



Belasting van personenauto's en motorrijwielen

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 16 december 2021, nr. 2021-213897

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 23 november 2015, BLKB2015/1382M gewijzigd bij besluit van 27 september 2021, nr. 2021-110975. Alle onderdelen die betrekking hebben op inrichtingseisen zijn opgenomen in het nieuwe besluit inrichtingseisen bpm en mrb. Diverse goedkeuringen zijn komen te vervallen door de wijziging van het belastbaar feit of omdat ze zijn gecodificeerd. Tot slot is een aantal onderdelen verduidelijkt of geactualiseerd.

1 Inleiding

In dit besluit zijn standpunten aangepast of verduidelijkt over de volgende onderwerpen:

- Algemeen: alle onderdelen die betrekking hebben op inrichtingseisen (voorheen genummerd onderdelen: 2, 3, 5.3.2 (deels), 9.1, 12.1) zijn opgenomen in het nieuwe besluit inrichtingseisen bpm en mrb van 16 december 2021, nr. 2021-213898.
- Recreatieve functie (2.3.2): gedeelte dat zag op inrichtingseisen verwijderd nu dit is opgenomen in artikel 5aa, van het besluit.
- Afleveringskosten (2.8): uitspraak toegevoegd.
- Eerder geregistreerde motorrijtuigen welke voor de heffing van bpm als nieuw hebben te gelden (3.1): jurisprudentie bijgewerkt.
- Vaststelling handelsinkoopwaarde bij ontbreken referentiemotorrijtuig (3.2): jurisprudentie van HR toegevoegd. Verduidelijking gebruik koerslijst in taxatierapport n.a.v. arrest HR.
- Motorrijwielen (voorheen onderdeel 4): verwijderd i.v.m. codificatie in regeling.
- Andere motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten (5.1): verwijzing naar nieuwe Wet ambulancezorgvoorzieningen.
- Motorrijtuigen in gebruik bij organisaties die zich richten op het voorkomen van de verdrinkingsdood (5.2): de eis dat het motorrijtuig uitsluitend wordt gebruikt voor activiteiten gericht op het redden van drenkelingen gewijzigd naar nagenoeg uitsluitend zodat deze meer in lijn is met de praktijk.
- Ombouw tot occasion lijkwagen (5.3.2): verduidelijking.
- Vermindering bij aangifte (voorheen onderdeel 6.1): belang van goedkeuring is per 1-1-2022 komen te vervallen door wijziging belastbaar feit.
- Extra vermindering na aangifte/melding (voorheen onderdeel 6.2): belang van goedkeuring is per 1-1-2022 komen te vervallen door wijziging belastbaar feit.
- Teruggaaf bestelauto's voor gehandicapten (6.3): goedkeuring in lijn gebracht met nieuw belastbaar feit.
- Vaststelling van de vermindering bij essentiële gebreken (voorheen onderdeel 6.5): verwijderd i.v.m. codificatie in regeling.
- Tijdstip vaststelling heffingsgrondslagen (voorheen onderdeel 6.6): belang van goedkeuring is per 1-1-2022 komen te vervallen door wijziging belastbaar feit.
- Teruggaaf voor taxi's (voorheen onderdeel 10): verwijderd i.v.m. vervallen teruggaaf sinds 1-1-2020.
- Teruggaaf wegens geen toetreding tot Nederlands wegennet (voorheen onderdeel 11): verwijderd i.v.m. codificatie in wetgeving.
- Motor met compressieontsteking (voorheen onderdeel 13.1): verwijderd i.v.m. codificatie in wetgeving.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

| | |
|----------|--|
| wet | Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 |
| besluit | Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Stb. 1992, 710) |
| regeling | Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Stcrt. 1992, 252) |
| bpm | belasting van personenauto's en motorrijwielen |
| mrb | motorrijtuigenbelasting |
| Wet OB | Wet op de omzetbelasting 1968 |
| AWR | Algemene wet inzake rijksbelastingen |



Wet personenvervoer
Wp-vergunning
HR
ondernemer
RDW

Wet personenvervoer 2000
een vergunning afgegeven op grond van de Wet personenvervoer 2000
Hoge Raad
ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB
Dienst Wegverkeer

2 Maatstaf van heffing

Met ingang van 1 januari 2013 wordt de bpm voor een personenauto geheel berekend over de CO₂-uitstoot. Voor een bestelauto, een bijzondere personenauto en een motorrijtuig wordt de bpm berekend over de netto catalogusprijs.

