

Auto en fiscus in 2009

Disclaimer

De VNA besteedt zorg aan de samenstelling van haar publicaties. Desondanks is het mogelijk dat de geboden informatie onjuistheden en/of onvolledigheden bevat. Alle informatie in dit document is onder voorbehoud van fouten. Mocht de hier gepubliceerde informatie onjuistheden of onvolledigheden bevatten, dan kan de VNA niet aansprakelijk worden gesteld voor hieruit voortvloeiende (directe dan wel indirecte) schade. Aan deze informatie kunnen door de gebruiker geen rechten worden ontleend; deze wordt geheel voor eigen risico gebruikt.

Vereniging van Nederlandse Autoleasemaatschappijen VNA

Postbus 42

3980 CA Bunnik

Telefoon: 030 - 659 52 99

E-mail: vna@vna-lease.nl

www.vna-lease.nl

Inhoudsopgave

1 Auto van de zaak

- 1.1 De bijtelling in 2009
 - 1.1.1 Algemeen
 - 1.1.2 Bijtelling bij auto's met grijs kenteken
 - 1.1.3 De cataloguswaarde
 - 1.1.4 Oldtimers
 - 1.1.5 Auto een gedeelte van het jaar ter beschikking
- 1.2 Wanneer een hogere bijtelling?
- 1.3 Eigen bijdrage
- 1.4 Kosten in verband met de auto van de zaak
 - 1.4.1 Aftrek werknemer
 - 1.4.2 Onbelaste verstrekking voor kosten auto van de zaak
- 1.5 Aspecten van de auto van de zaak voor de werkgever
 - 1.5.1 Loonbelasting & loonstaat
 - 1.5.2 BTW-af trek
 - 1.5.3 BTW over eigen bijdrage
- 1.6 Bijtelling privégebruik auto voor de autobranche

2 Privé-auto van de werknemer

3 Carpoolen

- 3.1 Carpoolen met de eigen auto
- 3.2 Carpoolen met de auto van de zaak

4 Auto en ondernemer

5 Motorrijtuigenbelasting (MRB)

- 5.1 Algemeen
- 5.2 Aangifte motorrijtuigenbelasting
- 5.3 Tarief
- 5.4 Verkoop auto of motorrijwiel / teruggaaf
- 5.5 Schorsing motorrijtuigenbelasting
- 5.6 Vrijstellingen
- 5.7 Grijs kenteken; bijzonder tarief
- 5.8 Einde belastingplicht

6 Belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM)

- 6.1 Algemeen
- 6.2 BPM-tarief en grondslag
- 6.3 Rekenvoorbeeld
- 6.4 Milieumaatregelen
- 6.5 Vrijstelling BPM; o.a. grijs kenteken
 - 6.5.1 BPM teruggave bij export
- 6.6 BPM bij registratie
 - 6.6.1 Algemeen
 - 6.6.2 De tabel
 - 6.6.3 Verkoop gebruikte personenauto of motorrijwiel
- 6.7 BPM en lease
 - 6.7.1 Algemeen
 - 6.7.2 Voorbeelden
 - 6.7.3 Voorwaarden

1 Auto van de zaak

Een auto van de zaak is een auto die door de werkgever aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld. Dit kan een auto zijn die eigendom is van de werkgever of een lease-auto. Als een auto eigendom is van de werknemer en de werkgever vergoedt alle kosten in verband met een dergelijke auto, dan spreken we eveneens van een auto van de zaak.

1.1 De bijtelling in 2009

1.1.1 Algemeen

Voor een auto van de zaak heeft de werknemer te maken met een fiscale bijtelling. De bedoeling van deze bijtelling is dat het voordeel dat de werknemer heeft door gebruik van de auto van de zaak voor privédoeleinden wordt belast. Vanaf 2006 gebeurt dit via de loonbelasting. In hoofdstuk 1.5 gaan wij hier uitgebreider op in.

Vanaf 1 januari 2009 zijn er drie bijtellingspercentages voor de bijtelling auto van de zaak, afhankelijk van de absolute CO2-uitstoot:

Bijtelling (% van catalogusprijs)	CO2-uitstoot diesel (gr/km)	CO2-uitstoot overige (gr/km)
14%	95 en lager	110 en lager
20%	96-116	111-140
25%	117 en hoger	141 en hoger

Een auto van de zaak wordt in ieder geval geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld, tenzij blijkt dat de auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt. Een werknemer kan hiertoe een "Verklaring geen privégebruik" aanvragen bij de belastingdienst en een rittenregistratie bijhouden.

In dit verband verdient opmerking dat woon-werkkilometers als zakelijke kilometers worden gezien.

De Belastingdienst kan stellen dat de bijtelling voor privégebruik meer dan de genoemde percentages moet bedragen. De bewijslast hiervoor ligt bij de Belastingdienst. Zie verder 1.2.

1.1.2 Bijtelling bij auto's met grijs kenteken

De forfaitaire bijtelling geldt zowel voor personenauto's als voor bestelauto's. De wet maakt echter een paar uitzonderingen.

Om te beginnen is er een uitzondering voor bestelauto's die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt zijn voor vervoer van goederen. Deze bestelauto's worden uitgesloten van de forfaitaire bijtelling. Wel moet voor deze bestelauto's de werkelijke waarde van het privégebruik (het werkelijk aantal gereden privékilometers maal de werkelijke kilometerprijs) bij het belastbaar inkomen worden geteld. Bij bestelauto's die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt zijn voor vervoer van goederen kan bijvoorbeeld worden gedacht aan bepaalde serviceauto's waarin naast de bestuurder alleen plaats is voor gereedschappen en reserveonderdelen. Verder vallen in deze categorie bestelauto's met alleen een bestuurdersstoel waarvan de bevestigingspunten van de rijderstoel zijn weggeslepen of dicht gelast.

Ook geldt er een uitzondering voor bestelauto's die niet privé gebruikt kunnen worden. Dit is bijvoorbeeld het geval als de auto's aantoonbaar buiten werktijd achter een hek staan.

Er geldt ook een uitzondering voor bestelauto's waarvan de werkgever privégebruik in een schriftelijke overeenkomst heeft verboden. De werkgever moet toezien op naleving van het verbod. Bij overtreding moet een sanctie, bijvoorbeeld een boete of bij herhaling wellicht ontslag, worden opgelegd. Via de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl) kunt u een voorbeeldafpraak verbod op privégebruik downloaden.

Tenslotte geldt er ook een simpele regeling voor bestelauto's die voortdurend door verschillende werknemers worden gebruikt. In plaats van een gedeeltelijke bijtelling bij de diverse werknemers is ervoor gekozen aan de werkgever een heffing op te leggen van € 300 euro per jaar per bestelauto. Deze heffing valt onder de zogenaamde eindheffing. De werknemer merkt er dus niets van op zijn loonstrook.

Voor de overige bestelauto's gelden de bijtellingsregels zoals die ook voor personenauto's gelden.

1.1.3 De cataloguswaarde

De fiscale cataloguswaarde is de nieuwprijs van de auto zoals vermeld op de officiële prijslijst van de fabrikant of importeur, inclusief BPM en BTW. Accessoires tellen mee voor de bijtelling als het accessoire én in de prijslijst van de importeur of fabrikant voorkomt, én het accessoire is ingebouwd vóór de dag van toekenning van het kenteken.

Vanaf 1 juli 2006 is de wet BPM gewijzigd. Alleen over accessoires die door of namens de fabrikant of importeur zijn aangebracht op de auto hoeft BPM te worden afgedragen. Door deze wijziging in de wet is het praktisch onmogelijk geworden om de fiscale waarde van een auto te bepalen. Daarom hoeft voor auto's die vanaf 1 juli 2006 op kenteken zijn gesteld ook voor de fiscale bijtelling geen rekening meer te worden gehouden met accessoires die niet door of namens de fabrikant of importeur zijn aangebracht. Voor auto's die vóór genoemde datum op kenteken zijn gesteld is voor de bijtelling nog wel bepalend of de accessoires na de kentekening zijn ingebouwd. Alleen dan tellen ze niet mee voor de bijtelling.

