

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Faculteit der Economische Wetenschappen
Masterscriptie

Nadruk verboden

De regeling van de 'Auto van de zaak'

Total loss of toe aan een kleine beurt?

Ricky van Dorp

302110

Begeleider: dr. D.A. Albregtse

Meelezer: dr. F.M. Werger

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Aanpak	5
1.4 Reikwijdte van het onderzoek	6
Hoofdstuk 2 Uitgangspunten en toetsingscriteria	7
2.1 Inleiding	7
2.2 De regeling moet passen binnen de reikwijdte van het loonbegrip	7
2.3 De regeling moet passen binnen de doelstellingen van belastingheffing en de Wet LB 1964 9	
2.4 De regeling moet effectief zijn.....	11
2.5 De regeling moet efficiënt zijn	11
2.6 De regeling moet in lijn zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur	12
2.7 De regeling moet in lijn zijn met de belastingbeginselen	14
2.8 Samenvatting	16
Hoofdstuk 3 De auto van de zaak	18
3.1 Inleiding	18
3.2 Geschiedenis auto van de zaak en doelstellingen.....	18
3.2.1 Verplaatsing naar Wet LB en gevolgen van de verplaatsing	18
3.3 Systematiek van de auto van de zaak	21
3.4 Werking van de regeling	22
3.4.1 Wanneer is sprake van ter beschikking stellen	24
3.4.2 Ter beschikking gestelde auto met lagere CO ₂ -uitstoot	25
3.5 Waarde van de auto	26
3.6 Eigen bijdrage van werknemer.....	27
3.7 Tegenbewijsregeling: privégebruik onder 500 km	28
3.8 Administratieve handelingen	33
3.9 Samenvatting	35
Hoofdstuk 4 Past de regeling binnen de reikwijdte van het loonbegrip?	36
4.1 Inleiding	36
4.2 Hoe past de regeling in de systematiek van het belasten van een voordeel uit dienstbetrekking	36
4.2.1 De systematiek	36
4.2.2 Loon.....	36
4.2.3 Loon in natura.....	38
4.2.4 Loon in de vorm van een recht.....	40
4.2.5 De auto van de zaak en het belasten van een voordeel	41
4.3 Conclusie.....	47
Hoofdstuk 5 Past de regeling binnen de doelstellingen van de wet LB 1964?	49

5.1	Inleiding	49
5.2	Het te bereiken nevendoeel dient belangrijk genoeg te zijn	49
5.3	Het gestelde doel dient bereikt te worden.....	54
5.4	Er zijn geen betere manieren om het gestelde doel te bereiken dan via de belastingheffing 57	
5.5	De hoofdfunctie van de betreffende belasting komt niet in het gedrang	61
5.6	Draagt de regeling bij aan een vereenvoudiging van de heffing van inkomstenbelasting?.	62
5.7	Samenvatting en conclusie	63
Hoofdstuk 6 Past de regeling binnen de overige toetsingskaders?		65
6.1	Inleiding	65
6.2	Effectief	65
6.3	Efficiënt.....	67
6.4	Algemene rechtsbeginselen.....	70
6.4.1	Gelijkheidsbeginsel.....	70
6.5	Belastingbeginselen	72
6.5.1	Het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing.....	72
6.5.2	Het beginsel van de uitvoerbaarheid.....	73
6.5.3	Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek.....	74
6.6	Samenvatting en conclusie	76
Hoofdstuk 7 Is er een alternatief voorhanden?		78
7.1	Inleiding	78
7.2	Aansluiting bij loon in natura	78
7.3	Bijtelling	81
7.4	Samenvatting en conclusies	83
Hoofdstuk 8 Samenvatting en conclusie		85
Literatuurlijst.....		90
	Boeken en artikelen	90
	Kamerstukken	92
	Jurisprudentie.....	92
	Besluiten en brieven.....	93
	Internetbronnen	94
Bijlage		95

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Inleiding

Per 1 januari 2006 is de auto die door de werkgever aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld in de wet op de loonbelasting opgenomen. De waarde van de ter beschikking gestelde auto wordt door middel van een bijtellingspercentage (0%, 14%, 20%, 25%) over de cataloguswaarde van de auto tot het brutoloon van de werknemer gerekend. Door de bijtelling op het brutoloon wordt de grondslag vergroot waarover loonbelasting moet worden ingehouden en afgedragen.

Ondanks dat deze regeling in de loonbelasting alweer ruim vijf jaar bestaat, is de auto van de zaak een terugkerend en vooral 'hot' item. Zo komt ze regelmatig in het nieuws, maar is ze ook op de werkvloer, op straat en tijdens verjaardagen onderwerp van gesprek. Een simpele zoekactie via Google naar "auto van de zaak" levert ruim 3,5 miljoen hits op. De resultaten van de zoekopdracht verwijzen onder andere naar lobbyisten (www.bijtellingoldtimer.nl), belangenvertegenwoordigers (www.autoenfiscus.nl) en een hoeveelheid van informatieve sites. Ook zijn er een aantal boeken te vinden over de fiscale kant van de auto van de zaak, wordt in het Belastingplan jaarlijks een hoofdstuk besteed aan mobiliteit en zijn er invloedrijke brancheorganisaties die regelmatig zelf onderzoek doen naar de auto van de zaak met voorstellen ter verbetering of verandering van de regels betreffende de auto van de zaak. Mede omdat het onderwerp auto van de zaak een veelbesproken onderwerp is, heb ik mij gericht op dit onderwerp. Onderstaand geef ik nog een aantal argumenten waaruit mijn beweegredenen blijken om een onderzoek te doen naar de huidige regeling van de auto van de zaak zoals neergelegd in art. 13bis Wet op de loonbelasting 1964.

Het fiscale loonbegrip is zo ruim dat alle voordelen die worden genoten uit tegenwoordige en vroegere dienstbetrekking belast zijn. Het zogenoemde loon in natura wordt ook in de heffing betrokken. Onder loon in natura valt bijvoorbeeld ook het privévoordeel van de auto van de zaak. De huidige regeling ten aanzien van de auto van de zaak belast niet het daadwerkelijke privévoordeel, maar kent een naar CO₂ uitstoot gedifferentieerd forfait dat bij benadering het privévoordeel belast. In dit onderzoek wordt dieper ingegaan op de vraag hoe de auto van de zaak in de heffing wordt betrokken en op de vraag of er een discrepantie bestaat tussen het loonbegrip en de regeling van de auto van de zaak.

Zoals in bovenstaande alinea al beschreven wordt het bijtellingspercentage gedifferentieerd naar de CO₂ uitstoot van de auto. Er wordt hierbij gekeken naar het relatieve gebruik van de auto en niet het absolute gebruik omdat er in deze regeling vanaf 500 privékilometers op jaarbasis in principe geen onderscheid wordt gemaakt in het bijtellingspercentage naar de daadwerkelijk gemaakte privékilometers met de auto van de zaak.¹ Zo kan een relatief zuinige auto door een hoog aantal privékilometers het milieu veel zwaarder belasten dan met een absoluut gezien niet zuinige auto met

¹ Dit is slechts het geval bij buitenproportioneel privégebruik van de auto. Dan moet het daadwerkelijke privévoordeel worden belast. De bewijslast ligt hierbij bij de inspecteur.

weinig gemaakte privékilometers op jaarbasis. Afgevraagd kan worden of deze maatregel wel effectief is, of mogelijk anders moet worden vormgegeven om de effectiviteit daarvan te vergroten. Een andere vraag is of deze instrumentalisering wel in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) past. Uiteraard moet ook hier worden nagegaan wat de wetgever met de regeling van de auto van de zaak heeft beoogd.

1.2 Probleemstelling

Vanwege het feit dat de regeling van de auto van de zaak veel werknemers betreft, dat vergroening een steeds grotere invloed heeft op de regeling, en de regeling mogelijk niet overeenkomt met het belasten volgens het loonbegrip in de Wet LB 1964 wil ik aan de hand van nader te formuleren doelstellingen en uitgangspunten de regeling kritisch analyseren en waar nodig aanbevelingen doen om de regeling aan te passen. Zo kom ik tot de volgende probleemstelling:

Dient artikel 13bis wet op de Loonbelasting 1964 te worden aangepast om beter aan te laten sluiten bij de doelstellingen van de Wet LB 1964 en de reikwijdte van het loonbegrip?

De probleemstelling wordt onderzocht aan de hand van de beantwoording van de volgende deelvragen:

- Hoe kan het begrip 'beter' worden ingevuld aan de hand van toetsingscriteria?
- Wat zijn de doelstellingen van de loonbelasting?
- Wat is de reikwijdte van het loonbegrip?
- Wat houdt artikel 13bis Wet LB 1964 in en wat zijn de doelstellingen van de regeling 'auto van de zaak'?
- Past 13bis Wet LB 1964 in het fiscale loonbegrip?
- Past 13bis Wet LB 1964 in de doelstellingen van de loonbelasting?
- Zijn er alternatieven, de toetsingscriteria in aanmerking nemende, waarmee de voorgaande twee vragen beter gerealiseerd kunnen worden?

1.3 Aanpak

Allereerst ga ik in het volgende hoofdstuk uitgebreid in op de vraag wat de uitgangspunten en criteria voor de beantwoording van de probleemstelling of de regeling dient te worden aangepast zijn. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 de regeling van de auto van de zaak nader beschreven. Hoofdstuk 4 en 5 gaan achtereenvolgens in op het loonbegrip en op de doelstellingen van de Wet op de loonbelasting 1964. In hoofdstuk 6 wordt getoetst hoe de regeling zich verhoudt tot de overige in hoofdstuk 2 geformuleerde criteria en uitgangspunten. In hoofdstuk 7 wordt ingegaan op een alternatieve regeling en in hoofdstuk 8 wordt afgesloten met een samenvatting, conclusie en een aanbeveling.

1.4 Reikwijdte van het onderzoek

In dit onderzoek beperk ik mij uitsluitend tot de regeling van de auto van de zaak in de loonbelasting, de regeling in de inkomstenbelasting en de omzetbelasting wordt buiten beschouwing gelaten. In principe werkt de regeling in de inkomstenbelasting hetzelfde uit als in de loonbelasting, alleen is deze bedoeld voor ondernemers. Ik beperk mij tot de werknemers die onder de Wet LB 1964 vallen. Voorts beperk ik mij tot de personenauto's die ook geschikt zijn voor privégebruik. Bestelauto's die naar aard en inrichting niet voor privégebruik geschikt zijn, de (motor)fiets en de scooter blijven buiten de reikwijdte van dit onderzoek. Tenslotte heb ik in dit onderzoek de aannahme gedaan dat er sprake is van werknemerschap en een ter beschikking gestelde personenauto door de werkgever aan de werknemer. De bestelauto valt buiten dit onderzoek. Waar ik in dit onderzoek schrijf over 'de regeling' wordt hiermee de regeling van de auto van de zaak zoals vastgelegd in artikel 13bis Wet LB 1964 bedoeld, tenzij anders aangegeven. Dit onderzoek is op 21 juli 2011 afgesloten, eventuele wijzigingen en/of wetsvoorstellen ten aanzien van de auto van de zaak in de Wet LB 1964 na deze datum zijn niet in het onderzoek opgenomen.

Hoofdstuk 2 Uitgangspunten en toetsingscriteria

2.1 Inleiding

Om een uitspraak te kunnen doen over mijn probleemstelling moeten de uitgangspunten worden geschetst en de toetsingscriteria duidelijk zijn. In dit onderzoek wordt onderzocht of de huidige regeling 'auto van de zaak' zoals vastgelegd in artikel 13bis Wet LB 1964 dient te worden aangepast om beter aan te sluiten bij de doelstellingen van belastingheffing en de Wet LB 1964 en de reikwijdte van het loonbegrip. In dit hoofdstuk ga ik nader in op deze twee uitgangspunten. Tevens ga ik in op de criteria waaraan moet zijn voldaan om te kunnen spreken van 'beter' zoals bedoeld in de probleemstelling. Het grootste belang hecht ik aan het uitgangspunt dat de regeling moet passen binnen het loonbegrip. Dit omdat de reikwijdte van het loonbegrip uiteindelijk het meest doorslaggevende begrip is wat de heffing bepaalt over het inkomen van de werknemer en dit mijn inziens een getrouw beeld moet geven van de daadwerkelijk door de werknemer genoten beloning. Oftewel, het privévoordeel dat de werknemer geniet van de ter beschikking gestelde auto moet naar mijn mening daarom onder de reikwijdte van het loonbegrip vallen en in lijn zijn met het belasten van het privévoordeel volgens de waarderingsregels. Ik behandel de toetsingscriteria in de volgorde van belang.

Naast de toets of de regeling van de auto van de zaak binnen de reikwijdte van het loonbegrip valt, merk ik op dat het opnemen van de auto van de zaak in de loonbelasting per 1 januari 2006 niet alleen gevolgen voor de werkgever, die nu loonbelasting over het voordeel van de ter beschikking stelling moet inhouden, maar ook voor de gebruikelijkloonregeling volgens art. 12a Wet LB 1964, de 30%-regeling, en de afdrachtverminderingen. Na invoering van de Wet Uniformering Loonbegrip per 1 januari 2013 heeft de regeling ook gevolgen voor de werknemersverzekeringen. Des te meer reden om te onderzoeken of de auto van de zaak binnen de reikwijdte van het loonbegrip past en volgens die regels wordt belast. Tenslotte mag het voordeel van de auto van de zaak volgens art. 18g, lid 2, juncto art. 10b, lid 1, Uitv.besluit LB 1965 niet tot de pensioengrondslag behoren. Ik ga overigens niet op al deze regelingen in dit onderzoek afzonderlijk in.

2.2 De regeling moet passen binnen de reikwijdte van het loonbegrip

In de Wet LB 1964 is ingevolge artikel 9 het belastbaar loon het object van heffing. In de Wet LB 1964 is in artikel 10 de definitie van het belastbare loon gegeven. Loon is al hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt. Wanneer er loon in geld wordt genoten zijn er geen problemen ten aanzien over de maatstaf van heffing. Wanneer er echter niet in geld wordt beloond, zoals in het geval van de auto van de zaak, maar bijvoorbeeld ook bij een kerstpakket en producten uit het eigen bedrijf, kunnen er problemen ontstaan ten aanzien van de vraag wat de maatstaf van heffing is. In artikel 13 Wet LB 1964 (tekst 2011) is voor de waardering van dergelijke loonbestanddelen in natura bepaald dat in principe de factuurwaarde, en indien er geen factuur beschikbaar is de waarde in het economisch verkeer, bepalend is voor de maatstaf van

heffing. Ook is in dit artikel in het derde lid een delegatiebepaling opgenomen. Deze delegatiebepaling bepaalt dat bij ministeriële regeling nadere waarderingsregels gesteld kunnen worden voor bepaalde loonbestanddelen in natura. Hier staat de auto van de zaak niet tussen. Wanneer het privégebruik van de auto kwalificeert als loon in natura, zal daarom in principe moeten worden aangesloten bij het eerste lid dat niet in geld genoten loon in aanmerking wordt genomen naar de factuurwaarde. Voor het belasten van het privégebruik van de auto van de zaak is echter een aparte regeling getroffen in art. 13bis Wet LB 1964.

In artikel 13bis Wet LB 1964 wordt een inbreuk gemaakt op de waarderingsregels van art. 13 Wet LB 1964 door op basis van een gedifferentieerd tarief de bijtelling voor de ter beschikking gestelde auto van de zaak tot de maatstaf van heffing te rekenen. Het is niet duidelijk door welke wettelijke bepaling deze mogelijkheid wordt gegeven. In mijn onderzoek toets ik of de huidige regeling van de auto van de zaak past binnen de reikwijdte van het loonbegrip en of het voordeel uit de dienstbetrekking op een juiste manier in de heffing wordt betrokken. Dit doe ik door de systematiek nader te onderzoeken door te kijken hoe de regeling in de wet is ingebed, maar ook naar de grondslag van de regeling en de maatstaf van heffing en hoe die past in de regels van de artikelen 10 en 13 Wet LB 1964. Met andere woorden, de regeling past binnen de reikwijdte van het loonbegrip indien er voldoende invulling wordt gegeven aan het belasten van hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten.

Er bestaat momenteel enige discoördinatie tussen de verschillende loonbegrippen zoals die er zijn voor de loonheffingen. In art. 16, lid 1, onderdeel c, Wfsv is bepaald dat de waarde van het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto niet tot het premieloon behoort.² De bepaling is in de Wfsv gekomen in verband met de mogelijkheid van een 'Verklaring geen privégebruik' (in hoofdstuk 3 meer over de inhoud van de 'verklaring geen privé gebruik'). Als de verklaring onjuist blijkt te zijn, legt de belastingdienst een naheffing loonbelasting/premie volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw op aan de werknemer. Zo is de inhoudingsplichtige gevrijwaard van de gevolgen van een mogelijk onjuiste 'Verklaring geen privégebruik'. Voor de premieheffing werknemersverzekeringen is de bijtelling uit de grondslag gehaald, zodat ook daarvoor de werkgever is gevrijwaard tegen een eventuele naheffing.³

Ik toets in dit onderzoek niet of de discoördinatie tussen de verschillende loonbegrippen voor de loonheffingen en de gevolgen voor andere regelingen binnen de Wet LB 1964 wenselijk en rechtvaardig zijn. In dit onderzoek richt ik mij volledig op de regeling van de auto van de zaak past binnen de reikwijdte van het loonbegrip en ook juist in de heffing volgens die regels van het belasten van een voordeel wordt betrokken.

² Ondertussen is het Wetsvoorstel Uniformering Loonbegrip aangenomen (WUL) die de loonbegrippen voor de verschillende loonheffingen zoveel als mogelijk uniformeert. De auto van de zaak behoort per 1 januari 2013 ook tot de grondslag voor het premieloon.

³ Cursus belastingrecht 2.2.3.d7 online geraadpleegd op 11 juli 2011

2.3 De regeling moet passen binnen de doelstellingen van belastingheffing en de Wet LB 1964

Het tweede uitgangspunt in mijn onderzoek is dat de regeling van de auto van de zaak moet passen binnen de doelstellingen van belastingheffing en de Wet LB 1964. Dit is een uitgangspunt van mijn onderzoek omdat de regeling van de auto van de zaak is gecodificeerd in art. 13bis Wet LB 1964 en daarom aan de oorspronkelijke doelstellingen die aan deze wet ten grondslag liggen moet voldoen. De doelstelling van de Wet LB is het vereenvoudigen van de heffing van de over het loon van een werknemer verschuldigde belasting.⁴ De doelstellingen van de belastingheffing als zodanig zijn drieledig en behelzen een budgettaire-, instrumentele- en steunfunctie⁵. Ik ga in deze paragraaf kort op de drie geformuleerde doelstellingen in.

Belastingen zijn allereerst ingevoerd om de overheidsuitgaven te kunnen bekostigen. Dit wordt ook wel de budgettaire functie van belastingheffing genoemd. Inkomsten van personen worden belast in de inkomstenbelasting. Omdat de inkomstenbelasting slechts eenmaal per jaar geheven werd, had de overheid het probleem om gedurende het jaar voortdurend inkomsten te genereren.⁶ Daartoe is de loonbelasting ingevoerd als voorheffing op de inkomstenbelasting. Thans is de loonbelasting de belasting die samen met de omzetbelasting de meeste gelden opbrengt.⁷

Een tweede functie die de belastingheffing in de loop van de tijd heeft gekregen is de instrumentele functie. De overheid tracht door middel van een instrumentele functie aan de belastingheffing toe te kennen het gedrag van de burgers te beïnvloeden. De instrumentele functie is te splitsen in fiscale stimuleringsregels en fiscale ontmoedigingsregels.⁸

De derde functie van belastingheffing is de steunfunctie. Wanneer een belasting een steunfunctie heeft, wil dit zeggen dat deze belasting zijn bestaansrecht ontleent aan een andere belasting. Dit is deels ook het geval bij de Wet LB 1964, welke fungeert als een voorheffing op de Wet IB 2001. De steunfunctie blijkt ook uit de tweeledige doelstellingen van de Wet LB 1964. Enerzijds zijn deze budgettair en instrumenteel, anderzijds is er de steunfunctie. De steunfunctie uit zich door de doelstelling die aan de Wet LB 1964 is verbonden dat de heffing moet leiden tot een vereenvoudiging van de heffing van inkomstenbelasting. Als toetsingscriteria neem ik daarom mee dat de regeling bijdraagt aan een vereenvoudiging van de heffing van inkomstenbelasting.

De verschillende functies van de belastingheffing zijn in rangorde niet aan elkaar gelijk. In de literatuur is de algemene consensus dat de budgettaire functie de belangrijkste functie van belastingheffing is,

⁴ Werger, F.M., *'Loonsomheffing'*, 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 25

⁵ Stevens, L.G.M., *'Elementair Belastingrecht'*, 23^e druk, Deventer, Kluwer, 2007, p. 4

⁶ Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, *'Loonheffingen'*, 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009, p. 1-3

⁷ Belastingdienst, Beheersverslag 2010, p.53

⁸ Kamerstukken II, 1998/99, 26 452, nr. 2

en dat de instrumentele functie hieraan ondergeschikt is.⁹ Hofstra is bijvoorbeeld van mening dat de belastingheffing niet ondergeschikt mag zijn aan het sociaaleconomische overheidsbeleid.¹⁰ Er kan geen sprake zijn van onderschikking, maar slechts van nevenschikking. Stevens stelt dat in de loop van de tijd door de maatschappelijke ontwikkelingen, en de rol van de overheid als regulator, de nevendoeleinden van belastingen steeds meer toenemen. Hij vraagt zich dan ook af of de instrumentele functie nog wel langer een ondergeschikte functie is.¹¹ Hij stelt dat de overheid in de belastingheffing een ideaal middel ziet om de overheidsdoelstellingen te realiseren, en hier dan ook graag gebruikt van maakt. Hij pleit wel voor terughoudendheid en een continu kritische beoordeling of het middel daadwerkelijk effectief is.¹² Van Overbeeke is van mening dat de overheid een meer passieve houding aan moet nemen ten aanzien van het sturen van gedrag door belastingen. Vanuit de gedachte dat de burgers de nationale productie betalen, moet de overheid bij haar ingrijpen alle belangen afwegen. Volgens Van Overbeeke zou de overheid slechts moeten ingrijpen indien het particulier initiatief een bepaalde behoefte van de samenleving niet kan vervullen of om misverstanden weg te nemen.¹³

Getuige de verschillende opvattingen in de literatuur over het belang van de instrumentele functie lijkt een persoonlijke voorkeur hoe de overheid dient te functioneren doorslaggevend in de gedachte welke rol instrumentalisme moet hebben. Feit is echter wel dat de belastingheffing economisch verstorend werkt.¹⁴ Er moet daarom naar mijn mening niet te veel gewicht worden gegeven aan de instrumentele functie van de belastingheffing, tenzij er zwaarwegende redenen zijn. Vandaar ook dat ik van mening ben dat de budgettaire functie de primaire en belangrijkste functie van belastingheffing is. De instrumentele functie is hieraan ondergeschikt. In de overweging of de regeling van de auto van de zaak op dit punt dient te worden aangepast mag de instrumentele functie de budgettaire functie niet overheersen, tenzij dit absoluut noodzakelijk is. Om te toetsen of het instrumentele karakter van een regeling de budgettaire functie niet overtreft, hanteer ik de verschillende vereisten voor het instrumentalistisch gebruik zoals Van der Geld deze heeft opgesteld.¹⁵

1. Het te bereiken nevendoeel via het inzetten van instrumentalisme dient belangrijk genoeg te zijn. Belangrijk genoeg is naar mijn mening allereerst vooral een politieke keuze. Ik zal in mijn analyse belangrijk genoeg vooral vanuit een economisch wetenschappelijke invalshoek benaderen. Dit betekent dat ik kijk naar de verstoringen van de economie die deze heffing met zich brengt en zet deze af tegen de baten voor de samenleving.

⁹ Zie hieromtrent bijvoorbeeld Overbeeke, M.P. van, *'Het begin der belastingbeginselen'*, Deventer: Kluwer 1982, p.15; Hofstra, H.J., *'Het einde van de draagkrachttheorie'*, WFR 1939/3495; Stevens, L.G.M., *'Fiscale fascinatie, fiscaal beleid 2006'*, Deventer: Kluwer 2006, p.10;

¹⁰ H.J. Hofstra, Hofstra's Inleiding, WFR 1971/2

¹¹ Stevens, L.G.M., *'Elementair Belastingrecht'*, 23^e druk, Deventer, Kluwer, 2007, p. 5

¹² Stevens, L.G.M., *'Fiscale fascinatie, fiscaal beleid 2006'*, Deventer: Kluwer 2006, p.10

¹³ Overbeeke, M.P. van, *'Het begin der belastingbeginselen'*, Deventer: Kluwer 1982, p. 15

¹⁴ Jacobs, B, *'De prijs van Gelijkheid'*, Amsterdam: Bart Bakker 2008, p.30-38

¹⁵ Geld, J.A.G. van der, *Wetgevingskunsten, 'Fiscaliteit in een steeds veranderende wereld'*, NDFR Andere wetenschappelijke uitgaven nr. 27

2. Het gestelde doel dient bereikt te worden. Dit zou vooraf aannemelijk gemaakt dienen te worden en achteraf bewezen moeten worden.
3. Er zijn geen betere manieren om het gestelde doel te bereiken dan via de belastingheffing. Voor de overheid is belastingheffing een instrument dat primair dient om de uitgaven te kunnen financieren en daarnaast de overheid in staat stelt andere beleidsdoelen te verwezenlijken.
4. De hoofdfunctie van de betreffende belasting komt niet te zeer in het gedrang. Fiscaal instrumentalisme zal wanneer deze wordt uitgevoerd in de vorm van een subsidie altijd leiden tot enige budgettaire derving, deze mag echter niet leiden tot het te zeer in gedrang komen van de budgettaire functie van de belastingheffing zonder dat hier een duidelijke rechtvaardiging tegenover staat.

2.4 De regeling moet effectief zijn

In de overweging of de regeling van de auto van de zaak dient te worden aangepast, moet worden bepaald in hoeverre de regeling effectief is. Er is voor dit onderzoek sprake van een effectieve heffing als deze op de gewenste wijze bijdraagt aan de door de wetgever beoogde doelstellingen.¹⁶ In dit geval dus de doelstellingen die aan artikel 13bis zijn gesteld. De doelstellingen van artikel 13bis komen in hoofdstuk drie uitgebreid aan de orde.

2.5 De regeling moet efficiënt zijn

Bij mijn analyse van de regeling 'de auto van de zaak' toets ik de regeling ook aan de efficiency.