Is er geen catalogusprijs bekend, dan moet deze door vergelijking worden bepaald. Tot de catalogusprijs behoort de waarde van de voorzieningen die zijn aangebracht door of namens de fabrikant of importeur (artikel 9, negende lid, van de wet).

2.1 Niet fabrieksmatig vervaardigd motorrijtuig

Als een motorrijtuig is vervaardigd uit losse, grotendeels gebruikte onderdelen is dat motorrijtuig voorzien van een niet vanaf de fabriek aangebracht chassisnummer. Dit kan tot gevolg hebben dat de verkoopprijs die onder normale marktcondities voor dit motorrijtuig (motorrijtuig of bestelauto) kan worden gevraagd, belangrijk lager ligt dan de laatst bekende catalogusprijs.

Goedkeuring

Ik keur in deze situatie met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de lagere verkoopprijs als catalogusprijs wordt beschouwd.

2.2 Motorrijtuigen speciaal ingericht of aangepast voor gehandicapten

Motorrijtuigen kunnen door of namens de fabrikant of importeur speciaal worden ingericht of aangepast voor gehandicapten. Dit geldt zowel voor individueel vervoer van gehandicapten als voor groepsvervoer van rolstoelgebruikers

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de inrichtings- en/of aanpassingskosten buiten de maatstaf van heffing voor de bpm kunnen blijven bij motorrijtuigen die door of namens de fabrikant of importeur speciaal zijn ingericht of aangepast voor gehandicapten.

Onder inrichtings- en/of aanpassingskosten worden 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.

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

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

2.3 Kampeerauto's

2.3.1 Maatstaf van heffing kampeerauto

Als een gesloten bestelauto is ingericht als kampeerauto die voldoet aan de in artikel 5aa, Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994, genoemde voorwaarden, moet de bpm worden berekend over de catalogusprijs van de kampeerauto. De meeste kampeerauto's worden vervaardigd op basis van een bepaald type gesloten bestelauto.



Goedkeuring

Met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) keur ik het volgende goed.

Als een gesloten bestelauto wordt gebruikt als basis voor een qua wielbasis van die bestelauto afwijkende kampeerauto en voldoet aan de voorwaarden in artikel 5aa van het besluit, wordt de bpm berekend over de catalogusprijs van een zoveel mogelijk met de verkregen kampeerauto vergelijkbare gesloten bestelauto. Dit geldt ook als een kampeerauto is afgeleid van een ander soort auto (bijvoorbeeld een chassis-cabine). Daarbij wordt 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.

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.

2.3.2 Recreatieve functie

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.

Voor het bepalen van de maatstaf van heffing van een kampeerauto wordt uitgegaan van de catalogusprijs van een met die kampeerauto vergelijkbare bestelauto, met inbegrip van de waarde van de aan de recreatieve functie toe te rekenen delen van de inrichting.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de bpm voor kampeerauto's niet wordt berekend over dat deel van de catalogusprijs dat is toe te rekenen aan de recreatieve functie.

2.4 Bepantserde auto's

Motorrijtuigen kunnen door of namens de fabrikant of importeur worden bepantserd.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed 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, maar die in andere motorrijtuigen op de gebruikelijke wijze in de heffing worden betrokken. Bijvoorbeeld airconditioning, centrale vergrendeling, elektrisch verstelbare buitenspiegels, radio en telefooninstallatie, stuurbekrachtiging en elektrisch bedienbare ramen.

2.5 Motorrijtuigen voor het vervoer van zieken en gewonden

Motorrijtuigen kunnen door of namens de fabrikant of importeur geschikt zijn gemaakt of ingericht als motorrijtuig voor het vervoer van zieken en gewonden (artikel 15, eerste lid onder *d*, van de wet).

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de kosten die specifiek zijn verbonden aan het inrichten of geschikt maken voor het vervoer van zieken en gewonden, buiten de maatstaf van heffing kunnen blijven.

2.6 Motorrijtuigen die worden ingezet bij rampen en dergelijke

Motorrijtuigen kunnen door of namens de fabrikant of importeur multifunctioneel zijn ingericht om te worden ingezet bij rampen en calamiteiten. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om zogenoemde GNK-motorrijtuigen (motorrijtuigen die worden gebruikt door een geneeskundige combinatie) en comman-



dovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en hiervoor ook speciaal zijn ingericht.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat er 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.

