



Belasting van personenauto's en motorrijwielen

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 5 december 2024, nr. 2024-505244

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 12 december 2022, nr. 2022-264440. Diverse onderdelen zijn ingekort ten behoeve van de leesbaarheid. Daarnaast zijn enkele onderdelen komen te vervallen omdat het belang hiervan is komen te vervallen, o.a. vanwege codificatie en wetswijzigingen. In onderdeel 3 (nieuw) zijn diverse standpunten van de kennisgroep Auto verwerkt die zien op het bepalen van de handelsinkoopwaarde in de aangifte bpm. Tot slot is de goedkeuring in onderdeel 7.2 in lijn gebracht met de wijziging van de uitvoeringsregeling per 1 januari 2024.

1 Inleiding

- In dit besluit zijn standpunten aangepast, verduidelijkt of toegevoegd over de volgende onderwerpen:
- *Maatstaf van heffing (2): de diverse goedkeuringen in dit onderdeel die zien op het buiten beschouwing laten van kosten bij het bepalen van de maatstaf van heffing voor de bpm zijn ten behoeve van de leesbaarheid teruggebracht tot één goedkeuring die op verschillende situaties ziet en een apart onderdeel over kampeerauto's.*
 - *Uitbreiding toepassing artikel 16a wet bpm voor inschrijvingen vanaf 1 januari 2022 (voorheen onderdeel 3.1): vervallen i.v.m. codificatie in wet.*
 - *Vaststelling handelsinkoopwaarde bij ontbreken referentiemotorrijtuig (voorheen onderdeel 4.1): is komen te vervallen omdat de in dit onderdeel opgenomen zienswijze deels terug komt in onderdeel 3 (nieuw) en deels achterhaald is door nieuwe jurisprudentie.*
 - *Bepalen handelsinkoopwaarde gebruikte motorrijtuigen (onderdeel 3, nieuw): diverse standpunten van de Kennisgroep Auto zijn opgenomen in het kaderbesluit.*
 - *Onbedoelde tenaamstelling (voorheen onderdeel 5.2.2): bij overschrijding termijn is toepassen goedkeuring alsnog mogelijk na oordeel inspecteur.*
 - *Onbedoelde tenaamstelling als personen auto (voorheen onderdeel 5.2.4): is komen te vervallen omdat vanaf 1 januari 2025 deze situatie zich niet meer kan voordoen door de afschaffing van de ondernemersvrijstelling voor de bpm per die datum.*
 - *Voortzetting occasion lijkwagen na tussenkomst van een carrosseriebedrijf (6.3.1) en ombouw tot occasion lijkwagen (6.3.2): per 1 januari 2022 is het ook mogelijk voor gebruikte motorrijtuigen een teruggaaf van belasting aan te vragen. Hiermee is de ratio achter de goedkeuring in deze onderdelen komen te vervallen.*
 - *Bestelauto wordt vervangen (7.2): goedkeuring in lijn gebracht met aanpassing uitvoeringsregeling per 1 januari 2024.*

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

wet	Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
uitvoeringsregeling	Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
bpm	belasting van personenauto's en motorrijwielen
mr	motorrijtuigenbelasting
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
HR	Hoge Raad
ondernemer	ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968
ondernemersvrijstelling	de (vervallen) vrijstelling zoals deze tot 1 januari 2025 in artikel 13a van de wet was opgenomen

2 Maatstaf van heffing

Voor een bijzondere personenauto en een motorrijwiel wordt de bpm berekend over de netto catalogusprijs. Hoofregel is dat de bpm (per 1 januari 2025) berekend wordt over de CO₂-uitstoot. Er zijn echter situaties waarin de catalogusprijs voor personenauto's en bestelauto's alsnog van belang kan zijn voor de berekening van de bpm.

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). Voor een aantal van deze situaties geef ik hierna aan hoe de catalogusprijs door vergelijking kan worden vastgesteld.



2.1 Kampeerauto

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 uitvoeringsbesluit, 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 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.

Voor het bepalen van de catalogusprijs is het uiteindelijke resultaat, de vervaardigde kampeerauto, doorslaggevend.

