

Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van (...), houdende wijziging van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 in verband met het belang van transparantie bij aangiftes op basis van een koerslijst, het gebruik van de inkoopprijs bij koerslijsten, en het belang van de aanpak van fraude met taxatierapporten

De Staatssecretaris van Financiën,

Gelet op artikel 10, zevende en negende lid, van de Wet belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992;

Besluit:

ARTIKEL I

De **Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992** wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 1 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "10, tweede, zesde, achtste en tiende lid" vervangen door "10, tweede, vijfde, zevende en negende lid".
2. Het tweede lid komt te luiden:
 2. Deze regeling verstaat onder:
 - afschrijving*: afschrijving als bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet;
 - afschrijvingsmoment*: tijdstip waarop de hoogte van de vermindering, bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de wet, wordt bepaald;
 - belasting*: belasting van personenauto's en motorrijwielen;
 - handelsinkoopwaarde*: inkoopprijs van een motorrijtuig door wederverkopers in Nederland bij niet-wederverkopers;
 - inkoopprijs*: prijs voor een motorrijtuig die is vermeld op de inkoopfactuur of inkoopverklaring. De prijs mag niet zijn beïnvloed door kunstmatige constructies, ongebruikelijke voorwaarden of impliciete afspraken die afwijken van hetgeen onafhankelijke partijen in een vrije en concurrerende markt van vraag en aanbod zouden overeenkomen op basis van objectieve en marktconforme criteria. Indien het motorrijtuig buiten Nederland is gekocht, wordt de prijs verminderd met de buitenlandse belastingen en vermeerderd met de in Nederland verschuldigde bpm, btw, invoerrechten en transportkosten;
 - inkoopverklaring*: inkoopverklaring als bedoeld in artikel 4a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968;
 - koerslijst*: een in de handel algemeen toegepaste lijst met werkelijke handelstransacties betreffende de inkoop van gebruikte motorrijtuigen door wederverkopers in Nederland;
 - opgaaf*: opgaaf als bedoeld in artikel 10, achtste lid, van de wet;
 - taxatiewaarde*: taxatiewaarde als bedoeld in artikel 10, zevende lid, van de wet;
 - referentiemotorrijtuig*: motorrijtuig dat in ieder geval overeenstemt qua merk, model, bouwjaar, type transmissie, brandstof, CO₂-uitstoot, en vermogen, hoofdzakelijk overeenstemt qua kilometerstand en leeftijd, en is verhandeld uiterlijk zes maanden vóór het afschrijvingsmoment;
 - wet*: Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

B

In artikel 6, eerste lid, wordt "artikel 10, zesde lid" vervangen door "artikel 10, vijfde lid".

C

Artikel 8 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid vervalt "bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet".
2. In het tweede lid vervalt "bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet".
3. Het derde en vierde lid vervallen, onder vernummering van het vijfde tot en met tiende lid tot derde tot en met achtste lid.
4. In het derde lid (nieuw) komt de eerste en tweede zin te luiden:

Bij toepassing van de artikelen 10, vijfde lid en 10a, eerste lid, van de wet is de afschrijving een percentage van het belastingbedrag, bedoeld in artikel 9, eerste en derde lid, van de wet, welk percentage is aangegeven in de navolgende tabel. De artikelen 8a en 8b blijven in dat geval buiten toepassing.
5. In het vierde lid (nieuw) wordt "artikel 10, zesde lid" vervangen door "artikel 10, vijfde lid".
6. In het vijfde lid (nieuw) wordt "vijfde lid" vervangen door "derde lid".

D

Na artikel 8 worden, onder vernummering van artikel 8a tot artikel 8c, twee artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 8a

1. De afschrijving kan uitsluitend worden bepaald met een koerslijst indien tevens is voldaan aan de voorwaarden in dit artikel. Indien aan één van deze voorwaarden niet is voldaan, kan de afschrijving slechts worden bepaald met de tabel, bedoeld in artikel 8, derde lid, of, indien mogelijk, de taxatiewaarde.
2. De handelsinkoopwaarde van een motorrijtuig is door de koerslijstprovider bepaald op de grondslag van daadwerkelijk in Nederland door wederverkopers betaalde inkooprijzen voor referentiemotorrijtuigen in de koerslijst die de meeste overeenkomsten hebben met dat motorrijtuig, mits:
 - a. er ten minste vijf referentiemotorrijtuigen beschikbaar zijn; en
 - b. een correctie op de inkooprijzen voor die referentiemotorrijtuigen - vanwege verschillen met het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde wordt bepaald - er niet toe leidt dat de handelsinkoopwaarde lager, dan wel nog lager, wordt dan de inkoopprijs van dat motorrijtuig.
3. De handelsinkoopwaarde van een motorrijtuig is door de koerslijstprovider bepaald op de inkoopprijs van dat motorrijtuig, mits daardoor de verschuldigde belasting ten minste 75 procent bedraagt van de belasting die zou zijn verschuldigd op grond van de tabel, bedoeld in artikel 8, derde lid.
4. De opgave bestaat uit de volledige uitdraai van de koerslijst waaruit moet blijken:
 - a. van vijf referentiemotorrijtuigen in de koerslijst die de meeste overeenkomsten met het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde wordt bepaald: het Nederlandse kenteken, de transactiedatum, de inkoopprijs, de datum van eerste toelating, het automerk, het model, de uitvoering, het bouwjaar, de kilometerstand, het chassisnummer, het soort brandstof, het type transmissie, het vermogen (kW/pk) en de CO₂-uitstoot in gram per kilometer;
 - b. waarvoor en met welk bedragen een correctie, bedoeld in het tweede lid, onder b, heeft plaatsgevonden; en
 - c. de inkoopfactuur of inkoopverklaring van het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde is bepaald.

Artikel 8b

1. De afschrijving kan uitsluitend worden bepaald met de taxatiewaarde indien tevens is voldaan aan de voorwaarden in dit artikel. Indien aan één van deze voorwaarden niet is voldaan, kan de afschrijving slechts worden bepaald met de tabel, bedoeld in artikel 8, derde lid, of, indien mogelijk, een koerslijst.
2. Het motorrijtuig moet voldoen aan de eisen, bedoeld in de hoofdstukken 5 en 7 van de Regeling voertuigen, waardoor met het motorrijtuig kan of mag worden deelgenomen aan het verkeer. Aan deze eisen is in ieder geval niet voldaan indien:
 - a. voor het motorrijtuig een aantekening in het kentekenregister is of wordt geplaatst dat een verbod voor het rijden op de weg is of wordt opgelegd;
 - b. voor het motorrijtuig een aantekening in het kentekenregister is of wordt geplaatst dat het motorrijtuig voorgoed buiten gebruik is of wordt gesteld;
 - c. dat blijkt uit de aangifte, het taxatierapport of op het moment dat het motorrijtuig wordt getoond overeenkomstig het achtste lid; of
 - d. dat anderszins blijkt.
3. De taxatiewaarde is in het taxatierapport niet lager dan de inkoopprijs, tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat, in hoeverre en waardoor de taxatiewaarde lager is dan de inkoopprijs. Het stuk waarin de belastingplichtige dit aannemelijk maakt, wordt door de belastingplichtige persoonlijk ondertekend en als bijlage gevoegd bij het taxatierapport. Op verzoek van de inspecteur worden nadere bewijsstukken overgelegd.
4. Het taxatierapport moet voldoen aan de voorwaarden opgenomen in bijlage I en is opgemaakt door een onafhankelijke, erkende taxateur, waarbij de fysieke opname door de taxateur zelf heeft plaatsgevonden ten hoogste een maand vóór het afschrijvingsmoment.
5. De opgave bestaat uit het bij de aangifte gebruikte taxatierapport. Gegevens die niet zijn opgenomen in een taxatierapport dat is opgemaakt door een onafhankelijke en erkende taxateur, of niet door of op verzoek van de inspecteur zijn toegevoegd, kunnen door of namens de belastingplichtige niet worden betrokken bij de taxatiewaarde.

E

In artikel 8d, derde en vierde lid, wordt "artikel 8, vijfde lid" telkens vervangen door "artikel 8, derde lid".

F

De bijlage wordt als volgt gewijzigd:

1. De aanhef komt te luiden:

Het taxatierapport, bedoeld in artikel 8b, derde lid, moet in ieder geval tevens voldoen aan de volgende voorwaarden:

2. Onderdeel 3.3 komt te luiden:

3.3. De inkoopprijs van het te taxeren motorrijtuig wordt vermeld.

3. In onderdeel 3.5 wordt "het bedrag is dat is vermeld in de inkoopfactuur of inkoopverklaring (exclusief de buitenlandse belastingen, maar vermeerderd met de in Nederland verschuldigde bpm en btw)" vervangen door "de inkoopprijs".