2.7 Bestelauto's van het type chassiscabine met specifieke voorzieningen

Er zijn bestelauto's die veelal op basis van een zogenoemde chassiscabine naar de specifieke wensen van de klant zijn aangepast. Bij dergelijke bestelauto's is in de uiteindelijke uitvoering niet altijd een catalogusprijs bekend. De catalogusprijs wordt dan door vergelijking bepaald.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat bij bestelauto's van het type chassiscabine, die naar de specifieke wensen van de gebruiker zijn aangepast of ingericht, de kosten van specifieke aanpassingen voor het bedrijfsmatige gebruik buiten de maatstaf van heffing blijven. Dit betekent dat tot de catalogusprijs van een chassiscabine of een bestelauto met specifieke voorzieningen niet behoren de voorzieningen die zijn aangebracht in of aan de laadruimte. Als deze voorzieningen ten dienste staan aan het vervoer van personen in de cabine (airco, geluidsinstallatie, routeplanner en dergelijke) wordt de waarde daarvan echter wel in de maatstaf van heffing betrokken.

2.8 Afleveringskosten

Bij aflevering kunnen diverse kosten in rekening worden gebracht (rijklaar maken). Het gaat hier bijvoorbeeld om kosten van schoonmaken, kentekenbewijs, bijgeleverde benzine, vervoer naar de dealer en de zogenoemde 0-beurt. Deze kosten, voor zover zij reëel zijn, maken geen onderdeel uit van de catalogusprijs zoals die in de wet is gedefinieerd, ook niet als zij door de importeur in de catalogusprijs zijn inbegrepen.

Zie ook uitspraak van 11 mei 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:2595.

2.9 Verzekeringskosten

In de catalogusprijs kan een bedrag begrepen zijn waarvoor importeurs of fabrikanten de uiteindelijke afnemers van 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.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de waarde van een dergelijk verzekeringspakket niet in de catalogusprijs wordt begrepen. Ik stel hierbij de volgende voorwaarden:

- 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.

Let op!

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.

2.10 Verwijderingsbijdrage

Als de fabrikant of importeur de verwijderingsbijdrage in de catalogusprijs opneemt, is deze bijdrage



met bpm belast. Dit geldt ook als de verwijderingsbijdrage expliciet en apart is vermeld bij de vaststelling van de catalogusprijs. Vermeldt de fabrikant of importeur deze bijdrage niet, dan wordt hierover geen bpm berekend.

Goedkeuring

Om deze ongelijkheid weg te nemen, keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de verwijderingsbijdrage buiten de maatstaf van heffing wordt gelaten. Ik stel hierbij de voorwaarde dat de fabrikant of importeur bij het kenbaar maken van de catalogusprijs er afzonderlijk melding van heeft gemaakt dat de verwijderingsbijdrage in de catalogusprijs is begrepen.

3 Gebruikte motorrijtuigen

3.1 Eerder geregistreerde motorrijtuigen die voor de heffing van bpm als nieuw kwalificeren

De belasting voor een motorrijtuig wordt bepaald aan de hand van artikel 9 van de wet. Is sprake van een gebruikt motorrijtuig dan wordt daarbij rekening gehouden met een vermindering volgens artikel 10 van de wet.

Voor het antwoord op de vraag of deze vermindering kan worden toegepast, is beslissend in welke staat (nieuw of gebruikt) een personenauto, motorrijwiel of bestelauto verkeert op het tijdstip waarop het belastbare feit voor de bpm plaatsvindt. Dat is (vanaf 1 januari 2022) het tijdstip van inschrijving (HR 21 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1695).

Volgens de maatschappelijke norm is een nieuw motorrijtuig een motorrijtuig dat in Nederland op de consumentenmarkt wordt gebracht en dat nog niet eerder geregistreerd is geweest. Een eerder in het buitenland geregistreerd motorrijtuig dat na de vervaardiging ervan niet of nauwelijks in gebruik is geweest, kwalificeert ook als een nieuw motorrijtuig (HR 14 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7199). De omstandigheden dat een personenauto eerder in een andere lidstaat geregistreerd is geweest, dat sinds de vervaardiging van de auto zodanige tijd is verstreken dat de fabrieksgarantie is verlopen, dat het gaat om een verouderd model personenauto, of dat een personenauto voorafgaande aan de eerste ingebruikneming op de weg schade in welke vorm dan ook heeft opgelopen, kunnen noch op zichzelf, noch tezamen de conclusie rechtvaardigen dat die personenauto daadwerkelijk op de weg in gebruik is geweest (HR 16 oktober 2020, ECLI:NL:HR 2020:1528).

