
Vergaderjaar 1996–1997

25 327

**Vrijstellingen motorrijtuigenbelasting en
belasting op personenauto's en motorrijwielen**

Nr. 1

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 23 april 1997

Hierbij bied ik u een notitie aan met betrekking tot de vrijstellingen van de motorrijtuigenbelasting en van de belasting van personenauto's en motorrijwielen. Verwezen zij naar een toezegging van de Staatssecretaris van Financiën tijdens de behandeling van het voorstel van Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Handelingen II 1992/93, 22 868, blz. 2277).

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

VRIJSTELLINGEN VAN MOTORRIJTUIGENBELASTING EN VAN DE BELASTING VAN PERSONENAUTO'S EN MOTORRIJWIELEN

Inhoud	Blz.
1. Inleiding en samenvatting	3
2. Vrijstellingen die verband houden met de aard van het gebruik van het motorrijtuig	5
3. Vrijstellingen die verband houden met de hoedanigheid van de houder	8
4. Vergelijking vrijstellingen MRB/BPM	9
5. Bijzondere tarieven	9
6. Uitvoerings- en handhavingsaspecten	10
7. Het materiële belang	11
8. Beschouwing	12

1. Inleiding en samenvatting

1.1. Inleiding

Tijdens de behandeling van het voorstel van Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Handelingen II 1992/93, 22 868, blz. 2277) is een evaluatie toegezegd van de vrijstellingen van de motorrijtuigenbelasting (MRB) en van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM). Bij deze notitie wordt deze toezegging gestand gedaan.

Eenvoudshalve worden alle gevallen waarin vrijstelling, teruggaaf of ontheffing van belasting wordt verleend, aangeduid met vrijstelling. Het begrip vrijstelling heeft in deze notitie derhalve een ruime betekenis. Ook waar in de wettelijke terminologie sprake is van een teruggaaf van belastingen, wat vooral voorkomt in de BPM, wordt dat in het kader van deze notitie als een vrijstelling aangemerkt.

De vrijstellingen zijn grosso modo te verdelen in twee categorieën. De belangrijkste en grootste categorie vormen de vrijstellingen die verband houden met de aard c.q. het gebruik van het motorrijtuig. Deze categorie heeft betrekking op de nationale situatie. In deze notitie ligt de nadruk op deze categorie.

De tot de tweede categorie behorende vrijstellingen houden verband met de hoedanigheid van de houder. Het gaat hierbij voornamelijk om de uit internationale verplichtingen voortvloeiende vrijstellingen (de diplomatieke en consulaire vrijstellingen) en om de in het internationale verkeer gebruikelijke of verdragsrechtelijk vastgelegde vrijstellingen bij grensoverschrijdend verkeer (de wederzijdse vrijstellingen en de vrijstellingen in het woon-werkverkeer).

Daarnaast kent de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 bijzondere tarieven, te weten het zogenoemde kwarttarief, halftarief en nihiltarief. Met ingang van 1 juli 1997 zal ook de BPM een nihiltarief kennen. Het zogenoemde kwarttarief en halftarief in de MRB zijn met de invoering van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 ontstaan. Deze vervangen – uit pragmatische overwegingen in verband met het houderschapssysteem – de vroegere gedeeltelijke vrijstellingen die werden verleend voor motorrijtuigen die in beginsel slechts gedurende een beperkt deel van het jaar gebruik van de weg maken.

Nihiltarieven hebben de facto het karakter van een vrijstelling. In paragraaf 5 wordt op deze bijzondere tarieven ingegaan.

Voor een beoordeling van de vrijstellingen uit beleidsoverwegingen is in de eerste plaats hun historische achtergrond van belang – waarom zijn zij in de wet opgenomen? – (paragrafen 2.1., 2.2. en 2.3.). Tevens is een vergelijking gemaakt tussen de vrijstellingen van de MRB en die van de BPM (paragraaf 4) en zijn de uitvoerings- en handavingsaspecten bezien (paragraaf 6). In paragraaf 7 is het materiële belang aangegeven. Vervolgens is in paragraaf 8 een beschouwing gegeven vanuit deze invalshoeken en het belang van de vrijstellingen in het huidige tijdsbestek.

1.2. Samenvatting

De vrijstellingen in de MRB en de BPM zijn slechts gedeeltelijk terug te voeren op het karakter van deze belastingen (gericht op het belasten van het houden of de aankoop van de desbetreffende motorrijtuigen) of op internationale regelgeving en gebruiken.

Voor een belangrijk deel zijn zij vooral verklaarbaar in de historische context vanuit het belang dat werd gehecht aan de activiteiten die met de

desbetreffende motorrijtuigen worden verricht, al dan niet uitsluitend door de overheid. Derhalve moet de vraag worden beantwoord of dat belang nog valabel is, alsmede of de vrijstellingen voldoende concurrentieneutraal zijn. Bij een groot aantal vrijstellingen is een duidelijk algemeen belang aanwezig en is bovendien reeds rekening gehouden met het feit dat ook de private sector inmiddels op het desbetreffende terrein actief is. De voortschrijdende ontwikkeling op dit gebied vormt echter wel een duidelijk blijvend aandachtspunt.

In de afgelopen jaren zijn voorts milieu- en mobiliteitsoverwegingen mee gaan spelen in de fiscale behandeling van (het gebruik van) motorrijtuigen. Deze overwegingen komen tot nu toe slechts tot uiting in de zogenoemde taxi-vrijstellingen en in de – tijdelijke – nihil tarieven voor elektrische en hybride motorrijtuigen. De beoordeling van vrijstellingen dient behalve vanuit het historisch perspectief (zie paragraaf 2) ook plaats te vinden gelet op de ontwikkelingen en beleidsoverwegingen in het huidige tijdsbestek (zie paragraaf 8).