4. Er wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

4. De inkoopprijs als ondergrens van de taxatiewaarde, tenzij belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maakt

4.1. De taxateur informeert de belastingplichtige dat de taxatiewaarde niet lager kan zijn dan de inkoopprijs, tenzij de belastingplichtige zelf aannemelijk maakt waar dit verschil door is ontstaan.

4.2. De taxateur kan uitsluitend een taxatiewaarde vaststellen die lager is dan de inkoopprijs indien als bijlage bij het taxatierapport is gevoegd een stuk dat door de belastingplichtige persoonlijk is ondertekend en waarin de belastingplichtige aannemelijk maakt waar het verschil tussen inkoopprijs en taxatiewaarde door is ontstaan.

ARTIKEL II

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 juli 2025, met dien verstande dat het in artikel I, onderdeel C opgenomen artikel 8a, derde lid, in werking treedt met ingang van 1 januari 2027.

Deze regeling zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

De Staatssecretaris van Financiën,

NOTA VAN TOELICHTING

ALGEMEEN DEEL

1. Inleiding

De belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) is voor gebruikte motorrijtuigen afhankelijk van de afschrijving van het motorrijtuig. Dit volgt uit het fiscaal discriminatieverbod: voor een geïmporteerd motorrijtuig mag niet meer bpm worden betaald dan de bpm die aanwezig is in de (rest)waarde van een vergelijkbaar motorrijtuig dat al in Nederland is geregistreerd. De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) staat toe dat de afschrijving kan worden bepaald op basis van een forfaitaire tabel, een koerslijst of een taxatierapport. Nadere regels ter uitvoering hiervan zijn geregeld in de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (UR BPM 1992). Deze ministeriële regeling brengt enkele wijzigingen aan in de wijze waarop de afschrijving wordt bepaald door middel van een koerslijst en een taxatierapport.

2. Het gebruik van koerslijsten

Voor het vaststellen van de bpm voor een gebruikt motorrijtuig is op grond van de Wet BPM 1992 de waarde van dat gebruikte motorrijtuig van belang. Handelskoerslijsten in Nederland kunnen goed inzicht geven in deze waarde. De Hoge Raad heeft hierover in 2020 het volgende bepaald: *"De door de gebruikers van een dergelijke koerslijst verlangde betrouwbaarheid van het realiteitsgehalte van de in die lijst opgegeven richtprijs vereist dat die richtprijs is bepaald op de grondslag van daadwerkelijk in Nederland door wederverkopers betaalde inkooprijzen, en niet door middel van schatting of theoretische benadering van de werkelijke waarde van een bepaald motorvoertuig."*¹

Deze regeling codificeert deze uitspraak (nader). Het is – voor het vaststellen van de hoogte van de bpm – van belang dat de handelsinkoopwaarde van een koerslijst gebaseerd is op werkelijke handelstransacties en dat gebruikers van een koerslijst dat kunnen toetsen. Daarbij moeten de referentieauto's in ruim voldoende mate eigenschappen hebben die overeenkomen met het gebruikte motorrijtuig waarvoor aangifte wordt gedaan. Dit voorstel strekt ertoe deze uitspraak te codificeren en ook te regelen op welke wijze hieraan uitvoering moet worden gegeven.

Het bepalen van de handelsinkoopwaarde door een koerslijstprovider

Een koerslijstprovider stelt de handelsinkoopwaarde van een motorrijtuig vast op basis van werkelijke handelstransacties van referentiemotorrijtuigen op de Nederlandse markt. Dat gebeurt in twee stappen. De eerste stap houdt in dat uit de koerslijst de referentiemotorrijtuigen worden geselecteerd die qua eigenschappen de meeste overeenkomsten hebben met het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde wordt bepaald. Er is sprake van een referentiemotorrijtuig als deze gelijk is qua merk, model, bouwjaar, type transmissie, brandstof, CO₂-uitstoot en vermogen (kw/pk). Daarnaast moet de kilometerstand en leeftijd hoofdzakelijk – dus minimaal voor 70% – overeenkomen. De koerslijst bepaalt vervolgens welke referentiemotorrijtuigen de meeste overeenkomsten hebben. Als er bijvoorbeeld 200 referentiemotorrijtuigen zijn, dan selecteert de koerslijst de referentiemotorrijtuigen die qua kenmerken het dichtst aanleunen tegen het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde wordt bepaald. De beschikbare referentiemotorrijtuigen worden daarvoor verder geselecteerd op bijvoorbeeld de kleur en de toegestane maximum massa. Een voorwaarde om gebruik te kunnen maken van deze methode is dat er ten minste vijf referentiemotorrijtuigen in de koerslijst voorkomen. Zonder deze voorwaarde is de koerslijst namelijk onvoldoende representatief en manipuleerbaar, omdat enkele (kunstmatige) handelstransacties de koerslijst zouden kunnen vervuilen.

De tweede stap is dat de koerslijstprovider de handelsrijzen van referentiemotorrijtuigen kan corrigeren (verhogen of verlagen) vanwege relevante verschillen met het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde wordt bepaald. Het motorrijtuig kan bijvoorbeeld een incurante kleur hebben. De handelsinkoopwaarde is dan nog steeds gebaseerd op werkelijke inkooprijzen van referentiemotorrijtuigen, maar de ruimte bestaat deze om specifieke redenen wat te corrigeren. Aan deze vrijheid voor de koerslijstproviders wordt echter wel een ondergrens gesteld. De handelsinkoopwaarde mag – door het toepassen van correcties – niet (verder) onder de inkooprijzen gaan. Om economische redenen is het immers niet aannemelijk dat de handelsinkoopwaarde van een referentiemotorrijtuig in Nederland lager ligt dan de inkooprijzen van het motorrijtuig in het buitenland. Indien de belastingplichtige van mening is dat de handelsinkoopwaarde lager is dan de inkooprijzen – en hij dus een kat-in-de-zak heeft gekocht – dan is hij aangewezen op een taxatierapport, en de mogelijkheid om daarbij het tegendeel aannemelijk te maken. Hij kan dan geen gebruikmaken van de handelskoerslijst.

Transparantie over de totstandkoming van de koerslijstwaarde

Het is van belang dat gebruikers van een koerslijst kunnen toetsen op welke werkelijke handelstransacties de handelsinkoopwaarde is gebaseerd. De belastingplichtige en de inspecteur moeten voldoende informatie hierover ter beschikking worden gesteld. Hierbij wordt gerefereerd aan de systematiek bij de bepaling van de WOZ-waarde voor woningen. Bij die waardebepaling wordt eveneens opgaaf gedaan van recente werkelijke transactieprizen van de meest vergelijkbare woningen. Het is daarom vereist dat de koerslijst inzichtelijk maakt:

¹ HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1666.

- a. Welke vijf referentiemotorrijtuigen in de koerslijst het meest vergelijkbaar zijn met het motorrijtuig waarvoor de bpm wordt bepaald, wat de kentekens en de eigenschappen van die motorrijtuigen zijn en voor welke prijs deze referentiemotorrijtuigen zijn verhandeld.
 - b. Er moet inzichtelijk zijn met welke bedragen de handelsprijzen van de referentiemotorrijtuigen zijn vermindert of vermeerderd vanwege waardebepalende verschillen met het motorrijtuig waarvoor de handelsinkoopwaarde wordt bepaald. Aldus kunnen de belastingplichtige en inspecteur toetsen of de koerslijst rekening houdt met specifieke eigenschappen, en zo ja, in welke mate.
 - c. Tot slot moet een kopie worden overgelegd van de inkoopfactuur – in het geval het motorrijtuig is gekocht van een ondernemer – of de inkoopverklaring – in het geval het motorrijtuig is gekocht van een particulier.
- Als de in deze regeling voorgeschreven informatie bij een koerslijstwaarde ontbreekt kan de opgegeven richtprijs niet worden toegepast voor de aangifte van de bpm. Immers is de opgegeven handelsinkoopwaarde dan niet te verifiëren.