In de loop van de tijd kan de catalogusprijs van een auto veranderen. Bepalend is echter de catalogusprijs op de datum van eerste registratie van het kenteken van de auto.

1.1.4 Oldtimers

Voor oldtimers geldt een bijzondere regel. Van een oldtimer is sprake als de auto meer dan 15 jaar geleden in gebruik is genomen.

Voor dergelijke auto's moet de catalogusprijs worden gesteld op "de waarde in het economische verkeer", ook wel de marktwaarde genoemd. Dit is de prijs die op dit moment voor de auto zou moeten worden betaald.

De regels omtrent oldtimers gaan veranderen. Vanaf 1 januari 2010 wordt de grens van 15 jaar verhoogd naar 25 jaar.

Als de auto in de loop van een kalenderjaar de 15-jaarsgrens overschrijdt, moet voor het berekenen van de bijtelling met de opgetreden waardesprong naar gelang van tijd rekening worden gehouden.

Voorbeeld

Een ter beschikking gestelde oldtimer is op 1 mei 1993 voor het eerst in gebruik genomen. Op 1 mei 2009 wordt de 15-jaarsgrens overschreden. De catalogusprijs van de auto was € 12.000. De marktwaarde is inmiddels € 18.000. In 2008 rijdt de werknemer 7.000 privé-kilometers met de auto. De bijtelling is dus 25% en wordt dan als volgt berekend:

$25\% \times € 12.000 \times 4/12 =$	€ 1.000
$25\% \times € 18.000 \times 8/12 =$	€ 3.000
bijtelling in 2009	€ 4.000

1.1.5 Auto een gedeelte van het jaar ter beschikking

De grens van 500 privékilometers moet op jaarbasis worden toegepast. Dit betekent dat als een auto gedurende een deel van het jaar ter beschikking wordt gesteld, het aantal privékilometers moet worden herleid om te kijken welk bijtellingspercentage geldt. De bijtelling zelf wordt dan naar gelang van tijd toegepast.

Voorbeeld

Een werknemer krijgt op 1 november 2008 een auto ter beschikking met een catalogusprijs van € 30.000. Hij rijdt van 1 november tot 31 december met deze auto 400 privékilometers.

Dit betekent dat hij op jaarbasis $12/2 \times 400 = 2.400$ privékilometers geacht wordt te rijden. Voor hem geldt dus een bijtelling van 25%. Deze bijtelling wordt naar gelang van tijd berekend zodat de totale bijtelling bedraagt: $25\% \times € 30.000 \times 2/12 = € 1.250$.

1.2 Wanneer een hogere bijtelling?

De bijtelling van 25% van de cataloguswaarde van de auto is formeel een minimum. In de situatie dat de waarde van het werkelijke privégebruik hoger is dan de bijtelling, moet deze werkelijke waarde bij het inkomen worden opgeteld.

Een voorbeeld van een situatie waarin de waarde van het privégebruik hoger kan zijn dan de bijtelling, is als de auto ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer die geen rijbewijs heeft (waardoor de auto feitelijk door een gezinslid van de werknemer wordt gebruikt) of aan een werknemer die uit dienst is of op non-actief staat. In deze gevallen wordt er in het geheel geen zakelijk gebruik van de auto gemaakt. Alle kosten die met betrekking tot de auto worden gemaakt zijn dan privékosten. Als deze kosten hoger zijn dan de bijtelling moeten deze werkelijke kosten bij het inkomen worden opgeteld.

Het ligt op de weg van de inspecteur om een eventuele hogere bijtelling aan te tonen.

1.3 Eigen bijdrage

De fiscale bijtelling van de auto wordt geregeld in de loonbelasting. Per loontijdvak wordt een tijdevredig deel van de waarde van het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto tot het loon van de werknemer gerekend. De eventuele eigen bijdrage van de werknemer voor privégebruik komt hierop in mindering. Hiervoor is wel nodig dat werkgever en werknemer schriftelijk zijn overeengekomen dat een bepaalde bijdrage een bijdrage voor privégebruik is.

Het kan voorkomen dat de eigen bijdrage van de werknemer in een loontijdvak meer is dan de waarde van het privégebruik. In principe kan een eigen bijdrage nooit tot een negatief saldo leiden. Voor de auto van de zaak geldt echter een uitzondering. De eigen bijdrage kan in een loontijdvak wel

tot een negatief saldo leiden, als de totale bijtelling op kalenderjaarbasis maar niet negatief wordt. Als aan het einde van het kalenderjaar blijkt dat per saldo te veel aan eigen bijdrage van de werknemer is verrekend, moet een correctie over eerdere aangiften worden gedaan door de werkgever.

1.4 Kosten in verband met de auto van de zaak

1.4.1 Aftrek werknemer

Als een werknemer kosten maakt in verband met de auto van de zaak zijn deze niet als beroepskosten aftrekbaar.

1.4.2 Onbelaste vergoeding voor kosten auto van de zaak

Kosten die de werknemer maakt voor zijn auto van de zaak mogen belastingvrij worden vergoed. Hierbij kan gedacht worden aan waskosten, parkeerkosten en tolgelden. Verkeersboetes kunnen niet onbelast worden vergoed.

De verstrekking van parkeergelegenheid is onbelast als de parkeergelegenheid zich bevindt bij de plaats van werkzaamheden. Te denken valt bijvoorbeeld aan een parkeerkaart (geen elektronische tegoeddrager waarvan het tegoed alternatief aanwendbaar is).

1.5 Aspecten van de auto van de zaak voor de werkgever

1.5.1 Loonbelasting

Sinds 1 januari 2006 moet een werkgever loonbelasting inhouden op het privévoordeel dat een werknemer met een auto van de zaak heeft. Hij hoeft geen premies werknemersverzekering op het voordeel in te houden. De inhouding geldt zowel voor personenauto's als voor bestelauto's, tenzij er voor wat betreft de bestelauto sprake is van de eerder genoemde uitzonderingen (zie 1.1.2).

Een en ander betekent dat de werkgever verantwoordelijk is voor en risico loopt met betrekking tot een correcte inhouding. Geeft een werknemer bijvoorbeeld aan dat hij zijn auto in een jaar minder dan 500 kilometer privé gebruikt, terwijl dit achteraf niet zo blijkt te zijn, dan volgt een naheffing plus eventuele boete bij de werkgever. Om dit risico uit te sluiten kan de werknemer een verklaring invullen die de werkgever bij de administratie dient te bewaren. Blijkt later dat de auto, ondanks de verklaring, toch meer dan 500 kilometer privé is gebruikt, dan volgt een naheffing plus eventuele boete bij de werknemer. Dit is slechts niet het geval als de werkgever weet dat de verklaring ten onrechte is afgegeven. In die situatie zal de fiscus de naheffing aan de werkgever opleggen.

Deze regeling betekent overigens extra administratieve lasten voor de werkgever. Staat een auto bijvoorbeeld tijdelijk niet ter beschikking of wisselt de werknemer gedurende het jaar van auto, dan dient de werkgever dit foutloos in de administratie te verwerken om moeilijkheden met de fiscus te voorkomen.

1.5.2 BTW

Een werkgever die ondernemer is voor de BTW trekt in beginsel alle BTW die hem in rekening wordt gebracht af (tenzij de ondernemer vrijgestelde prestaties verricht). Dit geldt dus ook voor de BTW op de auto's die aan werknemers in gebruik worden gegeven. Aan het eind van het jaar wordt een deel van die aftrek weer teruggedraaid. De BTW op kosten die privédoelen hebben gediend, is namelijk niet aftrekbaar.

