het voor dat op bepaalde momenten het tabelpercentage (zie paragraaf 7.5.3) voor de belastingplichtige gunstiger is dan de verhoogde vermindering van artikel 8 van de regeling.

Voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers doet deze situatie zich voor totdat het motorrijtuig de leeftijd van 38 maanden heeft bereikt. Goedgekeurd is dat het verminderingspercentage kan worden toegepast dat het meest gunstig is op het moment van afstoten. Dit betekent dat als een motorrijtuig wordt afgestoten voordat het 38 maanden oud is, de vermindering volgens de tabel geldt (zie paragraaf 7.5.3). Als een motorrijtuig dat ouder is dan 38 maanden maar jonger dan 6 jaar wordt afgestoten wordt de verhoogde vermindering toegepast.

Hoofdstuk 8 Vrijstellingen

§ 8.1. Algemeen

Op grond van artikel 39 van de AWR kan vrijstelling van BPM worden verleend. Het betreft vrijstellingen in gevallen waarin het volkenrecht, dan wel (naar het oordeel van de Minister van Financiën) het internationale gebruik, daartoe noopt. De situaties waarin vrijstellingen in het kader van diplomatieke vertegenwoordiging worden verleend, zijn verder uitgewerkt in hoofdstuk 9 van de Uitvoeringsregeling AWR (zie paragraaf 8.2).

De artikelen 13 en 14 van de wet vormen de basis om vrijstelling van BPM te verlenen in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 39 van de AWR. Daarbij moet een onderscheid worden gemaakt in vrijstellingen die zijn gekoppeld aan bepaalde bijzondere kentekens (artikel 13 van de wet, zie paragraaf 8.3), en vrijstellingen die berusten op de omstandigheid waaronder of het doel waarvoor het motorrijtuig naar Nederland is gebracht (artikel 14 van de wet, zie paragraaf 8.4 en verder).

§ 8.2. Vrijstellingen op basis van internationale verdragen of het internationaal gebruik (artikel 39 van de AWR)

De vrijstellingen op grond van artikel 39 van de AWR gelden voor de volgende kentekens. Deze vrijstellingen zijn gekoppeld aan de vrijstelling voor de belastingen bij invoer voor de betrokken categorieën motorrijtuigen.

CD	Buitenlandse vertegenwoordigingen en hun leden met diplomatieke status en internationale ambtenaren met diplomatieke status
CDJ	Leden van het Internationale Gerechtshof, het Iran-United States Claims Tribunal en het Internationale Strafhof
BN/GN met de serienummers 70-00 tot en met 89-99	Niet-diplomatiek personeel van buitenlandse ambassades, alsmede internationale organisaties
AF	AFCENT, voor zover gevolgd door de letter/nummerserie BB-01/XZ-99.

§ 8.3. Vrijstellingen voor bijzondere en militaire kentekens (artikel 13 van de wet)

§ 8.3.1. Algemeen

Op grond van artikel 13, eerste lid, van de wet wordt vrijstelling van de BPM verleend voor personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen waarvoor een bijzonder kenteken als bedoeld in artikel 4 van het Kentekenreglement wordt opgegeven. Deze kentekens worden in het algemeen afgegeven vanwege de bijzondere positie van de kentekenhouder/eigenaar van het motorrijtuig.

Als voor een reeds geregistreerd motorrijtuig, waarvoor op grond van artikel 13 van de wet vrijstelling van de BPM is verleend, een "normaal" kenteken wordt aangevraagd, moet de BPM op de gebruikelijke wijze worden

geheven. Dat houdt in dat op de verschuldigde BPM ook de vermindering als bedoeld in artikel 10 van de wet wordt toegepast.

Let op!

Maakt een niet reeds geregistreerd motorrijtuig gebruik van de weg onder dekking van bijvoorbeeld een FH-kenteken, dan wordt dit motorrijtuig bij (eerste) registratie aangemerkt als ongebruikt. De vermindering als bedoeld in artikel 10 van de wet wordt in dat geval niet toegepast.

§ 8.3.2. Bijzondere kentekens

De vrijstelling voor bijzondere kentekens geldt voor de volgende lettercombinaties.

AA	Leden van het Koninklijk Huis
GV	Motorrijtuigen voor grensverkeer, zonder kentekenplicht in Nederland
HH	Bromfietsen, die deelnemen aan het verkeer in landen waar voor deze motorrijtuigen een kenteken is vereist
ZZ	Motorrijtuigen die zich in verband met hun constructie slechts op de openbare weg mogen bevinden met een ontheffing van de wegbeheerder (zeer oude alsmede zware en omvangrijke motorrijtuigen)
A, E, H, K, L, N, P, S, T, V, X, Z en twee groepen van twee cijfers	Motorrijtuigen die ter verkrijging van een kentekenbewijs met een lettergroep naar en van de plaats van weging en onderzoek of de grens moeten worden gereden
FH / HA / HF	Motorrijtuigen die behoren tot een fabrieks- of handelsvoorraad, of die voor herstel en dergelijke ter beschikking zijn gesteld van een bedrijf. Deze kentekens zijn niet voertuiggebonden, maar gerelateerd aan het bedrijf op naam waarvan ze zijn gesteld.
BN / GN	Motorrijtuigen die binnen een bepaalde tijd worden uitgevoerd. Daarnaast worden deze kentekens, met de serienummers 00-01 tot en met 69-99 en 90-00 tot en met 99-99, opgegeven voor motorrijtuigen waarvoor overeenkomstig de voorschriften van de Minister van Financiën een vrijstelling van belasting ter zake van de invoer is verleend (artikel 4, tweede lid, van het Kentekenreglement).
	Laatstgenoemde BPM-vrijstelling wordt enkel verleend met overeenkomstige toepassing van de ter zake van de invoer geldende (douane-)vrijstellingsbepalingen in hoofdstuk 5 (artikel 4, eerste lid, van het besluit). In artikel 4, vijfde lid, van het besluit is vervolgens bepaald dat in de gevallen waarin op die voet vrijstelling van BPM is verleend, deze belasting verschuldigd wordt als op grond van de bepalingen zoals die voor het douanerecht gelden, het douanerecht verschuldigd is of zou worden. Dit betekent dat voor de verschuldigdheidsbepalingen van de BPM wordt aangesloten bij de verschuldigdheidsbepalingen zoals die gelden voor het douanerecht.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 2 februari 1999, nr. 930-97-V (VR 1999/75)*
De belanghebbende maakt van het handelaarskenteken gebruik voor een combinatie, bestaande uit een tot zijn bedrijfsvoorraad behorende auto en een aan een ander toebehorende aanhangwagen, op welke aanhangwagen een andere tot de bedrijfsvoorraad van de betrokkene behorende auto werd vervoerd. Gesteld werd dat het de bedoeling was om de aanhangwagen in verband met een voorgenomen aankoop in belaste staat te testen. Uit doel en strekking van artikel 44 van het Kentekenreglement volgt, dat het handelaarskenteken (FH, HF of HA) slechts mag worden gebruikt voor een rit met een tot de bedrijfsvoorraad behorend motorrijtuig, die verband houdt met de werking, verkoop of aflevering van dat motorrijtuig.

- *Hoge Raad, 7 oktober 2005, nr. 41484 (NTFR 2005/1378, VN 2005/52.23)*

Het Hof Arnhem is volgens de Hoge Raad terecht van oordeel dat de belanghebbende met de verklaring van B voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat de rit met de Porsche van Hengelo naar Scheveningen verband hield met een mogelijke verkoop van deze auto aan B. De inspecteur heeft deze verklaring weliswaar in twijfel getrokken maar heeft dit niet nader onderbouwd. Ook de aanwezigheid van een bestuurder in de Porsche en persoonlijke bezittingen behoeven het gebruik van de auto voor een zakelijke rit niet in de weg te staan. Daarnaast hebben de douane-ambtenaren niet visueel geconstateerd dat de belanghebbende te Scheveningen privé-activiteiten beoefende.

§ 8.3.3. Militaire kentekens

Op grond van artikel 13, tweede lid, van de wet wordt vrijstelling van de BPM verleend voor personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die op grond van de in dat artikel genoemde wettelijke bepalingen niet behoeven te worden ingeschreven in het kentekenregister.

Dit betreft motorrijtuigen die bestemd zijn voor gebruik door de krijgsmacht en die worden geregistreerd in militaire registers en worden voorzien van een militair kenteken.

§ 8.4. Buitenlandse werkgever (artikel 14 van de wet en artikel 2 van het besluit)

Op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet, is een Nederlands ingezetene de BPM verschuldigd als hij een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig in Nederland feitelijk ter beschikking heeft. Op grond van artikel 14 van de wet, in samenhang met artikel 2 van het besluit, kan echter vrijstelling van BPM worden verleend voor personenauto's, bestelauto's (vanaf 1 juli 2005) en motorrijwielen die zijn geregistreerd in het buitenland en door een in dat land gevestigde werkgever ter beschikking zijn gesteld aan een als werknemer bij hem in dienst zijnde in Nederland wonende persoon.

Bij de beantwoording van de vraag of een persoon in dit verband is aan te merken als werknemer moet worden beoordeeld of sprake is van een dienstbetrekking. Wanneer uit een overgelegde arbeidsovereenkomst blijkt, dan wel wanneer op basis van andere feiten en omstandigheden kan worden geconcludeerd dat daarvan inderdaad sprake is, kan (als ook aan de overige formele vereisten is voldaan) een vergunning worden verleend. De hoogte van het door de werknemer te ontvangen loon of salaris, dat hem uit hoofde van de dienstbetrekking toekomt, is hierbij niet van belang. Ook het aantal uren, dat de werknemer in de buitenlandse onderneming werkzaam is, is geen criterium dat bij de beoordeling of al dan niet een vergunning ex artikel 2 Uitvoeringsbesluit BPM 1992 aan de orde kan komen.

Deze vrijstelling wordt verleend onder de volgende cumulatieve voorwaarden.

- De personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel moet hoofdzakelijk zijn bestemd voor de uitoefening van de werkzaamheden van de werknemer buiten Nederland, alsmede voor persoonlijk gebruik, gebruik door inwonende gezinsleden daaronder begrepen.

Het gebruik van een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig voor woon-werkverkeer wordt beschouwd als persoonlijk gebruik. Onder woon-werkverkeer wordt in dit verband verstaan het afleggen van de afstand tussen het woonadres en de vaste werkplaats van de in het buitenland gevestigde werkgever. In de situatie waarin de vergunninghouder ten behoeve van zijn werkgever rechtstreeks vanaf zijn woonadres in Nederland naar een zakenrelatie in het buitenland rijdt, zonder eerst zijn vaste werkplaats aan te doen, wordt die rit overigens aangemerkt als zakelijk gebruik voor de uitoefening van de werkzaamheden. In dat geval is sprake van zakelijk gebruik in Nederland (vanaf het woonadres naar de grens) en zakelijk gebruik in het buitenland (vanaf de grens tot de het woonadres van de zakenrelatie).

Hoofdzakelijk wil zeggen dat het gebruik voor meer dan 50% zowel zakelijk als buiten Nederland moet plaatsvinden. Bij twijfel zal een en ander bijvoorbeeld aan de hand van een kilometeradministratie moeten kunnen worden aangetoond.

Bij de beoordeling of het gebruik voor meer dan 50% zowel zakelijk als buiten Nederland plaatsvindt, wordt het woon-werkverkeer buiten beschouwing gelaten. Anders zouden een werknemer die slechts een korte afstand hoeft te overbruggen om op zijn in het buitenland gelegen werkplaats te komen en een werknemer die op een grotere afstand van zijn werkplaats in het buitenland woont, ongelijk worden behandeld. Eerstgenoemde werknemer komt dan immers eerder in aanmerking voor een vrijstelling.

Voorbeeld

Een werknemer heeft van zijn werkgever een in het buitenland geregistreerde personenauto ter beschikking gekregen en maakt daar als volgt gebruik van.

Woon-werkverkeer	15.000 km/jaar
Overig persoonlijk gebruik	5.000 km/jaar
Zakelijk gebruik buiten Nederland	22.000 km/jaar
Zakelijk gebruik binnen Nederland	10.000 km/jaar

In totaal rijdt de werknemer dus per jaar 52.000 km (zonder woon-werkverkeer 37.000 km).

Als het woon-werkverkeer in de berekening zou worden meegenomen moet de werknemer de personenauto voor minimaal 26.001 km per jaar (> 50% van 52.000) zakelijk buiten Nederland gebruiken. Aan deze voorwaarde wordt niet voldaan. Zonder woon-werkverkeer ligt de grens op 18.501 km per jaar (> 50% van 37.000). In dat geval komt hij dus wel in aanmerking voor de vrijstelling.

Zijn collega, met hetzelfde gebruik, woont dicht bij de grens waardoor hij per jaar 10.000 km (aan woon-werkverkeer) minder hoeft af te leggen. In totaal rijdt de collega dus 42.000 km. Als de kilometers woon-werkverkeer wel zouden meetellen, kan deze collega de auto in Nederland wél met vrijstelling gebruiken. Hij hoeft de auto immers maar voor minimaal 21.001 km per jaar (> 50% van 42.000) zakelijk buiten Nederland te gebruiken.

- De werkgever heeft blijkens een schriftelijke verklaring toegestaan dat de personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel mede voor persoonlijk gebruik wordt aangewend.

Als een motorrijtuig overeenkomstig de uitdrukkelijke toestemming van de werkgever voor persoonlijke doeleinden wordt gebruikt, vormt dit privé-gebruik geen beletsel voor het verlenen van de vrijstelling. In dat geval mogen ook de inwonende gezinsleden van het motorrijtuig gebruik maken. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt, dat als een werkgever een zodanige verklaring niet heeft afgegeven, het niet de bedoeling van de wetgever is dat dit een beletsel vormt voor toepassing van de vrijstelling.

- De werknemer kan als gevolg van de arbeidsverhouding tussen hem en zijn werkgever in beginsel geen invloed uitoefenen op de beslissing in welk land de personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel wordt geregistreerd.

De vrijstelling wordt door de inspecteur op schriftelijk verzoek bij beschikking verleend. Het verzoek moet bij de inspecteur worden ingediend voor de aanvang van het gebruik van de weg in Nederland met de personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel. Als de vrijstelling (nog) niet is verleend, doch nadat het verzoek daartoe is ingediend wordt wel reeds een begin gemaakt met het gebruik van de weg, wordt alleen een naheffingsaanslag opgelegd als de inspecteur het verzoek – nadien - afwijst.

Als de omstandigheden waaronder de vrijstelling is verleend zich niet langer voordoen, is degene aan wie de vrijstelling is verleend verplicht om de inspecteur hiervan in kennis te stellen. De inspecteur trekt dan de vrijstelling in. Als aan deze verplichting niet wordt voldaan, wordt de vrijstelling geacht te zijn vervallen op het tijdstip waarop de omstandigheden waaronder de vrijstelling is verleend zich niet langer voordoen.

Als de vrijstelling is ingetrokken of van rechtswege is vervallen, en met het desbetreffende motorrijtuig gebruik wordt gemaakt van de weg in Nederland, is de BPM alsnog verschuldigd op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet. De verschuldigdheid ontstaat op het moment waarop voor de eerste maal gebruik wordt gemaakt van de weg nadat de vrijstelling is ingetrokken of van rechtswege is vervallen.

Het herstelbeleid voor het gebruik in Nederland van een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig die door een buitenlandse werkgever aan een als werknemer bij hem in dienst zijnde in Nederland wonende persoon ter beschikking is gesteld, is beschreven in de paragrafen 2.4.5 en 2.4.6.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 25 augustus 1993, nr. 27847 (BNB 1993/300*, FED 1993/719, WFR 1993/1418)*
Het begrip werknemer in art. 108, vierde lid, van de Regeling vrijstellingen bij invoer (nu: artikel 2 van het besluit) moet worden opgevat in civielrechtelijke zin.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 23 juni 1994, nr. 93/3805 (VN 1997/416)*
De belanghebbende is directeur-aandeelhouder van een GmbH en

woont zelf in Nederland. De GmbH koopt een personenauto en stelt deze ter beschikking aan de belanghebbende. De inspecteur vond hem terecht geen werknemer in de zin van artikel 2 van het besluit, maar bestuurder van de GmbH, zodat deze een beperktere vrijstelling verleende ex artikel 3 van het besluit (zie paragraaf 8.5). De artikelen 2 en 3 van het besluit zijn niet strijdig met de wet zelf. Artikel 14 van de wet geeft immers de bevoegdheid om bij AMvB deze vrijstellingen te verlenen. Het Hof acht de wet en het besluit niet strijdig met het EG-recht, in het bijzonder niet met artikel 95 EG-Verdrag, nu de BPM op dezelfde voorwaarden wordt geheven van auto's van nationale oorsprong en van auto's van buitenlandse oorsprong.

- *Hoge Raad, 10 augustus 2001, nr. 36484 (Infobulletin 2001/669, VN 2001/63.22, WFR 2001/1125)*
Belanghebbende woont in Nederland en verricht werkzaamheden in verschillende landen, waaronder Nederland. Zijn in Duitsland gevestigde werkgever heeft hem ten behoeve van deze werkzaamheden een auto ter beschikking gesteld. Het verzoek om vrijstelling is door de inspecteur afgewezen. Belanghebbende's beroep op gewekt vertrouwen wordt afgewezen. De uitlatingen van de douaneambtenaar zijn niet als toezegging aan te merken.

- *Hoge Raad, 8 november 2002, nr. 37623 (Infobulletin 2002/848, BNB 2003/22, FED 2002/671, VN 2003/9.27, WFR 2002/1692)*
Belanghebbende woont in Nederland. Hij is rijdend op de openbare weg aangetroffen in een door zijn Duitse werkgever gehuurde auto met Duits kenteken. Op het moment van de controle gebruikte hij de auto niet in het kader van zijn werkzaamheden. De belanghebbende is in het verleden tweemaal eerder aangetroffen in een niet in Nederland geregistreerde auto, waarvoor hij een waarschuwing heeft gekregen. Een verzoek om een vrijstellingsvergunning heeft de inspecteur afgewezen. Het Hof oordeelt dat de belanghebbende op basis van deze feiten de BPM is verschuldigd. Partijen gaan er terecht van uit dat de vrijstelling van artikel 719, elfde lid, sub d, TCDW (tekst tot 1 juli 2001) niet van toepassing is. De aanslag is, mede gelet op de waarschuwingen, niet in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur opgelegd. Voor de Hoge Raad voert de belanghebbende nog aan dat de auto op het tijdstip van de controle wel is gebruikt voor zijn werkzaamheden. Hij was als chauffeur van de directeur van zijn werkgever op weg van hun beider woonplaats naar de plaats van hun werkzaamheden. Dit wordt door de Hoge Raad echter verworpen, daar gegrondbevinding niet tot een andere beslissing zou leiden.

- *Gerechtshof Leeuwarden, 16 januari 2004, nr. BK 429/99 BPM*
Gelet op verschillende feiten moet worden aangenomen dat de belanghebbende in Nederland woonde. Ten aanzien van de vrijstelling van artikel 2 of 3 van het besluit geldt dat slechts met vrucht een beroep op deze vrijstelling kan worden gedaan als deze vóór de aanvang van het gebruik van de weg is gevraagd en bij beschikking is verleend. In dit geval is dat niet gebeurd, zodat een beroep op de vrijstelling faalt.

- *Hof Leeuwarden, 11 februari 2005, nr. 276/99 (NTFR 2005/327)*
De belanghebbende stelt zich primair op het standpunt dat zij nog steeds recht heeft op een vrijstellingsvergunning BPM omdat zij aan de daarvoor geldende voorwaarden voldoet en er steeds overleg is

geweest met de douane over het uitblijven van de voor de vergunning benodigde bescheiden. Het Hof oordeelt dienaangaande dat de belanghebbende met haar niet onderbouwde stellingen, tegenover de gemotiveerde weerspreking van de inspecteur, geenszins aannemelijk maakt dat bij haar het in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt dat zij gevrijwaard zou blijven van een naheffingsaanslag BPM.

- *Hof Den Haag, 17 februari 2005, nr. 03/03801*
De belanghebbende wordt door zijn Nederlandse werkgever als vestigingsmanager van een in België gevestigde NV aangesteld. De inspecteur verleent de vergunning "buitenlandse werkgever" op basis van de mededeling dat deze Belgische NV ook de werkgever is. Achteraf blijkt dat de Nederlandse NV de werkgever is gebleven. De inspecteur stelt dat voor de vrijstelling geen plaats is, trekt de vergunning in en heft BPM na. Volgens het Hof moet het begrip "werknemer" materieel worden uitgelegd (mede gelet artikel 108, lid 8, Regeling vrijstellingen belastingen bij invoer), zodat de belanghebbende als werknemer van de Belgische NV kan worden aangemerkt. De staatssecretaris heeft tegen deze uitspraak cassatie ingesteld (Hoge Raad, 41879).
- *Hof Den Haag, 24 juni 2005, nr. BK 04/01019*
Het Hof heeft geoordeeld dat een redelijke wetsuitleg van de voorwaarde in artikel 2, eerste lid, letter a, van het Uitvoeringsbesluit BPM is, dat de personenauto in kwestie in belangrijke mate voor zakelijke doeleinden moet worden gebruikt en dat van de zakelijk verreden kilometers meer dan 50 percent buiten Nederland moet plaatsvinden. Daarnaast is privé-gebruik van de personenauto toegestaan, daargelaten of de verreden privé-kilometers binnen- of buitenlands zijn.
De staatssecretaris heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 42436).

§ 8.5. Buitenlands bedrijf (artikel 14 van de wet en artikel 3 van het besluit)

Op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet, is een Nederlands ingezetene de BPM verschuldigd als hij een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig in Nederland feitelijk ter beschikking heeft. Op grond van artikel 14 van de wet, in samenhang met artikel 3 van het besluit, kan echter vrijstelling van BPM worden verleend voor personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die zijn geregistreerd in het buitenland en die worden gebruikt door Nederlandse ingezetenen die elders dan in Nederland:

- hoofd zijn van een eenmansbedrijf, of
- lid zijn van een maatschap, of
- bestuurder, vennoot of aandeelhouder zijn van een onderneming, opgericht in de vorm van een vennootschap, een en ander mits de eigenaar of houder niet een werknemer is als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel c, van het besluit.

Deze vrijstelling wordt slechts verleend als aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan.

- De personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel wordt uitsluitend gebruikt door de eigenaar of houder zelf.

- Uitsluitend de afstand van de woonplaats naar de in het buitenland gelegen werkplaats en omgekeerd wordt overbrugd.

Toelichting

Dit betekent dat alleen het zogenaamde woon-werkverkeer is toegestaan. Hieronder wordt ook begrepen het gebruik in Nederland van het betreffende motorrijtuig voor garagebezoek ten behoeve van het onderhoud of de reparatie van dat motorrijtuig.

Artikel 2, tweede tot en met zevende lid, van het besluit zijn van overeenkomstige toepassing (zie paragraaf 8.4).

Het herstelbeleid voor het gebruik in Nederland van een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig door een in Nederland wonende persoon die in het buitenland een onderneming heeft, is beschreven in de paragrafen 2.4.5 en 2.4.6.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 25 augustus 1993, nr. 27847 (BNB 1993/300, FED 1993/719, WFR 1993/1418)*
Het begrip werknemer in art. 108, vierde lid, van de Regeling vrijstellingen bij invoer moet worden opgevat in civielrechtelijke zin.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 23 juni 1994, nr. 93/3805 (VN 1997/416)*
De belanghebbende is directeur-aandeelhouder van een GmbH en woont zelf in Nederland. De GmbH koopt een personenauto en stelt deze ter beschikking aan de belanghebbende. De inspecteur vond hem terecht geen werknemer in de zin van artikel 2 van het besluit (zie ook paragraaf 8.4), maar bestuurder van de GmbH, zodat deze een beperktere vrijstelling verleende ex artikel 3 van het besluit. De artikelen 2 en 3 van het besluit zijn niet strijdig met de wet zelf. Artikel 14 van de wet geeft immers de bevoegdheid om bij AMvB deze vrijstellingen te verlenen. Het Hof acht de wet en het besluit niet strijdig met het EG-recht, in het bijzonder niet met artikel 95 EG-Verdrag, nu de BPM op dezelfde voorwaarden wordt geheven van auto's van nationale oorsprong en van auto's van buitenlandse oorsprong.
- *Hoge Raad, 29 januari 1997, nr. 31592 (Infobulletin 1997/152, BNB 1997/102, FED 1997/96, VN 1997/1749, WFR 1997/194)*
De verleende vrijstelling op de voet van artikel 3 van het besluit is terecht beperkt tot het directe verkeer tussen de woonplaats en de in het buitenland gelegen werkplaats, te weten de vaste plaats van werkzaamheden. Daaraan doet niet af dat regelmatig ook op andere plaatsen werkzaamheden worden verricht.
- *Hoge Raad, 27 augustus 1997, nr. 32461 (Infobulletin 1997/604, BNB 1997/271, FED 1997/669, VN 1997/3746, WFR 1997/1362)*
Een Belgisch bedrijf stelt een in België geregistreerde auto ter beschikking aan zijn in Nederland wonende "statutaire zaakvoerder". De in artikel 3 van het besluit bedoelde vrijstelling voor een auto met een buitenlands kenteken is beperkter dan de in artikel 2 genoemde vrijstelling (zie paragraaf 8.4). Het feit dat de belanghebbende zelf invloed kon uitoefenen op de beslissing in welk land de auto werd geregistreerd, brengt een terecht toegepaste ongelijkheid met zich ten

opzichte van de situatie in artikel 2. Geen ongelijkheid in het kader van artikel 26 IVBPR.

- *Hoge Raad, 20 mei 1998, nr. 33165 (BNB 1998/247, VN 1998/28.19)*
Aan de belanghebbende is op de voet van artikel 3 van het besluit een vrijstelling BPM verleend, uitsluitend voor woon/werkverkeer tussen zijn woonplaats en de in het buitenland gelegen vestiging van zijn bedrijf. De belanghebbende heeft zijn auto echter, ook na de waarschuwing van de inspecteur, mede gebruikt voor enkele bezoeken aan de in Nederland gelegen vestiging (zonder naar de buitenlandse vestiging te reizen) en voor het doen van boodschappen aldaar. Daardoor is de vrijstelling in strijd met de voorwaarden gebruikt. Hieraan doet niet af dat de Nederlandse vestiging op de route van zijn woonplaats naar de in het buitenland gelegen vestiging ligt.

- *Hoge Raad, 26 augustus 1998, nrs. 33684 en 33685 (Infobulletin 1998/846 en 847, BNB 1998/389 en 390, FED 1998/397, 735 en 736, WFR 1998/1606 en 1607)*
De arbeidsverhouding tussen de belanghebbende en de onderneming wordt bepaald door de inhoud van de statuten. Er is slechts dan sprake van de in artikel 2, eerste lid onder c, van de wet bedoelde invloed, als die invloed beslissend is.

- *Hoge Raad, 19 januari 2000, nr. 35057 (Infobulletin 2000/112, BNB 2000/119, VN 2002/50.23)*
De heffing op grond van de aanvang van het weggebruik is niet in strijd met artikel 95 (thans 90) van het EG-Verdrag. Het ontbreken van een teruggaafregeling bij (weder)uitvoer van gebruikte personenauto's doet hieraan niet af. Eveneens niet in strijd met artikel 33 van de Zesde richtlijn en artikel 5 (thans 10) van het EG-Verdrag.
Artikel 1, vierde lid, van de wet (thans vijfde lid) is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel omdat zowel voor het belastbaar feit in het tweede lid en dat in het vierde lid het niet van belang is of na het belastbare feit met de auto gedurende kortere of langere tijd in Nederland gebruik wordt gemaakt van de weg.
In het geding over de naheffingsaanslag kan de vraag of aanspraak bestaat op de in artikel 3 of 4 van het besluit opgenomen vrijstelling niet meer aan de orde komen.

- *Hoge Raad, 13 september 2000, nr. 35472 (Infobulletin 2000/684, BNB 2000/348*, FED 2000/508, VN 2000/47.19, WFR 2000/1401)*
De vrijstelling van artikel 3, tweede lid onder b, van het besluit is alleen bedoeld voor het woon-werkverkeer. De vrijstelling vervalt zodra blijkt van ander gebruik. De motieven voor dit andere gebruik doen niet terzake. Het begrip "werkplaats" moet eng geïnterpreteerd worden: de vaste plaats van de werkzaamheden. Heffing op grond van artikel 1, tweede lid, van de wet is niet in strijd met artikel 90/95 EG-Verdrag (zie paragraaf 2.1.2: HR, 23 augustus 1996, nr. 30888). Daaraan doet niet af dat een teruggaafregeling bij (weder)uitvoer van gebruikte auto's ontbreekt. Deze heffing is evenmin in strijd met het gelijkheidsbeginsel, omdat niet van belang is of na het zich voordoen van het belastbaar feit, gedurende kortere of langere tijd in Nederland gebruik van de weg wordt gemaakt. Heffing op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet is niet in strijd met artikel 33 Zesde Richtlijn, omdat ter zake van de vrijstellingsvergunning geen grensformaliteiten behoeven te worden

vervuld (zie par. 2.2.1: HR, 18 maart 1998, nr. 32627) en de BPM geen omzetbelasting is (zie par. 1.3: HvJ EG, 13 juli 1989, nr. 93 en 94/88).

- *Hoge Raad, 29 november 2000, nr. 35920 (Infobulletin 2001/848, BNB 2001/42, FED 2000/679, VN 2002/50.24, WFR 2000/1777)*
Een eigenaar van een in België gevestigd éénmansbedrijf woont in Nederland. Hij maakt gebruik van een in België geleasde en geregistreerde personenauto. De voorwaarde voor de vrijstelling is dat de auto in Nederland uitsluitend wordt gebruikt ter overbrugging van de afstand tussen de woonplaats en de buiten Nederland gelegen werkplaats. De omstandigheid dat de belanghebbende van de auto in Nederland mede gebruik maakt in het kader van de uitoefening van hem door de artikelen 43 en 49 EG-Verdrag gewaarborgde vrijheden (dus niet uitsluitend ter overbrugging van de afstand tussen de woonplaats en de buiten Nederland gelegen werkplaats), heeft niet tot gevolg dat hij uit dien hoofde zwaarder wordt belast dan een inwoner van Nederland die geen gebruik maakt van die vrijheden. De belanghebbende kan dus niet op grond van het EG-Verdrag aanspraak maken op een ruimere vrijstelling.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 4 juni 2002, nr. 99/2220 (Infobulletin 2002/623, VN 2003/5.27)*
Voor een tweede auto is geen vrijstelling aangevraagd, maar daarvoor zou materieel wel recht op bestaan. De inspecteur legt een naheffingsaanslag BPM op voor het gebruik van de weg met de tweede auto. Het Hof acht dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel. De nadelige - financiële - gevolgen van het opleggen van de naheffingsaanslag zijn voor de belanghebbende onevenredig met het doel dat met die aanslag wordt gediend. Volgens het Hof is de strekking van de bepaling dat het verzoek om vrijstelling moet worden ingediend vóór de aanvang van het gebruik van de weg in Nederland, gelegen in de - controletechnische - wenselijkheid om bij de aanvang van het weggebruik (het belastbare feit) tevens onmiddellijk te kunnen vaststellen dat een vrijstelling geldt. Niet kan dan ook worden gezegd dat de belanghebbende belasting heeft ontgaan of ontdoken. De situatie past volgens het Hof ook in het herstelbeleid.
De Staatssecretaris is niet in cassatie gegaan, omdat hij de materiële uitkomst als beleid overneemt (zie paragraaf 2.4.5).
- *Hoge Raad, 20 december 2002, nr. 37754 (VN 2003/4.1.5)*
Van de belanghebbende wordt de verschuldigde BPM nageheven daar hij ook na de waarschuwing van de inspecteur in 1997 met dezelfde personenauto met Duits kenteken feitelijk gebruik maakt van de weg in Nederland. Enkele maanden later verzoekt de belanghebbende alsnog om een vrijstellingsvergunning "buitenlandse werkgever", die ook daadwerkelijk wordt verleend. De naheffingsaanslag BPM is terecht opgelegd nu de vrijstellingsvergunning niet tijdig is aangevraagd. De afgifte van een vergunning is niet meer van belang.
- *Hoge Raad, 24 oktober 2003, nr. 38454*
De belanghebbende heeft een vergunning "buitenlands bedrijf" voor het woon-werkverkeer met een in België gekentekende auto. Hij wordt buiten het traject aangehouden in Nederland. Vaststaat dat hij de auto op dat moment zakelijk gebruikt. Er is terecht BPM nageheven.

- *Gerechtshof Leeuwarden, 16 januari 2004, nr. BK 429/99 BPM*
Gelet op verschillende feiten moet worden aangenomen dat de belanghebbende in Nederland woonde. Ten aanzien van de vrijstelling van artikel 2 of 3 van het besluit geldt dat slechts met vrucht een beroep op deze vrijstelling kan worden gedaan als deze vóór de aanvang van het gebruik van de weg is gevraagd en bij beschikking is verleend. In dit geval is dat niet gebeurd, zodat een beroep op de vrijstelling faalt.

- *Rechtbank Arnhem, 21 februari 2006, nr. AWB 05/2222 (Fiscaal up to Date 2006-0331)*
De vrijstellingsvergunning buitenlands bedrijf die aan de eiser is verleend, is in strijd met artikel 49 van het EG-Verdrag voor zover daarbij geen vrijstelling is verleend voor het onderhoud van de auto in Nederland. De Rechtbank bepaalt dat aan de vrijstellingsvergunning wordt toegevoegd dat de auto mede mag worden ingezet voor garagebezoek in Nederland ten behoeve van de auto.

§ 8.6. Vrijstellingen, gebaseerd op het douanerecht (artikel 14 van de wet en artikel 4 van het besluit)

§ 8.6.1. Algemeen

Op grond van artikel 4, eerste lid, van het besluit kan voor motorrijtuigen die onder bepaalde omstandigheden of voor bepaalde doeleinden naar Nederland worden overgebracht, een vrijstelling van BPM worden verkregen. Deze vrijstelling wordt verleend voor uit een ander land afkomstige personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen als ter zake van het in het vrije verkeer brengen daarvan aanspraak op vrijstelling van douanerecht bestaat, of zou bestaan als de vervoermiddelen uit een ander land dan een EU-lidstaat zouden zijn ingevoerd, onder de daarbij gestelde voorwaarden en beperkingen.

