



Rapport

Datum: 27 mei 1999

Rapportnummer: 1999/235

Klacht

Op 26 november 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van mevrouw O. te Wierden, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Centraal bureau motorrijtuigen te Apeldoorn. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Centraal bureau motorrijtuigenbelasting haar verzoek om teruggave van het verschil in motorrijtuigenbelasting tussen het personenautotarief (geel kenteken) en het bestelautotarief (grijs kenteken) over de periode van 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996 heeft afgewezen, omdat zij haar verzoek tot teruggave niet vóór 24 maart 1997 had ingediend.

Achtergrond

1. Wet van 16 december 1993 tot wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 in verband met verruiming van het begrip personenauto (Stb.1993, 673)

Artikel I, onderdeel A:

De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt gewijzigd als volgt. "Artikel 3 wordt vervangen door:

- Artikel 3.** 1. Onder personenauto wordt in deze wet en in de daarop gebaseerde regelingen verstaan een motorrijtuig op drie of meer wielen, zulks met uitzondering van:
- a. autobussen;
 - b. bestelauto's;
 - en c. motorrijtuigen, niet ingericht voor het vervoer van personen, met een toegestane maximum massa van meer dan 3500 kg.
2. Onder autobus wordt verstaan een motorrijtuig, ingericht voor het vervoer van meer dan acht personen, de bestuurder daaronder niet begrepen.
3. Onder bestelauto wordt verstaan een motorrijtuig met een laadruimte die in haar geheel is voorzien van een vlakke laadvloer en die:
- a. een lengte heeft van ten minste 200 cm en over ten minste 200 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm; dan wel b. ingeval de laadruimte minder dan 25 cm hoger is dan de cabine:
 - 1^o. een lengte heeft van ten minste 125 cm en over ten minste 125 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 98 cm; en 2^o. van de bestuurderszitplaats is afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele breedte van de cabine, welke wand direct achter de zitplaats is aangebracht en ten minste dezelfde hoogte heeft als de bestuurderscabine; en 3^o. niet is voorzien van zijruiten; dan wel c. ingeval de laadruimte ten minste 25 cm hoger is dan de cabine:
 - 1^o. een lengte heeft van ten minste 125 cm en over ten minste 125 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 98 cm; en 2^o. van de bestuurderszitplaats is afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele

breedte van de cabine, welke wand direct achter de bestuurderszitplaats is aangebracht en een hoogte heeft van ten minste 30 cm; en 3^o. niet is voorzien van zijruiten; dan wel d. ingeval het motorrijtuig een dubbele cabine heeft met zitruimte achter de bestuurder voor één rij naast elkaar in de rijrichting zittende personen:

1^o. over ten minste 150 cm van de lengte en over ten minste 20 cm van de breedte een hoogte heeft van ten minste 130 cm; en 2^o. voor ten minste 40 percent van de lengte voor het hart van de achterste as is geplaatst en een lengte heeft van :

. ten minste 150 cm; en II. ten minste twee derde van de lengte die de laadruimte zou hebben indien de zitruimte achter de bestuurder zou ontbreken; en III. ten minste twee maal die van de cabine, tenzij de cabine een hoogte heeft van ten minste 130 cm; en 3^o. van de cabine is afgescheiden door een vaste wand over ten minste de gehele breedte van de cabine, welke wand direct achter de zitruimte is aangebracht en ten minste dezelfde hoogte heeft als de cabine; en 4^o. niet is voorzien van zijruiten.

4. Onder toegestane maximum massa wordt verstaan de massa van het motorrijtuig in bedrijfsvaardige staat met inbegrip van de bedrijfsstoffen, reservedelen en gereedschappen die behoren tot de normale uitrusting, vermeerderd met de voor het motorrijtuig toegestane maximum massa aan lading.

5. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot:

a. de wijze waarop de hoogte en de lengte van de laadruimte en van de cabine worden vastgesteld alsmede op welke wijze het verschil in hoogte tussen de cabine en de laadruimte wordt vastgesteld; b. de constructie-technische afwerking van de laadruimte; c. de hoogte, de plaats, de constructiewijze en de bevestigingswijze van de vaste wand."

Artikel IV, onderdeel A:

"De Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 wordt gewijzigd als volgt In **artikel 1** wordt onderdeel b vervangen door:

b. met een motorrijtuig dat op de voet van artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt aangemerkt als een personenauto;." Artikel VII, leden 1 tot en met 4:

"1. Met betrekking tot motorrijtuigen waarvan de dagtekening van deel I van het ingevolge de Wegenverkeerswet afgegeven kentekenbewijs een vroegere datum is dan 1 januari 1994, is artikel IV van toepassing met ingang van 1 januari 1995.

2. Voor een motorrijtuig als bedoeld in het eerste lid, waarvoor vóór 1 januari 1995 motorrijtuigenbelasting is betaald over een tijdvak van drie maanden waarvan een gedeelte valt na 31 december 1994, is over het gehele tijdvak motorrijtuigenbelasting verschuldigd naar het tarief dat met betrekking tot dat motorrijtuig geldt bij de aanvang van dat tijdvak.

3. Voor een motorrijtuig als bedoeld in het eerste lid, waarvoor vóór 1 januari 1995 motorrijtuigenbelasting is betaald over een tijdvak van twaalf maanden waarvan een gedeelte valt na 31 december 1994, is over het gedeelte van dat tijdvak dat valt na 31 december 1994 motorrijtuigenbelasting verschuldigd naar het tarief dat met betrekking tot dat motorrijtuig geldt met ingang van 1 januari 1995.

4. In afwijking in zoverre van het bepaalde in de vorige leden is op verzoek artikel IV niet

van toepassing met betrekking tot motorrijtuigen die als gevolg van deze wet een personenauto worden en die behoren tot een omvangrijk wagenpark van en feitelijk in gebruik zijn bij één organisatie of bedrijf en waarvan de dagtekening van deel II van het ingevolge de Wegenverkeerswet afgegeven kentekenbewijs een vroegere datum is dan 1 november 1993. Bij ministeriële regeling worden nadere voorwaarden gesteld met betrekking tot de omvang en de samenstelling van het wagenpark en de wijze waarop een verzoek om toepassing van deze bepaling wordt gedaan."

2. Uitvoeringsregeling motorrijtuigenbelasting in verband met verruiming van het begrip personenauto

(besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 juli 1994, nr. WV94/289, Stcrt. 137)

Artikel I, eerste lid:

"Een wagenpark als bedoeld in artikel VII, vierde lid, van de Wet van 16 december 1993 tot wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 in verband met verruiming van het begrip personenauto (*Stb.* 1993, 673), wordt aangemerkt als omvangrijk indien daarvan op 1 januari 1994 ten minste 100 motorrijtuigen deel uitmaken:

a. die als gevolg van de genoemde wet een personenauto zijn geworden; en b. die op 1 januari 1994 feitelijk in gebruik zijn bij dezelfde organisatie of hetzelfde bedrijf; en c. waarvan de dagtekening van deel II van het kentekenbewijs een vroegere datum is dan 1 november 1993."

3. Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten

(Verdrag van 19 december 1966, Trb. 1969/99; IVBPR)" Artikel 26:

"Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status." **Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden** (Verdrag van 4 november 1950, Trb. 1951/154; EVRM); Artikel 14 Verbod van discriminatie:

"Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status."

4. Arresten van het Gerechtshof te Arnhem, eerste meervoudige belastingkamer, van 5 februari 1997

(nrs. M95/1330 en M95/1331) Het Hof overwoog onder meer:

"(...)

4.1. Anders dan de inspecteur meent is artikel 26 van het Verdrag ook van toepassing op de bepalingen van de Nederlandse belastingwetgeving.

4.2. Bij de Wet van 16 december 1993 is artikel 3 van de Wet BPM gewijzigd, waardoor het begrip personenauto met ingang van 1 januari 1994 werd verruimd. In verband hiermee is bij dezelfde wet de tekst van artikel 1, onderdeel b, van de Wet op de

motorrijtuigenbelasting 1966 (hierna: de Wet MB 1966) aangepast.

4.3. Door deze wetwijzigingen moest voor motorrijtuigen die niet aan de aangescherpte eisen van het per 1 januari 1994 in artikel 3 Wet BPM opgenomen begrip bestelauto voldeden, in beginsel voortaan in plaats van het lagere tarief van de motorrijtuigenbelasting voor vrachtauto's het hogere tarief voor personenauto's worden betaald.

4.4. In artikel VII, lid 1, van de Wet van 16 december 1993 is evenwel bij wijze van overgangsregeling bepaald, dat houders van motorrijtuigen waarvan de datum van dagtekening van deel I van het kentekenbewijs is gelegen vóór 1 januari 1994 en welke per die datum niet meer voldoen aan de aangescherpte eisen, eerst per 1 januari 1995 het tarief voor personenauto's zijn verschuldigd.

4.5. Voorts is in artikel VII, lid 4, van de Wet van 16 december 1993 bepaald, dat op verzoek en op nadere bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden ook na 1 januari 1995 het tarief voor vrachtauto's blijft gelden voor motorrijtuigen, die als gevolg van de wetwijzigingen een personenauto worden, die behoren tot een omvangrijk wagenpark van en feitelijk in gebruik zijn bij één organisatie of bedrijf en waarvan de dagtekening van deel II van het kentekenbewijs een vroegere datum is dan 1 november 1993.

4.6. In artikel I, lid 1, van de Uitvoeringsregeling is bepaald, dat sprake is van een omvangrijk wagenpark als bedoeld in 4.5. hiervoor, indien daarvan op 1 januari 1994 ten minste 100 motorrijtuigen deel uitmaken.

4.7. Artikel VII, lid 4, van de Wet van 16 december 1993 is bij amendement (Kamerstukken II, 1993-1994, 23 215, nr. 11) in die wet opgenomen. Blijkens de Toelichting op het amendement werd met de toevoeging een versoepeling beoogd van het overgangsrecht voor motorrijtuigen die behoren tot omvangrijke wagenparken van ten minste 100 motorrijtuigen en die uiterlijk de kenbaarheid als bestelauto hebben. De indieners van het amendement, de leden Reitsma en Van der Vaart, dachten daarbij, aldus de Toelichting, met name aan motorrijtuigen van de Wegenwacht.

4.8. In het voorlopig verslag van de Eerste Kamer bij de Wet van 16 december 1993 (Kamerstukken I, 1993-1994, 23 215, nr. 132a, blz. 2) wordt door de leden van de VVD-fractie opgemerkt, dat voormeld amendement inzake omvangrijke wagenparken het oog had op niet-commerciële instellingen, zoals bij voorbeeld het Rode Kruis en de Wegenwacht.

4.9. Vaststaat, dat het gecontroleerde motorrijtuig van belanghebbende is ingericht op dezelfde wijze als de motorrijtuigen, waarvoor op grond van de regeling voor omvangrijke wagenparken vanaf 1 januari 1995 bij voortzetting het lagere vrachtautotarief geldt.