Gelet op de historische ontwikkeling van de vrijstellingen en de beleidsoverwegingen die thans relevant zijn, zouden de volgende criteria kunnen worden gehanteerd bij de beoordeling van de vrijstellingen.

Als algemeen criterium geldt dat de vrijstellingen concurrentie neutraal moeten zijn. Het feit of een motorrijtuig wordt gehouden door een overheidsinstantie – hoewel er voor een enkele categorie een onlosmakelijk verband bestaat (politie en defensie) – is naar mijn oordeel niet meer relevant.

Meer specifiek gelden de volgende criteria.

- MRB:
- algemeen nut;
 - het gebruik van de weg is beperkt en/of ongeschikt aan het feitelijke gebruiksdoel;
 - stimulering openbaar vervoer;
 - stimulering extra milieuvriendelijke vervoerswijzen.
- BPM:
- algemeen nut;
 - stimulering openbaar vervoer;
 - het motorrijtuig is feitelijk geen personenauto;
 - stimulering extra milieuvriendelijke vervoerswijzen.

Indien thans in het kader van een invoering van een MRB of BPM zou moeten worden beslist over vrijstellingen dan zouden op basis van het criterium algemeen nut naar mijn oordeel de vrijstellingen voor defensie-, politie- en brandweervoertuigen, ambulances en reinigungsauto's daarvoor in aanmerking komen. Ook de onlangs in gevoerde vrijstellingen voor lijkwagens en dierenambulances voldoen aan dit criterium.

De vrijstellingen van de MRB voor motorrijtuigen gebruikt in land- en bosbouw en bij de aanleg en onderhoud van wegen, de gedeeltelijke vrijstelling voor het gecombineerde vervoer, motorrijtuigen in musea en de vrijstelling voor keuringsritten voldoen aan het criterium dat het gebruik van de weg ongeschikt is aan het overige gebruik of dat het gebruik van de weg zeer beperkt is. De laatste twee vrijstellingen houden bovendien verband met de overgang naar het houderschapstelsel in de MRB. Voor de goede orde zij opgemerkt dat aan de MRB-vrijstelling voor auto's van 25 jaar en ouder in de algemene evaluatie van de Wet op de motorrijtuigenbelasting afzonderlijk aandacht zal worden besteed.

De vrijstellingen voor taxi's en voor auto's gebruikt en ingericht voor rolstoelvervoer voldoen aan het criterium stimulering openbaar vervoer.

De vrijstellingen van BPM voor auto's voor gevangenenvervoer, geldtransport en die voor de specifieke invalidenvervoer hangen samen met het feit dat het hierbij feitelijk niet gaat om personenauto's.

Als vrijstellingen op basis van het criterium stimuleren extra milieuvriendelijke vervoerswijzen kunnen worden aangemerkt de nihiltarieven voor de met een elektromotor of hybride-aandrijving uitgeruste motorrijtuigen en voor bussen die rijden op LPG of aardgas.

Wat de restcategorie betreft – de vrijstellingen voor motorrijtuigen ingericht voor de schooltandverzorging en voor de bibliotheekbussen alsmede die voor motorrijtuigen van de keuringsdienst van waren en de vleeskeuringsdienst en de destructie-auto's – is de redengeving voor de vrijstelling minder eenduidig terug te voeren op de hiervoor aangegeven criteria. Het aantal van deze vrijgestelde motorrijtuigen is zeer beperkt. Samenvattend kom ik tot de volgende conclusie. Gelet op het feit dat concurrentieverstorende elementen reeds zoveel als mogelijk verwijderd zijn en op het feit dat er thans geen druk bestaat tot uitbreiding of beperking van de vrijstellingen, acht ik thans een aanpassing van het bestaande regime niet opportuun. Hierbij moet mede worden bedacht dat het belang van de vrijstellingen van de MRB bij een verdergaande variabilisatie van autokosten zowel relatief als absoluut afneemt. Wel zou kunnen worden bezien of het werkingsgebied van de ambulancevrijstelling niet zou moeten worden uitgebreid tot speciaal ingerichte motorrijtuigen die gebruikt worden voor het vervoer van geneeskundige eerste hulp teams en hun medische apparatuur naar ongevallen en rampen.

2. Vrijstellingen die verband houden met de aard c.q. het gebruik van het motorrijtuig

2.1. Motorrijtuigenbelasting

In tabel 1 zijn onder meer de vrijstellingen opgesomd die in de huidige Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 zijn opgenomen. Daarbij is tevens aangegeven of de vrijstellingen afhankelijk zijn van het feit dat de desbetreffende motorrijtuigen gehouden worden door overheidsinstanties. Hierna wordt de ontwikkeling aan de hand van de wetshistorie geschetst.

Wegenbelastingwet 1926

Vele van de vrijstellingen die thans nog zijn opgenomen in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (wet '94) stammen reeds uit de Wegenbelastingwet van 1926 (wet '26). Het doel van die wet was het verkrijgen van gelden voor het Wegenfonds waaruit de aanleg, verbetering en onderhoud van wegen werd gefinancierd. In 1934 werd het Wegenfonds bij afzonderlijke wet geregeld en werd de Wegenbelastingwet herdoopt tot Motorrijtuigenbelastingwet.

Ingevolge de wet '26 werden vrijgesteld: «motorrijtuigen, gehouden door openbare lichamen, uitsluitend ten dienste van de politie, van de brandweer, van het ziekenvervoer, van den reinigingsdienst, van den ontsmettingsdienst, van den keuringsdienst van waren, van den vleeskeuringsdienst, van de vernietiging van aan besmettelijke ziekten gestorven vee of van het wegenonderhoud». Voorts werden vrijgesteld «motorrijtuigen, welke uit den aard bestemd zijn om elders dan op wegen te worden gebruikt, indien die uitsluitend ten dienste van het eigen landbouwbedrijf van den houder of van de eigen landbouwbedrijven van de houders van den openbaren weg gebruik maken», alsmede de stoom- en motorwalsen.