De inkoopprijs als handelsinkoopwaarde

In de Fiscale Verzamelwet 2027 is geregeld om – binnen het kader van de koerslijstaangifte – een nieuwe methode toe te staan om de handelsinkoopwaarde te bepalen. Namelijk door de inkoopprijs van het motorrijtuig te hanteren als handelsinkoopwaarde. De inkoopprijs representeert immers een unieke en werkelijke handelstransactie voor precies dat specifieke motorrijtuig waarvoor de bpm moet worden bepaald. Een beter referentiemotorrijtuig dan het betreffende motorrijtuig zelf is er niet. Het is aannemelijk dat degene die het motorrijtuig inkoopt een prijs voor het motorrijtuig wil betalen die gelijk is aan of lager is dan de prijs die voor het motorrijtuig moet worden betaald op de Nederlandse markt. Het motorrijtuig is namelijk bestemd voor de Nederlandse markt, en de handel in gebruikte motorrijtuigen is economisch gedreven. Als het motorrijtuig (veel) duurder zou zijn dan referentiemotorrijtuigen op de Nederlandse markt dan is dat motorrijtuig economisch niet interessant om in te kopen. Door de inkoopprijs als handelsinkoopwaarde te accepteren wordt invulling gegeven aan het fiscaal discriminatieverbod.

Een voordeel van deze methode is dat ook motorrijtuigen met meer dan normale gebruikssporen via een koerslijst tot een reële handelsinkoopwaarde kunnen komen, en daarmee de werkelijke afschrijving goed benaderen. Hetzelfde geldt voor exclusieve motorrijtuigen. Naarmate een motorrijtuig exclusiever is, wordt het moeilijker om een treffend referentiemotorrijtuig in de koerslijst te vinden. Voorheen was de belastingplichtige dan aangewezen op een taxatierapport. Echter, door het gebruik van de inkoopprijs toe te staan, kan de belastingplichtige volstaan met een aangifte op basis van de koerslijst.

Er wordt wel een voorwaarde gesteld aan het gebruik van de inkoopprijs om de handelsinkoopwaarde te bepalen. Deze voorwaarde houdt in dat de bpm die is verschuldigd minimaal 75% moet zijn ten opzichte van de bpm die zou zijn verschuldigd op basis van de forfaitaire afschrijvingstabel. Als het bpm-voordeel namelijk groter is dan 25% dan is het wenselijk dat het motorrijtuig aan een individueel onderzoek wordt onderworpen via taxatie. Hiervoor bestaan drie redenen. Ten eerste omdat dan moet worden vastgesteld dat met het motorrijtuig kan en mag worden deelgenomen aan het verkeer (de eisen, bedoeld in de hoofdstukken 5 en 7 van de Regeling voertuigen). Als de afschrijving van het motorrijtuig – op basis van de inkoopprijs – namelijk bijzonder groot is ten opzichte van de afschrijvingstabel, dan is er reden om te veronderstellen dat het motorrijtuig essentiële gebreken heeft. Het is van belang dat dit middels taxatierapport wordt uitgesloten. Ten tweede omdat dan moet worden vastgesteld dat de buitenlandse inkoopmarkt niet bijzonder voordelig is ten opzichte van de Nederlandse inkoopmarkt, waardoor de Nederlandse inkoopmarkt op een (grote) achterstand wordt gezet. Als de inkooprijzen in het buitenland bijzonder laag zijn, is het wenselijk dat de handelsinkoopwaarde wordt bepaald op basis van de Nederlandse markt middels een taxatierapport. De buitenlandse inkoopmarkt is dan als referentie ongeschikt. Ten derde omdat moet worden voorkomen dat de inkoopprijs kunstmatig laag wordt gehouden. Bijvoorbeeld door constructies op te zetten met bedrijven in het buitenland, of de inkoopfactuur te manipuleren. Hoewel dergelijke misstanden ook kunnen worden aangepakt middels handhaving en strafrechtelijke vervolging, is het wenselijk de prikkel tot dergelijk handelen te voorkomen door deze voorwaarde aan het gebruik van de inkoopfactuur te stellen.

De functie van koerslijsten

De vraag kan worden opgeworpen wat de functie is van een analyse van de Nederlandse markt door koerslijsten, nu het is toegestaan om (onder voorwaarden) de handelsinkoopwaarde vast te stellen met de inkoopprijs van het motorrijtuig. Er wordt hierbij gewezen op twee belangen.

Ten eerste is van belang dat koerslijsten onderzoeken of er werkelijke handelstransacties zijn van referentiemotorrijtuigen op de Nederlandse markt die lager zijn dan de inkooprijzen. Als dergelijke handelstransacties er niet zijn, dan kan de belastingplichtige vaststellen dat hij een goede prijs voor het motorrijtuig heeft betaald. Er is immers geen lagere handelsprijs op de Nederlandse markt gevonden, en aldus wordt ook aan het fiscaal discriminatieverbod voldaan. Als dergelijke transacties wel zijn gevonden op de Nederlandse markt, dan kan de belastingplichtige die lagere handelsprijzen gebruiken voor de aangifte. Hiermee wordt eveneens invulling gegeven aan het fiscaal discriminatieverbod. Koerslijsten kunnen op dit aspect ook blijven concurreren. Immers, de koerslijst die de beschikking heeft over de meeste handelstransacties kan het beste antwoord geven op de vraag of er op de Nederlandse markt lagere handelstransacties beschikbaar zijn dan de inkooprijzen van het motorrijtuig.

Ten tweede is van belang dat de inkooprijzen niet mag worden toegepast als handelsinkoopwaarde als dat een bpm voordeel oplevert van méér dan 25% ten opzichte van de forfaitaire tabel. In dat geval wordt de

handelsinkoopwaarde bepaald op basis van een analyse van de Nederlandse markt. Hiermee borgen koerslijsten dat goedkope prijzen op de buitenlandse inkoopmarkt geen verstoring effect hebben op de Nederlandse markt.

3. Het gebruik van taxatierapporten

De regelgever heeft met ingang van 1 januari 2023 een nieuwe forfaitaire afschrijvingstabel geïntroduceerd², waarmee blijkens onderzoek³, meer dan 95% van de markt is afgedekt. Dat betekent dat het doen van aangifte op basis van de forfaitaire tabel in meer dan 95% van de gevallen tot (meer dan) voldoende vermindering van de bpm leidt. Uit de aangiftes die de Belastingdienst ontvangt, blijkt echter dat de tabel in slechts 41% van de aangiftes voor gebruikte motorrijtuigen wordt toegepast. Hieruit blijkt het in de branche een veelvoorkomende praktijk is om de afschrijving van gebruikte auto's bovenmatig af te schrijven. Bij het gebruik van taxatierapporten blijkt dat taxateurs geregeld tot afschrijvingen komen die ver beneden de werkelijke inkoopprijs van dat motorrijtuig liggen. Deze misstanden nemen ernstige vormen aan.⁴ Vanuit de praktijk en jurisprudentie komen voortdurend signalen omhoog dat de opgegeven handelsinkoopwaarde onwaarschijnlijk veel lager is dan de werkelijke inkoopprijs. Enkele voorbeelden:

- Voor een motorrijtuig wordt € 29.895 betaald, maar een taxatiewaarde van € 1.321 opgegeven.⁵
- Voor een motorrijtuig wordt € 103.530 betaald, maar een taxatiewaarde van € 56.000 opgegeven.⁶
- Voor een motorrijtuig wordt € 38.720 betaald, maar een taxatiewaarde van € 13.000 opgegeven.⁷
- Voor een motorrijtuig wordt € 25.000 betaald, maar een taxatiewaarde van € 898 opgegeven.⁸
- Voor een motorrijtuig wordt € 8.500 betaald, maar een taxatiewaarde van € 4.031 bepleit.⁹
- Voor een motorrijtuig wordt € 19.800 betaald, maar een taxatiewaarde van € 16.000 opgegeven.¹⁰
- Voor een motorrijtuig wordt € 39.500 betaald, maar een taxatiewaarde van € 4.887 opgegeven.¹¹
- Voor een motorrijtuig wordt € 22.490 betaald, maar een taxatiewaarde van € 1.485 opgegeven.¹²
- Voor een motorrijtuig wordt € 48.000 betaald, maar een taxatiewaarde van € 30.086 opgegeven.¹³
- Voor een motorrijtuig wordt € 40.000 betaald, maar een taxatiewaarde van € 26.408 opgegeven.¹⁴
- Voor een motorrijtuig wordt € 31.000 betaald, maar een taxatiewaarde van € 1.001 opgegeven.¹⁵
- Voor een motorrijtuig wordt € 29.700 betaald, maar een taxatiewaarde van € 10.000 opgegeven.¹⁶
- Voor een motorrijtuig wordt € 22.000 betaald, maar een taxatiewaarde van € 2.250 opgegeven.¹⁷
- Voor een motorrijtuig wordt € 92.900 betaald, maar een taxatiewaarde van € 35.017 opgegeven.¹⁸
- Voor een motorrijtuig wordt € 11.050 betaald, maar een taxatiewaarde van € 8.867 opgegeven.¹⁹