Of sprake is van een motorrijtuig dat niet of nauwelijks in gebruik is geweest, is sterk afhankelijk van de omstandigheden. Het gaat er in feite om te bezien of sprake is van een occasion, een tweedehandsauto, dan wel een nieuwe, nog niet daadwerkelijk door een ander in gebruik genomen auto (conclusie A-G, 23 april 2015, ECLI:NL:PHR:2015:608). Verder kan in de totaalbeoordeling nog worden gedacht aan de leeftijd (tijdsverloop tussen datum eerste toelating in het buitenland en datum eerste registratie in Nederland), kilometerstand en gebruikssporen.

3.2 Vaststelling handelsinkoopwaarde bij ontbreken referentiemotorrijtuig

Als voor het aantonen van de afschrijving op een gebruikt motorrijtuig met schade gebruik wordt gemaakt van een taxatierapport, moet dit rapport aan de voorwaarden voldoen zoals gesteld in Bijlage I bij de regeling (hierna: modeltaxatie).

Ten aanzien van de waardebepaling van het motorrijtuig is onder paragraaf 3 van de modeltaxatie gesteld dat de handelsinkoopwaarde van 3 tot 5 referentiemotorrijtuigen wordt vermeld.

Referentiemotorrijtuigen zijn in het algemeen niet voorzien van een handelsinkoopwaarde. Vaak is slechts de vraagprijs bekend. Daarentegen zijn er in de handel algemeen toegepaste (digitale) koerslijsten die wel handelsinkoopwaarden vermelden (gebaseerd op een gemiddelde van gerealiseerde transacties) en dermate specifiek zijn dat het motorrijtuig, waarvoor referentiemotorrijtuigen worden gezocht, in de koerslijst kan worden geconfigureerd.

“Wanneer er niet of nauwelijks gegevens zijn over inkooprijzen van geregistreerde gebruikte personenauto’s met schade die niet kan worden beschouwd als schade die bij normaal gebruik ontstaat, moet een waardeschatting worden gehanteerd die de werkelijke waarde van dergelijke personenauto’s zo goed mogelijk benadert. Die waardeschatting kan plaatsvinden door op de handelsinkoopwaarde van een referentievoertuig zonder schade in mindering te brengen de geraamde waardevermindering die redelijkerwijs aan de schade is toe te rekenen.

[...]



Naar volgt uit hetgeen hiervoor [...] is overwogen, heeft belanghebbende [...] met het oog op het bepalen van de afschrijving van een auto die ernstig is beschadigd, de inkoopwaarde daarvan mogen vaststellen door op de uit de koerslijst blijkende handelsinkoopwaarde van een referentievoertuig zonder schade de [...] geraamde waardevermindering als gevolg van de schade van de auto in mindering te brengen.

[...]

Voorts heeft te gelden dat voor de heffing van bpm een raming van herstelkosten niet zonder meer de waardevermindering als gevolg van schade hoeft weer te geven, reeds omdat in het kader van het herstellen van schade aan (onder)delen van een personenauto onvermijdelijk ook de normale sporen van gebruik – die reeds in de volgens de koerslijst bepaalde handelsinkoopwaarde van een referentievoertuig worden verdisconteerd – verdwijnen” (HR 10 november 2017, ECLI:NL:HR:2017:2822).

Juridisch kader toepassing koerslijst

“De omstandigheid dat in de handel aan het verhuurverleden van een personenauto een waardedrukkende invloed wordt verbonden, brengt, anders dan middel I betoogt, niet mee dat met die waardedrukkende invloed ook rekening moet worden gehouden bij personenauto’s zonder verhuurverleden. In zoverre is immers niet sprake van gelijksoortige personenauto’s als hiervoor in 2.3.4 bedoeld. Evenmin brengt het discriminatieverbod van artikel 110 VWEU mee dat de belastingplichtige die ervoor kiest de waarde van de te registreren personenauto te bepalen aan de hand van een in de handel algemeen toegepaste koerslijst, een aanvullende vermindering in aanmerking mag nemen op grond van een factor die in deze koerslijst niet staat” (HR 28 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:331).

Praktische werkwijze

Daarom sta ik op grond van artikel 64 AWR toe om in afwijking van de modeltaxatie in een taxatierapport de handelsinkoopwaarde van referentiemotorrijtuigen te baseren op een koerslijstwaardering van een algemeen toegepaste koerslijst.