2.2 Kosten die bij het bepalen van de catalogusprijs buiten beschouwing mogen worden gelaten

Van sommige kosten vind ik het niet wenselijk dat deze worden meegenomen bij de heffing van bpm. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) goed dat in de volgende situaties de genoemde kosten niet in de catalogusprijs inbegrepen hoeven te worden, voor zover de catalogusprijs voor het bepalen van de hoogte van de bpm een relevant gegeven is.

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.

Onder inrichtings- en/of aanpassingskosten die geen onderdeel zijn van de catalogusprijs voor de berekening van de hoogte van de bpm, 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 bij het vaststellen van de catalogusprijs voor het bepalen van de hoogte van de bpm buiten beschouwing worden gelaten. Dit moet blijken uit de aanwezigheid van onder andere de hierboven genoemde voorzieningen.

Recreatieve functie kampeerauto

Een kampeerauto heeft twee functies. Enerzijds dient deze voor het vervoer van personen. Anderzijds heeft deze 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. Het deel van de catalogusprijs dat is toe te rekenen aan de recreatieve functie behoeft hierbij niet meegenomen te worden.

Bepantserde auto's

Motorrijtuigen kunnen door of namens de fabrikant of importeur worden bepantserd. De kosten die specifiek op de bepantsering betrekking hebben, kunnen bij het vaststellen van de catalogusprijs voor het bepalen van de hoogte van de bpm buiten beschouwing worden gelaten.

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). De kosten die specifiek zijn verbonden aan het inrichten of geschikt maken voor het vervoer van zieken en gewonden, kunnen bij het vaststellen van de catalogusprijs voor het bepalen van de hoogte van de bpm buiten beschouwing worden gelaten.

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 commandovoertuigen, die dienen voor het vervoer van mensen en materieel en hiervoor ook speciaal zijn ingericht. Het gedeelte van de voor de motorrijtuigen geldende catalogusprijzen, dat is toe te rekenen aan de op de motorrijtuigen aangebrachte hulpverleningsvoorzieningen, kan bij het vaststellen van de catalogusprijs buiten beschouwing worden gelaten.

Bestelauto's van het type chassis cabine met specifieke voorzieningen

Er zijn bestelauto's die veelal op basis van een zogenoemde chassis cabine naar de specifieke wensen



van de klant zijn aangepast. Bij dergelijke bestelauto's is in de uiteindelijke uitvoering niet altijd een catalogusprijs bekend.

De kosten van specifieke aanpassingen voor het bedrijfsmatige gebruik kunnen bij het vaststellen van de catalogusprijs buiten beschouwing worden gelaten. Dit betekent dat tot de catalogusprijs van een chassis cabine of een bestelauto met specifieke voorzieningen niet behoren de voorzieningen die zijn aangebracht in of aan de laadruimte.

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 voor het bepalen van de hoogte van de bpm, ook niet als zij door de importeur in de catalogusprijs zijn inbegrepen.

Verzekeringskosten

In de catalogusprijs kan een bedrag begrepen zijn waarvoor importeurs of fabrikanten de uiteindelijke afnemers van motorrijtuigen 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 behoeft niet meegenomen te worden bij het vaststellen van de catalogusprijs voor het bepalen van de hoogte van de bpm, mits aan onderstaande voorwaarden is voldaan:

- 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.

Recyclingbijdrage

In de situatie dat de fabrikant of importeur de recyclingbijdrage in de catalogusprijs opneemt zonder verdere vermelding hiervan, is deze bijdrage onderdeel van de catalogusprijs.

Als de fabrikant of importeur bij het kenbaar maken van de catalogusprijs er echter afzonderlijk melding van maakt dat de recyclingbijdrage in de (gepubliceerde) catalogusprijs is inbegrepen, kan deze bij het vaststellen van de catalogusprijs voor het bepalen van de hoogte van de bpm, buiten beschouwing worden gelaten.