4.10. Het hof is van oordeel, dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het verschil in tarief voor het door belanghebbende gehouden motorrijtuig en motorrijtuigen die onderdeel uitmaken van een omvangrijk wagenpark ontbreekt. Het hof neemt bij dit oordeel het volgende in aanmerking.

4.11. Artikel VII, lid 4, van de Wet van 16 december 1993 in combinatie met artikel I, lid 1, van de Uitvoeringsregeling, stelt voor het van toepassing kunnen vinden van het lagere tarief in hoofdzaak een getalscriterium.

4.12. Belanghebbende stelt terecht, dat voor een houder van één motorrijtuig of voor een

houder van meerdere maar minder dan 100 motorrijtuigen, de aanmerkelijke verhoging van het tarief per 1 januari 1995 evenzeer kan klemmen als voor een houder van een wagenpark van 100 of meer motorrijtuigen.

4.13. Zulks geldt, nu in de regeling geen onderscheid wordt gemaakt tussen niet-commerciële en commerciële instellingen, te meer voor een groot aantal bedrijven met minder dan 100 zogenaamde grijs-kentekenauto's. Deze worden vanaf 1 januari 1995 met belangrijk hogere kosten per motorrijtuig geconfronteerd dan houders van wagenparken met 100 of meer motorrijtuigen, voor wie het soort tarief niet is veranderd.

4.14. Aan het argument van de inspecteur, dat uit de parlementaire behandeling van de Wet van 16 december 1993 blijkt, dat het doel van de regeling is het (beperkt) ongedaan maken van de exorbitant extra hoge lasten die bezitters van omvangrijke wagenparken hebben om hun motorrijtuigen in de periode van 1 januari 1994 tot 1 januari 1995 te vervangen, kan daarom geen betekenis worden toegekend. (...)

4.16. Dat de regeling voor omvangrijke wagenparken om redenen van uitvoerbaarheid en doelmatigheid gerechtvaardigd zou zijn, zoals de inspecteur betoogt, vindt reeds weerlegging in de hierna geciteerde opmerkingen van de staatssecretaris van Financiën in de Nota naar aanleiding van het eindverslag (Kamerstukken II, 1993-1994, 23 215, nr. 7, blz. 2 en 3):

"Enerzijds geven de leden van de PvdA-fractie toe dat maatwerk via het gebruikscriterium niet doenlijk is, anderzijds zien zij daartoe wel mogelijkheden wanneer het gaat om grote aantallen auto's in beheer bij dezelfde belastingplichtige. Zij accepteren dan zelfs een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel, omdat zo menen zij wel vaker om uitvoeringstechnische redenen een verschil wordt gemaakt tussen gevallen. De inbreuk op het gelijkheidsbeginsel die deze leden voorstaan, zou in het onderhavige geval evenwel naar mijn mening niet geïndiceerd worden uit doelmatigheidsredenen, maar zou juist uit een oogpunt van doelmatigheid moeten worden afgewezen de controle wordt immers minder doelmatig - , evenals het hanteren van het gebruikerscriterium in het algemeen. Op grond van uitvoeringstechnische overwegingen zie ik er daarom geen rechtvaardigingsgrond voor. Anders dan deze leden zie ik ook geen andere reden waarom een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel zou moeten worden gemaakt en voor de beheerders van grotere wagenparken een uitzonderingspositie zou moeten gelden; waarom zou met andere woorden een grootvervoerder wel grijs in een personenauto mogen rijden en de kleine middenstand niet? Ook voor hen geldt immers dat er na inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel voldoende alternatieve auto's zijn die BPM-vrij kunnen worden aangeschaft. Voor het bestaande wagenpark behoeven zij, tenzij de auto's aan de werknemers ter beschikking worden gesteld voor privé-gebruik; fiscaal niet tegen hogere lasten aan te lopen. Ik voeg hier nog aan toe dat in het overleg met de branche over de onderhavige aanscherping van de grijze-kentekenregeling geen verzoek naar voren is gebracht om voor de grotere wagenparken een uitzondering te maken. Weliswaar is, zoals ik in de memorie van toelichting uitvoerig heb uiteengezet, door een aantal deelnemers aan dat overleg waaronder EVO in zijn algemeenheid de voorkeur gegeven aan het gebruikscriterium, maar door hen die zich in de inrichtingseisen konden vinden waaronder

de ANWB is een uitzondering als door deze leden bedoeld, niet bepleit".

4.17. Dat in het geval van een omvangrijk wagenpark ter controle met een zogenaamde kantoortoetsing kan worden volstaan, legt te dezen onvoldoende gewicht in de schaal. Het hof ziet niet in waarom zulks niet per motorrijtuig kan worden gezien.

4.18. Omtrent het door de inspecteur ter rechtvaardiging van een ongelijke behandeling gestelde tijdelijke karakter van de regeling voor omvangrijke wagenparken, merkt het hof het volgende op. 4.19. De regeling inzake de voortzetting per 1 januari 1995 van het lagere tarief kent geen einddatum. Niettemin zal, zoals de inspecteur terecht stelt, in de praktijk het aantal motorrijtuigen waarvoor de regeling geldt, door vervanging verminderen. Daar staat tegenover, dat de regeling niet vervalt in het geval door vervanging het aantal op 1 januari 1994 aanwezige motorrijtuigen van een omvangrijk wagenpark op enig moment daalt onder het aantal van 100.

4.20. Voorts blijkt, zoals belanghebbende terecht aanvoert, uit de totstandkoming van de Wet van 23 december 1994, inhoudende een regeling ter voorkoming dat 7 jaar na 1 januari 1988 een belangrijk aantal houders van grijs-kentekenauto's met een deel II van vóór die datum alsnog het hogere tarief voor personenauto's moet gaan betalen, dat een niet gering aantal personen langdurig houder blijft van een motorrijtuig met grijs kenteken waarvoor een lager tarief is verschuldigd.

4.21. Het hof verwerpt daarom ook het argument van de inspecteur, dat sprake is van een tijdelijk karakter van de regeling dat de ongelijke tariefstelling rechtvaardigt.

4.22. De inspecteur heeft op blz. 5 van het verzoekschrift, onder het opschrift "Bijzondere positie" erop gewezen, dat de oorspronkelijk beoogde doelgroep van de wagenparkregeling de ANWB is, zijnde een organisatie die maatschappelijk gezien verwantschap vertoont met politie, brandweer en dergelijke.

4.23. Het hof merkt dienaangaande op, dat wil men een bijzondere groep van een belasting vrijstellen of een reductie verlenen zulks een zorgvuldige afweging van de wetgever vereist en weerslag dient te vinden in een wetsbepaling waarin die bijzondere groep voldoende nauwkeurig wordt omschreven.

4.24. In het onderhavige geval leidt de wijze waarop de regeling in het vat is gegoten evenwel tot een niet te rechtvaardigen ongelijkheid tussen (groepen van) belastingplichtigen, waardoor sprake is van verboden discriminatie in de zin van artikel 26 van het Verdrag.

4.25. Het komt het hof passend voor de geconstateerde discriminatie op te heffen door de voor het motorrijtuig van belanghebbende verschuldigde belasting te stellen op het bedrag dat verschuldigd is indien de in artikel VII, lid 4, van de Wet van 16 december 1993 getroffen regeling ook in haar geval toepassing kan vinden. Haar beroep is derhalve gegrond. (...) Recht doende:

Vernietigt de uitspraak waarvan beroep, alsmede de daarbij gehandhaafde naheffingsaanslag."

5. Antwoord van de Staatssecretaris van Financiën van 20 mei 1997 op de vragen van het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, mevrouw Giskes

(zoals gepubliceerd in Vakstudienieuws 1997, 2025-2027) "1. Vraag: Kent u het recente

artikel (NRC Handelsblad, 1 maart jl.) over de problematiek van de wagenparken met zogenaamde grijze kentekenauto's die door een wetswijziging per 1 januari 1995 fiscaal worden behandeld als auto's met een geel kenteken? *Antwoord:* Ja. 2. *Vraag:* Hebt u overeenkomsten gesloten met MKB-Nederland en met de Stichting Belangen Grijskentekeneigenaren op grond waarvan aangeslotenen bij deze organisaties geacht worden een bezwaar tegen de heffing van motorrijtuigenbelasting gemaakt te hebben? *Antwoord:* De Belastingdienst heeft met de Stichting Belangen Grijskentekeneigenaren en met de Koninklijke Vereniging MKB overeenkomsten gesloten over een praktische vorm voor de afdoening van de te verwachten stroom aan bezwaarschriften, die bij het in brede kring bekend worden van de ter zake te voeren proefprocedures op gang zou komen. Uitgangspunt vormde het lidmaatschap van de stichting en de vereniging, dat zou gelden als een bezwaar tegen de heffing van de motorrijtuigenbelasting naar het personenauto-tarief.

3. *Vraag:* Is het in dat geval waar, dat in tenminste één van deze overeenkomsten een element van terugwerkende kracht voorkomt ten aanzien van het aanwezig geacht worden van een tijdig ingediend bezwaarschrift? Zo ja, bent u bereid een overeenkomstig element van terugwerkende kracht aan te nemen bij in deze zaak niet tijdig ingediende bezwaarschriften? *Antwoord:* Beide overeenkomsten gaan ervan uit dat de leden door hun lidmaatschap geacht worden bezwaar te hebben gemaakt tegen de heffing van de motorrijtuigenbelasting naar het personenauto-tarief voor de tijdvakken waarvoor dit mogelijk was op en de tijdvakken die zouden aanbreken na de datum van het sluiten van de onderscheiden overeenkomsten en hebben bij hun totstandkoming geen element van terugwerkende kracht in zich. Na het bekend worden van de uitspraak van het Gerechtshof is evenwel naar voren gekomen, dat de overeenkomst met de stichting een onduidelijkheid bevat ten aanzien van haar werking in de tijd. Mede omdat tijdens de loop van de procedure voor het Gerechtshof van de zijde van het Centraal Bureau Motorrijtuigenbelasting in verschillende contacten naar de stichting toe de indruk kan zijn gewekt dat de overeenkomst ook zou *terugwerken* voor nieuwe leden, hebben de inspecteur, de gemachtigde van de stichting en de stichting dit punt nader bezien. Het vertrouwensbeginsel heeft partijen tot het inzicht gebracht dat deze indruk moet worden gehonoreerd. Gelet op het specifieke dat geldt voor sommige leden van de stichting, is er geen reden voor gevallen waarin daar geen sprake van is, af te wijken van het algemene beleid in deze, zoals dat is uiteengezet in het antwoord op vraag 5.