Als voor deze personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen vrijstelling van invoerrecht wordt gevraagd overeenkomstig de daarvoor geldende bepalingen, moet tegelijkertijd het verzoek om vrijstelling van BPM worden gedaan (artikel 4, vierde lid, van het besluit). In andere gevallen is artikel 2, tweede en derde lid, van het besluit van overeenkomstige toepassing. Dat wil zeggen dat een afzonderlijke vergunning moet worden aangevraagd vóórdat van de weg gebruik wordt gemaakt. Dit komt vooral voor bij motorrijtuigen die vanuit een andere lidstaat naar Nederland worden overgebracht.

Als een BPM-vrijstelling is verleend, wordt de BPM verschuldigd als ingevolge de bepalingen op grond waarvan de vrijstelling van douanerecht is verleend of zou worden verleend, douanerecht verschuldigd is of zou worden.

De gevallen waarin vrijstelling van douanerecht wordt verleend, zijn vermeld in de Vo 918/83. De bepalingen uit deze verordening zijn nader uitgewerkt in de Douaneregeling. Waar in deze bepalingen wordt gesproken over derde landen moet daaronder in het kader van de vrijstelling van BPM worden verstaan: ieder land behalve Nederland.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 14 maart 2001, nr. 36050 (Infobulletin 2001/313, BNB 2001/209, VN 2001/18.34, WFR 2001/376)*
De Tariefcommissie heeft het door de belanghebbende ingestelde beroep tegen de uitnodiging tot betaling van invoerrecht met betrekking tot de auto verworpen. Derhalve is invoerrecht verschuldigd. Artikel 4, vijfde lid, van het besluit brengt mee, dat de belanghebbende dan ook de BPM is verschuldigd. Het betoog van de belanghebbende dat het Nederlandse recht in strijd is met artikel 6 EVRM doordat de toegang tot de rechter afhankelijk blijkt van de gekozen beroepsgang, faalt, omdat de beslissing omtrent de verschuldigde belasting niet is aan te merken als een "determination of his civil rights and obligations" als bedoeld in artikel 6, eerste lid, EVRM.

§ 8.6.2. Definitieve vrijstellingen**A. Verhuisboedels**

De vrijstelling voor verhuisboedels betreft een vrijstelling voor de inboedel van een natuurlijk persoon die zijn normale verblijfplaats naar Nederland overbrengt. Onder de inboedel kan mede begrepen zijn een motorrijtuig. In dat geval is de vrijstelling ook relevant voor de heffing van de BPM. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in de artikelen 2 tot en met 10 Vo 918/83. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 4, en onderdeel 24.00.10.

Ter verkrijging van de vrijstelling bij invoer moet de belanghebbende in het bezit zijn van een vergunning van de inspecteur (artikel 76, eerste lid, van de Douaneregeling). Ook als geen vrijstelling van douanerecht in het geding is (bijvoorbeeld omdat de goederen uit een andere lidstaat komen) moet de vergunning worden aangevraagd binnen een jaar nadat de normale verblijfplaats is overgebracht.

Als de vergunning ten onrechte is verleend, omdat niet aan alle voorwaarden is voldaan, is niettemin geen BPM verschuldigd als de vergunning niet is ingetrokken (zie ook de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 5 oktober 2004).

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 27 april 1983, nr. 21757 (BNB 1983/193*, FED 1983/5)*
Belanghebbende woonde tot juni 1978 zelfstandig in een eigen woning. Door zijn werkgever werd hij voor enkele jaren in Parijs gedetacheerd, alwaar hij een gemeubileerd appartement bewoonde. De woning in Nederland is niet verhuurd. In juni 1980 keerde hij naar Nederland terug. De inspecteur wijst het verzoek om vrijstelling van de belastingen bij invoer (omzetbelasting en BVB) voor een tot zijn verhuisboedel behorende personenauto af.
Volgens de Hoge Raad kan niet gezegd worden dat de belanghebbende in juni 1980 nog geen verblijf hier te lande had. Hieruit volgt dat hij geen aanspraak kan doen gelden op de vrijstelling. De vraag of de belanghebbende in Frankrijk dan wel in Nederland zijn hoofdverblijf had behoeft geen bespreking.

- *Hof Den Haag, 5 september 1990, nr. 2628/89 (VN 1991/224)*
Belanghebbende heeft bij de overbrenging van zijn normale verblijfplaats van West-Duitsland naar Nederland voorwaardelijke vrijstelling bij invoer verkregen voor een tot zijn verhuisboedel behorende personenauto. Aan de desbetreffende vergunning is onder meer de voorwaarde verbonden dat de auto gedurende twaalf maanden na de aanvaarding van de aangifte ten invoer niet mag worden overgedragen enz., tenzij met hiertoe verkregen toestemming van de inspecteur. De vrijstelling verviel nu belanghebbende - al dan niet door een misverstand met betrekking tot de aanvang van bedoelde periode - de auto binnen twaalf maanden na aanvaarding van de aangifte ten invoer zonder toestemming van de inspecteur vervoerdde, ook al had hij niet de bedoeling daarmee de belasting te ontduiken.

- *Hof Den Haag, 13 maart 1998, nr. 97/00177 (VN 1998/41.21)*
Als voorwaarde voor toepassing van de verhuisboedelvrijstelling in de BPM stelt de inspecteur in de vergunning dat het motorrijwiel niet binnen twaalf maanden na afgifte van Deel II (vanaf 1 juni 2004: Deel I B) van het Nederlandse kentekenbewijs mag worden uitgeleend, etc. Belanghebbende stelt telefonisch van de douane te hebben vernomen dat de termijn van twaalf maanden aanvangt bij binnenbrengen van het motorrijwiel in Nederland en dat dit tijdstip recht doet aan de bedoeling van de vrijstelling als voortzetting van de voormalige douanevrijstelling bij invoer.
Nu de BPM niet is verschuldigd ter zake van het brengen van de motor in Nederland, maar ter zake van de registratie in het kentekenregister, moet voor de aanvang van de termijn van twaalf maanden bij die feiten worden aangesloten. De door belanghebbende gestelde feiten en omstandigheden omtrent de inlichtingen van de douane, zijn niet voldoende om met vrucht het vertrouwensbeginsel in te roepen.

- *Hoge Raad, 9 september 1998, nr. 33563 (VN 1998/48.23)*
Begin 1994 is een vergunning tot verhuisboedelvrijstelling verkregen en is de auto voorzien van een Nederlands kenteken. Eind 1994 is de auto ontvreemd. Met de verzekeringsmaatschappij is een overeenkomst tot eigendomsoverdracht gesloten, waarbij de eigenaar heeft verklaard, bij de finale kwijting, aan de verzekeraar de feitelijke macht afstaat die nog over de auto kan worden uitgeoefend. De inspecteur legt een naheffingsaanslag BPM op.
Volgens de Hoge Raad staat vast dat de auto is gestolen, dat de eigendom is overgedragen aan de verzekeraar, doch dat de verzekeraar niet de feitelijke beschikkingsmacht heeft verkregen, aangezien de auto niet is teruggevonden. Naar niet voor redelijke twijfel vatbaar is, kan de hiervoor bedoelde enkele overdracht van de eigendom aan de verzekeraar, niet worden aangemerkt als uitlenen, verpanden, verhuren of overdragen.

- *President Rb 's-Hertogenbosch, 29 november 2000, nr. 00/2730 (VN 2001/11.9)*
Zakelijk en privé gebruikt de belanghebbende twee personenauto's, die voorzien zijn van een Belgisch kenteken. De inspecteur heeft het verzoek om toepassing van de verhuisboedelvrijstelling voor deze auto's afgewezen. De belanghebbende wil, totdat op het vrijstellingsverzoek definitief is beslist, met de personenauto's gebruik maken van de weg in Nederland.
De president wijst het verzoek om een voorlopige voorziening echter af.

Er is geen sprake van een spoedeisend belang. Door afwijzing van het verzoek komt het bedrijf van belanghebbende niet in gevaar. Ook anderszins is geen sprake van een onevenredig nadeel aan de kant van de verzoeker, nu dit nadeel beperkt blijft tot de kosten van een - representatieve - huurauto.

- *Hoge Raad, 14 maart 2001, nr. 36050 (BNB 2001/209, VN 2001/18.34)*
Invoer in 1993 van een auto met voorwaardelijke vrijstelling invoerbelastingen. Tevens is de verhuisboedelvrijstelling verleend voor de BPM. De auto werd echter uitsluitend voor zakelijk gebruik gebezigd. De Tariefcommissie stelde de inspecteur in het gelijk wat betreft de verstuurde uitnodiging tot betaling. Ondertussen is op diezelfde gronden tevens een naheffingsaanslag BPM opgelegd. De Hoge Raad accordeert deze BPM-aanslag, omdat door de uitspraak van de Tariefcommissie is komen vast te staan dat de rechten bij invoer verschuldigd zijn geworden. Op grond van art. 4, vijfde lid, van het besluit is dan ook terecht de BPM verschuldigd en de BPM-vrijstelling niet van toepassing.
De Hoge Raad oordeelt tevens dat de BPM niet is aan te merken als een "determination of his civil rights and obligations" (artikel 6, eerste lid, EVRM), zodat belanghebbendes grief faalt, dat het Nederlandse recht in strijd is met dat artikel doordat de toegang tot de rechter afhankelijk blijkt van de gekozen beroepsgang.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 21 januari 2002, nr. 99/30168 (VN 2002/20.18)*
De belanghebbende heeft de auto vervreemd binnen de in de verhuisboedelvergunning vermelde termijn van een jaar na afgifte van het kentekenbewijs. De belanghebbende stelt echter dat hij aan de mondelinge uitlatingen van de douane-ambtenaren, met name bij de overlegging van de vergunningaanvraag, het in rechte te beschermen vertrouwen mocht ontlenen, dat hij geen BPM verschuldigd zou worden als hij de auto zonder winstooigmerk binnen de 12-maands termijn zou vervreemden. Deze stelling kan de belanghebbende niet baten. Als de bewuste mededeling al zou zijn gedaan, is dat gebeurd vóórdat de vergunning werd verleend en is hij zozeer in strijd met de voorwaarden in die vergunning, dat het de belanghebbende duidelijk had moeten zijn dat die mededeling (toezegging dan wel informatieverstrekking) door de inspecteur was teruggenomen. Op zijn minst had het op de weg van de belanghebbende gelegen om de kwestie na ontvangst van de vergunning ter verduidelijking nogmaals aan te kaarten.
- *Hof Arnhem, 14 maart 2002, nr. 99/1139 (VN 2002/33.26)*
Bij de behandeling van het verzoek van de belanghebbende om een verhuisboedelvrijstelling voor zijn personenauto bleek dat voor dezelfde auto al aan zijn in Nederland wonende echtgenote een vrijstellingsvergunning BPM is verleend op grond van artikel 2 van het besluit. Dit in verband met haar werkzaamheden voor zijn tandartsenpraktijk in Duitsland. Nu de auto niet diende voor het persoonlijk gebruik van de belanghebbende, is zijn verzoek om de auto als verhuisgoed aan te merken en daardoor vrijstelling van BPM te krijgen, terecht afgewezen.
- *Hoge Raad, 20 december 2002, nr. 36579 (Infobulletin 2003/118, BNB 2003/77, VN 2003/5.28, WFR 2003/25)*
Belanghebbende was in loondienst werkzaam in Duitsland. Hij beschikte aldaar over gehuurde woonruimte. Zijn echtgenote woonde in

Nederland. Op haar woonadres stond ook belanghebbende ingeschreven. Door de week verbleef belanghebbende op zijn adres in Duitsland, in de weekenden was hij bij zijn gezin. Na beëindiging van de dienstbetrekking in Duitsland ging belanghebbende weer in Nederland wonen. Hij verzocht voor zijn in bezit zijnde auto met Duits kenteken om toepassing van de verhuisboedelvrijstelling. Het Hof oordeelt dat belanghebbendes normale verblijfplaats in Nederland was, zodat de vrijstelling niet kan worden verleend. De Hoge Raad is het hier mee eens. In dit geval laten de feiten geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende het permanente centrum van zijn belangen in Nederland had.

- *Hoge Raad, 11 april 2003, nr. 36729 (Infobulletin 2003/417, BNB 2003/208*, FED 2003/229 en 341, VN 2003/21.16 en 62.30, WFR 2003/680)*
Een werknemer heeft, met uitsluiting van ieder ander, een personenauto volledig ter beschikking gesteld gekregen van zijn in het buitenland gevestigde werkgever, zowel voor persoonlijk gebruik als voor gebruik ten behoeve van zijn werkzaamheden voor de werkgever. In verband met zijn overplaatsing naar Nederland (ruim een jaar later) maakt de werknemer gebruik van het aan hem bij ingebruikname van de auto toegekende voorkeurskooprecht. Hij koopt de auto, verhuist naar Nederland en verzoekt, onder andere voor de auto, om toepassing van de verhuisboedelvrijstelling, hetgeen wordt afgewezen.
De definitie en uitleg van de begrippen "persoonlijke goederen" (artikel 1, tweede lid onder c, Vo 918/83) en "bezit" (artikel 3, onder a, Vo 918/83) betreft de uitleg van communautaire bepalingen. De Hoge Raad verzoekt daarom aan het Hof van Justitie EG om een prejudiciële beslissing inzake de uitleg van deze begrippen en schorst de behandeling van de zaak. Zie arrest HvJ EG van 17 maart 2005, nr. C-170/03.

- *Hof Amsterdam DK, 30 september 2003, nr. 2002/00222 (Infobulletin 2003/1014)*
De belanghebbende heeft zijn normale verblijfplaats vanuit Zuid-Afrika in Nederland gevestigd. De periode tussen zijn vestiging in Nederland en de datum waarop de goederen voor het vrije verkeer zijn aangegeven is echter langer dan twaalf maanden, zodat niet is voldaan aan de twaalf-maandstermijn. Wegens bijzondere omstandigheden kan van deze termijn worden afgeweken. Dat de belanghebbende pas na goed anderhalf jaar over een woning beschikte, waarin hij plaats had voor zijn huisraad, is geen bijzondere omstandigheid. Het verlies van zijn baan als gevolg van "omgekeerde discriminatie" is dat evenmin. Er bestaat geen mogelijkheid deze termijn te verlengen, daargelaten dat de belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat ten tijde van zijn vertrek sprake was van "uitzonderlijke politieke omstandigheden".

- *Hof 's-Hertogenbosch, 5 oktober 2004, nrs. 02/02207 en 02/02208 (VN 2005/11.1.13)*
De inspecteur heeft bij beschikking een "vergunning vrijstelling van BPM bij overbrenging" voor de personenauto van de belanghebbende afgegeven. Met gebruikmaking van deze vergunning heeft de belanghebbende zijn auto ter registratie aangegeven. Daarna concludeert de inspecteur uit de bevindingen van een FIOD-onderzoek dat de vrijstellingsvergunning ten onrechte is afgegeven. Hij legt aan de belanghebbende een naheffingsaanslag BPM op. De vergunning wordt

niet ingetrokken. Het Hof oordeelt dat de belanghebbende aan de vergunning het recht kon ontlenen de personenauto onder vrijstelling van BPM naar Nederland over te brengen. De vergunning laat - buiten de gevallen van overtreding van de daarin genoemde voorwaarden, hetgeen hier niet aan de orde is - niet toe dat van de vergunninghouder BPM wordt geheven. Wenst de inspecteur daartoe toch over te gaan, dan zal hij eerst de vergunning moeten intrekken. De mogelijkheid een eenmaal genomen besluit in te trekken ligt besloten in artikel 3:30 van de Awb. Artikel 8 van het CDW opent de mogelijkheid een gunstige beschikking met terugwerkende kracht in te trekken, (onder meer) wanneer deze werd genomen op grond van onjuiste en onvolledige gegevens. De staatssecretaris heeft tegen deze uitspraken cassatie ingesteld (Hoge Raad, nrs. 42029 en 42030).

- *HvJ EG, 17 maart 2005, nr. C-170/03 (VN 2005/18.18*)*
Antwoord op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad (zie HR, 11 april 2003, nr. 36729). Een personenauto, die zowel voor particuliere doeleinden als voor beroepsdoeleinden is gebruikt, kan als persoonlijk goed in de zin van artikel 1, tweede lid, onderdeel c, van de Vo 918/83 worden aangemerkt. Onder "bezit" als bedoeld in artikel 3 van deze Verordening moet worden verstaan "feitelijke macht uitoefenen". Een en ander brengt het HvJ EG tot het oordeel dat de auto van de belanghebbende op grond van de artikelen 2 en 3 van de Vo 918/83 voor een douanevrijstelling in aanmerking komt.
- *Hof 's-Hertogenbosch, 30 mei 2005, nr. 02/04130 (NFTR 2005/931)*
Belanghebbende heeft twee auto's onder toepassing van een vrijstellingsvergunning als verhuisgoed naar Nederland overgebracht. Binnen twaalf maanden na aanvaarding van de aangiften voor het vrije verkeer zijn de auto's verkocht. Hierdoor heeft de belanghebbende in strijd gehandeld met artikel 7, eerste lid, van de Vo 918/83. Aan dit oordeel kan niet afdoen dat de overschrijving van het kenteken van beide auto's in het kentekenregister pas na het verstrijken van de twaalfmaandstermijn heeft plaatsgevonden. De belanghebbende heeft tegen deze uitspraak cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 42326).

B. Overige definitieve vrijstellingen

Op grond van artikel 4, eerste lid, van het besluit, kan voor motorrijtuigen die onder bepaalde omstandigheden of voor bepaalde doeleinden naar Nederland worden overgebracht, vrijstelling van BPM worden verkregen. Zoals reeds gesteld wordt die vrijstelling verleend voor uit een ander land afkomstige personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen als ter zake van de invoer daarvan aanspraak op vrijstelling van douanerecht bestaat, of zou bestaan als de vervoermiddelen uit een ander land dan een EU-lidstaat zouden zijn ingevoerd.

Ter verkrijging van de vrijstelling bij invoer moet de belanghebbende in het bezit zijn van een vergunning van de inspecteur (artikel 76, eerste lid, van de Douaneregeling). Als geen vrijstelling van douanerecht in het geding is (bijvoorbeeld omdat de goederen uit een andere lidstaat komen) moet de vergunning worden aangevraagd voordat met het gebruik van de weg wordt aangevangen (artikel 4, vierde lid, van het besluit).

- *Huwelijksgeschenken etc.*
De vrijstelling voor goederen die worden ingevoerd ter gelegenheid van een huwelijk betreft een vrijstelling voor huwelijksuitzetten en inboedel,

alsmede voor huwelijksgeschenken ten aanzien van een persoon die ter gelegenheid van zijn huwelijk zijn normale verblijfplaats (zie paragraaf 8.6.3) overbrengt. Voor deze vrijstelling komen slechts personen in aanmerking die sedert ten minste twaalf opeenvolgende maanden hun normale verblijfplaats buiten het douanegebied van de gemeenschap hebben gehad. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in artikel 11 tot en met 15 Vo 918/83. De artikelen 76, 77, en 70 van de Douaneregeling zien eveneens op deze vrijstelling. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 5.

Onder de inboedel kan ook een motorrijtuig zijn begrepen. De vrijstelling voor huwelijksgeschenken is echter beperkt tot een maximum van € 1.000 per geschenk.

- *Geërfde motorrijtuigen*

De vrijstelling voor geërfde motorrijtuigen betreft een vrijstelling voor goederen verkregen uit een buitenlandse nalatenschap. Onder deze goederen kan zich ook een motorrijtuig bevinden. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in artikel 16 tot en met 19 Vo 918/83. Voorts zijn de artikelen 76 en 79 van de Douaneregeling van toepassing. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 6.

Eén van de voorwaarden van deze vrijstelling is dat een verklaring van een notaris of vergelijkbare functionaris moet worden overgelegd uit het land van invoer, waaruit blijkt dat de goederen door vererving zijn verkregen (artikel 79, derde lid, Douaneregeling).

- *Bedrijfsverplaatsing*

De vrijstelling in verband met een bedrijfsverplaatsing betreft een vrijstelling voor goederen van een bedrijf dat zijn activiteiten in het buitenland volledig staakt en in Nederland soortgelijke activiteiten gaat uitoefenen. Onder deze goederen kunnen ook motorrijtuigen zijn begrepen, voor zover deze het karakter van productiemiddelen of dienstverlening bezitten. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in artikel 32 tot en met 38 Vo 918/83. Voorts zijn de artikelen 76 en 79 van de Douaneregeling op deze vrijstelling van toepassing. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 27.

Aan de in artikel 37 Vo 918/83 geboden mogelijkheid om de termijn waarbinnen de goederen niet mogen verkocht (12 maanden) te verlengen, wordt in Nederland geen gevolg gegeven (artikel 79, vierde lid, Douaneregeling).

- *Rampen*

De vrijstelling bij rampen betreft een vrijstelling voor goederen welke zijn bestemd om gratis ter beschikking te worden gesteld aan slachtoffers van rampen. Onder deze goederen kunnen motorrijtuigen zijn begrepen. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in artikel 79 tot en met 85 Vo 918/83. Voorts is artikel 76 van de Douaneregeling op deze vrijstelling van toepassing. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 26.

- *Officiële schenkingen*
De vrijstelling voor officiële geschenken betreft goederen bestemd om te worden gebruikt door regerende vorsten en staatshoofden van derde landen, alsmede door de personen die hen officieel vertegenwoordigen. De vrijstelling kan afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde van wederkerigheid. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in artikel 86 tot en met 90 Vo 918/83. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragrafen 12 en 13.
- *Begraafplaatsen voor buitenlandse militairen*
De vrijstelling in verband met begraafplaatsen voor buitenlandse militairen betreft goederen die worden ingevoerd door daartoe door de bevoegde autoriteiten erkende organisaties om te worden gebruikt voor de aanleg, het onderhoud of de verfraaiing van begraafplaatsen, graven en gedenktekens voor oorlogsslachtoffers van derde landen die in het douanegebied van de Gemeenschap zijn begraven. De vrijstelling geldt ook voor motorrijtuigen. De vrijstelling wordt verleend overeenkomstig het gestelde in artikel 117 van de Vo 918/83. Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 38.

§ 8.6.3. Begrip normale verblijfplaats

Onder "normale verblijfplaats" wordt verstaan de plaats waar een persoon gewoonlijk verblijft. Dat wil zeggen de plaats waar hij gedurende minimaal 185 dagen per kalenderjaar wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen verblijft of, als hij geen beroepsmatige bindingen heeft, wegens persoonlijke bindingen waaruit nauwe banden blijken tussen hem en de plaats waar hij woont (Hoge Raad van 20 december 2002, nr. 36579, zie onder "Jurisprudentie"). Verwezen wordt naar het Handboek Douane, deel 7, onderdeel 24.00.00, paragraaf 1.1.4, en onderdeel 24.00.30.

NB: De woon- of vestigingsplaats in de zin van artikel 4 van de AWR is beschreven in paragraaf 2.2.8.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 26 november 1980, nr. 58/80 (BNB 1982/49)*
Belanghebbende, van Nederlandse nationaliteit, is als directeur in dienstbetrekking werkzaam bij vennootschappen in Nederland en Duitsland. Hij beschikt in Duitsland over een hem in eigendom toebehorende flat. Ongeveer een maal per 10 dagen bezoekt hij zijn in Nederland wonende gezin. Belanghebbende is zowel in Nederland als in Duitsland in het bevolkingsregister ingeschreven. Door de Duitse vennootschap is aan belanghebbende een personenauto met Duits kenteken ter beschikking gesteld. Belanghebbende gebruikt deze auto mede voor zijn reizen naar Nederland.
Belanghebbende moet geacht worden zijn normale verblijfplaats in Nederland te hebben.
- *Hoge Raad, 27 april 1983, nr. 21757 (BNB 1983/193*, FED 1983/5)*
Belanghebbende woonde tot juni 1978 zelfstandig in een eigen woning. Door zijn werkgever werd hij voor enkele jaren in Parijs gedetacheerd, alwaar hij een gemeubileerd appartement bewoonde. De woning in Nederland is niet verhuurd. In juni 1980 keerde hij naar Nederland terug. De inspecteur wijst het verzoek om vrijstelling van de belastingen bij invoer (omzetbelasting en BVB) voor een tot zijn verhuisboedel

behorende personenauto af.

Volgens de Hoge Raad kan niet gezegd worden dat de belanghebbende in juni 1980 nog geen verblijf hier te lande had. Hieruit volgt dat hij geen aanspraak kan doen gelden op de vrijstelling. De vraag of de belanghebbende in Frankrijk dan wel in Nederland zijn hoofdverblijf had behoeft geen bespreking.

- *Hof Arnhem, 27 april 1988, nr. 202/1986 (FED 1988/486)*
Een huwelijk brengt niet automatisch een verandering van woonplaats met zich mee.

- *Hof van Justitie EG, 23 april 1991, nr. C-297/89 (VN 1991/1863)*
Het Hof van Justitie spreekt zich uit over de voorwaarde van het overbrengen van de "gewone verblijfplaats" zoals bedoeld in artikel 7, eerste lid, Richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap. Volgens het Hof moet als gewone verblijfplaats worden aangemerkt de plaats waar de belanghebbende het permanente centrum heeft van zijn belangen. Deze plaats moet worden bepaald aan de hand van alle relevante feitelijke elementen. De betekenis van de voorwaarde van de "gewone verblijfplaats" in Richtlijn 83/182/EEG kan in dit kader gelijk worden gesteld aan die van de voorwaarde van de "normale verblijfplaats" zoals is bedoeld in Verordening (EEG) nr. 918/83.

- *Hof van Justitie EG, 12 juli 2001, nr. C-262/99 (Louloudakis) (Jurispr. 2001, C 289/04)*
Artikel 7, lid 1, van richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een persoon zowel persoonlijke als beroepsmatige bindingen in twee lidstaten heeft, zijn gewone verblijfplaats, die wordt bepaald in het kader van een algemene beoordeling op basis van alle relevante feitelijke elementen, de plaats is waar het permanente centrum van zijn belangen is gelegen, en dat ingeval die beoordeling het niet mogelijk maakt vast te stellen waar dit centrum is gelegen, voorrang moet worden gegeven aan de persoonlijke bindingen.

- *Hoge Raad, 20 december 2002, nr. 36579 (Infobulletin 2003/118, BNB 2003/77, FED 2003/9, VN 2003/5.28, WFR 2003/25)*
Het Hof overweegt, dat in de communautaire regelgeving het begrip "normale verblijfplaats" niet nader is omschreven en dat het er voor moet worden gehouden, dat de lidstaten daarom een zekere beoordelingsmarge hebben bij de invulling van dit begrip. Ingevolge artikel 75, tweede lid, tweede volzin van de Douaneregeling wordt een belanghebbende die zijn beroepsmatige bindingen op een andere plaats heeft dan zijn persoonlijke bindingen en daardoor afwisselend verblijft in verschillende landen, geacht zijn normale verblijfplaats te hebben in het land van zijn persoonlijke bindingen, mits hij daar op geregelde tijden terugkeert. De Hoge Raad overweegt nog, dat het Hof van Justitie van de EG ten aanzien van het begrip "gewone verblijfplaats" heeft geoordeeld, dat dit de plaats is waar de betrokkene het permanente centrum van zijn belangen heeft. De belanghebbende had het permanente centrum van zijn belangen in Nederland, ook in de periode waarin hij als werknemer van een in Duitsland gevestigde ondernemer

aldaar beschikte over woonruimte waar hij gedurende de werkweek verbleef.

- *Hof Amsterdam DK, 18 maart 2003, nr. 2001/04014 (Infobulletin 2003/368)*

A maakt zijn stelling dat hij zijn normale verblijfplaats (de plaats waar de betrokkene het permanente centrum van zijn belangen heeft, waarbij alle relevante feitelijke elementen in aanmerking moeten worden genomen) heeft overgebracht naar Malta niet, althans onvoldoende, aannemelijk. Dat hij zijn woning in België heeft opgegeven en over een gemeubileerd appartement op Malta beschikt, is onvoldoende, nu hij niet aannemelijk maakt dat hij ook regelmatig in dat appartement verbleef. Aan dit oordeel doet niet af dat A over een verblijfsvergunning van de Maltese autoriteiten beschikt, daar aan een dergelijke vergunning niet de eis is verbonden van een daadwerkelijk permanent verblijf op Malta, zelfs niet voor een minimum aantal dagen. Verder heeft A erkend dat het beroepsmatig uitoefenen van werkzaamheden op Malta in verband met zijn verblijfsvergunning niet is geoorloofd, dat hij regelmatig voor werkzaamheden in België verblijft en dat hij is getrouwd met een vrouw die in Maastricht woont en werkt en dat hij daar regelmatig verblijft.

- *Hof Amsterdam DK, 30 september 2003, nr. 2002/00222 (Infobulletin 2003/1014)*

Door verandering van de politieke situatie is de belanghebbende, een journalist, in juni 1999 samen met zijn echtgenote vanuit Zuid-Afrika in Nederland aangekomen, waar hij aanvankelijk als freelance vertaler en sinds september 2000 in dienstbetrekking werkzaam is. In februari 2001 betrokken zij een koopwoning. In verband met een verzoek om een verhuisboedelvrijstelling is in geding of de belanghebbende zijn normale woonplaats in juni 1999 (aankomst in Nederland) of in september 2000 (aanvaarden dienstbetrekking) in Nederland heeft gevestigd. Uit de feiten en omstandigheden leidt het Hof af dat de belanghebbende op of omstreeks 1 juli 1999 het permanente centrum van zijn belangen, en dus zijn normale verblijfplaats, in Nederland heeft gevestigd.

- *Hof Amsterdam DK, 28 december 2004, nrs. 99/90211 en 99/3366*

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de gewone verblijfplaats de plaats is waar de betrokkene het permanente centrum heeft van zijn belangen, waarbij alle relevante feitelijke elementen in aanmerking worden genomen en dat in een situatie waarin het niet mogelijk is om vast te stellen waar dit centrum is gelegen, voorrang moet worden gegeven aan de plaats waar de betrokkene zijn persoonlijke bindingen heeft (zie arresten HvJ van 23 april 1991, C-297/89, en 12 juli 2001, C-262/99). De begrippen "gewone verblijfplaats" en "normale verblijfplaats" zijn synoniemen (zie arrest HR van 20 december 2002, nr. 36579). In het kader van zijn werkzaamheden was het verblijf van de belanghebbende afwisselend in Nederland, Roemenië of in andere landen vereist. Hij verkeerde regelmatig bij zijn gezin in Nederland in een mede door hem aangekocht woonhuis. Zijn verblijf in Nederland werd mogelijk gemaakt door visa. Gelet op deze omstandigheden is het niet mogelijk om eenduidig een bepaalde plaats aan te geven waar het permanente centrum van zijn belangen gelegen zou zijn, zodat voorrang moet worden gegeven aan de plaats waar hij zijn persoonlijke bindingen heeft. Nu de belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij ook in Roemenië over persoonlijke bindingen heeft beschikt, die

gelijkgesteld kunnen worden met het belang van een persoonlijke binding als van een gezin, was zijn normale verblijfplaats bij zijn gezin in Nederland gelegen. De belanghebbende heeft tegen deze uitspraak cassatie ingesteld (Hoge Raad, nr. 42241).

- *Hoge Raad, 24 juni 2005, nr. 40649 (VN 2005/37.2)*
De belanghebbende wordt aangetroffen in een auto met een Duits kenteken. Zij stelt in Duitsland woonachtig te zijn, maar de door de inspecteur aangedragen feiten leiden tot de conclusie dat zij met het hele gezin woonachtig was in Winschoten. De dochter van de belanghebbende wordt iedere dag vanuit de woning in Nederland naar de plaatselijke basisschool gebracht. Ze is geabonneerd op een Nederlandse omroepgids. Het gezin heeft in Nederland een huisarts, een tandarts, een huidarts en een fysiotherapeut en heeft in Nederland verzekeringen lopen, waaronder een ziektekostenverzekering. Het bewijs voor het tegendeel dat belanghebbende heeft overgelegd, is te mager. Op de door de belanghebbende opgegeven adressen in Duitsland woont niemand. Die adressen zijn slechts voor bedrijfsdoeleinden gehuurd. De Hoge Raad verwerpt het beroep in cassatie.

§ 8.6.4. Tijdelijke vrijstellingen

A. Algemeen

Als personenauto's, bestelauto's of motorrijwielen die niet in Nederland zijn geregistreerd, feitelijk ter beschikking staan aan in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde lichamen, is de BPM op grond van artikel 1, derde of vijfde lid, van de wet verschuldigd op het moment waarop met het gebruik van de weg wordt aangevangen (paragraaf 2.2). In bepaalde situaties is het echter mogelijk dat een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigde lichaam gedurende korte tijd beschikt over een in een ander land geregistreerde motorrijtuig, zonder dat verschuldigdheid van BPM ontstaat.

Er zijn situaties waarin het op grond van douanebepalingen is toegestaan dat in de Gemeenschap wonende personen een personenauto, bestelauto of een motorrijwiel tijdelijk met vrijstelling mogen invoeren en/of hier te landen gebruiken. Deze situaties zijn beschreven in hoofdstuk 5 van de TCDW. Bij toepassing van deze vrijstellingen op de BPM moet voor het "douanegebied van de Gemeenschap" worden gelezen "Nederland".

B. Rally-auto's

Het komt voor dat Nederlandse ingezetenen die deelnemen aan autorally's, gebruik maken van niet in Nederland geregistreerde rally-auto's. Als het parcours van deze wedstrijden geheel of gedeeltelijk over de weg gaat, zou in beginsel BPM verschuldigd zijn. Goedgekeurd is echter dat in dit soort gevallen vrijstelling van BPM kan worden verleend, mits aan de volgende voorwaarden wordt voldaan.