Uit de memorie van toelichting bij de wet '26 is de redengeving voor de vrijstelling niet of slechts summier op te maken. De meeste vrijstellingen golden uitsluitend voor door openbare lichamen gehouden motorrijtuigen. Niet duidelijk is of die vrijstellingen waren ingegeven door de aard van de diensten die met de motorrijtuigen werden verricht, dan wel door

het feit dat zij werden gehouden door de overheid die niet zou behoeven bij te dragen via de belasting aan het wegefonds. Dit laatste argument werd wel expliciet vermeld met betrekking tot de vrijstelling voor bij de aanleg van wegen gebruikte motorrijtuigen.

Het geen dan wel het in beperkte mate gebruik van de weg maken werd als redengeving aangegeven voor de landbouwvoertuigen. Het gebruik maken van de weg is daarbij steeds ondergeschikt aan het gebruik elders dan op de weg.

Onder de werking van de wet '26 is de vrijstelling voor door de overheid gehouden ambulances uitgebreid tot de ambulances gehouden door het Rode Kruis. Voorts werden de vrijstellingen voor motorrijtuigen van defensie en voor die van de schooltandverzorging ingevoerd alsmede voor motorrijtuigen gehouden door invaliden (de zogenoemde invaliditeitsvrijstelling).

Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966

De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 (wet' 66) was een herziening van de wetgeving in verband met het onder de werking van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) brengen van de motorrijtuigenbelasting. Deze herziening vormde als zodanig geen aanleiding de vrijstellingen te herzien. Alleen werd de beperking van vrijstelling voor ambulances tot die welke werden gehouden door de overheid of door het Rode Kruis opgeheven. Voorts is toen bij amendement de vrijstelling voor de bibliotheekbussen in de wet opgenomen.

De parlementaire behandeling van de wet' 66 geeft slechts voor deze twee gevallen (summier) de ratio aan. De uitbreiding voor de ambulances werd gemotiveerd door te wijzen op de concurrentie-neutraliteit. De vrijstelling voor de bibliotheekbussen kwam voort uit de wens van de Kamer de motorrijtuigen gebezigd voor onderwijs (zogenoemde leesbussen) vrij te stellen.

Ook onder de werking van de wet' 66 zijn enkele wijzigingen in het vrijstellingsregime aangebracht.

Voortvloeiende uit de afschaffing van de zogenoemde dieseltoeslag voor vrachtauto's en autobussen werd – bij amendement – de vrijstelling voor taxi's per 1 januari 1973 ingevoerd, met als doel het stimuleren van het openbaar personenvervoer. Een vrijstelling voor het openbaar busvervoer is bij die gelegenheid niet overwogen op grond van het feit dat deze sector gesubsidieerd werd.

Voorts werd met ingang van 1 januari 1989 de (gedeeltelijke) vrijstelling voor het gecombineerde rail-wegvervoer ingevoerd, als uitvloeisel van de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 28 juli 1982 (Pb EG L 247) die beoogde deze vorm van vervoer tussen lidstaten te bevorderen. Het rail-traject werd daarbij vrijgesteld.

Per 1 april 1983 werd de zogenoemde invaliditeitsvrijstelling ingetrokken vanuit de overweging dat een dergelijke vrijstelling niet paste in een zakelijke belasting en dat dergelijke voorzieningen hun plaats dienden te vinden in de sociale verzekeringswetgeving. Voor invaliden die op dat tijdstip reeds de leeftijd van 65 jaar hadden bereikt, is de vrijstelling gehandhaafd; het aantal vrijstellingen bedraagt thans nog circa 2000.

Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994

Evenals de wet' 66 is de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 een technische herziening waarbij in beginsel geen materiële wijzigingen werden beoogd. Continuering van de bestaande vrijstellingen was derhalve de lijn bij deze herziening. Wel zijn er enkele wijzigingen

aangebracht die in hoofdzaak het gevolg waren van de invoering van het houderschapstelsel, zoals de vrijstellingen voor lijkwagens, voor motorrijtuigen van 25 jaar en ouder, voor motorrijtuigen in musea alsmede voor motorrijtuigen bij het gebruik van de weg ten behoeve van een technische keuring tijdens een schorsingsperiode. Hoewel wat betreft de motorrijtuigen van 25 jaar en ouder en de lijkwagens het in beperkte mate gebruik maken van de weg, anders dan bij voorbeeld de vrijstellingen voor motorrijtuigen die worden gebruikt in het kader van de land- en bosbouw, niet ondergeschikt is aan het gebruik elders dan op wegen, zijn deze vrijstellingen in verband met het vervallen van de zestig-dagenkaart uit een oogpunt van vereenvoudiging op pragmatische gronden opgenomen.

Bij amendement is de vrijstelling voor de dierenambulances opgenomen met als oogmerk het gelijkschakelen van de regimes voor gewone ambulances en dierenambulances. Voorts werd bij amendement de vrijstelling voor de motorrijtuigen van gemeentelijke reinigings- en ontsmettingsdiensten uit een oogpunt van concurrentiëneutraliteit enerzijds aangescherpt door een beperking tot de specifieke vuilnisauto's, straatveegauto's en kolkenzuigers en anderzijds verruimd door het laten vervallen van de voorwaarde dat deze gehouden moeten worden door een overheidsorgaan.

2.2. Belasting van personenauto's en motorrijwielen

In tabel 1 zijn tevens de vrijstellingen opgesomd die in de huidige Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 zijn opgenomen. Daarbij is ook aangegeven of de vrijstellingen afhankelijk zijn van het feit dat de desbetreffende motorrijtuigen gehouden worden door overheidsinstanties. Hierna wordt de ontwikkeling aan de hand van de wetshistorie geschetst.