De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit aangegeven dat de correctie privégebruik auto kan worden vastgesteld op 12% van het bedrag dat als bijtelling voor privégebruik auto in de loon- en inkomstenbelasting geldt.

De ondernemer heeft de mogelijkheid om aan te tonen dat de correctie van de BTW-af trek voor het privégebruik auto op een lager bedrag uitkomt dan het bedrag dat berekend is zoals hiervoor omschreven. Dit moet hij dan bewijzen door bijvoorbeeld een kilometeradministratie. Als de auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt, hoeft geen BTW-correctie plaats te vinden.

Voor de bestelauto's gelden dezelfde regels als hiervoor beschreven, tenzij de auto (nagenoeg) uitsluitend is geschikt voor het vervoer van goederen of als de auto buiten werktijd niet gebruikt kan worden. Wordt de bestelauto doorlopend afwisselend gebruikt, dan wordt bij de regeling in de loonbelasting aangesloten en is de correctie 12% van € 300.

1.5.3 BTW over eigen bijdrage

Over de eigen bijdrage die werknemers betalen, moet BTW worden voldaan, te weten $19/119 \times$ de eigen bijdrage. Is de eigen bijdrage kostendekkend dan behoeft daarnaast geen BTW-correctie wegens privé gebruik van de auto plaats te vinden.

Voorbeeld

cataloguswaarde	€ 20.000
bijtelling (25%)	€ 5.000
eigen bijdrage werknemer voor privégebruik	€ 3.000
correctie BTW-verrekening: 12% van bruto bijtelling is	€ 600
af: BTW afdracht werknemersbijdrage (19/119)	€ 479
	<hr/>
derhalve per saldo BTW-correctie	€ 121

1.6 Bijtelling privégebruik auto voor de autobranche

Voor werkgevers in de autobranche kan het moeilijk zijn om de bijtelling vast te stellen. Dit omdat werknemers wisselend gebruik maken van auto's van de zaak. De Belastingdienst heeft hiervoor een tweetal handreikingen geschreven. Deze handreikingen zijn te vinden op de website van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl).

Leasemaatschappijen kunnen op vrijwillige basis aanhaken bij het convenant dat BOVAG Autodealers heeft afgesloten met de Belastingdienst. Meer informatie daarover vindt u in het dossier "Auto en fiscus" op de VNA-website.

2 Privé-auto van de werknemer

Een werknemer kan belastingvrij een vergoeding van € 0,19 per zakelijke kilometer (waaronder woon-werkverkeer) ontvangen. In deze € 0,19 zijn alle onkosten begrepen. Een aparte (onbelaste) vergoeding voor bijvoorbeeld tol- en veergeld of parkeergeld is niet toegestaan. Meer dan € 0,19 mag de werkgever vergoeden in de volgende gevallen:

- openbaar vervoer (vergoeding werkelijk gemaakte kosten)
- taxi, boot, vliegtuig (vergoeding werkelijk gemaakte kosten binnen grenzen van de redelijkheid)

De belastingvrije vergoeding van € 0,19 geldt voor daadwerkelijk gereisde kilometers. Om deze te kunnen vergoeden moet een werkgever een kilometeradministratie per werknemer bijhouden. Voor

reiskosten met een regelmatig karakter mag een vaste vergoeding worden afgesproken. Met de belastinginspecteur kan hier tot maatwerk worden gekomen, waarbij de algemene regels voor vrije vergoedingen in acht gehouden worden:

- bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen;
- noodzakelijk voor behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking;
- nacalculatiemethode: bovenmatigheid terugbetalen of meenemen als inkomsten voor de loonbelasting.

Voor vergoeding van het woon-werkverkeer is het volgende goedgekeurd.

Voor de vergoeding mag u uitgaan van 214 werkbare dagen per jaar. Als op tenminste 128 dagen per jaar, van en naar het werk wordt gereisd mag u op basis van 214 dagen vergoeden. De vergoeding mag dan $214 \times$ aantal woon-werkkilometers heen en terug \times € 0,19 bedragen. Daarnaast mag u eventuele zakelijke kilometers op de andere dagen apart vergoeden.

Voorbeeld

Een fulltimer werkt in een jaar 170 dagen in uw garagebedrijf in Geldermalsen. Verder valt hij in het jaar 20 keer in voor een zieke werknemer van een filiaal in Nijmegen. De werknemer woont in Tiel. De afstand Tiel-Geldermalsen is 11 kilometer enkele reis. De afstand Tiel-Nijmegen is 41 kilometer enkele reis.

Uitwerking

Omdat de werknemer op meer dan 128 dagen naar Geldermalsen rijdt, mag u op basis van 214 dagen vergoeden. U mag dus voor de ritten naar Geldermalsen $214 \times 22 \times$ € 0,19 = € 895 vergoeden. Daarnaast mag u voor de ritten naar Nijmegen $20 \times 82 \times$ € 0,19 = € 312 vergoeden. Samen dus € 1.207.

De vergoeding geldt naar evenredigheid voor parttime werk.

Werkgevers vergoeden in veel gevallen minder dan € 0,19 per kilometer in het woon-werkverkeer, terwijl de overige zakelijke kilometers bovenmatig worden vergoed.

Compensatie van de fiscale ruimte met fiscale bovenmatigheid is alleen mogelijk indien de (collectieve) arbeidsovereenkomst wordt aangevuld met een clause met de volgende strekking: "Voor zover bepaalde reiskostenvergoedingen bovenmatig zijn, strekken deze vergoedingen mede tot vergoeding van reiskosten die de werkgever in een kalenderjaar of loontijdvak nog wel belastingvrij kan vergoeden." U mag per loontijdvak salderen. U kunt er ook voor kiezen om bij saldering de heffing over de bovenmatigheid uit te stellen tot de eerste maand na het kalenderjaar waarop de vergoeding betrekking heeft. Dit loon wordt dan wel meegenomen naar het tarief van dat nieuwe jaar.

3 Carpoolen

3.1 Carpoolen met de eigen auto

Als de werkgever met de chauffeur heeft afgesproken dat de chauffeur met de eigen auto ook andere werknemers ophaalt, dan kan de chauffeur een onbelaste kilometervergoeding krijgen van maximaal € 0,19 voor de totale afstand, inclusief de omrijdkilometers. De omrijdkilometers zijn dan als zakelijke kilometers aan te merken. Voor de werknemers die meerijden is dan echter sprake van vervoer vanwege de werkgever. Voor de gecarpoolde kilometers komen die werknemers daardoor niet in aanmerking voor een onbelaste vergoeding.

Als de chauffeur en de meerrijders onderling, zonder meerrijdregeling van de werkgever, hebben besloten om te gaan carpoolen, kan de werkgever aan de chauffeur maar ook aan de meerrijders de onbelaste vergoeding betalen van maximaal € 0,19 per kilometer. In dat geval mag de werkgever

echter geen vrije vergoeding geven voor eventuele omrijdkilometers, omdat de omrijdkilometers in dat geval een privé karakter hebben. Als de meerrijders op grond van de onderlinge afspraak (een deel van) hun vergoeding aan de chauffeur geven heeft dat geen fiscale gevolgen.

3.2 Carpoolen met auto van de zaak

Een werknemer die met een auto van de zaak zakelijke kilometers aflegt komt voor deze kilometers niet in aanmerking voor de belastingvrije kilometervergoeding. Voor deze kilometers is feitelijk sprake van vervoer vanwege de werkgever. Als een leaserijder echter besluit ook andere collega's in de auto van de zaak mee te nemen, komen zijn collega's in aanmerking voor de belastingvrije kilometervergoeding. Dat geldt niet als de werkgever organiseert dat die werknemers meereizen; dan is ook sprake van vervoer vanwege de werkgever.