- De vrijstelling wordt slechts verleend voor rally-auto's die deelnemen aan sportwedstrijden die worden georganiseerd onder auspiciën van de KNAC Nationale Autosportfederatie.
- Ter zake van de vrijstelling worden uitsluitend éénmalige vergunningen afgegeven, die niet eerder ingaan dan één week voor de aanvang van de sportwedstrijd en geldig zijn tot maximaal één week na de beëindiging van de sportwedstrijd.

De vrijstelling omvat niet het gebruik van het motorrijtuig voor persoonlijke doeleinden, waaronder mede wordt begrepen het rijden van en naar de wedstrijden.

§ 8.6.5. Overige vrijstellingen: NAVO-strijdkrachten in België

Voor Nederlandse militairen die in NAVO-verband in België zijn gestationeerd en die op grond van het NAVO-statusverdrag in België bepaalde voorrechten genieten waaronder de belastingvrije aanschaf van een motorrijtuig, maar die ondanks dat zij in België gestationeerd zijn, geacht moeten worden hun normale verblijfplaats in Nederland te hebben gehouden (zie paragraaf 8.6.3), is een speciale regeling getroffen. Deze regeling maakt het mogelijk dat met de (in België geregistreerde) auto in Nederland gebruik van de weg kan worden gemaakt zonder dat dat leidt tot verschuldigdheid van BPM. Zonder deze regeling zou de BPM verschuldigd zijn aangezien bedoelde personen hun woonplaats in Nederland hebben.

De inspecteur is gemachtigd op daartoe gedaan verzoek aan de militairen toestemming te verlenen om hun in België aangeschafte en geregistreerde auto tijdelijk met vrijstelling van BPM in Nederland te gebruiken, gebruik door de inwonende gezinsleden daaronder begrepen, gedurende de periode dat zij in België op grond van het NAVO-statusverdrag recht op vrijstelling hebben en in België een reële tweede verblijfplaats hebben. Een militair adres alleen is niet voldoende. Evenmin is sprake van een reëel verblijf als er bijvoorbeeld dagelijks op en neer wordt gereisd van en naar Nederland. Deze regeling geldt slechts voor één auto per militair.

De toestemming betreft een tijdelijke vrijstelling, die slechts geldig is gedurende de tijd dat bedoelde militairen in België zijn gestationeerd. Dat betekent dat ingeval zij na beëindiging van de stationering in België gebruik willen blijven maken van de auto in Nederland, zij vooraf eerst de BPM op aangifte moeten voldoen, de auto moeten laten voorzien van een normaal Nederlands kenteken en de motorrijtuigenbelasting moeten betalen. Zij moeten voorts de inspecteur van de douaneregio die de vergunning heeft verleend, van de beëindiging van de stationering in België in kennis stellen.

Deze regeling heeft betrekking op auto's waarvoor in Nederland geen BPM is betaald. Het is ook mogelijk dat de militair zijn in Nederland geregistreerde auto, waarvoor wel BPM is betaald, naar België meeneemt en deze aldaar laat voorzien van een zogeheten "M-registratie". In dat geval speelt de vrijstelling van BPM niet. De belasting is al betaald en wordt niet teruggegeven.

§ 8.6.6. Huurvoertuigen

De vrijstelling voor een in het buitenland geregistreerd motorrijtuig dat aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam ter beschikking staat, wordt op grond van artikel 4, derde lid, van het besluit, slechts verleend als de personenauto, de bestelauto of het motorrijwiel uiterlijk aan het einde van de dag volgende op die waarop het gebruik van de Nederlandse weg is aangevangen, buiten Nederland wordt gebracht, dan wel wordt ingeleverd bij een Nederlandse vestiging van de verhuurmaatschappij. In dat geval behoeft geen vrijstelling te worden aangevraagd maar kan worden volstaan met het overleggen van het op de

tweede dag eindigende huurcontract in plaats van een vooraf aangevraagde vrijstellingsvergunning van de inspecteur.

Als een motorrijtuig wordt gehuurd ter vervanging van een in het buitenland defect geraakte of gestolen auto, of een motorrijtuig dat betrokken is geweest bij een ongeluk, kan de 2-daags termijn worden opgerekt tot bijvoorbeeld de periode die redelijkerwijs nodig is om de eigen auto te laten repareren (een vaste termijn is niet voorgeschreven). De inspecteur moet hiervoor toestemming verlenen. In deze situatie moet dus wel een vergunning bij de inspecteur worden aangevraagd voor de aanvang van het weggebruik in Nederland met de betreffende auto. De inspecteur verleent de vrijstelling op verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 4, vierde lid, van het besluit en artikel 3, tweede en derde lid, van het besluit).

De vrijstelling ziet uitsluitend op buitenlandse huurvoertuigen die in het buitenland zijn verhuurd aan een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam. Dat betekent dat de vrijstelling niet van toepassing is wanneer het buitenlandse huurvoertuig is verhuurd aan een in het buitenland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam, die het ter beschikking stelt aan een Nederlands ingezetene. De verhuur moet ook in het buitenland aanvagen. Zo is verhuur vanuit een Nederlandse vestiging van een buitenlands verhuurbedrijf niet toegestaan.

Het herstelbeleid voor het gebruik in Nederland van een door een Nederlands ingezetene in het buitenland gehuurd motorrijtuig is beschreven in paragraaf 2.4.4.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 8 november 2002, nr. 37623 (Infobulletin 2002/848, BNB 2003/22, FED 2002/671, VN 2003/9.27, WFR 2002/1692)*
Belanghebbende woont in Nederland. Hij is rijdend op de openbare weg aangetroffen in een door zijn Duitse werkgever gehuurde auto met Duits kenteken. Op het moment van de controle gebruikte hij de auto niet in het kader van zijn werkzaamheden. De belanghebbende is in het verleden tweemaal eerder aangetroffen in een niet in Nederland geregistreerde auto, waarvoor hij een waarschuwing heeft gekregen. Een verzoek om een vrijstellingsvergunning heeft de inspecteur afgewezen. Het Hof oordeelt dat de belanghebbende op basis van deze feiten de BPM is verschuldigd. Partijen gaan er terecht van uit dat de vrijstelling van artikel 719, elfde lid, sub *d*, TCDW niet van toepassing is. De aanslag is, mede gelet op de waarschuwingen, niet in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur opgelegd. Voor de Hoge Raad voert de belanghebbende nog aan dat de auto op het tijdstip van de controle wel is gebruikt voor zijn werkzaamheden. Hij was als chauffeur van de directeur van zijn werkgever op weg van hun beider woonplaats naar de plaats van hun werkzaamheden. Dit wordt door de Hoge Raad echter verworpen, daar gegrondbevinding niet tot een andere beslissing zou leiden.
- *Hof Den Haag, 23 januari 2004, nr. 02/04099*
De belanghebbende leest een auto in België en gebruikt deze in Nederland. Op grond van artikel 1, vijfde lid, van de wet is BPM verschuldigd. Het Hof acht deze heffing juist. De belanghebbende beroept zich op vrij verkeer diensten, arresten Cura Anlagen (zie

paragraaf 2.2.5) en Hans van Lent (HvJ, 2 oktober 2003, nr. C-232/01) en stelt tegen de uitspraak cassatie in (Hoge Raad, nr. 40597).

- *Hof 's-Hertogenbosch, 31 mei 2005, nr. 02/02469 (NTFR 2005/966, SEW 2005/72, VN 2005/36.22)*

De belanghebbende woont en werkt in Nederland en maakt hier te lande gebruik van een in België gekentekende personenauto, die hij huurt van een Belgische vennootschap. De inspecteur heeft ter zake van dit feit de BPM nageheven. In geschil is of artikel 1, vijfde lid, van de wet in strijd is met het EG-verdrag. In verband hiermee is aan het Europese Hof een prejudiciële vraag gesteld. Het antwoord luidt als volgt. "De artikelen 49 EG tot en met 55 EG verzetten zich tegen een nationale regeling van een lidstaat als aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan van een in die lidstaat wonende natuurlijke persoon die een in een andere lidstaat geregistreerd voertuig huurt, bij de aanvang van het gebruik van deze auto op de weg van de eerstgenoemde lidstaat voldoening van de volle registratiebelasting wordt gevorderd, zonder dat rekening wordt gehouden met de duur van het gebruik van dat wegennet en zonder dat de betrokkene aanspraak kan maken op vrijstelling of teruggaaf, wanneer de auto niet is bestemd voor duurzaam gebruik in eerstgenoemde lidstaat en daar ook niet feitelijk duurzaam wordt gebruikt." (Beschikking HvJ van 27 juni 2006). Het Hof 's-Hertogenbosch heeft nog geen uitspraak gedaan.

Hoofdstuk 9 Teruggaaf voor motorrijtuigen met een bijzondere bestemming

§ 9.1. Algemeen

Op grond van artikel 15 van de wet kan onder bepaalde voorwaarden teruggaaf van BPM worden verleend voor een aantal categorieën motorrijtuigen met een bijzondere bestemming. Die voorwaarden betreffen de uiterlijke kenbaarheid, de inrichting en het gebruik van de desbetreffende motorrijtuigen. Als het motorrijtuig binnen een bepaalde periode niet meer aan de gestelde voorwaarden voldoet of wordt afgestoten, moet alsnog een bedrag aan BPM worden voldaan.

Op grond van artikel 5 van het besluit wordt de teruggaaf slechts verleend als de belastingplichtige binnen dertien weken na de (eerste) registratie van de personenauto, bestelauto of het motorrijwiel daartoe schriftelijk verzoekt. Bij invoer of ombouw tot personenauto, bestelauto of motorrijwiel kan ook sprake zijn van een eerste registratie in Nederland en kan dus eveneens teruggaaf worden verleend.

§ 9.2. Politievoertuigen (artikel 15, lid 1, onderdeel a, van de wet)

§ 9.2.1. Algemeen

Op grond van artikel 15, eerste lid onder a, van de wet in samenhang met artikel 6 van het besluit, wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die zijn ingericht om te worden gebruikt door de politie en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. De eisen betreffen dus zowel het gebruik, als de inrichting en de uiterlijke kenbaarheid van de motorrijtuigen.

Om voor teruggaaf in aanmerking te komen moet het motorrijtuig zijn geregistreerd op naam van een politie instantie. Een politie instantie kan alleen als zodanig worden aangemerkt als er sprake is van een instantie zoals bedoeld in artikel 4 van de Politiewet 1994. Dit kan blijken uit de bij het verzoek om teruggaaf overgelegde kopie van het volledige kentekenbewijs. Als het motorrijtuig op lease-basis aan de politie ter beschikking staat, moeten bij het verzoek om teruggaaf afschriften van het kentekenbewijs en het lease-contract worden overgelegd.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van drie jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

§ 9.2.2. Gebruik

Om voor teruggaaf in aanmerking te komen moet het uitsluitend gebruik van de motorrijtuigen door de politie aannemelijk worden gemaakt. Dit moet gebeuren door overlegging van een schriftelijke verklaring van de desbetreffende politie-instantie dat het motorrijtuig uitsluitend wordt gebruikt door politie-ambtenaren voor de uitoefening van hun politietaak.

Als een motorrijtuig dat voldoet aan alle inrichtings- en gebruikseisen voor het verkrijgen van een teruggaaf van BPM, door een lid van een politiekorps mede wordt gebruikt ten behoeve van het woon-werkverkeer in het kader van de uitoefening van de politietaak, behoort dat gebruik tot de politietaak van dit korps. Dit gebruik staat een teruggaaf van BPM dus niet in de weg.

§ 9.2.3. Inrichting en kenmerken

Teruggaaf van BPM wordt slechts verleend voor politievoertuigen die voor dat gebruik zijn ingericht en voor een ieder als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Daartoe moeten zij ten minste zijn voorzien van:

- een tweetonige hoorn,
- een duidelijk zichtbaar blauw zwaai- of knipperlicht, en
- ten minste aan weerszijden één of meer duidelijk zichtbare afbeeldingen van het politielogo, bedoeld in de Regeling politielogo.

Deze attributen moeten permanent en gebruiksklaar op de motorrijtuigen zijn aangebracht. Het is bijvoorbeeld niet voldoende als in een motorrijtuig enkel een zwaailamp met magneetbevestiging aanwezig is.

§ 9.2.4. Recherche- en privé-motorrijtuigen

Voor bij politie-instanties in gebruik zijnde recherche-motorrijtuigen, waaronder worden verstaan motorrijtuigen die niet kunnen of mogen zijn voorzien van uiterlijke politiekenmerken, kan geen teruggaaf van BPM worden verleend.

Dit geldt eveneens als een politiefunctionaris zijn eigen personenauto, bestelauto of motorrijwiel (mede) bezigt voor het uitoefenen van zijn functie, ongeacht of dat motorrijtuig is voorzien van uiterlijke politiekenmerken.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 9 december 1987, nr. 24267 (BNB 1988/45)*
Op grond van de Leidraadbepalingen is geen teruggaaf (van BVB) mogelijk voor een niet-opvallende recherche-auto.

§ 9.3. Brandweervoertuigen (artikel 15, lid 1, onderdeel b, van de wet)

§ 9.3.1. Algemeen

Op grond van artikel 15, eerste lid onderdeel *b*, van de wet in samenhang met artikel 7 van het besluit, wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen die zijn ingericht om te worden gebruikt door de brandweer en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. De

eisen betreffen dus zowel het gebruik, als de inrichting en de uiterlijke kenbaarheid van de motorrijtuigen.

Om voor teruggaaf in aanmerking te komen moet het motorrijtuig zijn geregistreerd op naam van een brandweerinstantie. Onder brandweerinstantie wordt mede begrepen een bedrijf dat beschikt over een eigen bedrijfsbrandweer. Die registratie kan blijken uit de bij het verzoek om teruggaaf overgelegde kopie van het volledige kentekenbewijs. Als het motorrijtuig op lease-basis aan de brandweer ter beschikking staat, moeten bij het verzoek om teruggaaf afschriften van het kentekenbewijs en het lease-contract worden overgelegd.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van drie jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

§ 9.3.2. Gebruik

Om voor teruggaaf in aanmerking te komen moet het uitsluitend gebruik van de motorrijtuigen door de brandweer aannemelijk worden gemaakt. Dit moet gebeuren door overlegging van een schriftelijke verklaring dat het motorrijtuig uitsluitend wordt gebruikt door brandweerlieden voor de uitoefening van hun brandweertaak.

Als een motorrijtuig dat voldoet aan alle inrichtings- en gebruikseisen voor het verkrijgen van een teruggaaf van BPM, door een lid van een brandweerkorps mede wordt gebruikt ten behoeve van het woon-werkverkeer in het kader van de uitoefening van de brandweertaak, behoort dat gebruik tot de brandweertaak van dit korps. Dit gebruik staat een teruggaaf van BPM dus niet in de weg.

§ 9.3.3. Inrichting en kenmerken

Teruggaaf van BPM wordt slechts verleend voor motorrijtuigen van de brandweer die voor dat gebruik zijn ingericht en voor een ieder als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Daartoe moeten zij ten minste zijn voorzien van:

- een tweetonige hoorn,
- een duidelijk zichtbaar blauw zwaai- of knipperlicht, en
- ten minste aan weerszijden één of meer duidelijk zichtbare afbeeldingen van een brandweembleem dan wel in voorkomend geval een gemeentewapen, welke afbeeldingen ieder een oppervlakte hebben van ten minste 314 cm².

Deze oppervlakte komt overeen met die van een cirkel met een doorsnede van 20 cm, hetgeen voor dit doel een gebruikelijke afmeting is. Een andere afbeelding dan die van het brandweembleem is eveneens toegestaan, mits die afbeelding er onmiskenbaar op wijst dat sprake is van een motorrijtuig van de brandweer. Als de afbeelding uit meer delen bestaat, bijvoorbeeld het woord BRANDWEER geschreven in los van elkaar staande letters, kan de totale oppervlakte van die delen worden genomen.

Deze voorzieningen moeten permanent en gebruiksklaar op de motorrijtuigen zijn aangebracht. Los bijvoegen daarvan kan niet tot teruggaaf van BPM leiden.

§ 9.3.4. Privé-auto's

Als een brandweerfunctionaris zijn eigen personenauto, bestelauto of motorrijwiel (mede) bezigt voor het uitoefenen van zijn functie, kan geen teruggaaf van BPM worden verleend, ongeacht of dat motorrijtuig is voorzien van uiterlijke brandweerkenmerken.

§ 9.4. Invalidervoertuigen (artikel 15, lid 1, onderdeel c, van de wet)

Op grond van artikel 15, eerste lid onder c, van de wet wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die kennelijk zijn ingericht om te worden gebruikt door een invalide en zijn uitgerust met een elektromotor of met een verbrandingsmotor met een cilinderinhoud van ten hoogste 250 cc.

Door deze bepaling wordt teruggaaf verleend voor specifieke invalidervoertuigen. Door de gekozen omschrijving, waarbij aansluiting is gezocht bij de op dit punt geldende bepalingen uit de wegenverkeerswetgeving, is een afbakening verkregen van de bedoelde categorie motorrijtuigen ten opzichte van de normale personenauto's en bestelauto's.

De teruggaaf wordt verleend voor motorrijtuigen waarvoor bij registratie de BPM is voldaan. Als de BPM moet worden voldaan ter zake van het feitelijk gebruik, bijvoorbeeld omdat registratie niet verplicht is, kan de heffing om praktische redenen achterwege blijven.

Als voor een invalidervoertuig niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor teruggaaf, wordt vanaf dat moment het teruggegeven bedrag, met overeenkomstige toepassing van artikel 10 van de wet, verschuldigd. Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

Door invalide personen te gebruiken normale personenauto's en bestelauto's zijn op de gebruikelijke wijze aan de heffing van de BPM onderworpen. Voor het vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband wordt verwezen naar paragraaf 9.8. De teruggaafregeling voor bestelauto's die worden gebruikt voor gehandicaptenvervoer wordt beschreven in hoofdstuk 10.

§ 9.5. Motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten (artikel 15, lid 1, onderdeel d, van de wet)

§ 9.5.1. Ambulances

Op grond van artikel 15, eerste lid onder d, van de wet wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht voor het vervoer van zieken en gewonden en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Artikel 8 van het besluit voegt daar een voorwaarde aan toe met betrekking tot het gebruik.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van vijf jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden

voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

Hulpverleningsvoertuigen, die met chauffeur ter beschikking worden gesteld aan een huisartsenvereniging om te worden ingezet voor het vervoer van een arts naar een plaats waar eerste hulp vereist is en in voorkomende gevallen voor het vervoer van het slachtoffer naar een ziekenhuis, kunnen wat betreft de uiterlijke kenbaarheid en gebruik overeenkomsten vertonen met de in artikel 15, eerste lid onder d, van de wet genoemde motorrijtuigen. Om voor teruggaaf van BPM in aanmerking te komen zal moeten worden voldaan aan de voorwaarden, zoals die in deze wetsbepaling en artikel 8 van het besluit zijn genoemd. Een hulpverleningsvoertuig zal in de regel aan deze eisen niet voldoen.

Voor de maatstaf van heffing van ambulances wordt verwezen naar paragraaf 6.6.5.

§ 9.5.2. Gebruik

Om voor teruggaaf in aanmerking te komen moet het uitsluitend gebruik als ambulance aannemelijk worden gemaakt. Dit moet door overlegging van een bescheid waaruit blijkt dat voor de personenauto of de bestelauto een vergunning is verleend op de voet van artikel 2 van de Wet ambulancevervoer dan wel de personenauto of de bestelauto behoort tot de in artikel 17a van die wet bedoelde categorieën van ambulancevervoer. Onder deze categorieën vallen bedrijfsambulances en ambulances die door het Rode Kruis worden ingezet voor aanvullend en incidenteel vervoer, bijvoorbeeld naar het hospitaalschip J. Henri Dunant en bij grote rampen, zoals aardbevingen en massale verkeersongevallen.

Bij het verzoek om teruggaaf moet een verklaring worden gevoegd dat de personenauto of de bestelauto uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer van zieken en ongevals-slachtoffers.

Per 1 april 1996 is door de invoering van de Kwaliteitswet zorginstellingen de Wet ambulancevervoer zodanig veranderd dat er niet langer per ambulance een aanhangsel bij de vergunning wordt verleend. Wanneer een personenauto of een bestelauto voldoet aan alle eisen die in de wet en het besluit zijn neergelegd, kan onder de volgende voorwaarden ook zonder aanhangsel per ambulance (bij de vergunning) teruggaaf van BPM worden verleend.

Op het moment dat een ondernemer een "vergunning nieuwe stijl" wordt verleend zal het wagenpark eenmalig geïnventariseerd moeten worden. Dit is van belang om het aantal ambulances (met kentekens) dat een ondernemer in zijn beheer heeft in kaart te brengen. Een ondernemer kan teruggaaf van BPM krijgen voor het aantal ambulances dat de vergunning aangeeft. Als een ondernemer minder ambulances heeft dan de vergunning aangeeft zal uiteraard alleen teruggaaf worden verleend voor het aantal ambulances dat in gebruik is. Op het moment dat een nieuwe ambulance wordt aangeschaft kan slechts teruggaaf voor deze ambulance worden verkregen als het aantal past binnen het aantal dat in de vergunning is aangegeven. Wordt een ambulance aangeschaft wanneer het maximum aantal ambulances dat in de vergunning is vermeld reeds is bereikt kan slechts teruggaaf worden verkregen als een andere ambulance wordt afgestoten. (Ambulances, geregistreerd in 1992 of eerder (dus onder het

BVB-regime), behoeven niet te worden begrepen in het aantal ambulances, dat wordt genoemd in de vergunning.)

Concreet betekent het vorenstaande dat om voor teruggaaf in aanmerking te komen de ondernemer de navolgende bescheiden zal moeten overleggen.

- Een (eenmalige) inventarisatie van alle ambulances die bij de ondernemer in gebruik zijn met kopieën van de kentekens van de ambulances.
- Een kopie van de vergunning die op grond van de Wet ambulancevervoer aan de ondernemer is verleend.

Bij elk nieuw teruggaafverzoek moet een kopie van het kenteken worden overgelegd van de ambulance waarvoor het teruggaafverzoek geldt. Tevens moet worden aangegeven of de nieuwe ambulance past binnen het aantal ambulances dat in de vergunning is aangegeven dan wel welke andere ambulance er wordt afgestoten.

§ 9.5.3. Inrichting en kenmerken

In het besluit zijn geen nadere specifieke voorwaarden met betrekking tot de inrichting en de uiterlijke kenbaarheid opgenomen. Deze voorwaarden zijn automatisch vervuld als de desbetreffende auto voldoet aan de bepalingen die zijn gesteld in het Eisenbesluit ambulancevervoer. De kosten voor de specifieke ambulance-inrichting kunnen buiten de maatstaf van heffing blijven (zie paragraaf 6.6.5).

§ 9.5.4. Andere motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten

Verschillende ambulancediensten hebben ook andere motorrijtuigen dan ambulances, zoals motoren, zogenaamde piketauto's en auto's voor coördinatie bij ongevallen en rampen in gebruik. Deze motorrijtuigen zijn weliswaar niet ingericht voor het vervoer van zieken en gewonden maar worden voor wat betreft de teruggaaf gelijkgesteld met ambulances, mits ze uitsluitend worden gebruikt voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulpverlening. Voor deze motorrijtuigen moet wel aan de volgende cumulatieve eisen worden voldaan.

- Ter zake van het gebruik moet een vergunning aan de houder zijn afgegeven voor het verlenen van spoedeisende medische hulpverlening krachtens de Wet ambulancevervoer.
- De motorrijtuigen moeten zijn voorzien van de binnen de branche voorgeschreven striping en het symbool als opgenomen in de bijlage bij de Regeling optische en geluidssignalen.
- In het motorrijtuig moet een vaste verbinding met de in de vergunning aangewezen Centrale post voor het ambulancevervoer aanwezig zijn.
- Het motorrijtuig moet voorzien zijn van optische en geluidssignalen en tot het voeren daarvan op grond van de Regeling optische en geluidssignalen toestemming te hebben.

Voor motorrijtuigen die niet uitsluitend worden ingezet voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulpverlening, maar overigens wel voldoen aan de genoemde cumulatieve eisen, wordt geen teruggaaf van belasting verleend. Dit geldt eveneens voor multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen die worden ingezet bij rampen en calamiteiten, zoals de zogenaamde GNK-voertuigen en commandovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en daarvoor speciaal zijn ingericht. (Voor

het vaststellen van de maatstaf van heffing voor dit soort motorrijtuigen wordt verwezen naar paragraaf 6.6.5).

Het recht op teruggaaf van de belasting geldt voor motorrijtuigen met een datum van Deel I A (vóór 1 juni 2004: Deel I) van het kentekenbewijs van 1 januari 2003 of later.

Met betrekking tot het niet meer voldoen aan de gestelde voorwaarden dan wel het afstoten van deze motorrijtuigen binnen vijf jaar is paragraaf 9.12 van overeenkomstige toepassing.

§ 9.6. Lijkwagens (artikel 15, lid 1, onderdeel e, van de wet)

§ 9.6.1. Algemeen

Op grond van artikel 15, eerste lid onder e, van de wet wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht voor het vervoer van stoffelijke overschotten en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Aan de uiterlijke kenbaarheid zijn in het besluit geen eisen gesteld.

In artikel 9 van het besluit zijn de eisen opgenomen, waaraan de inrichting van lijkauto's moet voldoen, en een voorwaarde met betrekking tot het gebruik.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van acht jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

Voor wat betreft de aankoop van een gebruikte lijkwagen wordt verwezen naar paragraaf 9.13.

§ 9.6.2. Inrichting en kenmerken

De inrichting van lijkwagens moet aan de volgende voorwaarden voldoen.

- Direct achter de bestuurderszitplaats is een vaste wand aangebracht over de gehele breedte van de auto.
- De achterraimte is niet voorzien van zitplaatsen en veiligheidsgordels.
- De achterraimte is geheel voorzien van een verhoogde laadvloer.

Deze voorzieningen moeten op een permanente en deugdelijke wijze zijn aangebracht.

§ 9.6.3. Gebruik

Teruggaaf van BPM kan alleen worden verleend, als het uitsluitend gebruik als lijkwagen aannemelijk is gemaakt. De exploitant van de lijkauto doet dit door overlegging van een schriftelijke verklaring dat de auto uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer van stoffelijke overschotten.

Jurisprudentie

- *Hof Arnhem, 6 augustus 2003, nr. 2002/03579 (Infobulletin 2003/979)*
De belanghebbende beschikt over een motorrijtuig dat uitsluitend als vervangend vervoer voor lijkbezorging ter beschikking wordt gesteld aan cliënten in de uitvaartbranche. Ingevolge artikel 71 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting wordt op verzoek vrijstelling van belasting verleend voor motorrijtuigen die zijn ingericht en uitsluitend worden gebruikt voor het vervoer van een stoffelijk overschot. Het "beschikbaar houden" is geen vorm van gebruik die aan het uitsluitend gebruik als lijkauto in de weg staat.

§ 9.7. Gevangenenvervoer (artikel 15, lid 1, onderdeel f, van de wet)**§ 9.7.1. Algemeen**

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel *f*, van de wet, wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht voor het vervoer van gevangenen en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Artikel 10 van het besluit voegt daar een voorwaarde aan toe met betrekking tot het gebruik. Aan de uiterlijke kenbaarheid zijn in het besluit geen eisen gesteld.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van acht jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

§ 9.7.2. Gebruik

Teruggaaf van BPM kan alleen worden verleend als het uitsluitend gebruik van de personenauto of de bestelauto voor het vervoer van gevangenen aannemelijk is gemaakt. Dit moet gebeuren door overlegging van een schriftelijke verklaring van een daartoe bevoegde instantie dat de auto uitsluitend wordt gebruikt voor het vervoer door daartoe aangewezen opsporingsambtenaren (bijvoorbeeld een korpsbeheerder van de politie, de directeur van een penitentiare inrichting of het hoofd van de parketpolitie) van personen die rechtens van hun vrijheid zijn beroofd.

§ 9.7.3. Inrichting en kenmerken

Teruggaaf van BPM wordt slechts verleend voor motorrijtuigen die speciaal voor het vervoer van gevangenen zijn ingericht. Daarvan is sprake als:

- direct achter de bestuurdersplaats een vaste wand, een traliewerk of een soortgelijke afscheiding is aangebracht over de gehele breedte van de auto,
- de achterraimte uitsluitend van buitenaf te openen is,
- de ramen en luiken in de achterraimte niet kunnen worden geopend, dan wel zijn voorzien van tralies of een metalen rooster,
- de auto is voorzien van een mobilfooninstallatie.

Deze voorzieningen moeten permanent en gebruiksklaar op de motorrijtuigen zijn aangebracht. Het los bijvoegen daarvan kan niet tot teruggaaf van BPM leiden.

§ 9.8. Groepsvervoer van rolstoelgebruikers (artikel 15, lid 1, onderdeel g, van de wet)

§ 9.8.1. Inleiding

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel g, van de wet en artikel 11 van het besluit, wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht en uitsluitend worden gebruikt voor het vervoer van rolstoelgebruikers in groepsverband.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van zes jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

Voor de maatstaf van heffing voor dit soort motorrijtuigen wordt verwezen naar paragraaf 6.5.2.

§ 9.8.2. Gebruik

Teruggaaf van BPM wordt alleen verleend als het motorrijtuig uitsluitend wordt gebruikt voor het bedrijfsmatig vervoer van rolstoelgebruikers en hun begeleiders van en naar instellingen die zich de zorg voor gehandicapte personen ten doel stellen. Een motorrijtuig dat niet uitsluitend wordt gebruikt voor rolstoelvervoer, maar bijvoorbeeld ook voor het vervoer van personen en hulpverleningsmaterialen naar evenementen en activiteiten, komt dus niet voor teruggaaf van BPM in aanmerking.

Met het begrip "bedrijfsmatig vervoer" wordt het vervoer in het kader van de uitoefening van een bedrijf bedoeld. Dit in tegenstelling tot het gebruik voor persoonlijke doeleinden. In dit verband kan een bedrijf ook een niet-winstbeogende instelling of stichting zijn. Het al dan niet zijn van een ondernemer in de zin van de Wet OB is evenmin een criterium.

Wat betreft het begrip "vervoer van en naar instellingen" kan teruggaaf mede worden verleend voor een rolstoelbus die speciaal is bestemd voor recreatief groepsvervoer van gehandicapte bewoners van een instelling voor huisvesting en verzorging van ouderen. Als voorbeeld van recreatief vervoer kan worden gedacht aan bloesemtochten en vervoer naar winkelcentra, parken en de vroegere leefomgeving van de bewoners. Het vervoer vangt steeds aan bij de instelling en eindigt daar ook.

Het gebruik voor rolstoelvervoer in deze zin moet de exploitant van de betreffende auto aannemelijk maken. Dat doet hij door overlegging van een schriftelijke verklaring dat het motorrijtuig uitsluitend zal worden gebruikt voor het bedrijfsmatig vervoer van rolstoelgebruikers en hun begeleiders van en naar instellingen die zich de zorg voor gehandicapte personen ten doel stellen.

Als exploitant kunnen worden aangemerkt:

- instellingen zoals ziekenhuizen, revalidatiecentra, werkplaatsen voor minder validen en dergelijke inrichtingen, die zich de zorg voor gehandicapte personen ten doel stellen, en

Toelichting:

Een bejaardencentrum kan als een "dergelijke instelling", zoals hier bedoeld, worden beschouwd. Het vervoer van de bewoners van en naar instellingen, zoals ziekenhuizen en revalidatiecentra, moet wel het hoofddoel van het gebruik van de auto te zijn.

- ondernemers die zich bezighouden met het vervoer van gehandicapte personen van en naar de hierboven genoemde instellingen.

Er bestaat geen bezwaar tegen het verlenen van teruggaaf van BPM aan een zorginstelling, die het groepsvervoer van rolstoelgebruikers verricht met een rolstoelbus die hiervoor is ingericht en ook uitsluitend zal worden gebruikt voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers, doch waarvan een oudervereniging de eigenaar is en het kenteken ook op naam van die vereniging staat, mits vergelijkbare voorwaarden worden gesteld als genoemd in paragraaf 9.11.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 19 januari 2001, nr. 99/2315 (VN 2002/8.36)*
De inspecteur is van mening dat de teruggaaf van BPM slechts kan worden verleend als er sprake is van vervoer van personen in groepsverband "van en naar" instellingen die zich de zorg voor gehandicapten ten doel stellen. In dit geval gaat het echter om het recreatieve vervoer van zorgcentra naar winkelcentra, etc. Het vervoer eindigt wel altijd bij het betreffende zorgcentrum. Het Hof aanvaardt de door de inspecteur voorgestane uitleg van het criterium "van en naar" niet. De rolstoelbus voldoet daarom volgens het Hof aan het criterium "van en naar".

§ 9.8.3. Inrichting en kenmerken

Teruggaaf van BPM wordt slechts verleend voor een motorrijtuig dat speciaal voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers is ingericht. Daarvan is sprake als:

- de auto beschikt over voorzieningen waardoor deze gemakkelijk toegankelijk is voor rolstoelen, en
- in de auto bevestigingspunten zijn aangebracht voor de rolstoelen, waarmee zij kunnen worden vastgezet, opdat de veiligheid van de rolstoelgebruiker is gewaarborgd.

Deze voorzieningen moeten op een deugdelijke en permanente wijze zijn aangebracht. De aanwezigheid - naast deze voorzieningen - van gewone zitplaatsen voor één of enkele begeleiders van de gehandicapte personen staat het verlenen van teruggaaf niet in de weg.

Jurisprudentie

- *Hof Arnhem, 6 september 1987, nr. 109/1986 (Infobulletin 1988/45)*
Heffing blijft achterwege als na de ombouw het aantal gewone zitplaatsen dat bestemd is om in verband met het vervoer van patiënten in rolstoelen te worden gebruikt, in redelijke verhouding staat tot het aantal plaatsen voor die patiënten. Van een redelijke verhouding in

evenbedoelde zin is geen sprake als het aantal gewone zitplaatsen - met uitzondering van de voor de bestuurder bestemde plaats - het aantal plaatsen voor patiënten in rolstoelen overtreft.