De bijzondere verbruiksbelastingen van personenauto's en motorrijwielen zijn in verband met de inwerkingtreding van de interne markt van de Europese Unie met ingang van 1 januari 1993 vervangen door de belasting van personenauto's en motorrijwielen.

Wet op de omzetbelasting 1954

De meeste vrijstellingen voor de BPM vinden hun oorsprong in de Wet op de omzetbelasting 1954 en de voorgangers daarvan in de vorm van uitzonderingen op de toepassing van het zogenoemde weeldetarief voor personenauto's. Als uitzonderingen op de desbetreffende post van het weeldetarief (personenauto's) werden genoemd «motorrijtuigen welke kennelijk zijn ingericht voor het vervoeren van zieken of gevangenen», alsmede «motorrijtuigen welke kennelijk zijn ingericht om te worden gebruikt door de politie of de brandweer dan wel voor militaire doeleinden». De redengeving hiervoor is duidelijk, personenauto's die voor dergelijk gebruik waren ingericht, ontbeerden het weeldekarakter. Datzelfde gold ook voor de bijzondere invalidenwagentjes met een beperkte cilinderinhoud of elektromotor.

Wet op de omzetbelasting 1968

In verband met de invoering van de btw per 1 januari 1969 is bij de Wet op de omzetbelasting 1968 het weeldetarief voor personenauto's omgezet in een bijzondere verbruiksbelasting (BVP). Met ingang van 1 augustus 1982 zijn de motorrijwielen onder de heffing gebracht. Van het begrip personenauto werden dezelfde motorrijtuigen uitgezonderd als voor de toepassing van het weeldetarief.

Per 1 januari 1973 is de zogenoemde taxivrijstelling ingevoerd, gelijktijdig met die voor de MRB. De achterliggende gedachte van deze bij

amendement ingevoerde faciliteit was de stimulering van de «enige soort van openbaar vervoer, die niet wordt gesubsidieerd».

Onder de werking van de BVP zijn voorts enkele buitenwettelijke vrijstellingen toegekend, die waren gestoeld op artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule). Het betrof hier motorrijtuigen die voldoen aan het begrip personenauto en die zijn ingericht voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers, lijkauto's en geldtransportauto's. De toepassing van de hardheidsclausule – voorkoming van een door de wetgever niet beoogd gevolg – geeft hier de achterliggende gedachte. Naast het sociale aspect speelt hier mee dat, gelet op het karakter van de BPM, bij deze motorrijtuigen, voor zover zij op technische gronden als personenauto's kunnen worden aangemerkt, het eigenlijke karakter van een personenauto ontbreekt.

Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992

In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen zijn alle wettelijke en buitenwettelijke vrijstellingen opgenomen die bestonden onder de BVP. Als achterliggende gedachte kan worden aangevoerd dat voor die motorrijtuigen (personenauto's en motorrijwielen) die qua inrichting, uitrusting en gebruik een bijzonder sociale functie vervullen of waaraan het eigenlijke karakter van personenauto ontbreekt, het gerechtvaardigd is dat daarover de BPM niet wordt geheven.

3. Vrijstellingen die verband houden met de hoedanigheid van de houder

3.1. Voorkoming dubbele belasting

Op grond van artikel 37 van de AWR wordt vrijstelling van MRB verleend op basis van wederkerigheid met verdragspartners voor in de desbetreffende landen ingeschreven motorrijtuigen die gehouden worden door in die landen gevestigde personen. Deze categorie komt niet voor bij de BPM. Door het belastbaar feit van de BPM wordt van in het buitenland geregistreerde personenauto's en motorrijwielen waarvan de houders niet in Nederland wonen of zijn gevestigd, geen BPM geheven.

3.2. Internationale verplichtingen

Op grond van artikel 39 van de AWR wordt vrijstelling van MRB en BPM verleend in gevallen waarin het volkenrecht, dan wel het internationaal gebruik daartoe noopt voor motorrijtuigen van diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen of vertegenwoordigers alsmede voor motorrijtuigen van internationale organisaties en instellingen (zoals het Internationale Gerechtshof, Eurocontrol, Euratom en Estec) of van vertegenwoordigers van die organisaties en instellingen.

3.3. Invoer gerelateerd

Ten slotte kan een groep vrijstellingen worden onderscheiden die (oorspronkelijk) verband hield met de vrijstellingen die – ook voor andere belastingen – bij invoer werden verleend.

Voor de MRB en de BPM is de invoer c.q. het binnen Nederland brengen van een motorrijtuig niet het belastbare feit maar voor in Nederland wonende of gevestigde personen die het motorrijtuig ter beschikking hebben, het in Nederland geregistreerd (moeten) zijn van het motorrijtuig of feitelijk op de weg ter beschikking hebben ervan. Voor niet in Nederland geregistreerde motorrijtuigen houdt dat in dat bij het feitelijk ter beschikking hebben in Nederland moet worden beoordeeld of een vrijstelling van toepassing is.

De vrijstellingen voor de MRB die in dit kader spelen zijn die voor het woon-werkverkeer (van in Nederland wonende werknemers van in andere lidstaten van de EU gevestigde bedrijven en van in Nederland wonende hoofden van eenmansbedrijven, leden van maatschappen, enz. die gevestigd zijn in een andere lidstaat van de EU).

Voor de BPM spelen in dit kader dezelfde vrijstellingen in het woon-werkverkeer, alsmede de vrijstellingen voor personenauto's en motorrijwielen die afkomstig zijn uit een ander land en die reeds in het bezit waren van een houder die zich in Nederland vestigt (verhuisboedel), of op een bijzondere wijze zijn verkregen (in het kader van een huwelijk, krachtens erfopvolging, of bij een ramp gratis ter beschikking worden gesteld aan slachtoffers).