Uitgangspunten bij hanteren koerslijst in taxatierapport

- De wet- en regelgeving zoals deze geldt wanneer gebruik wordt gemaakt van de koerslijst als afschrijvingsmethode van overeenkomstige toepassing.
- Hieruit volgt dat het niet is toegestaan in het taxatierapport een aanvullende vermindering in aanmerking te nemen op grond van een factor die niet in de gehanteerde koerslijst staat (ECLI:NL:HR:2020:331).
- Gebruikssporen die inherent zijn aan de leeftijd en kilometrage van het motorrijtuig (schade die bij normaal gebruik ontstaat) zijn verdisconteerd in de koerslijst en resulteren niet in een verdere afwaardering van de handelsinkoopwaarde.
- Een kopie van de gehanteerde koerslijst maakt onderdeel uit van het taxatierapport.

4 Vrijstellingen

4.1 Tijdelijke vrijstelling voor rally-auto’s en -motoren

Nederlandse ingezetenen die deelnemen aan rally’s, kunnen gebruik maken van niet in Nederland geregistreerde rally-auto’s en -motoren. Als het parcours van deze wedstrijden geheel of gedeeltelijk over de weg gaat, is bpm verschuldigd.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat in dit soort gevallen (tijdelijke) vrijstelling van bpm kan worden verleend. Ik stel hierbij de volgende voorwaarden:

- De vrijstelling wordt slechts verleend voor rally-auto’s en -motoren die deelnemen aan sportwedstrijden die worden georganiseerd onder auspiciën van de KNAC Nationale Autosportfederatie.
- Voor 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 geldt niet voor het gebruik van het motorrijtuig voor persoonlijke doeleinden, zoals het rijden van en naar de wedstrijden.



4.2 Ondernemersvrijstelling

De bestelauto van een ondernemer kan vrijgesteld zijn van bpm als de ondernemer de bestelauto meer dan bijkomstig (10%) gebruikt in het kader van zijn onderneming (artikel 13a van de wet).

4.2.1 Maten en firmanten

Een maatschap kan ondernemer zijn. Omdat een maatschap geen rechtspersoon is, kan het kenteken van een (bestel)auto niet op naam van de maatschap staan. Volgens de ondernemersvrijstelling wordt teruggaaf van bpm alleen toegekend aan de kentekenhouder. Het is echter niet de bedoeling om maatschappen die ondernemer zijn uit te sluiten van de ondernemersvrijstelling. Dit geldt eveneens voor de firmanten van een vennootschap onder firma.

Goedkeuring

Ik keur daarom met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat een maat of firmant voor de toepassing van de ondernemersvrijstelling op verzoek als ondernemer wordt aangemerkt. Ik stel daarbij de voorwaarde dat de bestelauto die op naam van de maat of firmant staat, meer dan bijkomstig wordt gebruikt ten behoeve van de onderneming van de maatschap of firma waaraan hij deelneemt.

Voor toepassing van de ondernemersvrijstelling is de maat of firmant op wiens naam het kenteken is gesteld degene die de bpm-verplichtingen moet nakomen. Als niet langer aan de voorwaarden en beperkingen van de ondernemersvrijstelling wordt voldaan, wordt de kentekenhouder het resterende bedrag aan bpm verschuldigd.

4.2.2 Onbedoelde tenaamstelling

In de praktijk vindt incidenteel per abuis een eerste tenaamstelling op de verkeerde persoon plaats. Door een fout of onachtzaamheid wordt de bestelauto gesteld op naam van een persoon die niet als ondernemer is aan te merken. Door deze onbedoelde eerste tenaamstelling kan geen aanspraak meer worden gemaakt op de ondernemersvrijstelling. Ik vind het onwenselijk dat om deze reden een bestelauto die is bedoeld om te worden gebruikt in het kader van de onderneming, wordt uitgesloten van de vrijstelling.

Goedkeuring

Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat vrijstelling wordt verleend als bij eerste tenaamstelling een bestelauto abusievelijk niet op naam is gesteld van een ondernemer. Ik stel hierbij de volgende voorwaarden.