§ 9.9. Dierenambulances (artikel 15, lid 1, onderdeel h, van de wet)

§ 9.9.1. Algemeen

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel *h*, van de wet, wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht voor het vervoer van zieke en gewonde dieren en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Artikel 12 van het besluit voegt daar een voorwaarde aan toe met betrekking tot het gebruik. Om voor teruggaaf in aanmerking te komen zal aan de volgende voorwaarden moeten worden voldaan.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van acht jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

§ 9.9.2. Gebruik

Teruggaaf van BPM kan alleen worden verleend als het uitsluitend gebruik van de personenauto of de bestelauto voor het vervoer van zieke of gewonde dieren aannemelijk is gemaakt. Dit moet gebeuren door overlegging van een schriftelijke verklaring van de exploitant van de desbetreffende auto dat het motorrijtuig uitsluitend zal worden gebruikt voor het bedrijfsmatig vervoer van zieke en gewonde dieren.

Als exploitant kunnen worden aangemerkt ondernemers, stichtingen of andere rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen die zich in betekenende mate richten op de zorg voor zieke of gewonde dieren.

§ 9.9.3. Inrichting en kenmerken

Teruggaaf van de BPM wordt slechts verleend voor motorrijtuigen die speciaal als dierenambulance zijn ingericht. Daarvan is sprake als de auto is voorzien van:

- een duidelijk zichtbaar geel zwaai- of knipperlicht,
- een mobilfooninstallatie of daarmee vergelijkbare installatie,
- voorzieningen voor vervoer en verzorging van zieke of gewonde dieren, en
- ten minste aan weerszijden één of meer duidelijk zichtbare aanduidingen waaruit blijkt dat het een dierenambulance is, welke aanduidingen alle een oppervlakte hebben van ten minste 1960 cm² op een wit veld van ten minste 4500 cm².

Deze oppervlakte van 1960 cm² komt overeen met die van een cirkel met een doorsnede van 50 cm, hetgeen voor dit doel een gebruikelijke afmeting is. Iedere afbeelding die er onmiskenbaar op wijst dat sprake is van een dierenambulance is toegestaan.

Als de afbeelding uit meer delen bestaat, bij voorbeeld het woord DIERENAMBULANCE geschreven in los van elkaar staande letters, kan de totale oppervlakte van die delen worden genomen.

Deze voorzieningen moeten voor zover mogelijk permanent en gebruiksklaar op de motorrijtuigen zijn aangebracht. Los bijvoegen daarvan kan niet tot teruggaaf van de BPM leiden.

§ 9.10. Geldtransportauto's (artikel 15, lid 1, onderdeel i, van de wet)

§ 9.10.1. Algemeen

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel *i*, van de wet, wordt op verzoek teruggaaf van BPM verleend voor personenauto's en bestelauto's die zijn ingericht voor geldtransport en als zodanig uiterlijk kenbaar zijn. Artikel 13 van het besluit voegt daar een voorwaarde aan toe met betrekking tot het gebruik. Aan de uiterlijke kenbaarheid zijn in het besluit geen eisen gesteld.

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf wordt voldaan of de auto binnen een termijn van acht jaar wordt afgestoten, moet aangifte worden gedaan en het resterende gedeelte van de BPM worden voldaan (artikel 15, vierde lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.

§ 9.10.2. Gebruik

Teruggaaf van BPM kan alleen worden verleend als het uitsluitend gebruik van de personenauto of de bestelauto als geldtransportauto aannemelijk is gemaakt. Dit moet gebeuren door overlegging van een schriftelijke verklaring van de exploitant van de desbetreffende auto dat het motorrijtuig uitsluitend zal worden gebruikt voor het bedrijfsmatig vervoer van geld of waarden.

§ 9.10.3. Inrichting en kenmerken

Teruggaaf van BPM wordt slechts verleend voor motorrijtuigen die speciaal als geldtransportauto zijn ingericht. Daarvan is sprake als:

- direct achter de bestuurderszitplaats een vaste wand van kogelvrij materiaal is aangebracht over de gehele breedte van de auto,
- de achterraimte niet is voorzien van zitplaatsen en veiligheidsgordels, met uitzondering van een zitplaats voor een bewaker,
Toelichting:
De aanwezigheid van een zitplaats achter het separatieschot, waarop een bankemployé kan plaats nemen om het geld in de kluizen op te bergen en om tijdens het geldtransport mee te rijden, staat de teruggaaf niet in de weg.
- de vloer van de achterraimte uit één stuk bestaat,
- de kluizen in de achterraimte onverbreekelijk met de bodem zijn verbonden,
- de auto voor de beveiliging van de inzittenden voldoende is gepantserd.

Deze voorzieningen moeten op een permanente en deugdelijke wijze zijn aangebracht.

§ 9.11. Verzoek om teruggaaf

Naast de in de vorige paragrafen genoemde specifieke bescheiden moet bij elk verzoek nog een kopie van het volledige kentekenbewijs worden overgelegd.

De teruggaaf wordt verleend aan degene op wiens naam het kenteken van het desbetreffende motorrijtuig is gesteld. Als degene die om teruggaaf verzoekt het motorrijtuig op lease-basis en dergelijke in gebruik heeft, zal het kentekenbewijs niet op zijn naam zijn gesteld. Dan kan - mits aan de overige gestelde eisen is voldaan - de teruggaaf toch worden verleend aan degene die om teruggaaf verzoekt. Bij het verzoek om teruggaaf moet dan een afschrift van het leasecontract en de daarbij behorende bijlagen en dergelijke worden overgelegd. Ook zal een verklaring van het lease-bedrijf moeten worden overgelegd waaruit blijkt dat er geen bezwaar tegen bestaat dat de teruggaaf wordt verleend aan degene die daarom verzoekt.

§ 9.12. Niet langer voldoen aan teruggaafvoorwaarden (artikel 15, lid 4, van de wet)

§ 9.12.1. Algemeen

Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen voor teruggaaf voor een motorrijtuig met een bijzondere bestemming wordt voldaan, is op grond van artikel 15, vierde lid, van de wet BPM verschuldigd. Deze belasting moet degene aan wie de teruggaaf is verleend, binnen een maand na het tijdstip waarop niet langer aan de voorwaarden en beperkingen wordt voldaan, op aangifte voldoen. De bepalingen van de AWR (onder meer naheffing en boete) zijn op deze aangifteplicht van toepassing.

Het verschuldigde bedrag is het teruggegeven bedrag, waarop een forfaitaire vermindering voor gebruikte motorrijtuigen van artikel 10 van de wet in mindering is gebracht (zie paragraaf 7.5). Het is niet mogelijk uit te gaan van de werkelijke afschrijving door het leveren van tegenbewijs. Voor een aantal motorrijtuigen geldt een verhoogde vermindering en/of is de aangifteverplichting tot een bepaalde periode beperkt. Verwezen wordt naar paragraaf 9.12.2 en verder.

Wat betreft de verkoop van een motorrijtuig waarvoor de BPM is teruggegeven aan een kentekenhouder die eveneens aan de voorwaarden voor teruggaaf voldoet, wordt verwezen naar paragraaf 9.13.1.

§ 9.12.2. Politie- en brandweervoertuigen

Voor politie- en brandweervoertuigen geldt dat alleen belasting is verschuldigd als binnen een periode van drie jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor teruggaaf.

Op grond van artikel 8, eerste lid, van de regeling geldt bij het berekenen van de verschuldigde BPM niet het percentage van artikel 10 van de wet, maar kan een gunstiger percentage worden toegepast. Dit is 6% per maand voor de eerste drie maanden die zijn verstreken na het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen en 2,5% voor iedere volgende maand die is verstreken na het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen (zie paragraaf 7.7.2). Het in artikel 10, eerste lid, van de wet, neergelegde maximum van 90% van de vermindering (het bodemtarief) is op deze motorrijtuigen niet van toepassing.

Deze verhoogde vermindering kan op grond van artikel 8 van de regeling worden toegepast vanaf het moment waarop het betreffende motorrijtuig als zodanig, dus als politie- of brandweervoertuig, in gebruik is genomen. Aangezien teruggaaf alleen wordt verleend voor nieuw geregistreerde motorrijtuigen, zal dit in het algemeen de datum zijn waarop Deel I B (vóór 1 juni 2004: Deel II) van het kenteken op naam wordt gesteld van de desbetreffende politie- of brandweerinstantie.

Als een politie- of brandweervoertuig waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt afgestoten binnen drie jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, terwijl hiervan geen aangifte is gedaan en geen bedrag aan BPM is voldaan, kan een naheffingsaanslag worden opgelegd op grond van artikel 20 van de AWR.

Wat betreft het voortzetten van het specifieke gebruik na verkoop wordt verwezen naar paragraaf 9.13.1.

§ 9.12.3. Motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten

Voor motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten geldt dat alleen belasting is verschuldigd als binnen een periode van vijf jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor teruggaaf.

Als een ambulance waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt afgestoten binnen vijf jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, terwijl hiervan geen aangifte is gedaan en geen bedrag aan BPM is voldaan, kan een naheffingsaanslag worden opgelegd op grond van artikel 20 van de AWR.

§ 9.12.4. Lijkwagens, motorrijtuigen voor gevangenenvervoer, dierenambulances en geldtransportauto's

Voor lijkwagens, motorrijtuigen voor gevangenenvervoer, dierenambulances en geldtransportauto's geldt dat alleen belasting is verschuldigd als binnen een periode van acht jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor teruggaaf.

Als een lijkwagen, motorrijtuig voor gevangenenvervoer, dierenambulance of geldtransportauto, waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt afgestoten binnen acht jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, terwijl hiervan geen aangifte is gedaan en geen bedrag aan BPM is voldaan, kan een naheffingsaanslag worden opgelegd op grond van artikel 20 van de AWR.

Wat betreft occasion-lijkwagens wordt verwezen naar paragraaf 9.13.2.

§ 9.12.5. Groepsvervoer van rolstoelgebruikers

Voor motorrijtuigen die worden gebruikt voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers geldt dat alleen belasting is verschuldigd als binnen een periode van zes jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor teruggaaf.

Op grond van artikel 8, tweede lid, van de regeling geldt bij het berekenen van de verschuldigde BPM niet het percentage van artikel 10 van de wet, maar kan een gunstiger percentage worden toegepast. Dit percentage is 1,5% voor iedere maand die is verstreken na het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen (zie paragraaf 6.7.3). Het in artikel 10, eerste lid, van de wet, neergelegde maximum van 90% van de vermindering (het bodemtarief) is op deze voertuigen niet van toepassing.

Als een motorrijtuig dat wordt gebruikt voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers en waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt afgestoten binnen zes jaar na het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan, terwijl hiervan geen aangifte is gedaan en geen bedrag aan BPM is voldaan, kan een naheffingsaanslag worden opgelegd op grond van artikel 20 van de AWR.

§ 9.13. Voortzetting specifiek gebruik na verkoop

§ 9.13.1. Algemeen

Als een motorrijtuig waarvoor op grond van artikel 15 van de wet teruggaaf van BPM is verleend binnen een bepaalde periode wordt verkocht, moet degene die het motorrijtuig verkoopt (hierna: de eerste eigenaar) alsnog een bedrag aan BPM voldoen (zie paragraaf 9.12). De volgende eigenaar (hierna: de tweede eigenaar) heeft geen recht op teruggaaf van BPM. Teruggaaf wordt namelijk alleen verleend voor nieuw geregistreerde motorrijtuigen.

Als het betreffende motorrijtuig echter wordt doorverkocht aan een kentekenhouder die eveneens voor teruggaaf van BPM voor bijzondere voertuigen in aanmerking komt en na verkoop nog steeds aan de voorwaarden voor teruggaaf wordt voldaan, ontstaat geen verschuldigdheid en geen verplichting tot aangifte mits daartoe een gezamenlijk verzoek wordt ingediend bij het belastingkantoor waaronder de tweede eigenaar valt en waarin wordt verzocht om het motorrijtuig zonder heffing van BPM van de eerste aan de tweede eigenaar te mogen overdragen. In dat geval treedt de nieuwe houder in de plaats van de vorige houder. Er ontstaat geen nieuw recht op teruggaaf.

Bij het verzoek moet de tweede eigenaar verklaren, dat:

- hij het motorrijtuig wederom overeenkomstig een in artikel 15 van de wet genoemde bestemming gaat gebruiken, en
- dat hij aan alle bij of krachtens artikel 15 gestelde voorwaarden voor de teruggaaf van BPM zal voldoen.

In de verklaring moeten, naast de in de artikelen 6 tot en met 13 van het besluit bedoelde gegevens, de naam en het adres van de eerste en de tweede eigenaar en het kenteken van het motorrijtuig worden vermeld. De inspecteur beslist op het verzoek bij beschikking.

§ 9.13.2. Voortzetting occasion-lijkwagen na tussenkomst van een carrosseriebedrijf

Wanneer een begrafenisondernemer een lijkwagen inruilt bij een carrosseriebedrijf moet op grond van artikel 9 van het besluit alsnog een bedrag aan BPM worden voldaan. De begrafenisondernemer die de occasion-lijkwagen aankoopt van het carrosseriebedrijf kan geen BPM terugvragen. Als de begrafenisondernemer de lijkwagen echter rechtstreeks zou doorverkopen aan een volgende begrafenisondernemer die de lijkwagen wederom als zodanig gaat gebruiken, kan het motorrijtuig zonder heffing van BPM van de eerste aan de tweede eigenaar worden overgedragen (zie paragraaf 9.13.1).

Teneinde een belemmering voor de handel in occasion-lijkwagens en een verschil in behandeling tussen een in Nederland aangeschafte occasion-lijkwagen en een soortgelijke auto die in het buitenland is gekocht en binnen Nederland is gebracht, weg te nemen is het toegestaan dat ook bij de aankoop van een occasion-lijkwagen van een carrosseriebedrijf BPM kan worden teruggevraagd. Dit betekent dat de eerste eigenaar bij de afstoting van zijn lijkwagen aan een andere persoon, die de auto niet als lijkwagen gebruikt (en dus niet voldoet aan de voorwaarden in paragraaf 9.13.1), het nog op de auto rustende BPM-bedrag moet voldoen. Wanneer de lijkwagen in een later stadium wederom wordt aangekocht door een exploitant die de lijkwagen daadwerkelijk als lijkwagen wil gaan gebruiken en er voldaan is aan alle voorwaarden zoals genoemd in artikel 15 van de wet en artikel 9 van het besluit, kan deze exploitant het nog op de wagen rustende BPM-bedrag op de dag dat de lijkwagen op zijn naam wordt geregistreerd terugvragen. Hij moet dit doen binnen dertien weken nadat de auto op zijn naam is geregistreerd. Met betrekking tot de teruggaafprocedure geldt onverkort het gestelde in paragraaf 9.6.

In aansluiting op deze goedkeuring ontmoet het geen bezwaar dat, als een reeds in Nederland geregistreerde en gebruikte personenauto of bestelauto (niet zijnde een occasion-lijkwagen), wordt gekocht door een begrafenisondernemer met de bedoeling om het motorrijtuig na aankoop om te bouwen tot een motorrijtuig, ingericht voor het vervoer van stoffelijke overschotten en ook als zodanig kenbaar, teruggaaf van het op het motorrijtuig drukkende restbedrag aan BPM wordt verleend. Uiteraard moet in dergelijke gevallen overigens wel zijn voldaan aan alle overige voorwaarden en bepalingen die ter zake van het verlenen van BPM-teruggaaf voor dergelijke motorrijtuigen gelden.

Hoofdstuk 10 Teruggaaf voor bestelauto's

§ 10.1. Algemeen

§ 10.1.1. Inleiding

Gehandicapten die zijn aangewezen op het gebruik van een bestelauto en ondernemers in de zin artikel 7 van de Wet OB kunnen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking komen voor teruggaaf van BPM voor bestelauto's (de gehandicaptenregeling, zie paragraaf 10.2, en de ondernemersregeling, zie paragraaf 10.3). Deze gehandicapten- en ondernemersregeling (zie paragrafen 10.2 en 10.3) gelden niet voor bestelauto's die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen (zie verder paragraaf 2.1.1 onder B).

Nota bene

Op 30 juni 2006 is een wetsvoorstel aan de Tweede Kamer aangeboden waarin de teruggaaf voor ondernemers wordt omgezet in een rechtstreeks uit de wet voortvloeiende vrijstelling (TK 2005-2006, nr. 30.634).

§ 10.1.2. Samenloop

Als voor een bestelauto op grond van zowel de gehandicapten- als de ondernemersregeling teruggaaf van BPM kan worden verkregen, is het aan de belanghebbende om te bepalen op welke regeling hij een beroep doet.

§ 10.2. Voorwaarden gehandicaptenregeling (artikel 15a, leden 1 en 3, van de wet)

§ 10.2.1. Inleiding

Voor gehandicapten, die voor het vervoer van zichzelf in de cabine en het gelijktijdig vervoer van een niet-opvouwbare rolstoel (of, onder bepaalde voorwaarden, een ander hulpmiddel, zie paragraaf 10.2.3) zijn aangewezen op het gebruik van een daartoe aangepaste bestelauto, voorziet artikel 15a van de wet in een teruggaafregeling.

De voorwaarden en beperkingen voor deze gehandicaptenregeling zijn uitgewerkt in artikel 13a van het besluit. Naast administratieve voorwaarden betreft dit de beperking van de faciliteit tot één bestelauto per gehandicapte, nadere afbakening van de groep van rechthebbenden, en omschrijving van het gebruik dat van de bestelauto kan worden gemaakt zonder dat dit leidt tot beëindiging van de faciliteit. In artikel 8a van de regeling worden nadere regels gesteld ter uitvoering van deze teruggaafregeling.

Voor bestelauto's die reeds vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen geldt met betrekking tot het vervoer van een rolstoel in de laadruimte de regeling van paragraaf 3.3.10.

§ 10.2.2. Positie gehandicapte

De teruggaafregeling geldt voor alle gehandicapten die voor het vervoer van zichzelf en het gelijktijdig vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel of, onder bepaalde voorwaarden, een ander hulpmiddel (zie paragraaf 10.2.3) zijn aangewezen op het gebruik van een aangepaste bestelauto (zie paragraaf 10.2.4). Het maakt hierbij geen verschil of de gehandicapte zelf kentekenhouder is of niet (zie paragraaf 10.5.1 onder B), en evenmin of de gehandicapte gebruik maakt van de bestelauto als bestuurder of als passagier in de cabine (zie paragraaf 10.2.8).

§ 10.2.3. Noodzakelijk hulpmiddel door handicap

Teruggaaf van BPM is alleen mogelijk als de bestelauto is ingericht voor het vervoer van een gehandicapte in de cabine en het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel.

Het mag ook een ander hulpmiddel dan een niet-opvouwbaar rolstoel betreffen. Dat andere hulpmiddel moet voor de gehandicapte, in verband met diens handicap, wel noodzakelijk zijn. Dat is het geval als de gehandicapte zonder dat hulpmiddel in het dagelijks leven niet goed kan functioneren. De gehandicapte is zonder dat hulpmiddel bijvoorbeeld niet in staat zijn werkzaamheden te verrichten of een normale, bij zijn omstandigheden passende, leefwijze te volgen.

Bovendien moet het hulpmiddel, om voor teruggaaf in aanmerking te komen, een dusdanige omvang of een dusdanig gewicht hebben, dat daardoor de gehandicapte, rekening houdend met diens handicap, voor zijn eigen vervoer en het gelijktijdige vervoer van het hulpmiddel is aangewezen op een bestelauto. Zie verder paragraaf 10.2.4.

De aanvrager kan op twee manieren aantonen dat het hulpmiddel noodzakelijk is door de handicap van de gehandicapte (zie ook paragraaf 10.5.2).

- Met een beschikking ingevolge de Wet voorzieningen gehandicapten (Wvg).

Toelichting

Het verstrekken van hulpmiddelen in het kader van deze wet is aan strikte voorwaarden gebonden. Gaat de gemeente waar de gehandicapte woont over tot het verstrekken van een hulpmiddel in het kader van de Wvg, dan is dat een voldoende waarborg dat de gehandicapte is aangewezen op het gebruik van het betreffende hulpmiddel.

Heeft de UWV het betreffende hulpmiddel verstrekt in het kader van de door haar uit te voeren wetten, dan kan ook een beschikking van de UWV voor een vervoersvoorziening bij de aanvraag worden gevoegd.

- Met een medische verklaring.

Toelichting

Beschikt de gehandicapte niet over een Wvg- of UWV-beschikking, dan moet uit een medische verklaring blijken dat het hulpmiddel noodzakelijk is. In dat geval moet de aanvrager het door een arts ingevulde en ondertekende formulier "Medische verklaring" bij het teruggaafverzoek voegen. Op deze verklaring geeft de arts ook aan om welk hulpmiddel of welke hulpmiddelen het gaat. Deze verklaring moet zijn afgegeven ten hoogste zes weken voor de datum van de aanvraag. Voor het

aanvragen van de BPM-teruggaaf voldoet zowel een verklaring van de "eigen" dokter als een verklaring van een andere arts.

§ 10.2.4. Aangewezen op gebruik bestelauto door hulpmiddel

De gehandicaptenregeling is in eerste instantie bedoeld voor bestelauto's (zie paragraaf 10.2.5) die zijn ingericht voor het vervoer van een gehandicapte in de cabine en het gelijktijdige vervoer van zijn niet-opvouwbaar rolstoel.

Onder een niet-opvouwbaar rolstoel wordt mede verstaan een ander in verband met de handicap noodzakelijk hulpmiddel van een dusdanige omvang of een dusdanig gewicht, dat de gehandicapte, rekening houdend met zijn specifieke handicap, voor zijn vervoer is aangewezen op het gebruik van een bestelauto (artikel 8a, eerste lid, van de regeling). Gezien hun omvang en gewicht vallen hieronder in ieder geval een scootmobiel en een driewieler voor een volwassene. Als er sprake is van een dergelijk hulpmiddel, kan de gehandicaptenregeling worden toegepast als verder aan alle voorwaarden van de regeling is voldaan.

Er zijn ook hulpmiddelen waarvoor, om ze te kunnen vervoeren in opgevouwen of gedemonteerde toestand, in feite geen bestelauto nodig is. Iemand met een specifieke handicap kan voor zijn vervoer en dat van een dergelijk hulpmiddel toch zijn aangewezen op een bestelauto. Bijvoorbeeld als hij niet in staat is het hulpmiddel op te vouwen of in de auto te tillen, terwijl het wel mogelijk is het hulpmiddel via oprijplaten of een lift in de laadruimte van een bestelauto te plaatsen. Als de gehandicapte om deze reden voor zijn vervoer is aangewezen op een bestelauto, moet dit bij de aanvraag voor toepassing van de gehandicaptenregeling duidelijk worden aangegeven en aannemelijk worden gemaakt.

§ 10.2.5. Inrichtingseisen bestelauto (artikel 15a, lid 2, van de wet)

De gehandicaptenregeling geldt alleen voor bestelauto's. Met betrekking tot de wettelijke inrichtingseisen voor bestelauto's (zie paragraaf 3.3) gelden voor de gehandicaptenregeling de volgende aanvullende bepalingen.

- De bestelauto moet zijn ingericht voor het vervoer van een gehandicapte persoon in de cabine en het gelijktijdige vervoer van diens rolstoel of ander hulpmiddel. Dat is het geval als hij voorzieningen bevat voor dit vervoer. Bijvoorbeeld:
 - voorzieningen om met of vanuit een rolstoel of ander hulpmiddel plaats te nemen in de bestelauto en deze te verlaten,
 - voorzieningen om een rolstoel of een ander hulpmiddel in de cabine vast te zetten op de plaats van een zitplaats, of
 - voorzieningen om een rolstoel of een ander hulpmiddel vast te zetten zonder passagier in de laadruimte.

Uit de aanvraag moet blijken welke specifieke voorzieningen zijn aangebracht voor het vervoer van een gehandicapte (zie ook paragraaf 10.5.2). Hiertoe worden nadere bewijsstukken bijgevoegd. Bijvoorbeeld foto's, een ombouwplan, een orderbon, een offerte of een factuur van het bedrijf dat de ombouw heeft verricht.

- Een rolstoel (of rolbed) die tijdens het rijden als zit- of ligplaats wordt gebruikt, moet voor zover als mogelijk is, gezien de grootte van de

bestelauto en de grootte van het hulpmiddel, in de bestuurderscabine worden bevestigd. Om hieraan te voldoen zullen één of meerdere normale zitplaatsen moeten worden verwijderd. Als het gaat om een bestelauto met enkele cabine, is dat een stoel naast de bestuurdersstoel. Als het gaat om een bestelauto met dubbele cabine zullen één of meer zitplaatsen achter de bestuurdersstoel moeten worden verwijderd om plaats te maken voor de rolstoel. Verder moet de rolstoel eenvoudig uit de bestelauto verwijderbaar zijn, waardoor er geen sprake is van een permanent aangebrachte zit- of ligplaats.

- Bij bestelauto's waarvan de laadruimte van de bestuurderszitplaats of de cabine moet zijn afgescheiden door een vaste wand (zie de paragrafen 3.3.2 tot en met 3.3.4), mag deze worden verwijderd als dat noodzakelijk is in verband met het vervoer van een gehandicapte. Bijvoorbeeld wanneer de gehandicapte vanuit een rolstoel die in de laadruimte wordt vervoerd, plaats neemt op een stoel in de bestuurderscabine of wanneer de rolstoel wordt bevestigd op de plaats van één van de stoelen in de bestuurderscabine. In de aanvraag moet worden aangegeven of de verplichte vaste wand tussen de laadruimte en de bestuurderszitplaats of de cabine is verwijderd.
- De laadruimte van de bestelauto mag in verband met de handicap van de gehandicapte zodanig zijn aangepast dat zij niet meer in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer. Bijvoorbeeld als er op de vloer van de laadruimte van de bestelauto voorzieningen zijn aangebracht, waar de gehandicapte voor zijn vervoer op is aangewezen vanwege zijn handicap, zoals een interne rolstoellift of een verhoogd of verlaagd gedeelte om vanuit een rolstoel via de laadruimte in de cabine te komen. De noodzaak van deze voorzieningen kan zonodig worden aangetoond met een aanvullende medische verklaring.

Als niet aan de inrichtingseisen wordt voldaan, wordt geen teruggaaf van BPM verleend. Als de inrichting van de bestelauto zodanig wordt gewijzigd dat deze niet meer aan de voorwaarden voldoet nadat teruggaaf van BPM is verleend, is de kentekenhouder BPM verschuldigd (zie verder paragraaf 10.7.1).

Let op!

Voor een personenauto die is omgebouwd tot een voor gehandicaptenvervoer ingerichte bestelauto, kan teruggaaf van BPM worden verleend.

§ 10.2.6. Nieuwe en gebruikte bestelauto's

Regelmatig worden naast nieuwe, ook gebruikte bestelauto's, die vanaf 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen, aangepast ten behoeve van het vervoer van een gehandicapte. Ook in die situatie kan teruggaaf van BPM worden verleend.

§ 10.2.7. Eén bestelauto

De regeling geldt voor één bestelauto per gehandicapte (artikel 13a, eerste lid, van het besluit).

De bestelauto kan binnen de teruggaafregeling worden vervangen door een andere aangepaste bestelauto. In dat geval moet voor de eerdere

bestelauto de belasting op aangifte worden voldaan (zie paragraaf 10.7.1). (Dit geldt niet als gebruik wordt gemaakt van de zogenoemde gesloten-beurzenregeling, zie paragraaf 10.8.1).

In het teruggaafverzoek voor een volgende bestelauto moet worden vermeld, vanaf welk tijdstip die volgende bestelauto de eerdere bestelauto vervangt voor toepassing van de gehandicaptenregeling (artikel 13a, derde lid, van het besluit). Hiermee geeft de gehandicapte aan welke bestelauto op enig tijdstip de bestelauto is waarvoor aanspraak op de faciliteit wordt gemaakt.

Het is niet nodig, dat eerst de belasting voor de eerdere bestelauto op aangifte wordt voldaan voordat de teruggaaf voor een volgende bestelauto wordt verleend. Hiermee wordt voorkomen, dat de gehandicapte onder omstandigheden bij overstap naar een andere bestelauto enige tijd niet over een aangepaste bestelauto zou kunnen beschikken, dan wel de belasting langere tijd zou moeten voorschieten. Ook worden hiermee afstemmingsproblemen voorkomen in situaties waarbij de houder van de eerdere bestelauto niet dezelfde persoon is als de gehandicapte en de houder van de volgende bestelauto.

§ 10.2.8. Uitsluitend gebruik

In artikel 13a, tweede lid, van het besluit is onder *b* de voorwaarde opgenomen, dat de bestelauto uitsluitend wordt gebruikt voor het in artikel 15a bedoelde vervoer van de gehandicapte en zijn hulpmiddel, en voor het (overige) persoonlijk gebruik van de gehandicapte en, als dit een ander is, de kentekenhouder. Onder persoonlijk gebruik wordt begrepen gebruik door inwonende gezinsleden.

Gezinsgebruik voor andere doeleinden dan gehandicaptenvervoer leidt dus niet tot heffing. Het is echter niet toegestaan de bestelauto aan derden uit te lenen, in bruikleen te geven, te verhuren, te verpanden, etc.

§ 10.3. Voorwaarden ondernemersregeling (artikel 15b, lid 1, van de wet)

§ 10.3.1. Inleiding

Voor ondernemers die een bestelauto meer dan bijkomstig bezigen in het kader van hun onderneming, voorziet artikel 15b van de wet in een teruggaafregeling.

In artikel 8b van de regeling worden nadere regels gesteld ter uitvoering van de doorschuifregeling (zie paragraaf 10.8.3). In artikel 8c van de regeling is de lease- en verhuurregeling opgenomen (zie paragraaf 10.4).

Om voor een bestelauto in aanmerking te komen – en blijven – voor de teruggaafregeling worden de volgende cumulatieve eisen gesteld.

- Het moet gaan om het houderschap van een bestelauto.
- De kentekenhouder is een ondernemer in de zin van de Wet OB (zie paragraaf 10.3.3).
- De houder bezigt de bestelauto in zijn onderneming. Dit kan ook een bestelauto als onderdeel van een handelsvoorraad zijn.

- De bestelauto wordt in de onderneming meer dan bijkomstig gebruikt.
- De teruggaaf geldt alleen bij eerste registratie van een bestelauto en zolang de bestelauto in de ondernemerssfeer blijft.
- De voorwaarden van de ondernemersregeling gelden maximaal vijf jaar vanaf de eerste ingebruikname. Als de auto tot personenauto wordt omgebouwd is ter zake van de ombouw echter BPM verschuldigd (zie paragraaf 2.6).

§ 10.3.2. Eerste registratie

Als BPM is geheven van een ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB, die de bestelauto bedrijfsmatig gebruikt, kan deze ondernemer een verzoek indienen tot teruggaaf van BPM. Deze teruggaaf wordt verleend aan de kentekenhouders als vaststaat dat op het tijdstip waarop de bestelauto is ingeschreven in het kentekenregister, aan de voorwaarden en beperkingen van de ondernemersregeling is voldaan. Dit systeem brengt met zich mee dat teruggaaf geldt bij eerste registratie van een bestelauto in gebruik bij een ondernemer en bij wijziging van de tenaamstelling van het kenteken geen BPM verschuldigd wordt zolang de bestelauto tenminste in de ondernemings sfeer blijft. Is de auto bij eerste registratie op naam gesteld van een particulier, of naderhand buiten de ondernemings sfeer geraakt, dan kan de regeling op een later tijdstip niet meer worden toegepast door een ondernemer die de bestelauto alsnog in zijn bedrijf inzet.

§ 10.3.3. Het ondernemersbegrip

A. Algemeen

Bepalend voor de vraag of iemand in aanmerking komt voor de teruggaafregeling is of iemand is geregistreerd als ondernemer in de zin van de Wet OB en of de bestelauto meer dan bijkomstig in die onderneming wordt gebruikt. Er ontstaat dus geen nieuw ondernemersbegrip voor de heffing van BPM.

Het begrip ondernemer is in artikel 7 van de Wet OB als volgt gedefinieerd: een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Ook degene die zelfstandig een beroep uitoefent, wordt aangemerkt als ondernemer. Daarnaast wordt ieder die zelfstandig een vermogensaandeel exploiteert om daaruit duurzaam opbrengst te verkrijgen aangemerkt als ondernemer. Voorts zijn publiekrechtelijke lichamen zoals lagere overheden aangewezen als ondernemer voor zover het gaat om bepaalde door hen te verrichten prestaties die ook door ondernemers kunnen worden verricht.

Het maakt niet uit of het een eenmanszaak of een andere ondernemingsvorm betreft of om hoeveel auto's binnen de onderneming het gaat.

B. Uitgezonderd ondernemerschap

Het recht op teruggaaf van BPM voor bestelauto's is niet van toepassing voor (veelal particuliere) personen die voor de (incidentele) verwerving van een nieuw vervoermiddel vanuit een andere lidstaat van de Europese Unie, voor die verwerving worden aangemerkt als ondernemer in de zin van artikel 7, zesde lid, van de Wet OB.

C. Publiekrechtelijke lichamen

Publiekrechtelijke lichamen, zoals gemeenten en waterschappen, kunnen voor bepaalde activiteiten ondernemer zijn in de zin van artikel 7 van de Wet OB. Zij beschikken in dat geval over een BTW-nummer. Ze hebben recht op teruggaaf van BPM voor een bestelauto wanneer zij de betreffende bestelauto meer dan bijkomstig gebruiken in het kader van die ondernemersactiviteiten.

D. Geen aangiften omzetbelasting

Het al dan niet doen van aangiften omzetbelasting is niet relevant voor de vraag of men voor een bestelauto in aanmerking komt. Wel moet sprake zijn van echt ondernemerschap. Zo moet bijvoorbeeld sprake zijn van duurzaam optreden als ondernemer. Incidentele of eenmalige economische activiteiten vormen onvoldoende aanleiding om voor de omzetbelasting te worden bestempeld als ondernemer (zie ook onder B).