Onder efficiënt versta ik dat de inning van de belastinggelden met zo min mogelijk tijd en administratieve lasten wordt uitgevoerd.¹⁷ Dit geldt in mijn ogen zeker voor de verplichtingen op grond van de wet LB 1964. Dit omdat de werkgever de inhoudingsplichtige is voor de inhouding en afdracht van de belasting van de werknemer. De inhoudingsplichtige is ook primair verantwoordelijk voor het juist afhandelen van dit proces, met bijbehorende verplichtingen en lasten, dit terwijl er geen prestatie tegenover deze dienst staat. Dit wordt in de literatuur ook wel bestempeld als een herendienst.¹⁸

Vanwege het feit dat de werkgevers onbezoldigd inhoudingsplichtig zijn, kan daarom de werkgever mijn inziens niet onevenredig worden belast met handelingen om aan de eisen van de belastingheffing van werknemers te voldoen. Onder onevenredig versta ik dat de inhoudingsplichtige slechts belast zou moeten worden met handelingen die liggen in de relatie tussen de werkgever en werknemer. Slechts wanneer het overduidelijk is de werkgever niet wordt opgezadeld met extra administratieve lasten, of dat het karakter van de fiscale maatregel dusdanig is dat de werkgever de logische inhoudingsplichtige is, is een afwijking op dit punt te billijken. Ik sluit mij hierbij aan bij de door Werger in zijn proefschrift ontwikkelde visie.¹⁹ Wanneer deze lijn wordt gevolgd komen de administratieve lasten in principe altijd bij de belanghebbende van de beleidsmaatregel te liggen.

¹⁶ Ministerie van Justitie, Nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, nr. 2, p. 30

¹⁷ Hierbij heb ik aansluiting gezocht bij de definitie van efficiënt volgens het woordenboek Van Dalen.

¹⁸ Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, 'Loonheffingen', 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009, p. 4-6

¹⁹ Werger, F.M., 'Loonsomheffing', 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 30-33

De heffing van de auto van de zaak moet daarom op een zo doelmatig mogelijke wijze verlopen. In de overweging of de regeling van de auto van de zaak dient te worden aangepast bekijk ik of de regeling zodanig is vormgegeven dat de administratieve inspanningen voor de werkgevers en de belastingdienst minimaal zijn. In het geval dat er administratieve inspanningen door de werknemer verricht moeten worden, vind ik dit minder bezwaarlijk omdat de lasten van de administratieve inspanningen ook bij de werknemer terecht komen.

2.6 De regeling moet in lijn zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Er zijn nogal wat algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Elk beginsel heeft zijn belang in het kader van het recht, maar voor mijn onderzoek is niet elk beginsel even relevant. Ik beschrijf kort de belangrijkste beginselen en benoem het belang van dit beginsel voor mijn verdere onderzoek.²⁰ Er is een splitsing te maken in formele beginselen en materiële beginselen van behoorlijk bestuur. Allereerst behandel ik de formele beginselen, daarna de materiële beginselen.

Formele beginselen

Het zorgvuldigheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel en het fair play beginsel zijn de formele beginselen van behoorlijk bestuur. Het zorgvuldigheidsbeginsel houdt in dat een bestuursorgaan bij de voorbereiding van een besluit of wet de nodige kennis dient te vergaren omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen.²¹ De inhoud van het fair play beginsel bevat twee elementen. Enerzijds moet de belastingplichtige in de gelegenheid worden gesteld voor zijn belangen op te komen. Dit aspect raakt nauw aan de hiervoor besproken zorgvuldigheidsbeginsel. Anderzijds houdt het beginsel in dat een bestuursorgaan op een onpartijdige wijze dient te beslissen. Zo mag er geen belangenverstrengeling in de besluitvorming zijn. Ook mag er geen vooringenomenheid zijn.²² Het motiveringsbeginsel houdt in dat een besluit dient te berusten op een deugdelijke motivering. Enerzijds betekent dit, dat de door een bestuursorgaan gegeven motivering van een besluit of wet kenbaar moet zijn, anderzijds houdt dit in dat de motivering het besluit of de wet ook moet kunnen dragen.²³ Kort samengevat zien de formele beginselen er vooral op hoe een besluit of wet tot stand moet komen en hoe de belangen die hierbij spelen afgewogen moeten worden. In mijn onderzoek is het hier niet om te doen, ik zal de regeling daarom niet toetsen aan deze beginselen.

Materiële beginselen

In de literatuur worden naast de formele beginselen van behoorlijk bestuur ook materiële beginselen onderscheiden. Dit zijn achtereenvolgens détournement de pouvoir, het verbod van willekeur, het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het

²⁰ Als belangrijkste beginselen heb ik de beginselen aangehouden die behandeld worden in de algemene studieboeken inzake het formele bestuursrecht.

²¹ Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 72

²² Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 75-76

²³ Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 74

evenredigheidsbeginsel. Het verbod van détournement de pouvoir houdt in dat van een bevoegdheid tot het nemen van een besluit geen gebruik mag worden gemaakt voor een ander doel dan waarvoor die bevoegdheid is verleend. De betekenis van dit beginsel staat in nauw verband met de eis dat een bestuursrechtelijke bevoegdheid een grondslag in een wettelijk voorschrift dient te hebben.²⁴ Het verbod van willekeur is het beginsel waarmee aan de rechter een beperkte toetsingsgrond is gegeven opdat de wijze van uitvoering door een bestuursorgaan de toets van de redelijkheid kan doorstaan. Dit wordt ook wel aangeduid als de marginale toetsing. In dit kader kan de rechter het beleid marginaal toetsen, waarbij de rechter zich wel terughoudend dient op te stellen. Hij mag uitsluitend zijn oordeel geven over de aanvaardbaarheid van dat beleid, maar hij mag niet zelf bepalen hoe dat beleid zou moeten zijn.²⁵ Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel vertonen inhoudelijk nauwe verwantschap. Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat bestuursbesluiten duidelijk moeten zijn en dat de geldende rechtsregels op een juiste wijze worden toegepast. De burger moet weten waar hij aan toe is. Dat kan bijvoorbeeld inhouden dat een besluit of wet niet met terugwerkende kracht ten nadele van een belastingplichtige mag worden gewijzigd (tenzij er sprake is van een bijzondere omstandigheid). Het vertrouwensbeginsel houdt in dat de door het bestuursorgaan gewekte verwachtingen jegens de burger dienen te worden gehonoreerd. De betekenis van dit beginsel ligt dicht tegen die van het hiervoor besproken rechtszekerheidsbeginsel aan. Bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel speelt een aantal factoren een rol. Door wie is de verwachting gewekt, op welke wijze wordt het vertrouwen gewekt? Een mondelinge toezegging wekt bijvoorbeeld minder vertrouwen op dan schriftelijk gepubliceerde inlichtingen. Ook is het van belang van wie de informatie afkomstig is.²⁶ Inmiddels is ook door de rechtspraak bevestigd dat een belastingplichtige vertrouwen mag ontlenen aan het Handboek Loonheffingen, tenzij overduidelijk blijkt dat het om een fout gaat.²⁷ Dit is ook bevestigd in een beleidsbesluit.²⁸ Hieruit blijkt dat werkgevers bij het nakomen van hun inhoudingsplicht voortaan in redelijkheid mogen afgaan op het Handboek loonheffingen, tenzij er sprake is van een overduidelijke fout. Het gelijkheidsbeginsel houdt kort gezegd in dat gelijke gevallen, gelijk behandeld moeten worden. Ondanks dat dit een van de meest belangrijke beginselen is, wordt een beroep op het gelijkheidsbeginsel zelden gehonoreerd, dit omdat gevallen namelijk zelden echt gelijke gevallen zijn. Daarom moet vooral gekeken worden of gevallen feitelijk en rechtens op de relevante punten gelijk zijn, Voor zover dit niet het geval is, moeten ongelijke gevallen naar mate van ongelijkheid gelijk behandeld worden. Wanneer dit niet het geval is kan er voor de wetgever nog een 'escape' zijn indien er sprake is van een objectieve rechtvaardigingsgrond. Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit of wet niet onevenredig mogen zijn in de verhouding tot het met het besluit of wet te dienen doel. In de omschrijving van dit beginsel wordt een doel-middel afweging gehanteerd. Die ruime betekenis van het evenredigheidsbeginsel blijkt ook uit de Awb.²⁹ Kort samengevat zijn de

²⁴ Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 77

²⁵ Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 78

²⁶ Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 80-81

²⁷ HR 16 mei 2008, nr. 42 151, BNB 2008/200

²⁸ Besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/78M, Stcrt. 2009, 48, NTFR 2009/620

²⁹ Goorden, C.P.J., *'Algemeen Bestuursrecht Compact'*, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003, p. 79

materiële beginselen ter bescherming van de belastingplichtige. Deze beginselen zorgen ervoor dat indien de overheid zijn boekje te buiten gaat, de belastingplichtige aan de hand van deze beginselen zijn rechtspositie kan beschermen.

Ten aanzien van mijn onderzoek is vooral het gelijkheidsbeginsel een belangrijk beginsel waar rekening mee moet worden gehouden. De rest van de beginselen zien vooral op de totstandkoming van wetgeving, of bevatten aspecten die in de regeling van de auto van de zaak niet voorkomen. Desondanks zal bij een eventueel onderzoek naar een alternatieve regeling wel rekening gehouden worden met het kader van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In mijn onderzoek ga ik nader in op de vraag of de regeling niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Op de overige algemene beginselen van behoorlijk bestuur ga ik niet expliciet in, maar deze worden hooguit zijdelings en slechts indien noodzakelijk behandeld.

2.7 De regeling moet in lijn zijn met de belastingbeginselen

Het laatste uitgangspunt in mijn onderzoek is dat de regeling in lijn moet zijn met de belastingbeginselen. De vraag is wat de belastingbeginselen zijn, en wat de rol daarvan is. Ik ga kort in op de geschiedenis van de discussie over de belastingbeginselen en geef uiteindelijk aan wat ik versta onder de relevante belastingbeginselen.

Kort na de tweede wereldoorlog is in Nederland voor het eerst die discussie op gang gekomen of er naast de algemene rechtsbeginselen ook specifieke beginselen voor de belastingheffing bestaan. In 1949 is door Van den Berge onderzoek gedaan om inzicht te krijgen *‘in de rechtsgrond en het doel van de belastingheffing, in de grenzen, zowel in materieel als in formeel opzicht, welke moeten worden gesteld en vooral ook in de aard en de onderlinge verhouding van de factoren, door welke zij worden beheerst’*.³⁰ Vervolgens heeft De Langen in zijn boek ‘De grondbeginselen van het Nederlands belastingrecht’ aan de hand van empirisch onderzoek zes hoofdbeginselen gevonden die in onderling verband aan de belastingheffing ten grondslag liggen.³¹ Deze beginselen zijn achtereenvolgens: draagkrachtbeginsel, profijtbeginsel, beginsel van de bevoorrechte verkrijging, welvaartsbeginsel, beginsel van de minste pijn en beginsel van de optimale realisatie.

Een flink aantal jaren later hebben de hoogleraren Hofstra en Van den Tempel een discussie gevoerd of belastingbeginselen nog wel bestaan.³² Belastingbeginselen, bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel, betreffen vooral het materiële belastingrecht. Het gaat om de beginselen van het belastingrecht die de verdeling van de belasting(druk) over de burgers normeren. Het zijn beginselen die specifiek ten grondslag (moeten) liggen aan de belastingheffing omwille van een rechtvaardige belastingheffing.

³⁰ Berge, W.H. van den, *‘Beginselen van de belastingheffing’*, Alphen aan den Rijn: Samson 1949, p. 8

³¹ Langen, W.J. de, *‘De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht’*, Alphen aan den Rijn: Samson 1954-1958

³² Tempel, A.J. van den, *‘Hofstra’s Inleiding’*, WFR 1971/5021, gevolgd door een reactie van Hofstra, H.J., *‘De kern van de zaak’*, WFR 1971/5046. Deze gedachtewisseling is voortgezet door Tempel, A.J. van den, *‘Het einde van de belastingbeginselen’*, WFR 1979/5411. De discussie is beëindigd met een bijdrage van Hofstra in het Weekblad. Hofstra, H.J., *‘Over belastingbeginselen’*, WFR 1979/5427

Van den Tempel betoogde dat er geen (belasting)beginselen bestaan die uitsluitend in het belastingrecht zouden voorkomen.³³ Het belastingrecht is tenslotte niet een geïsoleerd rechtsgebied, maar juist geïntegreerd in de hele rechtsorde. Er gelden daarom 'geen andere waarderingen en begrenzingsen dan voor het overheidsbeleid in het algemeen'.

Het is mijns inziens op zich juist om het belastingrecht niet als een geïsoleerd rechtsgebied te beschouwen, immers er zijn talrijke en belangrijke onderdelen van de belastingheffing die er op gericht zijn 'beleidsdoelen van economische of sociale aard dichterbij te brengen', zoals Van den Tempel betoogde. De vraag die naar mijn mening terecht kan worden gesteld is of hij hiermee de zelfstandigheid van het belastingrecht niet te kort doet. Er is namelijk wel degelijk sprake van enige autonomie van het belastingrecht, zij het een relatieve autonomie. De conclusie die Gribnau hieruit trekt zijn dat belastingbeginselen moeten worden onderscheiden van beginselen van andere onderdelen van overheidsbeleid en van andere (algemene) rechtsbeginselen.³⁴ Vanwege dit feit zijn er specifieke belastingbeginselen die alleen gelden als kader van een rechtvaardige belastingheffing.

Mijn mening is dat de belastingbeginselen als belangrijkste rol hebben dat deze zorgen voor een 'eerlijke' heffing die wordt gezien als rechtvaardig door de samenleving. Wanneer een belastingheffing wordt geaccepteerd in de maatschappij is het naleven van de belastingplicht groter.³⁵ Over het algemeen zijn de belastingbeginselen zoals door De Langen geformuleerd het meest geaccepteerd.³⁶ Dit zijn echter zeer algemene beginselen zoals het draagkrachtbeginsel en het beginsel van de minste pijn. Wanneer een heffing in zijn geheel moet worden beoordeeld, moeten deze beginselen zeker worden meegenomen. Omdat ik een specifieke regeling toets, heb ik aangesloten bij meer concretere belastingbeginselen.³⁷ Naar mijn mening leidt een aantal beginselen vooral tot deze acceptatie, te weten:

- Het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing;
- Het beginsel van de uitvoerbaarheid;
- Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek;
- Het rechtsgelijkheidsbeginsel;

Hiernaast is de laatste jaren eenvoud van wetgeving een steeds grotere rol gaan spelen. Dit blijkt door een aantal regelingen die recent zijn ingevoerd, zoals de werkkostenregeling, de goedkeuring van het Wetvoorstel Uniformering Loonbegrip³⁸ en de gepubliceerde Fiscale Agenda, waarbij de focus vooral

³³ Tempel, A.J. van den, 'Het einde van de belastingbeginselen', WFR 1979/5411

³⁴ Gribnau, J.L.M., 'Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing', NDFR Andere wetenschappelijke uitgaven, online geraadpleegd

³⁵ Car, I en Popescu, A.L., 'Het bed van Procrustes - Belastingmoraal en de acceptatie van belastingheffing', Forfaitair 2011/214

³⁶ Deze conclusie heb ik getrokken omdat auteurs van meerdere studieboeken betreffende dit onderwerp Van Langen als leidraad nemen, zoals L.G.M. Stevens en F.M. Werger.

³⁷ Vlies, I.C. van der, dissertatie Universiteit van Amsterdam, 1984, p. 188 e.v.

³⁸ Kamerstukken II, 2009/10, nr. 32 131, nr. 3

op de eenvoud ligt.³⁹ Hierbij moet naar mijn mening wel worden aangetekend dat er continu kritisch bekeken dient te worden of de eenvoud niet (te veel) ten koste gaat van de kwaliteit van de wetgeving. De balans dient hier bewaakt te worden, omdat het soms lijkt dat de eenvoud ten koste van alles doorgevoerd moet worden.⁴⁰

Het geheel van belastingbeginselen, voor zover deze er dus al zijn, moet naar mijn mening zoveel als mogelijk gerespecteerd worden om een heffing te krijgen die in de ogen van de maatschappij als rechtvaardig wordt gezien. Wanneer een heffing als noodzakelijk en rechtvaardig wordt gezien door de samenleving lijkt de kans op fraude en ontwijking ook het kleinst.⁴¹ Bij de overweging of de regeling op dit punt dient te worden aangepast onderzoek ik of de regeling voldoet aan de vier hierboven beschreven belastingbeginselen die moeten leiden tot acceptatie van de belastingheffing in de maatschappij.

2.8 Samenvatting

In dit hoofdstuk heb ik de verschillende uitgangspunten en toetsingcriteria beschreven waarmee ik ga onderzoeken of de regeling van de auto van de zaak dient te worden aangepast. Ten tweede onderzoek ik of de regeling past binnen de reikwijdte van het loonbegrip. Dit doe ik door te kijken of de ter beschikking stelling van een auto wordt belast vanuit de gedachte van het belasten van een voordeel uit de dienstbetrekking. Allereerst onderzoek ik of de regeling voldoet aan de doelstellingen van de wet LB 1964. Het instrumentele karakter is in principe ondergeschikt aan de budgettaire functie, tenzij er zwaarwegende redenen zijn. Aan de hand van vier punten beoordeel ik of de regeling hieraan voldoet. In dit hoofdstuk heb ik aan 'beter' zoals genoemd in de probleemstelling invulling gegeven. De invulling hiervan is driedelig, en ziet op de effectiviteit, de efficiency en rechtsbeginselen (inclusief de belastingbeginselen). De effectiviteit wordt getoetst door te toetsen of de doelstellingen van de regelingen gerealiseerd worden. De efficiency van de regeling wordt gemeten aan de mate waarin de uitvoering van de regeling tijd en administratieve handelingen vergt. Bij het onderzoek of de regeling past binnen het kader van de rechtsbeginselen kijk ik zowel naar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als naar de belastingbeginselen. Van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hecht ik vooral belang aan het gelijkheidsbeginsel. Uit de literatuur is geen overeenstemming welke belastingbeginselen er zijn. De regeling dient daarom naar mijn mening vooral in het kader van het geheel van beginselen te blijven om naleving en het rechtvaardigingsgevoel van de heffing te waarborgen. In de beoordeling of de regeling dient te worden aangepast wordt de regeling getoetst op de uitvoerbaarheid, duidelijke terminologie en systematiek. Op de volgende bladzijde heb ik de uitgangspunten en toetsingcriteria in een tabel samengevat. In dit onderzoek geef ik aan het eind van elk hoofdstuk in deze tabel aan of de regeling aan het betreffende punt voldoet, niet voldoet, of neutraal scoort. In het volgende hoofdstuk ga ik allereerst nader in op de inhoud van de regeling zoals

³⁹ De fiscale agenda, Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel, Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1

⁴⁰ Kawka, M.L., 'Alles draait om de eenvoud', WFR 2010/638

⁴¹ Allingham, M. G. en Sandmo, A., 'Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis', Journal of Public Economics 1, 1972.

gecodificeerd in artikel 13bis Wet LB voordat de regeling daadwerkelijk wordt getoetst aan de in de hoofdstuk beschreven uitgangspunten en criteria.

De regeling moet passen binnen de reikwijdte van het loonbegrip		
<ul style="list-style-type: none"> - Er wordt voldoende invulling gegeven aan het belasten van hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten <ul style="list-style-type: none"> o De grondslag voldoet aan de regels van de waardering van loon in natura o De forfaitaire bijtelling voldoet aan het belasten van een privévoordeel 		
De regeling moet passen binnen de doelstelling van belastingheffing en de Wet LB 1964		
<ul style="list-style-type: none"> - Het te bereiken nevendoeel moet belangrijk genoeg zijn - Het gestelde doel dient bereikt te worden - Er zijn geen betere manieren om het gestelde doel te bereiken - De hoofdfunctie van de betreffende belasting komt niet in het geding - De regeling draagt bij aan een vereenvoudiging van de voorheffing op de inkomstenbelasting 		
De regeling moet in lijn zijn met de overige criteria en uitgangspunten		
<ul style="list-style-type: none"> - De regeling moet effectief zijn - De regeling moet efficiënt zijn - De regeling moet in lijn zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur - De regeling moet in lijn zijn met de belastingbeginselen <ul style="list-style-type: none"> o Het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing o Het beginsel van de uitvoerbaarheid o Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek o Het rechtsgelijkheidsbeginsel 		

Hoofdstuk 3 De auto van de zaak

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk ga ik in op de regeling van de auto van de zaak zoals deze is vastgelegd in artikel 13bis Wet LB 1964. Allereerst ga ik in op de geschiedenis van de totstandkoming van de regeling. Zo ga ik in op de doelstellingen van de regeling, maar ook waarom de regeling in de Wet LB 1964 is opgenomen. Daarna ga ik in op hoe de regeling is ingebed in de systematiek van de Wet LB 1964. Daarna komen de kernbegrippen van de regeling aan bod. Tenslotte ga ik in op de administratieve verplichtingen die samenhangen met de regeling van de auto van de zaak. Deze beschouwing is noodzakelijk om te toetsen of de regeling als zodanig te handhaven is of dient te worden aangepast.

3.2 Geschiedenis auto van de zaak en doelstellingen

De afgelopen tien jaar is de regeling voortdurend aan verandering onderhevig geweest. Tot 2006 werd het voordeel van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto belast in de inkomstenbelasting. De autokostenfictie werd uitdrukkelijk uitgezonderd van het loonbegrip voor de heffing van loonbelasting.⁴² Aangezien de afwikkeling van het voordeel van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto slechts in de sfeer van de inkomstenbelasting werd afgewikkeld, speelde de werkgever fiscaal gezien slechts een beperkte rol. De werkgever was voor de ter beschikking gestelde auto's slechts verplicht een aantekening op de loonstaat en de loonbelastingkaart van de betrokken medewerkers te maken.⁴³ Indien bij het ter beschikking stellen van een auto aan een medewerker geen aantekening op de loonbelastingkaart werd gemaakt, kon dit leiden tot het opleggen van een administratieve sanctie.⁴⁴

Voor de jaren 2001 tot en met 2003 vond er in de inkomstenbelasting een zogenoemde 'getrapte' bijtelling plaats. Hoe meer de werknemer privé reed met de aan hem ter beschikking gestelde auto, des te hoger was de bijtelling in zijn aangifte inkomstenbelasting, tot een maximum van ten minste 25% over de cataloguswaarde van de auto.⁴⁵ Een versimpeling en vereenvoudiging is er gekomen in 2004. In de plaats van de getrapte bijtelling werd weer teruggegaan naar één vast bijtellingspercentage van ten minste 22% van de cataloguswaarde van de auto van de zaak.⁴⁶ Per 1 januari 2006 is de regeling van de auto van de zaak van de inkomstenbelasting naar de loonbelasting verhuisd.

3.2.1 Verplaatsing naar Wet LB en gevolgen van de verplaatsing

Met ingang van 2006 wordt de regeling van de auto van de zaak overgeheveld naar de Wet LB 1964. Op zich is dit niet heel opmerkelijk te noemen aangezien de loonbelasting de voordelen die opkomen uit de dienstbetrekking als voorheffing op de inkomstenbelasting belast. Zo gesteld is er met de

⁴² Art. 11a Wet LB 1964 (oud)

⁴³ Bik, M.J., 'Het genoeg en ongenoeg van de autokostenfictie in de loonbelasting', MBB 2005-05

⁴⁴ Art. 68 AWR

⁴⁵ Deden, M.R.M. en Hof, J.P. van 't, 'Auto van de zaak toe aan grote beurt!?', NTFR2009-1823

⁴⁶ Keizer, J, 'Auto van de zaak in de loonbelasting: meer probleem dan panacee', Belastingbrief 2005-08

invoering van artikel 13bis Wet LB 1964 slechts een einde gemaakt aan een uitzonderingssituatie.⁴⁷ Volgens de parlementaire behandeling was de achtergrond van de overheveling naar de loonbelasting dat de belastingdienst zich meer armslag wil verschaffen om werknemers aan te pakken die ten onrechte geen of onjuiste aangifte doen van de bijtelling in de inkomstenbelasting.⁴⁸ De loonbelasting heeft ook een steunfunctie, dus vanuit dit oogpunt is de overheveling logisch. Tevens werd de overheveling als dekkingsvoorstel voor de verruiming van het overgangsrecht van de Wet 'Aanpassing fiscale behandeling van VUT/prepensioenen en introductie levensloopregeling' ingevoerd. Met de overbrenging van de regeling naar de loonbelasting worden ongeveer 100 miljoen euro extra inkomsten begroot.⁴⁹

Op de overheveling van de auto van de zaak van de inkomstenbelasting naar de loonbelasting is veel kritiek geweest. De Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs was van mening dat de administratieve lastendruk voor werkgevers onaanvaardbaar zou toenemen, en dit zou in strijd zijn met de wens naar administratieve lastenvermindering voor het bedrijfsleven die de overheid voorstaat. Ook waren zij van mening dat de belastingdienst de middelen beschikbaar heeft om fraude te bestrijden zonder dat een overheveling noodzakelijk was.⁵⁰ Ook het VNO-NCW had ernstige bezwaren tegen het opnemen van de auto van de zaak in de loonbelasting. Zij vond dat de werkgever een verantwoordelijkheid kreeg die bij de werknemer en de belastingdienst thuishoort. Ook vonden zij dat de belastingdienst voldoende middelen had om naleving van de wetgeving voldoende te kunnen garanderen. Dit omdat de belastingdienst de informatie aangeleverd kreeg of een persoon een auto van de zaak ter beschikking was gesteld en sinds 2004 een verbeterde controleaanpak had. Als oplossing stelden zij voor om de werkgever te verplichten de cataloguswaarde van de ter beschikking gestelde auto aan de belastingdienst door te geven.⁵¹ Ook is in de literatuur de nodige discussie geweest of het opnemen van de regeling van de auto van de zaak in de Wet LB 1964 wel wenselijk is.⁵²

Ondanks de kritiek is de regeling per 1 januari 2006 in de Wet LB 1964 opgenomen. Vanaf die datum vindt de afwikkeling van de auto van de zaak via de loonheffing plaats, wat resulteert in een lager netto loon voor de werknemer. Aan de andere kant leidt dit bij de uiteindelijke aangifte inkomstenbelasting van deze werknemer niet meer tot een bijbetaling. Voor de groep werknemers, waarvan het loon beneden het maximum premie loon voor de sociale verzekeringen ligt, heeft de wetswijziging een nadelig financieel gevolg. De werkgever dient over de bijtelling ook premies

⁴⁷ Westen, G.W.B. van, 'Cursus belastingrecht (loonbelasting)', Studenteneditie, Deventer: Kluwer 2007/08, p.120

⁴⁸ Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 14, V-N 2004/58.4, p. 35

⁴⁹ Bik, M.J., 'Het genoeg en ongenoeg van de autokostenfictie in de loonbelasting', Maandblad Belasting Beschouwingen 2005/05

⁵⁰ Redactie Forfaitair, 'De fiscale plannen voor 2006', Forfaitair 2005/160

⁵¹ Brief VNO NCW, 8 juli 2005, C. Oudshoorn, 'Fiscale bijtelling auto van de zaak in de loonbelasting is overbodig – er is een alternatief.'