Vanuit economisch perspectief is het niet logisch dat een motorrijtuig in bijvoorbeeld Duitsland of België voor een hogere prijs wordt ingekocht dan de waarde ervan op de Nederlandse markt. Dit zou immers voor handelaren leiden tot een verliesmodel: zij kopen een motorrijtuig duurder in dan wat het in Nederland opbrengt. Algemeen gesteld kan ervan uit worden gegaan dat een motorrijtuig wordt ingekocht voor een prijs die lager of ten minste gelijk is aan de handelsinkoopwaarde in Nederland. De Nederlandse markt is immers de afzetmarkt voor het ingekochte motorrijtuig en bepaalt daardoor de maximale inkoopprijs die een Nederlandse handelaar ervoor wil betalen. Bovendien is de buitenlandse markt qua schaal veel groter dan de Nederlandse markt, waardoor gunstigere inkooprijzen kunnen worden gerealiseerd dan op de Nederlandse markt. Daarnaast staat de Nederlandse occasionmarkt bekend als relatief duur, omdat auto's in Nederland vaak goed worden onderhouden en daardoor in een betere staat verkeren dan vergelijkbare voertuigen in andere landen.

De misstanden rondom het vaststellen van de handelsinkoopwaarde van gebruikte auto's leiden tot een ongelijk speelveld en marktverstoringen. Bonafide handelaren kunnen hierdoor niet eerlijk concurreren, waardoor een basisvoorwaarde voor een goed functionerende en concurrerende automarkt verloren dreigt te gaan. De bedoeling is daarom om het oneigenlijk gebruik van taxatierapporten terug te dringen. Voor taxatierapporten geldt daarom de nieuwe regel dat het de taxateur niet is toegestaan om een taxatiewaarde af te geven die onder de inkoopprijs ligt. De taxateur kan daar alleen toe overgaan met instemming van de belastingplichtige en waarbij de belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maakt. Er kunnen natuurlijk incidenteel uitzonderingen zijn, bijvoorbeeld bij specifieke modellen of als er reeds een koper is gevonden waarmee een hoge prijs is overeengekomen. Het is bijvoorbeeld ook mogelijk dat tussen het moment dat het motorrijtuig werd ingekocht en

² Staatscourant 2022, 33377.

³ Kamerstukken II 2022/23, 32 800, nr. 78.

⁴ <https://www.politie.nl/nieuws/2023/juli/28/05-vier-aanhoudingen-in-onderzoek-naar-grootschalige-taxatiefraude-in-autobranche.html> en <https://www.fiod.nl/inbeslagname-13-autos-vanwege-fraude-met-bpm/>

⁵ Rb Rotterdam 10 januari 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:840.

⁶ Rb Den Haag 10 juli 2024, zaaknummers SGR 23/4422 en SGR 23/5383.

⁷ Gerechtshof Amsterdam 23 november 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3181.

⁸ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20 november 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:3650.

⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20 november 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:3649.

¹⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 oktober 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:3314.

¹¹ Rb Noord-Holland 19 september 2024, zaaknummer LEE 22/2381.

¹² Rb Noord-Holland 19 september 2024, zaaknummer LEE 23/1479.

¹³ Rb Noord-Holland 7 maart 2025, zaaknummer HAA 23/5807.

¹⁴ Rb Noord-Holland 7 maart 2025, zaaknummer HAA 23/5807.

¹⁵ Rb Noord-Holland 13 februari 2025, zaaknummer LEE 23/5537.

¹⁶ Rb Den Haag 11 februari 2025, zaaknummer SGR 23/6944.

¹⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 11 februari 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:769.

¹⁸ Rb Noord-Holland 13 januari 2025, zaaknummer HAA 24/494.

¹⁹ Rb 's Gravenhage 13 maart 2025, zaaknummer SGR 24/5296.

het afschrijvingsmoment cosmetische schade is ontstaan aan het motorrijtuig. Die schade is dan niet verdisconteerd in de inkoopprijs. Daarvoor geldt een tegenbewijsregeling. Het tegenbewijs is in beginsel vormvrij, en gelet op het fiscaal discriminatieverbod is als uitgangspunt gekozen voor de minst zware bewijslast. Een belastingplichtige moet feiten en omstandigheden naar voren brengen die aannemelijk maken dat zijn stelling - dat hij een motorrijtuig heeft ingekocht voor een prijs die hoger is dan de handelsinkoopwaarde - klopt. Hoe lager de taxatiewaarde is ten opzichte van de inkoopprijs, hoe duidelijker het tegenbewijs moet zijn. Bovendien moeten op verzoek van de inspecteur nadere bewijsstukken kunnen worden overgelegd die de stelling van belastingplichtige ondersteunen. Er is verder vereist dat *de belastingplichtige* het tegendeel aannemelijk maakt, en dus niet de taxateur. De taxateur kan dus niet zelfstandig besluiten dat de taxatiewaarde lager is dan de inkoopprijs. Dergelijke conclusie vereist vanaf nu de expliciete instemming van de belastingplichtige. De reden hiervan is tweeledig. Ten eerste zijn er taxateurs actief die langs de procedurele regels in de bpm tot onwaarschijnlijke afschrijvingspercentages komen. Een voorbeeld: het waardeverminderingpercentage in de bpm is 31%, behoudens tegenbewijs. Er zijn taxateurs die, geheel ten onrechte, standaard 100% waardevermindering opvoeren, zelfs als zij daardoor op een taxatiewaarde uitkomen die ver onder de inkoopprijs ligt. Daarbij worden cosmetische schades overdreven of worden fictieve defecten opgevoerd om de bpm-heffing te drukken. Handvatten in de bpm om aan het fiscaal discriminatieverbod tegemoet te komen voor bijzondere situaties, worden door die taxateurs misbruikt door ze standaard toe te passen bij doorsnee voertuigen. Deze praktijk wordt gestuit doordat in dergelijk geval de belastingplichtige zijn instemming daaraan moet verlenen, en dus ook medeverantwoordelijk wordt voor die praktijk. Ten tweede omdat de belastingplichtige nauw betrokken is geweest bij de inkoop van het motorrijtuig, en de feiten en omstandigheden kent die samenhangen met de inkoop. De taxateur is daar minder goed van op de hoogte. Door de belastingplichtige hiervoor verantwoordelijk te houden kan in het toezicht ook eenvoudiger gebruik worden gemaakt van het handhavings- en sanctie-instrumentarium bij (ernstige) misstanden. De inspecteur kan, ingeval een ander tot te weinig betaalde belasting leidt, effectiever een verzuimboete of vergrijpboete opleggen aan de belastingplichtige. De belastingplichtige is mede-verantwoordelijk voor de juistheid van de opgegeven handelsinkoopwaarde en kan zich niet langer verschuilen achter het taxatierapport of de taxateur. Dit betekent dat belastingplichtige actief moet controleren of de opgegeven taxatiewaarde realistisch is en, indien nodig, aanvullende onderbouwing moet leveren. Dit betekent ook dat een beroep op afwezigheid van alle schuld (avas) in dergelijke gevallen niet opgaat. Bij ernstige misstanden, zoals belastingfraude door het bewust opgeven van onjuiste waarden of vervalste inkoopfacturen, kan de inspecteur naast het opleggen van vergrijpboetes ook aangifte doen bij het Openbaar Ministerie. Dit kan leiden tot strafrechtelijke vervolging en, bij bewezen fraude, gevangenisstraffen of hoge geldboetes.

4. Grondslag en juridische overwegingen

4.1. De grondslag van deze regeling

De grondslag voor deze regeling is artikel 10, zevende en negende lid, van de Wet BPM 1992. Deze artikellieden geven de bevoegdheid om bij ministeriële regeling nadere uitvoeringsregels vast te stellen voor de berekening van de belasting van personenauto's en motorrijwielen. Deze leden bieden ruimte voor uitvoeringstechnische of procedurele invulling van bestaande wettelijke bepalingen. Daarvan wordt in deze regeling gebruik gemaakt. Van belang is daarbij dat de Hoge Raad reeds heeft uitgemaakt dat op grond van de wettelijke bepalingen de handelsinkoopwaarde moet zijn gebaseerd op *"de grondslag van daadwerkelijk in Nederland door wederverkopers betaalde inkooprijzen, en niet door middel van schatting of theoretische benadering van de werkelijke waarde van een bepaald motorvoertuig"*. Deze regeling bepaalt op welke wijze hieraan uitvoering moet worden gegeven, namelijk via een marktanalyse met ten minste vijf referentiemotorrijtuigen. Tot slot geldt ook dat aan de taxatiemethodiek nadere voorwaarden worden gesteld over de wijze waarop hieraan uitvoering moet worden gegeven.