De staatssecretaris heeft aangegeven dat geen sprake is van vervoer vanwege de werkgever indien de werkgever aangeeft welke werknemers op een bepaalde arbeidsplaats worden verwacht, tenzij hij aanwijst wie de chauffeur is en wie de chauffeur meeneemt, of als hij zich anderszins in het carpoolen mengt. Het dient immers een vrije keuze van de werknemers te blijven. Ook een belangstellingsregistratie (bijvoorbeeld in de kantine of via intranet) leidt niet tot vervoer vanwege de werkgever, als daaruit voor de werknemer geen carpoolverplichting jegens de werkgever voortvloeien.

4 Auto en ondernemer

Zelfstandige ondernemers hebben, binnen de grenzen van de redelijkheid, de keuze om hun auto te beschouwen als ondernemingsvermogen of als een privé-auto. Indien de auto nagenoeg geheel zakelijk wordt gebruikt, zal deze tot het ondernemingsvermogen moeten worden gerekend. Gebruikt u uw auto nagenoeg geheel privé, dan behoort deze verplicht tot het privévermogen. In alle overige gevallen mag u kiezen of u de auto tot het ondernemingsvermogen rekent, of tot het privévermogen.

Als de auto ondernemingsvermogen is, komt de ondernemer terecht in een regeling die vergelijkbaar is met de auto van de zaak voor werknemers. De ondernemer heeft te maken met een fiscale bijtelling wegens privégebruik. De bijtelling is in dit geval een beperking van de aftrek van de autokosten. Aftrekbaar als ondernemingskosten zijn dus alle autokosten verminderd met het bedrag van de bijtelling. Het gevolg van deze systematiek is dat, anders dan bij werknemers, de bijtelling nooit hoger kan zijn dan het bedrag van de werkelijk gemaakte autokosten. Ook voor de BTW moet een correctie van de aftrek worden aangebracht, vergelijkbaar met de correctie die werkgevers moeten maken voor auto's die aan personeel ter beschikking zijn gesteld.

Als uw auto privévermogen is, kunt u per zakelijke kilometer € 0,19 aftrekken, ongeacht wat de werkelijke kosten zijn. Voor de BTW hebt u de keuze de auto dan wel tot uw privévermogen te rekenen, dan wel tot het ondernemersvermogen te rekenen. In het eerste geval kunt u de BTW op de aanschaf niet, maar die in verband met het gebruik en het onderhoud wél in aftrek brengen. U moet bij de laatste aangifte van het jaar dit echter corrigeren voor het privégebruik. Deze correctie moet u baseren op de verhouding zakelijke kilometers/privékilometers. Als dit niet uit uw administratie is af te leiden, kunt u uitgaan van een correctie van 25%. Dit betekent dat u 25% van alle afgetrokken BTW op gebruik en onderhoud weer moet bijtellen.

Let op: met betrekking tot een auto die met berekening van omzetbelasting door een ondernemer is aangeschaft, bestaat voor hem slechts de mogelijkheid om de auto óf geheel tot het ondernemersvermogen, óf geheel tot het privévermogen te rekenen. Anders dan bij overige investeringsgoederen hebt u niet de mogelijkheid om de auto ten dele tot het ondernemersvermogen te rekenen. U dient uw keuze om de auto voor de omzetbelasting tot uw privévermogen te rekenen expliciet kenbaar te maken bij de aanschaf van de auto. U dient die keuze vast te leggen in uw administratie. De keuze voor de inkomstenbelasting kan een andere zijn dan voor de omzetbelasting.

5 Motorrijtuigenbelasting (MRB)

5.1 Algemeen

De Motorrijtuigenbelasting (MRB) wordt geheven in verband met het op naam hebben staan van een auto of motorrijwiel. Of de auto of het motorrijwiel wel of niet wordt gebruikt op de openbare weg is, anders dan vroeger, niet van belang. Niet het feit dat men met een auto of een motorrijwiel gebruik maakt van de openbare weg, maar het feit dat men een auto of het motorrijwiel bezit of - in een juridisch wat nauwkeuriger term - houdt is het belastbare feit.

Voor de datum waarop een belastingtijdvak begint, is de afgifte van deel 1B van het kentekenbewijs bepalend. Dit hoeft dus niet noodzakelijkerwijs aan het begin van een maand te zijn.

5.2 Aangifte motorrijtuigenbelasting

Aangifte voor de MRB wordt gedaan door aanvraag van een kenteken voor een auto of het motorrijwiel of de aanvraag van een nieuw deel 1B voor een occasion. Als er een verandering optreedt die op het tarief invloed kan hebben (bijvoorbeeld de inbouw van een LPG installatie), dan moet een aanvraag worden gedaan voor aanpassing van het kentekenbewijs. Deze aanvraag wordt aangemerkt als het doen van een aanvullende aangifte.

5.3 Tarief

Voor de hoogte van het MRB-tarief is beslissend de toestand van de auto of het motorrijwiel op de eerste dag van het tijdvak. Dat bedrag hangt af van:

- de soort auto (bestel- of personenauto);
- het gewicht (massa) van de auto;
- de soort brandstof (benzine, diesel, LPG);
- de provincie waar de houder woont (elke provincie kent haar eigen opcenten);
- het tijdvak waarover de houder belasting betaalt.

Voor motorrijwielen geldt een vast tarief ongeacht het gewicht. Op de site van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl) kunt u eenvoudig nagaan hoeveel in uw situatie de MRB bedraagt.

Voor kampeerauto's geldt een afwijkend tarief, het zogenoemde kwarttarief. In artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit MRB 1994 staan de technische eisen opgesomd waaraan een voertuig moet voldoen om als kampeerauto te worden aangemerkt.

De MRB moet worden voldaan voordat het belastingtijdvak begint. Het is mogelijk per jaar vooruit te betalen. Dat levert jaarlijks een (beperkt) voordeel op. Ook is het mogelijk om de MRB in maandelijkse termijnen te voldoen in het geval van automatische incasso.

Voor zeer zuinige auto's geldt er een afwijkend tarief. Dit geldt voor dieselauto's met een CO₂-uitstoot van maximaal 95 gram per kilometer of andere auto's met een maximale uitstoot van 110 gram per kilometer. Het tarief hiervoor bedraagt 25% van het normale MRB-tarief (kwarttarief).

Voor aardgasauto's wordt vanaf 1 april 2009 het tarief verlaagd naar het niveau van auto's op benzinemotoren. Voor vrachtauto's met Euroklasse 0, I en II worden de tarieven verhoogd met respectievelijk 90%, 75% en 60%. De invoeringsdatum van deze maatregel is vermoedelijk 1 april 2009.

5.4 Verkoop auto of motorrijwiel / teruggaaf

Bij verkoop van de auto of het motorrijwiel houdt de belastingplicht voor de MRB op. De belasting over tijdvakken die dan nog niet begonnen zijn, wordt teruggegeven. Ook de belasting over het nog niet verstreken deel van het lopende tijdvak wordt teruggegeven.

5.5 Schorsing motorrijtuigenbelasting

Als gezegd is het gebruik van de openbare weg niet relevant voor de MRB. Daarom is stalling op eigen terrein niet voldoende om de belastingplicht te laten eindigen. In bijzondere gevallen bestaat de mogelijkheid om de belastingplicht te schorsen. Deze schorsingsregeling houdt in dat de houder van de auto of het motorrijwiel onder bepaalde voorwaarden gedurende een bepaalde periode geen belasting hoeft te betalen. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als het kentekenbewijs is ingenomen, of als de houder om wat voor reden ook - bijvoorbeeld een langdurig verblijf in het buitenland - de auto voor een langere periode niet zal gebruiken.

Indien de schorsingsvoorwaarden niet worden nageleefd, zoals het niet aanwezig zijn van de auto op een aangewezen stallingsplaats, dan kan de MRB worden nageheven.