⁵² Dezentjé Hamming-Bluemink, I. "De auto van de zaak is thans goed geregeld in de loonbelasting", WFR 2006/79; Keizer, J, 'Auto van de zaak in de loonbelasting: meer probleem dan panacee', Belastingbrief 2005-08 en Bik, M.J., 'Het genoeg en ongenoeg van de autokostenfictie in de loonbelasting', Maandblad Belasting Beschouwingen 2005/05

werknemersverzekeringen in te houden. In de regeling zoals die in de Wet IB 2001 was opgenomen, was de werknemer alleen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over de bijtelling verschuldigd. Tegenover de extra premies die over de bijtelling betaald moeten worden, staat dat de bijtelling ook in de grondslag voor een eventueel werkloosheids- of arbeidsongeschiktheidsuitkering wordt meegenomen.

Met de invoering van de regeling heeft de werkgever extra administratieve lasten gekregen. Indien de bijtelling achterwege wordt gelaten door de werkgever, heeft de werkgever hier de bewijslast. Een dergelijke bewijslast past niet binnen het streven om te komen tot een administratieve lastenverlichting. Volgens de regering valt deze bewijslast mee omdat veel werknemers zullen inschatten dat zij meer dan 500 kilometer op jaarbasis privé rijden. Zodoende wordt door de werknemer in veel gevallen de loonheffing over de bijtelling geaccepteerd.⁵³ Toch resteert de vraag of de administratieve lastenverzwaring van het bedrijfsleven wel opweegt tegen de extra inkomsten die de belastingdienst genereert. VNO NCW heeft berekend dat werkgevers met € 21 miljoen aan nieuwe administratieve lasten worden geconfronteerd. De belastingdienst realiseert daarentegen een besparing op de uitvoeringskosten van €3 miljoen.⁵⁴ Niet duidelijk is of er daadwerkelijk voldoende extra opbrengsten zijn gegenereerd om deze extra lasten voor het bedrijfsleven te rechtvaardigen. Aan het einde van dit hoofdstuk ga ik nader in op alle administratieve handelingen die de werkgever moet verrichten om tot een juiste afhandeling van de ter beschikking stelling van een auto aan een werknemer te komen.

De werkgever heeft naast de extra administratieve lasten vanaf 2006 ook het financiële risico dat bij hem kan worden nageheven. Formeel is verhaal op grond van art 31, lid 1, onderdeel a Wet LB 1964 van de nageheven belasting op de werknemer(s) mogelijk. De belastingdienst stelt zich bij naheffingsaanslagen in de praktijk vaak op het standpunt dat het voordeel waarover wordt nageheven netto is bedoeld of dat de werkgever de naheffingsaanslag niet meer kan verhalen op de werknemer.⁵⁵ Ook kan de werkgever het bezwaarlijk vinden om een naheffing op zijn werknemers te verhalen, bijvoorbeeld om de werkrelatie niet te verstoren of omdat de naheffing voortvloeit uit een fout die door de werkgever is gemaakt. Indien verhaal niet mogelijk is, wordt het na te heffen bedrag gebruteerd⁵⁶, waardoor werkgevers die de auto van de zaak niet juist in de heffing betrekken geconfronteerd kunnen worden met hoge lasten. Dus ook al zou het verhalen van de naheffing al mogelijk zijn, in veel gevallen ziet de werkgever hiervan af. Het risico van een onjuiste inhouding en afdracht van belasting over de auto van de zaak verschuift in de praktijk van de werknemer naar de

⁵³ Kamerstukken I 2004/05, 29 678, nr. C, V-N 2004/66.5, p. 36

⁵⁴ Brief VNO NCW, 8 juli 2005, Oudshoorn, C., *'Fiscale bijtelling auto van de zaak in de loonbelasting is overbodig – er is een alternatief'*.

⁵⁵ Bik, M.J., *'Het genoeg en ongenoeg van de autokostenfictie in de loonbelasting'*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2005/05

⁵⁶ Wanneer de belasting van de werknemer door de werkgever wordt betaald, moet er gebruteerd worden. De belasting die door de werkgever is betaald vormt namelijk ook weer loon waar belasting over betaald moet worden. Hierdoor kan het effectieve tarief tot maximaal 108,3% oplopen. De brutoeringstabellen zijn te vinden op de site van de belastingdienst.

werkgever. Bovendien geldt voor nageheven premies werknemersverzekeringen überhaupt geen verhaalsmogelijkheid voor de werkgever.

Sinds de invoering van de regeling van de auto van de zaak in de loonbelasting is de regeling nog een aantal keren gewijzigd. Vanaf 1 januari 2008 heeft de regeling een instrumenteel karakter gekregen door het invoeren van een tariefsdifferentiatie die gekoppeld is aan de CO₂-uitstoot van de auto. Hiertoe werd de 14% bijtellingscategorie ingevoerd. Dit verlaagde bijtellingspercentage moest er toe leiden dat werknemers en/of werkgevers bij de aanschaf van een nieuwe auto kiezen voor een milieuvriendelijkere auto. In dit onderzoek neem ik aan dat in de regel de werkgever aan de werknemer een budget beschikbaar stelt om een auto van de zaak uit te zoeken, zodoende kiest de werknemer onder deze beperking een auto. Per 1 januari 2009 is vervolgens een verdere tariefsdifferentiatie ingevoerd, met de introductie van een bijtellingstarief van 20%. Deze verdere differentiatie van de bijtelling was reeds aangekondigd bij het Belastingplan 2008.⁵⁷ Per 1 januari 2010 is de trend om de bijtellingpercentages verder te differentiëren voortgezet. Voor auto's met een uitstoot van 0 gram CO₂ per kilometer (elektrische auto's) wordt de 25% bijtelling verlaagd met 25%, zodat per saldo geen bijtelling plaatsvindt.⁵⁸ Deze nihil bijtelling geldt van 2010 t/m 2014.⁵⁹ Oorspronkelijk zou de nihil bijtelling alleen gelden voor 2010 en 2011, waarna de bijtelling voor de jaren 2012 t/m 2014 verhoogd zou worden tot 7%.⁶⁰ De bewijslast dat de auto aan de norm voor een verlaagde bijtelling voldoet ligt bij de werkgever.

3.3 Systematiek van de auto van de zaak

De systematiek van de auto van de zaak wijkt af van het gebruikelijke stamien van de Wet LB 1964. In een normale situatie moet er sprake zijn belastbaar loon volgens artikel 9. Dit belastbaar loon is gedefinieerd in artikel 10 e.v.. Zodoende moet een loonbestanddeel eerst onder de reikwijdte vallen van artikel 10 Wet LB 1964. Ingeval het loon in natura uit de dienstbetrekking is, en deze niet wordt uitgezonderd van het loon volgens art. 11 Wet LB 1964, moet de maatstaf van heffing worden bepaald. De hoofdregel van de waardering van loon in natura is gecodificeerd in artikel 13 Wet LB 1964. De hoofdregel van de waardering van loon in natura is de factuurwaarde. Indien er geen factuur voor handen is, dan bepaalt de waarde in het economisch verkeer de maatstaf van heffing. In dit artikel staan ook enkele uitzonderingen voor bepaalde loonbestanddelen waar bijzondere (forfaitaire) waarderingsregels voor zijn.⁶¹ De auto van de zaak wordt hier niet genoemd.

De maatstaf van heffing van de auto van de zaak wordt bepaald in art. 13bis Wet LB 1964. Omdat er geen verwijzing in art. 13 Wet LB 1964 is opgenomen naar de regeling van de auto van de zaak, lijkt art. 13bis Wet LB geen bijzondere waarderingsregel van art. 13. Hierdoor lijkt de regeling een eigen

⁵⁷ Kamerstukken I, 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. C, V-N 2007/60.1

⁵⁸ Art. 13bis, lid 3 Wet LB 1964

⁵⁹ Art. 13bis, lid 18 Jo. Art. 10.7a Wet IB 2001

⁶⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 21, V-N 2009.60/8, p. 119

⁶¹ Art. 13, lid 3 Wet LB 1964. Enkele voorbeelden zijn rente van personeelsleningen en voorzieningen die geheel of gedeeltelijk gebruikt of verbruikt worden op de werkplek. Hier is in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 nadere invulling aan gegeven.

systematiek te kennen die naast de algemene systematiek van het belasten van loon in natura in de Wet LB 1964 staat. Niet alleen is er geen verwijzing naar artikel 13bis vanuit de waarderingsbepaling van loonbestanddelen in natura, maar ook in de werkkostenregeling wordt het privévoordeel van de auto van de zaak expliciet uitgezonderd. Dat terwijl de werkkostenregeling bedoeld is om alle vergoedingen en verstrekkingen te belasten. Een ter beschikking stelling is een vorm van verstrekken, vanuit die gedachte zou het 'logisch' zijn dat de ter beschikking stelling van de auto van de zaak en de hiermee verstrekte privékilometers onder de werkkostenregeling zouden vallen. De waarde van het privégebruik van de auto van de zaak wordt echter niet meegenomen in de werkkostenregeling. De reden hiervan is dat de auto een aanzienlijk beloningsbestanddeel vormt en daarom volgens de wetgever niet goed past in een forfaitaire regeling, welke is bedoeld voor kosten in het kader van de dienstbetrekking en zogenoemd "zwak loon".⁶² Enigszins opmerkelijk vind ik deze argumentatie wel, aangezien de regeling 'auto van de zaak' zelf ook een forfaitaire regeling is.

De systematiek waarbij wordt aangesloten is dat het privégebruik van de auto van de zaak forfaitair in de heffing wordt betrokken. De maatstaf van heffing van de ter beschikking gestelde auto is tweeledig. De hoofdregel van loon in natura is dat het daadwerkelijk privévoordeel belast wordt. Bij het bepalen van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van de auto van de zaak wordt niet gekeken wat het daadwerkelijke privévoordeel is van de werknemer. Wanneer de werknemer de gelegenheid heeft om privé gebruik te kunnen maken van de ter beschikking gestelde auto, dan wordt geacht dat recht per kalenderjaar een waarde te hebben van ten minste 25% gerekend over de cataloguswaarde. Bij fictie wordt geacht dat de werknemer bij een ter beschikking gestelde auto ook de gelegenheid heeft om privé gebruik te maken van de auto. Het maakt hierbij in beginsel niet uit of de werknemer daadwerkelijk van dit recht gebruik maakt. Dit is alleen anders indien de werknemer kan bewijzen dat hij minder dan 500 privékilometers heeft afgelegd.

De maatstaf van heffing wijkt dus op twee punten af van de reguliere systematiek. Allereerst wordt de grondslag om het privévoordeel vast te stellen op de cataloguswaarde gesteld in plaats van de factuurwaarde. Ten tweede wordt niet het daadwerkelijke privévoordeel dat de werknemer heeft van de ter beschikking gestelde auto belast, maar het recht om gebruik te kunnen maken van de auto wordt vastgesteld op een forfaitair voordeel. In hoofdstuk vier kom ik hier nader op terug en vraag ik mij af hoe dit past binnen de reikwijdte van het loonbegrip.

3.4 Werking van de regeling

Nu in voorgaande paragrafen uiteen is gezet hoe de regeling tot stand is gekomen, wat de doelstellingen van de regeling zijn en hoe de regeling is ingebed in de systematiek van de Wet LB 1964, wordt in deze paragraaf beschreven hoe de regeling werkt.

Wanneer een werkgever een auto aan een werknemer ter beschikking stelt is de regeling van art. 13bis Wet LB 1964 van toepassing, het maakt hierbij niet uit of de auto door de werkgever is gekocht

⁶² Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr.3, p. 10

of bijvoorbeeld geleased. Ik ben er overigens vanuit gegaan dat de werknemer in dienstbetrekking is, omdat anders de bepaling niet van toepassing is. Wanneer de werkgever alle kosten voor het gebruik van een privéauto vergoedt, wordt dit gelijkgesteld met het ter beschikking stellen van een auto.⁶³ Rijdt de werknemer in een auto van de zaak, dan krijgt de werkgever te maken met de zogenoemde autokostenfictie van artikel 13bis Wet LB 1964. De zogenoemde autokostenfictie wordt ook wel de bijtellingregeling voor privégebruik genoemd. Deze regeling geldt in het algemeen voor personen- en bestelauto's. De bestelauto's vallen echter buiten de reikwijdte van dit onderzoek en laat ik daarom buiten beschouwing.

Het voordeel van de auto van de zaak wordt forfaitair bepaald op ten minste 25% van de catalogusprijs van de ter beschikking gestelde auto op kalenderjaarbasis. Dit is slechts anders als de werknemer overtuigend bewijst dat de auto ten hoogste 500 kilometer voor privédoeleinden is gebruikt. Het woon-werkverkeer wordt voor de bijtelling niet als privégebruik beschouwd.⁶⁴ Het bijtellingspercentage van 25% is een minimum, bij excessief privégebruik kan het percentage ook hoger worden vastgesteld.⁶⁵ Hierbij is niet precies duidelijk waar de grens ligt. In het geval van excessief privégebruik heeft de inspecteur de bewijslast om aan te tonen dat de bijtelling hoger moet worden vastgesteld.⁶⁶

Over de berekende bijtelling voor privégebruik is premie volksverzekeringen, loonbelasting en een inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet (hierna: Zvw) verschuldigd. Over de bijtelling voor privégebruik zijn voorts geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd.⁶⁷ De werkgever is verplicht de bijtellingregeling toe te passen als een auto voor privédoeleinden kan worden gebruikt. Dit geldt ook in situaties waarbij het praktisch onmogelijk is dat de auto voor privédoeleinden wordt gebruikt⁶⁸, of dat de auto objectief gezien niet (goed) aansluit bij de privésituatie van de werknemer.⁶⁹ In deze en vergelijkbare situaties moet er een bijtelling op het loon voor het privégebruik van de auto plaatsvinden. Slechts indien de auto voor ten hoogste 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt, wordt de bijtelling voor privégebruik gesteld op nihil.⁷⁰ Dit moet wel overtuigend kunnen worden bewezen, waarover in paragraaf 3.7 meer. Gelet op de systematiek van het belasten van het recht op het gebruik, en meer in het verlengde daarvan, de mogelijkheid tot het privégebruik, en niet het belasten van het daadwerkelijke privévoordeel vind ik een dergelijke

⁶³ HR 26 april 1995, nr. 30293, BNB 1995/192 en Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 185

⁶⁴ Art. 13bis, lid 10 Wet LB 1964

⁶⁵ Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de werknemer voor langere tijd onbetaald verlof heeft, maar gebruik mag blijven maken van de auto van de zaak.

⁶⁶ HR 29 oktober 1997, nr. 32.479, BNB 1997/395

⁶⁷ In het Wetsvoorstel Uniformering Loonbegrip wordt de bijtelling voor privégebruik ook gerekend tot het premieloon voor de werknemersverzekeringen.

⁶⁸ Tijdens verblijf in het buitenland wordt de auto bij de werkgever gestald, de sleutel en autopapieren ingeleverd, geoordeeld wordt dat geen reële kans bestond dat de auto door anderen werd bereden, geconcludeerd wordt dat de auto de werknemer het gehele jaar ter beschikking staat, HR 10 februari 1988, nr. 25 284, BNB 1988/111

⁶⁹ Aan een alleenstaande zijn twee auto's ter beschikking gesteld, ondanks het feit dat hij geen gezamenlijke huishouding voert zodat het onmogelijk is gelijktijdig gebruik te maken van meer dan één auto dient voor beide auto's de bijtellingregeling in aanmerking worden genomen Rb. 's-Gravenhage 29 februari 2008, nr. 06/9441

⁷⁰ Art. 13bis, lid 4, Wet LB 1964

kilometergrens opmerkelijk. De auto stond in principe namelijk wel tot zijn beschikking om er privé gebruik van te maken.

De werkgever is als inhoudingsplichtige verantwoordelijk voor het doen van een juiste inhouding en afdracht van de loonbelasting. De werkgever is daarom bij het achterwege laten van de bijtelling ook verantwoordelijk voor het bewijs dat deze terecht achterwege is gelaten. De werkgever kan onder de administratieve lasten uitkomen in het geval dat de werknemer een “verklaring geen privégebruik” bij de belastingdienst aanvraagt en overlegt aan zijn werkgever. Kortom, de werknemer wordt eigenlijk geacht een auto van de zaak voor privédoeleinden te gebruiken, tenzij hij het tegendeel overtuigend bewijst. Het bewijs kan worden geleverd met een sluitende rittenregistratie of via de zogenoemde vrije bewijsleer.⁷¹ In paragraaf 3.7 ga ik dieper in op de vereisten van bewijsvoering.

3.4.1 Wanneer is sprake van ter beschikking stellen

Als de werkgever alle kosten, lasten en afschrijvingen van een auto voor zijn rekening neemt en de werknemer de auto voor zakelijke en privédoeleinden mag gebruiken, wordt een auto ter beschikking gesteld.⁷² Er is al snel een ter beschikking stelling van de auto. Zo was hier ook sprake van in het geval dat de werkgever de ter beschikking gestelde auto beschikbaar houdt voor de werknemer zonder dat er een reële kans is dat een andere werknemer deze auto tijdens zijn afwezigheid gebruikt.⁷³ Wanneer een werknemer alle autokosten, eventueel verminderd met een bedrag voor privégebruik, vergoed krijgt, wordt de auto ook geacht door de werkgever ter beschikking te zijn gesteld. Het gaat er niet om wie de auto daadwerkelijk heeft gekocht, of geleased, maar wie de kosten hiervan draagt. Daarom is er ook sprake van een ter beschikking gestelde auto indien de werknemer zelf een auto huurt of leaset, maar de werkgever alle hiermee samenhangende kosten betaalt. Hierbij maakt het bovendien niet uit of de werknemer nog een eigen bijdrage voor het privégebruik van de auto betaalt. Een eigen bijdrage kan overigens mogelijk wel in aftrek komen op de bijtelling. Als de werknemer met zijn eigen auto rijdt en de werkgever geeft alleen een vergoeding van € 0,19 per kilometer voor zakelijke ritten is er geen sprake van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto.⁷⁴

De auto van de zaak wordt steeds geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking zijn gesteld, tenzij blijkt dat de auto voor ten hoogste 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt. Een werkgever en/of werknemer dient overtuigend te bewijzen dat ten hoogste 500 kilometer voor privédoeleinden gebruik wordt gemaakt van de auto. Op beiden rust de bewijslast. Eventueel kunnen door de werkgever en werknemer onderling afspraken worden gemaakt over de verdeling van de bewijslast. De werkgever is als inhoudingsplichtige uiteindelijk primair verantwoordelijk voor een juiste inhouding en afdracht van loonbelasting over het privégebruik van de auto van de zaak. In afwijkende situaties

⁷¹ Schriftelijk verbod op privégebruik met voldoende toezicht en passende sanctie kan mogelijk ook de toepassing van het bijtellingregeling uitsluiten.

⁷² Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 185

⁷³ HR 26 april 1995, nr. 30 293, BNB 1995/192

⁷⁴ Lubbers, L.J., NDFR commentaar 13bis Wet LB 1964, onderdeel 3, online geraadpleegd op 18 juli 2011

rust soms de last van bewijs op de belastingdienst. In de rechtspraak speelde dat bij het mogelijke gebruik van auto's uit de handelsvoorraad⁷⁵ of bij beantwoording van de vraag of meerdere auto's⁷⁶ gelijktijdig ter beschikking stonden. Dit is ook het geval indien de belastingdienst van mening is dat de werknemer een excessief privévoordeel geniet van de auto van de zaak.

3.4.2 Ter beschikking gestelde auto met lagere CO₂-uitstoot

Met ingang van 2008 is de bijtellingsregeling voor privégebruik van de auto van de zaak aangepast. Auto's met een lage CO₂-uitstoot kwalificeren voor een lagere bijtelling. Op auto's zonder CO₂-uitstoot is een bijtellingspercentage van 0% van toepassing. Deze wijziging heeft als doel om privégebruik bij de ter beschikking stelling van milieubelastende auto's zwaarder te belasten en daarmee de aankoop en gebruik van schone en relatief energie zuinige auto's te stimuleren.

20% of 14% bijtelling bij lagere CO₂-uitstoot

De hoofdregel is dat de bijtelling voor het privégebruik ten minste 25% van de catalogusprijs is. Voor auto's met een lage(re) CO₂-uitstoot wordt de bijtelling verminderd met respectievelijk 11% of 5% van de catalogusprijs. Deze percentages worden in aftrek gebracht op het 'standaard' bijtellingspercentage van 25%. De gesaldeerde bijtelling bedraagt dan 14% of 20% voor de zuinige(re) auto van de zaak. Voor auto's die op diesel rijden bedraagt het kortingspercentage op de bijtelling 11% van de catalogusprijs van de auto met een CO₂-uitstoot van niet hoger dan 95 gram per kilometer en, 5% van de catalogusprijs van de auto met een CO₂-uitstoot hoger is dan 95 gram per kilometer, maar niet hoger dan 116 gram per kilometer. Voor auto's die niet op diesel rijden bedraagt het kortingspercentage op de bijtelling 11% van de catalogusprijs van de auto met een CO₂-uitstoot van niet hoger dan 110 gram per kilometer en, 5% van de catalogusprijs van de auto met een CO₂-uitstoot hoger is dan 110 gram per kilometer, maar niet hoger dan 140 gram per kilometer.

De CO₂-uitstoot van een auto staat op het milieulabel voor nieuwe personenauto's na 19 januari 2001 en op het zogenoemde certificaat van overeenstemming. Dit certificaat kan worden opgevraagd bij de fabrikant of importeur. De CO₂-uitstootgegevens zijn ook opgenomen in het brandstofverbruikboekje van de Rijksdienst voor Wegverkeer (RDW). Deze uitgave is ook te vinden op de site van het RDW (www.rdw.nl).

0% bijtelling bij elektrische auto's

Het bijtellingspercentage wordt verlaagd met 25% van de catalogusprijs als de CO₂-uitstoot nul bedraagt. Bij zogenoemde zero emission vehicles (ZEV's) bedraagt de bijtelling 0%, het gaat dan om auto's met een elektromotor of waterstofmotor. Deze korting op het reguliere bijtellingpercentage van 25% wordt toegepast tot en met 31 december 2014.

⁷⁵ Hof Den Bosch 4 maart 2008, nr. 04/1551, LJN BC9998

⁷⁶ Hof Den Bosch 24 juli 2008, nr. 07/00293, LJN BF1319

De bijstelling van de CO₂-uitstootgrenzen vindt eens in de vier jaar plaats.⁷⁷ De eerste bijstelling volgens deze vierjaarsperiode is per 1 januari 2013. De bijgestelde uitstootgrenzen gelden voor auto's die volgens het kentekenbewijs een datum van eerste toelating hebben na die bijstelling. Om de stimulans in stand te houden voor auto's die zuiniger zijn dan gemiddelde auto, worden de maximale CO₂-uitstootgrenzen regelmatig aangepast. Omdat er volgens de staatssecretaris momenteel te veel auto's zijn die in aanmerking komen voor de verlaagde bijtellingstarieven is in de onlangs gepubliceerde Autobrief aangekondigd dat in het Belastingplan 2012 de CO₂-uitstootgrenzen worden aangepast. Dit is opmerkelijk aangezien wettelijk is vastgelegd in art. 10.7a Wet IB dat deze voor het eerst per 1 januari 2013 aangepast zouden worden. Deze bepaling werkt ook door naar de auto's die onder de loonbelasting vallen op grond van art. 13 bis, lid 18 Wet LB 1964. Afgevraagd kan worden of de bijstelling niet in strijd is met het vertrouwensbeginsel. De aanscherpingen zullen overigens alleen gelden voor auto's die na de aanscherping op kenteken zijn gezet. Dit betekent dat voor de bestuurders van een auto die momenteel onder de 14%- en 20% categorie vallen hun voordeel behouden.⁷⁸

3.5 Waarde van de auto

De bijtelling wordt berekend over de Nederlandse cataloguswaarde, inclusief omzetbelasting en BPM.⁷⁹ Voor de cataloguswaarde is bepalend wanneer het kenteken is afgegeven. De cataloguswaarde is bepalend. Niet de adviesrijklaprijs, maar de adviesconsumentenprijs wordt als uitgangspunt genomen. Bepalend is de uitvoering van de auto op het moment van afgifte van het kentekenbewijs deel I. Het gaat hierbij om het bedrag waaronder desbetreffende uitvoering is vermeld in de officiële Nederlandse catalogusprijslijsten van de officiële dealerorganisatie van het desbetreffende automerk. Eventuele kortingen op de officiële catalogusprijs zijn voor de bepaling van de cataloguswaarde niet van belang. Ook een bijdrage van de werknemer in de aanschaffingskosten van een auto van de zaak vermindert de grondslag voor de bijtelling privégebruik niet.⁸⁰ Vanaf 2010 kan de cataloguswaarde in een nieuwe database van de RWD worden gevonden. In de database staat de catalogusprijs van een auto die vanaf 1 januari 2010 voor het eerst zijn geregistreerd.

Wanneer een werknemer afwisselend gebruik maakt van verschillende types auto's wordt de catalogusprijs via een gewogen gemiddelde vastgesteld. Met betrekking tot werknemers van autodealers en autoverhuurbedrijven is beleid vastgesteld waarvan de grondslag voor de bijtelling op een praktische manier kan worden vastgesteld.⁸¹

Opties en accessoires

⁷⁷ Art. 13bis, lid 18 Wet LB 1964 Jo. 10.7a Wet IB 2001

⁷⁸ Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. 3, blz. 23 en vervolgens is dit vastgelegd in Art. 13bis, lid 19 Wet LB 1964

⁷⁹ Art. 13bis lid 1, Wet LB 1964

⁸⁰ Zie HR 17 april 1996, nr. 30 995, BNB 1996/197, anders Hof 's-Gravenhage 17 december 1981, nr. 81/81 BNB 1983/97

⁸¹ Handreiking bijtelling privégebruik auto voor de autobranche van 31 juli 2008, nr. 2008/03107, gepubliceerd op www.belastingdienst.nl

Voor auto's waarbij het kenteken is afgegeven voor 1 juli 2006 behoren ook de door de dealer aangebrachte opties en accessoires voor het toekennen van een kenteken tot de cataloguswaarde. Hierbij moet gedacht worden aan zaken die niet tot de standaarduitrusting van het gekozen model behoren zoals, lederen bekleding, een lampenpakket, navigatie, enz.