4.2. Toetsing aan artikel 110 VWEU

Artikel 110 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie beoogt belastingdiscriminatie te voorkomen tussen ingevoerde producten en gelijksoortige binnenlandse producten. Deze ministeriële regeling voldoet hieraan. De regeling zorgt er namelijk voor dat de belasting voor gebruikte motorrijtuigen wordt berekend op basis van een realistische handelsinkoopwaarde. Deze waarde is afgestemd op de afschrijving die een vergelijkbaar motorrijtuig op de Nederlandse markt ondergaat. Hiermee wordt voorkomen dat ingevoerde motorrijtuigen fiscaal zwaarder worden belast dan binnenlandse motorrijtuigen. De belastingplichtige kan daarbij kiezen tussen de forfaitaire tabel, koerslijsten of taxatierapporten. Dit biedt veel flexibiliteit. Indien de belastingplichtige van mening is dat de handelsinkoopwaarde lager is dan de werkelijke inkoopprijs in het buitenland, dan is het mogelijk om dat aannemelijk te maken. De regeling verplicht verder koerslijsten om handelstransacties van referentiemotorrijtuigen inzichtelijk te maken. Dit waarborgt dat de opgegeven waarden voor de belastingplichtige verifieerbaar en vergelijkbaar zijn met Nederlandse marktwaarden.

4.3. De rol van de belastingplichtige en het opleggen van verzuim- en vergrijpboetes

Als de belastingplichtige stelt dat de inkoopprijs in het buitenland hoger is dan de handelsinkoopwaarde in Nederland, legt de regeling een duidelijke verantwoordelijkheid hiervoor bij die belastingplichtige. De belastingplichtige moet het tegendeel aannemelijk maken. Deze verplichting maakt de belastingplichtige verantwoordelijk voor eventuele onjuistheden, wat een juridische basis biedt voor sancties in het geval van fraude of onjuiste aangifte.

Als deze verklaring ontbreekt is er sprake van een administratieve nalatigheid en kan een verzuimboete daarvoor worden opgelegd (artikel 67c Algemene wet inzake rijksbelastingen). Als deze verklaring onjuist is en opzettelijk een handelsinkoopwaarde wordt opgegeven die onverklaarbaar veel lager is dan de inkoopprijs, dan kan een vergrijpboete daarvoor worden opgelegd (artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen). Voor de ernstigste misstanden kan strafrechtelijke vervolging plaatsvinden (artikelen 68 en 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen), wat kan leiden tot hoge geldboetes en gevangenisstraffen.

Vanwege de duidelijke normstelling en normadressaat versterkt deze regeling de juridische basis voor toezicht en handhaving door expliciete eisen te stellen aan de rol van de belastingplichtige en de juistheid van de gegevens. Bij overtredingen kan een breed scala aan sancties worden toegepast, variërend van boetes tot strafrechtelijke vervolging.

4.4. De inkoopprijs en het overleggen van de inkoopfactuur

In de autohandel kan onderscheid worden gemaakt tussen een Nederlandse handelaar die – ten behoeve van de verkoop van een motorrijtuig op de Nederlandse markt – een motorrijtuig inkoopt op (a) de Nederlandse markt of (b) de buitenlandse markt. Voor het bepalen van de handelsinkoopwaarde is de inkoopprijs op de Nederlandse markt vanzelfsprekend het meest treffend, omdat dan een gelijk speelveld tussen de buitenlandse en Nederlandse markt het beste kan worden gewaarborgd. Met behulp van handelskoerslijsten kan de inkoopprijs van referentiemotorrijtuigen worden gevonden. Echter, dit laat onverlet dat de inkoopprijs van het motorrijtuig op de buitenlandse markt in beginsel een goede indicatie is van de handelsinkoopwaarde in Nederland. Er mag immers worden verondersteld dat een handelaar alleen een motorrijtuig op de buitenlandse markt inkoopt als deze prijs lager is dan, of gelijk is aan, vergelijkbare motorrijtuigen op de Nederlandse markt. Anders loont het niet om een motorrijtuig vanuit het buitenland te importeren naar Nederland, met alle aanvullende kosten die daarbij komen kijken, zoals transportkosten.

Algemeen gesteld is het niet aannemelijk dat een Nederlandse handelaar een motorrijtuig in het buitenland inkoopt voor een prijs die hoger ligt dan de prijs voor vergelijkbare motorrijtuigen op de Nederlandse markt. Er zijn niettemin (in elk geval in theorie) uitzonderingen hierop denkbaar, waar in deze ministeriële regeling rekening mee wordt gehouden. Via een koerslijst kan worden aangetoond dat er werkelijke handelstransacties zijn van referentiemotorrijtuigen met een prijs die lager is dan de inkoopprijs van het motorrijtuig. Via een taxatiewaarde is een tegenbewijsregeling ontworpen. De belastingplichtige kan daarvan gebruik maken en alle feiten en omstandigheden aandragen die het tegendeel aannemelijk maken: namelijk dat hij een motorrijtuig heeft ingekocht waarvan de inkoopprijs hoger is dan de handelsinkoopwaarde in Nederland.

De inkoopprijs is een relevante parameter voor de aangifte van de bpm.

Voor de aangifte op basis van een koerslijst is de inkoopprijs om twee redenen van belang:

1. Koerslijstproviders mogen correcties toepassen op de handelsprijzen van referentiemotorrijtuigen. Deze correcties mogen echter niet leiden tot een handelsinkoopwaarde die lager is dan de inkoopprijs van het motorrijtuig waarvoor aangifte wordt gedaan.
2. Koerslijstproviders moeten beoordelen of een koerslijstwaarde op basis van de inkoopprijs leidt tot méér afschrijving dan 75% van de verschuldigde bpm op basis van de forfaitaire tabel. Als dat het geval is kan de inkoopprijs niet worden benut in de koerslijstaangifte.

Voor de aangifte op basis van taxatie is de inkoopprijs relevant want:

1. Taxateurs zijn niet zelfstandig bevoegd om een taxatiewaarde af te geven die lager is dan de inkoopprijs. Daarvoor is de nadrukkelijke instemming van belastingplichtige vereist.
2. Taxateurs zijn niet bevoegd om een waardeverminderingpercentage hoger dan 31% op te voeren, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt. Het tegendeel kan onder andere blijken uit de werkelijke inkoopprijs van het motorrijtuig.

Tot slot is de inkoopprijs ook van belang om efficiënt en effectief te kunnen controleren of de handelsinkoopwaarde correct is vastgesteld. Het is namelijk te verwachten dat degene die een motorrijtuig in het buitenland inkoopt en die is bestemd voor de Nederlandse markt, daarvoor een prijs betaalt die lager is dan een referentiemotorrijtuig op de Nederlandse markt (zie ook paragraaf 3.1). Ook in de jurisprudentie wordt de inkoopfactuur steeds vaker als een toetssteen gehanteerd om vast te stellen of de handelsinkoopwaarde betrouwbaar is²⁰.

Vanwege het belang van de inkoopprijs is het vereist dat de inkoopprijs niet is beïnvloed door kunstmatige constructies, ongebruikelijke voorwaarden of impliciete afspraken, die de hoogte van de bpm verlagen. De integriteit en objectiviteit van de inkoopprijs moet zijn gewaarborgd, en daarom is dit expliciet opgenomen in de definitiebepaling van inkoopprijs. Als de inspecteur van mening is dat niet aan de voorwaarden is voldaan die aan een inkoopprijs zijn gesteld, dan kan hij de inkoopprijs als referentiewaarde terzijde schuiven. De inspecteur kan een opgegeven inkoopprijs toetsen door middel van vergelijkingen met marktprijzen en koerslijsten. Bij twijfel over kunstmatige of ongebruikelijke prijsstellingen kan een belastingplichtige worden gevraagd om aanvullende documentatie of bewijs van de transactie te overleggen. Bij constatering van onregelmatigheden kan de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen en in voorkomende gevallen boetes toepassen.