3 Bepalen handelsinkoopwaarde gebruikte motorrijtuigen

3.1 Voorwaarden taxatierapport in Bijlage I bij de uitvoeringsregeling

Als voor het aantonen van de afschrijving op een gebruikt motorrijtuig gebruik wordt gemaakt van een taxatierapport, moet dit rapport aan de voorwaarden voldoen zoals gesteld in Bijlage I bij de uitvoeringsregeling.

3.2 Toegang tot de aangiftemethode met taxatierapport

Indien een motorrijtuig meer dan normale gebruiksschade heeft, kan de afschrijvingsmethode taxatie gebruikt worden. Ook staat de afschrijvingsmethode taxatie open voor motorrijtuigen die niet als zodanig (vgl. merk, model, transmissie, brandstof, vermogen, carrosserie en uitvoering, HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:640) in een koerslijst voorkomen. Een geringe afwijking in CO₂-uitstoot betekent niet dat het motorrijtuig als zodanig niet in de koerslijst voorkomt. Dit is anders als de uitvoering dusdanig afwijkt dat er sprake is van een grote CO₂-uitstoot, zoals bijvoorbeeld het geval is bij een motorrijtuig dat afkomstig is van de Amerikaanse markt. De CO₂-afwijking vloeit in die gevallen voort uit een afwijking van één van de hiervoor limitatief opgesomde voertuigeigenschappen. Het missen van een onderhoudsboekje, een ontbrekende alarminstallatie van een bepaalde klasse of een schadeverleden zijn géén onderscheidende criteria voor de toets of er sprake is van een (gelijksoortig) motorrijtuig 'als zodanig' en worden ook niet gezien als meer dan normale gebruiksschade, als geen sprake meer is van aanwijsbare schade op het afschrijvingsmoment (zie HR 2 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:147, r.o. 3.6.1 over het schadeverleden). Dit betekent dat de enkele aanwezigheid van de hiervoor genoemde elementen bij het motorrijtuig waarvoor aangifte wordt gedaan niet voldoende zijn om een aangifte met een taxatierapport in te dienen. De aangifte kan dan alleen worden gedaan



met een uitdraai van de koerslijst of op basis van de wettelijke afschrijvingstabel. Onder omstandigheden is het wel mogelijk rekening te houden met de hiervoor genoemde kenmerken. Dit wordt nader toegelicht in onderdeel 3.3.

Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van de kennisgroepstandpunt KG:013:2023:2 en KG:013:2023:7, die eerder zijn gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

3.3 Correcties op de handelsinkoopwaarde bij gebruik koerslijst in taxatierapport

In zijn arresten van 17 november 2023 (ECLI:NL:HR:2023:1499) en 22 december 2023 (ECLI:NL:HR:2023:1703) geeft de Hoge Raad aan op welke wijze de taxateur als referentie voor het bepalen van een (bij benadering) reële waardedaling van het te registreren motorrijtuig gebruik kan maken van de handelsinkoopwaarde die is opgenomen in een in de handel algemeen toegepaste koerslijst voor een referentievoertuig.

Het moet dan gaan om een vergelijkbaar motorrijtuig dat is opgenomen in een koerslijst. In dat geval is de handelsinkoopwaarde uit de koerslijst slechts een uitgangspunt waarbij de getaxeerde waarde van die koerslijstwaarde zal verschillen vanwege meer dan normale gebruiksschade en/of andere bijzondere of afwijkende kenmerken en eigenschappen van het te waarderen motorrijtuig ten opzichte van gebruikte motorrijtuigen zoals deze in de regel op de binnenlandse markt worden ingekocht. Dergelijke kenmerken en eigenschappen leiden tot een bij de taxatie in aanmerking te nemen verschil ten opzichte van de koerslijstwaarde voor zover zij in die waarde niet of niet volledig zijn verdisconteerd. De invloed van dergelijke kenmerken en eigenschappen kan zowel waardedrukkend als waardeverhogend zijn.

Ook betekent het voorgaande dat de taxateur, rekening houdend met de beperkingen zoals geformuleerd in onderdeel 3.2, op basis van individuele omstandigheden van het betreffende geval rekening kan houden met bijvoorbeeld het waardedrukkende effect van het schade- of verhuurverleden van het motorrijtuig. (HR 12 mei 2023, ECLI:NL:HR:2023:692) voor zover zij in de handelsinkoopwaarde uit de koerslijst niet of niet volledig zijn verdisconteerd. Daarbij geldt nog het volgende.