Voorts is er voor de BPM nog een vrijstelling voor door in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde lichamen in het buitenland gehuurde auto's mits de huur op korte termijn na aankomst in Nederland wordt beëindigd.

4. Vergelijking vrijstellingen MRB/BPM

Een vergelijking tussen de vrijstellingen MRB en BPM is uiteraard alleen mogelijk voor zover het gaat om in de beide heffingen betrokken motorrijtuigen (personenauto's en motorrijwielen). Zie tabel 1.

De vrijstellingen voor de MRB en die voor de BPM vertonen een grote mate van paralleliteit.

Wat betreft de vrijstellingen die verband houden met de aard/gebruik van het motorrijtuig, worden in het algemeen voor beide belastingen dezelfde vrijstellingen verleend. Uitzonderingen hierop zijn wat betreft de MRB de vrijstellingen bij een beperkt gebruik van de weg, voor historische motorrijtuigen in musea, voor motorrijtuigen van 25 jaar en ouder en voor de zogenoemde keuringsrit tijdens een schorsingsperiode. Voor de BPM zijn dit de vrijstellingen voor motorrijtuigen voor gevangenenvervoer, voor geldtransport en de bijzondere invalidevoertuigen. Deze verschillen zijn toe te schrijven aan het verschil in het belastbare feit c.q. het belastbare object.

Wat betreft de vrijstellingen die verband houden met de hoedanigheid van de houder lijken er op het eerste gezicht meer verschillen te zijn. Deze worden evenwel eveneens veroorzaakt door de verschillen in het belastbaar feit; materieel zijn er weinig verschillen. Zo blijft voor de BPM de heffing van in het buitenland geregistreerde voertuigen (in beginsel) achterwege, terwijl voor de MRB – onder voorwaarden – een vrijstelling wordt verleend. De vrijstellingen die voortvloeien uit internationale verplichtingen, evenals die voor het woon-werkverkeer lopen parallel.

Met betrekking tot de categorie vrijstellingen die oorspronkelijk verband hielden met de vrijstellingen die – ook voor andere belastingen – bij invoer worden verleend, merk ik op dat deze in beginsel niet spelen voor de MRB, gelet op het belastbaar feit.

5. Bijzondere tarieven

De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 kent de toepassing van enkele bijzondere tarieven die in beginsel als een gedeeltelijke vrijstelling zouden kunnen worden gezien. In tabel 2 is een overzicht opgenomen.

In de eerste plaats gaat het om het zogenoemde kwart en half tarief voor een aantal specifieke categorieën motorrijtuigen die gelet op hun aard, inrichting of bestemming weinig gebruik van de weg maken. De achtergrond hiervan is dat onder de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 gebruik kon worden gemaakt van de zogeheten zestig-dagenkaart (de belasting werd voldaan over zestig willekeurige dagen binnen een periode van een jaar). Ter vervanging van die regeling is, in verband met het houderschapstelsel het zogenoemde kwart en half tarief ingevoerd.

De toepassing van het nihil-tarief voor door een elektromotor of hybride motor aangedreven motorrijtuigen is bij amendement in de Wet op motorrijtuigenbelasting 1994 ingebracht. De achtergrond hiervan is het stimuleren van milieu-vriendelijker motorrijtuigen, evenals het in kader van het belastingplan 1997 voorgestelde nihil-tarief in de BPM voor door elektromotor of hybride motor aangedreven personenauto's. Deze nihil-tarieven hebben een stimuleringskarakter voor de ontwikkelingsfase en zullen worden geëvalueerd.

6. Uitvoerings- en handhavingsaspecten

6.1. Motorrijtuigenbelasting

Onder het regime van de wet '66 was voor een deel van de vrijstellingen een vergunning vereist. Voor de motorrijtuigen waarvan uit de uiterlijke herkenbaarheid voldoende kon worden afgeleid dat zij in aanmerking kwamen voor vrijstelling was geen vergunning vereist. De in veel van deze gevallen spelende voorwaarde dat de motorrijtuigen moesten worden gehouden door een (overheids-)instelling die zich bezighoudt met de werkzaamheden of taken met het oog waarop de vrijstelling wordt verleend, was als zodanig reeds een controlewaarborg. Aan de hand van fysieke (foto-)controle was de uitvoering en de handhaving voldoende verzekerd.

Onder de wet '94 die voornamelijk uitgaat van het houderschap-systeem, geschiedt de controle voornamelijk aan de hand van het kentekenregister en niet meer op de weg. Om in aanmerking te komen voor een vrijstelling blijft het niettemin noodzakelijk dat het CBM, ook wanneer dit het uiterlijk herkenbare motorrijtuigen betreft, kan vaststellen dat aan de vrijstellingsvoorwaarden wordt voldaan. Het verlenen van een formele vergunning is, mede gelet op de Algemene Bestuurswet, vervallen. Om in aanmerking te komen voor een vrijstelling moet, ook voor de uiterlijk herkenbare motorrijtuigen waarbij de vrijstelling onder meer mede afhankelijk is van de vraag wie de houder is, een verzoek worden gedaan. Daarbij moet worden aangetoond (bij voorbeeld indien op grond van andere wettelijke bepalingen voorwaarden worden gesteld of vergunningen zijn vereist, zoals voor ambulances en taxi's) of worden verklaard dat aan de voorwaarden voor een vrijstelling wordt voldaan. Hierdoor zijn alle vrijgestelde motorrijtuigen als zodanig bekend wat betreft het kenteken, de houder en aard van het motorrijtuig c.q. het gebruik. Dit vergroot nog enigszins de uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid ten opzichte van de situatie onder de wet '66. Waar voorheen de toetsing op het recht op vrijstelling voor de uiterlijk herkenbare motorrijtuigen plaats vond bij geconstateerd gebruik van de weg, kan deze toetsing nu plaats vinden bij de indiening van het verzoek. Daarbij is de hoedanigheid van de houder reeds een belangrijke richtsnoer. Bovendien vormt de wijziging van de tenaamstelling onmiddellijk een indicatie omtrent het eventueel vervallen van de vrijstelling terwijl dat bij feitelijke constatering van het gebruik van de weg niet altijd het geval was. De nieuwe houder moet immers nu een verzoek indienen. Voorts wordt hierdoor de mogelijkheid van controle bij de houder zelf op het gebruik en – voor zover van toepassing – de uiterlijke herkenbaarheid en inrichting vergroot.