4. *Vraag:* Deelt u de mening, dat er in het geval van het bestaan van de twee overeenkomsten, bij de betrokkenen die niet bij een van beide genoemde organisaties zijn aangesloten, de indruk kan rijzen van een maatschappelijk moeilijk aanvaardbare ongelijke behandeling? Zo ja, bent u bereid voor hen eveneens een begunstigende regeling te treffen? *Antwoord:* De afspraken tussen de Belastingdienst en de respectieve groepen van belanghebbenden dragen in zich, dat degenen die zij vertegenwoordigen op basis van één van die overeenkomsten, geacht worden gebruik te hebben gemaakt van hun wettelijk recht tot bezwaar. In beide gevallen was kenbaar dat feitelijk werd opgetreden namens de betrokken houders. Het was duidelijk dat ook zonder het maken van afspraken bezwaren

zouden worden ingediend. Wie geen bezwaar heeft gemaakt hetzij rechtstreeks individueel, hetzij via de aanmelding als lid van de stichting of door het zijn van lid van de vereniging MKB, zal derhalve geen profijt kunnen hebben van een mogelijke uiteindelijk voor de hiervoor bedoelde belanghebbende positieve eindbeslissing van de rechter, i.c. de Hoge Raad. Dit is een onvermijdelijk gevolg van de keus geen rechtsmiddel aan te wenden. Voor het treffen van een begunstigende regeling, alsof wèl formeel bezwaar is gemaakt, zie ik voor die gevallen geen aanleiding. Ik verwijs hierbij ook nog naar het antwoord op vraag 5. Ook bij andere procedures geldt het principe dat men actie moet ondernemen om zijn rechten geldend te maken. Ik noem bijvoorbeeld de procedures in het kader van het St.Oedenrode-arrest en de zaak inzake de vergoeding bij speelautomaten.

5. *Vraag:* Welk beleid hanteert u in het algemeen ter zake van ambtshalve teruggaven in zaken waarbij een terecht bezwaar tegen de betaling of tegen de naheffingsaanslag is ingediend, zij het buiten de bezwaartermijn? Bent u voornemens dit beleid ook te hanteren in het geval de uitspraak van de belastingrechter in Arnhem van 5 februari 1997 in deze zaak door de Hoge Raad wordt bevestigd? *Antwoord:* Het beleid ter zake van ambtshalve teruggaven in zaken waarbij een bezwaarschrift tegen een onjuiste betaling op aangifte of naheffingsaanslag is ingediend na het verstrijken van de bezwaartermijn, is opgenomen in de voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (zie

Achtergrond

, onder 9; N.o.). Uit deze voorschriften blijkt dat slechts voor aanslagen of betalingen op aangifte die op de dag waarop de belastingrechter uitspraak doet, nog niet onherroepelijk vaststaan, een uitspraak van een Hof of arrest van de Hoge Raad aanleiding kan zijn voor ambtshalve vermindering achteraf van een aanslag of teruggaaf van belasting. Een belastingaanslag of betaling op aangifte staat onherroepelijk vast als daartegen geen bezwaar of beroep meer mogelijk is. Het voorgaande lijdt uitzondering indien een afwijkende regeling is getroffen, dan wel de inspecteur belanghebbende de toezegging heeft gedaan dat de opgelegde aanslag c.q. de betaling op aangifte wordt verminderd indien de fiscus in een andere procedure betreffende een identiek geval in het ongelijk wordt gesteld en belanghebbende om die reden heeft afgezien van het instellen van beroep. Op grond van het vertrouwensbeginsel moet de inspecteur de toegezegde vermindering verlenen, ook al levert dit strijd op met het bepaalde in de Voorschriften. Een afwijking van dit beleid voor andere belastingplichtigen, ingeval de Hoge Raad de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 5 februari 1997 bevestigt, acht ik onder meer vanwege het gelijkheidsbeginsel ongewenst. Bij Besluit van 17 december 1996, nr. AFZ96/3312M is inmiddels een richtsnoer gegeven voor situaties waarin te verwachten is dat zonder nadere regeling een massale stroom van bezwaarschriften op gang komt. Voor bijzondere gevallen kan van de in het Besluit neergelegde regeling worden afgeweken. Het gaat in het onderhavige geval om een groot aantal belanghebbenden en een principiële juridische kwestie; daarnaast kan worden aangenomen dat thans alle belanghebbenden kennis zullen hebben genomen van de uitspraak van het Hof. Gezien het vorenstaande en gelet

op de praktische implicaties van een ander lijkt het thans een goede zaak in het licht van evengoemd besluit een algemene regeling te treffen. Ik ben bereid om belanghebbenden voor tijdvakken die aanvangen op of na de datum van de uitspraak van het Hof of waarvoor de termijn voor het indienen van bezwaar op de datum waarop het Hof zijn uitspraak heeft gedaan nog niet is verstreken op verzoek ambtshalve teruggaaf te verlenen indien de Hoge Raad de uitspraak van het Hof volgt.

6. *Vraag:* Kunt u nu u de Kamer op 25 februari (antwoorden op mondelinge vragen van het lid H.G.J. Kamp) heeft laten weten dat u tegen eerder genoemde aanslag beroep in cassatie aantekent meedelen op basis van welke argumenten u meent dat het gerechtshof een verkeerde uitspraak heeft gedaan? *Antwoord:* De uitspraak van het Gerechtshof behelst het oordeel dat de wetgeving die aan het geschil in de procedure ten grondslag lag in strijd zou zijn met het gelijkheidsbeginsel en de non-discriminatiebepaling van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Dit is een principiële juridische kwestie. Zoals ik ook heb aangegeven in het antwoord op een door de heer Kamp op 25 februari 1997 mondeling gestelde vraag, ligt het niet in de rede dat ik hierover uitspraken doe zolang op een beroep in cassatie mijnerzijds door de Hoge Raad niet is beslist."

6. Antwoord van de Staatssecretaris van Financiën van 25 augustus 1997 op de nadere vragen van het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, mevrouw Giskes

(zoals gepubliceerd in Vakstudienieuws 1997, 3217-3218, inclusief aantekening) "**Vragen van het Tweede Kamerlid Giskes**

1. Welke elementen in de positie van sommige leden van de Stichting Belangen Grijs kenteken eigenaren zijn zodanig specifiek dat zij niet naar voren kunnen komen bij niet-leden van deze stichting met name bij leden van de Koninklijke Vereniging MKB?
2. Waarom acht u het niet geboden om met toepassing van het gelijkheidsbeginsel, mede in het licht van het zogenaamde dienstauto-arrest van de Hoge Raad van 5februari 1997, niet leden van de stichting, met name leden van de Koninklijke Vereniging MKB, in dezelfde bevoorrechte positie te plaatsen als leden van de stichting voor wat betreft de datum waarop degenen die na het sluiten van de overeenkomsten van deze organisaties met de Belastingdienst of het ministerie van Financiën geacht werden hun eerste bezwaarschrift te hebben ingediend?
3. Kunt u de Kamer een exemplaar van de betrokken overeenkomsten met de genoemde organisaties overleggen? Zijn deze overeenkomsten inmiddels formeel of materieel herzien? Zo ja, op welke datum en in welke zin is dat gebeurd? **Antwoorden staatssecretaris van Financiën** 1, 2 en 3. De inspecteur motorrijtuigenbelasting te Apeldoorn heeft met de gemachtigde van de Stichting Belangen Grijskentekeneigenaren in het tweede kwartaal van 1995 een overeenkomst gesloten. Die overeenkomst had ten doel een aantal belanghebbenden de gelegenheid te geven gezamenlijk een proefprocedure te starten. Daarbij werd op een praktische wijze vorm gegeven aan de bezwaarschriftprocedure om te voorkomen dat belanghebbenden die zich bij de stichting hadden aangesloten of later zouden aansluiten, individueel van hun rechtsmiddel van

bezwaar gebruik zouden maken. Voorzien werd dat de stichting maandelijks een opgave zou doen van de nieuwe "leden". De inspecteur heeft in het overleg voorafgaande aan de overeenkomst duidelijk kenbaar gemaakt dat gezien de bestendige beleidslijn op dit punt, geen sprake kon zijn van terugwerkende kracht. De schriftelijke overeenkomst moet in het licht van dat uitgangspunt worden uitgelegd. Gebleken is dat in de uitvoering, mede omdat sprake zou zijn van spoedbehandeling voor het Gerechtshof voor de aanloopperiode van de stichting, waardoor de aansluiting van nieuwe leden naar het zich liet aanzien een overzienbaar tijdsbestek zou beslaan, enige ruimte is gelaten voor de gedachte dat nieuwe leden bij aansluiting dezelfde rechten zouden hebben als degenen die de aanzet tot de procedure hadden gegeven. Na de uitspraak van het Gerechtshof is dit punt naar voren gekomen. In onderling overleg hebben de inspecteur, de gemachtigde van de stichting en de stichting hun onderlinge positie nader bezien en de afwikkeling van de overeenkomst nader vorm gegeven. De invulling houdt in dat als uitgangspunt geldt dat er in principe geen terugwerkende kracht is overeengekomen. Wel kunnen "leden" die zich tot het tijdstip waarop de reikwijdte van de overeenkomst nader wordt gedefinieerd, bij de stichting hebben aangemeld geacht worden bezwaar te hebben gemaakt voor de gehele periode. Partijen zijn het erover eens dat dit tijdstip op 24 maart 1997 valt. Bij deze uitwerking heeft mede een rol gespeeld dat van de zijde van het CBM naar de stichting de indruk is gewekt dat de overeenkomst zo was bedoeld. Met het MKB is eveneens door de Belastingdienst een afspraak gemaakt in het kader van een door die vereniging voor de leden te voeren proefprocedure. Ook hier is op praktische wijze een invulling gegeven aan de normale bezwaarschriftprocedure. De afspraak voorziet erin dat de bij het MKB aangesloten leden/ondernemers buiten de procedure om voor auto's die niet meer als bestelauto konden worden aangemerkt het tarief voor personenauto's betalen en bij een beslissing van de rechter in het voordeel van de concrete belanghebbende op gelijke voet de naar het tarief voor personenauto berekende teveel betaalde belasting gerestitueerd zullen krijgen. Deze afspraak geldt voor de evengenoemde leden en kent geen terugwerkende kracht. Overigens hebben particulieren zich ook individueel beroepen op de in het geding zijnde overgangsregeling. Deze bezwaren zijn in afwachting van de uitkomst van de procedures aangehouden. In verband met de positie van de betrokkenen bij de stichting zoals hiervoor geschetst acht ik het gewenst deze groep op dezelfde wijze te behandelen. In verband met het voorgaande heb ik aanleiding gevonden goed te keuren dat in de nog openstaande gevallen waarbij met een beroep op de meergenoemde overgangsregeling voor 24 maart 1997 bij een eventueel verlies van de procedure de teveel betaalde belasting wordt gerestitueerd over de gehele periode, derhalve vanaf 1 januari 1995. Gezien het overleg met het MKB is het niet onredelijk om er vanuit te gaan dat voor nieuwe leden bezwaar werd gemaakt met ingang van het eerste open tijdvak op de datum van hun lidmaatschap. Gezien de hiervoor aangegeven gedragslijn voor de individuele bezwaren kan ik meer ook voor die gevallen mee verenigen dat een gelijke gedragslijn wordt gevolgd. Van de overeenkomst en de afspraak voeg ik een kopie bij. **Aantekening** (...) In tegenstelling tot zijn in de eerdere antwoorden ingenomen standpunt, breidt de staatssecretaris de terugwerkende kracht tot 1 januari 1995 uit voor allen die vóór 24 maart

1997 collectief dan wel individueel bezwaar hebben gemaakt. De uitkomst van het arrest zal in die gevallen dan worden toegepast voor de tijdvakken vanaf 1 januari 1995."