Ook landbouwers, geheel of gedeeltelijk vrijgestelde ondernemers (bijvoorbeeld ziekenhuizen, onderwijsinstellingen en instellingen voor maatschappelijk werk) en de zogenoemde "kleine ondernemers" (artikel 25 Wet OB) vallen onder de ondernemersdefinitie in de omzetbelasting. Dit betekent dat deze ondernemers, die naar hun aard geen aangifte doen of zijn ontheven van bepaalde administratieve verplichtingen, in aanmerking kunnen komen voor de teruggaaf van BPM voor bestelauto's die zij gebruiken binnen de onderneming.

E. Startende ondernemers

Ook voor startende ondernemers geldt dat wordt gekeken naar het feitelijke ondernemerschap voor de omzetbelasting. Een startende ondernemer zal slechts in aanmerking komt voor de teruggaaf wanneer hij de bestelauto daadwerkelijk zal gaan gebruiken voor zijn ondernemersactiviteiten.

Uiteraard kan het feitelijk gebruik van de bestelauto niet worden getoetst op het moment waarop de startende ondernemer zijn ondernemersactiviteiten nog niet heeft aangevangen. Maar het voornemen daartoe zal op enig moment moeten worden gevolgd door concrete daden. Die kunnen onder andere blijken uit aangiften omzetbelasting. Wanneer die uitblijven, kan het vermoeden ontstaan dat van feitelijk ondernemerschap niet of niet meer sprake is. In een dergelijke situatie mag ervan worden uitgegaan dat de status van de ondernemer is gewijzigd met als gevolg dat de eerder teruggegeven BPM verschuldigd wordt. Ook kan bij een latere controle van de Belastingdienst of bij een startersbezoek blijken of de bestelauto daadwerkelijk wordt gebruikt voor ondernemersactiviteiten. Als bijvoorbeeld blijkt dat de bestelauto uitsluitend voor privé-doeleinden is gebruikt, wordt de eerder teruggegeven BPM verschuldigd. Bij deze beoordeling is het gebruik van de bestelauto over een langere periode van belang, zodat problemen rond wisselend gebruik zoveel mogelijk worden vermeden.

§ 10.3.4. Maten en firmanten

Een maatschap kan ondernemer zijn als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB. Omdat een maatschap geen rechtspersoon is, kan het kenteken van een (bestel)auto niet op naam van de maatschap staan. Volgens de ondernemersregeling wordt teruggaaf van BPM alleen toegekend aan de kentekenhouder. Het is echter niet de bedoeling van de wetgever om maatschappen die ondernemer zijn als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB,

uit te sluiten van de ondernemersregeling. Daarom wordt het volgende goedgekeurd.

Voor toepassing van de ondernemersregeling ten behoeve van een maatschap kan een maat op verzoek als ondernemer worden aangemerkt als een bestelauto die op zijn naam staat meer dan bijkomstig wordt gebruikt ten behoeve van de onderneming van de maatschap waaraan hij deelneemt. Het moet dan gaan om een maatschap die ondernemer is als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB.

Voor toepassing van de ondernemersregeling is degene op wiens naam het kenteken is gesteld (de maat) degene die de verplichtingen moet nakomen. Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen van de ondernemersregeling wordt voldaan, wordt de maat/kentekenuhouder de rest-BPM verschuldigd.

De goedkeuring voor maten geldt eveneens voor de firmanten van een vennootschap onder firma.

§ 10.3.5. Meer dan bijkomstig gebruik in een onderneming

Bij de teruggaafregeling is aansluiting gezocht bij het ondernemerschap en bij het gebruik van de bestelauto in het kader van die onderneming. Daarbij wordt een privé-gebruik (of anderszins gebruik buiten de onderneming) niet uitgesloten. Aan de andere kant is het niet de bedoeling dat een bestelauto op naam van een onderneming wordt gezet terwijl de auto volstrekt niet of slechts sporadisch in het kader van die onderneming wordt gebruikt. Het gebruik in het kader van de onderneming moet enige substantie hebben. Om die reden is gekozen voor het criterium "meer dan bijkomstig gebruik in de onderneming". Aan deze voorwaarde is voldaan als meer dan 10% van de per jaar gereden kilometers betrekking heeft op de ondernemersactiviteiten.

Hierbij is niet vereist dat de bestelauto op de balans van de onderneming staat. Door een bestelauto als ondernemingsvermogen te etiketteren kan een ondernemer wel aannemelijk maken dat de bestelauto meer dan bijkomstig in zijn onderneming wordt gebruikt.

Jurisprudentie

- *Hof van Justitie EG, 11 juli 1996, nr. C-306/94, punt 23*
(*Jur. 1996/1-03695*)
Volgens het Hof van Justitie gaat het bij het woord "bijkomstig" in de zin van de omzetbelasting om een zeer beperkt gebruik voor bedrijfsdoeleinden.

§ 10.4. Lease en verhuur

§ 10.4.1. Algemeen

In artikel 15b, tiende lid, van de wet is neergelegd dat voor bestelauto's die een ondernemer, bijvoorbeeld een lease- of verhuurbedrijf, meer langdurig ter beschikking stelt aan een derde, de ondernemersregeling slechts kan worden toegepast als deze derde ook aan de voorwaarden van de regeling

voldoet. Er wordt dan als het ware door het verhuur- of leasebedrijf heen gekeken. Zo moet de derde aan wie de auto ter beschikking wordt gesteld, ook ondernemer zijn in de zin van artikel 7 van de Wet OB en de bestelauto bedrijfsmatig gebruiken. Eén en ander is uitgewerkt in artikel 8c van de regeling.

§ 10.4.2. Vier weken of langer

In het eerste lid van artikel 8c van de regeling wordt de periode van terbeschikkingstelling waarbinnen de hoedanigheid van de huurder/lessee geen rol speelt, vastgesteld op vier weken. Deze periode wordt verminderd met eventuele aansluitende eerdere perioden van terbeschikkingstelling van dezelfde of een andere bestelauto door de ondernemer aan dezelfde persoon. Ingeval van aansluitende verhuur bij verschillende filialen van dezelfde onderneming die onderling niet weten en ook niet kunnen weten dat hiervan sprake is – bijvoorbeeld omdat de administratie van een filiaal niet vanuit andere filialen kan worden geraadpleegd – wordt dit per filiaal beoordeeld.

§ 10.4.3. Administratie

De ondernemer moet aan de hand van zijn administratie kunnen aantonen dat hij voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor teruggaaf van BPM voor een bestelauto die hij ter beschikking stelt aan derden. In het tweede en vierde lid van artikel 8c van de regeling wordt aangegeven welke gegevens en bescheiden hij daartoe in zijn administratie opneemt.

- Bij een terbeschikkingstelling van in totaal ten hoogste vier weken zijn dit alleen gegevens en bescheiden die normaal gesproken al aanwezig zijn in de administratie van autoverhuurbedrijven, zoals het verhuurcontract en een kopie van het overgelegde identiteitsbewijs.
- Voor langere periodes van terbeschikkingstelling worden daarnaast gegevens en bescheiden in de administratie opgenomen waaruit blijkt dat de ondernemer zich ervan vergewist heeft dat de klant ook voldoet aan de voorwaarden voor de teruggaaf. Het gaat hierbij om de volgende gegevens en bescheiden.
 - Het BTW-nummer van de huurder/lessee
 - Een afdruk van de verificatie van het BTW-nummer uit het Europese datasysteem van BTW-identificatienummers (het zogenoemde VIES-systeem)
 - Een schriftelijke verklaring van de huurder/lessee dat hij ondernemer is in de zin van de Wet OB, dat hij de bestelauto meer dan bijkomstig in zijn onderneming zal gebruiken en dat hij de verhuurder zal informeren en deze verklaring zal intrekken als een wijziging in deze omstandigheden optreedt.

In het vijfde lid van artikel 8c van de regeling is opgenomen dat de huurder/lessee de verhuurder/lessor op de hoogte brengt en zijn verklaring intrekt, als de verklaring niet langer juist is.

§ 10.4.4. Niet (langer) voldoen aan de voorwaarden

Wanneer de verhuurder gedurende de terbeschikkingstelling van de bestelauto verneemt dat niet of niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan, kan hij de terbeschikkingstelling onmiddellijk beëindigen. Als hij dat

doet en hij bovendien naar het oordeel van de inspecteur de regeling met de benodigde zorgvuldigheid heeft toegepast, zal ervan worden afgezien de eventueel nog verschuldigde belasting bij hem na te heffen.

Onder omstandigheden kan de belasting in dat geval ingevolge artikel 20, tweede lid, Awr, worden nageheven bij de huurder. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat de huurder een onjuiste verklaring heeft afgegeven of dat de huurder bij een wijziging in de voor de regeling relevante omstandigheden de ondernemer die de bestelauto aan hem ter beschikking heeft gesteld, niet onmiddellijk heeft geïnformeerd.

De verhuurder kan er ook voor kiezen om, wanneer hij verneemt dat niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan, de terbeschikkingstelling voort te zetten. In dat geval is hij gehouden de eventueel nog verschuldigde BPM op aangifte te voldoen.

§ 10.5. Van aanvraag tot terugbetaling (artikel 15a, leden 1, 3, 5, 6, 7 en artikel 15b, leden 1, 3, 12, van de wet)

§ 10.5.1. Aanvraag

A. Algemeen

De teruggaaf van BPM wordt alleen op aanvraag verleend (artikel 15a, eerste lid, van de wet en artikel 15b, eerste lid, van de wet). Deze aanvraag wordt ingediend door de kentekenhouders van de bestelauto.

De inspecteur beslist op de aanvraag bij voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 15a, vijfde lid, van de wet en artikel 15b, derde lid, van de wet).

B. Gehandicaptenregeling

Als de gehandicapte niet zelf de houder van de bestelauto is, wordt de aanvraag ingediend door de gehandicapte en de houder gezamenlijk (artikel 15a, derde lid, van de wet). In dat geval ondertekenen zowel de kentekenhouders als de gehandicapte of diens wettelijke vertegenwoordiger de aanvraag. (NB: De teruggaaf wordt echter ook dan alleen aan de kentekenhouders uitbetaald.)

Deze aanvraag moet worden ingediend binnen 13 weken nadat het recht op teruggaaf is ontstaan. Dat wil zeggen 13 weken nadat aan de voorwaarden en beperkingen van de gehandicaptenregeling is voldaan (artikel 13a, tweede lid, van het besluit in samenhang met artikel 15a, zesde lid, van de wet):

- het kenteken is op naam gesteld van de gehandicapte of de andere houder,
- de belasting is voldaan,
- de bestelauto is zodanig aangepast dat het kan worden gebruikt voor het bedoelde vervoer, en
- de gehandicapte beschikt over de gevraagde bescheiden.

In de situatie dat compensatie met gesloten beurs wordt gerealiseerd, zal het verzoek overigens al worden ingediend voordat de aanspraak op teruggaaf is ontstaan. Voor deze versnelde procedure wordt verwezen naar paragraaf 10.5.6.

Bij de aanvraag voor toepassing van de gehandicaptenregeling moet de kentekenhouder verklaren dat de bestelauto uitsluitend voor gehandicaptenvervoer wordt gebruikt, zoals beschreven in paragraaf 10.2.8.

C. Ondernemersregeling

De inspecteur zendt een aanvraagformulier naar de kentekenhouder naar aanleiding van een eerste registratie van een bestelauto op naam van een bij de Belastingdienst geregistreeerde ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB. (Met dit formulier kan tevens verzocht worden om het verlaagde motorrijtuigenbelastingtarief.) Ook kunnen ondernemers uit eigen beweging een verzoek om teruggaaf indienen.

Bij de aanvraag voor toepassing van de ondernemersregeling moet de kentekenhouder verklaren dat de bestelauto meer dan bijkomstig in zijn onderneming wordt gebruikt (zie paragraaf 10.3.5).

De wetgever heeft geen periode vastgesteld waarbinnen de aanvraag moet zijn ingediend.

§ 10.5.2. Bij de aanvraag voor toepassing van de gehandicaptenregeling te overleggen bescheiden

Bij de aanvraag voor toepassing van de gehandicaptenregeling moeten onder meer de volgende bescheiden worden overgelegd.

- Wvg- of UWV-beschikking
Een beschikking ingevolge de Wet voorzieningen gehandicapten (Wvg), die is afgegeven ten behoeve van de betreffende gehandicapte, dat zijn niet-opvouwbare rolstoel of ander hulpmiddel is verstrekt in het kader van deze wet. Als de UWV het betreffende hulpmiddel heeft verstrekt in het kader van de door haar uit te voeren wetten, kan ook een beschikking van de UWV voor een vervoersvoorziening worden bijgevoegd (zie ook paragraaf 10.2.3).
- Verklaring van een arts
Een medische verklaring dat de gehandicapte is aangewezen op een niet-opvouwbare rolstoel of een hulpmiddel dat daarmee wordt gelijkgesteld. Een dergelijke verklaring hoeft alleen te worden overgelegd als de gehandicapte niet beschikt over een Wvg- (of UWV-)beschikking. De verklaring mag niet eerder zijn afgegeven dan zes weken voorafgaand aan de datum waarop het verzoek tot toepassing van de gehandicaptenregeling wordt ingediend. Zowel een verklaring van de "eigen" dokter als een verklaring van een andere arts voldoet (zie ook paragraaf 10.2.3).
- Verklaring over de inrichting van de bestelauto
Het besluit bepaalt dat een verklaring van de douane over de inrichting van de bestelauto nodig is. Volstaan kan echter worden met het overleggen van andere bewijsmiddelen, waaruit blijkt dat de bestelauto is ingericht voor het vervoer van een gehandicapte en zijn niet-opvouwbare rolstoel of ander hulpmiddel (zie paragraaf 10.2.5). Te denken valt aan foto's, een ombouwplan, een orderbon, een offerte, een factuur van het bedrijf dat de ombouw heeft verricht, en dergelijke. Uit deze bewijsstukken moet tevens blijken of, en zo ja in hoeverre, de laadruimte van de bestelauto in verband met de handicap van de

gehandicapte is aangepast waardoor deze niet langer van de bestuurderszitplaats of de cabine is afgescheiden (bijvoorbeeld als de verplichte vaste wand is verwijderd tussen de laadruimte en de bestuurderszitplaats of de cabine, of als er geen vlakke laadvloer meer aanwezig is). Bij gereede twijfel kan fysieke opname plaatsvinden.

§ 10.5.3. Verstrekken van onjuiste informatie bij aanvraag gehandicapten- of ondernemersregeling

De inspecteur moet bij de beoordeling van de aanvraag om toepassing van de ondernemersregeling in beginsel af kunnen gaan op de juistheid van de verstrekte informatie. Daarom is het van belang dat de aanvrager om teruggaaf van belasting een zorgvuldige afweging maakt en de juiste informatie verstrekt. Hiertoe strekt het twaalfde lid van artikel 15b van de wet. Wanneer achteraf blijkt dat op het moment van het doen van de aanvraag onjuiste of onvolledige informatie is verstrekt ten gevolge waarvan voor een deel of het geheel teruggaaf van belasting is verleend, kan de inspecteur ter zake van dit verzuim een boete opleggen van maximaal € 4.537. Slechts in het bijzondere geval dat sprake is van afwezigheid van alle schuld blijft het opleggen van een boete achterwege.

De wetgever heeft geen overeenkomstige boetebepaling opgenomen in artikel 15a van de wet (gehandicaptenregeling).

Voor zowel de gehandicapten- als de ondernemersregeling kan de inspecteur de ten onrechte verleende teruggaaf naheffen op grond van artikel 20, eerste lid, tweede volzin, van de Awr. Als in een dergelijk geval sprake is van opzet of grove schuld kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen van ten hoogste 100% van de in het geding zijnde belasting opgrond van artikel 67f, eerste en zesde lid, Awr.

§ 10.5.4. Beschikking

De inspecteur beslist bij beschikking op de aanvraag om teruggaaf van BPM. Deze beschikking staat op naam van de kentekenhouders. Hij kan tegen de beschikking een bezwaarschrift indienen.

Als aan alle voorwaarden van de ondernemers- of gehandicaptenregeling is voldaan, wordt het teruggaafverzoek toegewezen. In dat geval wordt aan de kentekenhouders van de bestelauto de teruggaaf van BPM verleend. Of de bestelauto ook overeenkomstig de voorwaarden van de betreffende teruggaafregeling wordt gebruikt, zal niet zozeer vooraf toetsbaar zijn, maar achteraf moeten blijken.

Er bestaat geen recht meer op teruggaaf van BPM als het een gebruikte bestelauto betreft waarvoor al eerder BPM-teruggaaf is verleend én gebruik is gemaakt van de zogenoemde gesloten-beurzenregeling of – voor ondernemers – de doorschuifregeling (zie paragraaf 10.8).

§ 10.5.5. Bedrag van de teruggaaf

A. Voor een ongebruikte bestelauto

Voor een bestelauto, die op het moment van de eerste tenaamstelling van het kentekenbewijs nieuw en nog ongebruikt is – en, voor wat betreft de toepassing van de gehandicaptenregeling, al is ingericht voor

gehandicaptenvervoer -, is het bedrag van de teruggaaf BPM gelijk aan de voor deze auto verschuldigde BPM. Dit bedrag is gelijk aan het zogenoemde bruto BPM-bedrag dat staat afgedrukt op het kentekenbewijs deel I A.

Ombouw voor gehandicaptenvervoer na de tenaamstelling

Het komt voor dat eerst een kentekenbewijs wordt afgegeven en de auto pas daarna wordt (omgebouwd tot bestelauto en) ingericht om voor gehandicaptenvervoer te kunnen worden gebruikt. De aanspraak op de teruggaaf zou dan niet eerder dan na deze (ombouw en) aanpassing ontstaan (zie paragraaf 10.5.1). Dit heeft tot gevolg dat voor de berekening van het bedrag van de teruggaaf het bruto BPM-bedrag moet worden verminderd met het forfaitaire kortingspercentage van artikel 10 van de wet. Dit leidt tot een lagere teruggaaf dan de verschuldigde BPM.

Goedgekeurd is, dat in zo'n situatie als datum van de aanspraak op teruggaaf de datum van deel IB van het kentekenbewijs wordt genomen. Dit onder de voorwaarde dat de kentekenhouder bij zijn aanvraag verklaart en aantoont dat de auto direct na de tenaamstelling van het kentekenbewijs is (omgebouwd en) aangepast en dat de auto vervolgens direct voor gehandicaptenvervoer in gebruik is genomen. In dat geval komt 100% van de betaalde belasting in aanmerking voor de teruggaaf.

B. Voor een gebruikte bestelauto

- Ondernemersregeling
Teruggaaf van BPM o.g.v. de ondernemersregeling is alleen mogelijk ter zake van de eerste registratie van een bestelauto in het kentekenregister. Concreet betekent dit dat aan ondernemers alleen BPM kan worden teruggegeven voor gebruikte bestelauto's uit het buitenland, waarvan de eerste tenaamstelling van het kentekenbewijs plaatsvindt op naam van een ondernemer. Verwezen wordt naar paragraaf 10.3.2.

Voor zo'n bestelauto is het bedrag van de teruggaaf BPM gelijk aan het zogenoemde restbedrag BPM. Dit is het bedrag aan BPM dat op het moment waarop de aanspraak op teruggaaf ontstaat, nog is begrepen in de aankoopprijs van de auto.

- Gehandicaptenregeling
Voor een bestelauto die op het moment waarop aanspraak op teruggaaf ontstaat gebruikt is, is het bedrag van de teruggaaf BPM gelijk aan het zogenoemde restbedrag BPM. Dit is het bedrag aan BPM dat op het moment waarop de aanspraak op teruggaaf ontstaat, nog is begrepen in de waarde van de auto.

Op deze regel bestaat een uitzondering. Als voor de betreffende bestelauto al eerder teruggaaf van BPM is verleend, wordt het restbedrag BPM verminderd met die eerdere teruggaaf. Dit geldt niet, als het bedrag van die teruggaaf nadien is voldaan als verschuldigde belasting (zie de rekenvoorbeelden van onderdeel E).

Ombouw voor gehandicaptenvervoer na de tenaamstelling

Het komt voor dat bij aankoop van een gebruikt motorrijtuig eerst een kentekenbewijs deel IB wordt afgegeven en de auto pas daarna wordt (omgebouwd tot bestelauto en) ingericht om voor gehandicaptenvervoer te

kunnen worden gebruikt. De aanspraak op de teruggaaf zou dan niet eerder dan na deze (ombouw en) aanpassing ontstaan (zie paragraaf 10.5.1). Dit heeft tot gevolg dat voor de berekening van het bedrag van de teruggaaf door toepassing van de zogenoemde forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet op de betaalde belasting, een lagere teruggaaf zou resulteren dan als de (ombouw en) aanpassing vóór de afgifte van kentekenbewijs deel IB had plaatsgevonden.

Analoog aan de goedkeuring voor nieuwe bestelauto's (zie onder A), kan in zo'n situatie als datum van de aanspraak op teruggaaf de datum van deel IB van het kentekenbewijs worden genomen. Dit onder de voorwaarde dat de kentekenhouder bij zijn aanvraag verklaart en aantoont dat de auto direct na de tenaamstelling van het kentekenbewijs is (omgebouwd en) aangepast en dat de auto vervolgens direct voor gehandicaptenvervoer in gebruik is genomen.

C. Begrip "Restbedrag BPM"

Het restbedrag BPM voor een gebruikte bestelauto is het bruto BPM-bedrag, verminderd met een forfaitair bedrag. De hoogte van deze korting is afhankelijk van de leeftijd van de bestelauto. Deze leeftijd is de periode tussen de datum van eerste toelating (datum eerste ingebruikname op het kentekenbewijs) en de datum waarop de aanspraak op teruggaaf van BPM ontstaat. Het kortingspercentage wordt bepaald aan de hand van de tabel in artikel 10, tweede lid, van de wet (zie paragraaf 7.5.3), met dien verstande dat de korting voor bestelauto's van vijf jaar of ouder 100% is (artikel 10, derde lid, van de wet). Het verschil tussen het bruto BPM-bedrag en het bedrag van de korting is het restbedrag BPM.

D. Verrekening

Voordat daadwerkelijk tot uitbetaling wordt overgegaan worden eerst eventuele openstaande belastingschulden van de kentekenhouder met het teruggaafbedrag verrekend.

Nota bene:

Het is niet mogelijk de betaling op aangifte van BPM direct te verrekenen met een eventuele teruggaaf van BPM, of uitstel van betaling te verkrijgen tot het moment dat op het verzoek om teruggaaf is beslist.

E. Voorbeelden berekening gehandicaptenregeling

Voorbeeld 1

Een bestelauto die voor gehandicaptenvervoer is gebruikt en waarvoor destijds het gehele bruto BPM-bedrag ad. € 10.000 is terugggegeven, wordt na 3 jaar verkocht. De kentekenhouder is in dat geval € 4.300 verschuldigd. (De leeftijdsdiskorting van artikel 10 van de wet is na 3 jaar 57%.)

Een jaar later wordt deze bestelauto wederom voor gehandicaptenvervoer gebruikt. De nieuwe kentekenhouder kan dan € 3.400 terugvragen. (De leeftijdsdiskorting van artikel 10 van de wet is na 4 jaar 66%).

Voorbeeld 2

Een rolstoelbus waarvoor destijds het gehele bruto BPM-bedrag ad. € 10.000 is terugggegeven, wordt na 3½ jaar verkocht. De kentekenhouder is in dat geval € 3.700 verschuldigd. (De bijzondere afschrijving is na 3½ jaar 63%. Zie paragraaf 7.7.3.)

Na een half jaar (dus in totaal na 4 jaar) wordt de bestelauto ingericht voor gehandicaptenvervoer. Omdat de leeftijdskorting van artikel 10 van de wet na 4 jaar 66% is, kan de nieuwe kentekenhouder in dat geval € 3.400 terugvragen.

Voorbeeld 3

Een rolstoelbus waarvoor destijds het gehele bruto BPM-bedrag ad. € 10.000 is teruggegeven, wordt na 4 jaar verkocht. De bijzondere afschrijving is na 4 jaar 72% (zie paragraaf 7.7.3). De kentekenhouder is in dat geval dus € 2.800 verschuldigd.

Na een half jaar wordt de bestelauto ingericht voor gehandicaptenvervoer. De leeftijdskorting van artikel 10 van de wet is na 4½ jaar 66%. De nieuwe kentekenhouder kan echter geen € 3.400, maar € 2.800 terugvragen. Dit heeft te maken met de uitzonderingsregel in artikel 15a, zevende lid, van de wet (zie ook onder B hierboven). De teruggaaf is maximaal het bruto BPM-bedrag minus een eerdere teruggaaf vermeerderd met een latere verschuldigdheid.

§ 10.5.6. Versnelde aanvraagprocedure gehandicaptenregeling

De kentekenhouder kan desgewenst ook gebruik maken van de volgende "versnelde" procedure. Hierbij toetst de Belastingdienst zo veel als mogelijk vóór de tenaamstelling van de bestelauto of aan de voorwaarden van de gehandicaptenregeling wordt voldaan.

- De gehandicapte/kentekenhouder dient tijdig vóór de tenaamstelling van de bestelauto een verzoek om teruggaaf met de vereiste bewijsstukken in bij de inspecteur (B/Ca). Omdat op dat moment nog niet alle gegevens over de auto bekend zijn, zal dit verzoek nog niet helemaal volledig zijn. In ieder geval moet wel een afschrift van de Wvg-beschikking, de UWV-beschikking of de medische verklaring zijn bijgevoegd.
- De inspecteur neemt dit verzoek in behandeling. De materiële beoordeling of aan de vereisten voor teruggaaf wordt voldaan, gebeurt hierdoor vóór de tenaamstelling.
- Via een kennisgeving laat de inspecteur weten of voorlopig op basis van de beschikbare gegevens wordt voldaan aan de voorwaarden voor teruggaaf. Anders gezegd: of, afgezien van de onvolledigheid van het verzoek, zich reeds beletselen hebben voorgedaan, waardoor al gezegd kan worden dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor de teruggaaf.
- Zo spoedig mogelijk geeft de dealer, eventueel per fax, de resterende gegevens om de teruggaaf te formaliseren door (waaronder het kenteken van de auto en de datum van de tenaamstelling). Daarna zet de inspecteur de behandeling van het teruggaafverzoek voort.
- Zodra alle gegevens bij de inspecteur bekend zijn, de tenaamstelling heeft plaats gevonden en aan alle voorwaarden is voldaan, kan de inspecteur het teruggaafverzoek toewijzen en tot uitbetaling overgaan. NB: Eventuele openstaande belastingschulden van de kentekenhouder worden eerst met het bedrag van de teruggaaf BPM verrekend voordat daadwerkelijk tot uitbetaling wordt overgegaan.

§ 10.6. Fiscaal relevante gebruiksperiode (artikel 10, lid 3, en artikel 15b, lid 6, van de wet)

§ 10.6.1. Vijf-jaarstermijn

Niet alleen ten tijde van de registratie, maar ook vervolgens, gedurende de gebruiksduur van de bestelauto, moet voor een bestelauto waarvoor teruggaaf is verleend, worden voldaan aan de voorwaarden van de betreffende teruggaafregeling. Zo moet de bestelauto uitsluitend worden gebruikt voor gehandicaptenvervoer (zie paragraaf 10.2.8), dan wel meer dan bijkomstig worden gebruikt in het kader van de onderneming (zie paragraaf 10.3.5). Voor de gevallen waarin hieraan niet langer wordt voldaan zijn verschuldigheidsbepalingen in artikel 15a, achtste lid, en artikel 15b, zesde lid, van de wet opgenomen (zie verder paragraaf 10.7). Daarbij is de relevante duur van de specifieke gebruikseis niet de gehele economische levensduur van de auto, maar – mede ten behoeve van een doelmatige uitvoering van de teruggaafregeling – alleen de eerste vijf jaren na de registratie van de bestelauto.

In geval van bijvoorbeeld verkoop van een bestelauto aan een niet-gehandicapte of niet-ondernemer binnen de eerste vijf jaar van de gebruiksduur (vanaf de registratie van de auto), wordt de verkoper BPM verschuldigd. Hetzelfde geldt als de bestelauto binnen deze termijn van vijf jaar niet langer voor gehandicaptenvervoer of voor ondernemersactiviteiten wordt gebruikt.

Bij verkoop van een bestelauto door een gehandicapte of een ondernemer wordt geen (resterende) BPM verschuldigd als er na de eerste registratie in Nederland vijf jaar of meer is verstreken (artikel 15a, achtste lid, en artikel 15b, zesde lid, van de wet). Het maakt daarbij niet uit of de bestelauto aan een gehandicapte, een ondernemer of een particulier wordt verkocht. Ook voor een gebruikte bestelauto die in Nederland wordt ingevoerd blijft heffing van de resterende BPM ook achterwege als er na de eerste ingebruikname in het buitenland vijf jaren of meer zijn verstreken (zie voor gebruikte bestelauto's verder paragraaf 10.6.2).

Op deze regel bestaat een uitzondering. Wordt een bestelauto zodanig omgebouwd, dat niet meer wordt voldaan aan de fiscale inrichtingseisen voor een bestelauto, dan wordt de auto aangemerkt als personenauto. In dat geval is ter zake van de ombouw ook na de termijn van vijf jaar (een restant aan) BPM verschuldigd (artikel 15a, achtste lid, en artikel 15b, elfde lid, van de wet in samenhang met artikel 1, derde lid, van de wet). Het kortingspercentage voor een personenauto van 5 jaar of ouder is namelijk geen 100% (zoals voor bestelauto's) maar loopt op van 72% tot 90% (zie paragraaf 7.5.3 onder C). Dit betekent dat als de bestelauto zodanig wordt omgebouwd, dat niet meer wordt voldaan aan de fiscale inrichtingseisen voor een bestelauto waardoor de auto moet worden aangemerkt als een personenauto, ook na de termijn van vijf jaar een bedrag aan te betalen BPM resteert. Verwezen wordt naar paragraaf 10.7.5.

§ 10.6.2. Gebruikte bestelauto's

Een uitgangspunt van de teruggaaf van BPM is dat de faciliteit alleen geldt gedurende de eerste vijf jaren van de gebruiksduur van de bestelauto. Voor een nieuwe en ongebruikte bestelauto valt deze periode samen met de

periode van vijf jaren die aanvangt bij de registratie van de bestelauto in het kentekenregister op het moment dat de bestelauto nog in ongebruikte staat is. Voor een bestelauto die zich bij de registratie reeds in gebruikte staat bevindt (bijvoorbeeld een bestelauto die bij de invoer in ons land in gebruikte staat is), wordt de gebruiksduur voorafgaande aan de registratie in mindering gebracht op de termijn van vijf jaren (artikel 10, lid 3, van de wet en artikel 15b, lid 7, van de wet). Als voor die situatie de termijn van vijf jaren (pas) zou aanvangen bij de registratie zou er een ongelijke situatie ontstaan ten opzichte van bestelauto's die (reeds) sinds de registratie in ongebruikte staat onder het regime van de BPM vallen.

§ 10.7. Niet langer voldoen aan de voorwaarden (artikel 15a, lid 8, en artikel 15b, lid 6, van de wet)

§ 10.7.1. Niet langer voldoen aan de voorwaarden van de gehandicaptenregeling

Als een bestelauto waarvoor bij beschikking teruggaaf van BPM is verleend, niet meer uitsluitend wordt gebruikt voor gehandicaptenvervoer of voor persoonlijk gebruik van de gehandicapte of de kentekenhouder en hun inwonende gezinsleden, wordt niet langer aan de teruggaafvoorwaarden voldaan. De bestelauto wordt bijvoorbeeld verkocht, ingeruild, aan derden uitgeleend, in bruikleen gegeven, verpand of verhuurd.

Evenmin wordt aan alle voorwaarden voldaan als de situatie van de gehandicapte wijzigt, bijvoorbeeld bij herstel of overlijden (zie echter paragraaf 10.8.4).

Omdat de gehandicaptenregeling specifiek is voorbehouden aan bestelauto's, wordt eveneens niet meer aan alle voorwaarden van de regeling voldaan als de bestelauto niet meer voldoet aan alle inrichtingseisen waardoor hij voor de heffing van de BPM wordt aangemerkt als een personenauto. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de bestelauto tot personenauto wordt omgebouwd (tenzij in verband met de handicap alleen de vaste wand geheel of gedeeltelijk wordt verwijderd of wijzigingen aan de vlakke laadvloer zijn aangebracht, zie paragraaf 10.2.5). Voor de inrichtingseisen van een bestelauto wordt verwezen naar paragraaf 3.3.

De gehandicaptenregeling is beperkt tot één bestelauto per gehandicapte. Daarom wordt niet meer aan de voorwaarden voldaan als door of ten behoeve van de gehandicapte toepassing van de gehandicaptenregeling wordt verzocht voor een andere bestelauto. In dat geval moet voor de eerdere bestelauto de BPM op aangifte worden voldaan. Verwezen wordt naar paragraaf 10.2.7.

Als voor een bestelauto waarvoor teruggaaf is verleend op basis van artikel 15a van de wet, niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf en er nog geen 5 jaar zijn verstreken na de registratie, is belasting verschuldigd. Als de vijf-jaarstermijn al wel is verstreken, dan is alleen BPM verschuldigd als de bestelauto wordt omgebouwd tot personenauto. Verwezen wordt naar paragraaf 10.6.1.

§ 10.7.2. Niet langer voldoen aan de voorwaarden van de ondernemersregeling

Als een bestelauto waarvoor bij beschikking teruggaaf van BPM is verleend, niet langer meer dan bijkomstig wordt gebruikt in de onderneming van de kentekenhouder, wordt niet meer aan de teruggaafvoorwaarden voldaan. De bestelauto wordt bijvoorbeeld verkocht of privé gebruikt. Ook als de onderneming ophoudt te bestaan, wordt niet meer aan alle voorwaarden voldaan. Wat betreft het langdurig ter beschikking stellen van een bestelauto wordt verwezen naar paragraaf 10.4.

Omdat de ondernemersregeling specifiek is voorbehouden aan bestelauto's, wordt eveneens niet meer aan alle voorwaarden van de regeling voldaan als de bestelauto niet meer voldoet aan alle inrichtingseisen waardoor hij voor de heffing van de BPM wordt aangemerkt als een personenauto. Verwezen wordt naar paragraaf 3.3.