6.2. Belasting van personenauto's en motorrijwielen

Zoals in paragraaf 1 reeds is aangegeven, gaat het met betrekking tot de BPM veelal om teruggaaf van de BPM. Voor de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid richten de activiteiten zich dan ook op de hoedanigheid van de houder en op de voorwaarden waaraan het motorrijtuig moet voldoen. De controle op het feit of men blijft voldoen aan de voorwaarden

kan bij de houder worden uitgevoerd. Juist met het oog op de verbetering van de uitvoerbaarheid en controle zijn bij de invoering van de BPM de meeste vrijstellingen vervangen door een teruggaaf. De teruggaafregeling geldt thans voor de personenauto's en motorrijwielen van politie- en brandweer, voor ambulances en dierenambulances, voor personenauto's die zijn ingericht voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers, van gevangenen, van stoffelijke overschotten, voor geldtransportauto's (artikel 15 van de Wet BPM), alsmede voor taxi's (artikel 16 van de Wet BPM).

Hoewel er uit een oogpunt van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid aan deze teruggaafregeling geen specifieke problemen kleven, zijn er niettemin twee aspecten die voor nadere afweging en – zo nodig – aanpassing in aanmerking komen. De teruggaven op grond van artikel 15 worden uitsluitend verleend aan de belastingplichtige, dat wil zeggen dat motorrijtuigen die bij de inschrijving in het kentekenregister een vrijgestelde bestemming krijgen in aanmerking komen voor teruggaaf; gebruikte auto's komen niet in aanmerking voor de teruggaaf, tenzij zij in gebruikte staat zijn ingevoerd en op het moment van inschrijving de desbetreffende bestemming krijgen. Dit leidt tot een verschil in behandeling tussen in Nederland gekochte nieuwe en gebruikte auto's en tussen ingevoerde en in Nederland gekochte gebruikte auto's. Hoewel het grootste deel van de auto's op het moment dat zij hun «vrijstellingsbestemming» krijgen nieuw wordt aangeschaft, is dit wel een punt van aandacht. Voor taxi's speelt dit aspect niet; hierbij is de teruggaaf gekoppeld aan het moment van ingebruikname als taxi.

Het tweede aspect, dat ook samenhangt met het eerste aspect, is de BPM die bij afstoting van het motorrijtuig moet worden voldaan, rekeninghoudende met de afschrijving. Met uitzondering van de politie- en brandweerauto's en de auto's voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers wordt bij de vaststelling van de te betalen BPM bij afstoting de wettelijk afschrijving van artikel 10 Wet BPM toegepast; hierdoor zijn zij na acht jaar BPM-vrij. Voor de politie- en brandweerauto's en de auto's voor het groepsvervoer van rolstoelgebruikers gelden verhoogde afschrijvingspercentages waardoor deze na drie, onderscheidenlijk zes jaar BPM-vrij zijn. Taxi's die worden afgestoten zijn door de teruggaaf in drie jaarlijkse gedeelten BPM-vrij nadat zij drie jaar als zodanig zijn gebruikt.

In de uitvoerings sfeer zijn zodanige voorzieningen getroffen dat auto's waarvoor teruggaaf is verleend, en die worden verkocht aan een houder die de auto voor hetzelfde doel gaat gebruiken (bij voorbeeld een ambulance wordt aan een andere ambulance-instelling) wordt afgezien van BPM-heffing wegens het afstoten van de auto. Voorts wordt ook teruggaaf verleend indien een gebruikte auto gebruikt gaat worden voor een bestemming waarvoor bij aankoop van een nieuwe auto teruggaaf zou worden verleend.

7. Het materiële belang

De totale opbrengst van de MRB over 1996, exclusief provinciale opcenten, bedraagt 5000 mln; die van de BPM 4370 mln. Het materiële belang van de vrijstellingen van de MRB bedraagt, uitgaande van de tarieven 1996, in totaal circa 170 mln; circa 3,4% van de totale opbrengst. Het materiële belang van de vrijstellingen van de BPM bedraagt in totaal circa 40 mln; circa 0.9% van de totale opbrengst.

Gezien het uiteenlopende karakter van de motorrijtuigen waarvoor een bijzonder tarief voor de MRB geldt – en daarmee de grote differentiatie in gewicht – is het totale financiële belang moeilijk vast te stellen. Het totaal aantal motorrijtuigen dat van het kwart tarief gebruik maakt, ligt rond de 30 000; de grootste aandelen hierin liggen bij de kampeerauto's (circa 26 000) en bij de zogenoemde rijdende werktuigen, zoals rijdende kranen, betonpompinstallaties en dergelijke werktuigen (circa 3000).

De nihiltarieven voor de MRB en de BPM voor motorrijtuigen met een elektromotor of een hybride aandrijving zullen, zoals aangegeven bij de invoering ervan, de komende jaren geëvalueerd worden op hun stimulerende werking.