7. De arresten van de Hoge Raad der Nederlanden van 17 augustus 1998 (nrs. 33.078 en 33.079)

Op 17 augustus 1998 bevestigde de Hoge Raad de hierboven onder 4. genoemde arresten van het Gerechtshof te Arnhem van 5 februari 1997. De Hoge Raad overwoog onder meer:

"(...) 3.2. Het geschil Het geschil voor het Hof betreft de vraag of voor het onderhavige motorrijtuig de belasting is verschuldigd naar het tarief voor personenauto's, zoals de Inspecteur verdedigt met een beroep op de voor het onderhavige tijdvak geldende wetstekst, dan wel naar het tarief voor bestelauto's, zoals belanghebbende verdedigt, zich in de eerste plaats beroepende op een door artikel VII van genoemde Wet van 16 december 1993 voor houders van motorrijtuigen als de onderhavige geschapen verboden discriminatie als bedoeld in artikel 26 IVBPR.

3.3. Beslissing van het Hof 3.3.1. Het Hof heeft beslist dat belanghebbende voor het onderhavige motorrijtuig, dat is ingericht op dezelfde wijze als de motorrijtuigen, waarvoor op grond van de regeling voor omvangrijke wagenparken sedert 1 januari 1995 bij voortzetting het lagere tarief voor bestelauto's geldt, de belasting is verschuldigd naar dit lagere tarief. 3.3.2. Het Hof heeft hiertoe geoordeeld dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het verschil in tarief voor het door belanghebbende gehouden motorrijtuig en motorrijtuigen die onderdeel uitmaken van een omvangrijk wagenpark, ontbreekt, dat de regeling voor omvangrijke wagenparken niet wordt gerechtvaardigd om redenen van uitvoerbaarheid en doelmatigheid, en dat de wijze waarop die regeling in het vat is gegoten, tot een niet te rechtvaardigen ongelijkheid tussen (groepen van) belastingplichtigen leidt, waardoor sprake is van verboden discriminatie in de zin van artikel 26 IVBPR. 3.3.3. Tegen deze oordelen richt zich middel 1 met de klachten dat belanghebbende ten onrechte op één lijn wordt gesteld met een houder van een groot wagenpark, aangezien geen sprake is van gelijke gevallen, en dat ten onrechte de conclusie is getrokken dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de regeling voor houders van een groot wagenpark ontbreekt, waarmee de door de wetgever gegeven objectieve en redelijke rechtvaardiging is genegeerd. 3.3.4. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het passend voorkomt de geconstateerde discriminatie op te heffen door de voor het motorrijtuig van belanghebbende verschuldigde belasting te stellen op het bedrag dat verschuldigd is indien de in artikel VII, lid 4, van de Wet van 16 december 1993 getroffen regeling ook in zijn geval toepassing kan vinden. 3.3.5. Dit oordeel wordt door middel 2 bestreden met de klacht dat het Hof zijn taak als rechter te buiten is gegaan door het fiscale privilege dat slechts een kleine groep houders was toegedacht, uit te breiden tot houders als belanghebbende.

3.4. Voorgeschiedenis van de Wet van 16 december 1993, hierna: de grijskentekenproblematiek De Wet maakte onderscheid in het tarief van de belasting, ter zake van het gebruik van de weg geheven van de houder van een motorrijtuig, al naar gelang het betrof voorzover te dezen van belang een motorrijtuig op drie of meer wielen,

ingericht voor personenvervoer (personenauto) dan wel een ander motorrijtuig (bestelauto). De belasting werd geheven voor elk motorrijtuig afzonderlijk (behoudens een hier niet van belang zijnde uitzondering voor fabrieks- of handelsvoorraad); het gebruik dat van het motorrijtuig in feite werd gemaakt, was hierbij niet van belang. Omdat het tarief voor bestelauto's lager was dan dat voor personenauto's, was het voor particuliere gebruikers aantrekkelijk om over te gaan tot de aanschaf van bestelauto's, waarvoor grijze kentekens werden afgegeven, in het bijzonder van bestelauto's die waren afgeleid van personenauto's, de zogenoemde uitgekilde personenauto's. Dit gebruik leidde tot derving van belasting, met name ook van motorrijtuigenbelasting. Om hieraan een halt toe te roepen is met ingang van 1 januari 1988 het begrip personenauto gewijzigd (Wet van 18 december 1987, Stb. 580), zodat voor een bestelauto de laadruimte nog slechts mocht zijn voorzien van een zijruit van beperkte afmetingen aan de rechterzijde en meer zijruiten alleen waren toegestaan indien de laadruimte hoger was dan 130 cm. Deze uitbreiding van het begrip personenauto, waardoor ook auto's met een grijs kenteken daaronder konden vallen, gold niet voor motorrijtuigen waarvoor vóór 1 januari 1988 deel II van het kentekenbewijs was afgegeven, zolang het houderschap niet werd overgedragen (een "uitsterfregeling").

3.5. Wetsgeschiedenis van de overgangsregeling Ook na de invoering van de hiervóór in 3.4 genoemde Wet van 18 december 1987 bleven particulieren op zo grote schaal gebruikmaken van auto's die volgens de nieuwe criteria geen personenauto waren, dat een aanscherping van de definitie van het begrip personenauto nodig werd geacht, zoals werd gemeld in de Memorie van Toelichting bij het voorstel dat leidde tot de Wet BPM (...). Hierop volgde het voorstel dat leidde tot de Wet van 16 december 1993 tot wijziging van de Wet BPM in verband met de verruiming van het begrip personenauto (Stb. 673), waarin nadere eisen werden gesteld, waaraan moest worden voldaan om aan het begrip bestelauto te beantwoorden, met aanpassing van artikel 1 van de Wet door verwijzing naar de in de Wet BPM opgenomen definitie van personenauto (...). Als overgangsregeling (artikel VII) werd voorgesteld dat voor motorrijtuigen waarvan de dagtekening van deel II van het kentekenbewijs een vroegere datum was dan 1 januari 1994 (de voorgestelde ingangsdatum van die wet) de oude regeling werd gehandhaafd. De nadere eisen waaraan moest worden voldaan om aan het begrip bestelauto te beantwoorden, betroffen de inrichtingseisen, met name de laadruimte, terwijl het gebruik als criterium uitvoerig gemotiveerd werd afgewezen (...). Vanuit de Tweede Kamer werd aangedrongen op een uitzonderingsregeling voor bepaalde groepen houders van motorrijtuigen, zoals de Wegenwacht of ondernemers die wagenparken hebben van auto's waarvan het evident is dat zij slechts voor goederenvervoer worden gebruikt. De tegenwerpingen van de Staatssecretaris van Financiën dat op deze wijze alsnog het gebruikscriterium zou worden geïntroduceerd en in strijd zou worden gehandeld met het gelijkheidsbeginsel, waarvoor op grond van uitvoeringstechnische overwegingen geen rechtvaardigingsgrond werd gezien, terwijl de inrichting van de auto's van de grotere wagenparken zich niet van die van andere bestelauto's onderscheidt (...), werden in de Kamer onvoldoende argumenten geacht om de gesuggereerde uitzondering af te wijzen. Ook de voorgestelde overgangsregeling vond geen genade in de ogen van de Tweede

Kamer, die er moeite mee had om particulier en consumptief gebruik van een bestelauto nog jarenlang in de motorrijtuigenbelasting te sauveren, doch dit slechts wilde aanvaarden voor auto's die uitsluitend voor goederenvervoer worden gebruikt (...). De reactie van de Staatssecretaris was, dat de in het wetsvoorstel opgenomen overgangsregeling met betrekking tot de motorrijtuigenbelasting in het verlengde lag van de in 1988 uitgezette koers, waarbij het oude regime werd geëerbiedigd tot aan de datum van de eerste verkoop van de auto na de datum van inwerkingtreding van de aanscherping (...), doch dat hij wel de overgangsregeling van artikel VII wilde aanscherpen zodat de nieuwe eisen wat de motorrijtuigenbelasting betreft (dus voor een ieder) zouden ingaan op 1 januari 1995. (...) In weerwil van het bezwaar van de Staatssecretaris werd het amendement aangenomen. Aldus is in de overgangsregeling een uitzondering opgenomen voor motorrijtuigen die als gevolg van deze wet een personenauto worden en die behoren tot een omvangrijk wagenpark van en feitelijk in gebruik zijn bij één organisatie of bedrijf en waarvan de dagtekening van deel II van het kentekenbewijs een vroegere datum is dan 1 november 1993, zulks nader uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling motorrijtuigenbelasting in verband met verruiming van het begrip personenauto (zie

Achtergrond

onder 2.; N.o.) in die zin, dat als zodanig wagenpark wordt aangemerkt een wagenpark, indien daarvan op 1 januari 1994 ten minste 100 motorrijtuigen deel uitmaken.

3.6. Schending van het gelijkheidsbeginsel 3.6.1. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een door artikel 26 IVBPR verboden ongelijke behandeling waarbij de Hoge Raad deze vraag mede zal beoordelen aan de hand van artikel 14 EVRM in verbinding met artikel 1 Protocol nr. 1 moet worden vooropgesteld dat deze Verdragen niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbieden, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Hierbij komt aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van deze Verdragen als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen.

3.6.2. Ter beantwoording van de vraag of het geval van belanghebbende als houder van de onderhavige auto voor de verschuldigdheid van het tarief van de belasting op één lijn gesteld moet worden met het geval van houders van auto's behorende tot een omvangrijk wagenpark, moet worden gelet op de strekking van de regeling van deze tarifiering. Zoals hiervóór in 3.4 uiteengezet, is voor het verschil in tarief de inrichting van de desbetreffende auto's hetzij voor personenvervoer, hetzij voor andere doeleinden waarbij de mogelijkheid tot personenvervoer ondergeschikt is aan het vervoer waarvoor het voertuig overigens dient als criterium genomen. Daarbij is niet van belang geacht welk gebruik, voor zakelijke dan wel voor privé-doeleinden, van de auto in de praktijk werd gemaakt, noch of dit gebruik plaatsvond door een ondernemer dan wel door een particulier. Naar in een Evaluatierapport inzake de werking van de Wet BPM in 1997 door de Staatssecretaris van

Financiën nog eens is benadrukt, is met de verruiming van het begrip personenauto per 1 januari 1994 beoogd het particuliere gebruik van auto's met een grijs kenteken terug te dringen door, met behulp van een aantal technische eisen aan de inrichting van de relevante autotypen, dit soort auto's door hun inrichting en uiterlijk minder aantrekkelijk te maken voor particulieren, en was een voorname reden voor deze aanpak, dat in geval van een keuze voor het toepassen van gebruikscriteria de uitvoering van de regels voor alle betrokkenen in een onevenredige mate zou worden gecompliceerd, en impliceert deze keuze dat het voor particulieren nog steeds mogelijk is dergelijke auto's aan te schaffen (...). Omdat het gebruik van auto's met grijs kenteken door particulieren tot minder belastingopbrengst leidde (zie hiervóór in 3.4) zijn de technische inrichtingseisen voor de auto om niet als personenauto te worden aangemerkt, verscherpt; deze wetwijziging had voor alle houders van motorrijtuigen met een grijs kenteken, die op 1 januari 1995 niet voldeden aan de aangescherpte eisen, financiële consequenties, voor wat betreft de motorrijtuigenbelasting bestaande in een voor ieder motorrijtuig verschuldigd hoger bedrag aan belasting, dan wel de eenmalige kosten van ombouw van het motorrijtuig. Deze financiële consequenties golden voor alle gevallen in gelijke mate. De wetgever heeft dan ook in redelijkheid de houders van een omvangrijk wagenpark niet als ongelijk kunnen beschouwen aan de overige houders. De omstandigheid dat de financiële consequenties in absolute zin zwaarder wegen naarmate men houder is van meer door de regeling getroffen motorrijtuigen, kan, gelet op de hiervóór omschreven strekking van de bepalingen van de Wet, niet worden aangemerkt als een objectieve en redelijke rechtvaardiging om de houders van een omvangrijk wagenpark gunstiger te behandelen dan de overige houders van soortgelijke motorrijtuigen. Met de Staatssecretaris van Financiën (hiervóór in 3.5.) is de Hoge Raad van oordeel dat deze gunstiger behandeling niet gerechtvaardigd is om redenen van doelmatigheid of van uitvoerbaarheid van de regeling, terwijl de Hoge Raad ook buiten de wetsgeschiedenis geen gronden van fiscale of niet-fiscale aard heeft gevonden, die de onderhavige ongelijke behandeling kunnen rechtvaardigen. De voor ondernemers en instellingen met een omvangrijk wagenpark in de overgangsregeling, artikel VII van de Wet van 16 december 1993, gemaakte uitzondering kan dan ook niet anders worden gezien dan als een willekeurige bevoordeling van die groep belastingplichtigen, die in strijd is met het in de hiervóór in 3.6.1 genoemde verdragsbepalingen vervatte gelijkheidsbeginsel. Uit het vorenoverwogene volgt dat middel 1 niet tot cassatie kan leiden.

3.7. Rechtsherstel Teneinde de ten aanzien van belanghebbende geconstateerde ongelijkheid op te heffen, heeft het Hof terecht gekozen voor gelijkstelling van het bedrag van de verschuldigde belasting met die, verschuldigd voor de auto's, ten behoeve waarvan de uitzondering in de wettelijke regeling is opgenomen. Hierbij dient mede in aanmerking te worden genomen dat tegen een voor de overige gevallen van grijskentekenhouders geldende even gunstige overgangsregeling kennelijk in beginsel geen bezwaar bestond, nu in het oorspronkelijke regeringsvoorstel een zodanige algemeen geldende, en overigens, gelet op de hiervóór in 3.4 vermelde voorgeschiedenis, alleszins gerechtvaardigde overgangsregeling was vervat (zie hiervóór in 3.5), welke door de

aanvaarding van het amendement eigenlijk alleen voor de houders van een omvangrijk wagenpark als een overgangsregeling zou gaan gelden (de Staatssecretaris van Financiën hiervóór in 3.5.). Van deze oplossing tot herstel van de ongelijkheid kan niet worden gezegd dat deze de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat. Middel 2 kan mitsdien evenmin tot cassatie leiden."

8. Algemene wet inzake rijksbelastingen

(Wet van 2 juli 1959, Stb. 301). Artikel 65, eerste lid:

"Een onjuiste belastingaanslag kan door de inspecteur ambtshalve worden vermindert. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend."

9. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven

(besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735) § 1.

Inleiding "1. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering van belastingaanslagen alsmede van ingehouden dan wel op aangifte afgedragen of voldane belastingbedragen te verlenen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend. Mij is gebleken dat het wenselijk is de uitvoeringsvoorschriften op dit punt opnieuw vast te stellen. (...)

4. In dit besluit is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. De uitvoering van de regeling is volledig aan de inspecteurs gedelegeerd. (...)" § 9 Jurisprudentie en resoluties, onder 1 en 2:

"1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een mededeling of een andere schriftelijke aanwijzing mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt *niet* tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidelijk vóór de dagtekening van de mededeling of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

2. Een uitspraak van een Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak van een Gerechtshof bij de heffing van de belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het Gerechtshof."

10. Behandeling bezwaarschriften en verzoeken om teruggaaf naar aanleiding van arresten Hoge Raad in proefprocedures geel/grijs kenteken

(besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 november 1998, nr. VB97/1250, zoals gewijzigd bij besluit van 24 december 1998, nr. VB98/2928) "1. **Gevolgen van de**

arresten van de Hoge Raad:

1.1. Op 17 augustus 1998 heeft de Hoge Raad in een tweetal proefprocedures arrest gewezen (rolnummers 33.078 en 33.079; *V-N* 1998/40.6) omtrent de toepassing van de overgangsregeling voor grootwagparkhouders (artikel VII, lid 4, van de Wet van 16 december 1993, *Stb.* 673). De Hoge Raad heeft daarin de uitspraken van het Gerechtshof te Arnhem van 5 februari 1997, nrs. M95/1330 en M95/1331 bevestigd en geoordeeld dat de ongelijkheid in behandeling die genoemde overgangsregeling met zich meebracht voor houders van minder dan 100 auto's als niet op gronden van uitvoerbaarheid of doelmatigheid of anderszins te rechtvaardigen is. Het Hof had beslist dat in de voorgelegde gevallen de overgangsregeling in lid 4 van artikel VII eveneens moet worden toegepast op andere houders dat die van een grootwagpark, omdat er naar het oordeel van het Hof sprake is van een in artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (...) genoemde discriminatie.

1.2. Bij wet van 16 december 1993, *Stb.* 673, is het begrip personenauto per 1 januari 1994 verruimd. In lid 1 van artikel VII van die wet is als algemene overgangsregeling opgenomen, dat voor de motorrijtuigenbelasting de gevolgen van de wetswijziging pas per 1 januari 1995 intreden voor motorrijtuigen die vóór 1 januari 1994 als bestelauto werden aangemerkt en in ongewijzigde staat in gebruik zouden blijven. De beslissing van de Hoge Raad heeft deze overgangsregeling deels terzijde gesteld, doordat de Hoge Raad de overgangsregeling voor zogenoemde grote wagenparken ook voor houders van minder dan 100 auto's van toepassing heeft verklaard. Dit betekent dat de overgangsregeling in het vierde lid van genoemd artikel VII zonder de voorwaarde van een "omvangrijk wagenpark" moet worden toegepast. Met betrekking tot de in de hiervoor bedoelde overgangsregeling voor grote wagenparken gestelde eis dat de datum van deel II van het kentekenbewijs een vroegere is dan 1 november 1993, keur ik goed, dat de overgangsregeling ook van toepassing is voor auto's waarvoor de tenaamstelling later plaatsvond, doch vóór 1 januari 1994. Dit betekent dat in principe ook auto's met een datum deel II van het kentekenbewijs van 1 november 1993 tot en met 31 december 1993 van deze overgangsregeling gebruik kunnen maken.

1.3. Bij Wet van 1 juli 1998, *Stb.* 416, is de hiervoor genoemde overgangsregeling voor grootwagparkhouders met ingang van 1 augustus 1998 beëindigd. Dit betekent dat voor tijdvakken die aanvangen op of na 1 augustus 1998 voor de toepassing van het tarief van de motorrijtuigenbelasting de in de Wet van 16 december 1993, *Stb.* 673 (verruiming van het begrip personenauto) genoemde criteria met betrekking tot het begrip personenauto en het begrip bestelauto onverkort van toepassing zijn.

1.4. Als gevolg van de arresten van de Hoge Raad en de Wet van 1 juli 1998 kan er onder bepaalde voorwaarden voor degenen die vóór 1 januari 1994 als houder van de desbetreffende auto waren geregistreerd, recht op teruggaaf bestaan van teveel betaalde motorrijtuigenbelasting. Om voor die teruggaaf in aanmerking te komen dient de houder (alsnog) een verzoek te doen dan wel individueel bezwaar te hebben gemaakt tegen betaling op aangifte. In punt 2 van dit Besluit wordt aangegeven welke formele bepalingen bij de beoordeling van de verzoeken c.q. bezwaren worden toegepast en over welke periode teruggaaf wordt verleend.

2. **Bezwaar c.q. verzoek om teruggaaf:** Met betrekking tot bezwaren c.q. verzoeken om teruggaaf van teveel betaalde motorrijtuigenbelasting in dit kader, geldt het volgende.

2.1. **Bezwaarschrift c.q. verzoek om teruggaaf ingediend vóór 24 maart 1997** In de antwoorden (25 augustus 1997), op de vragen van het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal mevrouw Giskes, heb ik aangegeven dat voor de nog openstaande individueel ingediende bezwaren die vóór 24 maart 1997 zijn ingediend en waarbij een beroep op de betreffende overgangsregeling wordt gedaan, bij het handhaven door de Hoge Raad van de uitspraak van het Hof ook de teveel betaalde belasting over de tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 1995 wordt gerestitueerd. Dit betekent dat de teveel betaalde belasting gerestitueerd wordt over de tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 1995 tot en met het tijdvak van drie maanden of korter waarin de datum van 31 juli 1998 valt, evenwel beperkt tot die tijdvakken bij de aanvang waarvan de verzoeker houder van het desbetreffende motorrijtuig was, en mits het bezwaarschrift c.q. verzoek om teruggaaf uiterlijk op 23 maart bij de Inspecteur is ingediend of geacht kan worden op die datum te zijn ingediend.