Schadeverleden

Onder schadeverleden wordt verstaan een motorrijtuig met in het verleden opgelopen en herstelde schade van grotere omvang dan normale gebruiksschade (HR 2 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:147). Het is aan de taxateur om aannemelijk te maken wat het schadeverleden voor gevolg voor de handelsinkoopwaarde heeft.

Ex-rental

Onder ex-rental wordt verstaan een motorrijtuig met een aantoonbaar huurverleden. Dit is een specifiek kenmerk van dat motorrijtuig.

Ook hier geldt dat de bewijslast voor de aanwezigheid van een huurverleden bij de taxateur ligt. Het enkel overleggen van een buitenlands kentekenbewijs of de inkoopfactuur is niet voldoende.

Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:013:2023:7, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

3.4 Toepassing variabelen die zijn opgenomen in de koerslijst

Wanneer in een in de handel algemeen toegepaste koerslijst een kenmerk of eigenschap zoals bijvoorbeeld 'ex-rental' als variabele is opgenomen, moet ervan worden uitgegaan dat het in de handel voor de waardebepaling van een motorrijtuig binnen die koerslijst verschil maakt of het desbetreffende motorrijtuig als 'rental' is gebruikt of niet. Daaruit volgt dat bij toepassing van die koerslijst de aan deze variabele te verbinden waardevermindering alleen kan worden toegepast op motorrijtuigen die een 'ex-rental' zijn (HR 8 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:331, r.o. 2.3.2).

Is een dergelijk kenmerk of eigenschap niet als variabele opgenomen in de toegepaste koerslijst, dan is het binnen de afschrijvingsmethode koerslijst in beginsel niet mogelijk om hier rekening mee te houden. Er moet immers van worden uitgegaan dat de variabelen die de betreffende koerslijst in aanmerking neemt, een samenhangend geheel vormen (HR 8 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:331, r.o. 2.3.3).

Onder omstandigheden is met een beroep op artikel 110 VWEU een uitzondering op de hierboven geformuleerde hoofdregel mogelijk. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 2 februari 2024 één specifieke situatie benoemd, die ziet op een naheffingsaanslag van een motorrijtuig met een schadeverleden. Er moet namelijk rekening worden gehouden met een aanvullende waardevermindering als belanghebbende aannemelijk kan maken dat het geheven bedrag aan bpm hoger is voor het in te schrijven motorrijtuig dan het restbedrag aan bpm dat is vervat in de handelswaarde van een of meer gelijksoortige, gebruikte motorrijtuigen die al in het binnenland zijn geregistreerd. Daartoe moet de belastingplichtige de werkelijke handelswaarde van het in te schrijven motorrijtuig aantonen. Om dat te staven moet de belastingplichtige op basis van deskundigenonderzoek aantonen dat er ten tijde van de registratie een gelijksoortig, gebruikt motorrijtuig met een vergelijkbaar schadeverleden in Nederland was geregistreerd en wat de waardeverminderende invloed van dat schadeverleden op de handelsinkoopwaarde werkelijk is geweest ten opzichte van een gelijksoortige, gebruikte motorrijtui-



gen die toentertijd in Nederland waren geregistreerd en niet een dergelijk schadeverleden kenden. Een verwijzing naar een algemeen bekend feit en/of een schatting in goede justitie is niet voldoende (HR 2 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:147, r.o. 3.6.2).

3.5 Wijzigen van afschrijvingsmethode

Artikel 10 van de wet kent geen verbod op een wijziging in de afschrijvingsmethode bij het aanwenden van een rechtsmiddel. In het negende lid van dit artikel is echter opgenomen dat het niet mogelijk is gegevens die niet bij de aangifte zijn gebruikt, op een later tijdstip alsnog te gebruiken om de bij de aangifte toegepaste afschrijving te wijzigen. In de nota van wijziging¹ is hierover het volgende opgenomen: de keus van de aangever voor een bepaalde afschrijvingsmethodiek bepaalt mede op welke wijze de aangifte wordt gecontroleerd. Om de juistheid van een aangifte op basis van de individuele afschrijving te kunnen beoordelen is het van belang, dat op het moment van de aangifte alle gegevens worden overgelegd waarop de aangifte is gebaseerd. Het betreffende motorrijtuig is immers uit het zicht waardoor de staat van het motorrijtuig op het moment van het belastbaar feit en op het moment van bezwaar gewijzigd kan zijn.