- De kennelijke onbedoeldheid van de tenaamstelling is of wordt zo spoedig mogelijk hersteld. Dit betekent dat het kenteken van de bestelauto zo spoedig mogelijk, doch in ieder geval binnen één kalendermaand, op naam wordt gesteld van de ondernemer voor wie de auto is bestemd.
- De eerste, onbedoelde, kentekenhouder en de ondernemer op wiens naam het kenteken vervolgens is gesteld ondertekenen een verklaring. Daarin verklaart de eerste kentekenhouder dat het kenteken per abuis op zijn naam gesteld is geweest. De tweede kentekenhouder verklaart dat hij zich zal houden aan de voorwaarden voor de ondernemersvrijstelling.

4.2.3 Lease en verhuur

Een ondernemer kan een bestelauto waarvoor hij vrijstelling heeft gekregen leasen of verhuren aan een derde. De periode van terbeschikkingstelling waarbinnen de hoedanigheid van de lessee of huurder voor de ondernemersvrijstelling geen rol speelt, is vastgesteld op vier weken (artikel 8c van de regeling). Deze periode wordt verminderd met eventuele aansluitende eerdere perioden van terbeschikkingstelling van dezelfde of een andere bestelauto door de ondernemer aan dezelfde persoon. Als de bestelauto aansluitend wordt verhuurd door verschillende filialen van dezelfde onderneming is het mogelijk dat die filialen 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.

Goedkeuring

Uit praktische overwegingen keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) voor deze situatie goed, dat de periode van terbeschikkingstelling per filiaal kan worden beoordeeld.



4.2.4 Onbedoelde tenaamstelling als personenauto

De ondernemersvrijstelling geldt alleen voor bestelauto's die op naam worden gesteld van een ondernemer. Het komt voor dat een tot bestelauto omgebouwde personenauto vóór de eerste ingebruikname ongewild als personenauto moet worden geregistreerd. Dit betekent dat voor deze bestelauto geen gebruik meer kan worden gemaakt van de vrijstelling bpm (artikel 13a van de wet).

Het gaat om de volgende situatie. Een personenauto wordt tot bestelauto omgebouwd voordat de auto voor de eerste keer te naam is gesteld. De registratie is pas voltooid op het moment dat het kenteken wordt voorzien van een datum en op naam wordt gesteld. Omdat de ombouw tot bestelauto is voltooid voor de eerste tenaamstelling, zou de ondernemersvrijstelling moeten kunnen gelden. Door de regelgeving die de RDW hanteert, is het soms echter niet mogelijk om dergelijke auto's direct als bestelauto te laten keuren en te naam te stellen. Dat betekent dat deze auto's eerst als personenauto worden tenaamgesteld en vervolgens worden omgekeurd tot bestelauto. Vanwege de tenaamstelling als personenauto geldt geen vrijstelling voor ondernemers.

Goedkeuring

Ik keur daarom met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat voor deze tot bestelauto omgebouwde auto's gebruik kan worden gemaakt van de ondernemersvrijstelling. Ik stel daarbij de voorwaarde dat de ombouw tot bestelauto voltooid was voordat de eerste tenaamstelling als personenauto plaats vond en de bestelauto op naam staat van een ondernemer die de bestelauto meer dan bijkomstig gebruikt in het kader van zijn onderneming.

5 Teruggaaf voor motorrijtuigen met een bijzondere bestemming

Er geldt onder bepaalde voorwaarden een teruggaafregeling voor een aantal categorieën motorrijtuigen met een bijzondere bestemming (artikel 15 van de wet). Een aantal voertuigen wordt niet met name in de wet genoemd maar hebben wel eenzelfde bijzondere bestemming. Het gaat om andere motorrijtuigen die worden gebruikt voor spoedeisende medische hulpverlening, motorrijtuigen in gebruik bij reddingsbrigades en lijkauto's.

5.1 Andere motorrijtuigen in gebruik bij ambulancediensten

De ambulancebranche maakt naast ambulances steeds meer gebruik van andersoortige motorrijtuigen voor het verlenen van spoedeisende medische hulpverlening. Het gaat dan om personenauto's of motoren waarmee medisch personeel naar de plaats van het ongeluk kan rijden of motorrijtuigen van waaruit spoedeisende medische hulpverlening kan worden gecoördineerd.

Goedkeuring

Ik keur in dit verband met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) het volgende goed. Onder ambulances worden tevens begrepen andere motorrijtuigen, inclusief motorrijwielen, dan ambulances mits deze uitsluitend worden gebruikt voor het verlenen of coördineren van spoedeisende medische hulpverlening. Deze motorrijtuigen moeten daarbij aan de volgende eis voldoen.