2.2. **Bezwaarschrift c.q. verzoek om teruggaaf ingediend op of na 24 maart 1997** In de antwoorden (20 mei 1997), op de vragen van het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal mevrouw Giskes, heb ik aangegeven bereid te zijn aan belanghebbenden voor tijdvakken die aanvangen op of na de datum van de Hof-uitspraken (5februari 1997) of waarvoor de termijn voor het indienen van bezwaar op de datum waarop het Hof zijn uitspraak heeft gedaan nog niet is verstreken, op verzoek ambtshalve teruggaaf te verlenen indien de Hoge Raad de uitspraak van het Hof volgt. Mits belanghebbende daartoe een schriftelijk verzoek indient of heeft ingediend, wordt derhalve teruggaaf verleend voor het tijdvak dat aanvangt op of na 5 februari 1997 (of waarvoor op die datum de termijn voor het indienen van bezwaar nog niet was verstreken) tot en met het tijdvak van drie maanden of korter dan aanvangt uiterlijk op 31 juli 1998, evenwel beperkt tot die tijdvakken bij de aanvang waarvan de verzoeker houder van het desbetreffende motorrijtuig was (...)

3. **Rentevergoeding**

3.1. Als de teruggaaf geschiedt in de vorm van vermindering van een naheffingsaanslag, wordt op grond van het bepaalde in artikel 28, lid 4, van de Invorderingswet 1990 invorderingsrente vergoed.

3.2. Voor teruggaven naar aanleiding van een verzoek om teruggaaf c.q. een bezwaar tegen het bedrag dat als belasting op aangifte is gedaan, keur ik goed, dat rentevergoeding plaatsvindt naar een gemiddeld percentage van 3,44 over de gehele periode waarover de rentevergoeding wordt berekend. De rentevergoeding wordt enkelvoudig berekend vanaf de aanvang van het tijdvak waarop de teruggaaf betrekking heeft tot de dag van terugbetaling."

11. Van Wijk/Konijnenbelt/Van Male, Hoofdstukken van Administratief Recht, tiende druk, Den Haag 1997, blz, 684 en 685:

"...**Burgerlijke rechter en niet-gevolgde administratieve rechtsgang: formele**

rechtskracht Was bezwaar of beroep mogelijk geweest maar is deze mogelijkheid onbenut gebleven, dan gaat de burgerlijke rechter uit van de rechtmatigheid van de niet aangevochten beslissing. Zij geldt in dat geval als procedureel en materieel rechtmatig; het desbetreffende besluit is in rechte onaantastbaar geworden, dat wil in de woorden van de Hoge Raad zeggen; het heeft 'formele rechtskracht' gekregen. Dit geldt ook dan wanneer moet worden aangenomen dat de administratieve rechter het besluit vernietigd zou hebben als er wel tijdig beroep tegen zou zijn ingesteld. De omvang van het gelaedeerde belang (de grootte van de schade) brengt daarin geen verandering. Slechts bij hoge uitzondering wordt van deze regel afgeweken; ten eerste wanneer de eindvoorziening een procedure van bezwaar of administratief beroep is en men daartegen niet in beroep kan bij een administratieve rechter, ten tweede in zeer bijzondere omstandigheden wanneer het niet gevolgd hebben van de administratieve rechtsgang aan degene die zich op de onrechtmatigheid van het desbetreffende besluit beroept niet kan worden toegerekend; tenslotte wanneer de verwerende overheid de onrechtmatigheid van het onberoepen gebleven besluit erkent. Aan de regel dat de (burgerlijke) rechter in beginsel uitgaat van de rechtmatigheid van besluiten waartegen geen bezwaar en/of beroep werd ingesteld, liggen verschillende overwegingen ten grondslag. - In de eerste plaats deze dat met het handhaven van de voor het bestuursrecht kenmerkende korte bezwaar- en beroepstermijnen de rechtszekerheid is gediend. Dit is met name daar van belang waar een besluit de rechtspositie van velen kan aangaan, zoals in de ruimtelijke ordening en het milieurecht het geval kan zijn. Daar waar besluiten objectief recht constitueren, dient omtrent de rechtmatigheid ervan zo kort mogelijk onzekerheid te bestaan. Dat is niet alleen in het belang van de burgers maar ook in dat van het tot toepassing en uitvoering geroepen bestuur. - In de tweede plaats het belang van de handhaving van de wettelijke rechtsmachtverdeling tussen de administratieve rechter en de burgerlijke rechter. Vermeden moet worden dat de burger gaat 'forum shoppen', dat wil zeggen met voorbijgaan van het wettelijk systeem die rechter gaat adieren waarvan hij verwacht dat deze hem het meest gunstig gezind zal zijn. Hij zou die mogelijkheid wel hebben wanneer hij na ommekomst van de bezwaar- en beroepstermijn alsnog een oordeel van de burgerlijke rechter zou kunnen krijgen. - In de derde plaats en verband houdende met het vorige belang het belang van de rechtseenheid. Het zou ongelukkig zijn als de oordelen van de twee rechterlijke kolommen met betrekking tot de rechtmatigheid van bepaalde besluiten zou gaan uiteenlopen. Zonder formele rechtskrachtregel zou de kans daarop groter zijn. - In de vierde plaats het belang van een efficiënte rechtsbedeling. Het is ongewenst dat verschillende rechterlijke colleges zich moeten gaan bezighouden met de (verdere) rechtsonwikkeling, op gebieden voor de ontwikkeling waarvan een enkel college door de wetgever is aangewezen. *Jurisprudentie met betrekking tot de hoofdregel Semper Crescendo*, eiser had verzuimd in beroep te gaan tegen de weigering een deugdelijkheidscertificaat voor zijn schip af te geven en werd daarom in zijn schadevergoeding niet ontvankelijk verklaard. De gegrondheid van deze actie was namelijk afhankelijk van de voorvraag of de oorzaak van de geleden schade de weigering onrechtmatig was, welke vraag bij de burgerlijke rechter nu de weigering in rechte

onaantastbaar was geworden niet meer aan de orde kon komen. Hei- en Boeicop/Bogerd: een arob-procedure was mogelijk geweest, maar niet gevolgd, daarom werd in rechte uitgegaan van de rechtmatigheid van de litigieuze beschikking. In Hot Air/Staat werd eveneens de hoofdregel toegepast: de omstandigheid dat Hot Air de administratieve rechtsgang niet had gevolgd omdat zij inmiddels buitengerechtelijk had gekregen wat zij wilde, nam niet weg dat de beschikking houdende weigering van goedkeuring van luchtvaarttarieven formele rechtskracht had verkregen, zodat de vordering tot schadevergoeding moest worden ontzegd. Idem in de Vulhop-zaak. De regeling bleek onrechtmatig, maar schade die het gevolg was van het niet aangevochten hebben van de fiscale uitvoeringsbeschikkingen, kon niet meer op de overheid verhaald worden. Deze beschikkingen hadden formele rechtskracht gekregen. Daarmee wordt duidelijk in welke valkuilen de rechtsbescherming zoekende burger kan lopen wanneer hij onvoldoende alert is op mogelijkheden van bezwaar en beroep. In beginsel zal hij elk besluit waarmee hij problemen heeft moeten aanvechten op straffe van verwerking van rechten."

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Centraal bureau motorrijtuigen (Cbm) verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Daarnaast werd de Staatssecretaris van Financiën een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Betrokkenen deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. Op 28 april 1997 verzocht verzoekster het Cbm om teruggave van het verschil in motorrijtuigenbelasting tussen het personenautotarif (geel kenteken) en het bestelautotarif (grijs kenteken) over de periode van 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996:

"(...) Betreft grijs kenteken van 15-12-'90/5-8-'96 was ik in bezit van (...) jeep 1412kg/diesel. Van 1-1-'95 werd de kwartaalbelasting van f 152 >f 588. Via de rechter onterecht! Tot heden niets van "motorrijtuigenbelasting" gehoord. Vraag: wanneer volgt de verrekening/terugbetaling?"

2. Bij brief van 27 mei 1997 deelde het Cbm verzoekster het volgende mee:

"...Naar aanleiding van uw brief van 28 april 1997 deel ik u het volgende mee. In uw brief

verwijst u naar uitspraken van het gerechtshof te Arnhem (nrs. M 95/1330 en M 95/1331). De rechter oordeelde in die uitspraken dat geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor het door de wetgever gemaakte verschil in behandeling tussen eigenaren van één of enkele bestelauto's en eigenaren van wagenparken met 100 of meer bestelauto's. Daarom is naar de mening van het gerechtshof sprake van discriminatie. Het hof heeft geoordeeld dat ook eigenaren van één of enkele bestelauto's het lagere vrachtautotarief mogen betalen. Tegen deze uitspraken is de Staatssecretaris van Financiën in cassatie gegaan. Hij wil de situatie laten beoordelen door de Hoge Raad. Zolang hierover door de Hoge Raad nog geen oordeel is uitgesproken is het onzeker of de uitspraak van het gerechtshof te Arnhem in stand kan blijven. Pas nadat de Hoge Raad zich over deze kwestie heeft uitgesproken, kan worden beoordeeld of uw auto met kenteken (...) eventueel voor het vrachtautotarief in aanmerking komt. Tot zolang bent u het hogere personenautotarief verschuldigd. Te zijner tijd zult u hierover van mij bericht ontvangen..."

3. Op 8 oktober 1998 berichtte het Cbm verzoekster als volgt:

"...U heeft bij de Belastingdienst een verzoek ingediend voor teruggave van het verschil tussen het tarief voor personenauto's en bestelauto's. Als gevolg van een uitspraak van de Hoge Raad zal dit verschil worden teruggegeven. De hoogte van het terug te geven bedrag hangt af van een aantal omstandigheden, zoals een eventuele verkoop van de auto of een schorsing. In deze brief informeren wij u over de uitspraak van de Hoge Raad, de wetgeving op dit gebied per 1 augustus 1998, over welke periode u teruggaaf kunt verwachten en wat u van het Centraal bureau motorrijtuigenbelasting (CBM) kunt verwachten. De Hoge Raad heeft op 17 augustus 1998 arrest gewezen inzake de ongelijke behandeling van houders met één of enkele auto's en houders van auto's die onderdeel uitmaken van een omvangrijk wagenpark (100 of meer auto's). Het ging in deze procedure om auto's die voorzien zijn van een zogenaamd grijs kenteken. Deze auto's moesten volgens de aangescherpte eisen voor bestelauto's per 1 januari 1995 het personenautotarief betalen. Voor de omvangrijke wagenparken was een regeling getroffen die erin voorzag dat daarvoor het lagere bestelautotarief moest worden betaald. De Hoge Raad is van mening dat de ongelijke behandeling niet te rechtvaardigen is. Met ingang van 1 augustus 1998 is wetgeving van kracht geworden die deze ongelijke behandeling opheft. Dit betekent dat met ingang van deze datum iedere belanghebbende voor bestelauto's die niet aan de eisen voldoen het personenautotarief moet betalen, ongeacht hoeveel auto's hij bezit. U kunt in aanmerking komen voor een teruggave over de periode vanaf 5 februari 1997 tot uiterlijk 1 augustus 1998. Wij streven ernaar om uw verzoek zo spoedig mogelijk af te handelen..."

4. Bij brief van 18 oktober 1998 liet verzoekster het Cbm het volgende weten:

"...(...) Ben het met uw motivatie oneens. De uitspraak van de Hoge Raad is: leder die voor 1-1-'94 een betreffende auto kocht waaronder o.g. heeft recht op volledige teruggave (v.a. 1-1-'95) De gehanteerde uitvluchten/manipulatie van hr. Vermeend deugen niet, = wederom ongelijke behandeling! Van 1-1-'95/5-8-'96 eigenaar van (...) betekent dat 6 x 3 mnd à f 436-1 x f 282 teruggave bij verkoop (...)/aanschaf personen auto, in totaal f 2334 + enige rente over het "in wezen" gestolen geld lijkt mij billijk!..."

5. Op 2 november 1998 berichtte het Cbm verzoekster:

"...Op 29 april 1997 heb ik uw verzoek om teruggaaf motorrijtuigenbelasting ontvangen. De Hoge Raad heeft op 17 augustus 1998 arrest gewezen inzake de ongelijke behandeling van houders met één of enkele auto's en houders met auto's die onderdeel uitmaken van een omvangrijk wagenpark (100 of meer auto's). Het ging in deze procedure om auto's die zijn voorzien van een zogenaamd grijs kenteken. Deze auto's moesten per 1 januari 1995 het personenautotarief betalen. Voor de omvangrijke wagenparken was een regeling getroffen die er in voorzorg dat daarvoor nog het lagere bestelautotarief van toepassing was. De Hoge Raad heeft in zijn arrest beslist dat deze ongelijke behandeling niet te rechtvaardigen is. Uw verzoek om teruggaaf is binnengekomen na 23 maart 1997. De staatssecretaris heeft bepaald dat naar aanleiding van verzoeken die na deze datum zijn binnengekomen teruggaaf wordt verleend vanaf 5 februari 1997 (datum uitspraak gerechtshof). In uw geval kan vanaf deze datum geen teruggaaf worden verleend, omdat u het motorrijtuig met bovengenoemd kenteken al heeft verkocht op 5 augustus 1996. Ik wijs uw verzoek daarom af (...)..." 6. Bij brief van 12 november 1998 deelde het Cbm verzoekster in verband met de ontvangst van haar brief van 18 oktober 1998 het volgende mee:

"...Op 19 oktober 1998 heb ik uw brief ontvangen. In deze brief vraagt u om teruggaaf van het verschil in motorrijtuigenbelasting tussen het personenautotarief en het bestelautotarief vanaf 1 januari 1995. Hierover kan ik u het volgende meedelen. Voor alle fiscale wetten geldt dat men alleen geld terugkrijgt wanneer men tijdig van zijn rechten (bezwaar/beroep) gebruik heeft gemaakt. Uiteraard moet de rechter hebben geoordeeld dat een bepaalde heffing onjuist is. Hierbij gelden een aantal regels. Er wordt alleen terugggegeven vanaf de periode waarvoor men tijdig een verzoek heeft gedaan. Eventueel kan een andere periode ambtshalve worden terugggegeven. Is er inmiddels een uitspraak van het Gerechtshof dan wordt voor degene die pas na deze uitspraak een verzoek doet nooit verder ambtshalve terugggegeven dan de datum van de uitspraak van het Gerechtshof. In uw situatie betekent dit het volgende:

U heeft een verzoek ingediend op 29 april 1997. De Staatssecretaris van Financiën heeft besloten dat in gevallen wanneer eerst wordt gereageerd na de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem ambtshalve het verschil in tarief mag worden terugggegeven over de periode vanaf 5 februari 1997 (datum uitspraak Gerechtshof te Arnhem). Hiermee wordt invulling gegeven aan het beleid dat is opgenomen in de voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven. In uw geval is er in principe teruggaaf mogelijk van 18 december 1996 tot en met 17 september 1998. Daar het motorrijtuig echter door u reeds op 5 augustus 1996 is verkocht, is er geen teruggaaf mogelijk. Over de periode 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996 heeft u geen recht op teruggaaf van het verschil in tarief. (...)..."

B. STANDPUNT VERZOEKSTER

Het standpunt van verzoekster is kort samengevat weergegeven onder

Klacht

C. STANDPUNT BELASTINGDIENST/CENTRAAL BUREAU MOTORRIJTUIGENBELASTING

In reactie op de klacht deelde het Cbm het volgende mee:

"...

I. inhoud van de klacht

Het door het CBM afwijzen van betrokkenes verzoek, inhoudende het terugontvangen van het verschil in de betaalde motorrijtuigenbelasting tussen het personenautotarief (geel kenteken) en het bestelautotarief (grijs kenteken) over de periode van 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996. (...) De datum 18 december 1996 is genoemd aangezien dit de ingangsdatum is van het tijdvak lopende van 18 december 1996 tot en met 17 maart 1997. In dit tijdvak heeft het Hof, op 5 februari 1997, uitspraak in de proefprocedures gedaan. Indien een teruggave van de betaalde motorrijtuigenbelasting inzake de grijs/geel problematiek wordt gehonoreerd, wordt deze verleend met ingang van het tijdvak waarin de uitspraak is gedaan, aldus het besluit van de Staatssecretaris van 3 november 1998. Het bovengenoemde herhaalt zich met betrekking tot de datum 17 september 1998. Per 1 augustus 1998 is de wet inwerking getreden waarbij de overgangs regeling voor de grote wagenparken is afgeschaft. Deze datum valt in het tijdvak lopende van 18 juni 1998 tot en met 17 september 1998. De mogelijke teruggaaf loopt tot en met het tijdvak van 3 maanden of korter hetgeen uiterlijk op 31 juli 1998 is aangevangen. Tenslotte merk ik op, dat het door betrokkene ingediende bezwaarschrift niet tijdig is ingediend en derhalve terecht niet ontvankelijk is verklaard. Betrokkene is houder geweest van het betreffende motorrijtuig over de periode 16 juni 1995 tot en met 4 augustus 1996. Een bezwaarschrift wordt als tijdig aangemerkt indien dit binnen 6 weken na een betaalde rekening motorrijtuigenbelasting respectievelijk een opgelegde naheffingsaanslag motorrijtuigenbelasting wordt ingediend. Betrokkene heeft het bezwaarschrift op 28 april 1997, ongeveer 9 maanden te laat, ingediend en heeft hier dientengevolge niet aan voldaan. **Conclusie** Gezien het bovenstaande is het bezwaarschrift terecht niet ontvankelijk verklaard..."

D. STANDPUNT STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Naar aanleiding van door de Nationale ombudsman gestelde vragen deelde de Staatssecretaris van Financiën het volgende mee:

"...In het tweede kwartaal van 1995 heeft de Inspecteur van het CBM o.m. met de Stichting Belangen Grijskentekeneigenaren die de in het kader van de wetswijziging per 1 januari 1994, met gevolgen voor de motorrijtuigen met ingang van 1 januari 1995 voor zogenoemde grootwagenparkhouders getroffen overgangsregeling op haar rechtmatigheid aan het oordeel van de administratieve rechter in belastingzaken wilde onderwerpen (hierna: de Stichting), een overeenkomst gesloten over een praktische vorm voor de afdoening van de te verwachten stroom bezwaarschriften. Deze overeenkomst hield in dat de "leden" van de Stichting door hun "lidmaatschap" geacht werden bezwaar te hebben gemaakt tegen de heffing van de motorrijtuigenbelasting naar het personenautotarief voor de tijdvakken waarvoor dit mogelijk was op en de tijdvakken die zouden aanbreken na de

datum van het sluiten van de overeenkomst. Op grond daarvan zou, als het uiteindelijke oordeel van de rechter in het voordeel van de desbetreffende belastingplichtige zou luiden, de teveel betaalde belasting worden gerestitueerd over de tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 1995. Op 24 maart 1997 is er naar aanleiding van deze overeenkomst een bijeenkomst belegd met de Stichting aangezien mij was gebleken dat over de uitleg van de overeenkomst een interpretatieverschil bestond tussen het CBM en de Stichting. Centraal daarbij stond de vraag of met betrekking tot later aangemelde donateurs van de Stichting het bepaalde in paragraaf 9.1, juncto 9.2 van het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735 ("Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven" (zie

Achtergrond

onder 9; N.o.) onverkort moest worden toegepast, dan wel of deze later aangemelde donateurs ook voor teruggaaf vanaf 1 januari 1995 in aanmerking konden komen. Omdat de Stichting naar bleek nà het bekend worden van de uitspraak van het gerechtshof de mening was toegedaan dat zowel de overeenkomst als uitlatingen van de inspecteur van het CBM het vertrouwen hadden gewekt dat de overeenkomst ook voor later bij de Stichting aangemelde donateurs zou terugwerken tot 1 januari 1995, is op 24 maart 1997 de overeenkomst in die zin nader geduid, dat op of nà 24 maart 1997 aangemelde donateurs niet langer automatisch (d.w.z. uitsluitend op grond van het "lidmaatschap" van de Stichting) voor teruggaaf vanaf 1 januari 1995 in aanmerking kwamen. Met het oog op het gelijkheidsbeginsel heb ik daarbij tevens het besluit genomen elke belastingplichtige die al dan niet collectief uiterlijk op 23 maart 1997 zijn bezwaren terzake kenbaar had gemaakt in beginsel voor teruggaaf vanaf 1 januari 1995 in aanmerking te laten komen. Ik verwijs u korthedshalve naar mijn antwoorden op de door het lid van de Tweede Kamer, mevrouw Giskes, gestelde vragen over deze aangelegenheid (zie

Achtergrond

, onder 5 en 6; N.o.).