Als voor een bestelauto waarvoor teruggaaf is verleend op basis van artikel 15b van de wet, niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf, is belasting verschuldigd. Tenzij de vijfjaarstermijn, zoals beschreven in paragraaf 10.6, wordt verstreken. In dat geval hoeft voor de bestelauto geen BPM meer op aangifte te worden voldaan. Is de bestelauto echter omgebouwd tot personenauto, dan is ook na de genoemde termijn van vijf jaar nog (een resterend bedrag aan) BPM voor de personenauto verschuldigd (artikel 15b, elfde lid, van de wet).

§ 10.7.3. Herstelbeleid bestelauto's

Voor bestelauto's waarvoor teruggaaf van BPM is verleend, wordt het herstelbeleid van paragraaf 2.5 eveneens toegepast.

§ 10.7.4. BPM op aangifte voldoen

Wordt niet meer aan de voorwaarden voor de ondernemers- of gehandicaptenregeling voldaan binnen de eerste vijf jaar na registratie (verwezen wordt naar paragraaf 10.6.2) óf wordt de bestelauto waarvoor teruggaaf is verleend in een zodanige staat gebracht (anders dan door aanpassing als bedoeld in artikel 15a, tweede lid, van de wet, zie paragraaf 10.2.5) dat het een personenauto is, dan is degene op wiens naam de teruggaafbeschikking is gesteld, te weten de kentekenhouder, BPM verschuldigd. Hij moet de belasting op aangifte voldoen binnen één maand nadat niet langer aan die voorwaarden is voldaan, dan wel vóór aanvang van het gebruik van de weg met de tot personenauto omgebouwde bestelauto (artikel 15a, achtste lid, van de wet en artikel 15b, achtste lid, van de wet). Artikel 12a van de wet is van overeenkomstige toepassing (zie paragraaf 2.3).

§ 10.7.5. Vaststellen verschuldigde belasting

Het verschuldigde BPM-bedrag is het bedrag van de teruggaaf, waarop een bedrag in mindering mag worden gebracht omdat het motorrijtuig is gebruikt. De hoogte van deze korting is afhankelijk van de leeftijd én het type motorrijtuig.

De kentekenhouder rekent zelf op het aangifteformulier uit hoeveel BPM hij moet betalen. Wat betreft de vermindering wegens "gebruikt" heeft hij de

keuze tussen twee verschillende berekeningsmethoden: op basis van de forfaitaire kortingstabel van artikel 10, tweede lid, van de wet (zie paragraaf 7.5) of op basis van de werkelijke afschrijving (zie paragraaf 7.6).

In geval van toepassing van de gehandicapten- of ondernemersregeling is alleen belasting verschuldigd als binnen de eerste vijf jaren na de registratie van de bestelauto niet is voldaan aan alle voorwaarden van de betreffende teruggaafregeling. Echter, als de bestelauto zodanig wordt omgebouwd, dat niet meer wordt voldaan aan de fiscale inrichtingseisen voor een bestelauto en de auto moet worden aangemerkt als een personenauto (met uitzondering van het gestelde in artikel 15a, tweede lid, van de wet, zie paragraaf 10.2.5), is te allen tijde BPM verschuldigd (artikel 15a, achtste lid, en artikel 15b, elfde lid, van de wet). In dat geval moet, als gebruik wordt gemaakt van de berekeningsmethode op basis van de forfaitaire kortingstabel van artikel 10 van de wet, het kortingspercentage voor een personenauto worden toegepast, conform het tweede lid van dat artikel.

Gaat het echter om een bestelauto waarvan de verplichte vaste wand is verwijderd of zonder vlakke laadvloer zoals bedoeld in artikel 15a, tweede lid, van de wet (zie paragraaf 10.2.5), dan mag bij de BPM-berekening het kortingspercentage voor een bestelauto worden toegepast als het tussenschot alsnog is teruggeplaatst. De bestelauto wordt dan geacht niet te zijn omgebouwd tot een personenauto. Is de vaste wand niet teruggeplaatst, dan geldt het kortingspercentage voor een personenauto (zie paragraaf 7.5.3).

§ 10.8. Bijzondere regelingen (artikel 15a, lid 9, en artikel 15b, lid 9, van de wet)

§ 10.8.1. Gesloten-beurzenregeling

Bij wijziging van de tenaamstelling van een bestelauto waarvoor teruggaaf is verleend (bijvoorbeeld door verkoop), wordt niet langer voldaan aan de voorwaarden van de gehandicapten- of ondernemersregeling en moet het verschuldigd geworden restant aan BPM binnen een maand op aangifte worden voldaan (zie paragraaf 10.7).

- Als de nieuwe kentekenhouder de bestelauto blijft gebruiken overeenkomstig de voorwaarden en beperkingen van de gehandicaptenregeling, kan hij wederom teruggaaf van BPM vragen. Om te voorkomen dat de verkoper eerst BPM moet betalen en de koper vervolgens BPM moet terugvragen, kan gebruik worden gemaakt van de zogenoemde gesloten-beurzenregeling (artikel 15a, negende lid, van de wet).
- Als de nieuwe kentekenhouder de bestelauto blijft gebruiken overeenkomstig de voorwaarde en beperkingen van de ondernemersregeling, is een (tweede) teruggaaf van BPM niet mogelijk (zie paragraaf 10.3.2). Om te voorkomen dat de verkoper BPM moet betalen en de koper vervolgens geen BPM kan terugvragen, kan gebruik worden gemaakt van de zogenoemde gesloten-beurzenregeling (artikel 15b, negende lid, van de wet).

In beide gevallen treedt de nieuwe kentekenhouder vanaf het moment waarop de tenaamstelling van het kenteken wijzigt, in de plaats van de voorgaande kentekenhouder.

Beide kentekenhouders moeten vóór de wijziging van de tenaamstelling gezamenlijk verzoeken om toepassing van de gesloten-beurzenregeling. Dit verzoek moet worden ingediend bij de Belastingdienst/Centrale administratie in Apeldoorn. Op dit verzoek beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze beschikking wordt naar zowel de huidige als de nieuwe kentekenhouders gezonden. Beiden kunnen daartegen een bezwaarschrift indienen.

Let op!

Voor bestelauto's die ouder zijn dan vijf jaar, hoeft dit verzoek niet te worden gedaan, omdat na vijf jaar geen BPM is verschuldigd als een gebruikte bestelauto wordt verkocht (zie ook paragraaf 10.6.1).

Wordt dit verzoek toegewezen, dan is de huidige kentekenhouders in verband met de wijziging van de tenaamstelling geen BPM verschuldigd en (bij gehandicaptenregeling) wordt aan de nieuwe kentekenhouders geen BPM teruggegeven. Voorwaarde is wel dat de nieuwe kentekenhouders de bestelauto eveneens voor gehandicaptenvervoer dan wel meer dan bijkomstig in het kader van zijn onderneming gaat gebruiken.

Als na de wijziging van de tenaamstelling niet meer wordt voldaan aan alle voorwaarden van de betreffende teruggaafregeling, is de nieuwe kentekenhouders de BPM verschuldigd, tenzij wederom van de gesloten-beurzenregeling (of - in geval het ondernemers betreft - doorschuifregeling) gebruik wordt gemaakt.

Als het verzoek niet wordt ingewilligd maar de bestelauto wordt toch verkocht, moet de verkopende ondernemer aangifte doen van het restant aan BPM.

§ 10.8.2. Samenloop gesloten-beurzenregeling voor gehandicapten en voor ondernemers

Het is niet mogelijk "met gesloten beurzen" af te rekenen als een bestelauto die in een onderneming is gebruikt, na de wijziging van de tenaamstelling voor gehandicaptenvervoer wordt gebruikt. In dat geval is de huidige kentekenhouders BPM verschuldigd en kan de nieuwe kentekenhouders BPM terugvragen.

Het is ook niet mogelijk "met gesloten beurzen" af te rekenen als een bestelauto die voor gehandicaptenvervoer is gebruikt, na de wijziging van de tenaamstelling in een onderneming wordt gebruikt. In dat geval is de huidige kentekenhouders BPM verschuldigd. De nieuwe kentekenhouders heeft geen recht op teruggaaf BPM. Bij toepassing van de ondernemersregeling is teruggaaf alleen mogelijk bij eerste registratie van een bestelauto (zie paragraaf 10.3.2).

§ 10.8.3. Doorschuifregeling voor ondernemers

In het belang van een zo soepel mogelijk verlopende handel in gebruikte bestelauto's tussen ondernemers bevat artikel 8b van de regeling bij wijze van tegemoetkoming nadere regels die mogelijk maken dat onder voorwaarden het per transactie in te dienen verzoek en de daarbij behorende beschikking van de inspecteur in afwijking van de wettelijke hoofdregel (een verzoek voor "gesloten beurzen") achterwege kunnen

worden gelaten. Deze regels en voorwaarden houden, kort gezegd, in dat de ondernemer op wiens naam een bestelauto is geregistreerd waarvoor BPM is geheven en teruggegeven, en die deze bestelauto verkoopt, zijn aansprakelijkheid voor de BPM zonder verzoek voor "gesloten beurzen" aan de inspecteur, naar de koper kan verschuiven als:

- de RDW aan de koper van de verhandelde bestelauto een erkenning bedrijfsvoorraad op basis van de WWV heeft verleend,
- de koper de verhandelde bestelauto (tijdelijk) opneemt in zijn bedrijfsvoorraad (deze opname geldt als het bezigen in het kader van de onderneming van de koper),
- de verkoper het originele, door de koper afgegeven, vrijwaringbewijs van de verhandelde bestelauto in zijn administratie bewaart, en
- in – overigens vormvrije – boeken en bescheiden in de administratie van de verkoper een verklaring is opgenomen waarin de koper en de verkoper ten aanzien van de verhandelde bestelauto zijn overeengekomen dat de koper voor wat betreft de toepassing van artikel 15b, negende lid, van de wet in de plaats treedt van de verkoper. Deze verklaring kan betrekking hebben op één of meer bestelauto's. Omdat met deze verklaring de koper fiscale verplichtingen overneemt van de verkoper, moet de verklaring minimaal bevatten naam en handtekening van de koper, het kenteken van de verhandelde bestelauto en de datum waarop de verklaring is afgegeven.

Met het hiervoor genoemde begrip "bedrijfsvoorraad" wordt gelijknamige begrip in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 bedoeld (artikel 2, onderdeel k, van die wet), zoals dat is ontleend aan de erkenningregels voor bedrijven, uitgevoerd door de RDW op basis van de wegenverkeerswetgeving.

Onder omstandigheden kan de belasting worden nageheven van de koper op grond van artikel 20, tweede lid, van de AWR.

§ 10.8.4. Verschuldigdheid na overlijden gehandicapte (artikel 15a, lid 10, van de wet)

Als binnen vijf jaar na ingebruikname van de bestelauto niet langer aan de voorwaarden voor de teruggaaf wordt voldaan, moet het resterende BPM-bedrag binnen een maand op aangifte worden voldaan. Dit is echter niet passend in de situatie dat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan omdat de gehandicapte is overleden. Voor die situatie wordt daarom afgezien van heffing van BPM op voorwaarde dat de tenaamstelling van het kenteken niet wijzigt, de bestelauto uitsluitend wordt gebruikt binnen het gezin, zoals bedoeld in paragraaf 10.2.8, en de bestelauto voldoet aan de inrichtingseisen en niet wordt omgebouwd tot een personenauto.

De inrichting van bestelauto's die voor gehandicaptenvervoer worden gebruikt en waarvoor de BPM is teruggegeven, kan op bepaalde punten (vaste wand, vlakke laadvloer) afwijken van de inrichtingseisen voor bestelauto's (artikel 15a, tweede lid, van de wet, zie paragraaf 10.2.5). Deze inrichting hoeft in dit verband na het overlijden van de gehandicapte niet te worden aangepast aan de "algemene" inrichtingseisen voor bestelauto's (zie paragraaf 3.3). Uiteraard moet de auto wel gebruikt blijven worden overeenkomstig het gestelde in paragraaf 10.2.8.

Stond het kenteken op naam van de gehandicapte en wordt het kenteken op naam gesteld van een inwonend gezinslid, die de auto overeenkomstig het

gestelde in paragraaf 10.2.8 blijft gebruiken, dan kan eveneens afgezien worden van heffing van BPM. De nieuwe kentekenhouder moet daar wel om verzoeken. Die treedt dan voor de toepassing van de regeling in de plaats van de gehandicapte zolang de auto op zijn naam blijft geregistreerd. (De nieuwe kentekenhouder mag vervolgens uiteraard wel verhuizen.) De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Wordt binnen 5 jaar na registratie niet meer aan de voorwaarden in artikel 15a, tiende lid, van de wet voldaan, dan is alsnog de belasting verschuldigd op grond van artikel 15a, achtste lid, van de wet (zie paragraaf 10.7). Er kan gebruik worden gemaakt van de gesloten-beurzenregeling (zie paragraaf 10.8.1).

Hoofdstuk 11 Teruggaaf voor personenauto's die als taxi of voor openbaar vervoer worden gebruikt

§ 11.1. Inleiding (artikel 16 van de wet)

§ 11.1.1. Algemeen

In artikel 16 van de wet is een teruggaafregeling voor taxivervoer en openbaar vervoer met een personenauto opgenomen. Op grond van deze regeling wordt de belasting op aanvraag in één keer teruggegeven als is voldaan aan bepaalde voorwaarden en beperkingen. Verwezen wordt naar paragraaf 11.1.2.

Let op!

Voor de leesbaarheid worden in dit hoofdstuk voornamelijk de begrippen "taxi", "taxi-ondernemer" en "taxivervoer" gebruikt. Het geldt echter in gelijke zin voor "openbaar vervoer". De teruggaafregeling kent namelijk geen onderscheid tussen taxivervoer en openbaar vervoer.

§ 11.1.2. Voorwaarden

Voor de toepassing van de teruggaafregeling moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan.

In artikel 16 van de wet zijn de volgende drie voorwaarden genoemd.

- Het moet gaan om een personenauto.
- Deze personenauto is geheel of nagenoeg geheel bestemd om taxivervoer of openbaar vervoer in de zin van de WP te verrichten (zie verder de paragrafen 11.3, 11.4 en 11.5).
- Bij de aanvraag moet een aantal bescheiden worden overgelegd (artikel 14 van het besluit). Verwezen wordt naar paragraaf 11.9.3.

§ 11.2. Overgangsregeling

Tot 1 oktober 2006 bestonden er twee teruggaafregelingen.

- De wettelijke teruggaaf in drie gelijke jaarlijkse termijnen achteraf.
- Bij wijze van goedkeuring een teruggaaf in één keer vooraf.

De éénmalige teruggaaf vooraf was alleen van toepassing voor personenauto's waarvoor een goedkeuring van de RDW voor het voeren van een zgn. blauwe taxi-kentekenplaat aanwezig was. Een blauwe taxi-kentekenplaat wordt alleen vergund voor personenauto's die taxivervoer verrichten. Personenauto's voor openbaar vervoer kwamen niet voor de éénmalige teruggaaf in aanmerking. Voor deze auto's kon alleen een beroep worden gedaan op de teruggaaf in drie jaarlijkse termijnen achteraf. De eis van het hebben van een blauwe taxi-kentekenplaat is vervallen, zodat er geen onderscheid meer is in de voorwaarden voor de teruggaaf voor taxivervoer en openbaar vervoer.

Als er voor een personenauto die wordt gebruikt voor openbaar vervoer, een teruggaaf in drie gelijke jaarlijkse termijnen achteraf is verleend en op 1 oktober 2006 nog belasting op die auto drukt, kan bij wijze van goedkeuring de som van de nog niet verstreken jaarlijkse termijnen in één keer worden teruggegeven, mits aan alle voorwaarden en beperkingen is voldaan (zie paragraaf 11.1.2).

Deze overgangsregeling kan ook toegepast worden op taxi's als daarvoor niet de éénmalige teruggaaf is verleend, maar een teruggaaf in drie gelijke termijnen achteraf en er nog belasting op de taxi drukt.

Nota bene

Als over reeds verstreken jaartermijnen belasting is nageheven, komt dit deel van de belasting niet voor teruggaaf in het kader van deze overgangsregeling in aanmerking.

§ 11.3. Begrippen openbaar vervoer en taxivervoer

§ 11.3.1. Algemeen

De teruggaafregeling is bestemd voor personenauto's die zijn bestemd om openbaar vervoer of taxivervoer te verrichten. Met de begrippen "openbaar vervoer" en "taxivervoer" wordt bedoeld het vervoer dat als zodanig in de WP wordt aangegeven.

- Openbaar vervoer: het voor een ieder openstaand personenvervoer volgens een dienstregeling met een personenauto.
- Taxivervoer: het personenvervoer met een personenauto tegen betaling, niet zijnde openbaar vervoer.

Het betreffende vervoer blijkt uit een geldige, door de Inspectie Verkeer en Waterstaat afgegeven vergunning voor het verrichten van taxivervoer dan wel openbaar vervoer (zie verder paragraaf 11.4).

Bepaalde soorten vervoer zijn volgens de definitie in de WP wél als taxivervoer of openbaar vervoer aan te merken, maar zijn uitgezonderd van de WP-vergunningplicht. Verwezen wordt naar paragraaf 11.5.

§ 11.3.2. Ander soort vervoer dan personenvervoer

Om te kunnen bepalen of de personenauto geheel of nagenoeg geheel voor taxivervoer wordt gebruikt (zie paragraaf 11.7), is het van belang of er sprake is van ander vervoer dan het vervoer van personen tegen betaling.

Niet als taxivervoer wordt onder andere aangemerkt:

- het uitsluitend vervoer van goederen, en
- het woon-werkverkeer van de chauffeur naar en van het taxibedrijf.

Toelichting

Het vervoer naar het taxibedrijf vindt niet rechtstreeks ten dienste van het vervoer van personen tegen betaling plaats.

Bepaald gebruik binnen het kader van de exploitatie van een taxibedrijf en direct ten dienste staand aan het taxivervoer, kan wel als taxivervoer worden aangemerkt. Te denken valt aan het rijden van een taxi:

- naar of van een garage voor reparatie,

- voor het tanken van brandstof,
- voor keuring van de auto bij de RDW,
- naar de taxistandplaats en vice versa.

Toelichting

Dit vervoer betreft de zgn. voorrit. De taxichauffeur kan bijvoorbeeld rechtstreeks vanaf zijn woning naar de taxistandplaats rijden of vanaf het taxibedrijf.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 7 december 1979, nr. 291/78 (VN 1980, 641)*
Ritten die de taxi-exploitant/chauffeur maakt om van diens woning naar de taxistandplaats, waar vandaan de werkzaamheden worden verricht, en terug te rijden, worden geacht te zijn geschied binnen de exploitatie van de auto als taxi en mitsdien ten dienste van het vervoer van personen tegen betaling te zijn gemaakt.

§ 11.3.3. Gecombineerd gebruik

Als met de personenauto ook ander vervoer dan vergunningplichtig taxivervoer wordt verricht, moet het niet-vergunningplichtig vervoer minder dan 10% van het totale vervoer uitmaken.

Om bij dit gecombineerd gebruik onderscheid te kunnen maken, moet in eerste instantie naar het karakter van het feitelijk vervoer zelf worden gekeken. Betreft dit feitelijk vervoer bijvoorbeeld rouw(volg)- of trouwvervoer (zie paragraaf 11.5.2), dan valt dit niet onder het 90%-vervoer.

§ 11.4. WP-vergunning

§ 11.4.1. Algemeen

Eén van de voorwaarden voor de teruggaaf is, dat de aanvrager van de teruggaaf beschikt over een geldige WP-vergunning voor het verrichten van taxivervoer en/of openbaar vervoer. Deze vergunning wordt afgegeven door de Inspectie Verkeer en Waterstaat van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat (hierna: IVW).

De IVW geeft naast de WP-vergunning op naam van een ondernemer aan hem ook een aantal "vergunningbewijzen" af. Een vergunningbewijs is bedoeld om in de taxi zelf te voeren. Zo kan worden aangetoond dat en met welke WP-vergunning het taxivervoer rechtmatig wordt verricht. Dit vergunningbewijs kan niet worden geaccepteerd als bewijs voor het hebben van een WP-vergunning.

§ 11.4.2. Tenaamstelling van de vergunning

De WP-vergunning wordt afgegeven op naam van een ondernemer.

Voor de teruggaafregeling geldt in beginsel dat de tenaamstelling van het kentekenbewijs en de WP-vergunning hetzelfde moeten zijn. Het komt voor dat deze niet gelijk zijn. Dan moeten zowel de kentekenhouder en de WP-vergunninghouder een zgn. "gezamenlijke verklaring" bij het verzoek om teruggaaf meesturen, waarin wordt verklaard dat de personenauto wordt

gebruikt voor taxivervoer in het kader van de onderneming van de WP-vergunninghouder.

De personenauto kan echter onrechtmatig voor taxivervoer zijn gebruikt in een andere onderneming dan die van de WP-vergunninghouder, bijvoorbeeld in geval van overdracht van de rechten van de ondernemersvergunning (wat niet is toegestaan). Dan is niet voldaan aan de gestelde voorwaarden en kan geen teruggaaf plaatsvinden. Mocht dit bij controle worden geconstateerd, dan vormt dit een grond om na te heffen (zie paragraaf 11.12.5).

§ 11.5. Vervoer van personen zonder WP-vergunningplicht

§ 11.5.1. Algemeen

Bepaalde soorten van vervoer van personen die overeenkomsten vertonen met taxivervoer, zijn geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van bepalingen in artikel 2, tweede lid, van de WP. Dit is geregeld in artikel 2 van het Besluit Personenvervoer 2000. Het gaat hierbij met name om het ontbreken van de vergunningplicht, omdat voor dat soort vervoer het openbaar karakter ontbreekt.

Het gaat om de volgende soorten vervoer.

1. Vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafenissen en crematies met inbegrip van het afhalen en terugbrengen van de gasten (zie verder paragraaf 11.5.2).
2. Vervoer met auto's, voor eigen rekening en risico verricht door:
 - ondernemingen ten behoeve van hun werknemers (zie verder paragraaf 11.5.3),
 - onderwijsinstellingen ten behoeve van hun leerlingen (zie verder paragraaf 11.5.4),
 - tehuizen ten behoeve van hun vaste bewoners (zie verder paragraaf 11.5.4), en
 - verpleeginrichtingen, psychiatrische instellingen, medische verzorgingstehuizen, medische dagverblijven of soortgelijke instellingen ten behoeve van hun patiënten (zie verder paragraaf 11.5.4).

In beginsel komt een personenauto waarmee dit soort vervoer waarvoor de vergunningplicht niet geldt, wordt verricht, niet voor de teruggaaf in aanmerking. Er zijn op deze regel echter enkele uitzonderingen mogelijk. Verwezen wordt naar de paragrafen 11.5.3 en verder.

Nota bene

Als er niet-vergunningplichtig vervoer wordt verricht met een taxi waarmee tevens vergunningplichtig vervoer wordt verricht en waarvoor een WP-vergunning is afgegeven, komt de betreffende taxi pas voor teruggaaf in aanmerking als deze voor 90% of meer is gebruikt voor het vergunningplichtige vervoer (zie verder paragraaf 11.3.3).

§ 11.5.2. Rouw(volg)- en trouwvervoer

De oorspronkelijke bedoeling van de teruggaafregeling voor taxi's was het stimuleren van het taxigebruk, aanvullend op het openbaar vervoer met een dienstregeling (zoals trein, bus, tram). Gelet hierop en het feit dat rouw(volg)- en trouwvervoer is uitgesloten voor de toepassing van de WP, is dit soort vervoer niet te kwalificeren als (vergunningplichtig) taxivervoer.

Dit betekent dat als rouw(volg)- en trouwvervoer wordt verricht met een personenauto waarvoor een WP-vergunning is verleend om daarmee taxivervoer te verrichten, het gebruik voor rouw(volg)- en trouwvervoer niet valt onder het in de wet genoemde gebruik. Rouw(volg)- en trouwvervoer is geen (vergunningplichtig) taxivervoer en valt dan ook niet binnen het 90%-criterium (zie paragraaf 11.7.3).

In geval van zowel huwelijken-/partnerregistraties als begrafenissen/crematies vinden de ceremonieën en plechtigheden niet altijd op één en dezelfde dag plaats. Door de diversiteit aan religies en culturen is het in dit kader ook niet eenduidig vast te stellen welk vervoer direct of indirect is toe te rekenen aan het huwelijk c.q. de uitvaart zelf. Praktisch gezien kan de volgende uitleg worden toegepast.

- Als trouwvervoer hoeft alleen te worden aangemerkt het vervoer op de dag van de gemeentelijke bevestiging door de ambtenaar van de burgerlijke stand van het huwelijk c.q. de samenlevingsovereenkomst, dat samenhangt met die gebeurtenis.
- Als rouwvervoer hoeft alleen te worden aangemerkt het vervoer op de dag van de feitelijke ter aarde bestelling c.q. crematie, dat samenhangt met die gebeurtenis.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 14 mei 2004, nr. 39734 (BNB 2004/246, FED 2004/295, VN 2004/28.24, WFR 2004/820)*
De teruggaaf van belasting voor auto's waarmee taxivervoer wordt verricht geldt alleen als voor het vervoer een WP-vergunning is vereist. Op auto's die gebruikt worden voor rouwvolgvervoer is de WP niet van toepassing. Daardoor telt het rouwvolgvervoer niet mee bij de beoordeling van de vraag of een personenauto in zodanige mate is gebruikt voor het verrichten van taxivervoer dat daarop de vrijstelling van toepassing is.

§ 11.5.3. Werknemersvervoer

A. Werknemersvervoer conform het Besluit Personenvervoer 2000

Werknemersvervoer "met auto's, voor eigen rekening en risico verricht door ondernemingen ten behoeve van hun werknemers" kan niet voor de teruggaaf in aanmerking komen. Werknemersvervoer wordt namelijk op grond van artikel 2 van het Besluit Personenvervoer 2000 uitgezonderd van de WP-vergunningplicht.

B. Overig werknemersvervoer

Werknemersvervoer kan echter wél voor de teruggaaf in aanmerking komen als het niet voldoet aan de definitie in artikel 2 van het Besluit Personenvervoer 2000. Met andere woorden, als het géén vervoer betreft

"met auto's, voor eigen rekening en risico verricht door ondernemingen ten behoeve van hun werknemers".

Daarvan is sprake als voldaan is aan de volgende voorwaarden en beperkingen.

- Het vervoer wordt verricht met een auto van een WP-vergunninghouder.
- Het kenteken van de auto en de WP-vergunning staan niet op naam van de werkgever of een door de werkgever direct of indirect beheerste andere rechtspersoon.
- De bestuurder is (tevens) in dienst bij de WP-vergunninghouder. Dit betekent dat de bestuurder niet mag worden "uitgeleend" aan de WP-vergunninghouder, maar dat er voor dit vervoer expliciet een arbeidsovereenkomst met de WP-vergunninghouder is.
- In geval van openbaar vervoer moet er een openbare dienstregeling zijn.
- De werkgever of de werknemers betalen in verband met het vervoer een vergoeding aan de WP-vergunninghouder.
- Het exploitatierisico ligt direct noch indirect bij de werkgever, maar volledig bij de WP-vergunninghouder. Dit betekent dat:
 - de WP-vergunninghouder en de werkgever geen onderdeel mogen uitmaken van eenzelfde fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, en
 - de werkgever geen overwegende invloed mag uitoefenen op de bedrijfsvoering van de onderneming waar het exploitatierisico van het vervoer ligt.

C. Huisartsenvervoer

Een personenauto waarmee vervoer wordt verricht van huisartsen in dienst van of werkend voor een huisartsenpost, kan in beginsel niet voor de teruggaaf in aanmerking komen in het geval dat vervoer door de huisartsenpost zelf wordt uitgevoerd.

Het vervoer van huisartsen kan wel voor teruggaaf in aanmerking komen als dit vervoer wordt verricht door, en voor rekening en risico van, een andere ondernemer dan de huisartsenpost, zoals bijvoorbeeld een taxiondernemer en wordt voldaan aan de in onderdeel B van deze paragraaf genoemde voorwaarden en beperkingen.

§ 11.5.4. Overige soorten van vervoer door instellingen

De in paragraaf 11.5.3, onderdeel B, genoemde voorwaarden gelden ook voor de overige in artikel 2 van het Besluit Personenvervoer 2000 genoemde soorten van vervoer door de daarbij genoemde instellingen, te weten:

- onderwijsinstellingen ten behoeve van hun leerlingen,
- tehuizen ten behoeve van hun vaste bewoners, en
- verpleeginrichtingen, psychiatrische instellingen, medische verzorgingstehuizen, medische dagverblijven of soortgelijke instellingen ten behoeve van hun patiënten.

§ 11.5.5. Vrijwilligersvervoersprojecten

Een ander soort vervoer waarvoor de WP niet van toepassing is, is het vervoer van personen tegen betaling, waarbij de chauffeur een vrijwilliger is en alleen een onkostenvergoeding ontvangt.

Deze zogenaamde vrijwilligersvervoersprojecten zijn op grond van artikel 2, derde lid, van de WP uitgezonderd van de in die wet genoemde vergunningplicht. Deze uitzondering heeft tot gevolg dat voor deze personenauto's niet kan worden voldaan aan de voorwaarde voor teruggaaf tot het hebben van een WP-vergunning.

Onder de volgende voorwaarden en beperkingen kan echter van de eis tot het hebben van een WP-vergunning worden afgezien.

- Het vervoer betreft voor een ieder openstaand personenvervoer, al dan niet met een dienstregeling, tegen betaling.
- De organisatie die het vervoer verricht, is zowel rechtspersoon als ondernemer in de zin van de Wet OB en als zodanig bekend bij de Belastingdienst.
- De organisatie voert een administratie waaruit op eenvoudige wijze de kosten en de opbrengsten van dat vervoer kunnen worden opgemaakt.
- Bij het verzoek verklaart de organisatie schriftelijk dat het vervoer als taxivervoer (of openbaar vervoer als er sprake is van een dienstregeling) kan worden aangemerkt (zie paragraaf 11.3).
- Het vervoer voldoet aan de criteria zoals bedoeld in of krachtens artikel 2, derde lid, van de WP, waardoor de vergunningplicht in die wet niet van toepassing is (zie de Regeling onkostenvergoedingen vrijwilligers personenvervoer per auto).
- Het vervoer wordt verricht door vrijwilligers, die hiervoor geen vergoeding ontvangen dat als loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 kan worden aangemerkt.

§ 11.5.6. Inhuren van een andere taxiondernemer

De feitelijke vervoerder kan ook gebruik maken van de diensten van een taxiondernemer. Bijvoorbeeld een rouw- of trouwondernemer die voor het vervoer van zijn klanten een taxiondernemer inhuurt. De verhouding tussen de eigenaar van de auto en degene in wiens opdracht het vervoer plaatsvindt, is in beginsel niet van belang. Enkel het feitelijk gebruik is beslissend. Voor de taxiondernemer geldt dit "uitgeleende", niet-vergunningplichtig vervoer dan ook niet als taxivervoer.

§ 11.6. Keuringsbewijs van de RDW

De personenauto moet technisch zijn goedgekeurd voor het taxivervoer dan wel voor openbaar vervoer om dat vervoer ook daadwerkelijk te mogen verrichten. Het keuringsbewijs daarvan is als voorwaarde voor de teruggaaf opgenomen in artikel 14 van het besluit.

Als op Deel IA van het kentekenbewijs onder "bijzonderheden" de aantekening "taxi" of "openbaar vervoer" is geplaatst, kan overlegging van het keuringsbewijs achterwege blijven.

§ 11.7. Gebruik (nagenoeg) geheel voor taxivervoer

§ 11.7.1. Algemeen

Als voorwaarde voor de teruggaaf geldt, dat de personenauto geheel of nagenoeg geheel is bestemd voor taxivervoer. Wat betreft het bewijs daarvan wordt verschil gemaakt tussen enerzijds het teruggaafverzoek en

anderzijds het gebruik gedurende de drie jaar na het moment van de aanspraak.

- De aanvrager moet bij het verzoek verklaren dat de auto ook deze bestemming heeft (zie paragraaf 11.7.2).
- Gedurende drie jaar na de aanspraak op de teruggaaf geldt de eis dat de auto daadwerkelijk geheel of nagenoeg geheel wordt gebruikt voor taxivervoer (zie paragraaf 11.7.3).

Onder "geheel of nagenoeg geheel" wordt in dit geval verstaan: 90% of meer.

Jurisprudentie

- *Hof Den Haag, 5 september 1980, nr. 558/79 (BNB 1982/14)*
Onder "nagenoeg geheel" moet worden verstaan voor minstens 90%.

§ 11.7.2. Bestemming van het gebruik (bij de aanvraag)

De personenauto moet bestemd zijn om geheel of nagenoeg geheel te worden gebruikt voor taxivervoer dan wel voor openbaar vervoer. Om aan te geven dat de auto ook die bestemming heeft, moet de kentekenhouder dit bij het verzoek verklaren.

Voor de beoordeling van het verzoek is in eerste instantie deze verklaring voldoende. De inspecteur kan evenwel oordelen dat deze verklaring niet overeenkomstig de werkelijkheid is en dat het gestelde gebruik zich in de toekomst niet zal voordoen.

Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als:

- de aanvrager/kentekenhouder dan wel de WP-vergunninghouder op het moment van de aanvraag in staat van faillissement of surseance van betaling is. Daarentegen kan de curator of de bewindvoerder verklaren dat desondanks de onderneming wordt voortgezet en de personenauto daadwerkelijk geheel of nagenoeg geheel wordt gebruikt voor taxivervoer, of
- de geldigheid van het kentekenbewijs geschorst is. Dan mag er immers met de auto geen gebruik van de weg worden gemaakt en is de auto niet bestemd om taxivervoer mee te verrichten.