Sinds 1 juli 2006 gelden andere regels met betrekking tot de bepaling van de cataloguswaarde. Deze verandering ziet op aangebrachte opties en accessoires. Na 1 juli 2006 horen de kosten van opties en accessoires alleen tot de cataloguswaarde als ze zijn aangebracht voor de dag waarop het kenteken is toegekend door of namens de fabrikant of importeur en zijn opgenomen in de door de fabrikant of importeur uitgegeven officiële prijslijst.⁸²

3.6 Eigen bijdrage van werknemer

Het is mogelijk dat een werknemer voor de auto van de zaak een eigen bijdrage voor privégebruik betaalt. Deze eigen bijdrage kan in aftrek komen op de bijtelling privégebruik in de loonbelasting. In beginsel worden alleen betalingen van de werknemer aan de werkgever als een eigen bijdrage aangemerkt. De bijdrage die de werknemer aan zijn werkgever betaalt voor het toegestane privégebruik komt in mindering op de bijtelling voor de auto van de zaak. Als de eigen bijdrage hoger is dan de bijtelling, is de bijtelling nihil.

De per saldo te belasten waarde voor het privégebruik van een auto van de zaak kan op kalenderjaarbasis nooit negatief zijn. Wanneer de eigen bijdrage hoger is dan de bijtelling, dan kan de werknemer bepleiten dat sprake is van negatief loon. Negatief loon zal naar mijn mening echter niet snel worden aangenomen. Wanneer een werknemer een bijdrage doet, is er wanneer deze bijdrage de bijtelling te boven gaat, geen sprake van negatief loon omdat het verschil niet voortkomt uit de dienstbetrekking. Dit is alleen het geval wanneer de werknemer zich aan het aanvaarden van de ter beschikking gestelde auto tegenover de werknemer niet kan onttrekken.⁸³ Een negatief saldo in een loontijdvak kan in het betreffende loontijdvak wel in aanmerking worden genomen wanneer dit niet leidt tot een negatief saldo op kalenderjaarbasis.

Om de eigen bijdrage voor privégebruik in mindering te laten komen op de bijtelling stelt de belastingdienst als voorwaarde dat de werkgever en de werknemer hierover vooraf afspraken maken. Door vooraf af te spreken dat de bijdrage uitsluitend wordt betaald voor het privégebruik van de ter beschikking gestelde auto komt de bijdrage in principe in mindering op de bijtelling privégebruik. Wanneer niet bewezen kan worden dat de afspraken met betrekking tot de eigen bijdrage voor privégebruik van tevoren zijn afgesproken, bestaat het risico dat de eigen bijdrage niet in aftrek mag worden gebracht op de bijtelling.

⁸² Pechler, E.B., *'Auto en fiscus'*, Kluwer: Deventer 2006, p. 25

⁸³ HR 26 maart 1997, nr. 31 548, BNB 1997/178

Voor de aftrekbaarheid van de eigen bijdrage is een relatie met het daadwerkelijke privégebruik vereist. Als de werkgever en werknemer een vergoeding voor het privégebruik van de auto van de zaak overeenkomen, dan komt die vergoeding in mindering op de bijtelling voor zover deze betaling ziet op het privégebruik.⁸⁴ Als de werknemer een vergoeding betaalt voor het gebruik van de ter beschikkinggestelde auto voor woon-werkverkeer wordt dat niet beschouwd als een eigen bijdrage voor privégebruik. Woon-werkverkeer wordt bij wetsfictie namelijk als zakelijk gebruik gekwalificeerd.⁸⁵ Kosten in verband met de auto van de zaak die werknemer betaald aan derden (bijvoorbeeld aan een garagebedrijf) zijn geen eigen bijdrage voor privégebruik en komen niet in mindering op de bijtelling. De wettelijke systematiek gaat ervan uit dat de werkgever alle kosten en lasten van de auto voor zijn rekening neemt. Verondersteld wordt dat het voordeel wat de werknemer daardoor heeft, verwerkt is in de bijtelling. Een eventuele betaling van de werknemer aan een derde kan mogelijk ook nog aangemerkt worden als intermediaire kosten. Wanneer dat het geval is, kan deze betaling belastingvrij worden vergoed. Dit is bijvoorbeeld het geval als de betaling is aan te merken als gedaan ten behoeve van de werkgever en schriftelijk in een overeenkomst is vastgelegd dat die betaling als bijdrage privégebruik auto wordt aangemerkt.⁸⁶ Het is zodoende naar mijn mening ook niet onwaarschijnlijk dat in het geval de werknemer namens de werkgever de rekening van het garagebedrijf betaalt, en de werkgever deze naderhand vergoedt aan de werknemer, deze betaling kwalificeert als intermediaire kosten.

De eigen bijdrage voor privégebruik komt in mindering op de bijtelling op het moment dat het verschuldigd is. Het is niet noodzakelijk dat de eigen bijdrage voor privégebruik is betaald. Dit volgt rechtstreeks uit de wettelijke bepaling.⁸⁷ Voorbeelden van een eigen bijdrage voor het privégebruik zijn: een vast bedrag per gereden kilometer; bijdrage aan accessoires of parkeerkosten.⁸⁸ Ook kan een bijdrage worden betaald worden voor schade aan de auto of in de aanschafkosten van de auto. Daarnaast kan er sprake zijn van een eigen bijdrage bij een boete voor voortijdige beëindiging van de leaseovereenkomst. Wanneer er sprake is van een zogenoemde bovennormleasebijdrage, dan moet deze gesplitst worden naar rato van privé en zakelijk gebruik. Slechts het gedeelte dat ziet op het privégebruik komt in aftrek op de bijtelling.⁸⁹

3.7 Tegenbewijsregeling: privégebruik onder 500 km

Als de werknemer de auto van de zaak voor ten hoogste 500 kilometers op kalenderjaarbasis voor privédoeleinden gebruikt, wordt de bijtelling op nihil gesteld. Dit betekent dat beoordeeld moet worden of kilometers als privégebruik of als zakelijk gebruik kwalificeren. Bepalend is het karakter van de rit. Het karakter van de rit wordt uitsluitend bepaald door het doel van de reis. Ook kan een rit een gemengd karakter hebben. Dit is bijvoorbeeld het geval als de werknemer onderweg naar het werk zijn kind naar de crèche brengt en op de totale rit van 40 kilometer hiervoor 10 kilometer om moet

⁸⁴ HR 13 augustus 2010, nr. 08/02970, BNB 2010/331

⁸⁵ Art. 13bis, lid 10 Wet LB 1964

⁸⁶ HR 11 april 1979, nr. 19.185, BNB 1979/143

⁸⁷ Art. 13bis, lid 9 Wet LB 1964

⁸⁸ NDFR commentaar art 13bis LB, onderdeel 10.1, online geraadpleegd op 21 juli 2011

⁸⁹ HR 13 augustus 2010, nr. 08/02970, BNB 2010/331

rijden. In dat geval is 30 kilometer aan te merken als zakelijke kilometers en de 10 kilometers die de werknemer moest omrijden zijn privékilometers.⁹⁰ Bij het berekenen van de zakelijke kilometers moet altijd worden uitgegaan van de meest gebruikelijke route. Onder de meest gebruikelijke route dient in dit verband te worden verstaan: de weg die door het merendeel van de belastingplichtigen bij gebruik van eenzelfde soort vervoermiddel zou worden gevolgd.⁹¹

500 kilometergrens op kalenderjaarbasis

Het uitgangspunt is dat ritten met een privé karakter een voordeel uit de dienstbetrekking vormen. Indien het privé gebruik op kalenderjaarbasis ten hoogste 500 kilometer bedraagt wordt dat voordeel echter gewaardeerd op nihil. Voor de vaststelling van de 500 kilometergrens wordt het afleggen van de afstand woon-werk beschouwd als zakelijke kilometers. Het gebruik van de auto voor zogenoemde lunchritten worden zowel door de Rechtbank als het Hof van Arnhem ook als woon-werkverkeer beschouwd.⁹² De staatssecretaris is in cassatie gegaan, gelet op de motivering van het Hof is naar mijn mening de kans dat de staatssecretaris alsnog gelijk krijgt echter erg klein. Het Hof heeft een passage uit de parlementaire geschiedenis aangehaald waaruit zij concluderen dat de wetgever het woon-werkverkeer zonder enige beperking als zakelijk verkeer aangemerkt ter vereenvoudiging van de wetgeving en vermindering van de administratieve lasten.

Herleiding van 500 kilometergrens

Het is mogelijk dat door omstandigheden de ter beschikking gestelde auto niet het hele kalenderjaar door de werknemer wordt gebruikt. Dit kan mogelijke gevolgen hebben voor de bijtelling van de ter beschikking gestelde auto in de loonbelasting. In het geval dat de auto slechts een gedeelte van het jaar ter beschikking staat, wordt de bijtelling naar evenredigheid aangepast. Belangrijk om hierbij op te merken is dat het gaat om de beschikkingsmacht over de auto en dus niet om het daadwerkelijke gebruik. Wanneer de auto niet gebruikt wordt gedurende een gedeelte van het jaar, maar deze in die periode wel ter beschikking staat, is er gewoon een verplichting tot bijtelling. Om de bijtelling in de periode dat er geen gebruik gemaakt kan worden van de auto achterwege te kunnen laten, moet overtuigend bewezen kunnen worden dat er geen mogelijkheid is om toch in de auto te rijden in deze periode. Dit kan bijvoorbeeld door de auto terug te geven aan de werkgever en daarbij ook de sleutel in te leveren.⁹³ Van doorslaggevend belang is of de auto feitelijk aan de werknemer ter beschikking stond.

Een voorbeeld waarbij bijtelling niet achterwege kon blijven was het geval dat de werknemer drie maanden in het buitenland verbleef en zijn auto op het vliegveld in Nederland had geparkeerd. De werknemer kon gedurende deze drie maanden geen gebruik maken van de auto. Toch was door het

⁹⁰ Besluit van 14 december 2005, nr. CPP 2005/3044M

⁹¹ HR 27 maart 1985, nr. 22 528, BNB 1985/164

⁹² Rb. Arnhem 14 juli 2009, nr. AWB 08/5329, V-N 2009/40.14 en Hof Arnhem 2 november 2010, nr.09/00303 NTFR 2011/205

⁹³ HR 9 mei 1984, nr. 22.453, V-N 1984/1076, en Hof Den Bosch 28 oktober 1994, nr. 92A/3273, V-N 1995/1617

feit dat de auto tijdens zijn periode in het buitenland aan hem ter beschikking stond doorslaggevend, en moest over de ter beschikking gestelde auto bijgeteld worden in de loonbelasting.⁹⁴

Wanneer wel voldoende is aangetoond dat de auto slechts tijdens een gedeelte van een jaar ter beschikking staat aan de werknemer, kunnen er ook bijkomende gevolgen zijn voor de werknemer die bijtelling voor de ter beschikking gestelde auto wil voorkomen. De maximale 500 kilometergrens voor privégebruik per jaar moet tijdsevenredig worden herrekend naar de mate waarin de auto in het betreffende jaar ter beschikking stond. Dat wil zeggen dat in het geval de auto slechts acht maanden aan de werknemer ter beschikking stond, de 500 kilometergrens moet worden herrekend naar 8/12^e deel.

De tijdsevenredige bijtelling geldt niet als een werknemer een auto het gehele jaar zakelijk gebruikt, maar gedurende een deel van het jaar meer dan 500 privékilometers rijdt, bijvoorbeeld tijdens de vakantieperiode. In een dergelijk geval staat de auto het gehele jaar ter beschikking en komt de werknemer gewoon voor de bijtelling in aanmerking, dus ook voor de maanden waarop de auto geheel zakelijk is gebruikt. Het is niet van belang dat alle privékilometers slechts in een beperkt deel van het jaar gemaakt worden. Een voorbeeld voor deze situatie is dat aan een werknemer door de belastingdienst een 'verklaring geen privégebruik auto' afgegeven was. Voor januari en februari had de werknemer een sluitende rittenregistratie bijgehouden. Op 2 maart trok de werknemer de verklaring echter in, omdat hij vanaf dat moment privékilometers ging rijden. De werknemer kreeg vervolgens van de belastingdienst een naheffingsaanslag voor de bijtelling die over januari en februari achterwege was gebleven.⁹⁵

Rittenadministratie

Wil een werknemer niet met de bijtelling worden geconfronteerd dan moet hij overtuigend aantonen dat hij de auto van de zaak voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden heeft gebruikt. Hij kan daarvoor een sluitende rittenregistratie bijhouden. Het bewijs mag hij echter ook op een andere wijze leveren. Deze vrijheid wordt de vrije bewijsleer genoemd.

Er is voorgeschreven dat een sluitende rittenregistratie de volgende gegevens bevat:⁹⁶

- Merk, type en kenteken van de auto
- Periode van terbeschikkingstelling van de auto

Per rit:

- Datum
- Begin en eindstand van de kilometerteller
- Beginadres en eindadres
- De gereden route indien deze afwijkt van de meest gebruikelijke;
- Het karakter van de rit

⁹⁴ HR 10 februari 1988, nr. 25 284, BNB 1988/111

⁹⁵ HR 6 juni 2008, nr. 44.069, NTFR 2008/1122

⁹⁶ Art. 13bis, lid 7 Wet LB 1964 Jo. Art. 3.13, lid 1 URLB 2011

Indien de rittenregistratie niet nauwkeurig wordt bijgehouden en de vereiste informatie niet wordt vastgelegd, kan dat voor de werknemer betekenen dat hij niet in staat is overtuigend te bewijzen dat hij de auto van de zaak voor ten hoogste 500 kilometer voor privédoeleinden heeft gebruikt. De werkgever is verantwoordelijk voor de controle van het bewijs dat er geen privégebruik heeft plaatsgevonden, indien de werkgever de bijtelling achterwege heeft gelaten.

Elektronische rittenregistratie

Er zijn ook alternatieve methoden om bewijs te voeren dat er niet meer dan 500 kilometer privé gebruik heeft plaats gevonden. Bijvoorbeeld het zogenoemde black-boxsysteem legt automatisch de autoritten vast. De bestuurder geeft zelf aan of het een privé of zakelijk rit betreft. Hierdoor wordt automatisch een veelheid van ritgegevens vastgelegd. Het samenstel van een rapportage afkomstig van black-boxsysteem en onderliggende bescheiden (zoals een agenda) vormt een rittenadministratie die als bewijs van het feitelijk privégebruik kan dienen. In de Autobrief wordt er melding van gemaakt dat de overheid voornemens is om binnenkort bij bestelauto's een proef uit te voeren met een dergelijk black-boxsysteem. Indien dit een succes blijkt, kan dit eventueel ook worden toegepast bij de 'reguliere' auto van de zaak.

Vrije bewijsleer

Een sluitende rittenregistratie in combinatie met een "verklaring geen privégebruik auto", is een manier om te bewijzen dat een werknemer met een auto maximaal 500 kilometer per kalenderjaar privé rijdt. Een werknemer is niet aan deze bewijsmethode gebonden. Ook andere vormen van bewijs zijn aanvaardbaar, dit wordt ook wel de vrije bewijsleer genoemd. Het Handboek Loonheffingen 2011 geeft het volgende voorbeeld:⁹⁷

De werkgever en werknemer hebben schriftelijk afgesproken dat privégebruik niet is toegestaan, bijvoorbeeld als aanvulling op de arbeidsovereenkomst. Hierbij worden de volgende zaken verondersteld:

- De werkgever controleert en administreert het autogebruik;
- De werknemer is niet verzekerd voor privégebruik;
- De werknemer heeft zelf ook een auto.

In de rechtspraak zijn onder meer de volgende manieren van bewijs aanvaard: De werknemer houdt een sluitende kilometeradministratie bij doordat hij in aanvulling op zijn agenda kopieën maakt van maandstaten die de vereiste informatie bevatten. De maandstaten leverde hij in bij zijn werkgever.⁹⁸ Werkgever en werknemer zijn schriftelijk overeen gekomen dat privégebruik niet is toegestaan. Daarnaast oefende de werkgever een betrouwbare controle uit op het autogebruik. Ook is de werknemer bij privégebruik niet verzekerd en beschikt hij over een eigen auto.⁹⁹

⁹⁷ Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2011, p. 205

⁹⁸ HR 23 september 1989, V-N 1989/2853

⁹⁹ Hof Arnhem 8 oktober 1992, V-N 1993/312

In de rechtspraak is daarentegen beslist wanneer er een onvolledige rittenstaat wordt overlegd, dit niet als overtuigend bewijs wordt aanvaard. Ook al zitten hier onderliggende stukken, zoals een agenda, bij inbegrepen.¹⁰⁰ In dat geval bevat de rittenregistratie volgens de rechtspraak zoveel onnauwkeurigheden dat de werknemer niet overtuigend heeft aangetoond dat hij de ter beschikking gestelde auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 km voor privédoeleinden heeft gebruikt. Samengevat kan gesteld worden dat de bewijsvoering om aan te tonen dat er niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gereden zowel voor de werknemer als de werkgever veel administratieve lasten met zich meebrengt.

Verklaring geen privégebruik

Een manier om de administratieve lasten voor de werkgever te verminderen is om de werknemer met betrekking tot de ter beschikking gestelde auto een 'Verklaring geen privégebruik' bij de belastingdienst te laten aanvragen. De werkgever kan de bijtelling achterwege laten nadat de werknemer een afschrift van de verklaring aan hem heeft verstrekt. Na afloop van het kalenderjaar moet de werknemer op verzoek van de belastingdienst overtuigend kunnen aantonen dat hij de auto van de zaak voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden heeft gebruikt. Dat kan bijvoorbeeld met de hierboven beschreven sluitende rittenregistratie. Als de werknemer niet slaagt in zijn bewijs, worden de loonbelasting/premie volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw bij hem nageheven, en blijft de werkgever buiten beeld. De werkgever is niet verplicht de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet aan hem te vergoeden. Door de verklaring is de werkgever gevrijwaard van eventuele naheffingen als achteraf blijkt dat de werknemer de verklaring ten onrechte heeft verkregen. Dit is alleen anders als de werkgever te kwader trouw is. De werknemer loopt ondanks de verklaring nog steeds wel het risico op een naheffing indien achteraf blijkt dat hij niet aan de voorwaarden heeft voldaan.

Een "Verklaring geen privégebruik" wordt voor onbepaalde duur afgegeven. Bij verandering van werkgever blijft de verklaring geldig. Afgegeven verklaringen kunnen echter worden herzien. Het niet of niet tijdig doorgeven van veranderingen in het privégebruik kan tot forse boetes bij de werknemer leiden. Wijzigingen in het privégebruik gedurende het kalenderjaar kunnen leiden tot een bijtelling over de maanden waarin geen privégebruik heeft plaatsgevonden. Indien de werknemer een "Verklaring geen privégebruik" aan de werkgever overlegt, kan de bijtelling in de loonsfeer achterwege blijven.

De werkgever is met de "Verklaring geen privégebruik" gevrijwaard van zijn verantwoordelijkheid van de afdracht van loonbelasting over privégebruik van de auto van de zaak. Als een werkgever echter wist dat de verklaring ten onrechte was afgegeven, wordt de naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen wel aan hem opgelegd. Daarnaast is hij verplicht de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet te voldoen.

¹⁰⁰ Hof Amsterdam 11 juni 2007, nr. 06/00032

Verscherpt boetebeleid met ingang van 2010

Sinds 1 januari 2010 wordt het ten onrechte achterwege laten van de bijtelling in verband met het privégebruik auto zwaarder beboet.¹⁰¹ De belastingdienst kan zowel een vergrijpboete als een verzuimboete opleggen. Voor het opleggen van een vergrijpboete moet de belastingdienst aannemelijk maken dat het aan grove schuld of opzet van de werknemer is te wijten dat te weinig belasting is afgedragen. Voor het opleggen van een verzuimboete behoeft de belastingdienst alleen maar te constateren dat de verschuldigde belasting niet of gedeeltelijk niet is betaald. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst staat dat de belastingdienst moet kiezen voor het opleggen van de hogere verzuimboete in het geval er zowel een verzuimboete als een vergrijpboete voor hetzelfde gedrag kan worden opgelegd.

Als blijkt dat de bijtelling in verband met het privégebruik ten onrechte niet heeft plaatsgevonden wordt een verzuimboete of vergrijpboete opgelegd. Bij het opleggen van een verzuimboete is het uitgangspunt dat het eerste verzuim leidt tot een verzuimboete van € 3.936. Bij een tweede verzuim of als de werknemer een onjuiste of onvolledige rittenregistratie heeft overgelegd wordt een verzuimboete van € 4.920 opgelegd.¹⁰² Indien de belastingdienst meent dat grove schuld of opzet kan worden verweten, dan zal een vergrijpboete worden opgelegd. De vergrijpboete bedraagt maximaal 100% van de naheffingsaanslag. Bij grove schuld bedraagt de vergrijpboete 40% en bij opzet bedraagt de boete 80%. Als de werknemer een onjuiste of onvolledige rittenregistratie heeft overlegd wordt een vergrijpboete van 100% opgelegd.¹⁰³

Gevolgen intrekking verklaring met terugwerkende kracht

De werkgever wordt van elke intrekking van een verklaring op de hoogte gebracht door de belastingdienst. De intrekking heeft voor het verleden in beginsel geen gevolgen voor de werkgever. Als de werkgever weet dat de "Verklaring geen privégebruik" niet strookt met de werkelijkheid wordt de naheffingsaanslag voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en voor de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet echter wel aan hem opgelegd.

3.8 Administratieve handelingen

Doordat een auto ter beschikking is gesteld aan een werknemer zal de werkgever moeten gaan bijhouden of, en zo ja welke, bijtelling daarvoor bij het loon moet plaatsvinden. Hiervan is hij zoals gezegd alleen gevrijwaard als de werknemer een "Verklaring geen privégebruik" heeft overlegd. Daarnaast moet de werkgever enkele administratieve handelingen verrichten om te komen tot een juiste bijtelling in de loonadministratie en om dit achteraf te kunnen bewijzen.

Bij een privégebruik van meer dan 500 kilometer op jaarbasis, zal de werkgever het forfaitair gewaardeerde voordeel van 25% van de catalogusprijs tijdsevenredig in aanmerking moeten nemen. Als het loontijdvak één maand is zal iedere maand 1/12 deel van de bijtelling, na het salderen van een

¹⁰¹ besluit van 24 december 2009, nr. CPP2009/2156M (hierna BBBB)

¹⁰² paragraaf 24 BBBB 24 december 2009

¹⁰³ Paragraaf 28 BBBB 24 december 2009

mogelijke eigen bijdrage voor privégebruik, in de loonheffing worden betrokken. Als de eigen bijdrage hoger is dan het bedrag van de bijtelling, dan kan binnen het kalenderjaar voor dat loontijdvak een negatief bedrag in aanmerking worden genomen, tenzij op jaarbasis het bedrag aan bijtelling gesaldeerd met de eigen bijdragen niet resulteert in een negatief bedrag.¹⁰⁴

De toekenning of intrekking van een “Verklaring geen privégebruik” leidt ertoe dat de werkgever de bijtellingregeling achterwege kan laten of juist moet toepassen. Door het overleggen van een “Verklaring geen privégebruik” wordt vanaf het eerstvolgende loontijdvak geen bijtelling voor privégebruik meer in aanmerking genomen. De bijtelling voor de verstreken loontijdvakken blijft ongewijzigd en mag niet worden gecorrigeerd. Als de werknemer vanaf het begin van het kalenderjaar reeds een geldige verklaring heeft, maar de werkgever gedurende het jaar constateert dat de 500 kilometergrens wordt overschreden, moet met terugwerkende kracht loonheffing worden ingehouden en afgedragen over alle reeds verstreken tijdvakken.

Als de werkgever een auto ter beschikking stelt, maar de bijtellingregeling niet toepast, moet de werkgever dat uitdrukkelijk melden bij de belastingdienst. Deze melding vindt plaats doordat de werkgever verplicht is een specifieke code in zijn aangifte loonheffingen op te nemen.

Het Handboek Loonheffingen 2011 vermeldt de volgende codes, inclusief omschrijving vermeld:¹⁰⁵

- 1: Afspraak via werkgever met de belastingdienst
- 2: Werkgever heeft een “Verklaring geen privégebruik auto” van de belastingdienst
- 3: Ander bewijs personen- en bestelauto
- 5: Doorlopend afwisselend gebruik bestelauto
- 6: 0% bijtelling voor auto zonder CO₂-uitstoot

De werkgever moet ook de relevante informatie om te kunnen bepalen of de bijtelling juist is toegepast administreren en minimaal 7 jaar bewaren.¹⁰⁶ Dit betreft voor alle werknemers met een ter beschikking gestelde auto de volgende informatie:

- Welke werknemer heeft een auto ter beschikking gesteld gekregen?
- Welke auto heeft de werknemer ter beschikking gesteld gekregen?
- Wat is de cataloguswaarde van de ter beschikking gestelde auto?
- Wat is de CO₂ uitstoot van de betreffende auto en wat is het bijbehorende bijtellingspercentage ten tijde van de uitgifte van het kenteken van de auto?
- Zijn er overigens nog auto's van de zaak die doorlopend afwisselend worden gebruikt door werknemers?

Daarnaast moet de werkgever voor werknemers die stellen dat zij de auto niet voor meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden gebruiken de volgende informatie administreren:

¹⁰⁴ Art. 13.3, lid 2 URLB 2011

¹⁰⁵ Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2011, p. 282

¹⁰⁶ Art. 52, lid 4 AWR

- Welke werknemers rijden niet privé in de ter beschikking gestelde auto?
- Is er bewijs dat de bijtelling terecht achterwege is gebleven of een eventuele ‘Verklaring geen privégebruik’ van de werknemer?
- Zichtbare controle op het aangeleverde bewijs?¹⁰⁷
- Eventuele aanvullende afspraken ten aanzien van het privégebruik tussen de werkgever en de werknemer?

3.9 Samenvatting

Sinds 1 januari 2006 leidt een ter beschikking gestelde auto van de zaak tot een bijtelling in de loonbelasting. Tot deze datum moesten werknemers de bijtelling aangeven in de inkomstenbelasting. De bijtelling belast het privévoordeel dat een werknemer heeft bij een ter beschikking gestelde auto. Het uitgangspunt is dat de bijtelling voor het privégebruik ten minste 25% van de cataloguswaarde bedraagt. Sinds 2008 is de bijtelling vanuit milieuoverwegingen gedifferentieerd. Afhankelijk van de uitstoot van de auto is de bijtelling 0%, 14%, 20% of 25%.

De belangrijkste pijlers van de regeling zijn: wanneer is er sprake van een ter beschikking gestelde auto, wat is de grondslag en hoe wordt het belastbare voordeel bepaald, hoe moet worden omgegaan met een eigen bijdrage van de werknemer voor privégebruik en onder welke omstandigheden kan de bijtelling achterwege blijven?

Bij elke ter beschikking gestelde auto wordt er vanuit gegaan dat deze ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, tenzij blijkt dat de auto voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt. In dat geval bedraagt de bijtelling nihil. Bijtelling blijft alleen achterwege wanneer dit overtuigend wordt bewezen. De werkgever is, sinds de regeling is opgenomen in de Wet LB 1964, verantwoordelijk voor een juiste bijtelling. Indien de werkgever in gebreke blijft kan aan hem een naheffingsaanslag en een boete worden opgelegd. Door deze verantwoordelijkheid moet de werkgever een aantal administratieve handelingen verrichten. Deze zien op een correcte manier om de bijtelling in de salarisadministratie verwerken, maar ook op het bewaren van de relevante informatie om aan te kunnen tonen dat de bijtelling op een juiste manier is berekend, hetzij achterwege is gebleven.

Uit dit hoofdstuk is duidelijk geworden wat de gedachte van de wetgever was om de regeling van de auto zaak in de Wet LB 1964 op te nemen, de doelstellingen van de regeling, welke systematiek de regeling heeft en hoe deze is ingebed in de Wet LB 1964, de uitleg van de belangrijkste terminologie van de regeling en tenslotte welke administratieve lasten aan de regeling verbonden zijn voor de werkgever. In de volgende hoofdstukken toets ik de samenloop van de uitgangspunten en toetsingscriteria aan de in dit hoofdstuk beschreven regeling. In het volgende hoofdstuk wordt als eerste de regeling getoetst aan het loonbegrip.

¹⁰⁷ Dit is geen wettelijke verplichting, maar meer een waarborg dat de werkgever achteraf niet met een naheffing en boetes geconfronteerd wordt indien de bijtelling onterecht achterwege is gebleven

Hoofdstuk 4 Past de regeling binnen de reikwijdte van het loonbegrip?

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de deelvraag 'past de regeling binnen de reikwijdte van het loonbegrip' behandeld. Zoals blijkt uit hoofdstuk twee is dit het geval indien de regeling voldoende invulling geeft aan het belasten van het daadwerkelijke voordeel dat uit de dienstbetrekking wordt genoten. Hiertoe beschrijf ik eerst de systematiek van de Wet LB 1964 wanneer er sprake is van een voordeel, en hoe dit voordeel belast dient te worden. Vervolgens onderzoek ik in hoeverre de regeling van de auto van de zaak hier invulling aan geeft. Dit doe ik door zowel de cataloguswaarde als de forfaitaire waardering te toetsen aan de systematiek van de Wet LB 1964 en de hoofdregels van loon in natura.

4.2 Hoe past de regeling in de systematiek van het belasten van een voordeel uit dienstbetrekking

4.2.1 De systematiek

De Wet LB 1964 kent drie zogenoemde pijlers.¹⁰⁸ Dit zijn de dienstbetrekking, de inhoudingsplichtige en loon. Slechts indien er sprake is van een dienstbetrekking, inhoudingsplicht en loon zijn de regels van de Wet LB 1964 van toepassing. Zoals reeds in de inleiding beschreven heb ik voor dit onderzoek aangenomen dat er van een dienstbetrekking en inhoudingsplicht sprake is indien een auto aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld. Om te kunnen bepalen of de auto van de zaak vanuit de belastingtheorie in de loonbelasting moet worden betrokken, moet het privévoordeel van de ter beschikking gestelde auto als loon kwalificeren voor de Wet LB 1964. In deze paragraaf ga ik nader in wat loon nu precies is, hoe de systematiek van het belasten van loon verloopt en welke vormen van loon er zijn.

4.2.2 Loon

Het voorwerp van de loonbelasting is volgens art. 9 Wet LB 1964 het belastbare loon, waarbij het belastbaar loon het gezamenlijke bedrag aan loon is. Vervolgens wordt in artikel 10 Wet LB 1964 loon gedefinieerd. Loon is al hetgeen uit dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking (tot 2014 geldt er een keuzeregime voor de werkkostenregeling. Voor werkgevers die de werkkostenregeling vooralsnog niet toepassen is loon al hetgeen uit dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten.). Er zijn verschillende theorieën wat nu precies tot het loon gerekend dient te worden. Van Ballegooijen heeft drie theorieën onderscheiden. Dit zijn de leer van de *conditio sine qua non*, de *finaliteitsleer* en de leer van de redelijke toerekening. De leer van de *conditio sine qua non* rekent alle betalingen van de werkgever aan de werknemer tot het loon, de *finaliteitsleer*

¹⁰⁸ Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, 'Loonheffingen', 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009, p. 6-8

rekenen alleen de voordelen die zien op het belonen van de werknemer tot het loon. Volgens de auteur is de eerste te ruim en de tweede te eng.¹⁰⁹ Hofstra en Stevens omschrijven de leer van de redelijke toerekening als volgt: tot het loon behoren “alle voordelen die, rekening houdende met maatschappelijke opvattingen, geacht kunnen worden zakelijk aan de dienstbetrekking te worden toegerekend met uitschakeling van wat tot de persoonlijke sfeer van de belastingplichtige behoort”.¹¹⁰ Ook uit de jurisprudentie blijkt dat de leer van de redelijke toerekening de meest gangbare is.¹¹¹ De finaliteitsleer wordt vooral gehanteerd indien er sprake is van loon van derden.¹¹² Het kenmerkende van de finaliteitsleer is dat er sprake moet zijn van een oogmerk tot beloning.

In de literatuur wordt beargumenteerd dat uit de jurisprudentie blijkt dat onder de leer van de redelijke toerekening er sprake is van loon indien er cumulatief wordt voldaan aan drie eisen. Er moet een voordeel zijn voor de werknemer, de werkgever moet zich hiervan bewust zijn en er moet een causaal verband bestaan tussen het voordeel en de dienstbetrekking.¹¹³ De auto van de zaak voldoet aan de drie kenmerken die gesteld worden aan loon. Het voordeel voor de werknemer uit zich doordat de auto ook privé gebruikt kan worden en er worden kosten bespaard doordat er gebruik kan worden gemaakt om met de auto naar klanten en naar zijn werkplek te reizen. Voorts is een causaal verband met de dienstbetrekking redelijkerwijs ook aanwezig indien de werknemer de auto van de zaak ter beschikking gesteld krijgt voor de werkzaamheden die hij verricht of als arbeidsbeloning. Tenslotte is het, gelet op de waarde van een auto, naar alle redelijkheid te verwachten dat de werkgever op de hoogte is, of had moeten zijn, of een werknemer een auto ter beschikking gesteld heeft gekregen. In de praktijk worden ook vaak aanvullende afspraken ten aanzien van de auto van de zaak schriftelijk vastgelegd. Hieruit kan worden afgeleid dat de werkgever zich ervan bewust is. Een ander argument is dat ook á contrario kan worden geredeneerd dat de auto loon is, omdat voor 2006 de auto van de zaak expliciet werd uitgesloten van het loon ingevolge artikel 11a Wet LB 1964 (oud). Naar mijn mening is er dan ook geen discussie of het privévoordeel van de auto van de zaak wel loon is. Omdat de auto van de zaak ‘door de poort’ van het loonbegrip komt, moet naar mijn mening zo veel als mogelijk worden aangesloten bij de algemene systematiek van het belasten van een voordeel. Hiervan zou wat mij betreft zonder gegronde rechtvaardiging vanuit eenvoud of praktische gronden niet van mogen worden afgeweken.

Nu geconstateerd is dat de auto van de zaak tot het loon wordt gerekend, moet worden bepaald hoe dit in de belastingheffing moet worden betrokken. Loon kan zowel in geld worden genoten, als in natura of in de vorm van een recht. Wanneer loon in geld wordt genoten doen zich geen problemen

¹⁰⁹ Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, *‘Loonheffingen’*, 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009, p. 104. Zie ook C.W.M. van Ballegooijen, *‘Het fiscale loonbegrip’*, Fiscale monografieën, Kluwer 1989, p. 25 en 30.

¹¹⁰ Hofstra, H.J. en Stevens, L.G.M., *‘Inkomstenbelasting’*, Fiscale hand- en studieboeken nr. 2, 5e druk, Kluwer, Deventer 2005, p. 78. Genoemd in: Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, *‘Loonheffingen’*, 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009, p. 104

¹¹¹ Zie bijvoorbeeld HR 15 februari 1950, B. 8782; HR 29 juni 1983, nr. 21.435, BNB 1984/2; HR 14 juni 2002, nr. 37.153, BNB 2002/301 en Hof Leeuwarden 17 november 1978, nr. 138/77, BNB 1979/258

¹¹² Zie bijvoorbeeld HR 15 januari 194, BNB 1964/61 en HR 10 augustus 2001, BNB 2001/354 (Dow-chemical) en HR 1 april 2005, BNB 2005/243

¹¹³ Zie bijvoorbeeld een uitgebreide behandeling van het fiscale loonbegrip Weerepas, M.J.G.A.M., *‘Het fiscale loonbegrip’*, Fiscale Geschriften, Amersfoort, SDU, 2007

voor ten aanzien van de waardering van het loon. In dat geval wordt de nominale waarde belast. Dit ligt echter anders indien er loon in de vorm van een recht of in natura wordt genoten. De Wet LB 1964 kent voor deze vormen van loon waarderingsregels, welke te vinden zijn in artt. 10a, 13 en 13bis Wet LB 1964. Daarnaast zijn voor bepaalde vormen van loon in natura nadere waarderingsvoorschriften ingevolge artikel 13 Wet LB jo. URLB 2001 gesteld. De mogelijkheid tot privégebruik met de auto van de zaak is ook een voorbeeld van niet in geld genoten loon. Momenteel kent het privégebruik van de auto van de zaak een compleet eigen waarderingsstelsel voor de belastingheffing dat in artikel 13bis Wet LB 1964 is vastgelegd. Op zich vind ik dit opmerkelijk omdat er geen verwijzing of delegatie is vanuit artikel 13 naar artikel 13bis. Het ziet er naar uit dat artikel 13bis zijn eigen systematiek kent, met eigen waarderingsregels die afwijken van de hoofdregels van de waardering van loon in natura van artikel 13 zonder dat sprake is van delegatie. De vraag is of art. 13bis wel past binnen de algemene systematiek van het belasten van loon in de Wet LB 1964. Mogelijkerwijs bieden de regels van het belasten van loon in natura voldoende aanknopingspunten om de auto van de zaak ook volgens deze regels te belasten. In de Wet LB 1964 kennen we een objectief loonbegrip. Daarom moet er naar mijn mening zo veel als mogelijk worden aangesloten bij objectieve maatstaven om het voordeel wat aan het privégebruik van de auto wordt ontleend te belasten. De waarde van het gebruiksrecht van de auto van de zaak is voor iedereen anders, en is dus subjectief. Bij het belasten van het privévoordeel van de auto van de zaak kan niet bij deze subjectieve beoordeling (de ene werknemer geeft meer om een nieuwe of dure auto dan de ander) worden aangesloten. Voor de belastingheffing moet daarom zo veel als mogelijk worden aangesloten bij de objectieve waarde die het privévoordeel van de auto van de zaak heeft voor de gemiddelde willekeurige derde. In de volgende paragraaf beschrijf ik op hoofdlijnen wat kenmerkend is voor loon in natura. Vervolgens beantwoord ik de vraag of het privégebruik de auto van de zaak beter volgens de regels van de waardering van loon in natura of beter volgens de huidige systematiek van art. 13bis Wet LB 1964 kan worden belast. Vervolgens bekijk ik of de regeling van de zaak past binnen deze regels. Ook ga ik in op de voor- en nadelen van de systematiek van artikel 13bis ten opzichte van het belasten van het daadwerkelijke privévoordeel.

4.2.3 Loon in natura

Zoals gezegd kan de werkgever de werknemer op verschillende manieren belonen. Naast een beloning in geld kan de werknemer ook beloond worden met niet in geld verstrekte voordelen, het zogenoemde loon in natura. In artikel 13 Wet LB 1964 zijn de hoofdregels voor de wijze van belastingheffing over loon in natura vastgelegd. Het is nodig om aparte regels voor loon in natura te bepalen, omdat in tegenstelling tot loon in geld, niet altijd duidelijk is wat de grondslag voor de belastingheffing moet zijn. De hoofdregel van artikel 13 was voorheen altijd de waarde in het economisch verkeer. Sinds 1 januari 2011 is dit enigszins gewijzigd. In eerste instantie is de factuurwaarde van doorslaggevend belang voor de belastinggrondslag. Slechts indien er geen factuur aanwezig is, moet worden aangesloten bij de waarde in het economisch verkeer. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er een product uit het eigen bedrijf wordt verstrekt, waarover later meer. Tenslotte zijn er voor een aantal

specifieke vormen van loon in natura bijzondere waarderingsregels in de uitvoeringsregeling bepaald.¹¹⁴

Loon in natura kent vele verschijningsvormen en omvat zowel verstrekkingen als het ter beschikking stellen van bepaalde goederen die ook privé mogen worden gebruikt. Uit de jurisprudentie is ook op te maken dat een ter beschikking stelling een vorm van verstrekken is.¹¹⁵ Voor de belastingheffing is het zodoende niet van belang dat het eigendom ook daadwerkelijk overgaat op de werknemer. Van belang voor de belastingheffing is dat de werknemer privé een voordeel of besparing geniet van het ter beschikking gestelde.¹¹⁶

Factuurwaarde en waarde economisch verkeer

Met ingang van 1 januari 2011 bevat art. 13 Wet LB 1964 een nadere omschrijving van de waarde in het economische verkeer. Indien de verstrekking bij een (niet-verbonden) derde is ingekocht, geldt het in rekening gebrachte bedrag als de waarde van de verstrekking. Volgens het tweede lid wordt van de factuurwaarde afgeweken indien producten uit het eigen bedrijf (of dat van een verbonden vennootschap) worden verstrekt. In dat geval geldt als waarde van het product zoals dat in het economische verkeer aan een derde in rekening zou worden gebracht. Hierbij kan gedacht worden aan een geval waarbij een medewerker in een kledingzaak iedere maand kleding uit de winkel verstrekt krijgt. Voor de belastingheffing moet in dat geval de verkoopprijs voor de reguliere klanten in aanmerking genomen worden om de verstrekte kleding in de belastingheffing te betrekken.

De hoofdregel van de waardering van loon in natura was voor 1 januari 2011 dat niet in geld genoten loon in aanmerking wordt genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kon worden toegekend. De economische waarde kan worden omschreven als de waarde die de meest gereede gegadigde bereid is daarvoor te betalen, rekening houdend met de omstandigheden van het geval.¹¹⁷ Waardeverhogende aspecten als emotionele binding tellen voor die waardering niet mee. De economische waarde is geen vaststaand feit. Een artikel kan immers op verschillende adressen verschillende prijzen hebben. Een gemiddelde particulier zal echter geregeld enig onderzoek doen voor hij een (waardevol) artikel aanschaft of verkoopt. Hij zal een artikel van dezelfde kwaliteit uiteraard voor een zo laag mogelijk bedrag willen kopen en voor een zo hoog mogelijk bedrag willen verkopen. Zo kan de economische waarde van buitenlandse valuta bijvoorbeeld worden gesteld op de hoogst realiseerbare koers op het moment van verkrijging.¹¹⁸ Ook voor andere producten kan bij een lagere waarde worden aangesloten.

Indien er een goed ter beschikking gesteld wordt gedurende meerdere jaren, zijn er vaak aanvullend in de uitvoeringsregeling waarderingsvoorschriften gesteld die rekening houden met de waardevermindering van het ter beschikking gestelde goed. Ook kan afgevraagd op welk moment het

¹¹⁴ Zie hieromtrent art. 3.7 en 3.8 URLB 2011

¹¹⁵ HR 12 maart 2010, 08/05149, BNB 2010/252 en HR 7 december 2001, nr. 36.516, NTFR 2002/199

¹¹⁶ Zie onder andere HR 7 december 2001, nr. 36516, NTFR 2002-199 en Hof Amsterdam 3 december 2009, nr. 08/00779, NTFR 2010-20

¹¹⁷ Merwe, J. van de, NDFR Commentaar art. 13 Wet LB 1964, onderdeel 2, online geraadpleegd op 18 juli 2011

¹¹⁸ HR 7 juni 1989, nr. 25.168, BNB 1989/237

ter beschikking gestelde in de heffing moet worden betrokken, over het algemeen staat het goed namelijk gedurende een bepaalde periode ter beschikking. Vaak wordt hier in de wettelijke bepaling nadere aanvulling aan gegeven. Zie hieromtrent bijvoorbeeld de waarderingsmaatstaf die geldt voor de ter beschikking gestelde computer. Drie jaar na de eerste ingebruikname wordt de waarde van de ter beschikking gestelde computer voor de belastingheffing op nihil gesteld.¹¹⁹

Omdat op loon in natura geen loonheffing kan worden ingehouden, dient de belasting over het loon in natura op het loon in geld te worden ingehouden. Dit loon in geld kan echter daarvoor te laag zijn. In dat geval zal de loonheffing op een andere wijze op de werknemer moeten worden verhaald (art. 27, lid 4 Wet LB 1964). Indien de werkgever de loonheffing niet op de werknemer verhaalt, vormen de niet-verhaalde bedragen in het algemeen weer een beloning in geld, waarover ook loonheffing verschuldigd is. Deze bedragen moeten dan worden gebruteerd. In dat geval kan de totale belastingheffing oplopen tot 108,3%.¹²⁰

Ook is het mogelijk dat de werknemer een eigen bijdrage is verschuldigd voor het verkregen loon in natura. Volgens artikel 13 lid 6 Wet LB 1964 kan de eigen bijdrage van de werknemer in aftrek komen op de waarde van het verstrekte loon in natura. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de waarde niet verder kan worden verminderd dan tot nihil.

4.2.4 Loon in de vorm van een recht

Een meer bijzondere vorm van niet in geld genoten loon, is loon in de vorm van een recht. Wanneer sprake is van loon in de vorm van een recht, dan vormt het recht de beloning. De vraag is hoe een dergelijk recht nu fiscaal gewaardeerd moet worden en of de auto van de zaak ook als een dergelijk recht kwalificeert. In de praktijk bestaan er problemen voor wat betreft de waardering van loon in de vorm van een recht. Immers, bij een onvoorwaardelijk recht wordt belasting geheven over de waarde van dit recht. Dit betekent echter niet dat de werknemer uiteindelijk daadwerkelijk een financieel voordeel behaalt. Op het moment dat de werknemer het recht laat verlopen, heeft hij tenslotte niets meer. Echter, in bepaalde situaties, bijvoorbeeld in geval van een koopoptie op een huis, waarbij na de optieverlening de waarde van het huis sterk stijgt, kan het voordeel voor de werknemer enorm zijn.¹²¹

Het meest bekende voorbeeld van loon in de vorm van een recht zijn de aandelenopties. Hier is echter een apart regime voor, zodoende kan dit niet worden vergeleken met het gebruiksrecht van de auto van de zaak.¹²² Het gebruiksrecht is nog het beste te vergelijken met een door de werkgever verstrekt cultuurabonnement. Indien een werkgever aan zijn werknemers een cultuurabonnement verstrekt, krijgt de werknemer een recht op kortingen op culturele activiteiten. Dat cultuurabonnement is dan belast als loon in natura.¹²³ Dit zegt echter niets over het feit of het cultuurabonnement wel

¹¹⁹ Art. 21a URLB 2001

¹²⁰ Zie hieromtrent ook voetnoot 56.

¹²¹ Merwe, J. van de, NDFR Commentaar art. 10 Wet LB 1964, onderdeel 8, online geraadpleegd op 18 juli 2011

¹²² Art. 10a Wet LB 1964

¹²³ Merwe, J. van de, NDFR Commentaar art. 13 Wet LB 1964, onderdeel 2, online geraadpleegd op 18 juli 2011

daadwerkelijk wordt gebruikt. Ditzelfde geldt ook bij de auto van de zaak, waar bij fictie wordt aangenomen dat deze ook privé wordt gebruikt.

Daarom is het denkbaar dat het recht om de auto van de zaak privé te kunnen gebruiken loon in de vorm van een recht vormt, in ieder geval een bijzondere vorm is van loon in natura. Dit omdat de werknemer bij fictie wordt belast voor het recht om privé gebruik te kunnen maken van de auto van de zaak. Ook indien de werknemer slechts in beperkte mate (de 500-kilometergrens) gebruik maakt van dit recht, dan wordt de auto die aan de werknemer ter beschikking is gesteld alsnog in de belastingheffing betrokken.

4.2.5 De auto van de zaak en het belasten van een voordeel

De vraag is nu hoe de auto van de zaak binnen de hierboven beschreven vormen van loon past. Allereerst moet worden onderkend dat er geen verschil in de fiscale behandeling is tussen een verstrekking en een ter beschikking stelling. De auto is geen loon in geld en kwalificeert, ongeacht dus of deze wordt verstrekt of ter beschikking wordt gesteld, als loon in natura of meer bijzonder loon in de vorm van een recht. Op beide vormen van loon zijn in beginsel de waarderingsregels van art. 13 Wet LB 1964 van toepassing. Daarom lijkt het in eerste instantie niet zozeer van belang of een verstrekking of ter beschikking gestelde loon in de vorm van natura of in de vorm van een recht geschiedt. Zeker in aanmerking nemende dat loon in de vorm van een recht een verbijzondering is van loon in natura. Zodoende heeft dit naar mijn mening alleen gevolgen indien het ter beschikking gestelde zowel kenmerken vertoont van loon in de vorm van een recht en voor dit loonbestanddeel een afzonderlijke waarderingsregel is opgenomen in de Wet LB 1964. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij aandelenopties (zie art. 10a Wet LB 1964). Omdat dit onderscheid er voor de auto van de zaak niet is, is een verdere verdieping naar mijn mening dan ook niet noodzakelijk. Omdat gesteld kan worden dat het privégebruik van de auto van de zaak kwalificeert als loon in natura, lijkt art. 13 Wet LB 1964 van toepassing. Maar ondanks dat het privégebruik van de auto van de zaak kwalificeert als loon in natura zijn momenteel in art. 13bis Wet LB 1964 bijzondere regels voor de waardering van de auto van de zaak gecodificeerd.

Wanneer een auto aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld is dit loon. Vervolgens moet dit loon gewaardeerd worden. De waarderingsregels voor de auto van de zaak zijn zoals gezegd vastgelegd in artikel 13bis Wet LB 1964. Deze wijken op een aantal punten af van de gangbare waarderingsregels. Zo is de grondslag van hetgeen in natura wordt verstrekt (het privégebruik van de auto) anders dan de grondslag voor regulier loon in natura. Voor de auto van de zaak wordt aangesloten bij de cataloguswaarde in plaats van de factuurwaarde. Daarnaast wordt niet de gehele waarde van de auto in de belastingheffing betrokken, maar slechts een forfaitair percentage. Het privévoordeel wordt dus tweeledig vastgesteld aan de hand van de grondslag (waarde van de ter beschikking gestelde auto) en een forfaitair bijtellingspercentage dat het privévoordeel vertegenwoordigt. In deze paragraaf analyseer ik welke gevolgen deze afwijkingen ten opzichte van de hoofdregels hebben, en of de behandeling van de auto van de zaak zoals deze thans geldt wel past binnen de algemeen geldende waarderingsregels voor loon in natura.

4.2.5.1 De grondslag van de auto van de zaak

Ik ga in deze subparagraaf allereerst in op de vraag hoe de cataloguswaarde als grondslag zich tot de factuurwaarde (hoofddregels van art. 13) verhoudt. Waarom wordt hiervan afgeweken en is dit wel noodzakelijk? Uiteindelijk moet er worden gekozen voor een grondslag die het meest recht doet aan het belasten van het voordeel van de werknemer. Aan de hand van enkele voorbeelden probeer ik aan te tonen dat het aansluiten bij de cataloguswaarde enkele ongewenste effecten met zich meebrengt. Ook laat ik zien dat wanneer meer aansluiting gezocht wordt bij de hoofddregels van artikel 13 er meer recht wordt gedaan aan het belasten van het voordeel dat daadwerkelijk door de werknemer wordt genoten. Kortom, de vragen die beantwoord worden in deze paragraaf zijn of er meer kan worden aangesloten bij de hoofddregels van loon in natura en of de huidige regeling zo veel als mogelijk voldoet aan de gedachte van het belasten van hetgeen uit diensbetrekking wordt genoten. Door met de regeling van de auto van de zaak aan te sluiten bij de grondslag zoals die nu bestaat ontstaan er enkele rare effecten die tegen het principe indruisen om het voordeel uit de diensbetrekking te belasten. Om dit te illustreren gebruik ik enkele voorbeelden.

1^e voorbeeld

De grondslag voor de auto van de zaak is de cataloguswaarde. In hoofdstuk drie is gebleken dat opties en accessoires alleen meetellen voor de cataloguswaarde indien deze voordat de auto op kenteken is gezet zijn aangebracht. Ingeval er twee auto's zijn met dezelfde cataloguswaarde, maar de ene auto met enkele (dure) opties en accessoires en de andere zonder. Het voordeel is voor de werknemer groter indien hij de beschikking heeft over de auto met de opties. De prijs die betaald wordt voor de auto met de extra opties is ook aantoonbaar hoger dan de auto zonder de opties. De grondslag voor de belastingheffing is voor beide auto's echter hetzelfde. Deze opties worden tenslotte niet meegenomen in de grondslag van de auto van de zaak. Omdat wordt aangesloten bij de cataloguswaarde, wordt niet volledig recht gedaan aan het belasten van een voordeel. Beide werknemers betalen in dit geval evenveel belasting, terwijl de ene werknemer meer voordeel geniet dan de andere. Wanneer wordt aangesloten bij de factuurwaarde, oftewel de hoofddregel van loon in natura, ontstaat dit probleem niet omdat de opties en accessoires die naderhand aan de auto zijn aangebracht vermeld zijn op de factuur. In dit geval sluit de hoofddregel van loon in natura beter aan bij de werkelijkheid dan de afwijkende waarderingsgrondslag in art. 13bis Wet LB 1964.

Ook levert de cataloguswaarde als grondslag vragen op en geeft dit in sommige gevallen zelfs aanleiding tot tax planning. Dit blijkt ook wel uit de volgende passage uit de parlementaire geschiedenis. *'Met betrekking tot de vraag ... of het juist is dat de mogelijkheid bestaat onder de werking van de autokostenfictie de catalogusprijs te drukken door bepaalde posten onder de post 'accessoires' te brengen, merk ik het volgende op. Voor de toepassing van de autokostenfictie biedt de aansluiting bij de catalogusprijs een praktische grondslag voor de forfaitaire vaststelling van de waarde van het privé-gebruik. Het is uiteraard niet uitgesloten dat bepaalde accessoires (bij voorbeeld een open dak, mistlampen) niet in de catalogusprijs zijn begrepen. Ik meen dat hieraan, gelet op het karakter van de autokostenfictie, niet zwaar behoeft te worden getild. Hierbij zij erop gewezen dat voor*

*het geval de waarde van het privé-gebruik meer bedraagt dan 20% van de cataloguswaarde, de wet de inspecteur de mogelijkheid biedt de waarde van het privé-gebruik op een hoger bedrag te stellen dan 20% van de catalogusprijs. Het forfait van 20% geldt immers als minimum.*¹²⁴ In de praktijk blijkt echter dat alleen bij zeer excessieve gevallen de inspecteur een beroep doet op de mogelijkheid tot tegenbewijs. Mijn inziens blijkt uit dergelijke passages dat de regeling onnodig ingewikkeld is en naar mijn mening hier helemaal geen tijd aan besteed zou moeten worden. Daarom is een ander bijkomstig voordeel dat wanneer in het vervolg wordt aangesloten bij de factuurwaarde de regeling eenvoudiger wordt ten aanzien van de toerekening van de opties en accessoires. Allereerst is er een verschillende regeling van kracht voor auto's die voor 1 januari 2006 op kenteken zijn gezet en auto's die tot 1 januari 2006 op kenteken zijn gezet. Dit verschil verdwijnt wanneer er wordt aangesloten bij de factuurwaarde van de auto. Daarnaast verdwijnt ook de onduidelijkheid of een optie of accessoire nu wel of niet tot de cataloguswaarde gerekend moet worden. Een nadeel dat aan dit systeem vast zit is dat grotere ondernemingen over het algemeen baat hebben bij collectiviteitskortingen. Het gevolg is dan dat werknemers die werkzaam zijn bij een kleine onderneming die geen collectiviteitskorting kan bedingen een hogere bijtelling hebben. Dit hoeft geen bezwaar te zijn, een bedongen collectiviteitskorting vindt namelijk niet de oorsprong in de dienstbetrekking, maar kan door iedere groep van consumenten worden bedongen.¹²⁵

2° voorbeeld

Een andere ongewenst gevolg van de afwijkende grondslag voor de auto van de zaak is de volgende. De auto van de zaak kent gedurende dat deze ter beschikking wordt gesteld slechts één vaste grondslag voor de belastingheffing. Ingeval twee werknemers de keuze hebben tussen twee auto's met dezelfde catalogusprijs, de ene auto is 10 jaar oud, zit onder de roestvlekken, heeft geen cd-speler en 250.000 kilometer op de teller staan. Dit in tegenstelling tot de andere auto die net nieuw uit de garage komt. Indien de werknemer de keuze mag maken zal ieder redelijk denkend werknemer kiezen voor de nieuwe auto, aangezien hij door de grondslag evenveel belasting betaald voor de nieuwe als voor de oude auto. Ook is er objectief gezien reden voor een hogere grondslag voor de bijtelling bij een nieuwe auto ten opzichte van eenzelfde oudere auto vanwege een hogere prijs per kilometer. Deze hogere prijs per kilometer is te wijten aan de hogere afschrijving (waardedaling) van de auto gedurende de eerste jaren van het gebruik. Wanneer de regeling van de auto van de zaak meer aansluiting zou zoeken bij de hoofdregels van loon in natura, in dit geval de economische waarde, wordt er meer recht gedaan aan het belasten van een voordeel. De waarde in het economisch van een ter beschikking gestelde auto van 10 jaar oud is lager dan dezelfde auto die net nieuw uit de garage komt.

Deze grondslag veroorzaakt ongelijkheid in het belasten van een voordeel, in die zin dat de bijtelling van een nieuwe auto, of een oude auto van 10 jaar oud met dezelfde catalogusprijs, hetzelfde is. Maar

¹²⁴ Kamerstukken II, 1987/88, 20 287, nr. 5, p. 6-7

¹²⁵ Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, 'Loonheffingen', 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009, p. 132

het voordeel voor de werknemer om in de nieuwe auto te mogen rijden is wel degelijk groter. Dit blijkt onder meer uit een hogere prijs per kilometer voor een nieuwe auto. Vanwege deze onrechtvaardige behandeling lijkt het mij beter om aan te sluiten bij de hoofdregels van loon in natura. Wanneer gekozen wordt om aan te sluiten bij de factuurwaarde bestaat er wel kans op misbruik. Dit kan bijvoorbeeld worden tegengegaan door te bepalen dat de factuurwaarde nooit lager mag liggen dan de waarde van de auto in het economische verkeer. Deze waarde kan aan de hand van gegevens van de ANWB en het RDW relatief eenvoudig worden geverifieerd. Ik benadruk wel dat aansluiting bij de waarde in het economisch verkeer slechts misbruiksituaties betreft.

4.2.5.2 Het forfaitaire karakter

In de regeling van de auto van de zaak wordt de belastingheffing tweeledig vastgesteld. Allereerst is de grondslag van belang, daarnaast wordt aan de hand van een forfaitair percentage bepaald hoe groot het privévoordeel is van de werknemer. De hoofdregel is dat het privévoordeel van de auto van de zaak voor de werknemer op ten minste 25% van de cataloguswaarde wordt gesteld. Indien er in een (zeer) zuinige auto wordt gereden kan het bijtellingspercentage met 11% verlaagd worden. De vraag is nu hoe het forfaitaire karakter zich verhoudt ten opzichte van het belasten van het daadwerkelijke voordeel? Vragen die hierbij spelen zijn, waarom is gekozen voor een dergelijk grof forfait? En hoe is men gekomen op een bijtellingspercentage van 25%? In het verleden is de hoogte van het forfait namelijk regelmatig aangepast. Ook ga ik nog in op de kortingen die de bijtellingsregeling kent waarmee feitelijk het fictieve privévoordeel van de auto van de zaak wordt verlaagd. Kunnen met het oog op het credo belasten van een voordeel uit de dienstbetrekking deze kortingen vanuit de belastingtheorie wel worden verdedigd? Of is het zo erg om in een milieuvriendelijke auto te rijden dat hiermee het privévoordeel dat de werknemer heeft in aanzienlijke mate verminderd? Is het recht op privé rijden in een zuinige Lexus echt zoveel minder waard dan het in privé rijden van een Audi? In het verleden is geprobeerd met een staffel te werken, waarbij er naarmate er meer privé werd gereden, meer belasting werd betaald.¹²⁶ Deze gestaffelde bijtelling is overigens vrij snel weer afgeschaft omdat de wetgever minder regels, minder administratieve lasten, betere naleving en begrijpelijke regelgeving wilde.¹²⁷ Ook is in het verleden de hoogte van het forfait regelmatig aangepast.¹²⁸

De eerste vraag is hoe het forfaitaire karakter zich verhoudt ten opzichte van het belasten van het daadwerkelijke voordeel? In de belastingheffing wordt zo veel als mogelijk aangesloten bij objectieve maatstaven om het voordeel uit de dienstbetrekking te belasten. Deze objectieve maatstaven zijn de nominale waarde van geld, de factuurwaarde of de waarde in het economisch verkeer. De auto van de zaak heeft een gemengd karakter, deze wordt namelijk zowel zakelijk als privé gebruikt. In de huidige regeling wordt het belastbare voordeel van het privégebruik bij fictie gesteld op ten minste 25%.

¹²⁶ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 52 en 168 en Kamerstukken II 2001/02, 28 014, nr. 3, p. 16. De bijtelling luidde vanaf 1 januari 2002 voor tussen de 500 en de 3.000 privékilometers ten minste 10%. Tussen de 3.000 en de 6.000 privékilometers ten minste 15% bijtelling

¹²⁷ Kamerstukken II 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 16-17.

¹²⁸ Zie voor een overzicht: Huijgevoort, B.F.A. van, *'Het autokostenforfait als speelbal'*, Belastingbrief 2008/08

Wanneer er geen informatieproblemen zouden zijn, dan is het belasten van de auto van de zaak relatief eenvoudig en is een dergelijke forfaitaire benadering overbodig. In dat geval staat namelijk onomwonden vast hoeveel privé en zakelijke kilometers zijn afgelegd met de auto van de zaak en door welke werknemer. Dan is het alleen nog de vraag of er belasting betaald moet worden per afgelegde privékilometer of dat er belasting moet worden betaald over de grondslag vermenigvuldigd met een bijtellingspercentage die het relatieve privégebruik meeneemt. Oftewel, ingeval er 2.000 kilometer privé is gereden en 18.000 kilometer zakelijk, dan is de bijtelling voor privégebruik 10% ($2.000 / (18.000 + 2.000) = 10\%$). Het is dan in ieder geval niet meer nodig om de bijtelling per fictie vast te stellen op een bepaald percentage. Vanuit de theorie zou de benadering waar per kilometer het privévoordeel wordt vastgesteld aan de hand van een kilometerprijs van de desbetreffende auto naar mijn mening het meest zuiver zijn. Vanwege de drang naar minder regels, minder administratieve lasten, betere naleving en begrijpelijke regelgeving is door de wetgever echter gekozen voor een uniform forfaitair bijtellingspercentage.¹²⁹ Een ander idee dat is geopperd is gebruik te maken van een automatische rittenregistratie, met behulp van het zogenaamde 'black-box systeem'.¹³⁰ Met behulp van een dergelijk systeem hoeft de gebruiker van de auto alleen maar aan te geven of een rit zakelijk of privé is. Het systeem houdt dan zelf volledig de administratie bij en registreert de bezochte plaatsen met behulp van GPS. Naast de informatie van het black-box systeem moet de agenda worden overlegd om te kunnen controleren of de rit correct als zakelijk is gekwalificeerd. Een dergelijk systeem stuit echter op veel weerstand vanwege de inbreuk die dit maakt op de privacy van de werknemer. De werkgever kan aan de hand van de informatie die dit systeem genereert namelijk ook zien waar de werknemer in zijn privétijd is geweest. Desondanks is in de onlangs in de Tweede Kamer gepubliceerde Autobrief een pilot aangekondigd met een volledig geautomatiseerde rittenregistratie voor bestelauto's.¹³¹ Indien deze pilot een succes blijkt te zijn, wordt bezien of dit ook voor personenauto's uitkomst kan bieden.

Wanneer nu de huidige situatie wordt beschouwd is het onmiskenbaar dat een forfaitaire waardering niet volledig recht doet aan de werkelijkheid. De oorzaak hiervan is vooral gelegen in het grove karakter van de regeling. Deze kan namelijk vanuit de gedachte om zo veel als mogelijk het privévoordeel te belasten vreemde uitwerkingen krijgen. Het maakt namelijk voor de hoeveelheid te betalen belasting niet uit of er 501 kilometers privé zijn gereden of 15.000 kilometers. Er moet hier een afweging worden gemaakt tussen het daadwerkelijk belasten van een voordeel en doelmatigheid. Vanwege de eenvoud van het forfait en de onevenredig hoge administratieve lasten indien een dergelijk forfait er niet zou zijn, lijkt mij dit de beste oplossing. Ook elders in de Wet LB 1964 is gekozen voor een praktische oplossing door aan te sluiten bij een forfaitaire waardering, bijvoorbeeld bij een verstrekte lunch op de werkplek en het genot van een woning. Wel vind ik dat er een mogelijkheid open moet staan om als werknemer aan te kunnen tonen dat het privévoordeel dat zij hebben genoten minder is dan het forfaitair vastgestelde percentage van 25%. In de huidige regeling

¹²⁹ Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 3, p. 16-17

¹³⁰ Konuksever, F., 'Een alternatieve wijze van heffen over het privégebruik van de auto van de zaak', Forfaitair 2009/195

¹³¹ Autobrief, Kamerstukken II, 2010/11, 32 800, nr. 1, p.39-44

heeft de inspecteur alleen de mogelijkheid aan te tonen dat het privévoordeel hoger is dan 25%. Ik zie dit als een onevenwichtigheid in de systematiek en zie zodoende niet in waarom de werknemer niet eenzelfde tegenbewijsmogelijkheid heeft om een lager privévoordeel aan te tonen. Hier plaats ik wel een kanttekening, vooral vanuit de eenvoudsgedachte en het minimaliseren van de administratieve lasten voor werkgevers, dat de bewijslast in dit geval echt op de werknemer moet drukken, en niet op de werkgever. Omdat dit een zaak is tussen de overheid en de werknemer in hoedanigheid van burger, moet dit naar mijn mening in de inkomstenbelasting worden afgehandeld.

Ook heb ik kritiek op de hoogte van het bijtellingspercentage van 25% zoals deze thans is vastgesteld. In het verleden is een aantal veronderstellingen gemaakt om een inschatting te kunnen maken wat het privévoordeel van de auto van de zaak voor de werknemer is.¹³² De veronderstellingen die aan het bijtellingspercentage ten grondslag liggen zijn het totale gebruik in kilometers per jaar van de auto van de zaak en het privégebruik van een aantal kilometer per jaar met de auto van de zaak. Aan de hand van de gegevens van de ANWB kunnen voor iedere auto de werkelijke kosten van privégebruik per jaar worden berekend. In 1970 werd de autokostenfictie vastgesteld, deze werd vastgesteld op 15% van de catalogusprijs. Een autokostenfictie van 15% van de catalogusprijs van de auto kwam in die tijd ongeveer overeen met een totaal gebruik van de auto tussen de 25.000 en 30.000 kilometer op jaarbasis waarvan tussen de 3.000 en 4.000 kilometer zagen op het privégebruik. Beide gegevens zijn van belang omdat bij een berekening van het daadwerkelijk gerealiseerde privévoordeel de vaste kosten verdeeld kunnen worden over de zakelijke en privékilometers. Thans is de bijtelling die het privévoordeel beoogt te belasten forfaitair vastgesteld op 25%. Afgevraagd kan worden of dit bijtellingspercentage nog wel recht doet aan het werkelijke voordeel dat wordt genoten. Op basis van de statistieken van het CBS wordt op jaarbasis ongeveer 26.000 kilometer met de auto van de zaak gereden.¹³³ Uit de parlementaire behandeling tijdens de laatste wijziging van het voor privégebruik forfaitair vastgestelde bijtellingspercentage werd 8.000 privékilometer als gebruikelijk gezien.¹³⁴ Aan de hand van deze gemiddelden heb ik aan de hand van gegevens van de ANWB een klein empirisch onderzoek gedaan. De ANWB berekent zowel de vaste kosten als de variabele kosten per auto, per kilometer uit en houdt hiermee onder andere rekening met de afschrijving van de auto en kosten voor verzekering, belasting en onderhoud en benzine. Uit een analyse van 18 auto's met een variërende cataloguswaarde blijkt dat het gemiddelde werkelijke privévoordeel op basis van 26.000 kilometer op jaarbasis waarvan 8.000 privékilometers in procenten uitgedrukt van de gemiddelde catalogusprijs van de auto op 12,5% per jaar ligt. Bij deze berekeningen heb ik geen onderscheid gemaakt naar de CO₂ uitstoot van de auto's. Ik verwijs naar de bijlage voor de totale uitkomsten van mijn onderzoek en de aannames die ik heb gedaan. Tevens bevat de bijlage de gegevens van de auto's die ik heb gebruikt in dit kader. Ik concludeer dat het huidige bijtellingspercentage van 25% geen juiste weergave is van het feitelijke voordeel dat een werknemer geniet van het privégebruik en deze aangepast dient te worden naar een percentage tussen de 10% en 15% voor alle auto's van de zaak die ook voor privédoeleinden gebruikt worden.

¹³² Kamerstukken II, 1970/71, 10 790, nr. 8 p. 10-11

¹³³ <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=71107ned&LA=NL>

¹³⁴ Kamerstukken II, 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 7-8

Samenvattend vind ik het gerechtvaardigd dat de wetgever voor een forfaitaire waardering heeft gekozen voor de auto van de zaak vanwege een informatieprobleem en de buitenproportionele extra administratieve lasten indien er geen forfaitaire waardering zou worden gehanteerd. Ik kan zoals blijkt niet vinden in de hoogte van dit forfait, daarnaast kan ik mij, vanuit de gedachte van het belasten van een voordeel, niet vinden in het gedifferentieerde bijtellingspercentage. Door het instrumentele karakter van de regeling is er een korting voor milieuvriendelijkere auto's. Vanuit de belastingtheorie van het belasten van een voordeel is dit echter niet te rechtvaardigen. In de parlementaire behandeling is aan bod gekomen waar er is gekozen voor een percentage van 14% voor een zeer zuinige auto *'omdat van dit percentage een voldoende stimulans uitgaat met het oog op het doel van deze wijziging, en dit aan de andere kant recht doet aan het beginsel dat privégebruik een waarde heeft die belast dient te worden.'*¹³⁵ Ik ben het hier echter niet mee eens, en ben van mening dat er geen, althans niet voldoende, recht wordt gedaan aan het belasten van het voordeel van het privégebruik. Om dit te illustreren heb ik het volgende voorbeeld. Volgens de autovergelijker van de Autoweek levert een vergelijking van de technische aspecten en de uitrusting tussen een zeer zuinige auto (Lexus CT 200h Hybrid Luxury Line met cataloguswaarde van € 40.750) en een niet zuinige auto (Audi A3 2.0 TFSI Quattro Ambition met cataloguswaarde van €40.285) 23 pluspunten en 3 minpunten op wanneer de Lexus met de Audi wordt vergeleken. Toch heeft de Lexus een veel lager bijtellingspercentage dan de Audi, namelijk 14%. Is dit nog wel te rechtvaardigen vanuit de gedachte dat het voordeel dat wordt genoten uit de dienstbetrekking wordt belast? Naar mijn mening niet. Vanuit de gedachte dat het voordeel dat genoten wordt uit de dienstbetrekking belast moet worden is een dergelijk groot verschil naar mijn mening niet objectief te rechtvaardigen. Ik ben er dan ook voorstander van om het forfaitaire tarief te uniformeren.¹³⁶ In hoofdstuk vijf ga ik dieper in op het instrumentalisme op andere gronden misschien wel wenselijk of gerechtvaardigd is.

Tenslotte kan ook worden beargumenteerd dat door de forfaitaire waardering van de auto van de zaak dit er toe kan leiden dat wanneer een auto meer dan 4 jaar gebruikt wordt, meer dan 100% van de waarde van de auto in de belastingheffing wordt betrokken. De vraag is of dat terecht is. Naar mijn mening behoeft dit geen bezwaar te zijn. Dat komt namelijk omdat het eigendom van de auto niet overgaat op de werknemer, maar er wordt zowel een recht op het gebruik van de auto ter beschikking gesteld als zaken verstrekt of vergoedt, zoals de verzekering en benzine. Er blijft dus continu een voordeel voor de werknemer. Ook merk ik op dat wanneer er meer wordt aangesloten bij de hoofdregels van de waardering van loon in natura, dit probleem al minder wordt. Dit omdat de grondslag van de auto van de zaak vermindert ingeval deze ouder wordt.

4.3 Conclusie

De huidige regeling van de auto van de zaak kent de cataloguswaarde als grondslag. Deze grondslag wijkt af van de hoofdregels van loon in natura, zonder dat hier een gegronde reden voor is. Tevens

¹³⁵ Kamerstukken II, 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 47

¹³⁶ http://www.autoweek.nl/carbase_data.php?add=1&cache=no

leidt deze afwijkende grondslag tot enkele ongewenste effecten, welke zich niet voordoen wanneer wordt aangesloten bij de hoofdregels van loon in natura. De grondslag voldoet derhalve niet voldoende aan de criteria.

Ten aanzien van het bepalen van het belastbare gedeelte van de auto van de zaak, is gekozen voor een forfaitair bijtellingspercentage. Vanuit doelmatigheid en praktische uitvoerbaarheid is gekozen voor een grof karakter. Door een informatieprobleem kunnen niet de daadwerkelijke gereden privékilometers worden belast. Ondanks de preferentie voor de eenvoud en dus de keuze voor een grof forfait is er in de huidige regeling door de zogenaamde 500 privékilometer grens sprake van een 'alles of niets' benadering. Deze benadering kan genuanceerd worden door de werknemer een tegenbewijsmogelijkheid aan te reiken om een lager privégebruik dan 25% aan te tonen. Deze tegenbewijsmogelijkheid zou de werkgever niet mogen belasten met extra administratieve lasten, en zou daarom het beste in de inkomstenbelasting kunnen worden opgenomen. Ook blijkt dat het forfaitaire bijtellingspercentage van 25% te hoog is in vergelijking tot het door de werknemer genoten privévoordeel. Tenslotte kom ik tot de conclusie dat vanuit de gedachte van het belonen van een voordeel de differentiatie van de bijtellingspercentages niet in de Wet LB 1964 thuishoort. De resultaten van de toetsing die ik in dit hoofdstuk heb gedaan zijn in onderstaand schema samengevat. Zowel de grondslag als de forfaitaire bijtelling geven niet voldoende invulling van het belasten van hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten. De grondslag houdt geen rekening met opties en accessoires en met de waardevermindering door de tijd heen. De forfaitaire bijtelling is te hoog vastgesteld. Daarnaast ontbreekt er naar mijn mening onterecht een tegenbewijsmogelijkheid voor de werknemer om aan te kunnen tonen dat zijn privévoordeel lager is dan het forfaitair vastgestelde voordeel.

De regeling moet passen binnen de reikwijdte van het loonbegrip			
-	Er wordt voldoende invulling wordt gegeven aan het belasten van hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten	-	
o	De grondslag voldoet	-	
o	De forfaitaire bijtelling voldoet	-	

Voldoet aan de eisen: + Voldoet niet aan de eisen: - Voldoet niet volledig aan de eisen: +/-

Hoofdstuk 5 Past de regeling binnen de doelstellingen van de wet LB 1964?

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk onderzoek ik of de regeling van de auto van de zaak, en dan vooral het instrumentele karakter van deze regeling, past binnen de doelstellingen van de Wet LB 1964. De doelstellingen van de Wet LB 1964 zijn uitgebreid beschreven in hoofdstuk twee. Deze zijn tweeledig, allereerst zijn er de doelstellingen van de belastingheffing an sich, hieruit blijkt dat de budgettaire functie de belangrijkste functie van belastingheffing is, en de instrumentele functie hieraan in principe ondergeschikt is. Voorts is de doelstelling van de Wet LB 1964 om als voorheffing op de inkomstenbelasting te fungeren. In dit hoofdstuk toets ik hoe de regeling zich verhoudt tot deze doelstellingen. De inpasbaarheid van de regeling in het fiscale loonbegrip van art. 10 Wet LB 1964 is reeds in hoofdstuk vier aan de orde geweest.

Om objectief te kunnen toetsen of het instrumentalisme niet een te grote rol heeft in de regeling van de auto van de zaak, heb ik in hoofdstuk twee een aantal criteria benoemd waaraan ik dat kan toetsen. Voor de volledigheid herhaal ik de vier criteria op hoofdlijnen zoals in hoofdstuk twee beschreven:

1. Het te bereiken nevendoeel via het inzetten van instrumentalisme dient belangrijk genoeg te zijn;
2. Het gestelde doel dient bereikt te worden;
3. Er zijn geen betere manieren om het gestelde doel te bereiken dan via de belastingheffing;
4. De hoofdfunctie van de betreffende belasting komt niet in het gedrang.

De regeling van de auto van de zaak kent deels een instrumentalistisch karakter. Dit instrumentele karakter is vooral ingegeven vanuit milieu overwegingen en gericht op het stimuleren van de aanschaf van milieuzuinige auto's. Dit karakter komt tot uiting in de differentiatie van de verschillende bijtellingspercentages. Deze zijn gerelateerd aan de CO₂ uitstoot van de auto.

5.2 *Het te bereiken nevendoeel dient belangrijk genoeg te zijn*

Er zijn verschillende maatregelen getroffen ten aanzien van auto's, waaronder de verlaging van de bijtelling voor de (zeer) zuinige auto van de zaak tot 14%, om de consument ertoe te bewegen om bij de aanschaf van een auto te kiezen voor een zuiniger of schoner type om het milieu te ontlasten.¹³⁷

De consument is in het geval van de auto van de zaak degene die de keuze maakt voor de aanschaf van de auto. Dit kan de werknemer zijn indien er een vrije keuze is voor een auto van de zaak, en dit

¹³⁷ Andere maatregelen die in dit kader zijn genomen: toeslag in de BPM op basis van de CO₂ uitstoot, de differentiatie in de BPM voor dieselauto's op basis van de fijnstofuitstoot, de verlenging van de korting op de BPM voor hybride auto's en de aanpassing van de bonus/malus systematiek in de BPM.

kan de werkgever zijn indien hij het wagenpark dat ter beschikking wordt gesteld samenstelt. Daarnaast zullen de producenten er voor moeten zorgen dat de milieuvriendelijkere varianten ook daadwerkelijk voor de consument beschikbaar komen.¹³⁸ Het doel is de milieuverontreiniging die wordt veroorzaakt door de uitstoot van auto's te verminderen aan de hand van een verlaagd bijtellingstarief voor relatief zuinige auto's.

Of deze milieuoverweging belangrijk genoeg als nevendoeel is om het instrumentalisme te rechtvaardigen, is naar mijn mening vooral een politieke keuze. In de afweging voor de politieke keuze of het nevendoeel belangrijk genoeg is, laat ik enkele economische argumenten de revue passeren. Deze moeten naar mijn mening in de afweging worden meegenomen bij de beoordeling of het nevendoeel belangrijk genoeg is.

Zoals gezegd is het doel van de overheid om een bepaalde reactie van gewenst gedrag te bewerkstelligen. Gedragsreacties veroorzaken economische verstoringen. De overheid probeert in Nederland de welvaarts- en inkomensverdeling te beïnvloeden. Dit blijkt onder andere door belasting te heffen naar draagkracht en vervolgens de opgehaalde gelden te verdelen zodat er welvaartswinsten kunnen ontstaan. Belastingen veroorzaken echter economische verstoringen die zien op de efficiëntie van de markt. Dit komt omdat de sturing van de overheid (belastingheffing) een gedragsverandering veroorzaakt, en de markttuitkomst zich niet meer in het optimale punt van vraag en aanbod zonder belastingen bevindt. Het welvaartsverlies dat hiermee gepaard gaat is niet direct zichtbaar in de zin dat iemand daar direct de kosten voor moet betalen, daarom wordt dit ook wel het 'dead-weight loss' genoemd.¹³⁹ Een dead-weight loss ontstaat bijvoorbeeld in het geval er een belasting wordt geheven op arbeid. De prijssignalen worden verstoord door de belastingheffing. De private opbrengst van arbeid wordt kleiner ten opzichte van de maatschappelijke opbrengst van arbeid. De maatschappelijke opbrengst is de waarde van de verrichte arbeid (het brutoloon), maar degene die de arbeid verricht krijgt slechts het brutoloon onder aftrek van de belastingen. In dat geval is de private opbrengst kleiner dan de maatschappelijke opbrengst van arbeid en treedt er een economische verstoring op. Door de belasting op arbeid wordt werken minder lonend. Het gevolg is dat vrije tijd relatief goedkoper ten opzichte van werken wordt voor de werknemer. Door de belasting op arbeid gaan de mensen minder werken, en kiezen voor meer vrije tijd. Deze gedragsreactie wordt ook wel de arbeidsbeslissing genoemd. Omdat er minder mensen werken dan in het optimum zonder belastingen resulteert dit in een welvaartsverlies.