Vanwege het belang van de inkoopprijs is het verplicht om de inkoopfactuur te overleggen bij de aangifte bpm. Dit document is essentieel om de inkoopprijs te kunnen vaststellen. De inkoopfactuur kan daarnaast relevante

²⁰ Zie hiervoor ook de voetnoten 5 tot en met 19.

informatie bevatten over de staat waarin het motorrijtuig bij binnenkomst in Nederland verkeerde. Er kunnen gegevens in staan die de verbinding leggen tussen het taxatierapport en de aangifte.²¹ Als een inkoopfactuur ontbreekt, is toetsing van de juistheid van de bpm-aangifte op basis van koerslijst of taxatierapport niet mogelijk. Daarom is een aangifte zonder inkoopfactuur een evident onjuiste aangifte. Dit sluit aan bij de bedoeling van de wetgeving, die waarborgt dat de aangifte is gebaseerd op reële marktwaarden en controleerbare gegevens. De inspecteur kan in het kader van de bpm-aangifte gebruikmaken van wederzijdse internationale bijstandverlening om informatie over een voertuigtransactie te verifiëren. Dit betekent dat, indien nodig, de inkoopfactuur van een buitenlandse verkoper kan worden opgevraagd via belastingautoriteiten in het land van herkomst. Deze mogelijkheid is vastgelegd in diverse regelingen, zoals EU-richtlijn 2011/16/EU en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Op basis hiervan kunnen belastingdiensten onderling gegevens uitwisselen om de juistheid van fiscale aangiften, waaronder bpm, te controleren. Wanneer de inspecteur vermoedt dat een opgegeven inkoopprijs kunstmatig is verlaagd of op een andere manier niet representatief is voor de werkelijke transactie, kan hij een verzoek indienen om aanvullende informatie op te vragen. Dit kan leiden tot het opvragen van de originele inkoopfactuur bij de buitenlandse verkoper. Indien deze informatie niet kan worden verstrekt of afwijkt van de opgegeven prijs, kan de inspecteur verschillende stappen ondernemen.

Allereerst kan de belastingplichtige worden verplicht om extra bewijzen te leveren, zoals betalingsbewijzen (banktransacties, kwitanties), correspondentie met de verkoper en transportdocumenten. Indien deze documenten ontbreken of niet overeenkomen met de opgegeven inkoopprijs, kan de inspecteur de factuur als onbetrouwbaar beschouwen. Daarnaast kan de inspecteur de opgegeven inkoopprijs terzijde schuiven. Daarbij kan hij een naheffingsaanslag opleggen. Indien sprake is van opzet of grove schuld, kan een boete worden opgelegd tot 100% van de nageheven bpm. Bij herhaalde of ernstige fraude kan een onderzoek naar belastingontduiking worden ingesteld. Bij valsheid in geschrifte (bijvoorbeeld een vervalste factuur) kan de inspecteur de zaak overdragen aan de FIOD (Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst). Dit kan leiden tot strafrechtelijke vervolging, met mogelijke geldboetes en zelfs gevangenisstraffen.

5. Administratieve lasten en doenvermogen

Het voorstel heeft naar verwachting een neutrale impact op de doenlijkheid voor belastingplichtigen. De regeling brengt voornamelijk verduidelijkingen en technische aanpassingen aan in de methodiek voor het bepalen van de handelsinkoopwaarde en het gebruik van taxatierapporten, zonder ingrijpende extra administratieve lasten te introduceren. Door de codificatie van bestaande jurisprudentie en de nadere regels omtrent koerslijsten en taxatierapporten, wordt beoogd het aangifteproces transparanter en controleerbaarder te maken. Tegelijkertijd blijven belastingplichtigen voldoende keuzemogelijkheden behouden voor het bepalen van de afschrijving, zoals de forfaitaire tabel, een koerslijst of een taxatierapport. De regeling biedt hiermee meer zekerheid en duidelijkheid over de methoden die zijn toegestaan. Daarnaast wordt de bewijslast en verantwoordelijkheid voor een realistische aangifte in lijn gebracht met economische realiteit, waarbij wel een klein beroep kan worden gedaan op het doenvermogen, maar wat tegelijkertijd de mogelijkheid geeft voor belastingplichtigen om tegenbewijs te leveren bij afwijkende taxatiewaarden. Hierdoor blijft de uitvoerbaarheid van de regeling voor zowel belastingplichtigen als de inspecteur goed gewaarborgd.

²¹ Zie ook Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 11 juni 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:3910.

ARTIKELSGEWIJS DEEL

Artikel I, onderdeel A (artikel 1 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 1, eerste lid, van de UR BPM 1992 wordt een onjuiste verwijzing hersteld.

In artikel 1, tweede lid, van de UR BPM 1992 is een aantal nieuwe definitiebepalingen opgenomen.

Volledigheidshalve worden alle definities in de bpm kort toegelicht.

Afschrijving

De definitie van afschrijving bestaat reeds in de UR BPM 1992 en verwijst naar de afschrijving als bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de Wet BPM 1992. De afschrijving wordt uitgedrukt in procenten van de som van de catalogusprijs en de belasting van personenauto's en motorrijwielen op het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen.

Afschrijvingsmoment

De definitie van afschrijvingsmoment bestaat reeds in de UR BPM 1992 en verwijst naar het tijdstip waarop de hoogte van de vermindering, bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de Wet BPM 1992, wordt bepaald. Bij de inschrijving of herinschrijving in het kentekenregister is dat moment de datum waarop het inschrijvingsonderzoek door de RDW is afgerond (artikel 10, tweede lid, tweede zin, van de Wet BPM 1992). Bij een aangifte ter zake van de aanvang van het gebruik van de weg is dat moment de aanvang van het gebruik van de weg.

Belasting

De term belasting verwijst naar de belasting van personenauto's en motorrijwielen.

Handelsinkoopwaarde

De definitie van handelsinkoopwaarde is gebaseerd op uitspraken van de Hoge Raad.²² Voor de handelsinkoopwaarde moet worden uitgegaan van de inkoopprijs van een motorrijtuig door een Nederlandse handelaar bij een niet-wederverkoper (particulier of ondernemer). Er moet dus niet worden uitgegaan van de verkoopwaarde van de auto, omdat dan de marge van de handelaar in de heffing zou worden betrokken.

Inkoopprijs

De definitie van inkoopprijs van een motorrijtuig is mede ontleend aan de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Het gaat om de prijs voor een motorrijtuig die is vermeld op de inkoopfactuur of inkoopverklaring. Van belang is dat deze inkoopprijs dan wel wordt verminderd met de buitenlandse belastingen en vermeerderd met de in Nederland verschuldigde bpm, btw en, indien van toepassing, de verschuldigde invoerrechten en transportkosten. Bij het hanteren van de inkoopprijs is vereist dat de inkoopprijs niet is beïnvloed door kunstmatige constructies, ongebruikelijke voorwaarden of impliciete afspraken. Dergelijke afspraken beïnvloeden namelijk de hoogte van de bpm. Het is van belang dat de integriteit en objectiviteit van de vastgestelde inkoopprijs is gewaarborgd, en daarom is dit expliciet opgenomen in de definitiebepaling van inkoopprijs. Hieronder volgt een toelichting op de kernbegrippen.

Kunstmatige constructies: Dit verwijst naar opgezette transacties of overeenkomsten die niet in lijn zijn met normale economische realiteit. Voorbeelden hiervan zijn situaties waarin een motorrijtuig tegen een ongebruikelijk lage prijs wordt verkocht aan een gerelateerde partij (bijvoorbeeld binnen een groep van bedrijven) om de bpm of andere belastingen te verlagen.

Ongebruikelijke voorwaarden: Hiermee worden voorwaarden bedoeld die niet gangbaar zijn in normale handelspraktijken. Bijvoorbeeld, een motorrijtuig wordt verkocht met een grote korting die niet gerechtvaardigd is door objectieve factoren, zoals schade of marktomstandigheden, maar puur met de intentie om de inkoopprijs lager te laten lijken.

Impliciete afspraken: dit omvat stilzwijgende of informele afspraken tussen partijen die resulteren in een afwijkende prijsstelling. Bijvoorbeeld, een verkoper en koper komen informeel overeen om de officiële factuurprijs lager te laten lijken, terwijl er in werkelijkheid een hoger bedrag wordt betaald via een andere route. Bijvoorbeeld door de leveringskosten van het motorrijtuig of de verkoopprijs van een ander motorrijtuig onrealistisch hoog te maken.

Onafhankelijke partijen in een vrije en concurrerende markt: dit benadrukt dat de prijs moet worden vastgesteld alsof beide partijen onafhankelijk en zonder onderlinge relaties of belangen handelen. Het uitgangspunt is dat de prijs overeenkomt met wat onafhankelijke kopers en verkopers in een markt met voldoende concurrentie zouden overeenkomen.