§ 11.7.3. Gebruik tijdens de driejaarsperiode

De gebruikseis geldt per jaar binnen de periode van drie jaar na de aanvang van de aanspraak op de teruggaaf. Dit betekent dat de personenauto voor tenminste 90% van het totale gebruik in de betreffende periode voor taxivervoer gebruikt moet zijn. Aan deze voorwaarde wordt strikt de hand gehouden.

Als de personenauto in enig jaar van de periode van drie jaar niet meer aan deze 90%-voorwaarde voldoet, wordt alsnog belasting verschuldigd voor een evenredig deel (artikel 16, zesde en zevende lid, van de wet). Verwezen wordt naar paragraaf 11.10.3.

Of ook daadwerkelijk met de auto het genoemde vervoer is verricht, kan pas achteraf worden geconstateerd. De bewijslast daarvan ligt bij de kentekenhouder als verzoeker van de teruggaaf. De kentekenhouder kan daartoe verschillende vormen van onderbouwing aanvoeren om aannemelijk te maken dat hij heeft voldoen aan het 90%-criterium. Het is vervolgens aan

de inspecteur om aan de hand van de voorwaarden en criteria te beoordelen of de ondernemer hierin in voldoende mate is geslaagd.

De soort (zie ook paragraaf 11.3) en de mate van het gebruik kan achteraf worden getoetst aan de hand van de door de ondernemer bijgehouden administratie. Hierbij moet in eerste instantie worden gedacht aan de vastlegging van het gebruik van de desbetreffende auto door middel van een kilometeradministratie. Afhankelijk van de omstandigheden kan dit een administratie zijn per rit, per dienst of per dag.

Wanneer de inspecteur meent, dat de kilometeradministratie op zichzelf onvoldoende is voor een adequate toetsing, kunnen nadere gegevens, neergelegd in de bedrijfsadministratie van de ondernemer, in de beoordeling worden betrokken. Te denken valt bijvoorbeeld aan de inhoud van contracten en facturen bij contractvervoer.

Biedt ook deze administratie in onvoldoende mate aangrijpingspunten voor een adequate toetsing, dan is het totaalbeeld dat de Belastingdienst van de ondernemer die om teruggaaf van de belasting heeft verzocht, relevant. Bij de vorming van dit beeld kunnen onder meer de uitkomsten van door de Belastingdienst bij de ondernemer ingestelde onderzoeken in het kader van andere belastingmiddelen, zoals inkomstenbelasting, omzetbelasting en vennootschapsbelasting, van belang zijn.

Is de auto zekere tijd buiten gebruik, bijvoorbeeld door ziekte van de kentekenhouder/chauffeur, dan zal de mate van gebruik moeten worden getoetst aan de aard van het gebruik dat gedurende de resterende tijd van de betreffende periode met de auto is gemaakt.

Jurisprudentie

- *Hoge Raad, 29 november 2000, nr. 35862 (BNB 2001/40)*
De inspecteur heeft de gerestitueerde belasting nageheven, omdat de taxi in tegenstelling tot de verklaring van de taxiondernemer dat de taxi uitsluitend wordt gebruikt voor taxivervoer, in werkelijkheid ook gebruikt is voor andere ritten. De taxiondernemer heeft de rittenstaten die bij de taxi horen weggegooid. In de systematiek van de wet is belastbaarheid hoofdregel en een vrijstelling van belasting de uitzondering. Dit brengt mee dat de belastingplichtige de bewijslast draagt voor de juistheid van zijn stelling dat hij aan de vrijstellingsvoorwaarden voldoet. In dit geval kan niet aan de hand van redelijk objectiveerbare gegevens worden nagegaan of van het motorrijtuig in het naheffingstijdvak inderdaad niet meer voor privé is gebruik gemaakt dan door de belanghebbende wordt verdedigd. Evenmin valt meer zekerheid c.q. duidelijkheid te verkrijgen over de feitelijke verdeling van de in totaal met het motorrijtuig gereden kilometers over taxiritten, privé-gebruik, en niet-taxivervoer niet zijnde privé-gebruik. De belanghebbende is dus niet geslaagd in de op hem rustende bewijslast.

§ 11.8. Berekening van de teruggaaf

§ 11.8.1. Algemeen

De hoogte van het bedrag van de belastingteruggaaf verschilt per situatie. Uitgangspunt is, dat er niet meer belasting wordt teruggegeven dan er op het moment van de aanspraak op de teruggaaf nog op de personenauto drukt.

Van belang is in dit verband het tijdstip waarop de aanspraak op teruggaaf ontstaat. Dit tijdstip is het moment waarop aan alle voorwaarden en beperkingen is voldaan (artikel 16, vierde lid, van de wet). Dit is nader uitgewerkt in paragraaf 11.8.2.

Voor personenauto's waarbij de aanspraak ontstaat op het moment van het belastbaar feit genoemd in artikel 1, tweede lid, van de wet (de eerste registratie als personenauto), zal de teruggaaf gelijk zijn aan het ter zake van het belastbare feit betaalde belasting.

In andere situaties zal bij de berekening van de teruggaaf de historie van de belasting van de auto betrokken moeten worden. Daarbij valt te denken aan:

- een latere start als taxi dan de eerste registratie in het kentekenregister als personenauto,
- een eerdere teruggaaf als gevolg van het gebruik als taxi bij een vorige taxi-ondernemer, en
- een naheffing over een jaarperiode waarin het taxi-gebruik niet 90% of meer was.

Betreft het een omgebouwde bestelauto die na 1 juli 2005 in gebruik genomen is, dan kunnen bij de berekening van de teruggaaf nog de volgende elementen een rol spelen.

- Het eerdere belastbaar feit ter zake van de registratie cq aanvang weggebruik als bestelauto, waarna die bestelauto is omgebouwd tot personenauto en taxi.
- Een mogelijk eerdere teruggaaf in het kader van de ondernemers- of gehandicaptenregeling (zie hoofdstuk 10).

De hoogte van het bedrag van de teruggaaf wordt niet beïnvloed door het zogeheten bodemtarief van 10%, zoals genoemd in artikel 10 van de wet (zie paragraaf 7.5.3, onder A).

§ 11.8.2. Ontstaan van de aanspraak op de teruggaaf

Het moment van het ontstaan van de aanspraak op teruggaaf is van belang voor:

- de tijdigheid van de aanvraag van de teruggaaf (zie paragraaf 11.9.1)
- het bedrag van de teruggaaf, en
- de start van de periode van de drie jaar waarin de teruggegeven belasting alsnog (geheel of gedeeltelijk) verschuldigd kan worden op grond van artikel 16, zesde en zevende lid, van de wet (zie paragraaf 11.10),

De aanspraak op teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf bedoeld in artikel 16, eerste lid, van de wet wordt voldaan (artikel 16, vierde lid, van de wet). Dit

betekent dat de aanspraak ontstaat als met de taxi rechtmatig taxivervoer kan worden verricht. Als tijdstip van het ontstaan van de aanspraak geldt dus de meest recente datum van:

- deel IB van het kentekenbewijs op naam van de aanvrager van de teruggaaf,
- het RDW-keuringsbewijs voor het gebruik als taxi,
- de WP-vergunning,
- het moment dat de taxi wordt gebruikt in het kader van de onderneming van de WP-vergunninghouder, als de houder van de taxi en de WP-vergunninghouder niet dezelfde personen zijn.

§ 11.8.3. Nieuwe, ongebruikte personenauto

A. Algemeen

In geval van een nieuwe, ongebruikte personenauto zal meestal het keuringsproces voor het taxigebruk samenvallen met het proces tot afgifte van deel IA van het kentekenbewijs. De data van deel IA en deel IB (tenaamstelling) zullen in dat geval ook gelijk zijn. Als de taxi-ondernemer al in het bezit is van een WP-vergunning, zal het tijdstip van het ontstaan van de aanspraak gelijk zijn aan de datum van deel IA en deel IB. Het bedrag van de teruggaaf zal dan 100% van de betaalde belasting zijn.

In onderdeel B wordt voor de daar genoemde situatie goedgekeurd, dat – ondanks andere data – de aanspraak op teruggaaf toch van toepassing is op de datum van de tenaamstelling als personenauto. Onder de daarbij genoemde voorwaarden kan de teruggaaf toch 100% van de betaalde belasting zijn.

B. Ombouw voor (bijzonder) taxivervoer na de tenaamstelling (goedkeuring)

Het komt voor dat eerst een kentekenbewijs wordt afgegeven en de personenauto pas daarna wordt aangepast/omgebouwd om voor bijzonder taxivervoer (bijvoorbeeld rolstoelvervoer) te kunnen worden gebruikt. De technische (goed)keuring als taxi vindt dan enige tijd na de datum van deel IA plaats. De aanspraak zou dan pas ontstaan op de datum van het RDW-keuringsbewijs. Dit heeft weer tot gevolg dat voor de berekening van het bedrag van de teruggaaf eerst de zogenoemde forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet op de betaalde belasting moet worden toegepast, hetgeen tot een lagere teruggaaf leidt dan is betaald bij het belastbaar feit van de eerste registratie.

In een zodanige situatie kan als datum van de aanspraak de datum van deel IA van het kentekenbewijs worden genomen. Dit onder de voorwaarde dat de aanvrager verklaart en aantoont dat de auto direct na de tenaamstelling van het kentekenbewijs is aangepast/omgebouwd en dat deze vervolgens direct als taxi in gebruik is genomen. In dat geval komt 100% van de betaalde belasting in aanmerking voor de teruggaaf.

§ 11.8.4. Gebruikte personenauto

A. Algemeen

Als een personenauto niet direct bij registratie rechtmatig als taxi in gebruik wordt genomen, wordt de teruggaaf bepaald aan de hand van de forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet (artikel 16, vijfde lid, van de wet).

Het aldus berekende bedrag aan rest-belasting geldt als basis voor de teruggaaf. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een gebruikte personenauto wordt gekocht en daarna als taxi in gebruik wordt genomen. Voor nieuwe, ongebruikte personenauto's is daarvoor in paragraaf 11.8.3 onder B een uitzondering genoemd in geval van ombouw tot een (taxi)personenauto.

Als de taxi pas in de loop van de periode van gebruik geheel of nagenoeg geheel als taxi wordt gebruikt en er niet eerder teruggaaf is verleend aan dezelfde taxiondernemer, ontstaat pas op dat moment de aanspraak op teruggaaf en de driejaarsperiode. De teruggaaf wordt dan bepaald op de dan nog rustende belasting volgens de van toepassing zijnde forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet.

Ingeval teruggaaf wordt gevraagd voor een auto die op het moment van de aanspraak ouder is dan 90 maanden, wordt de resterende 10% aan belasting teruggegeven.

Voorbeeld 1

Ter zake van de registratie van een nieuwe personenauto wordt € 5.000 aan belasting voldaan. Na anderhalf jaar wordt de auto als taxi in gebruik genomen. Het bedrag van de teruggaaf is in dat geval € 3.150 ($€ 5.000 \times (100 - 37)\%$).

Voorbeeld 2

Ter zake van de (eerste) registratie in Nederland van een gebruikte personenauto van 9 maanden oud wordt € 4.560 aan belasting voldaan. Als die auto nieuw zou zijn, was € 6.000 aan belasting verschuldigd ($€ 6.000 \times (100 - 24)\% = € 4.560$). Drie jaar na deze registratie wordt de auto als taxi in gebruik genomen. Het bedrag van de teruggaaf wordt berekend als ware de auto 3 jaar en 9 maanden oud en is € 2.580 ($€ 6.000 \times (100 - 57)\%$).

B. Ombouw voor (bijzonder) taxivervoer na de tenaamstelling (goedkeuring)

Het komt voor dat bij koop van een gebruikte personenauto door een taxiondernemer eerst een kentekenbewijs deel IB (tenaamstelling) aan die taxionderneming wordt afgegeven en de personenauto pas daarna wordt aangepast/omgebouwd om voor bijzonder taxivervoer (bijvoorbeeld voor rolstoelvervoer) te kunnen worden gebruikt. De technische (goed)keuring als taxi vindt dan enige tijd na de datum deel IB van het kentekenbewijs plaats. De aanspraak zou dan pas ontstaan op de datum van het RDW-keuringsbewijs. Dit heeft tot gevolg dat de berekening van het bedrag van de teruggaaf met toepassing van de zogenoemde forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet op de betaalde belasting, in een lagere teruggaaf zou resulteren dan als ombouw vóór de afgifte van kentekenbewijs deel IB had plaatsgevonden.

Analoog aan de goedkeuring voor nieuwe auto's (zie paragraaf 11.8.3 onder B), kan in een zodanige situatie als datum van de aanspraak de datum van deel IB van het kentekenbewijs worden genomen. Dit onder de voorwaarde dat de aanvrager verklaart en aantoont dat de auto direct na de tenaamstelling van het kentekenbewijs is aangepast/omgebouwd en dat deze vervolgens direct als taxi in gebruik is genomen.

C. Samenloop met eerdere teruggaven of naheffingen

Als al eerder teruggaaf van de belasting is verleend en het resterende belastingbedrag minder bedraagt dan op basis van de forfaitaire

afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet het geval zou zijn, dan bestaat slechts voor dit mindere bedrag aanspraak op teruggaaf. Als de personenauto gedurende de gehele driejaarsperiode voor 90% of meer als taxi in gebruik is geweest, bestaat er dus geen aanspraak meer op teruggaaf.

Is over een bepaald jaar van de driejaarsperiode alsnog belasting verschuldigd geweest door een vorige taxiondernemer omdat niet langer aan de desbetreffende voorwaarden en beperkingen werd voldaan, dan kan in zoverre nog aanspraak op teruggaaf bestaan. Er drukt dan nog (nageheven) belasting op de auto. De teruggaaf bedraagt echter nooit meer dan het belastingbedrag dat met toepassing van de forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet voor de personenauto geldt.

Voorbeeld

De aanspraak op de teruggaaf van een nieuwe, ongebruikte personenauto is op 5 augustus 2007 ontstaan bij taxi-ondernemer A. Deze heeft de BPM ad € 6.000 op verzoek terugontvangen. De tenaamstelling van het kentekenbewijs wordt op 4 mei 2012 gewijzigd en de auto wordt in bedrijfsvoorraad van een garagebedrijf opgenomen. Omdat dit na de driejaarsperiode is, ontstaat er geen verschuldigdheid. Aan de kentekenhouder is achteraf een naheffingsaanslag opgelegd voor 1/3 van de teruggaaf (€ 2.000) over de periode 5 augustus 2007 tot en met 4 augustus 2008, omdat achteraf is gebleken dat de auto in dat jaar niet voor 90% of meer voor taxivervoer is gebruikt. De garagehouder verkoopt de auto op 1 december 2012 aan taxi-ondernemer B. B kan het BPM-bedrag terugvragen, dat nog op de auto drukt. Volgens de taxiregeling is dit € 2.000. Volgens de toepassing van de forfaitaire afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet is dit € 1.680 ($€ 6.000 \times (100-72)\%$). De teruggaaf aan B is in dat geval het laagste bedrag, te weten € 1.680.

§ 11.8.5. Ombouw van een bestelauto tot personenauto voor taxivervoer

Vanaf 1 juli 2005 zijn ook bestelauto's onderhevig aan de heffing van BPM. Voor de hoogte van de teruggaaf moet dan ook onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds een bestelauto met een datum van het kentekenbewijs deel IA van vóór en anderzijds vanaf 1 juli 2005.

Bestelauto met datum kentekenbewijs deel IA van vóór 1 juli 2005

Wordt een bestelauto met datum kentekenbewijs deel IA van vóór 1 juli 2005 tot een personenauto voor taxivervoer omgebouwd, dan is er ter zake van de ombouw tot personenauto belasting verschuldigd. Het bruto BPM-bedrag is de basis voor het berekenen van de teruggaaf.

Bestelauto met datum kentekenbewijs deel IA vanaf 1 juli 2005

Voor een bestelauto met datum kentekenbewijs deel IA vanaf 1 juli 2005 is al belasting betaald ter zake van het belastbaar feit van de eerste registratie als bestelauto in het kentekenregister. Wordt een dergelijke bestelauto tot een personenauto voor taxivervoer omgebouwd, dan is er geen belastbaar feit ter zake van de ombouw (artikel XXVI, tweede lid, van het Belastingplan 2005). Zie ook paragraaf 2.1.1.

Als basis voor het berekenen van de teruggaaf geldt de ter zake van de registratie betaalde belasting. Vervolgens moet rekening worden gehouden met de "leeftijd" van de auto, met andere wijzigingen (teruggaaf, naheffing)

die zich bij de bestelauto eventueel hebben voorgedaan, en met het ontstaan van de aanspraak op teruggaaf. Vergelijk paragraaf 11.8.1, vijfde alinea.

De goedkeuringen in de onderdelen B van de paragrafen 11.8.3 en 11.8.4 (ombouw na de tenaamstelling) zijn overeenkomstig van toepassing.

§ 11.8.6. Reeds eerder als taxi gebruikte personenauto's (geen doorschuifregeling)

Als een taxiondernemer binnen drie jaar na de aanspraak op teruggaaf een taxi verkoopt aan een andere taxiondernemer, is de kentekenhouders/verkoper belasting verschuldigd (artikel 16, vijfde lid, van de wet). De koper heeft aanspraak op teruggaaf voor de rest-belasting. Bij de koper ontstaat vervolgens voor dit belastingbedrag een nieuwe termijn van drie jaar. Dit geldt ook als de termijn van drie jaar bij de verkoper nog niet is verstreken. Een uitzondering op deze regel vormt de zgn. "doorschuifregeling" (zie paragraaf 11.11).

Als de kentekenhouders/verkoper en de koper geen verzoek doen om toepassing van de doorschuifregeling, heeft de nieuwe taxiondernemer in beginsel aanspraak op de belasting die door de verkoper op aangifte wordt c.q. is voldaan, dan wel waarvoor aan de kentekenhouders/verkoper ter zake van het belastbaar feit een naheffingsaanslag is opgelegd. Wordt pas op een later tijdstip aan de voorwaarden voldaan, dan wordt het terug te geven bedrag verminderd volgens de afschrijvingslijn van artikel 10 van de wet.

Als de eerste taxiondernemer geen teruggaaf heeft gevraagd of gekregen (bijvoorbeeld omdat het taxigebruk minder was dan 90%), is de situatie gelijk te stellen met de aanschaf van een gebruikte auto die wordt ingezet voor taxivervoer (zie paragraaf 11.8.4).

§ 11.9. Procedures

§ 11.9.1. Aanvraag en indieningstermijn

De teruggaaf van belasting wordt voorafgegaan door een aanvraag (artikel 16, eerste lid, van de wet).

De aanvraag moet zijn ingediend binnen 13 weken nadat de aanspraak op de teruggaaf is ontstaan, (artikel 14 van het besluit).

§ 11.9.2. Aanvrager

Omdat de teruggaaf wordt verleend aan degene op wiens naam het kentekenbewijs is gesteld (artikel 16, tweede lid, van de wet), kan de aanvraag om teruggaaf rechtmatig alleen door de kentekenhouders worden gedaan. Dit wordt ook aangegeven in artikel 14, eerste lid, van het besluit.

Als de aanvrager een ander is dan de kentekenhouders, moet een verklaring worden overgelegd van de kentekenhouders dat de verzoeker gemachtigd is om de aanvraag te doen. Is die verklaring niet bij het verzoek aanwezig, dan wordt de verzoeker in de gelegenheid gesteld het verzoek aan te vullen binnen een door de inspecteur te stellen termijn.

§ 11.9.3. Over te leggen bescheiden bij de aanvraag

Bij de aanvraag moeten de volgende bescheiden worden overgelegd (artikel 14 van het besluit).

- Een kopie van de geldige door de IVW afgegeven WP-vergunning op naam van de aanvrager/kentekenhouders (zie paragraaf 11.4).
- Een kopie van de delen van het kentekenbewijs van de personenauto.
Toelichting
Het kentekenbewijs moet geldig zijn. De geldigheid mag niet zijn geschorst.
- Als de tenaamstelling van het kentekenbewijs en de WP-vergunning niet overeenkomen: een gezamenlijke verklaring van de kentekenhouders en de houder van de WP-vergunning, dat de auto als taxi is gebruikt in het kader van de onderneming van de WP-vergunninghouder. Verwezen wordt naar paragraaf 11.4.2.
- Een kopie van het keuringsbewijs dat voor de personenauto is afgegeven, waaruit blijkt dat deze door de RDW technisch is goedgekeurd voor het verrichten van taxivervoer dan wel openbaar vervoer. Verwezen wordt naar paragraaf 11.6.
- Een verklaring van de aanvrager, dat de personenauto is bestemd om geheel of nagenoeg geheel voor taxivervoer te worden gebruikt (zie paragraaf 11.7).

§ 11.9.4. Teruggaafbeschikking, teruggaafgerechtigde en feitelijke uitbetaling

De inspecteur beslist op de aanvraag om teruggaaf bij voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 16, derde lid, van de wet).

De teruggaaf wordt verleend aan degene op wiens naam het kenteken van de desbetreffende personenauto is gesteld (artikel 16, tweede lid, van de wet). De teruggaafbeschikking wordt dan ook gesteld op naam van de kentekenhouders. Dit is ook het geval als het verzoek door een gemachtigde is ingediend (zie § 11.9.2).

De teruggaaf wordt in beginsel feitelijk uitbetaald aan de rechthebbende, te weten de kentekenhouders. Op zijn naam is immers ook de teruggaafbeschikking gesteld. Als de kentekenhouders desondanks verzoekt om het bedrag feitelijk uit te betalen aan een ander (bij voorbeeld in geval van lease), dan moet hij daartoe een machtiging overleggen. Dit is echter een comptabele aangelegenheid en doet aan de tenaamstelling van de hiervoor genoemde teruggaafbeschikking niet af.

§ 11.10. Ontstaan verschuldigdheid

§ 11.10.1. Algemeen

Als in het eerste, tweede of derde jaar na het moment van de aanspraak op teruggaaf niet meer aan de voorwaarden daarvoor (zie paragraaf 11.1.2) wordt voldaan, is (een deel van) belasting verschuldigd (artikel 16, zesde lid, van de wet). Dit geldt ook voor de belasting die is teruggegeven zowel op grond van het vóór 1 oktober 2006 van toepassing zijnde artikel 16 van de wet als op grond van de destijds geldende goedkeuring (zie ook paragraaf 11.2).

In het algemeen kan gesteld worden, dat wanneer het kentekenbewijs ongeldig wordt, er niet meer wordt voldaan aan de eis van de bestemming van geheel of nagenoeg geheel voor taxivervoer. Op dat moment ontstaat het belastbaar feit. Hieronder valt ook de situatie dat de geldigheid van het kentekenbewijs is geschorst (zie ook paragraaf 11.9.3).

Als de personenauto wordt overgedragen aan een andere ondernemer die de auto voor taxivervoer of personenvervoer gebruikt, kan gebruik worden gemaakt van de zgn. "doorschuifregeling taxi/OV" van het achtste lid van artikel 16 van de wet (zie paragraaf 11.11). Daarmee ontstaat geen verschuldigdheid ter zake van de wijziging van de tenaamstelling en gaan de rechten en plichten over naar de nieuwe ondernemer. Dit heeft gevolgen voor het toepassen van het moment van de aanspraak op de teruggaaf bij de berekening van een eventuele verschuldigdheid bij de nieuwe kentekenhouder (zie paragraaf 11.11.3).

§ 11.10.2. Export, sloop of diefstal

Voor taxi's waarvoor de belasting is teruggegeven, wordt bij export, sloop of diefstal, alhoewel dan niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, geen belasting verschuldigd (artikel 16aa, eerste lid, van de wet). Het gaat om de situatie dat de geldigheid van het kentekenbewijs wordt beëindigd (bij export of sloop), dan wel dat een melding in het kentekenregister wordt aangebracht dat het voertuig is gestolen. In het vierde lid van artikel 16aa, van de wet geldt een beperking ten aanzien van de mate van het taxigebruk, te weten: het ten minste twaalf maanden voor 90% of meer gebruikt zijn voor taxivervoer of openbaar vervoer. Verwezen wordt naar paragraaf 12.5.

§ 11.10.3. Berekening van de verschuldigdheid

De berekening van de verschuldigde belasting geschiedt - met uitzondering van uitsluitend de voorwaarde van het gebruikscriterium (zie paragraaf 11.7) - naar tijdsevenredigheid per maand, gerekend vanaf het moment van het ontstaan van de aanspraak op de teruggaaf. Als (mede) niet is voldaan aan het gebruikscriterium, wordt de verschuldigdheid berekend per jaar.

Voor de berekening van de verschuldigde belasting zijn er drie mogelijkheden.

- A. Wel voldaan aan het gebruikscriterium
- B. Ook niet voldaan aan het gebruikscriterium
- C. Uitsluitend niet voldaan aan het gebruikscriterium

A. Wel voldaan aan het gebruikscriterium

De verschuldigdheid wordt naar tijdsevenredigheid berekend over de nog niet verstreken maanden van het desbetreffende jaar en de nog niet verstreken hele jaren van de driejaarsperiode (artikel 16, zesde lid, van de wet).

Voorbeeld

De aanspraak op de teruggaaf is op 5 augustus 2007 ontstaan en de tenaamstelling van het kentekenbewijs wordt op 4 mei 2009 gewijzigd. De auto is aldus voor twintig termijnmaanden voor taxivervoer gebruikt. De verschuldigdheid wordt dan over 4 maanden plus één jaar berekend.

B. Ook niet voldaan aan het gebruikscriterium

Als er tevens sprake van is, dat er in de periode vóór het moment van de verschuldigdheid niet aan het gebruikscriterium is voldaan, wordt de verschuldigdheid per jaar berekend.

Voorbeeld

De aanspraak op de teruggaaf is op 5 augustus 2007 ontstaan, de tenaamstelling van het kentekenbewijs wordt op 4 mei 2009 gewijzigd en in de periode vanaf 5 augustus 2008 is de auto niet voor 90% of meer voor taxivervoer gebruikt. De auto is weliswaar gedurende twintig termijnmaanden voor taxivervoer gebruikt, maar de belasting wordt over het tweede termijnjaar geheel verschuldigd. Dat betekent dat de belasting over twee termijnjaren moet worden terugbetaald.

C. Uitsluitend niet voldaan aan het gebruikscriterium

Als er uitsluitend sprake is van het niet meer voldoen aan het gebruikscriterium, wordt de verschuldigde belasting per jaar gezien (artikel 16, zevende lid, van de wet). Het gebruikscriterium wordt in dit geval per termijnjaar afzonderlijk gezien.

Voorbeeld

De aanspraak op de teruggaaf is op 5 augustus 2007 ontstaan. In het tweede termijnjaar (van 5 augustus 2008 tot en met 4 augustus 2009) is niet aan het gebruikscriterium voldaan. De verschuldigde belasting is dan eenderde van de teruggegeven belasting.

§ 11.10.4. Aangifte

De verschuldigd geworden belasting moet binnen een maand na afloop van het ontstaan van die verschuldigdheid op aangifte worden voldaan. De aangifte moet worden ingediend bij de inspecteur die voor de belastingplichtige bevoegd is.

Dit betekent dat het initiatief voor het betalen van de verschuldigde belasting bij de kentekenhouder ligt, te weten degene aan wie de teruggaaf is verleend.

§ 11.11. Doorschuifregeling taxi/OV bij overdracht aan een andere taxiondernemer

§ 11.11.1. Algemeen

Als de personenauto wordt overgedragen aan een andere ondernemer die de auto eveneens voor 90% of meer gaat gebruiken voor taxivervoer, kunnen op verzoek daartoe de bepalingen over de verschuldigdheid in verband met de wijziging van de tenaamstelling van het kentekenbewijs buiten toepassing blijven (artikel 16, achtste lid, van de wet). Als voorwaarde geldt dat aan de voorwaarden en beperkingen voor de teruggaaf voldaan blijft worden. De nieuwe kentekenhouder treedt in dat geval in de plaats van de vorige kentekenhouder.

§ 11.11.2. Verzoek

Het verzoek om toepassing van de doorschuifregeling moet binnen één maand na de wijziging van de tenaamstelling van het kentekenbewijs worden ingediend. Zo niet, dan moet er een aangifte voor de verschuldigd geworden belasting worden ingediend (zie paragraaf 11.10).

Het verzoek moet gezamenlijk worden gedaan door de kentekenhouder/verkoper en de nieuwe kentekenhouder/koper.

De nieuwe kentekenhouder moet bij het verzoek dezelfde bescheiden overleggen als die genoemd zijn in paragraaf 11.9.3. In het bijzonder de delen van het kentekenbewijs waaruit de gewijzigde tenaamstelling blijkt.

Op het verzoek beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Het verzoek kan worden afgewezen op dezelfde gronden als die voor een aanvraag van de teruggaaf van toepassing zijn (zie paragraaf 11.9). Als het verzoek wordt afgewezen, moet de inspecteur de oorspronkelijke kentekenhouder/verkoper in de gelegenheid stellen om binnen een maand na de afwijzende beschikking alsnog aangifte te doen van de aldus verschuldigde belasting op grond van het zesde of zevende lid van artikel 16 van de wet.

§ 11.11.3. Gevolgen

Als het verzoek om toepassing van de doorschuifregeling wordt ingewilligd, gaan wat betreft de bepalingen in artikel 16 van de wet de rechten en plichten van de oorspronkelijke kentekenhouder/verkoper over op de nieuwe kentekenhouder/koper.

Er ontstaat geen nieuwe driejaarsperiode. Voor de berekening van een eventuele latere verschuldigdheid moet daarom worden uitgegaan van het moment van de aanspraak op teruggaaf die bij de oorspronkelijke kentekenhouder/verkoper van toepassing was.

Voor de beoordeling van het gebruikscriterium in het termijnjaar waarin de tenaamstelling is gewijzigd, wordt de mate van gebruik door de oorspronkelijke kentekenhouder/verkoper niet in aanmerking genomen. De perioden van gebruik door de oorspronkelijke en de nieuwe kentekenhouder worden afzonderlijk beoordeeld.

Voorbeeld

De aanspraak op de teruggaaf is op 5 augustus 2007 ontstaan bij taxi-ondernemer A, de tenaamstelling van het kentekenbewijs wordt op 4 mei 2009 gewijzigd in die van taxi-ondernemer B. A en B doen een verzoek om toepassing van de doorschuifregeling. De driejaarsperiode van A geldt ook voor B: van 5 augustus 2007 tot en met 4 augustus 2010. Van 5 augustus 2008 tot 4 mei 2009 (gedurende het tweede jaar van de driejaarsperiode) heeft A de auto niet voor 90% of meer voor taxivervoer gebruikt. B heeft de auto in de periode van 4 mei 2009 tot en met 4 augustus 2009 wel voor 90% of meer voor taxivervoer gebruikt. Samen met de periode van 4 mei 2009 tot en met 4 augustus 2009 – het totale tweede jaar van de driejaarsperiode – is de auto voor minder dan 90% voor taxivervoer gebruikt. Het tweede jaar van de driejaarsperiode wordt gesplitst. Het gevolg is dat alleen bij A voor 9 maanden de BPM verschuldigd is: $9/12 \times 1/3 \times$ de teruggegeven BPM.

§ 11.11.4. Te laat ingediend verzoek

Als een verzoek niet binnen één maand na de in artikel 16, vijfde lid, van de wet genoemd moment waarop de belasting verschuldigd wordt, is ingediend, wordt het niet-ontvankelijk verklaard. Ambtshalve beoordeling van het verzoek met toepassing van de zgn. vijfjaarstermijn, is in dit geval niet mogelijk. Het verschuldigd worden van de belasting kan dan niet meer ongedaan gemaakt worden. De oude kentekenhouder heeft al aangifte moeten doen. De nieuwe taxi-ondernemer/kentekenhouder kan nog wel zelfstandig een aanvraag voor teruggaaf doen op grond van het eerste lid van artikel 16 van de wet.

§ 11.12. Naheffing

§ 11.12.1. Algemeen

In het kader van de teruggaaf voor taxi's zijn de volgende naheffingsmomenten te onderkennen.

- De teruggaaf is ten onrechte verleend op basis van onjuiste gronden (zie paragraaf 11.12.2)
- De teruggaaf is tot een hoog bedrag verleend (zie paragraaf 11.12.3)
- Er wordt niet of niet tijdig aangifte gedaan van het belastbaar feit zoals bedoeld in het zesde en het zevende lid van artikel 16 van de wet (zie paragraaf 11.12.4 en 11.12.5)
- Er is wel aangifte gedaan van het belastbaar feit, maar de betaling vindt niet plaats binnen een maand na het belastbaar feit (zie paragraaf 11.12.4).

In al deze gevallen is de wettelijke grondslag voor een naheffing gelegen in artikel 20 van de AWR. Wat de mogelijkheid van het opleggen van een boete betreft, is hoofdstuk VIIIA van de AWR van toepassing.

§ 11.12.2. Teruggaaf op onjuiste gronden verleend

De teruggegeven belasting kan worden nageheven als achteraf blijkt dat de teruggaaf zelf op onjuiste gronden is verleend. Deze situatie doet zich voor als achteraf blijkt dat één van de in paragraaf 11.9.3 genoemde aspecten met betrekking tot de bescheiden onjuist zijn gebleken. Bijvoorbeeld als er een – ten tijde van de aanvraag – ongeldige WP-vergunning is overgelegd of als blijkt dat de verklaringen niet door de juiste personen zijn ondertekend.

In die situaties is de teruggaaf van meet af aan ten onrechte verleend. De grondslag voor de naheffing is artikel 20, eerste lid, AWR. Het gehele bedrag van de teruggaaf wordt dan nageheven van degene aan wie ten onrechte de teruggaaf is verleend.

§ 11.12.3. Teruggaaf tot een te hoog bedrag

De teruggegeven belasting kan ook worden nageheven als achteraf blijkt dat deze tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als achteraf is gebleken dat er een eerdere teruggaaf is verleend die niet in het bedrag van het verzoek om teruggaaf is betrokken.

§ 11.12.4. Geen of te late aangifte of betaling

Als na de teruggaaf zich omstandigheden voordoen die een verschuldigdheid opleveren (artikel 16, zesde en zevende lid, van de wet), moet de belastingplichtige daarvan aangifte doen en de verschuldigde belasting betalen. De termijn voor zowel de aangifte als het betalen van het verschuldigde bedrag, is één maand.