Het motorrijtuig wordt gebruikt door de regionale Ambulancevoorziening, bedoeld in artikel 4 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen of door de noodhulpteams van het Rode Kruis die een convenant hebben afgesloten met de Geneeskundige Hulpverleningsorganisatie in de Regio voor het verlenen van hulp als genoemd in het model Grootschalige Geneeskundige Bijstand.

Voor motorrijtuigen die niet uitsluitend worden ingezet voor bovengenoemde taken maar wel voldoen aan deze eis, wordt geen vrijstelling van belasting verleend. Dit geldt ook voor multifunctioneel ingerichte motorrijtuigen die worden ingezet bij rampen en calamiteiten, zoals de zogenoemde geneeskundige (GNK)-voertuigen en commandovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en daarvoor speciaal zijn ingericht.

5.2 Motorrijtuigen in gebruik bij organisaties die zich richten op het voorkomen van de verdrinkingsdood

Organisaties die zich richten op het voorkomen van de verdrinkingsdood zetten motorrijtuigen in voor het redden van drenkelingen. Deze motorrijtuigen kwalificeren niet als ambulances.



Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) en vooruitlopend op wijziging van de wetgeving goed dat onder ambulances ook worden begrepen motorrijtuigen die worden ingezet door organisaties, die zich richten op het voorkomen van de verdrinkingsdood, voor het redden van drenkelingen.

Voorwaarden

Ik verbind hieraan de volgende cumulatieve voorwaarden.

- a. Het motorrijtuig is ingericht voor de verzorging en/of het vervoer van drenkelingen en is voorzien van:
 - een duidelijk zichtbaar blauw zwaai- of knipperlicht;
 - een tweetonige of drietonige hoorn;
 - binnen de branche voorgeschreven striping;
 - een mobilfoon of vergelijkbare installatie;
 - voorzieningen voor de verzorging en/of het vervoer van drenkelingen.Deze voorzieningen moeten permanent en gebruiksklaar op het motorrijtuig zijn aangebracht.
- b. Het motorrijtuig is geregistreerd op naam van een organisatie die krachtens haar statuten ten doel heeft het voorkomen van de verdrinkingsdood en is aangewezen als hulpverleningsdienst als bedoeld in artikel 1, Regeling optische en geluidssignalen 2009;
- c. Het motorrijtuig wordt nagenoeg uitsluitend gebruikt voor activiteiten gericht op het redden van drenkelingen.

De voorwaarden die in artikel 5 van het besluit worden gesteld aan het teruggaafverzoek zijn van overeenkomstige toepassing.

5.3 Occasion lijkwagen

5.3.1 Voortzetting occasion lijkwagen na tussenkomst van een carrosseriebedrijf

Wanneer een begrafenisondernemer een lijkwagen inruilt bij een carrosseriebedrijf moet hij alsnog een bedrag aan bpm voldoen (artikel 9 van het besluit). De begrafenisondernemer die de occasion lijkwagen aankoopt van het carrosseriebedrijf kan geen bpm terugvragen. Als de begrafenisondernemer de lijkwagen rechtstreeks doorverkoopt 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.

Goedkeuring

Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de begrafenisondernemer ook bij de aankoop van een occasion lijkwagen van een carrosseriebedrijf bpm kan terugvragen. Ik stel hierbij de voorwaarde dat de begrafenisondernemer de lijkwagen daadwerkelijk als zodanig gaat gebruiken.

5.3.2 Ombouw tot occasion lijkwagen

Een begrafenisondernemer koopt een al in Nederland geregistreerde en gebruikte personenauto of bestelauto (niet zijnde een occasion lijkwagen). Na aankoop laat hij de auto ombouwen tot een motorrijtuig, ingericht voor het vervoer van stoffelijke overschotten. De auto is na de ombouw ook als zodanig kenbaar.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat in deze situatie de begrafenisondernemer teruggaaf kan krijgen van het op het motorrijtuig drukkende restbedrag aan bpm. Er moet dan wel zijn voldaan aan alle overige voorwaarden en bepalingen die voor het verlenen van teruggaaf van bpm voor dergelijke motorrijtuigen gelden.

6 Gehandicaptenregeling

Een gehandicapte die voor zijn eigen vervoer en tegelijkertijd het vervoer van zijn niet-opvouwbaar rolstoel is aangewezen op een bestelauto, kan op verzoek teruggaaf van bpm krijgen (artikel 15a van de wet).