2. Het besluit (van 3 november 1998; N.o.) behelst een afwijkende voor een aantal belastingplichtige positief uitwerkende regeling zoals bedoeld in het Besluit van 25 maart 1991 (DB89/735)... "

Beoordeling

I. . Algemeen

1. Bij Wet van 16 december 1993 (zie

Achtergrond

, onder 1) is het begrip personenauto (geel kenteken) voor de motorrijtuigenbelasting verruimd. Er werden nadere eisen gesteld waaraan moest worden voldaan om aan het begrip bestelauto (grijs kenteken) te beantwoorden. Achtergrond hiervan was dat particulieren op grote schaal gebruik waren blijven maken van auto's die volgens de sinds 1 januari 1988 geldende criteria geen personenauto's waren. Met ingang van laatstgenoemde datum was bij wet het begrip personenauto gewijzigd, om een halt toe te roepen aan de derving van motorrijtuigenbelasting als gevolg van het feit dat het voor particuliere gebruikers vanwege het lagere tarief voor bestelauto's aantrekkelijk was om over te gaan tot de aanschaf van bestelauto's, waarvoor grijze kentekens werden afgegeven, in het bijzonder van bestelauto's die waren afgeleid van personenauto's, de zogenoemde uitgekleden auto's. Als gevolg van de Wet van 16 december 1993 werden sommige bestelauto's per 1 januari 1994 niet meer aangemerkt als bestelauto maar als personenauto. In genoemde wet waren twee overgangsregelingen opgenomen. De eerste bepaalde dat voor deze bestelauto's het bestelautotarief kon worden voldaan tot 1 januari 1995. De tweede overgangsregeling (neergelegd in artikel VII van genoemde wet en uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling motorrijtuigenbelasting in verband met verruiming van het begrip personenauto; zie

Achtergrond

, onder 1 en 2) bepaalde dat voor houders van een grootwagenpark (vanaf 100 van deze bestelauto's) het bestelautotarief kon worden voldaan zolang de desbetreffende bestelauto op naam van die houder bleef. De overgangsregeling voor grootwagenparken was opgenomen door een amendement, welk amendement met name het oog had op niet-commerciële instellingen, zoals bijvoorbeeld het Rode Kruis en de Wegenwacht. 2. Op 5 februari 1997 deed het Gerechtshof te Arnhem uitspraak in twee zaken waarin houders van bestelwagens - waarop de Wet van 16 december 1993 betrekking had en welke bestelauto's geen deel uitmaakten van een grootwagenpark - beroep hadden ingesteld tegen uitspraken op bezwaar van de inspecteur van de Belastingdienst/Centraal bureau motorrijtuigenbelasting (Cbm). De inspecteur had de aan genoemde houders opgelegde naheffingsaanslagen motorrijtuigenbelasting over het tijdvak 1 januari tot en met 31 maart 1995 gehandhaafd ondanks bezwaar. Het Hof (zie

Achtergrond

, onder 4) overwoog dat de regeling leidde tot een niet te rechtvaardigen ongelijkheid tussen (groepen van) belastingplichtigen, waardoor sprake was van verboden discriminatie in de zin van artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR; zie

Achtergrond

, onder 3). Tevens overwoog het Hof dat het hem passend voor kwam de geconstateerde discriminatie op te heffen door de voor de motorrijtuigen van belanghebbenden verschuldigde belasting te stellen op het bedrag dat was verschuldigd indien de voor grootwagencarporteurs getroffen overgangsregeling ook in hun geval toepassing kon vinden. Het Hof vernietigde de bestreden uitspraken op bezwaar van de inspecteur alsmede de daarbij gehandhaafde naheffingsaanslagen.

3. De Hoge Raad bevestigde de uitspraken van het Hof op 17 augustus 1998 (zie

Achtergrond

, onder 7). De Hoge Raad was van oordeel dat de voor ondernemers en instellingen met een omvangrijk wagenpark in de bewuste overgangsregeling gemaakte uitzondering niet anders kon worden gezien dan als een willekeurige bevoordeling van die groep belastingplichtigen, die in strijd is met het gelijkheidsbeginsel als vervat in artikel 26 IVBPR en artikel 14 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM; zie

Achtergrond

, onder 3).

4. Bij Wet van 1 juli 1998 (Stb. 416) is de hiervoor bedoelde overgangsregeling voor grootwagencarporteurs met ingang van 1 augustus 1998 beëindigd. Dit betekent dat voor tijdvakken die aanvangen op of na 1 augustus 1998 voor de toepassing van het tarief van de motorrijtuigenbelasting de in de Wet van 16 december 1993 genoemde criteria met betrekking tot het begrip personenauto en het begrip bestelauto onverkort van toepassing zijn.

5. De Staatssecretaris van Financiën legde in zijn besluit van 3 november 1998 (zie

Achtergrond

, onder 10) neer hoe het Cbm dient om te gaan met verzoeken van houders van bestelauto's, voor zover deze bestelauto's geen deel uit maken van grootwagenvakken, om teruggaaf van het verschil tussen het personenautotarief (geel kenteken) en het bestelautotarief (grijs kenteken) over de periode van 1 januari 1995 tot 1 augustus 1998. Het besluit bepaalt dat teveel betaalde belasting kan worden gerestitueerd vanaf 1 januari 1995 aan hen die uiterlijk op 23 maart 1997 een bezwaarschrift tegen de aanslag(en) motorrijtuigenbelasting of een verzoek om teruggaaf bij de Inspecteur hadden ingediend. Aan hen die na deze datum een bezwaarschrift of een verzoek om teruggave hadden ingediend of nog zouden indienen kon teruggaaf worden verleend voor het tijdvak dat aanving op of na 5 februari 1997 (de datum van de arresten van Hof Arnhem).

6. De Staatssecretaris van Financiën lichtte in zijn reactie op de klacht de datum van 23 maart 1997 als volgt toe. In het tweede kwartaal van 1995 sloot de inspecteur van het Cbm onder meer met de Stichting Belangen Grijskentekeneigenaren (de Stichting) een overeenkomst over een praktische vorm voor de afdoening van de te verwachten stroom bezwaarschriften. De Stichting wilde de (rechtmatigheid van de) overgangsregeling voor grootwagenvakhouders van de Wet van 16 december 1993 aan het oordeel van de belastingrechter onderwerpen. Deze overeenkomst hield in dat de "leden" van de Stichting door hun lidmaatschap werden geacht bezwaar te hebben gemaakt tegen de heffing van de motorrijtuigenbelasting naar het personenautotarief voor de tijdvakken waarvoor dit mogelijk was en de tijdvakken die zouden aanbreken na de datum van het sluiten van de overeenkomst. Op grond daarvan zou, als het uiteindelijke oordeel van de rechter in het voordeel van de desbetreffende belastingplichtige zou zijn, de teveel betaalde belasting worden gerestitueerd over de tijdvakken die aanvingen op of na 1 januari 1995. Omdat de Staatssecretaris was gebleken dat over de uitleg van de overeenkomst een interpretatieverschil bestond tussen het Cbm en de Stichting werd er op 24 maart 1997 met de Stichting een bijeenkomst belegd. Daarbij stond de vraag centraal of met betrekking tot later aangemelde "leden" van de Stichting het bepaalde in paragraaf 9.1. juncto 9.2. van het besluit van 25 maart 1991 van de Staatssecretaris van Financiën (Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven; zie

Achtergrond

onder 9) onverkort moest worden toegepast, dan wel of deze later aangemelde "leden" ook voor teruggave vanaf 1 januari 1995 in aanmerking konden komen. Na de arresten van het Hof te Arnhem van 5 februari 1997 bleek dat de Stichting de mening was toegedaan dat zowel de overeenkomst als uitspraken van de inspecteur van het Cbm het vertrouwen hadden gewekt dat de overeenkomst ook voor later bij de Stichting aangemelde "leden" zou terugwerken tot 1 januari 1995. Gelet hierop werd op 24 maart 1997 de overeenkomst nader gedefinieerd, in die zin dat op of na 24 maart 1997 aangemelde donateurs niet langer automatisch (dat wil zeggen uitsluitend op grond van het "lidmaatschap van de Stichting")

in aanmerking kwamen voor teruggaaf vanaf 1 januari 1995. Met het oog op het gelijkheidsbeginsel besloot de Staatssecretaris om elke belastingplichtige die al dan niet collectief uiterlijk op 23 maart 1997 zijn bezwaren terzake kenbaar had gemaakt in beginsel voor teruggaaf vanaf 1 januari 1995 in aanmerking te laten komen. De Staatssecretaris verwees verder naar zijn antwoorden op de door het lid van de Tweede Kamer, mevrouw Giskens, gestelde vragen over deze aangelegenheid (zie

Achtergrond

, onder 5 en 6).

II. . Ten aanzien van de weigering tot teruggave aan verzoekster van het verschil in motorrijtuigenbelasting tussen het personenautotarif (geel kenteken) en het bestelautotarif (grijs kenteken) over de periode van 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996

1. Verzoekster klaagt erover dat het Cbm heeft geweigerd haar teruggave van motorrijtuigenbelasting te verlenen over de periode van 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996. Op 5 augustus 1996 had zij de auto die het betrof verkocht.
2. Het Cbm wees verzoeksters verzoek om teruggave over bovengenoemde periode af omdat verzoekster haar verzoek om teruggave had gedaan op 28 april 1997. Deze datum ligt na 23 maart 1997, zodat, volgens het Cbm, op grond van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 november 1998 pas teruggave kan worden verleend vanaf 5 februari 1997.
3. Het beginsel van formele rechtskracht houdt in dat wordt uitgegaan van de rechtmatigheid van een besluit indien geen gebruik is gemaakt van de mogelijkheid van bezwaar of beroep tegen dat besluit. Het bewuste besluit geldt dan als procedureel en materieel rechtmatig. Dit geldt ook in het geval waarin moet worden aangenomen dat de bestuursrechter het besluit zou hebben vernietigd als er wel tijdig beroep tegen het besluit zou zijn ingesteld. Later onverbindend worden van regelgeving doet in beginsel niet af aan de formele rechtskracht van de op die regelgeving gebaseerde en intussen onherroepelijk geworden aanslagen (zie

Achtergrond

, onder 11).

4. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zoals uitgewerkt in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 voorziet echter in de mogelijkheid een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen; aan de belastingplichtige wordt de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie

Achtergrond

, onder 8 en 9). Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek bijvoorbeeld in het geval van het te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift niettemin de vermindering wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, staat het feit dat de aanslag intussen al onherroepelijk is geworden op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling in bovenbedoelde zin. In het besluit van 25 maart 1991 is bepaald dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet ligt besloten die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de aanslag/afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop het arrest is gewezen. Een uitspraak van een gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf, tenzij de Staatssecretaris anders heeft bepaald.

5. De Staatssecretaris heeft met het besluit van 3 november 1998 een afwijkende voor belastingplichtigen gunstiger - regeling getroffen. Belastingplichtigen die na 23 maart 1997 een bezwaarschrift of een verzoek om teruggave indienden of indienen, wordt teruggaaf verleend voor het tijdvak dat aanving op of na de datum van de arresten van het Hof te Arnhem (5 februari 1997). Belastingplichtigen die vóór 23 maart 1997 een bezwaarschrift of verzoek om teruggaaf hadden gedaan, zou restitutie van teveel betaalde belasting worden verleend vanaf 1 januari 1995. Nu de datum van 23 maart 1997 door de Staatssecretaris in deze regeling is opgenomen naar aanleiding van de hierboven onder I.6. beschreven discussie over een bepaalde groep belastingplichtigen en deze datum door de Staatssecretaris later van toepassing is verklaard op *alle* belastingplichtigen, ziet de Nationale ombudsman geen reden voor kritiek op de inhoud van het Besluit van 3 november 1998.

6. In het geval van verzoekster staat vast dat zij niet binnen de daarvoor geldende termijn van 6 weken bezwaar heeft gemaakt tegen de aanslag(en) motorrijtuigenbelasting met betrekking tot de periode 1 januari 1995 tot en met 4 augustus 1996. Zij diende bovendien eerst op 28 april 1997 dus na 23 maart - een verzoek in om teruggave over bedoelde periode. Gelet hierop kan het Cbm verzoeksters verzoek om teruggaaf in redelijkheid weigeren. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Centraal bureau motorrijtuigenbelasting, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.