Als de aangifte en/of de betaling niet binnen één maand zijn gedaan, kan het verschuldigde bedrag worden nageheven.

Het verschuldigde bedrag wordt geheven van degene die de aangifte had moeten doen dan wel de belasting had moeten betalen. Als belastingplichtige geldt in dit geval de rechthebbende op de teruggaaf, te weten de kentekenhouder van de auto ten tijde van het belastbaar feit.

§ 11.12.5. Niet voldaan aan het gebruikscriterium

Bij controle kan blijken dat in enig termijnjaar niet is voldaan aan de voorwaarde dat de auto geheel of nagenoeg geheel wordt gebruikt voor taxivervoer. De kentekenhouder had in dat geval binnen één maand na dat termijnjaar aangifte moeten doen. Als dat niet is gebeurd, kan de inspecteur de belasting over dat jaar naheffen.

Hoofdstuk 12 Export, sloop of diefstal van motorrijtuigen waarvoor teruggaaf is verleend

§ 12.1. Algemeen (artikel 16aa van de wet)

Voor motorrijtuigen met een bijzondere bestemming (politie, brandweer, ambulances, lijkwagens, etc.), voor bestelauto's voor gehandicapten en ondernemers, en voor taxi's kan de belasting onder bepaalde voorwaarden worden teruggegeven (verwezen wordt naar respectievelijk de hoofdstukken 9, 10 en 11). Een van deze voorwaarden betreft het gebruik van deze motorrijtuigen. Als (binnen een bepaalde periode, die per categorie motorrijtuig kan verschillen) niet meer aan de gebruikseis wordt voldaan, wordt degene aan wie de belasting is teruggegeven alsnog geconfronteerd met een BPM-claim.

Een uitzondering op deze algemene regel is gemaakt voor de situatie dat niet meer aan de gebruikseis kan worden voldaan, omdat het motorrijtuig is gestolen, gesloopt of geëxporteerd. In dat geval hoeft op grond van artikel 16aa van de wet geen BPM te worden afgerekend. (Voor personenauto's die worden gebruikt als taxi of voor openbaar vervoer en waarvoor een teruggaaf is verleend op grond van artikel 16 van de wet geldt een beperking. Verwezen wordt naar paragraaf 12.5.) Daartegenover staat wel, dat bij een eventuele "terugkeer" van het motorrijtuig alsnog belasting verschuldigd is. Hiermee wordt voorkomen dat het motorrijtuig via een omweg alsnog BPM-vrij in Nederland terechtkomt.

§ 12.2. Export, sloop of diefstal

§ 12.2.1. Algemeen

Voor motorrijtuigen waarvoor de belasting is teruggegeven, wordt bij export, sloop of diefstal geen belasting verschuldigd (artikel 16aa, eerste lid, van de wet). Hiervan is sprake als de tenaamstelling in het kentekenregister wordt beëindigd (bij export of sloop), dan wel als een melding in het kentekenregister wordt aangebracht dat het voertuig is gestolen.

§ 12.2.2. Export

Bij export van een motorrijtuig wordt de tenaamstelling bij de RDW beëindigd. Het kenteken is daarmee niet langer actief. Wanneer het motorrijtuig weer terugkomt op de weg in Nederland, kan het kenteken herleven en opnieuw worden tenaamgesteld.

§ 12.2.3. Sloop

Bij sloop van een motorrijtuig wordt de tenaamstelling bij de RDW beëindigd. Het kenteken is daarmee niet langer actief. In de praktijk wordt in dat geval ook wel gesproken van een zogenaamd technisch total-loss. Van het motorrijtuig als zodanig kan geen gebruik meer worden gemaakt. Het

motorrijtuig is teniet gegaan, er resteert enkel nog een wrak. Het kentekenbewijs dat voor het motorrijtuig is afgegeven, moet in dergelijke gevallen bij de RDW worden ingeleverd onder vermelding van "onherstelbare schade". Vaak wordt het kenteken door de politie ingenomen.

Wanneer het motorrijtuig weer terugkomt op de weg in Nederland, kan het kenteken herleven en opnieuw worden tenaamgesteld. In dat geval wordt naderhand het aanvankelijke wrak toch hersteld. De praktijk is dan, dat het oorspronkelijke kenteken wordt gereactiveerd. Dan wordt niet gesproken van een technisch total-loss, maar van een economisch total-loss. Dit is een verzekeringstechnisch begrip, waarbij een motorrijtuig in het algemeen als total-loss wordt beschouwd als de te maken reparatiekosten zullen uitgaan boven de dagwaarde van het motorrijtuig op het moment van het ontstaan van de schade.

§ 12.2.4. Diefstal

Bij diefstal van een motorrijtuig blijft de tenaamstelling in beginsel in stand. Wanneer aangifte van diefstal van een motorrijtuig wordt gedaan, brengt de politie een melding daarvan in het register aan. De rechten op het motorrijtuig kunnen in die situatie nog steeds worden overgedragen, bijvoorbeeld aan een verzekeringsmaatschappij. Wordt het motorrijtuig teruggevonden, dan verwijdert de politie de melding van diefstal uit het register.

§ 12.3. Verschuldigdheid van belasting na hernieuwd gebruik van het motorrijtuig

Het teruggegeven bedrag wordt alsnog als belasting verschuldigd, met overeenkomstige toepassing van de afschrijving ingevolge artikel 10 van de wet, op het moment dat:

- het kenteken in ons land opnieuw wordt tenaamgesteld (artikel 16aa, tweede lid, onderdeel a, van de wet),
- het voertuig zonder nieuwe tenaamstelling op de weg wordt gebruikt door een ingezetene (artikel 16aa, tweede lid, onderdeel b, van de wet), of
- de melding van diefstal voor een gestolen voertuig uit het register wordt verwijderd (artikel 16aa, tweede lid, onderdeel c, van de wet).

Wanneer het eerder gestolen, teruggevonden motorrijtuig nog op naam staat van degene aan wie de teruggaaf is verleend, is deze evenwel geen belasting verschuldigd, wanneer hij het motorrijtuig opnieuw in gebruik neemt binnen de voorwaarden van de desbetreffende teruggaafregeling. De diefstal en de daarmee verbonden feiten blijven dan buiten beschouwing voor de vraag, of hij aan de voorwaarden van de teruggaaf voldoet. Dit betekent bijvoorbeeld voor een bestelauto waarvoor op de voet van artikel 15b van de wet teruggaaf is verleend aan een ondernemer, dat de kilometers die zijn gereden in de periode dat de auto was gestolen niet meetellen voor de vraag of de auto meer dan bijkomstig wordt gebruikt in het kader van de onderneming. De tijdens de periode van diefstal verstreken tijd telt wel mee voor eventueel in acht te nemen termijnen, waarbinnen het niet meer voldoen aan de voorwaarden leidt tot verschuldigdheid van belasting.

§ 12.4. Wijze van heffing

Na export of (uiteindelijk niet gerealiseerde) sloop wordt de belasting bij terugkeer van het motorrijtuig op aangifte voldaan door degene op wiens naam het kenteken wordt gesteld. Is er sprake van gebruik van de weg met een niet tenaamgesteld kenteken, dan wordt de belasting op aangifte voldaan door degene aan wie het voertuig feitelijk ter beschikking staat (zie paragraaf 2.2.7).

Voor een eerder gestolen, teruggevonden voertuig wordt de belasting voldaan door degene op wiens naam het kenteken staat op het moment dat de melding van diefstal uit het register wordt verwijderd. Is het voertuig langere tijd geleden gestolen, dan is dit veelal de verzekeringsmaatschappij. De belasting moet binnen een maand na de verwijdering van de melding van diefstal uit het register worden voldaan.

§ 12.5. Uitzonderingen in verband met de taxiregeling (artikel 16aa, vierde lid, van de wet)

Voor een personenauto die als taxi of voor openbaar vervoer wordt gebruikt kan op grond van artikel 16 van de wet een teruggaaf worden verleend (zie hoofdstuk 11). Als de personenauto vervolgens wordt geëxporteerd, wordt alleen van heffing ter zake van export afgezien als er over tenminste twaalf maanden is voldaan aan de voorwaarden voor de teruggaaf (artikel 16aa, vierde lid, van de wet). Deze beperking is opgenomen om te voorkomen dat de taxiregeling onbedoeld een route biedt voor BPM-teruggaaf bij export voor gebruikte auto's. Zij wordt niet gesteld in de situatie van sloop of diefstal, omdat deze problematiek dan niet speelt.

Verder zou het niet juist zijn als bij eventuele terugkeer van een geëxporteerde taxi alsnog de verschuldigde BPM op grond van artikel 10 van de wet volledig verschuldigd zou zijn, zonder rekening te houden met het eerdere gebruik voor taxivervoer en openbaar vervoer. Voor die situatie wordt het verschuldigde bedrag daarom verminderd met een derde gedeelte voor ieder jaar, waarin voor de auto aan de voorwaarden van de "voormalige" teruggaaf is voldaan (artikel 16aa, vierde lid, tweede volzin, van de wet).

Hoofdstuk 13 Teruggaaf wegens geen toetreding tot Nederlands wegennet

§ 13.1. Algemeen

De wet kent geen mogelijkheid tot teruggaaf van de BPM als de tenaamstelling van een motorrijtuig uit het kentekenregister wordt verwijderd (met uitzondering van de situaties, genoemd in hoofdstuk 12: export, sloop of diefstal van motorrijtuigen waarvoor teruggaaf van BPM is verleend). Dit houdt in dat, zodra een motorrijtuig te naam is gesteld, geen teruggaaf mogelijk is. Op deze algemene regel bestaan echter twee uitzonderingen: de export en sloop vóór ingebruikname.

§ 13.2. Export vóór ingebruikname

§ 13.2.1. Algemeen

De BPM heeft als heffingsgrondslag de toetreding tot het Nederlandse wegennet met een motorrijtuig door in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde lichamen. De wet voorziet dan ook niet in een regeling, op grond waarvan BPM kan worden teruggegeven wanneer in Nederland geregistreerde personenauto's, bestelauto's of motorrijwielen worden geëxporteerd (met uitzondering van de situaties, genoemd in hoofdstuk 12: export en sloop van motorrijtuigen waarvoor teruggaaf van BPM is verleend). Ook niet als een in Nederland geregistreerde en enkele maanden gebruikte auto wordt overgebracht naar een ander land, alwaar voor de auto een bijzonder kenteken wordt afgegeven, waarvoor in Nederland een BPM-vrijstelling geldt (zie paragraaf 8.3.2).

Het komt echter voor dat voor een motorrijtuig wel BPM is voldaan, terwijl er feitelijk geen toetreding tot het Nederlandse wegennet plaats vindt omdat het desbetreffende motorrijtuig, voordat het in gebruik wordt genomen, buiten Nederland wordt gebracht (wordt geëxporteerd). In dat geval kan ten aanzien van in Nederland ongebruikte personenauto's, bestelauto's en motorrijwielen onder bepaalde voorwaarden (zie onder paragraaf 13.2.4) teruggaaf van reeds betaalde BPM worden verleend aan de ondernemer die het motorrijtuig heeft geëxporteerd.

Deze regeling is eveneens van toepassing op in het buitenland gebruikte motorrijtuigen die, nog voordat daarmee in Nederland gebruik van de weg is gemaakt, zijn geregistreerd en opnieuw buiten Nederland worden gebracht (zie paragraaf 13.2.5).

§ 13.2.2. Systematiek

Een voorwaarde voor deze teruggaaf is onder andere dat de ondernemer bij het verzoek om teruggaaf een verklaring van een voor de BPM aangewezen aangiftepunt moet overleggen, waaruit blijkt dat het motorrijtuig, nadat de RDW de uitvoerverklaring heeft afgegeven, in ongebruikte staat verkeerde.

Met deze systematiek wordt het volgende beoogd.

- Er moet eerst een kenteken op naam zijn gesteld.

Toelichting:

Als geen tenaamstelling heeft plaatsgevonden, is het belastbare feit ter zake van de registratie niet voltooid en is er (nog) geen BPM verschuldigd.

- Vervolgens moet de exporteur zich vervoegen bij de RDW om terzake van de voorgenomen export een zogenoemde exportverklaring te verkrijgen.

Toelichting:

Op dat moment wordt de registratie in het kentekenregister van de RDW ongedaan gemaakt door een vermelding omtrent export.

- Pas nadat door de RDW een uitvoerverklaring is afgegeven moet de exporteur zich vervoegen op het aangiftepunt BPM teneinde een "Verklaring van ongebruikte staat" te verkrijgen.

Deze volgorde is bewust gekozen om te bereiken dat niet eerder dan nadat het motorrijtuig te naam is gesteld en door de RDW een uitvoerverklaring is afgegeven, door de douane een fysieke controle kan plaatsvinden voor afgifte van een "Verklaring van ongebruikte staat". In deze systematiek is, nog voordat fysieke controle omtrent nieuw en ongebruikt plaatsvindt, door de RDW het kenteken ter zake van de export ongeldig verklaard. Alsdan kan met het motorrijtuig in beginsel geen gebruik (meer) worden gemaakt van de openbare weg. Het feit dat geen gebruik mag zijn gemaakt van de openbare weg is immers een bindende voorwaarde voor afgifte van de verklaring van ongebruikte staat en in het verlengde daarvan voor de teruggaaf BPM.

Gelet op deze systematiek kan geen verklaring van ongebruikte staat worden afgegeven, enkel op basis van een - vroegtijdige - controle vóórdat een kenteken is te naam gesteld en een uitvoerverklaring door de RDW is afgegeven.

§ 13.2.3. Verklaring van ongebruikte staat

Een door de douane afgegeven verklaring, waarin is gesteld dat het betreffende motorrijtuig in een nieuwe en ongebruikte staat verkeerde op het moment waarop het aan de douane werd aangeboden, is bindend. Wanneer een dergelijke verklaring wordt overgelegd, moet er dus vanuit worden gegaan dat dit motorrijtuig, op het moment waarop de verklaring is afgegeven, daadwerkelijk nieuw en ongebruikt was.

Dit is slechts anders, wanneer sprake is van kwade trouw bij degene die het verzoek om afgifte van de verklaring heeft ingediend. Dit kan slechts beoordeeld worden aan de hand van de feitelijke omstandigheden van het geval.

§ 13.2.4. Voorwaarden

Teruggaaf wordt slechts verleend als de ondernemer binnen 13 weken nadat het motorrijtuig is geëxporteerd (beslissend is de datum op de exportverklaring van de RDW) daartoe schriftelijk verzoekt. Het begrip "ondernemer" moet in dit verband worden uitgelegd conform het gelijknamige begrip in artikel 7, eerste en tweede lid, van de Wet OB. Voor de behandeling van het verzoek is bevoegd de inspecteur van de

belastingregio waaronder de ondernemer die om teruggaaf vraagt, ressorteert.

Voor de teruggaaf moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan.

- De ondernemer die om teruggaaf verzoekt moet schriftelijk verklaren dat met het desbetreffende motorrijtuig in Nederland geen gebruik is gemaakt van de weg.
- De ondernemer moet aan de hand van boeken en bescheiden aantonen dat het desbetreffende motorrijtuig buiten Nederland is gebracht.
- De ondernemer moet een uitvoerverklaring laten opmaken door de RDW. Wanneer het motorrijtuig van de RDW de exportstatus heeft verkregen moet de ondernemer de doorslag van de uitvoerverklaring tonen bij het belastingkantoor waaronder hij valt.
- De ondernemer moet bij het verzoek om teruggaaf de volgende bescheiden overleggen.
 - Als het motorrijtuig is overgebracht naar een andere Lid-Staat: een verklaring van een voor de BPM aangewezen aangiftepunt dat het motorrijtuig, nadat de uitvoerverklaring is afgegeven, in ongebruikte staat verkeerde.
 - Als het motorrijtuig is overgebracht naar een derde land: een voor uitvoer afgetekend certificaat waaruit de identiteit van het motorrijtuig blijkt en een verklaring van een voor de BPM aangewezen aangiftepunt dat het motorrijtuig, nadat de uitvoerverklaring is afgegeven, in ongebruikte staat verkeerde.

Voor een motorrijtuig dat toetreedt tot het Nederlandse wegennet, maar dat behoort tot een fabrieks- of handelsvoorraad, kan op grond van artikel 13 van de wet een vrijstelling worden verleend (zie paragraaf 8.3.2). Met deze auto mag dan onder dekking van een HA-kenteken van de openbare weg in Nederland gebruik worden gemaakt zonder dat BPM verschuldigd wordt. Nadat deze auto enige tijd met een HA-kenteken heeft gereden kan niet meer worden gesteld dat geen gebruik is gemaakt van de Nederlandse weg (zie ook paragraaf 8.3.1). Er heeft dan dus feitelijk toetreding tot het Nederlandse wegennet plaatsgevonden.

§ 13.2.5. Niet eerder in Nederland gebruikte motorrijtuigen

Voor een gebruikte, maar nooit eerder in Nederland gebruikt, motorrijtuig kan eveneens een beroep worden gedaan op de regeling "Export vóór ingebruikname".

Ook in dat geval moet de ondernemer aantonen dat het motorrijtuig in Nederland niet is gebruikt. Veelal zal op het aankoopbewijs van het ingekochte motorrijtuig de stand van de kilometerteller zijn vastgelegd. Dit zou een indicatie voor de (in Nederland) ongebruikte staat kunnen zijn. Naast de overige vrije bewijsmiddelen kan een aanwijzing voor het niet in Nederland gebruikt zijn worden gevonden in de omstandigheid, dat:

- het tijdstip van de tenaamstelling (Deel I B),
- het moment van afgifte van de uitvoerverklaring van de RDW, en
- het tijdstip waarop om afgifte van een verklaring van ongebruikte staat wordt gevraagd,

op een nagenoeg gelijk moment, te weten een tijdsbestek van 14 dagen, zijn gelegen. In dat geval is het aannemelijk dat het motorrijtuig in Nederland niet is gebruikt tenzij, bijvoorbeeld uit een door de inspecteur ingesteld onderzoek, het tegendeel blijkt.

§ 13.3. Sloop vóór ingebruikname

De BPM heeft als heffingsgrondslag de toetreding tot het Nederlandse wegnnet met een motorrijtuig door in Nederland gevestigde personen. Het kan voorkomen dat voor een motorrijtuig wel BPM is voldaan, terwijl er feitelijk geen toetreding tot het Nederlandse wegnnet plaats vindt omdat het desbetreffende motorrijtuig, voordat het in gebruik wordt genomen, wordt gesloopt. In dit geval kan teruggaaf van BPM worden verleend aan de ondernemer die het motorrijtuig heeft gesloopt.

Teruggaaf wordt slechts verleend als de ondernemer binnen dertien weken na de inlevering van het kentekenbewijs van het motorrijtuig bij de RDW daartoe schriftelijk verzoekt. Daarbij moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan.

- De ondernemer die om teruggaaf verzoekt heeft schriftelijk verklaard dat met het desbetreffende motorrijtuig in Nederland geen gebruik is gemaakt van de weg.
- Het voor het motorrijtuig afgegeven kentekenbewijs is bij de RDW ingeleverd, onder vermelding dat het motorrijtuig is gesloopt.
- Het chassisnummer of het framenummer van het motorrijtuig is leesbaar doorgehaald.
- De ondernemer legt bij het verzoek om teruggaaf een verklaring over van een voor de BPM aangewezen aangiftepunt dat het motorrijtuig op het moment waarop het kentekenbewijs werd ingeleverd, in ongebruikte staat verkeerde en dat is geconstateerd dat het chassisnummer of framenummer leesbaar is doorgehaald.

Voor de behandeling van het verzoek om teruggaaf is bevoegd de inspecteur waaronder de ondernemer die om teruggaaf vraagt, ressorteert.

Hoofdstuk 14 Diverse bepalingen

§ 14.1. Bepalingen met een civielrechtelijk karakter (artikelen 11 en 12 van de wet)

De artikelen 11 en 12 van de wet bevatten bepalingen met betrekking tot het instellen van een vordering, dan wel een terugvordering van BPM ingeval van tariefwijzigingen. Dit zijn bepalingen met een civielrechtelijk karakter. De controle op de naleving van deze bepalingen behoort niet tot het werkterrein van de Belastingdienst.

§ 14.2. Vervoer van personen in de laadruimte van een bestelauto (artikel 15a, lid 10, artikel 15b, lid 13, en artikel 17a - tekst tot 1 juli 2005 - van de wet)

§ 14.2.1. Algemeen

Vanaf 1 juli 2005 worden bestelauto's betrokken in de heffing van BPM. Tegelijkertijd is de administratieve boete van artikel 17a van de wet voor het vervoer van personen in de laadruimte van een bestelauto vervallen.

Deze wijzigingen zijn niet van toepassing op bestelauto's die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen (zie paragraaf 2.1.1 onder B). Dit betekent dat voor deze bestelauto's de bepalingen in de wet, zoals die luidde tot 1 juli 2005, van kracht blijven. Als in de laadruimte van deze bestelauto's personen worden vervoerd, kan de administratieve boete van artikel 17a van de wet worden opgelegd. Verwezen wordt naar paragraaf 14.2.2.

Voor de administratieve boete die wordt opgelegd vanwege het vervoer van personen in de laadruimte van een bestelauto's die vanaf 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen en waarvoor ingevolge de ondernemersregeling of de gehandicaptenregeling teruggaaf van BPM is verleend (de artikelen 15a en 15b van de wet, zie hoofdstuk 10), wordt verwezen naar paragraaf 14.2.3.

Overigens kan het ook op grond van de wegenverkeerswetgeving verboden zijn personen in de laadruimte van een motorrijtuig te vervoeren.

§ 14.2.2. Bestelauto's die zijn in gebruik genomen vóór 1 juli 2005

Het vervoeren van personen in de laadruimte van een bestelauto zonder dat de inrichting van de auto hiertoe is gewijzigd, heeft geen gevolgen voor de heffing van BPM. Wel kan de inspecteur naar aanleiding van de objectieve vaststelling van dit feit een verzuimboete opleggen. Daartoe was tot 1 juli 2005 in artikel 17a een administratieve boetebepaling opgenomen. Deze bepaling blijft van kracht voor bestelauto's die vóór 1 juli 2005 in gebruik zijn genomen. Op grond van deze bepaling kan de inspecteur aan degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking staat (zie paragraaf 2.2.7) een boete van € 453 opleggen als een of meer personen in de laadruimte van een bestelauto worden vervoerd.

De boetebepaling is in de wet gekomen tegelijk met de introductie van het begrip bestelauto. Dit impliceert dat zij uitsluitend kan worden toegepast in geval van vervoer van personen in de laadruimte van een bestelauto zoals bedoeld in artikel 3, derde lid, van de wet zoals dat luidt met ingang van 1 januari 1994.

De reikwijdte van artikel 17a van de wet is beperkt tot situaties waarin personen worden vervoerd in de laadruimte van een bestelauto, die feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam (in de zin van artikel 1, vijfde lid, van de wet). Uit de parlementaire behandeling van artikel 17a blijkt, dat de wetgever heeft beoogd om alleen diegene te beboeten die, als voor een belastbaar feit zou zijn gekozen, aan heffing van BPM zou zijn onderworpen. Dat is alleen een in Nederland woonachtig persoon. Het land waar de bestelauto is geregistreerd speelt hierbij geen rol.

Het beleid voor het opleggen van deze verzuimboete is neergelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (Hoofdstuk 5, Afdeling A, paragraaf 29).

- Als algemene regel geldt dat de inspecteur de hoogte van boete vaststelt op € 226.
- In geval van recidive geldt dat de inspecteur de boete vaststelt op € 453. Van recidive is sprake als de feitelijke beschikker in de periode van twee jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop hij in verzuim is, reeds eerder in verzuim is geweest.
- Als sprake is van zogeheten afwezigheid van alle schuld ("avas") wordt geen boete opgelegd dan wel wordt de reeds opgelegde boete vernietigd. Het verzuim telt in dat geval niet mee voor de verzuimenreeks.

§ 14.2.3. Bestelauto's die in gebruik zijn genomen vanaf 1 juli 2005

De laadruimte van een bestelauto waarvoor ingevolge de ondernemersregeling of de gehandicaptenregeling teruggaaf van BPM is verleend die nadien niet als verschuldigde belasting is voldaan, mag niet worden gebruikt voor het vervoer van personen (artikel 15a, tiende lid, en artikel 15b, dertiende lid, van de wet).

Is dit toch het geval, dan kan de inspecteur binnen één jaar na constatering aan degene die de bestelauto feitelijk ter beschikking heeft een verzuimboete opleggen van ten hoogste € 453.

§ 14.3. "Poetsen" van de tenaamstelling

Het komt voor dat een motorrijtuig na de tenaamstelling toch niet wordt verkocht. Het is dan mogelijk dat degene die het kenteken heeft aangevraagd, de tenaamstelling geschoond wil hebben. De aanvrager moet dan het complete kentekenbewijs inleveren en verklaren dat het motorrijtuig nieuw en ongebruikt is. In sommige gevallen moet het motorrijtuig aan de RDW worden getoond. De RDW vervaardigt vervolgens een nieuw ongedateerd deel I A met hetzelfde kenteken. Deze procedure wordt het poetsen van de tenaamstelling genoemd.

Omdat deze werkzaamheden worden verricht nadat het belastbaar feit heeft plaatsgevonden, zijn zij niet van invloed op de ter zake van de eerdere

tenaamstelling verschuldigd geworden BPM. Bij een volgende tenaamstelling doet zich dan geen belastbaar feit meer voor, zodat niet ten tweede male BPM kan worden geheven.

Hoofdstuk 15 Zekerheid

§ 15.1. Algemeen (artikel 17 van de wet)

Op grond van artikel 17 van de wet moet degene aan wie een vergunning is verleend de BPM per tijdvak voldoen (hierna: de vergunninghouder), zekerheid te stellen. In artikel 9 van de regeling is aangegeven hoe en tot welk bedrag deze zekerheid moet worden vastgesteld.

Het stellen van zekerheid moet worden geplaatst in het licht van het geheel van toezichthoudende maatregelen bij de vergunninghouder. De zekerheid vormt het complement op de overige controle-mogelijkheden. De hoogte van de te stellen zekerheid wordt dan ook beïnvloed door de waarborgen die de administratieve organisatie van de vergunninghouder biedt. De hoogte van de te stellen zekerheid wordt verder beïnvloed door bedrijfseconomische factoren. Een rol spelen in dit verband aspecten als:

- solvabiliteit,
- liquiditeit,
- de vermogenspositie van de vergunninghouder,
- de mate waarin de financiële risico's, die betaling van de BPM in gevaar kunnen brengen, zijn afgedekt,
- de organisatievorm en omvang van de onderneming,
- de aanwezigheid van langlopende leveringscontracten,
- het fiscaal betalingsverleden van de vergunninghouder en dergelijke.

De mogelijkheid bestaat om de hoogte van de te stellen zekerheid te matigen (zie paragraaf 15.2).

§ 15.2. Bedrag en vormen van zekerheid

De zekerheid wordt bepaald aan de hand van het bedrag aan BPM dat de vergunninghouder gemiddeld per aangiftetijdvak verschuldigd is ter zake van de registratie van de motorrijtuigen waarvoor door hem kentekens zijn aangevraagd.

De zekerheid bedraagt ten hoogste 100% van het hiervoor bedoelde bedrag, met een maximum van € 9.000.000. Het bedrag van 9 miljoen euro wordt vastgesteld per vergunninghouder, ongeacht of die vergunninghouder deel uitmaakt van een grotere juridische entiteit. Overigens zal het stellen van 100% zekerheid slechts bij uitzondering plaatsvinden.

Voor wat betreft de procedures en mogelijkheden van zekerheidstelling wordt aangesloten bij het gestelde voor de heffing van accijnzen in hoofdstuk 27.00.00 van het Handboek Douane.

§ 15.3. Vaststellen en wijzigen van de zekerheid

Het bedrag van de zekerheid stelt de inspecteur bij beschikking vast. Ook als de zekerheid op 0% wordt gesteld, deelt de inspecteur dat belanghebbende bij beschikking mede.

Op grond van artikel 9 van de regeling kan de inspecteur de hoogte van het bedrag van de zekerheid wijzigen.

Verlaging van de zekerheid kan na een verzoek daartoe van de vergunninghouder, maar ook ambtshalve plaatsvinden. Dit laatste is vooral van belang als de zekerheid in contanten is gesteld. Door een ambtshalve verlaging van de zekerheid kan worden voorkomen dat te veel aan rente moet worden betaald.

Verhoging van de zekerheid is ook mogelijk. Als de inspecteur van mening is dat de zekerheid moet worden verhoogd krijgt de vergunninghouder een termijn van een maand om het bedrag van de zekerheid aan te vullen. Als de verhoogde zekerheid niet (tijdig) wordt gesteld, kan de inspecteur als sanctie de vergunning intrekken.

De wijziging van de zekerheid en het afwijzen van een verzoek voor vermindering van de zekerheid gebeurt bij beschikking. Daardoor heeft de vergunninghouder de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen deze beslissingen van de inspecteur. Bij bezwaar en beroep wordt het besluit van de inspecteur niet geschorst.

Hoofdstuk 16 Overgangs- en slotbepalingen

§ 16.1. Overgangsbepalingen

De voltooiing van de interne markt binnen de Europese Gemeenschap per 1 januari 1993 heeft onder andere tot gevolg gehad dat de heffing van de BVB is vervangen door de heffing van de BPM. Deze overgang is geregeld in hoofdstuk Va van de wet. In dit hoofdstuk is ook de aanpassing van diverse andere wetten in verband met de invoering van de BPM geregeld.

De voor de heffing van de BPM nog relevante bepalingen uit dit hoofdstuk zijn de volgende.

- De verrekening van de in 1992 verschuldigd geworden BVB met de in 1993 verschuldigd geworden BPM (artikel 31, eerste lid, van de wet).
- De heffing van BPM voor personenauto's en motorrijwielen die voor 1 januari 1993 zijn geregistreerd, maar die niet voor die datum zijn ingevoerd of geleverd door de fabrikant (artikel 31, tweede lid, van de wet).
- De heffing van BPM op motorrijtuigen die vóór 1 januari 1993 niet als personenauto of motorrijwiel waren aan te merken, en die door wetswijziging vanaf die datum als personenauto of motorrijwiel worden aangemerkt (artikel 31, vierde lid, van de wet).
- Teruggaaf van BVB voor personenauto's en motorrijwielen die na 31 december 1992 in ongebruikte staat worden uitgevoerd (artikel 31, vijfde lid van de wet).
- Teruggaaf van BVB na 31 december 1992 voor taxi's (artikel 31, zesde lid, van de wet).

§ 16.2. Datum inwerkingtreding

Deze leidraad treedt in werking op de eerste dag van de maand, volgend op de publicatie in de *Staatscourant*. Paragraaf 6.6.6 werkt terug tot en met 1 juli 2006.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

§ 16.3. Intrekking beleidsbesluiten

Met de inwerkingtreding van deze leidraad vervalt de Leidraad Belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (beschikking van 23 december 1992, nr. VB 92/2876 (*Stcrt.* 1993, 1)).

Tevens komen tegelijkertijd de volgende beleidsbesluiten te vervallen.

- Besluit van 17 oktober 1995, nr. VB95/2375
- Mededeling van 4 november 1996, nr. VB96/2971
- Besluit van 22 oktober 1997, nr. VB97/1716
- Besluit van 23 maart 1998, nr. VB98/0518 (2)
- Besluit van 20 april 1998, nr. WV98/176M
- Besluit van 11 juni 1998, nr. VB96/2708
- Besluit van 20 januari 1999, nr. VB98/2638

- Besluit van 17 februari 1999, nr. VB99/325
- Besluit van 23 maart 1999, nr. VB99/528
- Besluit van 2 april 1999, nr. VB99/569
- Besluit van 29 april 1999, nr. VB1999-01002M
- Besluit van 23 juli 1999, nr. VB1999/01517
- Besluit van 3 augustus 1999, nr. VB99/353
- Besluit van 8 september 1999, nr. VB99/1824
- Besluit van 23 februari 2000, nr. VB2000/00177
- Besluit van 19 april 2000, nr. VB 2000-679
- Besluit van 19 mei 2000, nr. VB2000/860
- Besluit van 14 juli 2000, nr. RTB2000/1095
- Besluit van 7 februari 2001, nr. CPP2001/344
- Besluit van 29 maart 2001, nr. CPP2001/0036
- Besluit van 27 juli 2001, nr. CPP2001/2033M
- Besluit van 19 december 2001, nr. CPP2001/3559M
- Besluit van 25 februari 2002, nr. CPP2002/6
- Besluit van 22 april 2002, WV2002/109M
- Besluit van 24 april 2002, nr. CPP2002/1313M
- Besluit van 25 juni 2002, nr. CPP2002/1837
- Besluit van 25 juli 2002, nr. CPP2002/2186M
- Besluit van 14 augustus 2002, nr. CPP2002/2298M
- Besluit van 26 juni 2003, nr. CPP2003/1446M
- Besluit van 22 oktober 2003, nr. WV2003/328M
- Besluit van 27 mei 2003, CPP2002/1893M
- Besluit van 6 mei 2004, nr. CPP2004/1086M
- Besluit van 1 juni 2005, nr. CPP2005/1200M
- Besluit van 10 april 2006, nr. CPP2006/788M

Met ingang van dezelfde datum verliezen de volgende beleidsbesluiten hun werking voor de heffing van de BPM.

- Besluit van 5 januari 2000, nr. VB99/2392
- Besluit van 14 augustus 2002, nr. CPP2002/1572M
- Besluit van 9 december 2002, nr. CPP2002/3264M
- Besluit van 13 december 2002, nr. CPP2002/1574M
- Besluit van 22 januari 2003, nr. WV2002/513M
- Besluit van 22 december 2003, nr. CPP2003/3060M

§ 16.4. Citeertitel

Deze leidraad kan worden aangehaald als Leidraad BPM 2006.

Den Haag, 12 september 2006,

de minister van Financiën,
namens deze,
mr. J. Thunnissen,
directeur-generaal Belastingdienst