Objectieve en marktconforme criteria: de prijs moet gebaseerd zijn op meetbare en verifieerbare gegevens, zoals vergelijkbare verkopen of marktanalyse. Het doel hiervan is om ervoor te zorgen dat de inkoopprijs representatief is voor de werkelijke waarde van het motorrijtuig, zonder verstoringen door subjectieve of strategische manipulaties.

Koerslijst

De definitie van koerslijst is gebaseerd op een uitspraak van de Hoge Raad.²³ Ten eerste moet de koerslijst een lijst betreffen met werkelijke handelstransacties van motorrijtuigen. De koerslijst is een overzicht van

²² HR 10 juli 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ1971 en HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK3079.

²³ HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1666.

daadwerkelijk in Nederland door wederverkopers betaalde inkooprijzen van in Nederland geregistreeerde gebruikte motorrijtuigen van een bepaald merk, model, type aandrijving, leeftijd en uitrusting. Ten tweede moet de koerslijst in de handel algemeen worden toegepast. Dat betekent dat de koerslijst door iedereen kan worden geraadpleegd en ook een relevant deel van de markt wordt bediend door de koerslijst.

Inkoopverklaring

De inkoopverklaring is van belang om te kunnen vaststellen wat de inkoopprijs van een motorrijtuig is geweest. Hiervoor wordt aangesloten op artikel 4a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. De inkoopverklaring is de schriftelijke verklaring die een ondernemer moet verstrekken bij bepaalde leveringen en intracommunautaire transacties.

Opgaaf

Bij de aangifte voor de bpm wordt een opgaaf gedaan van de gegevens die bij de aangifte zijn gebruikt voor het vaststellen van de afschrijving dan wel voor de toepassing van de afschrijvingstabel. Omwille van de leesbaarheid wordt daarvoor een definitiebepaling opgenomen.

Taxatiewaarde

De definitie van taxatiewaarde bestaat reeds in de UR BPM 1992 en verwijst naar de waarde van het motorrijtuig die wordt bepaald op basis van een taxatierapport. Het betreft dan een motorrijtuig met meer dan normale gebruiksschade of een motorrijtuig dat niet voorkomt op een in de handel algemeen toegepaste koerslijst voor de inkoop van gebruikte motorrijtuigen door wederverkopers in Nederland.

Referentiemotorrijtuig

Een referentiemotorrijtuig is een motorrijtuig dat – in de basis – vergelijkbaar is met het motorrijtuig waarvoor de bpm wordt bepaald. Hiervoor is vereist dat het referentiemotorrijtuig in ieder geval overeenstemt is qua merk, model, bouwjaar, type aandrijving, brandstof, CO₂-uitstoot en vermogen. Daarnaast moet het referentiemotorrijtuig voor meer dan 70% overeenstemmen qua kilometerstand en leeftijd. Een voorbeeld. Een motorrijtuig heeft 70.000 kilometer en is 2 jaar en 11 maanden oud (35 maanden). Een referentieauto heeft dus een kilometerstand van tussen de 49.000 en 100.000 kilometer en heeft een leeftijd van minimaal 2 jaar en een halve maand, en maximaal 4 jaar en 2 maanden.

Een andere voorwaarde is dat het motorrijtuig is verhandeld uiterlijk zes maanden vóór het afschrijvingsmoment. Daarmee is verzekerd dat de transactieprijs van het referentiemotorrijtuig voldoende actueel is. Deze termijn is ruimer dan de gebruikelijke termijn van drie maanden die koerslijsten hanteren, waarmee is beoogd te verzekeren dat er voldoende geschikte referentiemotorrijtuigen beschikbaar zijn.

De bandbreedtes om te kwalificeren als referentiemotorrijtuig zijn in de definitiebepaling ruim gekozen, zodat belastingplichtige goede mogelijkheden wordt geboden om een referentiemotorrijtuig te vinden. Daarmee wordt invulling gegeven aan het fiscaal discriminatieverbod. Van belang is wel dat voor het bepalen van de handelsinkoopwaarde uiteindelijk de referentiemotorrijtuigen moet worden gekozen die *de meeste overeenkomsten* hebben met het motorrijtuig waarvoor de bpm wordt bepaald. Als er bijvoorbeeld 50 referentiemotorrijtuigen beschikbaar zijn, dan is van belang dat de koerslijst verder selecteert op andere relevante voertuigeigenschappen, zoals het uitrustingsniveau of andere relevante eigenschappen die de waarde van een motorrijtuig bepalen.

Wet

De definitie van wet verwijst naar de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

Artikel 1, onderdeel B (artikel 6 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)
In artikel 6 van de UR BPM 1992 is een omissie in een verwijzing hersteld.

Artikel 1, onderdeel C (artikel 8 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)
In artikel 8 van de UR BPM 1992 zijn het derde lid en het vierde lid vervallen. Deze leden stellen regels over het bepalen van de bpm met behulp van een koerslijst en taxatierapport en zijn vanaf nu ondergebracht in de nieuwe artikelen 8a en 8b. Tevens worden enkele redactionele verbeteringen doorgevoerd in artikel 8 vanwege de vernummering en de nieuwe definitiebepalingen in de UR BPM 1992.

Artikel 1, onderdeel D (artikelen 8a, 8b en 8c van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Het oude artikel 8a is vernummerd tot artikel 8c teneinde ruimte te creëren voor de nieuwe artikelen 8a en 8b.

Het nieuwe artikel 8a (koerslijsten)

Het nieuwe artikel 8a stelt regels over het gebruik van koerslijsten voor het bepalen van de afschrijving. Het eerste lid stelt als voorwaarde dat een koerslijst alléén kan worden gebruikt als is voldaan aan alle voorwaarden in het artikel. Als aan één van de voorwaarden niet wordt voldaan, dan kan de waarde op basis van de koerslijst niet worden gebruikt. De afschrijving moet dan worden bepaald op grond van de forfaitaire tabel of de taxatiewaarde. De voorgeschreven regels waarborgen dat de handelsinkoopwaarde op de juiste manier wordt vastgesteld en dat inzichtelijk is hoe deze tot stand komt. Als aan deze voorwaarden niet is voldaan kan de belastingplichtige noch de inspecteur beoordelen of aan de eisen van het fiscaal discriminatieverbod is voldaan.

Het tweede lid regelt de wijze waarop een koerslijst de handelsinkoopwaarde vaststelt, namelijk met een marktanalyse van de Nederlandse markt. De uitspraak van de Hoge Raad²⁴ ligt hieraan ten grondslag en de methodiek is als volgt:

- Alle referentiemotorrijtuigen in de koerslijst worden geselecteerd. Dit betreffen handelstransacties die de afgelopen zes maanden hebben plaatsgevonden van vergelijkbare motorrijtuigen. Voor de betekenis van "referentiemotorrijtuig" wordt verwezen naar de definitiebepaling en de toelichting hierbij. Er is vereist dat er ten minste vijf referentiemotorrijtuigen beschikbaar zijn in de koerslijst, omdat de koerslijst anders niet representatief of manipuleerbaar is. Voor een exclusief motorrijtuig zou het mogelijk zijn om – voorafgaand aan de inschrijving – op de Nederlandse markt enkele handelstransacties te (laten) doen met een (kunstmatig) lage handelswaarde zodat de koerslijst ten minste enkele referentiemotorrijtuigen heeft. Teneinde dergelijke misstanden te voorkomen is de eis gesteld dat er ten minste vijf referentiemotorrijtuigen in de koerslijst beschikbaar moeten zijn.
- Vervolgens worden de referentiemotorrijtuigen geselecteerd die de meeste overeenkomsten hebben met het motorrijtuig waarvoor de bpm worden bepaald. Hierbij wordt gekeken naar relevante waardebepalende eigenschappen, zoals het uitrustingsniveau, de kleur, en alle andere relevante aspecten die de waarde van een motorrijtuig bepalen.
- Vervolgens wordt op grondslag van deze werkelijke handelstransacties de handelsinkoopwaarde bepaald. Van belang is dat het is toegestaan dat deze waarde lager is dan de inkoopprijs. Er blijkt dan immers dat de werkelijke handelsinkoopwaarde in Nederland lager is dan de inkoopprijs van het motorrijtuig. Hoewel deze situatie naar verwachting niet vaak voordoet, wordt onderstreept dat dergelijke conclusie is toegestaan vanwege het fiscaal discriminatieverbod. Er zijn immers verifieerbare handelstransacties in Nederland van referentiemotorrijtuigen die aantonen dat de inkoopprijs in Nederland lager is dan de gerealiseerde inkoopprijs in het buitenland.
- Het is de koerslijst toegestaan om de transactiepreizen van de referentiemotorrijtuigen te vermeerderen of te verminderen vanwege verschillen met het motorrijtuig waarvoor de bpm wordt bepaald. Hieraan wordt wel een grens gesteld. Als gevolg van deze correctie mag de handelsinkoopwaarde niet (nog) lager zijn dan de gerealiseerde inkoopprijs in het buitenland. Het is namelijk niet aannemelijk dat een motorrijtuig in het buitenland wordt ingekocht voor een prijs die hoger is dan de handelsinkoopwaarde in Nederland, en theoretische benaderingen of schattingen die daarop aansturen worden daarom niet geaccepteerd. Echter, indien de belastingplichtige van oordeel is dat voor het motorrijtuig de inkoopprijs wél hoger is dan de handelsinkoopwaarde in Nederland, dan kan hij gebruik maken van een taxatierapport en de daarvoor ontworpen tegenbewijsregeling.