5.6 Vrijstellingen

Er geldt een vrijstelling van belasting voor auto's of motorrijwielen die in het buitenland zijn geregistreerd, maar wel in Nederland rijden. Hierbij geldt onder meer als voorwaarde dat de auto of het motorrijwiel feitelijk ter beschikking staat aan een natuurlijk persoon die zijn hoofdverblijf in het buitenland heeft. Ook geldt een vrijstelling voor motorrijtuigen die zijn geregistreerd in het buitenland en door een aldaar gevestigde werkgever ter beschikking zijn gesteld aan zijn in Nederland wonende werknemer(s).

Verder kan nog vrijstelling van MRB worden verleend voor auto's of motorrijwielen die in het buitenland zijn geregistreerd en worden gebruikt door in Nederland gevestigde personen die in het buitenland:

- hoofd zijn van een eenmansbedrijf, of
- lid zijn van een maatschap, of
- bestuurder, vennoot of aandeelhouder zijn van een onderneming, opgericht in de vorm van een vennootschap.

Ten slotte is er de mogelijkheid een vrijstelling te krijgen voor oldtimers (auto's van 25 jaar en ouder), elektrische motorrijtuigen en voor taxi's en andere bijzondere voertuigen. Als de voorwaarden van de vrijstelling niet worden nageleefd, kan de MRB worden nageheven.

De vrijstelling voor oldtimers wordt gewijzigd. Per 31 december 2011 wordt de vrijstelling voor voertuigen ouder dan 25 jaar bevroren. Dit betekent dat voertuigen die op die datum 25 jaar of ouder zijn onder de vrijstelling blijven vallen. Voertuigen die op dat moment jonger zijn, kunnen geen gebruik meer maken van de vrijstelling.

5.7 Grijs kenteken; bijzonder tarief

Iedere ondernemer die BTW betaalt of van betaling geheel of gedeeltelijk is vrijgesteld heeft onder voorwaarden recht op een verlaagd MRB tarief. Dit is het geval wanneer de auto meer dan bijkomstig gebezigd wordt in het kader van de onderneming. Het betreft dus meer dan marginaal of ondergeschikt gebruik. Een verdere voorwaarde is dat de auto onderdeel uitmaakt van het bedrijfsvermogen.

Indien men voor 1 juli 2005 in een auto op grijs kenteken reed, komt men voor het verlaagde tarief in aanmerking door hiertoe een verzoek in te dienen bij de belastingdienst. Ondernemers met een auto die is aangeschaft na deze datum doen op normale wijze aangifte MRB. De Belastingdienst ziet of de ondernemer restitutie van de BPM heeft gekregen. Als dat het geval is, dan wordt het verlaagde MRB-tarief gehanteerd.

Er gelden vier verschillende tarieven: voor gehandicapten, ondernemers, particulieren ex-grijs (geel tarief minus provinciale opcenten) en particulieren (geel tarief).

Wanneer ten onrechte het verlaagde tarief MRB is betaald volgt naheffing en een boete die kan oplopen tot 100%.

5.8 Einde belastingplicht

De MRB-plicht voor een motorrijtuig houdt op te bestaan als de auto of het motorrij wiel op een andere naam wordt gesteld of als de tenaamstelling vervalt. Op dat moment wordt alle reeds betaalde MRB die betrekking heeft op nog niet begonnen tijdvakken aan de houder teruggegeven. De MRB die betrekking heeft op het nog lopende tijdvak wordt teruggegeven als men het motorrijtuig verkoopt of als het kenteken van de auto of het motorrij wiel vervalt.

6 Belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM)

6.1 Algemeen

De BPM is op 1 januari 1993 ingevoerd als gevolg van het afschaffen van de fiscale binnengrenzen van de Europese Unie. Voor de BPM gelden de volgende belastbare feiten:

- de registratie van een personenauto of motorrijwiel in Nederland in het krachtens de Wegenverkeerswet 1994 aangehouden register van opgegeven kentekens;
- de registratie als personenauto of, indien geen nieuw kenteken wordt afgegeven, de aanvang van het gebruik als personenauto in Nederland van een auto op grijs kenteken die is omgebouwd tot personenauto;
- de aanvang van het gebruik van de openbare weg met een geregistreerde auto met elektromotor of daarmee gelijkgestelde (hybride)aandrijving waarvoor op grond van artikel 9a van de Wet BPM het nihiltarief van toepassing was, die in zodanige staat is gebracht dat deze niet meer voldoet aan de voorwaarden van het nihiltarief;
- de aanvang van het gebruik in Nederland van de openbare weg in de zin van de Wegenverkeerswet 1994 ingeval van een niet-geregistreerde personenauto, of een niet geregistreerd motorrijwiel, feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam.

In veel gevallen zal het zo zijn dat de importeur een nieuwe personenauto of motorrijwiel laat registreren. Feitelijk verloopt de heffing van de BPM dan ook meestal via de importeur. Op grond van de belastbare feiten voor de BPM geldt dat de BPM ook van toepassing is voor (rechts)personen die in Nederland zijn gevestigd en een personenauto of motorrijwiel met een buitenlands kenteken feitelijk tot hun beschikking hebben. De houder van zo'n voertuig zal in deze gevallen zelf aangifte moeten doen op een BPM aangifte- en betaalpunt van de douane en voor de betaling van de BPM moeten zorgdragen.

6.2 BPM-tarief en grondslag

Het tarief

Voor personenauto's bedraagt per 1 januari 2009 het BPM-tarief 40,0% van de Nederlandse catalogusprijs, exclusief BTW, verminderd met een vast bedrag van € 1.288 voor personenauto's met benzinemotor of LPG-installatie. Voor personenauto's met dieselmotor geldt dat het bedrag van de BPM wordt verhoogd met € 366. De verhoging van de BPM voor auto's met dieselmotor wordt door de Hoge Raad niet in strijd geacht met de EG-regelgeving.

Voor motorrijwielen bestaan twee BPM-tarieven die afhankelijk zijn van de catalogusprijs, exclusief BTW, te weten:

- voor motorrijwielen met een catalogusprijs van niet meer dan € 2.133 bedraagt het BPM-tarief 9,6% van de catalogusprijs en
- voor motorrijwielen met een catalogusprijs van meer dan € 2.133 bedraagt het BPM-tarief 19,4% van de catalogusprijs verminderd met een vast bedrag van € 210.

Quads worden voor de BPM gelijkgesteld met motorrijwielen.

De grondslag

Tot 1 juli 2006 werd BPM gerekend over auto en accessoires die voor kentekening (te naam stelling) op de auto zijn aangebracht. Vanaf 1 juli 2006 wordt alleen BPM gerekend over de accessoires die door of namens de fabrikant of importeur op de auto worden aangebracht.

6.3 Rekenvoorbeeld

Het volgende rekenvoorbeeld (waarbij de invloed van de BPM differentiatie naar CO2 uitstoot buiten beschouwing wordt gelaten) geeft een specificatie van de verschuldigde BPM en BTW bij de aankoop van een personenauto. Stel dat een personenauto in 2009 een consumentenprijs heeft van € 17.792. Deze prijs is dan als volgt samengesteld:

Netto-catalogusprijs		€ 12.000
Basistarief BPM (40,0%)		€ 4.800
Vaste BPM-vermindering voor benzineauto's	-/-	€ 1.288
Prijs inclusief BPM en exclusief BTW		€ 15.512
BTW (19% over € 12.000)		€ 2.280
Consumentenprijs inclusief BPM en BTW		€ 17.792

6.4 Milieumaatregelen

Fijnstof

De in 2008 geldende fijnstofdifferentiatie ("roettaks") is als gevolg van de door BOVAG en RAI Vereniging gevoerde procedure verdwenen. Daarvoor in de plaats komt een BPM-bonus. Dieselauto's met een fijnstofuitstoot van 5 mg/km of minder ontvangen in 2009 een bonus van € 600.

BPM differentiatie naar CO2 uitstoot

Sinds 1 juli 2006 is de regeling "CO2-differentiatie in de BPM" van kracht. De regeling heeft betrekking op personenauto's en houdt in dat, afhankelijk van het energielabel van de betreffende auto een korting of toeslag plaatsvindt op de af te dragen BPM voor deze auto.

De regeling beoogt relatief *zuinige* auto's te belonen met een *korting* op de af te dragen BPM (bonus) en relatief *onzuinige* auto te straffen met een *toeslag* op de BPM (malus).

De regeling is gebaseerd op het Nederlandse systeem van energie-etiketten voor personenauto's (A t/m G) waardoor de *relatieve* zuinigheid van de auto *in zijn klasse* is bepaald. De bonus-malus bedragen luiden als volgt:

Energielabel	2009
A	bonus € 1.400
B	bonus € 700
C	neutraal
D	malus € 400
E	malus € 800
F	malus € 1.200
G	malus € 1.600

De BPM berekent men dan als volgt:

- de BPM wordt op de normale wijze berekend d.m.v. 40,0% x de Netto Catalogus Prijs te verminderen (voor benzine) c.q. te vermeerderen (voor diesel) met de normale franchise (-/- € 1.288 resp. +/+ € 366)
- vervolgens wordt van het normale BPM-bedrag de korting afgetrokken (€ 1.400 resp. € 700) of de toeslag opgeteld (€ 400 bij een D-label t/m € 1.600 bij een G-label).

De aldus verkregen BPM dient te worden opgegeven bij de kentekenaanvraag en door de importeur te worden aangegeven (en afgedragen) bij de fiscus op basis van de tenaamstelling.

Vrijstelling zeer zuinige auto's

Dieselauto's met een absolute CO₂-uitstoot van 95 gram/kilometer of minder en auto's met overige brandstoffen met een absolute CO₂-uitstoot van 110 gram/kilometer of minder worden geheel vrijgesteld van BPM.

De vrijstelling voor hybride auto's blijft gehandhaafd op € 5.000 voor hybride auto's met een A-label en € 2.500 voor een B-label. De bonus/malus-regeling voor energielabels is ook van toepassing.

	tot 1-2-2008	vanaf 1-2-2008
Vrijstelling BPM hybride auto met A-label	€ 6.000	€ 6.400
Vrijstelling BPM hybride auto met B-label	€ 3.000	€ 3.200

De vrijstelling voor hybrides loopt tot 1 juli 2010. Hierbij moet worden opgemerkt dat hybride auto's met een absolute CO₂-uitstoot van 110 gram/kilometer of minder reeds op grond van de hoofdregel geheel zijn vrijgesteld van BPM.

CO₂-toeslag BPM

Naast de hiervoor genoemde differentiatie is er in 2008 de CO₂-toeslag ingevoerd. De maatregel staat beter bekend als de slurptax. Deze nieuwe maatregel richt zich tegen zeer onzuinige auto's.

De toeslag bedraagt € 125 per gram uitstoot boven:

- 170 gram per kilometer voor dieselauto's;
- 205 gram per kilometer voor overige brandstoffen.

Deze toeslag geldt alleen voor personenauto's, dus niet voor bestelauto's en kampeerauto's.

Als de CO₂-uitstoot niet geregistreerd bij de RDW, wordt gekeken naar het verbruik volgens de brandstofgids. Staat de auto daar niet in vermeld, dan wordt gekeken naar vergelijkbare auto's.

Voor 2009 zijn de tarieven BPM als volgt weer te geven:

Tabel tarieven BPM in 2009 Absolute CO ₂ -uitstoot	BPM 2009	
Zeet zuinige auto's: Diesel <= 95 gr/km Overig <= 110 gr/km	Vrijstelling	
Diesel > 95 gr/km Overig > 110 gr/km	Bonus/malus	40,0% catalogusprijs benzinekorting € 1.288 dieseltoeslag € 366 roetfilterkorting € 600 (<= 5 mg/km)
Diesel >= 170 gr/km Overig >= 205 gr/km	Bonus/malus + CO ₂ -toeslag € 125 per gr/km over het meerdere	

In het Belastingplan 2009 zijn ook de tarieven voor 2010-2013 opgenomen. In deze jaren zal de grondslag van de BPM worden gewijzigd van netto catalogus prijs naar absolute CO₂-uitstoot. In onderstaande tabel staan de toekomstige tarieven vermeld:

Tarieven BPM 2010-2012	2010	2011	2012	2013
basispercentage BPM	27,4%	19,0%	11,1%	0,0%
benzinekorting	-1.288	-824	-450	0
toeslag diesel	1.076	1.526	1.900	2.400
roetfilterkorting	-300	0	0	0
vrijstelling CO2-grens <= 110 gr/km benzine				
bonus CO2-grens 111 t/m 120 gr/km benzine	500	500	0	0
CO2-grens eerste schijf gr/km benzine	110	110	110	110
CO2-grens tweede schijf gr/km benzine	180	180	180	180
CO2-grens derde schijf gr/km benzine	270	270	270	270
vrijstelling CO2-grens <= 95 gr/km benzine				
bonus CO2-grens 96 t/m 104 gr/km benzine	500	500	0	0
CO2-grens eerste schijf gr/km diesel	95	95	95	95
CO2-grens eerste schijf gr/km diesel	155	155	155	155
CO2-grens eerste schijf gr/km diesel	232	232	232	232
tarief eerste schijf euro per gr/km in €	35	52	71	95
tarief tweede schijf euro per gr/km in €	120	173	213	286
tarief derde schijf euro per gr/km in €	278	403	497	667

Vrijstelling BPM zero-emission motorrijwielen

Bestelauto's, personenauto's en motoren die volledig elektrisch of op waterstof rijden, zijn vrijgesteld van BPM.

Roetfilters

De Nederlandse overheid stimuleert de introductie van roetfilters in nieuwe en bestaande (bestel)auto's en vrachtauto's.

Af-fabriek roetfilters taxi's en bestelwagens

De overheid geeft € 400 korting op de BPM voor taxi's en bestelauto's die af-fabriek zijn uitgerust met een roetfilter. Om voor deze subsidie in aanmerking te komen mag de uitstoot van roetdeeltjes maximaal 5 mg per km zijn. De subsidie wordt automatisch verstrekt door SenterNovem.

Retrofit roetfilters personenauto en lichte bestelwagens

De overheid geeft € 400 subsidie voor elk roetfilter dat achteraf wordt ingebouwd (retrofit) in een personenauto op diesel.

Aan het filter wordt wel een aantal voorwaarden gesteld:

- uitsluitend half-open filters voorzien van typegoedkeuring; en
- filter verlaagt uitstoot roetdeeltjes met minimaal 30%; en
- auto scoort met roetfilter een milieuklasse beter (Euronormering); en
- roetfilter is ingebouwd door een bedrijf met APK-erkenning en een overeenkomst met SenterNovem. De subsidie wordt uitgekeerd aan het gecontracteerde APK inbouwstation die het

roetfilter inbouwt. Het subsidiebedrag zal worden verrekend door het inbouwstation met de voertuigeigenaar.

Nieuwe dieselvrachtwagens

Voor nieuwe dieselvrachtwagens bestaat geen regeling voor roetfilters. Er bestaat wel een subsidieregeling voor nieuwe vrachtwagens en bussen die voldoen aan de Euro 5 norm of een motor die voldoet aan de EEV norm.

Subsidie voor retrofit roetfilters in vrachtwagens en bussen

Er is een subsidieregeling voor retrofit roetfilters bij zwaardere voertuigen, aangeduid als Heavy Duty (HD). De retrofitregeling geldt uitsluitend voor alle voertuigen (vrachtauto's en bussen) boven de 3500 kg die voldoen aan de euro 3 norm. Voor de montage, keuring en afwikkeling van de subsidieaanvraag is het APK-1 station (truckdealers) de aangewezen partij.

Onder de subsidieregeling vallen systemen die minimaal 50% roet reduceren (open filters) en filters die minimaal 90% roet reduceren (gesloten filters). In de regeling wordt ook onderscheid gemaakt tussen continu regenererende systemen en periodiek regenererende systemen. Bovendien is het subsidiebedrag afhankelijk van het motorvermogen. De regeling is opgezet volgens het principe dat er een vaste vergoeding per type filter wordt gegeven. Hierbij is een verdeling gemaakt in vier klassen voor wat betreft trucks. Het motorvermogen is hierbij het uitgangspunt. Daarnaast is er een verdeling gemaakt in de drie verschillende typen roetfilters. Ook dit is in onderstaande tabel te zien.

	2800 - 5000 kg (vaak bestelbussen)	> 5000 kg		
		< 150 kw	150-225 kw	> 225 kw
halfopen filter 50% reductie	p.m. ¹	p.m.	p.m.	€ 0
gesloten filter continu regenererend 90% reductie	€ 2.000	€ 5.000	€ 5.500	€ 0
gesloten filter periodiek regenererend 90% reductie	€ 2.500	€ 6.000	€ 6.000	€ 0

Meer uitgebreide informatie over subsidie op roetfilters vindt u op www.senternovem.nl en www.vrom.nl/roetfilters.

¹ Op 27 februari is de subsidie op halfopen filters opgeschort.

6.5 Vrijstellingen

In 2007 is de teruggaafregeling voor bestelauto's van ondernemers omgezet in een vrijstelling. Deze vrijstelling wordt automatisch verleend indien blijkt dat degene op wiens naam het kenteken van een bestelauto wordt gezet bij de Belastingdienst bekend is als ondernemer voor de omzetbelasting. Een verzoek is niet meer nodig. Wel krijgt de houder een melding van de Belastingdienst onder welke voorwaarden hij als ondernemer in aanmerking komt voor de vrijstelling. Voldoet hij daar niet aan, dan moet hij alsnog de BPM op aangifte betalen.

De eerste voorwaarde is dat de bestelauto meer dan bijkomstig gebruikt wordt in het kader van de onderneming. Het betreft dus meer dan marginaal of ondergeschikt gebruik. Dit wordt bijvoorbeeld aangenomen wanneer de auto tot het bedrijfsvermogen behoort.

Een tweede voorwaarde is dat de auto niet binnen 5 jaar na eerste registratie ophoudt onderdeel uit te maken van het bedrijfsvermogen tenzij door bijvoorbeeld diefstal, technisch total loss of export. Wanneer de auto echter binnen vijf jaar ophoudt onderdeel uit te maken van het bedrijfsvermogen door bijvoorbeeld overheveling naar het privévermogen, staking van de onderneming of verkoop aan een particulier dan moet de ondernemer alsnog de rest-BPM afdragen. Die rest-BPM wordt vastgesteld aan de hand van de afschrijftabel die ook bij personenauto's geldt. Bij verkoop aan een andere ondernemer, inruil bij een dealer of afstoting aan een handelaar is geen rest-BPM verschuldigd wanneer koper en verkoper hiertoe een verzoek doen bij de Belastingdienst.

Wanneer een ondernemer een gebruikte bestelbus importeert, wordt de termijn van 5 jaar verminderd met de periode dat de bestelauto reeds gebruikt is. Na een gebruiksduur van 5 jaar is geen rest-BPM meer verschuldigd.

Een bijzondere situatie doet zich voor wanneer een bestelauto wordt omgebouwd tot personenauto. Ook na het verstrijken van de termijn van 5 jaar is dan rest-BPM op deze personenauto verschuldigd.

Indien de omstandigheden veranderen waardoor niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden voor het grijs kenteken moet de ondernemer de rest-BPM op aangifte voldoen. Wanneer door een ondernemer ten onrechte gebruik is gemaakt van het grijs kenteken volgt een naheffing (rest-) BPM met eventueel een boete die kan oplopen tot 100%.

Daarnaast is vrijstelling van BPM onder andere mogelijk voor:

- taxi's
- (dieren)ambulances
- brandweer- en politievoertuigen
- geldtransportauto's
- gevangenenvervoer
- invalidenvervoertuigen
- rolstoelbussen
- lijkwagens

Aan de vrijstelling worden diverse voorwaarden, met name aan de uiterlijke herkenbaarheid, gesteld.

Er geldt ook een vrijstelling BPM voor:

- personenauto's en motorrijwielen van onder andere diplomaten;
- voor militaire kentekens;
- personenauto's die in aanmerking komen voor een verhuisboedelvrijstelling;
- Nederlandse werknemers die van hun buitenlandse werkgever een personenauto of motorrijwiel krijgen;

- Nederlanders die buiten Nederland hoofd zijn van een eenmanszaak, lid zijn van een maatschap, bestuurder, vennoot of aandeelhouder zijn van een onderneming opgericht in de vorm van een vennootschap.

Voor vorenstaande vrijstellingen gelden ook nadere voorwaarden.

6.5.1 BPM teruggave bij export

Vanaf 1 februari 2007 wordt een algemene teruggaaf van BPM verleend bij export van een personenauto, bestelauto of motor naar een ander EU-land of een EER-land (IJsland, Liechtenstein of Noorwegen).

Eerst moet de volledige BPM worden voldaan waarna bij beëindiging van het gebruik in Nederland een teruggaaf plaatsvindt. Het bedrag van de teruggaaf wordt verminderd met een bedrag voor de leeftijd van de auto. Dit gebeurt aan de hand van een forfaitaire tabel. De regeling geldt voor auto's en motoren waarvoor de BPM verschuldigd is geworden na 15 oktober 2006 en die naar een ander land zijn overgebracht na 31 januari 2007.

6.6 BPM bij registratie

6.6.1 Algemeen

Van gebruikte personenauto's en motorrijwielen wordt niet de volledige BPM geheven, maar wordt een bepaalde vermindering (korting) toegepast. De vermindering wordt gebaseerd op de waarde van het voertuig volgens taxatierapport of koerslijst. Als een dergelijk bewijs niet wordt overlegd, geldt de forfaitaire tabel

6.6.2 De tabel

Voor de bepaling van de verschuldigde BPM wordt dan uitgegaan van de Nederlandse netto catalogusprijs exclusief BTW, verminderd met het toepasselijke afschrijvingspercentage.

De forfaitaire afschrijvingstabel voor de BPM van gebruikte motorrijtuigen is per 1 januari 2008 omgezet van jaarstappen naar maandstappen (zie de tabel op de volgende pagina).

De tabel luidt als volgt:

Indien sinds het tijdstip waarop het motorvoertuig voor het eerst in gebruik is genomen een periode is verstreken van ten minste	maar minder dan	is het percentage	en voor iedere maand die geheel of gedeeltelijk is verstreken sinds de in de eerste kolom bedoelde periode vermeerderd met
0 dagen	1 maand	0	4
1 maand	3 maanden	4	3
3 maanden	5 maanden	10	2,5
5 maanden	9 maanden	15	2,25
9 maanden	1 jaar en 6 maanden	24	1,444
1 jaar en 6 maanden	2 jaar en 6 maanden	37	0,833
2 jaar en 6 maanden	3 jaar en 6 maanden	47	0,833
3 jaar en 6 maanden	4 jaar en 6 maanden	57	0,75
4 jaar en 6 maanden	5 jaar en 6 maanden	66	0,5
5 jaar en 6 maanden	6 jaar en 6 maanden	72	0,416
6 jaar en 6 maanden	7 jaar en 6 maanden	77	0,416
7 jaar en 6 maanden	8 jaar en 6 maanden	82	0,333
8 jaar en 6 maanden	9 jaar en 6 maanden	86	0,333
9 jaar en 6 maanden		90	0,083

De afschrijving bij heffing wordt nu als volgt berekend:

Aan de hand van de leeftijd van het motorrijtuig wordt de toepasselijke rij in de tabel bepaald. Het aantal maanden dat geheel of gedeeltelijk is verstreken sinds de verstreken periode uit de eerste kolom wordt vermenigvuldigd met het percentage in kolom vier. Bij de uitkomst van deze berekening wordt het bijbehorende percentage in de derde kolom opgeteld. Het zo gevonden percentage wordt toegepast op de bruto BPM.

In afwijking van de tabel bedraagt het afschrijvingspercentage voor bestelauto's van 5 jaar of ouder 100%.

Voor de binnenlandse situatie zijn bovenstaande afschrijvingspercentages BPM vooral van belang voor de bepaling van de verschuldigde BTW bij de verkoop van gebruikte personenauto's en motorrijwielen door ondernemers en de bepaling van de verschuldigde BTW over de leasetermijnen. De afschrijving BPM kan namelijk als een (quasi-)doorlopende post worden behandeld voor de berekening van de verschuldigde BTW bij verkoop door ondernemers van gebruikte personenauto's en voor de berekening van de verschuldigde BTW over de leasetermijnen.

6.6.3 Verkoop gebruikte personenauto of motorrijwiel

Bij de verkoop van zowel een nieuwe als een gebruikte personenauto of motorrijwiel maakt de BPM voor de BTW geen deel uit van de vergoeding. Over de BPM wordt dus nooit BTW berekend. Om het bedrag aan BTW te bepalen dat in rekening moet worden gebracht bij de verkoop van een gebruikt motorrijtuig door een ondernemer moet dus het restant aan BPM uit de verkoopprijs worden gelicht.

Deze rest-BPM wordt berekend door van de oorspronkelijk betaalde BPM het afschrijvingspercentage BPM behorende bij de gebruikte personenauto of motorrijwiel uit de afschrijvingstabel. Het nog resterende deel van de BPM mag in mindering worden gebracht op de vergoeding voor de berekening van de verschuldigde BTW. Is het restant aan BPM hoger dan de verkoopprijs van het gebruikte motorrijtuig dan vindt helemaal geen BTW-heffing plaats.

In het rekenvoorbeeld hierna wordt een berekening gegeven van de verschuldigde BTW bij doorverkoop van een gebruikte personenauto door een ondernemer.

Voorbeeld

Stel, een ondernemer heeft op 1 januari 2004 een personenauto gekocht met een consumentenprijs van € 21.000. Op 1 maart 2007 wordt de auto doorverkocht voor € 10.000 inclusief BTW. Om de BTW-component van de verkoopprijs te berekenen, moet de bij de aankoop van de personenauto in 1999 betaalde BPM worden verminderd met het restant aan BPM. Dit restant wordt berekend door het oorspronkelijke BPM-bedrag te verminderen met het afschrijvingspercentage uit de afschrijvingstabel behorende bij de personenauto. Over het nog niet afgeschreven deel van de BPM is bij verkoop van de personenauto geen BTW verschuldigd.

Oorspronkelijke BPM bedrag (€ 6.205 -/- € 1.540)	€ 4.665
Opbrengst inclusief BTW	€ 10.000
Resterende BPM na 38 maanden is 43% ² (100% -/- 57%)	€ 2.006
Opbrengst exclusief BPM en inclusief BTW	€ 7.994
BTW 19/119 vermenigvuldigd met € 7.994	€ 1.276
Totale opbrengst inclusief BPM en exclusief BTW	€ 8.724

6.7 BPM en lease

6.7.1 Algemeen

De staatssecretaris heeft in een mededeling bepaald dat de BPM in de leasetermijnen van personenauto's als doorlopende post (dus zonder berekening van BTW) door de lessor aan de lessee in rekening kan worden gebracht. Dit BPM-bedrag wordt vastgesteld door het verschil te nemen tussen het BPM-bedrag aan het begin en aan het einde van de looptijd van de leaseovereenkomst, uitgaande van de afschrijvingspercentages genoemd in de afschrijvingstabel, en het aldus gevonden bedrag te delen door het aantal leasetermijnen.

Als later blijkt dat de daadwerkelijke leaseperiode niet overeenkomt met de overeengekomen leaseperiode moet de te veel, dan wel te weinig, doorberekende BPM-afschrijving in de laatste leasetermijn worden meegenomen. Dit betekent dat de BTW in de laatste leasetermijn moet worden aangepast. Een aantal voorbeelden kan het een en ander verduidelijken.

6.7.2 Voorbeelden

Looptijd leaseovereenkomst is 36 maanden. De lease vangt aan op 1 mei 2004 en loopt af op 30 april 2007. De bruto-BPM bedraagt € 7.000. Aan het eind van de leaseperiode is een tijdsduur verstreken van twee jaar of meer, maar minder dan drie jaar. Het afschrijvingspercentage BPM bedraagt in die periode 47%¹. De maandelijkse quasi-doorlopende post voor de BTW bedraagt in dit voorbeeld 1,3% (47/36) en derhalve € 91.

² Afschrijvingstabel 2007

I Als de lease precies 36 maanden loopt, zal de eindafrekening er als volgt uitzien:

- reeds doorberekende BPM ($36 \times \text{€ } 91$): € 3.276
- wettelijke afschrijving volgens tabel: € 3.290
- te weinig doorberekend (door afronding): € 14
- alsnog buiten de maatstaf van heffing laten voor de berekening van de omzetbelasting bij de laatste leasetermijn: € 14

II Als de lease precies 35 maanden loopt, zal de eindafrekening er als volgt uitzien:

- reeds doorberekende BPM ($35 \times \text{€ } 91$): € 3.185
- wettelijke afschrijving volgens tabel (2 of meer, maar minder dan 3 jaar): € 3.290
- te weinig doorberekend: € 105
- alsnog buiten de maatstaf van heffing laten voor de berekening van de omzetbelasting bij de laatste leasetermijn: € 105

III Als de lease precies 37 maanden loopt, zal de eindafrekening er als volgt uitzien:

- reeds doorberekende BPM ($37 \times \text{€ } 91$): € 3.367
- wettelijke afschrijving volgens tabel (3 of meer, maar minder dan 4 jaar): € 3.990
- te weinig doorberekend: € 623
- alsnog buiten de maatstaf van heffing laten voor de berekening van de omzetbelasting bij de laatste termijn: € 623

6.7.3 Voorwaarden

Aan het vorenstaande zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- de doorberekende BPM kan voor de heffing van de omzetbelasting alleen worden aangemerkt als doorlopende post indien het leasecontract een looptijd heeft van ten minste één jaar;
- het kenteken moet op naam van de lessee worden gesteld;
- de BPM moet worden doorberekend met inachtneming van de mededeling;
- de doorberekende BPM moet apart op de factuur worden vermeld; en
- de BPM is daadwerkelijk voldaan.

Bij de tweede voorwaarde moet worden opgemerkt dat onder lessee niet alleen dient te worden verstaan degene aan wie de personenauto op grond van de leaseovereenkomst ter beschikking staat, maar in voorkomend geval ook de werknemer, maat of vennoot van de lessee aan wie de personenauto feitelijk ter beschikking staat (de berijder). De omstandigheid dat het kenteken is gesteld op naam van de berijder, staat toepassing van de regeling dus niet in de weg.

De goedkeuring kan eveneens worden toegepast op zogenoemde short-leasecontracten onder de voorwaarde dat deze contracten erop gericht zijn na het verstrijken van de leaseperiode te worden omgezet in een leasecontract voor een periode van langer dan één jaar.