8. Beschouwing

De MRB wordt wat betreft motorrijwielen, personenauto's en bestelauto's geheven ter zake van het houden van een dergelijk motorrijtuig (in beginsel het ingeschreven staan in het kentekenregister); wat betreft de overige motorrijtuigen (vrachtauto's en autobussen) wordt de MRB geheven ter zake van het rijden op de weg met een dergelijk motorrijtuig. Wat betreft deze laatste categorie zal vanaf 1 juli 1997 ook voor vrachtauto's het houden van het motorrijtuig het belastbare feit worden (Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en van enkele andere wetten in verband met de herziening van de tariefstructuur voor vrachtauto's, Kamerstukken II 1996/97, 25 158). Historisch gezien gaat het om het belasten van het gebruik van de weg met een motorrijtuig. Aangezien motorrijtuigen waarmee geen gebruik van de weg wordt gemaakt, niet ingeschreven behoeven te zijn in het kentekenregister, wordt «het gebruik van de weg» gedekt door het meer pragmatische «houden, c.q. ingeschreven staan in het kentekenregister». Het onderscheid wel of geen gebruik van de weg komt ook tot uiting in de accijnssfeer en wel door het feit dat motorrijtuigen die geen of slechts sporadisch gebruik maken van de weg in beginsel gebruik mogen maken van de zogenoemde rode dieselolie (met een verlaagd tarief).

De BPM wordt geheven ter zake van de inschrijving van een motorrijwiel of personenauto in het kentekenregister, alsmede ter zake van de aanvang van het gebruik van een niet-geregistreerd motorrijwiel of een niet-geregistreerde personenauto. Indien een niet als zodanig geregistreerd motorrijtuig in een zodanige staat wordt gebracht dat het als een motorrijwiel of personenauto moet worden aangemerkt (de ombouw) zijn deze belastbare feiten evenzeer van toepassing. Historisch gezien gaat het om het belasten van de aanschaf, c.q. de aanvang van het gebruik van de weg binnen Nederland van een motorrijwiel of personenauto. Uit pragmatische overwegingen is ook hier in beginsel aangesloten bij de inschrijving in het kentekenregister.

Vanuit de historische context gezien hebben de vrijstellingen ten doel motorrijtuigen waarmee bepaalde (overheids)activiteiten worden verricht, met een meer algemeen belang dan wel een zeer specifiek belang, niet te treffen met MRB of BPM. Dit gegeven als uitgangspunt nemende moet worden gezien of het algemene belang, dan wel specifieke belang, nog voldoende de vrijstelling rechtvaardigt. Dat het in een aantal gevallen om overheidstaken bij uitstek gaat, is daarbij veeleer een gegeven dan een maatstaf.

Behalve vanuit de historische context moeten de vrijstellingen ook worden gezien vanuit de beleidsoverwegingen en ontwikkelingen in het huidige tijdsbestek. Daarnaast zijn er in de afgelopen jaren milieu- en mobiliteitsoverwegingen mee gaan spelen in de fiscale behandeling van (het gebruik van) motorrijtuigen.

Voor motorrijtuigen voor defensie en politie, voor ambulances, alsmede voor motorrijtuigen van de brandweer en reinigingsdiensten is in het huidige tijdsbestek een vrijstelling verdedigbaar vanuit het algemene belang dat gediend is met deze activiteiten. Zowel qua aantal motorrijtuigen als qua materieel belang betreft het hier de grootste groep, naast de hierna aan de orde komende taxi's en «oude motorrijtuigen». De MRB-vrijstellingen voor lijkwagens en dierenambulances zijn recentelijk bij de totstandkoming van de wet '94 ingevoerd, parallel aan de reeds

bestaande BPM-vrijstellingen voor deze motorrijtuigen, en passen in het algemene beeld.

Met betrekking tot de vrijstelling voor ambulances doet zich thans de vraag voor of, gezien de ontwikkelingen in de medische hulpverlening bij ongevallen, motorrijtuigen die als zodanig niet zijn ingericht voor het vervoer van zieken en gewonden maar dienen voor het verplaatsen van medische hulpteams en hun medische apparatuur zouden moeten worden vrijgesteld (zie Tweede Kamer 1996-97, aanhangsel Handelingen nr. 700). Uitbreiding met deze laatste categorie vraagt om een gedegen afbakening; mijns inziens zou het hierbij moeten gaan om als zodanig herkenbare en uitgeruste auto's en niet om gewone personenauto's die ter beschikking worden gesteld aan thuis oproepbare artsen en verplegers.

De taxi-vrijstelling in de MRB en BPM, is bij amendement per 1 januari 1973 ingevoerd. Een belangrijk argument bij de invoering ervan was de stimulering van deze vorm van openbaar personenvervoer. Mede gelet op mobiliteitsoverwegingen acht ik deze vrijstelling nog steeds gerechtvaardigd.

De huidige vrijstelling voor motorrijtuigen van 25 jaar en ouder is ingegeven door pragmatische overwegingen. In een houderschapsstelsel past niet een betaling van de MRB naar rato van het weggebruik, zoals dat voor deze categorie gold onder de tot 1 april 1994 geldende wetgeving. Deze regeling zal worden betrokken in de evaluatie van de werking van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

De in Europees verband tot stand gekomen (gedeeltelijke) vrijstelling voor het zogenoemde gecombineerde vervoer past zeer wel in het huidige milieu- en mobiliteitsbeleid. Zoals in paragraaf 5.1. van de Nota Transport in balans van het Ministerie van Verkeer & Waterstaat (zie Kamerstukken II 1996/97 25 022, nr. 2) is aangegeven, zal een onderzoek plaats vinden naar de mogelijkheid om de kosten van motorrijtuigenbelasting en Eurovignet bij intermodaal vervoer gedeeltelijk terug te geven. De huidige wettelijke bepalingen voorzien alleen in een gedeeltelijke vrijstelling voor rail-wegvervoer.