Omdat deze gedragsreactie gepaard gaat met welvaartsverliezen, moet deze zo klein mogelijk gehouden worden. De welvaartsverliezen van belasting worden geaccepteerd zolang er door herverdeling en uitgaven van het belastinggeld voldoende welvaartswinsten gerealiseerd kunnen worden. Ook al kunnen door herverdeling welvaartswinsten worden gerealiseerd, de welvaartsverliezen dienen altijd zo klein mogelijk gehouden te worden. Dit kan worden gerealiseerd

¹³⁸ Kamerstukken I, 2007/08, 31205 en 31206, nr. C, V-N 2007/60.2

¹³⁹ Zie voor een grafische weergave: Jacobs, B, *'De prijs van Gelijkheid'*, Amsterdam: Bart Bakker 2008, p.34

door de belastingen niet te hoog te laten zijn, maar ook door de zogenoemde wig op arbeid te verkleinen.¹⁴⁰ Met de wig op arbeid wordt het verschil tussen de maatschappelijke opbrengst van arbeid en de private opbrengst van arbeid bedoeld. Deze wig kan verkleind worden door goederen die complementair zijn aan vrije tijd (zwaarder) te belasten en goederen die complementair zijn aan werk niet of minder zwaar te belasten. Dit is de zogenoemde Corlett Hague Rule.¹⁴¹

Als we deze theorie terugkoppelen aan het instrumentele karakter van de regeling van de auto van de zaak moet allereerst worden afgevraagd of deze vooral complementair is aan werk of aan vrije tijd. Ik ben van mening dat de auto van de zaak in eerste instantie vooral complementair is aan het werk. De auto van de zaak wordt alleen in de belastingheffing betrokken indien deze privé wordt gebruikt, oftewel in de vrije tijd. Vanuit de optimale belastingtheorie gezien is dit in lijn met het zwaarder belasten van een goed dat complementair is aan vrije tijd en niet belasten indien de auto alleen zakelijk wordt gebruikt. Indien de door de overheid gewenste gedragsreactie echter ook daadwerkelijk wordt bereikt, werknemers kiezen in dat geval allemaal voor een milieuvriendelijke auto met een verlaagd bijtellingspercentage, wordt een goed dat complementair is aan vrije tijd relatief minder zwaar belast dan in de initiële situatie. Zodoende wordt de wig op arbeid weer vergroot en leidt dit tot economisch minder efficiënte uitkomsten. Naast de niet direct zichtbare kosten van belastingen, het 'dead-weight loss' heeft de differentiatie van de bijtelling ook directe kosten door het mislopen van belastinginkomsten in de vorm van een lagere bijtelling. Deze werden op 2010 op € 0,1 miljard geschat.¹⁴²

In de politieke afweging moeten de opbrengsten voor de maatschappij van het verbeteren van het milieu tegenover de hierboven economische verstoring worden uitgezet. Hoeveel is volgens de politiek een schoon milieu waard voor de samenleving en levert dit overigens nog voordelen op voor Nederland? Vervolgens moet bepaald worden of dit opweegt tegen de economische verstoringen. Indien dit het geval is, is economisch gezien het nevendoeel belangrijk genoeg. Indien de economische verstoringen groter zijn dan de opbrengsten van een schoner milieu moet worden afgevraagd of het doel niet op een andere manier kan worden bewerkstelligd.¹⁴³

In het Plan van Aanpak Elektrisch Rijden wordt een inschatting gemaakt van de mogelijkheden die het fiscale beleid in het stimuleren van elektrische auto's kan bieden.¹⁴⁴ In dit onderzoek wordt gesteld dat elektrisch rijden van strategisch belang is voor het verduurzamen van onze mobiliteit en

¹⁴⁰ Atkinson, A.B., en Stiglitz, J.E., 'The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation', *Journal of Public Economics* (1976), 6, p. 55-75

¹⁴¹ Corlett Wilfred J., en Hague, Douglas C., 'Complementarity and the Excess Burden of Taxation'. *Review of Economic Studies*, 1953, 21, (1), 21-30.

¹⁴² S. van Weeghel, 'Continuïteit en vernieuwing; Een visie op het belastingstelsel', Studiecommissie Belastingstelsel 2010, blz 33

¹⁴³ In dit onderzoek ga ik niet in op de exacte achterliggende wiskundige bepalingen, daarnaast ontbreekt specifieke informatie om betrouwbare conclusies te trekken wat bij de huidige regeling zwaarder doorwerkt, de welvaartsverliezen of –winsten.

¹⁴⁴ Plan van Aanpak Elektrisch Rijden, Brief aan Tweede Kamer van Minister van Verkeer en Waterstaat en Minister van Economische Zaken, 3 juli 2009, p. 1 en 5.

energievoorziening en het versterken van onze economie. Elektrisch rijden kan voor de energiepositie en voor de economie een bijdrage leveren.

Het eerste positieve punt dat elektrisch rijden op kan leveren is een verbeterde energiepositie van Nederland. Elektrisch rijden helpt enerzijds bij het verminderen van de afhankelijkheid van fossiele brandstoffen en olieproducerende landen. Dit is tevens gunstig voor de handelsbalans, omdat de import van olie kan worden verminderd. Elektrisch rijden biedt anderzijds kansen om vraag en aanbod van energie beter in balans te brengen: als auto's in belangrijke mate 's nachts worden opgeladen, kunnen zij een opslagreservoir en regelpotentieel voor de energiebedrijven bieden.¹⁴⁵ In hoeverre deze twee punten een significante invloed op de energiepositie leveren is naar mijn mening nog maar de vraag gezien het geringe aantal elektrische auto's die er zijn in Nederland. Ook voor de komende jaren lijkt de elektrische auto geen significante rol te gaan spelen op de Nederlandse automarkt. Dit vindt vooral zijn oorzaak in de technologische ontwikkeling, en heeft weinig te maken met fiscale stimulatie.

Het tweede punt dat in het Plan van Aanpak Elektrisch Rijden wordt aangedragen is dat het stimuleren van de elektrische auto ook de economie strategisch kan versterken. Internationaal zijn autofabrikanten en nieuwe toetreders de ontwikkeling en productie van elektrische auto's fors aan het versnellen en wordt op termijn grootschalige productie voorbereid. Nederland kent geen (omvangrijke) auto-industrie, maar telt wel vele door de internationale auto-industrie gerespecteerde toeleveranciers, kennisinstellingen en onderzoek- en ontwikkelinstellingen. Elektrisch rijden biedt deze partijen nieuwe mogelijkheden, omdat er nieuwe en andere onderdelen nodig zijn. Elektrisch rijden biedt als innovatie ook kansen voor nieuwe spelers in de auto-industrie, zoals (samenwerkingsverbanden van) bedrijven met specifieke kennis op bijvoorbeeld het gebied van batterijen en aan nieuwe autoproducenten. Clustervorming en een nieuwe bedrijfskolom zijn ontstaan. Initiatieven als High Tech Automotive Systems en d-INCERT zijn daar voorbeelden van. Elektrisch rijden kan de economie versterken en is gunstig voor het vestigingsklimaat, de internationale concurrentiepositie en de werkgelegenheid. In hoeverre dit daadwerkelijk een rol speelt is mij echter niet bekend.

Een van de belastingbeginselen is heffen naar draagkracht. In dat perspectief kan worden afgevraagd of de huidige regeling van de auto van de zaak niet in strijd is met die gedachte. Naar mijn mening profiteren potentieel rijkere meer van deze regeling dan armere mensen. Indien werknemers met een hoog inkomen een zeer zuinige auto hebben, krijgen zij feitelijk een belastingkorting van 11% (verlaagde bijtelling) tegen 52% procent (het van toepassing zijnde belastingtarief). Dit is veel groter dan een minder bedeelde werknemer die 'slechts' 11% korting krijgt over het tarief van de eerste schijf van 33%. Daarnaast kan een werknemer met een hoog salaris ook meestal kiezen voor een duurdere auto, waardoor dit effect alleen nog maar groter wordt. Kortom, is dit nevensdoel niet in strijd met andere belangrijke(re) doelen van de belastingheffing? Dit nevensdoel lijkt mij in ieder geval in strijd

¹⁴⁵ Plan van Aanpak Elektrisch Rijden, Brief aan Tweede Kamer van Minister van Verkeer en Waterstaat en Minister van Economische Zaken, 3 juli 2009, p. 5.

met het draagkrachtbeginsel. Wel is enige nuance op zijn plaats, duurdere auto's komen namelijk over het algemeen minder vaak in aanmerking voor de kwalificatie zeer zuinige auto. Ook hier moet de politiek weer een keuze maken welk beginsel zij uiteindelijk belangrijker acht.

Een ander fiscaal beginsel waarmee de overheid in de vaststelling van zijn beleid rekening houdt is het eenvoudsbeginsel. Het nevendoeel van de regeling van de auto van de zaak brengt administratieve lasten met zich mee, en maakt de regeling complexer. Afgevraagd kan worden hoe de regels van de auto van de zaak passen binnen de onlangs gepubliceerde fiscale agenda¹⁴⁶ en wat wordt belangrijker geacht, eenvoud of instrumentalisme? Het lijkt alsof de wetgever zich hier geen raad mee weet, getuige enkele nogal tegenstrijdige uitspraken. In de parlementaire geschiedenis van de auto van de zaak zegt de staatssecretaris vooral maatregelen te willen nemen om het milieu te ontlasten, en wordt niet ingegaan op het complicerende effect van deze regels. In een recent wetgevingsoverleg zegt de staatssecretaris echter het volgende: *"Ik (staatssecretaris van Financiën red.) voel er niet voor om allerlei aparte regelingen in stand te houden of op te tuigen, ook niet voor bijvoorbeeld een buitengewoon goed doel als het stimuleren van het gebruik van de fiets. Dat is namelijk in strijd met de vereenvoudigingsagenda die op tafel ligt."*¹⁴⁷ Dit citaat gaat over de fiets van de zaak binnen de werkkostenregeling. De boodschap die ik hieruit afleid is dat het stimuleren van een buitengewoon goed doel niet mag leiden tot een bijzondere regeling, omdat dit in strijd is met de na te streven eenvoud. Dit is nogal tegenstrijdig met de zeer specifieke regeling van de auto van de zaak. Mogelijk ligt de tegenstrijdigheid omdat de voorganger van de huidige secretaris vergroening hoger op zijn fiscale agenda had staan en de nieuwe staatssecretaris meer waarde hecht aan het budgettaire belang.¹⁴⁸ Mijn vraag is dan ook aan de staatssecretaris om één lijn te trekken in zijn beleid en duidelijkheid te creëren voor de belastingplichtigen. Gelet op de datum van de fiscale agenda en de geciteerde uitspraak kan afgevraagd worden of het instrumentele karakter in de regeling nog wel belangrijk genoeg wordt gevonden door de huidige staatssecretaris van Financiën. Dit blijkt ook wel uit de Autobrief die onder de verantwoordelijkheid van de nieuwe staatssecretaris is gepubliceerd. Hieruit blijkt dat de huidige regeling van de auto van de zaak uiterst succesvol is in termen van een verandering in de aanschaf van nieuwe milieuzuinige auto's, maar door de staatssecretaris te duur wordt gevonden. In eerste instantie worden in ieder geval de grenzen van CO₂ uitstoot voor de verlaagde bijtellingspercentages aangepast. Ik vraag mij af hoe lang de differentiatie in de bijtellingspercentages in stand wordt gehouden. Het lijkt erop dat de eenvoud in het huidige beleid een belangrijkere plaats inneemt dan het instrumentele karakter, maar ook het budgettaire argument zal een belangrijke rol hebben gespeeld in de wijziging van het beleid.

Tenslotte wordt regelmatig geroepen door milieugroeperingen dat een verhoogde CO₂ uitstoot leidt tot een hogere temperatuur op de aarde. Dit is echter nooit overtuigend bewezen. Er zijn bijvoorbeeld ook studies waar het tegendeel wordt aangetoond, namelijk dat door een hogere temperatuur de

¹⁴⁶ De fiscale agenda, Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel, Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1

¹⁴⁷ Kamerstukken II, 2010/11, 32 504, nr. 66, p.20

¹⁴⁸ Albregtse, D.A., 'Groene fiscale regelingen aan eigen succes ten onder', 27 juni 2011, www.eur.nl

hoeveelheid CO₂ in de lucht toeneemt.¹⁴⁹ Het is zelfs zo dat een hoge concentratie bomen leidt tot een hogere CO₂ hoeveelheid in de lucht, omdat een grote hoeveelheid bomen leiden tot een verhoging van de temperatuur. Dit omdat de bladeren veelal een donkere kleur hebben, en hierdoor veel meer warmte absorberen en vasthouden.¹⁵⁰ Tenslotte is de invloed van de mens op de temperatuur op aarde naar mijn mening behoorlijk beperkt. Gelet op de miljoenen jaren oude geschiedenis van de aarde, hebben we tijden van hoge en lage temperaturen gekend. Ook toen er nog geen mensen leefden. De temperatuur op de aarde wordt vooral beïnvloed door de afstand tussen de zon en de aarde.¹⁵¹ Daarnaast zijn overige natuurlijke invloeden veel groter op de temperatuur op aarde dan de menselijke invloeden. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de effecten van een grote vulkaanuitbarsting op de gemiddelde temperatuur op de aarde. Na de vulkaanuitbarsting van Mount Pinatubo is de temperatuur op aarde de twee jaren daarna met gemiddeld 0,5 graden Celsius gedaald.¹⁵² Mede vanwege bovenstaande onderzoeken ben ik geen groot voorstander voor verstorende belastingen vanuit milieuoogpunt omdat het positieve effect op het milieu van deze maatregelen niet onomwonden is bewezen.

Samengevat kunnen er vraagtekens bij het belang van de doelstelling worden gezet. Allereerst of dit wel de juiste manier is. Daarnaast of de economische verstoring wel opweegt tegen de baten voor het milieu. De mogelijke winsten voor de Nederlandse economie die gesteld worden in het Plan van aanpak elektrisch rijden zijn naar mijn mening onzeker. Daarnaast is het de vraag of het effect van het instrumentalisme wel een significant effect heeft op het milieu. Tenslotte staat de regeling op gespannen voet met andere belastingbeginselen. De vraag is in dit geval aan welk beginsel meer waarde wordt gehecht. Zoals ik al eerder stelde is de uiteindelijke keuze een politieke keuze. Maar alle hierboven beschreven argumenten in aanmerking nemende, vind ik het nevensdoel niet belangrijk genoeg om alle lasten die hiermee gepaard gaan te kunnen rechtvaardigen.

5.3 Het gestelde doel dient bereikt te worden

Het doel is dus door de differentiatie in de bijtellingspercentages een gedragsreactie te bewerkstelligen zodat bij de aanschaf van een nieuwe auto van de zaak gekozen wordt voor een milieuvriendelijke variant.

De laatste jaren is er een trend in een toename van schone en zuinige nieuwe leaseauto's. Onder meer door de fiscale vergroeningsmaatregelen en de maatschappelijke vergroeningstendens is het aandeel van nieuwe leasepersonenauto's met milieulabel A in 2009 verdubbeld tot 30 procent.¹⁵³ Ook is het aantal hybride personenauto's de laatste jaren meer dan verdrievoudigd. Op 1 januari 2008

¹⁴⁹ Jeff Severinghaus, 'What Does the Lag of CO₂ Behind temperature in Ice Cores Tell Us about global warming,' RealClimate, December 2004

¹⁵⁰ Caldeira et al., 'Impact of geoengineering schemes on the Terrestrial biosphere,' *Geophysical Research Letters* '29, no. 22 (2002) en Caldeira et al., 'Combined Climate and Carbon-Cycle effects of largescale deforestation', *Proceedings of the national academy of sciences* 104, no. 16 (april 2007)

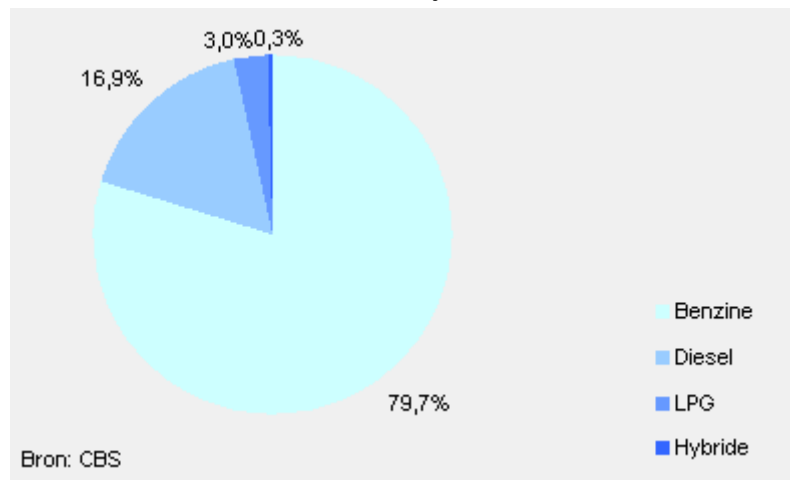
¹⁵¹ Beer J., Mende W., Stellmacher R., 'The role of the sun in climate forcing', (2000) *Quaternary Science Reviews*, 19 (1-5), pp. 403-415

¹⁵² Kerr, R., 'Pinatubo Global cooling on target', *Science*, 1993

¹⁵³ CBS, 'De Nederlandse economie 2009', p. 102

waren er 11.300 hybride auto's op de weg, een jaar later is dit aantal toegenomen tot 23.000 hybride auto's en per 1 januari 2010 staat de teller op 39.300 hybride auto's.¹⁵⁴ Deze stijging is grotendeels toe te schrijven aan de regeling inzake auto van de zaak. Het aantal 'zakenhybride auto's' steeg in 2008 van 3.500 naar ruim 12.300 auto's en op 1 januari 2010 is het aantal hybride auto's gestegen tot 23.400 auto's. Bovendien is anno 2010 meer dan de helft van de hybride auto's een 'auto van de zaak', terwijl het aandeel van niet-hybride auto's van de zaak ten opzichte van het totaal aantal in omloop zijnde auto's slechts 12% is.¹⁵⁵ Wanneer we naar de samenstelling van de personenauto's in Nederland kijken is het aandeel hybride auto's op het totaal erg klein. In totaal is slechts 0,3% van de personenauto's een hybride. Zie ook de onderstaande tabel.

Personenauto's naar brandstofsoort, 1 januari 2009



Gezien de huidige trends in de aanschaf van nieuwe auto's kunnen we concluderen dat er steeds meer in zuinige auto's wordt gereden. Overigens is mij niet duidelijk of deze trend volledig te wijten is aan de fiscale stimuleringsregels, of dat deze ook deels te maken hebben met het veranderde aanbod van steeds meer zuinige personenauto's. Waarschijnlijk hangt het met elkaar samen. Het lijkt er op dat de fiscale stimulering in ieder geval het wagenpark een stuk jonger houdt. Ter vergelijking, auto's die in privé worden gekocht hebben een gemiddelde leeftijd van negen jaar, de auto van de zaak is gemiddeld genomen 3 jaar oud.¹⁵⁶ Door de technologische ontwikkeling zijn nieuwe auto's over het algemeen schoner dan oudere auto's. Daarom ben ik van mening dat het doel, het stimuleren van de aanschaf van milieuzuinige personenauto's bereikt wordt. Ten opzichte van het totaal aantal in omloop zijnde personenauto's is het percentage nog wel erg klein, namelijk slechts 12%. Daarnaast vraag ik me af of het achterliggende doel, het verbeteren van het milieu door de CO₂ uitstoot te verlagen, met deze maatregel effectief wordt bestreden. Het instrumentele karakter in de regeling zoals die er nu is, is vooral gericht op de aanschaf en stimuleren van milieuzuinige auto's van de zaak die ook privé

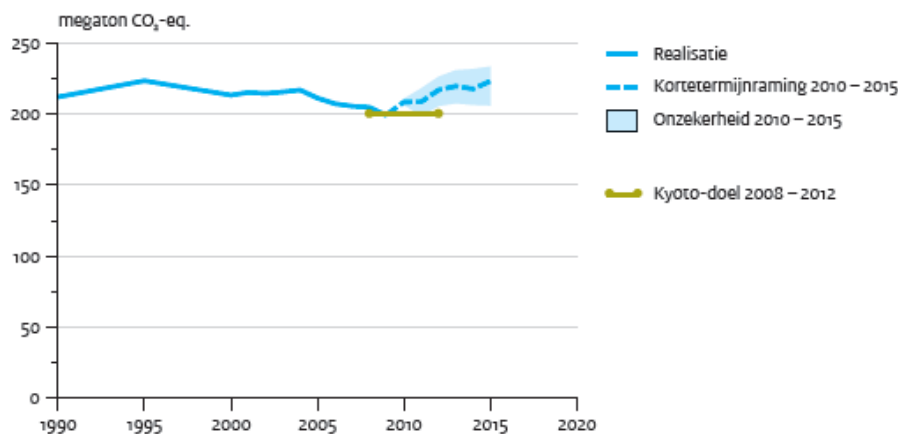
¹⁵⁴ Groei aantal hybride auto's zet door – CBS – bron: Statline; Personenauto's naar brandstofsoort en referentieklaas

¹⁵⁵ Statline, statistiek: Motorvoertuigen; personenauto's per periode naar technische kenmerken

¹⁵⁶ Vervoort, K, e.a., 'Zicht op zakelijke (auto)mobiliteit', Ecorys, Rotterdam, mei 2011, p. 24

worden gebruikt. Zoals uit bovenstaande blijkt, is de trend dat er steeds meer in milieuvriendelijkere auto's wordt gereden. Andere cijfers laten echter ook zien dat er een trend is dat er steeds meer kilometers gereden wordt met personenauto's. In 2006 werd er gemiddeld 14.000 kilometer door een personenauto gereden. Opvallend hierbij is dat er vooral in de auto van de zaak veel kilometers worden afgelegd. In 2006 werd gemiddeld 26.000 kilometer afgelegd met de auto van de zaak en 'slechts' 11.000 kilometer door de particulier aangeschafte personenauto.¹⁵⁷ Om effectief de CO₂ uitstoot te kunnen verlagen moet naar mijn mening een maatregel niet alleen zien op het autobezit, maar zeer zeker ook op het autogebruik. Wanneer we kijken naar de daadwerkelijke effecten van de huidige maatregelen op de CO₂ uitstoot blijkt dat dit erg beperkt is. Blom et al. hebben in 2008 de effecten onderzocht van toevoeging van de 20% bijtellingscategorie.¹⁵⁸ Dit leidt naar schatting tot een daling van de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwe auto's met 0,3 gram per kilometer (g/km) in 2010 en bij voortzetting van de regeling 0,7 g/km in 2020. Ik heb geen databronnen kunnen vinden van de effecten van het gedifferentieerde bijtellingstarief op de CO₂ uitstoot. De totale effecten van het totale fiscale stimuleringspakket, dus inclusief de maatregelen ten aanzien van de BPM en MRB, van auto's heeft echter een erg gering effect. Volgens de onlangs gepubliceerd Autobrief zou de extra CO₂-uitstoot zonder enige fiscale stimulering (dit is dus veel ruimer dan alleen het eventueel afschaffen van een gedifferentieerde bijtelling) 0,22 megaton zijn.¹⁵⁹ Wanneer we dit afzetten tegen de totale CO₂-uitstoot in Nederland (zie onderstaande tabel) dan is dit haast verwaarloosbaar. Afgezet tegen de totale CO₂ uitstoot het effect van de maatregel ongeveer 0,01%.

Uitstoot broeikasgassen



Bron: PBL en ECN

Het gaat hier om broeikasgassen volgens het Kyoto Protocol, exclusief de uitstoot uit (verandering in) landgebruik en bossen ("LULUCF"). Bij de onzekerheidsbandbreedte geldt dat er een kans van 90 procent is dat de uitstoot binnen de bandbreedte valt.

Tenslotte zet ik mijn vraagtekens bij de reikwijdte van het instrumentele karakter. Omdat het fiscale voordeel in de vorm van een verlaagde bijtelling alleen voor het privégebruik van de auto van de zaak

¹⁵⁷ CBS – personenauto's maken steeds meer kilometers. Bron: gemiddelde jaarkilometrage van personenauto's, Statline

¹⁵⁸ Blom, M.J., A. Schroten, L.C. den Boer et al., 'Fiscale vergroening, effecten en beoordeling van opties ten behoeve van het Belastingplan 2009'. Publicatienummer 08.7622.21. Delft: CE Delft: 2008

¹⁵⁹

geldt, en niet voor de auto die in privé is aangeschaft of voor de auto die uitsluitend zakelijk wordt gebruikt. Is de regeling alleen effectief indien het een auto betreft die kwalificeert als auto van de zaak en waarmee privé wordt gereden. Ook het zakelijk gebruik van de auto is belastend voor het milieu, maar blijft bij de huidige regeling buiten beschouwing. Hooguit kan gesteld worden dat de prijs van het milieu die betaald moet worden verdisconteerd zit in de benzineprijs in de vorm van accijnzen. Daarom is, gelet op het doel, de reikwijdte van de maatregel naar mijn mening te beperkt. Deze zou ook moeten zien op voor het milieu belastende auto's die uitsluitend zakelijk worden gebruikt (namelijk geen bijtelling in dat geval) en auto's die in privé door de werknemers zijn aangeschaft. Hier kan overigens tegenin worden gebracht dat voor auto's die in privé worden aangeschaft de stimulering voor milieuvriendelijke auto's via andere wegen gebeurt. Bijvoorbeeld via de BPM die de catalogusprijs van de auto verlaagd. Maar naar mijn mening profiteert de gebruiker van de auto van de zaak zowel van de BPM (verlaagde grondslag voor de bijtelling) als van het van toepassing zijnde verlaagde bijtellingstarief voor de zuinige auto van de zaak. De beperking van de reikwijdte kan worden opgelost door de bijtelling in de loonbelasting vast te stellen op een uniform (forfaitair) tarief en vervolgens een persoonsgebonden aftrek in de Wet IB 2001 in te voeren voor milieuzuinige auto's. Deze aftrekpost is dan niet beperkt tot de auto van de zaak, maar strekt tot alle personenauto's. Daarnaast leent de Wet IB 2001 zich naar mijn mening prima voor een persoonsgebonden aftrekpost aangezien hier in de systematiek een apart hoofdstuk voor is. Ook gelet op de hoeveelheid auto's die er zijn, en hoeveel auto's er een auto van de zaak zijn (slechts 12%) kan de regeling pas echt effectief zijn en zijn doelen bereiken als de reikwijdte wordt uitgebreid.