In het derde lid staan de voorwaarden om de handelsinkoopwaarde vast te stellen op de werkelijke inkoopprijs van het motorrijtuig in het buitenland. De toepassing hiervan moet namelijk tot een verschuldigde belasting leiden die ten minste 75% bedraagt van de belasting die verschuldigd zou zijn op grond van de forfaitaire afschrijvingstabel. Als het bpm-voordeel namelijk groter is dan 25% dan bestaat het risico dat het motorrijtuig essentiële schade heeft, de buitenlandse markt veel goedkoper is dan de Nederlandse markt en een concurrentievervalsing optreedt, of dat de inkoopprijs kunstmatig laag is gehouden. Een nadere toelichting hierop staat in het algemeen deel van deze toelichting.

In het vierde lid is beschreven welke informatie moet zijn opgenomen in de uitdraai van de koerslijst. Deze informatie maakt de vaststelling van de handelsinkoopwaarde door de koerslijstprovider transparant en controleerbaar voor de belastingplichtige en de inspecteur.

Het nieuwe artikel 8b (taxatierapporten)

Voor het overgrote deel stelt artikel 8b de regels vast die voorheen waren geplaatst in artikel 8, derde en vierde lid, UR BPM 1992. Hieronder volgt een beschrijving van de wijzigingen die zijn doorgevoerd.

In het eerste lid is verduidelijkt dat de taxatiewaarde kan alleen worden toegepast als aan alle voorwaarden van artikel 8b, waaronder dus ook bijlage I van de UR BPM 1992, is voldaan. Als aan één van de voorwaarden niet wordt voldaan, dan kan de waarde op basis van taxatie niet worden gebruikt. De afschrijving moet dan worden bepaald op grond van de forfaitaire tabel of een koerslijst. De voorgeschreven regels waarborgen dat de handelsinkoopwaarde op de juiste manier wordt vastgesteld en dat inzichtelijk is hoe deze tot stand komt. Als aan deze voorwaarden niet is voldaan kan de belastingplichtige noch de inspecteur beoordelen of aan de eisen van het fiscaal discriminatieverbod is voldaan.

In het derde lid is geregeld dat de werkelijke inkoopprijs in het buitenland *in beginsel* de ondergrens is van de taxatiewaarde. Hiervoor is gekozen omdat het vanuit economisch oogpunt niet aannemelijk is dat de werkelijke inkoopprijs in het buitenland hoger ligt dan de handelswaarde op de Nederlandse markt. Voor ondernemers zou een dergelijke situatie leiden tot een verliesgevende strategie, omdat de marktwaaarde dan lager zou zijn dan de inkoopprijs. Over het algemeen kan daarom worden aangenomen dat een motorrijtuig wordt ingekocht voor een bedrag dat lager of gelijk is aan de handelswaarde in Nederland. De reden hiervoor is dat de Nederlandse markt fungeert als de uiteindelijke verkoopmarkt voor het motorrijtuig. Tegelijkertijd is het weliswaar onwaarschijnlijk, maar niet onmogelijk, dat dergelijke situatie in de praktijk zich voordoet. Daarvoor kan de belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maken. Enkele voorbeelden:

- Het motorrijtuig heeft (verborgen) gebreken die pas na de inkoop aan het licht komen. De belastingplichtige kan dan verklaren om welke gebreken het gaat, waardoor deze niet eerder aan het licht zijn gekomen, en wat de waardevermindering daarvan is rekening houdend met het waardeverliespercentage.

²⁴ HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1666.

- Het motorrijtuig krijgt na de inkoop en vóór het afschrijvingsmoment (nieuwe) schade. De belastingplichtige kan dan bijvoorbeeld foto's overleggen waaruit blijkt dat en wanneer deze schade is ontstaan.

Vanwege dergelijke bijzondere situaties wordt de mogelijkheid opengesteld om het tegendeel aannemelijk te maken. Daarmee wordt invulling gegeven aan het fiscaal discriminatieverbod. Vanwege het fiscaal discriminatieverbod is als uitgangspunt gekozen voor de minst zware bewijslast. Daarbij geldt logischerwijs wel dat hoe meer de taxatiewaarde afwijkt van de inkoopprijs, hoe duidelijker het tegenbewijs moet zijn. Een situatie dat een motorrijtuig voor € 100.000 wordt ingekocht en op € 50.000 wordt getaxeerd, vraagt dus om meer uitleg van de belastingplichtige dan een motorrijtuig dat voor € 100.000 wordt ingekocht en op € 99.000 wordt getaxeerd. Verder moeten op verzoek van de inspecteur nadere bewijsstukken kunnen worden overgelegd die de stelling van belastingplichtige ondersteunen.

Tot slot is van belang dat als voorwaarde is gesteld dat *de belastingplichtige* het tegendeel aannemelijk moet maken. De belastingplichtige is immers nauw betrokken geweest bij de inkoop van het motorrijtuig, en kent de feiten en omstandigheden die samenhangen met de inkoop. De taxateur mag daarom niet zelfstandig hiertoe besluiten of verklaringen afgeven. Er is vereist dat onderdeel van het taxatierapport is een schriftelijk stuk van de belastingplichtige waarin hij aannemelijk maakt dat, en door welke omstandigheden, de werkelijke inkoopprijs hoger is dan de taxatiewaarde. Door de belastingplichtige verantwoordelijk hiervoor te houden kan in het toezicht ook meer eenvoudig gebruik worden gemaakt van handhavings- en sanctie instrumenten bij misstanden. De inspecteur kan dan effectiever een verzuimboete of vergrijpboete opleggen bij de belastingplichtige ingeval de gedraging tot te weinig betaalde belasting leidt. Deze kan zich immers niet langer verschuilen achter het taxatierapport en de taxateur. Bij ernstige misstanden kan ook makkelijker van het strafrechtelijke instrumentarium gebruik worden gemaakt.

Artikel I, onderdeel E (artikelen 8d van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 8d van de UR BPM 1992 worden enkele verwijzingen aangepast vanwege de vernummering in artikel 8.

Artikel I, onderdeel F (bijlage I van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In de aanhef en onderdeel 3.3. van bijlage I wordt een verwijzing aangepast, en er wordt gebruik gemaakt van de definitiebepaling "inkoopprijs". De definitie van referentiemotorrijtuig vervalt omdat deze is opgenomen in de begripsbepalingen.

Verder wordt een nieuw onderdeel ingevoegd, namelijk onderdeel 4. Daarin is bepaald dat de inkoopprijs van het motorrijtuig de ondergrens is van de taxatiewaarde, behoudens de mogelijkheid van de belastingplichtige om het tegendeel aannemelijk te maken. Onderdeel 4.1. houdt een informatieverplichting in voor de taxateur. Onderdeel 4.2. houdt een verplichting in voor de taxateur dat hij uitsluitend bevoegd is een taxatiewaarde vast te stellen die lager is dan de inkoopprijs indien de belastingplichtige daarmee instemt en als bijlage bij het taxatierapport is gevoegd een schriftelijk stuk van de belastingplichtige waarin hij aannemelijk maakt dat, en door welke omstandigheden, de werkelijke inkoopprijs hoger is dan de taxatiewaarde.

Artikel II

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 juli 2025. Echter, de voorwaarden aan het gebruik van de inkoopprijs treedt pas in werking met ingang van de dag dat de wettelijke grondslag daarvoor in de Fiscale Verzamelwet 2027 in werking is getreden. Dat is met ingang van 1 januari 2027.

De Staatssecretaris van Financiën,