Enkele kleine categorieën vrijstellingen (motorrijtuigen in musea, land- en bosbouw, aanleg en onderhoud van wegen, beperkt gebruik van de weg en keuringsritten) vinden hun rechtvaardiging in het feit dat in het geheel geen of slechts een beperkt gebruik van de weg wordt gemaakt. Door de koppeling van de MRB aan het opgegeven (moeten) zijn van een kenteken is het aantal vrijstellingen afgenomen. Het (voort)bestaan van deze vrijstellingen houdt verband met het feit dat voor deze motorrijtuigen soms een kenteken is opgegeven. Indien dat niet het geval is, vallen zij reeds niet onder de belasting.

De resterende vrijstellingen (de vrijstellingen voor motorrijtuigen ten dienste van de schooltandverzorging, rijdende bibliotheken, motorrijtuigen van de keuringsdienst van waren, van de vleeskeuringsdienst en motorrijtuigen voor het vervoer van voor vernietiging bestemde dieren) zijn vanuit hun historische context verklaarbaar maar minder eenduidig terug te voeren op criteria als algemeen nut, beperkt gebruik van de weg, stimulering openbaar vervoer of stimulering extra milieuvriendelijke vervoerswijzen. Het aantal van deze vrijstellingen neemt af.

Enkele vrijstellingen van de BPM houden verband met het feit, dat gelet op het karakter van die belastingen van bepaalde motorrijtuigen geen belasting zou moeten worden geheven maar dat dit niet (voldoende) ondervangen kan worden door middel van de definitie van het te belasten

object. Dit zijn de vrijstellingen voor motorrijtuigen die weliswaar voldoen aan het wettelijke begrip personenauto, maar in feite dit karakter ontberen, zoals geldtransportauto's en auto's voor gevangenenvervoer. Deze vrijstellingen zijn, ook in een zakelijke belasting, zonder meer gerechtvaardigd.

Met betrekking tot de vrijstellingen die verband houden met de hoedanigheid van de houder en die geen relatie hebben met de aard of het gebruik van het motorrijtuig merk ik op dat deze berusten op internationale verplichtingen of in het internationale verkeer gebruikelijk zijn. Afschaffing of beperking van deze vrijstellingen staat niet ter discussie.

Wat betreft de uitvoerings- en handhaafbaarheidsproblematiek van de vrijstellingen kan ten slotte nog worden opgemerkt dat zich hierbij geen wezenlijke problemen voordoen. Bij de hiervoor vermelde evaluatie van de werking van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 zal zo nodig op specifieke punten worden teruggekomen.

Met betrekking tot het verschil in behandeling in de BPM tussen nieuwe en gebruikte auto's die worden aangeschaft voor een vrijgestelde bestemming merk ik op dat in de uitvoeringpraktijk waar daar behoefte aan bestond, voorzieningen zijn getroffen. Ik ben voornemens hier bij gelegenheid met een structurele wettelijke oplossing te komen.

Tabel 1. Vrijstellingen MRB en BPM

Categorie vrijstellingen	MRB		BPM	
	soort motorrijtuig ¹	uitsluitend overheid	soort motorrijtuig ¹	uitsluitend overheid
1. Defensie	alle	ja	p	ja
2. Politie	alle	ja	p	ja
3. Brandweer	alle	neen	p	neen
4. Ambulances	p	neen	p	neen
5. Reinigingsauto's	b + v	neen	n.v.t.	n.v.t.
6. Lijkwagens	b	neen	p	neen
7. Dierenambulances	p + b	neen	p	neen
8. Taxi's	p	neen	p	neen
9. 25 jaar en ouder	alle	neen	n.v.t. ²	n.v.t.
10. Motorrijtuigen in musea	alle	neen	n.v.t.	n.v.t.
11. Landbouw en bosbouw	b + v	neen	n.v.t.	n.v.t.
12. Aanleg en onderhoud wegen	v	neen	n.v.t.	n.v.t.
13. Beperkt gebruik van de weg	alle	neen	n.v.t.	n.v.t.
14. Keuringsrit	alle	neen	n.v.t.	n.v.t.
15. Rail-wegvervoer	v	neen	n.v.t.	n.v.t.
16. Schooltandverzorging	v	ja	n.v.t.	n.v.t.
17. Rijdende bibliotheken	b + v	neen	n.v.t.	n.v.t.
18. Keuringsdienst van waren, enz.	alle	ja	n.v.t.	n.v.t.
19. Destructie-auto's	b + v	ja	n.v.t.	n.v.t.
20. Gevangenvervoer	n.v.t.	n.v.t.	p	ja
21. Geldtransport	n.v.t.	n.v.t.	p	ja
22. Rolstoelvervoer	n.v.t.	n.v.t.	p	neen
23. Specifieke invaliden-voertuigen	n.v.t.	n.v.t.	p	neen

¹ m = motorrijwiel; p = personenauto; b = bestelauto; v = vrachtauto.

² van personenauto's en motorrijwielen van 100 maanden en ouder wordt niet meer gegeven.

Tabel 2. Bijzondere tarieven MRB en BPM

MRB	soort motorrijtuig ¹
A. Nihil tarief	
1. Elektromotor of hybride	m, p en b
2. LPG- en aardgas bussen	b
B. Kwart tarief	
1. Kampeerauto ²	p
2. Woonwagen	p, b en a
3. Reserve-auto's	alle
4. Vervoer kermis- en circusbenodigdheden	b en v
5. Rijdende werkplaatsen	b en v
6. Rijdende werktuigen	v
7. Niet-beroepsmatig paardenvervoer	b en v
8. Verhuisauto's	v
9. Bijzondere transporten	v
BPM	soort motorrijtuig
Nihil tarief	
1. Elektromotor of hybride	p

¹ m = motorrijwiel; p = personenauto; b = bestelauto; v = vrachtauto; a = autobus.

² halftarief bij bedrijfsmatige verhuur.