6.1 Bij het verzoek te overleggen bescheiden

Bij het verzoek tot toepassing van de gehandicaptenregeling moet een aantal bescheiden worden overgelegd, onder meer een beschikking ingevolge de Wet maatschappelijke ondersteuning waarin staat dat een hulpmiddel is verstrekt in het kader van deze wet (Wmo-beschikking). Het is mogelijk dat een niet-opvouwbaar rolstoel of een ander in verband met de handicap noodzakelijk hulpmiddel is verstrekt door het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV).

Goedkeuring

In dit verband keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed, dat andere bewijsmiddelen waaruit blijkt dat de bestelauto is ingericht voor het vervoer van een gehandicapte en zijn niet-opvouwbaar rolstoel of ander hulpmiddel, ook voldoen. Bijvoorbeeld foto's, een ombouwplan, een orderbon, een offerte, een factuur van het bedrijf dat de ombouw heeft verricht. Uit deze bewijsstukken moet ook 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).

6.2 Bestelauto wordt vervangen

De gehandicaptenregeling 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. Op dat moment is het mogelijk dat de gehandicapte tijdelijk twee bestelauto's in gebruik heeft. Voor de tweede bestelauto kan hij geen teruggaaf krijgen zolang hij de rest bpm voor de eerste bestelauto nog niet heeft terugbetaald.

Goedkeuring

In dit verband keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat de gehandicapte niet eerst de belasting voor de eerdere bestelauto op aangifte hoeft te voldoen voordat hij teruggaaf voor een volgende bestelauto krijgt. Hiermee wordt voorkomen, dat de gehandicapte onder omstandigheden bij de overstap naar een andere bestelauto enige tijd niet over een aangepaste bestelauto zou kunnen beschikken, dan wel de belasting 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. De situatie met twee bestelauto's kan voortduren totdat de nieuwe auto afgeleverd is en in gebruik is genomen.

6.3 Teruggaaf bestelauto's voor gehandicapten

Er bestaat recht op teruggaaf van bpm als een bestelauto is ingericht voor gehandicaptenvervoer (artikel 15a van de wet). Voor een nieuwe bestelauto wordt de betaalde bpm volledig teruggegeven. Voor een gebruikte auto wordt het restbedrag bpm teruggegeven.

Het komt voor dat eerst een kentekenbewijs wordt afgegeven en de nieuwe of gebruikte 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. Dit heeft tot gevolg dat voor de berekening van het bedrag van de teruggaaf het bruto bpm-bedrag moet worden verminderd met het forfaitaire verminderingpercentage (artikel 10 van de wet). Dit leidt tot een lagere teruggaaf dan wanneer de bestelauto op het moment van afgifte van het kentekenbewijs al was ingericht voor gehandicaptenvervoer.

Goedkeuring

Ik keur in dit verband met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat als datum van de aanspraak op teruggaaf voor nieuwe auto's de datum van inschrijving en voor gebruikte auto's de datum van tenaamstelling wordt genomen. Ik stel hierbij de volgende voorwaarden:

- Bij de aanvraag verklaart en toont de kentekenhouder aan dat de auto direct na de tenaamstelling van het kentekenbewijs is (omgebouwd en) aangepast;
- De auto is vervolgens direct voor gehandicaptenvervoer in gebruik genomen.



7 Herstelbeleid

7.1 In het buitenland gekentekend motorrijtuig

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) en artikel 3 (buitenlands bedrijf) worden bij vergunning verleend en zijn persoons- en motorrijtuiggebonden. Een dergelijke vergunning is niet verplicht maar geeft de belanghebbende zekerheid vooraf.

Als de omstandigheden waarvoor de vrijstelling is verleend, wijzigen, is de vergunning niet langer geldig. Dergelijke wijzigingen moeten worden doorgegeven aan de inspecteur, wat 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.

Het niet hebben van een (geldige) vergunning betekent niet zonder meer dat er verschuldigdheid van bpm ontstaat als er gebruik gemaakt wordt van een motorrijtuig met een buitenlands kenteken. De inspecteur zal moeten onderzoeken of er in materiële zin recht op de vrijstelling bestaat. Een vergunning kan niet worden geweigerd om de enkele reden dat de vergunning voor de vrijstelling niet vooraf is aangevraagd.

8 Ingetrokken regelingen

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 23 november 2015, BLKB2015/1382M.

9 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2022.

10 Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Kaderbesluit bpm.

Den Haag, 16 december 2021

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

namens deze,

H.G. Roodbeen

hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken