

# Auto en fiscus in 2005

## **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: [secretariaat.vna@vna-lease.nl](mailto:secretariaat.vna@vna-lease.nl)

## **Inhoudsopgave:**

### **1 Auto van de zaak**

#### 1.1 De bijtelling in 2005

##### 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

##### 1.3.1 Algemeen

##### 1.3.2 Voorbeeld splitsing eigen bijdrage

##### 1.3.3 Bijtelling kan in de regel niet 'negatief' worden

#### 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

##### 1.4.3 Tip

##### 1.4.4 Voorbeeld wel/geen hogere eigen bijdrage

#### 1.5 Aspecten van de auto van de zaak voor de werkgever

##### 1.5.1 Loonbelasting & loonstaat

##### 1.5.2 BTW-aftrek

##### 1.5.3 BTW over eigen bijdrage

##### 1.5.4 Voorbeelden BTW-correctie

### **2 Prive-auto van de werknemer**

### **3 Carpoolen**

#### 3.1 Carpoolen met de eigen auto

#### 3.2 Carpoolen met auto van de zaak

#### 3.3 Carpoolregeling

### **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
- 6.3 Rekenvoorbeeld
- 6.4 Milieumaatregelen/veiligheidsbevorderende maatregelen
- 6.5 Vrijstellingen
- 6.6 Teruggaaf BPM; o.a. grijs kenteken
- 6.7 BPM bij registratie
  - 6.7.1 Algemeen
  - 6.7.2 De tabel
  - 6.7.3 Verkoop gebruikte personenauto of motorrijwiel
- 6.8 BPM en lease
  - 6.8.1 Algemeen
  - 6.8.2 Voorbeelden
  - 6.8.3 Voorwaarden
  - 6.8.4 Voorbeeld oud leasecontract

## **7 Jurisprudentie**

- 7.1 Zakelijke reiskosten vormen geen negatief loon
- 7.2 Boete van 50% voor vervalsing kilometeradministratie
- 7.3 Aftrek BTW met betrekking tot brandstof
- 7.4 Gevolgen BPM bij inbouw accessoires voor kentekening auto

## **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 2005**

#### **1.1.1 Algemeen**

Voor een auto van de zaak heeft de werknemer te maken met een fiscale bijtelling: een bedrag dat hij voor de heffing van inkomstenbelasting bij zijn belastbaar inkomen moet tellen. De bedoeling van deze bijtelling is dat het voordeel dat de werknemer heeft door gebruik van de auto van de zaak voor privé-doeleinden wordt belast.

De bijtelling bedraagt 22% van de cataloguswaarde van de auto. Een auto van de zaak wordt in ieder geval geacht ook voor privé-doeleinden ter beschikking te zijn gesteld, tenzij blijkt dat de auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

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

#### **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 alleen 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 privé-gebruik (het werkelijk aantal gereden privé-kilometers 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, mits de bevestigingspunten van de bijrijderstoel zijn weggeslepen of dichtgelast.

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

#### **1.1.3 De cataloguswaarde**

De bijtelling is een percentage van de cataloguswaarde van de auto. Onder cataloguswaarde wordt verstaan: de bruto adviesprijs van de importeur, inclusief marge voor de dealer, fabrieksopties en -accessoires, BTW en BPM, maar zonder aftrek van kortingen die een dealer wellicht verleent.

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.

Fabrieksopties zijn opties waarmee de auto afgeleverd kan worden zonder dat de dealer daaraan nog werkzaamheden hoeft te verrichten. Ook als in werkelijkheid de dealer de optie monteert, terwijl de auto wel degelijk met deze optie 'af-fabriek' leverbaar was, moet de optie voor de catalogusprijs worden meegeteld.

#### **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.

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 1990 voor het eerst in gebruik genomen. Op 1 mei 2005 wordt de 15-jaarsgrens overschreden. De catalogusprijs van de auto was € 12.000. De marktwaarde is inmiddels € 18.000. In 2004 rijdt de werknemer 7.000 privé-kilometers met de auto. De bijtelling is dus 22% en wordt dan als volgt berekend:

$$22\% \times \text{€ } 12.000 \times 4/12 = \text{€ } 880$$

$$22\% \times \text{€ } 18.000 \times 8/12 = \text{€ } 2.640$$

---

$$\text{bijtelling in 2005} \quad \text{€ } 3.520$$

#### **1.1.5 Auto een gedeelte van het jaar ter beschikking**

De grens van 500 privé-kilometers moet op jaarbasis worden toegepast. Dit betekent dat als een auto gedurende een deel van het jaar ter beschikking wordt gesteld, het aantal privé-kilometers 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 2005 een auto ter beschikking met een catalogusprijs van € 30.000. Hij rijdt van 1 november tot 31 december met deze auto 400 privé-kilometers.

Dit betekent dat hij op jaarbasis  $12/2 \times 400 = 2.400$  privé-kilometers geacht wordt te rijden. Voor hem geldt dus een bijtelling van 22%. Deze bijtelling wordt naar gelang van tijd berekend zodat de totale bijtelling bedraagt:  $22\% \times \text{€ } 30.000 \times 2/12 = \text{€ } 1100$ .

Werknemers van dealerbedrijven die jaarlijks in verschillende auto's rijden en waarvoor de berekening van de fiscale bijtelling daardoor tot een extra administratieve last leidt, kunnen gebruik maken van het dealerbesluit. Per merk en salarisklasse wordt aangegeven over welk bedrag de fiscale bijtelling moet worden berekend.

#### **1.2 Wanneer een hogere bijtelling ?**

De bijtelling van 22% van de cataloguswaarde van de auto is formeel een minimum. In de situatie dat de waarde van het werkelijke privé-gebruik hoger is dan de bijtelling, moet deze werkelijke waarde bij het inkomen worden opgeteld.

Een voorbeeld van een situatie waarin de waarde van het privé-gebruik hoger kan zijn dan de bijtelling, is als de auto ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer die geen rijbewijs heeft 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 privé-kosten. 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

### 1.3.1 Algemeen

Vaak betalen werknemers een eigen bijdrage voor de zakelijke auto, zoals een bijdrage in de aanschaf, een maandelijks vast bedrag of de buitenlandse benzine. In tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht, is niet iedere bijdrage van de werknemer aftrekbaar van de bijtelling. De eigen bijdrage die de werknemer betaalt voor de auto is alleen aftrekbaar als het een vergoeding is voor privé-gebruik van de auto. De eigen bijdrage is niet aftrekbaar voorzover deze betrekking heeft op het zakelijk gebruik van de auto. Op welke wijze kosten aan privé-kilometers en aan zakelijke kilometers moeten worden toegerekend, is vaak onduidelijk.

Een eigen bijdrage die verschuldigd is omdat de werknemer een duurdere auto rijdt dan de werkgever wil betalen, moet naar rato worden toegerekend aan de gereden privé-kilometers en aan de gereden zakelijke kilometers. Alleen het deel van de eigen bijdrage dat betrekking heeft op het privé-gebruik is aftrekbaar.

### 1.3.2 Voorbeeld splitsing eigen bijdrage

|  |             |
|--|-------------|
| • werkelijke kosten per kilometer                  | € 0,40      |
| • consumentenprijs                                 | € 20.000,00 |
| • eigen bijdrage wegens 'te dure' auto per jaar    | € 2.000,00  |
| • aantal zakelijke kilometers                      | 6.000 km    |
| • aantal privé-kilometers                          | 8.000 km    |
| • totaal aantal kilometers                         | 24.000 km   |
| • de bijtelling zou bedragen (22% x € 20.000)      | € 4.400,00  |
| • aftrekbaar deel eigen bijdrage (18/24 x € 2.000) | € 1.500,00  |
| • waarde privé-gebruik is (18.000 x € 0,40)        | € 7.200,00  |

Als de inspecteur deze verhouding tussen privé-kilometers en zakelijke kilometers kan aantonen, zal hij een bijtelling van € 2.900 (€ 4.400 -/- € 1.500) niet accepteren, maar zal hij het hogere bedrag van € 7.200 bij het inkomen optellen. Hiervan kan dan wel het privé-deel van de eigen bijdrage worden afgetrokken (€ 1.500), zodat per saldo € 5.700 wordt belast.

### 1.3.3 Bijtelling kan in de regel niet 'negatief' worden

De eigen bijdrage is, behalve in zeer specifieke uitzonderingsgevallen, alleen aftrekbaar tot het bedrag van de bijtelling. Als de eigen bijdrage hoger is dan de bijtelling, kan de bijtelling hierdoor dus in de regel niet "negatief" worden.

## 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 verstrekking voor kosten auto van de zaak

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.)

Onder de normering van € 0,18 reiskostenvergoeding vallen alle kosten die 'verband houden met' vervoer. Hiertoe wordt onder andere gerekend:

- tol- en veergelden.
- verstrekken van parkeergelegenheid bij de woning van de werknemer (vergoeding van parkeergelegenheid in of bij de woning van de werknemer is belast als loon).
- parkeerkaart bij een opstapplaats in het kader van het woon-werkverkeer.

- vergoeding voor parkeergelegenheid bij de plaats van werkzaamheden.

Een vergoeding voor een parkeerboete, een naheffingsaanslag parkeerbelasting (inclusief de kosten die met de oplegging ervan gemoeid zijn) alsmede de kosten van aanbrengen en verwijderen van een wielklem vallen onder het loon voor de loonbelasting en zijn niet onbelast te vergoeden.

## 1.5 Aspecten van de auto van de zaak voor de werkgever

### 1.5.1 Loonbelasting & loonstaat

De werkgever hoeft geen loonbelasting of premies in te houden op het privé-voordeel dat een werknemer met een auto van de zaak heeft. Wel moet hij op de loonstaat vermelden dat sprake is geweest van terbeschikkingstelling van een auto van de zaak, ook als de werknemer de auto alleen voor zakelijke ritten mag gebruiken. Dit geldt zowel voor personenauto's als voor bestelauto's. Zo kan de fiscus controleren of de werknemer bij zijn aangifte inkomstenbelasting de bijtelling opgeeft. De meldingsplicht van de werkgever geldt overigens alleen voor auto's die met klein rijbewijs gereden kunnen worden.

### 1.5.2 BTW-aftrek

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 zakenauto'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 privé-doelen hebben gediend, is namelijk niet aftrekbaar.

Let op: in afwijking van de regeling bij de inkomstenbelasting, wordt het woon-werkverkeer voor de heffing van omzetbelasting gerekend tot het privé-gebruik. Hierop is een uitzondering gemaakt voor werknemers die hun werkzaamheden niet op een vaste plaats uitvoeren, het zogenoemde ambulante personeel (zoals bouwvakkers, schilders, montagepersoneel, installateurs, stoffeerders, onderhoudsmonteurs, vertegenwoordigers, (assistent-)accountants en boekhouders) die hun werk veelal bij de cliënt verrichten. De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit aangegeven dat de correctie privé-gebruik auto voor zowel de DGA als de werknemer kan worden vastgesteld conform de formule  $12\% \times 25\% \times \text{catalogusprijs}$ , in welke correctie het woon-werkverkeer geacht kan worden te zijn begrepen. Voor ambulante werknemers geldt de formule  $12\% \times 22\% \times \text{catalogusprijs}$ . Voor werknemers die minder dan 500 km privé met de auto van de zaak rijden kan de formule  $12\% \times 10\% \times \text{catalogusprijs}$  auto worden toegepast. Indien en voorzover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat op basis van deze formule te zijnen aanzien correctie tot een te hoog bedrag plaatsvindt, wordt de correctie op het lagere, door belastingplichtige aannemelijk gemaakte bedrag vastgesteld. Om voor de lagere percentages in aanmerking te komen dient er een gedetailleerde kilometeradministratie te worden bijgehouden.

### 1.5.3 BTW over eigen bijdrage

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

### 1.5.4 Voorbeelden BTW-correctie

|  |          |
|--|----------|
| cataloguswaarde  | € 20.000 |
| bijtelling (25%)                                       | € 5.000  |
| eigen bijdrage werknemer voor privé-gebruik            | € 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    |

Als er een kilometeradministratie is, vindt de BTW-correctie plaats op basis van de werkelijk gereden kilometers:

privé-kilometers (incl. woon-werkkilometers)  
\_\_\_ x BTW afgetrokken terzake van de auto  
totaal aantal kilometers

## 2 Privé-auto van de werknemer

Een werknemer kan belastingvrij een vergoeding van €0,18 ct per zakelijke kilometer (waaronder woon-werkverkeer) ontvangen. In deze €0,18 zijn alle onkosten begrepen. Een aparte vergoeding voor bijvoorbeeld tol- en veergeld of parkeergeld is niet toegestaan. Meer dan €0,18 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)

Vervoer vanwege de werkgever is onbelast.

De belastingvrije vergoeding van €0,18 geldt voor daadwerkelijk gereisde kilometers. Om deze te kunnen vergoeden moet een werkgever een kilometeradministratie per werknemer bijhouden. Voor reiskosten met een regelmatig karakter (bijvoorbeeld het woon-werkverkeer) 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

Voorbeeld van een praktische regeling:

- a) het aantal reguliere werkdagen per jaar (260)
- b) gemiddelde aantal dagen afwezig (54)
- c) reisafstand, heen en terug (max. 150 per dag)

formule:  $(a-b) \times c \times 0,18 =$  reiskostenvergoeding per jaar

Hierbij wordt ervan uitgegaan dat 70% van de arbeidsdagen naar de vaste arbeidsplaats wordt gereisd. De formule geldt naar evenredigheid voor part-time werk. Indien de reisafstand meer dan 150 km per dag bedraagt moet er een nacalculatie volgen.

Tijdens kortstondige afwezigheid (tot en met 6 weken) mag de vaste vergoeding onbelast worden doorbetaald. Is iemand langer dan 6 weken afwezig dan mag de vergoeding de lopende en volgende maand worden doorbetaald. Na hervatting van de werkzaamheden mag de vergoeding de eerste van de maand na de hervatting van het werk weer worden betaald.

Werkgevers vergoeden in veel gevallen minder dan €0,18 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 voor 1 juli 2004 de (collectieve) arbeidsovereenkomst werd aangevuld met een clause met de volgende strekking: "Voorzover bepaalde reiskostenvergoedingen bovenmatig zijn, strekken

deze vergoedingen mede tot vergoeding van reiskosten die de werkgever in een kalenderjaar of loontijdval nog wel belastingvrij kan vergoeden.”

Bij saldering mag de heffing over de bovenmatigheid worden uitgesteld 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 €0,18 eurocent voor de totale afstand, inclusief de omrijdkilometers. De omrijd-kilometers 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 meerijders onderling, zonder meerijddregeling van de werkgever, hebben besloten om te gaan carpoolen, kan de werkgever aan de chauffeur maar ook aan de meerijders de onbelaste vergoeding betalen van maximaal €0,18 eurocent 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 meerijders 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.

#### **3.3 carpoolregeling**

Een carpoolregeling kan volgens de staatssecretaris inhouden dat de werkgever aan de carpoolende werknemer een hogere vergoeding (€0,18 per km) geeft dan aan andere werknemers. De werkgever maakt duidelijk dat het de verantwoordelijkheid van de werknemers is wie als chauffeur optreedt. Om in aanmerking te komen voor deze hogere vergoeding moeten de carpoolers zich als zodanig kenbaar maken bij de werkgever onder vermelding van de chauffeur. De carpoolers ontvangen een vergoeding, waarvan de hoogte niet afhankelijk is van het feit dat zij chauffeur dan wel meerijder zijn.

### **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.

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 een privé-gebruik. 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. Voor de fiscale bijtelling kunnen dealers gebruik maken van het dealerbesluit. 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. Hierbij is van belang dat woon-werkverkeer van ondernemers voor de inkomstenbelasting als zakelijk geldt, terwijl dat voor de BTW níet het geval is.

Als uw auto privé-vermogen is, kunt u per zakelijke kilometer € 0,18 aftrekken, ongeacht wat de werkelijke kosten zijn. Voor de BTW hebt u de keuze de auto dan wel tot uw privé-vermogen te rekenen, dan wel tot het ondernemersvermogen te rekenen. In het eerste geval kunt u de BTW op de aanschaf, gebruik en het onderhoud uiteraard niet in aftrek brengen. Daarentegen hebt u geen jaarlijkse correctie van  $12\% \times 25\% \times$  cataloguswaarde van de auto. Als u de auto tot uw ondernemersvermogen rekent, moet u voor het privé-gebruik de aftrek van BTW op dezelfde wijze corrigeren als bij werknemers.

*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 privé-vermogen 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 privé-vermogen 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 I 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 II voor een occasion. Het tarief hangt onder andere af van: het soort auto (personen- of bestelauto), het gewicht van de auto, de brandstof, de provincie (vanwege de provinciale opcenten) en het tijdvak waarover wordt betaald (jaarlijkse betaling geeft een korting). Voor motorrijwielen geldt een vast tarief ongeacht het gewicht. 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 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.

### **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.

Indien de voorwaarden van de vrijstelling niet worden nageleefd dan kan de MRB worden nageheven.

### **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. Dit wordt bijvoorbeeld aangenomen wanneer de auto tot het bedrijfsvermogen behoort. Een tweede voorwaarde is dat de auto onderdeel uit maakt van het bedrijfsvermogen.

Indien men voor het ingaan van de nieuwe regeling (medio 2005) reeds in een auto op grijs kenteken rijdt komt men voor het verlaagde tarief in aanmerking door hiertoe een verzoek in te dienen bij de belastingdienst. Ondernemers met een auto die wordt aangeschaft na het inwerking treden van de nieuwe regeling 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.

Bij inwerkingtreding van de nieuwe regeling gelden vier verschillende tarieven: voor gehandicapten (tarief 2004 plus indexatie 1,4%), ondernemers (tarief 2004 plus 1,4% indexatie plus €76) 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 motorrij wiel 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 nihil tarief van toepassing was, die in zodanige staat is gebracht dat deze niet meer voldoet aan de voorwaarden van het nihil tarief;
- 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 motorrij wiel, 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 motorrij wiel 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

Voor personenauto's bedraagt het huidige BPM-tarief 45,2% van de Nederlandse catalogusprijs, exclusief BTW, verminderd met een vast bedrag van € 1.540 voor personenauto's met benzinemotor of LPG-installatie. Voor personenauto's met dieselmotor geldt dat het bedrag van de BPM wordt verhoogd met € 328. De verhoging van de BPM voor auto's met dieselmotor acht de Hoge Raad niet in strijd 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 10,2% van de catalogusprijs en
- voor motorrijwielen met een catalogusprijs van meer dan € 2.133 bedraagt het BPM-tarief 20,7% van de catalogusprijs verminderd met een vast bedrag van € 224.

Quads worden voor de BPM gelijkgesteld met motorrijwielen.

## 6.3 Rekenvoorbeeld

In het volgende rekenvoorbeeld wordt een specificatie van de verschuldigde BPM en BTW bij de aankoop van een personenauto weergegeven. Stel dat een personenauto in 2001 een consumentenprijs heeft van € 18.164. Deze prijs is dan als volgt samengesteld:

|   |             |
|---|-------------|
| • Netto-catalogusprijs                      | € 12.000    |
| • Basistarief BPM (45,2%)                   | € 5.424     |
| • Vaste BPM-vermindering voor benzineauto's | -/- € 1.540 |
| • Prijs inclusief BPM en exclusief BTW      | € 15.884    |
| • BTW (19% over € 12000)                    | € 2.280     |
| • Consumentenprijs inclusief BPM en BTW     | € 18.164    |

## 6.4 Milieumaatregelen/veiligheidsbevorderende maatregelen

Bepaalde accessoires die het milieu of de veiligheid ten goede komen waren tot 1 januari 2005 (gedeeltelijk) vrijgesteld van BPM. De regeling voor (gedeeltelijk) vrijgestelde accessoires is met ingang van 1 januari 2005 komen te vervallen.

Wel zullen roetfilters medio 2005 gestimuleerd worden middels een BPM-verlaging van € 600. Dieselauto's die voor deze BPM-verlaging in aanmerking komen mogen een maximale roetdeeltjesemissie hebben van 5 milligram per km.

## 6.5 Vrijstellingen

Er geldt een vrijstelling BPM voor:

- personenauto's en motorrijwielen van onder andere diplomaten;
- voor militaire kentekens;
- personenauto's die in aanmerking komen voor een verhuisboedelvrijstelling;
- elektrische en hybride personenauto's;
- 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 nog nadere voorwaarden.

## 6.6 Teruggaaf BPM, o.a. grijs kenteken

Voor een aantal categorieën personenauto's en motorrijwielen kan teruggaaf van BPM worden gevraagd.

**Medio 2005** gaat de nieuwe regeling voor het grijs kenteken in. Een ondernemer die een nieuwe bestelauto koopt, betaalt aan zijn leverancier een bedrag inclusief BPM. Deze BPM vraagt de ondernemer vervolgens terug bij de Belastingdienst. De BPM wordt berekend naar de cataloguswaarde van de auto zoals door de importeur is vastgesteld, in de uitvoering zoals deze door de fabriek is geleverd. Eventuele aan- en opbouw zoals kranen, koelinstallaties en bakjes blijven buiten de heffing. Of dit ook geldt voor accessoires als radio's en navigatiesystemen is nog niet duidelijk.

Iedere ondernemer die BTW betaalt of een BTW-nummer heeft, maar van betaling geheel of gedeeltelijk is vrijgesteld heeft recht op teruggave van BPM bij eerste registratie van de auto (Dus niet wanneer de bestelauto eerder van een particulier is geweest.) De teruggave vindt binnen drie maanden plaats. Aan de teruggave van de BPM zijn voorwaarden verbonden. 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 door bijvoorbeeld overheveling naar het privé-vermogen, staking van de onderneming of verkoop aan een particulier. Gebeurt dit wel 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 teruggaaf van BPM onder andere mogelijk voor:

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

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

Er is geen mogelijkheid van het verkrijgen van teruggaaf van BPM bij uitvoer van personenauto's of motorrijwielen. Momenteel zijn een fiscale en civiele procedure bij de

Hoge Raad der Nederlanden aanhangig waarin het recht op teruggaaf bij uitvoer wordt bedongen.

## 6.7 BPM bij registratie

### 6.7.1 Algemeen

Van gebruikte personenauto's en motorrijwielen wordt niet de volledige BPM geheven, maar wordt een bepaalde vermindering (korting) toegepast.

Bij het vaststellen van de verschuldigde BPM zijn deze afschrijvingstermijnen van belang als personenauto's of motorrijwielen in Nederland worden ingevoerd vanuit een derde (niet EU-)land, dan wel worden overgebracht vanuit een andere EU-lidstaat. Bij registratie in het kentekenregister of het gebruik maken van de openbare weg in Nederland van een personenauto of een motorrijwiel moet immers BPM worden betaald.

### 6.7.2 De tabel

Voor de bepaling van de verschuldigde BPM wordt dan uitgegaan van de Nederlandse netto catalogusprijs exclusief BTW, verminderd met het toepasselijke afschrijvingspercentage. Hierbij is de volgende tabel van toepassing:

#### Afschrijvingstabel BPM:

| <b>Als na het tijdstip waarop de personenauto of het motorrijwiel voor het eerst in gebruik is genomen, een tijdsduur is verstreken van:</b> | <b>dan bedraagt het afschrijvingspercentage:</b> |
|--|--|
| Minder dan 1 maand   | 4  |
| 1 maand of meer, maar minder dan 2 maanden   | 7  |
| 2 maanden of meer, maar minder dan 3 maanden   | 10   |
| 3 maanden of meer, maar minder dan 6 maanden   | 15   |
| 6 maanden of meer, maar minder dan 1 jaar  | 24   |
| 1 jaar of meer, maar minder dan 2 jaar   | 37   |
| 2 jaar of meer, maar minder dan 3 jaar   | 47   |
| 3 jaar of meer, maar minder dan 4 jaar   | 57   |
| 4 jaar of meer, maar minder dan 5 jaar   | 66   |
| 5 jaar of meer, maar minder dan 6 jaar   | 72   |
| 6 jaar of meer, maar minder dan 7 jaar   | 77   |
| 7 jaar of meer, maar minder dan 8 jaar   | 82   |
| 8 jaar of meer, maar minder dan 9 jaar   | 86   |
| 9 jaar of meer   | 90   |

Ingevolge bovenstaande afschrijvingstabel is de maximale afschrijving BPM gesteld op 90%. Indien een personenauto of motorrijwiel echter aantoonbaar ouder is dan 25 jaar hoeft geen BPM meer te worden betaald. 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.

**Medio 2005** worden naar verwachting twee nieuwe tabellen van kracht, de één voor de personenauto, de ander voor het motorrijwiel. De precieze percentages voor de motorrijwielen zijn nog niet bekend; die voor auto's zijn als volgt:

**Verstreken tijdsduur:**

minder dan 1 maand  
1 maand of meer, maar minder dan 2  
2 maanden of meer, maar minder dan 3  
3 maanden of meer, maar minder dan 4  
4 maanden of meer, maar minder dan 5  
5 maanden of meer, maar minder dan 6  
6 maanden of meer, maar minder dan 7  
7 maanden of meer, maar minder dan 8  
8 maanden of meer, maar minder dan 9  
9 maanden of meer, maar minder dan 10  
10 maanden of meer, maar minder dan 11  
11 maanden of meer, maar minder dan 12  
12 maanden of meer, maar minder dan 13  
13 maanden of meer, maar minder dan 14  
14 maanden of meer, maar minder dan 15  
15 maanden of meer, maar minder dan 16  
16 maanden of meer, maar minder dan 17  
17 maanden of meer, maar minder dan 18  
18 maanden of meer, maar minder dan 19  
19 maanden of meer, maar minder dan 20  
20 maanden of meer, maar minder dan 21  
21 maanden of meer, maar minder dan 22  
22 maanden of meer, maar minder dan 23  
23 maanden of meer, maar minder dan 24  
24 maanden of meer, maar minder dan 25  
25 maanden of meer, maar minder dan 26  
26 maanden of meer, maar minder dan 27  
27 maanden of meer, maar minder dan 28  
28 maanden of meer, maar minder dan 29  
29 maanden of meer, maar minder dan 30  
30 maanden of meer, maar minder dan 31  
31 maanden of meer, maar minder dan 32  
32 maanden of meer, maar minder dan 33  
33 maanden of meer, maar minder dan 35  
35 maanden of meer, maar minder dan 37  
37 maanden of meer, maar minder dan 38  
38 maanden of meer, maar minder dan 39  
39 maanden of meer, maar minder dan 40  
40 maanden of meer, maar minder dan 42  
42 maanden of meer, maar minder dan 43  
43 maanden of meer, maar minder dan 44  
44 maanden of meer, maar minder dan 45  
45 maanden of meer, maar minder dan 47  
47 maanden of meer, maar minder dan 48  
48 maanden of meer, maar minder dan 50  
50 maanden of meer, maar minder dan 51  
51 maanden of meer, maar minder dan 53  
53 maanden of meer, maar minder dan 54  
54 maanden of meer, maar minder dan 56  
56 maanden of meer, maar minder dan 57

**Afschrijvingspercentage:**

1%  
3%  
4%  
6%  
7%  
8%  
10%  
11%  
12%  
14%  
15%  
16%  
18%  
19%  
20%  
21%  
22%  
23%  
25%  
26%  
27%  
28%  
29%  
30%  
31%  
32%  
33%  
34%  
35%  
36%  
37%  
38%  
39%  
41%  
42%  
43%  
44%  
45%  
46%  
47%  
48%  
49%  
50%  
51%  
52%  
53%  
54%  
55%  
56%  
57%

|  |     |
|--|-----|
| 57 maanden of meer, maar minder dan 59   | 58% |
| 59 maanden of meer, maar minder dan 60   | 59% |
| 60 maanden of meer, maar minder dan 62   | 60% |
| 62 maanden of meer, maar minder dan 64   | 61% |
| 64 maanden of meer, maar minder dan 66   | 62% |
| 66 maanden of meer, maar minder dan 67   | 63% |
| 67 maanden of meer, maar minder dan 69   | 64% |
| 69 maanden of meer, maar minder dan 71   | 65% |
| 71 maanden of meer, maar minder dan 73   | 66% |
| 73 maanden of meer, maar minder dan 75   | 67% |
| 75 maanden of meer, maar minder dan 77   | 68% |
| 77 maanden of meer, maar minder dan 79   | 69% |
| 79 maanden of meer, maar minder dan 82   | 70% |
| 82 maanden of meer, maar minder dan 84   | 71% |
| 84 maanden of meer, maar minder dan 86   | 72% |
| 86 maanden of meer, maar minder dan 89   | 73% |
| 89 maanden of meer, maar minder dan 91   | 74% |
| 91 maanden of meer, maar minder dan 94   | 75% |
| 94 maanden of meer, maar minder dan 97   | 76% |
| 97 maanden of meer, maar minder dan 100  | 77% |
| 100 maanden of meer, maar minder dan 103 | 78% |
| 103 maanden of meer, maar minder dan 106 | 79% |
| 106 maanden of meer, maar minder dan 110 | 80% |
| 110 maanden of meer, maar minder dan 113 | 81% |
| 113 maanden of meer, maar minder dan 117 | 82% |
| 117 maanden of meer, maar minder dan 121 | 83% |
| 121 maanden of meer, maar minder dan 125 | 84% |
| 125 maanden of meer, maar minder dan 130 | 85% |
| 130 maanden of meer, maar minder dan 134 | 86% |
| 134 maanden of meer, maar minder dan 140 | 87% |
| 140 maanden of meer, maar minder dan 145 | 88% |
| 145 maanden of meer, maar minder dan 151 | 89% |
| 151 maanden of meer, maar minder dan 158 | 90% |
| 158 maanden of meer, maar minder dan 166 | 91% |
| 166 maanden of meer, maar minder dan 174 | 92% |
| 174 maanden of meer, maar minder dan 184 | 93% |
| 184 maanden of meer, maar minder dan 195 | 94% |
| 195 maanden of meer, maar minder dan 209 | 95% |
| 209 maanden of meer, maar minder dan 226 | 96% |
| 226 maanden of meer                      | 97% |

Blijkt de tabel niet in overeenstemming met de werkelijkheid dan kan sinds 1 januari 2004 gebruik gemaakt worden van de tegenbewijsregeling.

### **6.7.3 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 restant-BPM wordt berekend door van de oorspronkelijk betaalde BPM het afschrijvingspercentage BPM behorende bij de gebruikte personenauto of motorrijwiel uit de afschrijvingstabel, met een maximum van 90%, af te trekken. Volgens de nieuwe tabel zal dit 97% zijn. 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 navolgende rekenvoorbeeld 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 2001 een personenauto gekocht met een consumentenprijs van €21.000. Op 1 maart 2004 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 (€6205 -/- €1540)       | € 4.665  |
| • Opbrengst inclusief BTW                            | € 10.000 |
| • Resterende BPM na 38 maanden is 43% (100% -/- 57%) | € 2.006  |
| • Opbrengst exclusief BPM en inclusief BTW           | € 7.994  |
| • BTW (19/119 vermenigvuldigd met €7994)             | € 1.276  |
| • Totale opbrengst inclusief BPM en exclusief BTW    | € 8.724  |

## **6.8 BPM en lease**

### **6.8.1 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 lease-overeenkomst, uitgaande van de afschrijvingspercentages genoemd in de afschrijvingstabel, en het aldus gevonden bedrag te delen door het aantal leasetermijnen.

Indien later blijkt dat de daadwerkelijke leaseperiode niet overeenkomt met de overeengekomen leaseperiode moet de teveel, 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.

### **6.8.2 Voorbeelden**

Looptijd lease-overeenkomst is 36 maanden. De lease vangt aan op 1 mei 1999 en loopt af op 30 april 2002. 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%. De maandelijkse quasi-doorlopende post voor de BTW bedraagt in dit voorbeeld 1,3% (47/36) en derhalve €91.

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

- reeds doorberekende BPM (36 x €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 x € 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 x € 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

### **6.8.3 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 lease-overeenkomst 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.

Het zal bij lease-overeenkomsten die zijn aangegaan vóór 1 mei 1999 geen bezwaar ontmoeten dat de in het besluit gegeven regeling ook wordt toegepast indien het kenteken is gesteld op naam van de leasemaatschappij.

Met betrekking tot "oude" leasecontracten, dat wil zeggen leasecontracten die zijn aangegaan vóór 1 mei 1999, zal verder geen overgangsregeling worden getroffen. Dat betekent dat bij dergelijke contracten een gedeelte van de BPM niet als doorlopende post kan worden doorberekend. Volgens de regeling dient het bedrag van de door te berekenen BPM na 1 mei 1999 te worden vastgesteld overeenkomstig het hiervoor beschrevene.

Bij de berekening dient echter te worden gerekend alsof de lease op 1 mei 1999 is ingegaan. Derhalve dient te worden uitgegaan van het reeds afgeschreven BPM-bedrag overeenkomstig de nieuwe afschrijvingstabel. Dit geldt dienovereenkomstig voor de eindafrekening aan het eind van de lease. Bij de eindafrekening aan het eind van de lease dienen de vóór 1 mei 1999 doorberekende bedragen echter buiten beschouwing te worden gelaten. Het volgende voorbeeld kan het bovenstaande wellicht verduidelijken.

#### **6.8.4 Voorbeeld oud leasecontract**

Looptijd lease-overeenkomst is 36 maanden. De lease is aangevangen op 1 mei 1998 en loopt af op 30 april 2001. De bruto-BPM bedraagt € 10.000. Per 1 mei 1999 resteert volgens de nieuwe tabel aan af te schrijven BPM € 6.300 (37% afschrijving). Aan het eind van de leaseperiode is een tijdsduur verstreken van twee jaar of meer, maar minder dan drie jaar. Het afschrijvingpercentage BPM bedraagt in de gehele periode 47%.

Er resteert derhalve aan nog niet afgeschreven BPM een bedrag van € 5.300. Gedurende de 24 maanden mag derhalve per maand aan BPM worden doorberekend  $((€ 6.300 - € 5.300) \div 24 =) € 42$ . Bij beëindiging van de lease na precies 36 maanden dient te worden afgerekend over de periode na 1 mei 1999. Deze eindafrekening zal er als volgt uitzien:

Reeds doorberekende BPM  $(24 \times f 42)$ : € 1.008

Had afgeschreven moeten worden volgens tabel  $(€ 6.300 - € 5.300)$ : € 1.000

Te veel doorberekend: € 8

In de laatste termijn dient alsnog omzetbelasting te worden berekend over € 8.

### **7 Jurisprudentie**

#### **7.1 Zakelijke reiskosten vormen geen negatief loon**

Werkneemster A was in 1999 werkzaam bij werkgever B. Op grond van de arbeidsvoorwaarden konden werknemers van werkgever B kiezen voor terbeschikkingstelling van een lease-auto of voor uitbetaling van het voor de werknemer geldende leasebedrag. Het leasebedrag werd dan betaald als een bruto toeslag op het maandsalaris. Werknemers die kozen voor de toeslag op het maandsalaris zagen daarmee af van toepassing van alle reiskostenregelingen. Werkneemster A koos voor de toeslag en ontving in 1999 een bedrag van f 14.100. In dat jaar had zij met haar eigen auto 2.601 zakelijke kilometers gereden. In haar aangifte over 1999 bracht zij deze kilometers tegen f 0,60 per kilometer als negatief loon in aftrek. De inspecteur stelde dat van negatief loon geen sprake kon zijn, omdat de werkneemster geen (terug)betalingen aan haar werkgever had gedaan.

Hof Den Haag was het met de inspecteur eens. Van negatief loon is sprake wanneer een werknemer (terug)betalingen doet aan zijn werkgever en daarvan is in dit geval geen sprake. Verder meent het Hof dat de werkneemster niet aannemelijk heeft gemaakt dat een gedeelte van de betaling van het leasebedrag kon worden aangemerkt als (een voorschot op) een onbelaste vergoeding van zakelijke kilometers met de eigen auto. Daarvoor is namelijk vereist dat het bedrag ten titel van kostenvergoeding is uitbetaald en daarvan is in deze situatie geen sprake.

Ons commentaar: Deze uitspraak bevestigt nog eens dat het essentieel is dat een onbelaste vergoeding voor zakelijke kilometers die met de eigen auto zijn gereden ook ten titel van vergoeding voor zakelijke kilometers wordt uitbetaald. Is daarvan geen sprake, dan vormt de vergoeding belast loon.

#### **7.2 Boete van 50% voor vervalsing kilometeradministratie**

X had in zijn aangifte inkomstenbelasting over 1998, naar later bleek ten onrechte, geen rekening gehouden met een bijtelling wegens privé-gebruik van de auto van zijn werkgever. De inspecteur legde een navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1998 met een boete van 50%. Hof Arnhem oordeelde dat uit de kilometeradministratie van X bleek dat X voor 1998 opzettelijk andere gegevens had gehanteerd dan voor het jaar 1997 met als doel het aantal privé-kilometers op minder dan 1.000 kilometer te laten uitkomen. Het Hof achtte het niet aannemelijk dat er sprake was van een vergissing van X. Het was dan ook aan opzet

van X te wijten dat aanvankelijk te weinig belasting was geheven. Het Hof legde een boete van 50% op.

Wel was de inspecteur bij de berekening van de bijtelling ten onrechte uitgegaan van de advies-rijklaprijs van de auto (de prijs inclusief transport, volle brandstoftank etc.), zijnde f 73.925. Het Hof meende echter dat, zoals X ook stelde, moest worden uitgegaan van de advies-consumentenprijs. Deze bedroeg f 65.325. Het Hof verminderde de naheffingsaanslag, maar handhaafde de boete van 50%.

### **7.3 Aftrek BTW met betrekking tot brandstof**

Op 6 februari 2003 heeft het Hof van Justitie EG een arrest gewezen op de aftrekbaarheid van de BTW door de leasemaatschappij op de benzine, welke wordt getankt door de berijders/lessees met een brandstofpas. Het Hof vindt namelijk dat het tanken van brandstof met een tankpas gezien moet worden als een levering aan de berijder/lessee. Het deel van de voorschotfactuur van de leasemaatschappij waarop (mede) de brandstof in rekening wordt gebracht aan de lessee kan daardoor mogelijk niet meer worden gebruikt als stuk om de BTW-aftrek te claimen. Een lessee die gebruikmaakt van een brandstofbeheercontract, besteedt de administratie met betrekking tot de brandstofbonnen en dergelijke uit aan de leasemaatschappij en gebruikt bovenstaande factuur om de BTW in vooraftrek te brengen.

Het Ministerie van Financiën overlegt momenteel met diverse betrokken branche-organisaties, waaronder de VNA, om te zoeken naar een oplossing om de gevolgen van dit arrest te beperken.

### **7.4 Gevolgen BPM bij inbouw accessoires voor kentekening auto**

De Hoge Raad heeft beslist dat BPM kan worden nageheven van importeurs van auto's, die aangifte doen van de BPM namens de kentekenhouders, in gevallen dat dealers accessoires inbouwen voor het moment van kentekening. Voor de vaststelling van de hoogte van het bedrag mag de Belastingdienst de verschuldigde BPM uit een steekproef extrapoleren over alle dealers van betreffend merk.