In zijn arrest van 18 maart 2016 (ECLI:NL:HR:2016:421) heeft de Hoge Raad deze wettelijke beperking verruimd. Belastingplichtige kan na indiening van de aangifte wijzigen van afschrijvingsmethode onder de voorwaarde dat voor het vaststellen van de juistheid van de (nieuw) ingebrachte gegevens geen (tweede) fysieke controle van het motorrijtuig nodig is. Het wijzigen van een aangifte met taxatierapport of koerslijst naar de tabel is dus toegestaan. Hiervoor zijn immers geen gegevens nodig die niet al eerder bij de aangifte zijn ingebracht. Het wijzigen van bijvoorbeeld tabel naar koerslijst of van taxatierapport naar koerslijst is mogelijk indien de nieuw ingebrachte gegevens te controleren zijn zonder dat een (tweede) fysieke controle van het motorrijtuig noodzakelijk is.

Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:013:2023:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

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 Nederlandse 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.

5 Ondernemersvrijstelling

Met ingang van 1 januari 2025 is de ondernemersvrijstelling voor bestelauto's komen te vervallen. In artikel 22 van de wet is een overgangsregeling opgenomen. De onderstaande goedkeuringen zijn enkel van toepassing voor bestelauto's die onder de reikwijdte van artikel 22 van de wet vallen.

5.1 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 kentekenuhouder. 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.

¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 6, p. 9–10



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.

5.2 Onbedoelde tenaamstelling

In de praktijk kan per abuis een eerste tenaamstelling op de verkeerde persoon plaatsvinden. 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. Vindt het herstel buiten deze termijn plaats, dan beoordeelt de inspecteur of toepassing van de ondernemersvrijstelling nog mogelijk is.
- 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.

5.3 Lease en verhuur

Een ondernemer kan een bestelauto waarvoor hij vrijstelling bpm 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.

6 Teruggaaf voor motorrijtuigen met een bijzondere bestemming

6.1 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 Grootchalige Geneeskundige Bijstand.

Voor motorrijtuigen die niet uitsluitend worden ingezet voor bovengenoemde taken maar wel voldoen aan deze eis, wordt geen teruggaaf 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.

6.2 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:
 - i. een duidelijk zichtbaar blauw zwaai- of knipperlicht;
 - ii. een tweetonige of drietonige hoorn;
 - iii. binnen de branche voorgeschreven striping;
 - iv. een mobiele telefoon of vergelijkbare installatie;
 - v. 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 uitvoeringsbesluit worden gesteld aan het teruggaafverzoek zijn van overeenkomstige toepassing.

7 Gehandicaptenregeling

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

7.1 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-opvouwbare 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-opvouwbare 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).

7.2 Bestelauto wordt vervangen

De gehandicaptenregeling geldt in beginsel voor één bestelauto per gehandicapte (artikel 13a, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit). 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. Deze situatie kan voortduren totdat de nieuwe auto afgeleverd is en in gebruik is genomen. Indien sprake is van twee bestelauto's voor dezelfde gehandicapte zoals bedoeld in artikel 13a, tweede lid, van het uitvoeringsbesluit, is deze goedkeuring van overeenkomstige aanpassing.

7.3 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 verminderingspercentage (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.

8 Materiële toets bij werkgever- en werknemersvrijstelling

8.1 In het buitenland gekentekend motorrijtuig

Het uitvoeringsbesluit 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.



9 Ingetrokken regelingen

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:
– besluit van 12 december 2022, nr. 2022-264440.

10 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2025.

11 Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Kaderbesluit bpm.

Den Haag, 5 december 2024

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*