Het geheel in aanmerking nemend wordt het doel bereikt dat er meer milieuvriendelijke auto's worden aangeschaft. Dit moet echter wel in het perspectief worden geplaatst dat er een tendens is dat er steeds meer kilometers met een personenauto worden gereden en dat het aantal milieuvriendelijke auto's ten opzichte van het geheel nog steeds beperkt is. Daarbij leiden de autogerelateerde maatregelen slechts tot een afname van 0,01% van de totale CO₂ uitstoot in Nederland. Ook kan gesteld worden dat de reikwijdte te beperkt is omdat maar 12% van de auto's een auto van de zaak is. Om het achterliggende doel te bereiken, een verlaagde totale CO₂ uitstoot, lijkt een effectievere regeling er dan ook één te zijn waar het milieuaspect in de inkomstenbelasting wordt verwerkt aan de hand van een persoonsgebonden aftrekpost.

5.4 Er zijn geen betere manieren om het gestelde doel te bereiken dan via de belastingheffing

In deze paragraaf ga ik in op twee vragen: Is het gestelde doel het beste via belastingheffing te realiseren? Zo ja, is de Wet LB 1964 de meest geschikte heffing om het doel te realiseren of zijn andere heffingen meer voor de hand liggend?

Daarnaast vraag ik me af of er betere fiscale alternatieven voorhanden zijn, bijvoorbeeld een andere belasting zoals de zogenoemde 'vleestax'?¹⁶⁰ Er is aangetoond dat de vee-industrie veel meer belastend is voor het milieu is dan de (complete) transportsector bij elkaar.¹⁶¹ Tot wel 50%! Hierbij moet ik wel opmerken dat dit onderzoek op de wereldwijde uitstoot gaat. Ik verwacht echter dat de uitkomsten in Nederland misschien nog wel extremer zullen zijn, aangezien Nederland in Europa voorop loopt met zuinige auto's en Nederland ook een relatief grote vee-industrie kent. We hebben in Nederland ongeveer evenveel varkens en koeien als inwoners.¹⁶² Daarom vraag ik mij af of een vleestax niet veel effectiever kan zijn in het verbeteren van het milieu. Wellicht ten overvloede merk ik op dat ik de vleestax nu alleen als voorbeeld neem ter vergelijking of andere belastingheffingen wellicht effectiever kunnen zijn bij het nastreven van de milieudoelstellingen van de overheid.

In het verleden zijn al enkele pogingen onderzocht om een vleesbelasting in te voeren.¹⁶³ Uiteindelijk is besloten om deze belasting niet in te voeren omdat de heffing waarschijnlijk een zeer beperkte invloed op de vleesconsumptie zou hebben. Daarnaast was er de verwachting dat een lagere vleesconsumptie niet zou leiden tot een kleinere veestapel omdat als gevolg van de vleesbelasting er meer vlees geëxporteerd wordt. Slechts indien de Nederlandse vleesconsumptie afneemt, zal er wereldwijd een (geringe) daling van CO₂ uitstoot plaatsvinden.

Ik vind deze argumentatie niet erg sterk. Indien dit wordt afgezet tegen andere milieubelastingen of accijnzen kan ook niet worden gezegd dat het gebruik van milieubelastende goederen afneemt. Om dicht bij het onderwerp te blijven; zie de auto. Uit eerder genoemde gegevens blijkt dat er een tendens is dat er steeds meer wordt gereden in personenauto's. Dit betekent dat een gunstigere bijtellingregeling niet leidt tot een verminderd gebruik van de auto. Tevens heeft een prijsverhogende accijnsbelasting op benzine niet geleid tot het afnemen van het aantal gereden kilometers in personenauto's. Terwijl vooral de accijnzen aanzienlijk zijn ten opzichte van de prijs van een liter benzine.¹⁶⁴ Dit weerhoudt de overheid er echter niet van deze heffingen voort te zetten of zelfs te intensiveren. Daarnaast wordt de opbrengst vanwege het inelastische karakter van het goed alleen maar hoger naarmate het belastingtarief toeneemt en is deze robuust. Ook vanuit de Ramsey Rule is een belasting op een inelastisch goed het minst verstorend voor de economie.¹⁶⁵ Bij een eventuele

¹⁶⁰ S. van Weeghel, 'Continuïteit en vernieuwing; Een visie op het belastingstelsel', Studiecommissie Belastingstelsel 2010, p. 124 -125

¹⁶¹ Livestock's Long Shadow: Environmental Issues and Operation, 'Food and agriculture Organization of the United Nations', Rome, 2006 en Kobayashi, S., 'Transport and Its Infrastructure, 'chapter 5 van IPCC Third assessment Report, September 2007

¹⁶² Rundveestapel: 4 miljoen per december 2008 (bron: CBS Statline)
<http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?DM=SLNL&PA=7372Ib&D1=a&D2=16-28&VW=T>
Varkensstapel: 12,2 miljoen per december 2010 (bron: CBS Statline)

[http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?DM=SLNL&PA=7373Ib&D1=a&D2=\(I-10\)-I&VW=T](http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?DM=SLNL&PA=7373Ib&D1=a&D2=(I-10)-I&VW=T)

¹⁶³ Brief van minister van Landbouw, Natuurbeheer en Voedselkwaliteit van 6 oktober 2003, Kamerstukken II 2003/04, 29 200 XIV, nr. 8

¹⁶⁴ Per liter benzine werd op 8 februari 2011 €0,724 aan accijnzen en heffingen betaald. Bron: Bovag
http://www.bovag.nl/media/Brandstof/2011_OZD_BBT_pompprijsopbouw2011_benzine_%20voor_op_BOVAG-site.pdf

¹⁶⁵ Ramsey, F.P., 'A Contribution to the Theory of Taxation', Economic Journal, 1927, 37, 47-61.

invoering van bijvoorbeeld een vleesbelasting kan de opbrengst worden aangewend om bijvoorbeeld de innovatie van milieuvriendelijke oplossingen te bekostigen. Zo kan indirect een grote bijdrage worden geleverd aan het verbeteren van het milieu. Daarnaast doet een belasting zoals bijvoorbeeld de vleesbelasting meer recht dan de regeling van de auto van de zaak aan het adagium 'de vervuiler betaalt'.¹⁶⁶ Bij een vleesbelasting wordt slechts de gebruiker belast, bij de regeling van de auto van de zaak wordt alleen het bezit van een auto belast. Ook is de systematiek van een vleesbelasting anders dan bij de auto van de zaak. Namelijk bij een vleesbelasting is er feitelijk sprake van een strafheffing, bij de auto van de zaak wordt er juist een korting verleend door een verlaagd bijtellingstarief. Naar mijn mening is er geen aanleiding om te veronderstellen dat een dergelijk verschil in systematiek leidt tot een verminderd effect op het resultaat voor het milieu.

Uit bovenstaande blijkt dat er naar mijn mening verschillende mogelijkheden zijn om het gewenste gedrag te bewerkstelligen buiten de belastingheffing om of via andere mogelijk effectievere belastingen. Daarnaast is de vraag of deze maatregelen en/of belasting aanvullend naast de instrumentele regeling van de auto van de zaak moeten komen te bestaan, of dat deze alternatieven de regeling voor de auto van de zaak zoals die er nu is kunnen vervangen omdat de regeling überhaupt niet past binnen de Wet LB 1964. De regeling van de auto van de zaak heeft kenmerken die zijn voortgekomen vanuit de wens om bepaald gedrag van burgers te stimuleren. De verschillende bijtellingspercentages leiden voor de inhoudingsplichtige tot extra administratieve lasten. Per werknemer die een auto van de zaak heeft moet worden nagegaan wat de CO₂ uitstoot is van deze auto, dit moet zichtbaar worden vastgelegd voor een eventuele controle van de belastingdienst en in het salarisadministratie programma moet met een code worden aangegeven onder welk bijtellingspercentage de auto valt.

De vraag is of de administratieve verplichtingen voor werkgevers die voortvloeien uit deze regeling wel thuishoren bij de werkgevers. Gelet op het feit dat de werkgever onbezoldigd inhoudingsplichtige is, ben ik van mening dat de administratieve lasten voor werkgevers niet verder mogen gaan dan strikt noodzakelijk. Het is op zichzelf logisch dat de werkgever aangewezen is als inhoudingsplichtige voor de loonheffingen vanwege de informatie die zij tot de beschikking hebben. Dit lijkt ten aanzien van de efficiëntie de beste oplossing, de overheid heeft namelijk in dat geval slechts met een beperkt aantal inhoudingsplichtigen te maken. Maar juist vanwege het onbezoldigde karakter van de inhoudingsplichtige, de zogenoemde herendienst die wordt verricht, kunnen de administratieve verplichtingen die voortvloeien uit de Wet LB 1964 en de AWR mijn inziens niet verder gaan dan noodzakelijk. Om te kunnen bepalen waar die grens ligt, moet naar mijn mening worden gekeken vanuit welke relatie een betaling is verricht. Over het algemeen komen de betalingen en verplichtingen die voortvloeien uit de Wet LB 1964 voort uit een dienstbetrekking die de werknemer bij een werkgever heeft. De werkgever is verantwoordelijk voor een juiste inhouding en afdracht van loonheffingen over de betalingen die hij aan de werknemer verricht in het kader van de dienstbetrekking. De administratieve lasten die de werkgever opgelegd krijgt kunnen mijn inziens dan

¹⁶⁶ Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 9-10

ook alleen zien op de betalingen en gedragingen die voortvloeien uit de relatie van werkgever en werknemer. Ik sluit mij zoals eerder gemotiveerd aan bij de door Werger uiteengezette gedachtelij.¹⁶⁷ In het geval van de regeling van de auto van de zaak komt een aantal administratieve verplichtingen helemaal niet voort uit de relatie werkgever – werknemer, maar vanuit de wens van de overheid om het gedrag van burgers te sturen. Wanneer de achtergrond van de regeling ligt in de relatie tussen de overheid en de burger is het naar mijn mening buitenproportioneel om de werkgever te belasten met deze administratieve verplichtingen. Gelet op de administratieve verplichtingen die terecht komen bij de werkgever, terwijl de werkgever geen belanghebbende is van de beleidsmaatregel, is de Wet LB 1964 naar mijn mening niet het juiste belastingmiddel om deze vorm van instrumentalisme te verwerken.

Wanneer bovenstaande gedachte werkelijkheid zou worden, moet wel worden opgemerkt dat dit ten koste gaat van de steunfunctie van de Wet LB 1964 zoals die thans geldt. De maatregel zoals bovenstaand beschreven ziet meer op de vereenvoudiging van de Wet LB 1964, de steunfunctie ziet echter op de vereenvoudiging van de heffing van inkomstenbelasting door de Wet LB 1964. Er is een spanning tussen beiden. Beiden worden belangrijk gevonden. In de afweging of in de Wet LB 1964 alleen die zaken worden afgedaan die in de aard van de werkgever – werknemer relatie liggen, moet een (politieke) afweging worden gemaakt. Omdat ik van mening ben dat de administratieve lasten moeten drukken op diegene die ook baat heeft van deze lasten, vind ik de steunfunctie in dit geval ondergeschikt aan de vereenvoudiging van de Wet LB 1964.

Er lijken enkele betere alternatieven beschikbaar om het achterliggende milieudoel beter te realiseren. Een alternatief is naar mijn mening een vleestax. Dit onderzoek is er echter niet op gericht om de mogelijkheden van een alternatief uitputtend te onderzoeken. Een ander voorbeeld is bijvoorbeeld de recent in Australië voorgestelde CO₂ belasting. Bedrijven die CO₂ uitstoten moeten per ton CO₂ uitstoot een bedrag aan belasting betalen. De vee-industrie is meer vervuilend dan de transportindustrie. Daarnaast wordt meer recht gedaan aan het adagium 'de vervuiler betaalt'. Er kunnen ook vraagtekens gezet worden of de regeling wel past binnen het doel van de loonbelasting. Het doel van de loonbelasting is vooral de vereenvoudiging van de heffing van inkomsten die voortkomen uit de dienstbetrekking voor de inkomstenbelasting. De administratieve verplichtingen moeten naar mijn mening zo veel mogelijk beperkt worden tot de werkgever – werknemer relatie. In het geval van de regeling van de auto van de zaak komt een aantal administratieve verplichtingen helemaal niet voort uit de relatie werkgever – werknemer, maar vanuit de wens van de overheid om het gedrag van burgers te sturen. In de inkomstenbelasting zijn voor de overige inkomsten van burgers, zoals winst en resultaat uit overige werkzaamheden, specifieke regelingen getroffen. Zoals ik ook al in de vorige paragraaf heb bepleit zou indien de overheid het instrumentalisme van deze regeling wil voortzetten, de inkomstenbelasting in dit geval meer voor de hand liggen om het instrumentele karakter te verwerken.

¹⁶⁷ Werger, F.M., 'Loonsomheffing', 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 32-33

5.5 De hoofdfunctie van de betreffende belasting komt niet in het gedrang

De laatste vraag die moet worden beantwoord om te beoordelen of de instrumentele functie in de regeling geoorloofd is, is of de hoofdfunctie van de betreffende belasting niet in het gedrang komt. De hoofdfunctie is budgettair en het bewerkstelligen van een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting. Het bewerkstelligen van een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting is een aparte doelstelling van de Wet LB 1964 en behandel ik zodoende ook afzonderlijk in de volgende paragraaf.

Vanwege de kosten die de regeling met zich mee brengt, en de wens van de overheid om voortdurend en duurzaam belastinginkomsten te genereren moet hier wel kritisch naar worden gekeken. Vooral het duurzame karakter van de belastinginkomsten zijn niet gegarandeerd bij deze regeling. In principe wordt de regeling steeds duurder indien de werknemers voldoen aan de wens van de overheid om in een milieuzuinige auto te gaan rijden. Momenteel kost de regeling €0,1 miljard op jaarbasis aan misgelopen belastinginkomsten, en dat terwijl het overgrote deel van de auto's van de zaak niet in een lagere bijtellingsklasse vallen.¹⁶⁸ Ten opzichte van de totale loonbelastingopbrengst van de loonheffing zijn de kosten ad. € 0,1 miljard niet groot. De totale opbrengsten van de loonheffing waren in 2010 ruim 45 miljard¹⁶⁹. Dus in een percentage uitgedrukt ongeveer 0,2%. In die zin komt de budgettaire functie van de loonheffing niet in het gedrang. Desondanks moet er wel kritisch worden gekeken of deze € 0,1 miljard niet effectiever kan worden ingezet, zeker gelet op de CO₂ reductie.

Een voorstel zoals gedaan in het rapport belastingherziening kan ik me goed in vinden. Hier werd voorgesteld om de insteek van de regeling om te draaien.¹⁷⁰ Oftewel, alleen bij een milieuzuinige auto is een bijtellingstarief van 25% van toepassing en anders is er een aanvullende heffing in de vorm van een verhoogde bijtelling. Deze methode zou ook meer aansluiten bij de economische theorie om goederen die complementair zijn aan vrije tijd relatief zwaar te belasten. Nu zijn er ook nog veel auto's die niet in aanmerking komen voor de fiscale kwalificatie van een zuinige auto, dus ik verwacht dat de opbrengst een stuk hoger zal liggen dan 0,1 miljard. Waarschijnlijk moet er wel iets van een overgangsmaatregel getroffen worden, omdat veel werknemers vastzitten aan een leasecontract of iets dergelijks en zodoende de nieuwe maatregel niet kunnen ontwijken. Dit zou ook anders ingevuld kunnen worden. Zoals uit eerdere paragrafen blijkt, zijn er meer auto's die niet als zuinig kwalificeren dan auto's die wel als zuinig kwalificeren. Indien de aanpassing opbrengstneutraal moet zijn kan de grens redelijk soepel zijn, en een strafheffing worden ingevoerd voor de zware vervuilende auto's. Feit is wel dat ook al wordt voor deze variant gekozen, het instrumentele karakter in de regeling blijft. Zoals uit de vorige paragrafen blijkt, staat wat mij betreft het voortbestaan van dit instrumentele karakter ter discussie. Daarnaast kan het zo zijn dat de regeling te ver verwijderd komt te liggen van het fiscale loonbegrip. Stel in het geval de 'boete' van een niet-zuinige auto komt te liggen op een aanvullende

¹⁶⁸ S. van Weeghel, 'Continuïteit en vernieuwing; Een visie op het belastingstelsel', Studiecommissie Belastingstelsel 2010, p. 33

¹⁶⁹ Belastingdienst, Beheersverslag 2010, p. 55

¹⁷⁰ S. van Weeghel, 'Continuïteit en vernieuwing; Een visie op het belastingstelsel', Studiecommissie Belastingstelsel 2010, p.229

bijtelling van 10%, en de bijtelling dus op 35% uitkomt. Echter, in hoofdstuk vier heb ik reeds gepleit dat de bijtelling van 25% in verband met het privévoordeel te hoog is vastgesteld.

De conclusie ten aanzien van dit punt is dat het instrumentele karakter op de totale inkomsten van de loonbelasting een zeer klein percentage omvat. Vanwege het ontbreken van relevante informatie kan ik geen conclusies trekken ten aanzien hoe groot de omvang in geld van het instrumentalisme in de regeling van de auto van de zaak zelf. Wel moet worden opgemerkt dat de regeling in de toekomst duurder uit kan werken indien het gewenste gedrag dat door de overheid wordt nagestreefd wordt bereikt. Daarom is het aan te bevelen of de insteek van de regeling niet beter kan worden omgedraaid. Oftewel, een verhoogde bijtelling bij een auto die het milieu zwaar belast in plaats van een verlaagde bijtelling voor een milieuvriendelijke auto.

5.6 Draagt de regeling bij aan een vereenvoudiging van de heffing van inkomstenbelasting?

In deze paragraaf beoordeel ik of de regeling van de auto van de zaak voldoet aan de doelstelling om bij te dragen aan de vereenvoudiging van de heffing van de inkomstenbelasting. Deze paragraaf staat meer los van het instrumentalisme. Er is naar mijn mening sprake van een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting indien de regeling effectiever uitgevoerd kan worden dan dat deze er niet zou zijn. Op de effectiviteit van de regeling zelf ga ik verder in hoofdstuk 6 op in.

In de huidige situatie is bijna de volledige afwikkeling van de auto van de zaak geregeld in de Wet LB 1964 met de werkgever, de inhoudingsplichtige, als verantwoordelijke voor de juiste inhouding en afdracht van de loonheffingen. Door de regeling van de auto van de zaak te betrekken in de Wet LB 1964 is de werknemer in principe gevrijwaard van enige aanvullende aangifte voor de inkomstenbelasting. Slechts in het geval de werknemer heeft aangegeven niet meer dan 500 kilometer privé in de auto van de zaak te rijden moet hij een rittenregistratie bijvoegen in zijn aangifte inkomstenbelasting. Maar ook voor de controle van deze rittenregistratie is de werkgever primair verantwoordelijk. Dit vloeit voort uit de wettelijke systematiek dat bij fictie privé gebruik wordt verondersteld, tenzij het tegendeel is bewezen.¹⁷¹ Indien de werkgever de bijtelling achterwege laat in zijn loonbelastingaangifte moet hij dit kunnen onderbouwen. De rittenregistratie van de werknemer moet in dat geval dus gecontroleerd en bewaard worden door de werkgever.

Om een uitspraak te kunnen doen of de regeling bijdraagt aan een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting moet ook worden gekeken naar de situatie dat de auto van de zaak niet wordt meegenomen in de Wet LB 1964. Het voordeel is dat de praktijk hier ook ervaringen mee heeft omdat de regeling pas sinds 1 januari 2006 in de Wet LB 1964 is opgenomen. In het verleden heeft de belastingdienst vooral bepleit dat het opnemen van de regeling in de Wet LB 1964 leidt tot een grotere en betere controleerbaarheid op de auto van de zaak. Daarnaast heeft de belastingdienst te maken met beduidend minder inhoudingsplichtigen. Indien de werknemer alleen inkomsten heeft uit zijn

¹⁷¹ Art. 13bis, lid 1 Wet LB 1964

dienstbetrekking leidt het opnemen van de auto van de zaak in de Wet LB 1964 er toe dat er een vereenvoudiging is in de voorheffing op de inkomstenbelasting. Nu de regeling is opgenomen in de Wet LB 1964 hoeft de werknemer geen aangifte meer te doen voor de inkomstenbelasting. Vanuit de werknemer gezien is dit dus een vereenvoudiging, omdat er anders aangifte gedaan had moeten worden voor de auto. Ten aanzien van dit punt voldoet de regeling van de auto van de zaak.

Een andere vraag of de voorheffing op de inkomstenbelasting eenvoudig is. De regeling kent namelijk een waardering die afwijkt van de gangbare waarderingsregels binnen de Wet LB 1964. Bijvoorbeeld de cataloguswaarde. Het is niet ondenkbaar dat hier onduidelijkheid over bestaat, en dan met name hoe moet worden omgegaan met opties en accessoires. Horen deze er nu juist wel, of juist niet bij? Ook zijn er ten aanzien van de opties en accessoires verschillende regels van kracht wat ten koste gaat van de eenvoud. Daarnaast moet de werkgever extra handelingen verrichten in de salarisadministratie door de differentiatie in de verschillende bijtellingspercentages. Daarentegen heeft het een grof forfaitair tarief uit praktische overwegingen grote voordelen ten opzichte van het daadwerkelijk belasten van het privégebruik. Vooral de grove benadering bij het belasten van een privévoordeel wordt door de praktijk als erg prettig ervaren. Hier komt dus weer de spanning naar voren tussen de steunfunctie en de vereenvoudiging van de voorheffing op de inkomstenbelasting zoals ik die ook beschreven heb ik paragraaf 5.4 (p. 60).

5.7 Samenvatting en conclusie

Het verdient de aanbeveling om het instrumentele karakter in de regeling af te schaffen of op zijn minst anders vorm te geven. Allereerst kunnen er vraagtekens worden gezet bij het belang van de doelstelling. Het is maar de vraag of de economische verstoring opweegt tegen de baten voor het milieu, en of het effect van het instrumentalisme wel een significant effect heeft op het milieu. Ook ligt de regeling in het spanningsveld met het eenvoudsbeginnsel en het draagkrachtbeginnsel. Gelet op deze argumenten en onzekerheden acht ik het nevensdoel niet belangrijk genoeg om alle lasten die hiermee gepaard gaan te kunnen rechtvaardigen.

Ook heb ik in dit hoofdstuk onderzocht of het doel van de regeling wordt behaald. Het geheel in aanmerking nemend wordt het doel bereikt dat er meer milieuvriendelijke auto's worden aangeschaft. Dit moet echter wel in het perspectief worden geplaatst dat er een tendens is dat er steeds meer kilometers met een personenauto worden gereden en dat het aantal milieuvriendelijke auto's ten opzichte van het geheel behoorlijk klein is. Ook kan gesteld worden dat de reikwijdte te beperkt is omdat maar 12% van de auto's een auto van de zaak is. Om het achterliggende doel te bereiken, een totale verlaging van de CO₂ uitstoot, lijkt een effectievere regeling er dan ook één te zijn waar het milieuaspect in de inkomstenbelasting wordt verwerkt aan de hand van een persoonsgebonden aftrekpost die een grotere reikwijdte heeft dan de huidige regeling.

Ten derde heb ik onderzocht of er betere manieren zijn om het gestelde doel te bereiken. Er lijken enkele betere alternatieven beschikbaar, zoals een vleestax. De vee-industrie is meer vervuילend dan de transportindustrie. Daarnaast wordt met een dergelijke heffing meer recht gedaan aan het adagium

'de vervuiler betaald'. Er kunnen ook vraagtekens gezet worden of de regeling wel past binnen het doel van de loonbelasting. Het doel van de loonbelasting is vooral de vereenvoudiging van de voorheffing op inkomsten die voortkomen uit de dienstbetrekking voor de inkomstenbelasting. De administratieve verplichtingen moeten naar mijn mening zo veel mogelijk beperkt worden tot de werkgever – werknemer relatie. In het geval van de regeling van de auto van de zaak komen een aantal administratieve verplichtingen helemaal niet voort uit de relatie werkgever – werknemer, maar vanuit de wens van de overheid om het gedrag van burgers te sturen. In de inkomstenbelasting zijn voor de overige inkomsten van burgers, zoals winst en resultaat uit overige werkzaamheden, specifieke regelingen getroffen. Indien de overheid het instrumentalisme van de regeling wil voortzetten, lijkt mij de inkomstenbelasting in dit geval meer voor de hand liggen om het instrumentele karakter te verwerken.

Het vierde punt dat ik heb onderzocht in dit hoofdstuk is of de hoofdfunctie van de belastingheffing niet in het gedrag komt door de instrumentele functie. Het blijkt dat het instrumentele karakter van de regeling op de totale inkomsten van de loonbelasting een zeer klein percentage omvat. Vanwege het ontbreken van relevante informatie kan ik geen conclusies trekken ten aanzien hoe groot de omvang in geld van het instrumentalisme in de regeling van de auto van de zaak zelf is. Wel moet worden opgemerkt dat de regeling in de toekomst duurder uit kan werken indien het gewenste gedrag dat door de overheid wordt nagestreefd wordt bereikt, daarom is het aan te bevelen na te gaan of de insteek van de regeling niet beter kan worden omgedraaid.

Tenslotte heb ik onderzocht of de regeling leidt tot een vereenvoudiging van de inkomstenbelasting. Nu de regeling is opgenomen in de Wet LB 1964 hoeft de werknemer geen aangifte meer te doen voor de inkomstenbelasting als hij uitsluitend inkomsten uit zijn dienstbetrekking verricht en overigens geen recht heeft op andere niet werkgerelateerde aftrekposten. Vanuit de werknemer gezien is er dus sprake een vereenvoudiging, omdat er anders aangifte gedaan had moeten worden voor de auto. Ten aanzien van dit punt voldoet de regeling van de auto van de zaak.

In het volgende hoofdstuk analyseer ik of de regeling past binnen de reikwijdte van het loonbegrip. In onderstaande tabel worden de resultaten van dit hoofdstuk samengevat.

De regeling moet passen binnen de doelstelling van belastingheffing en de Wet LB 1964		-
-	Het te bereiken nevendoeel moet belangrijk genoeg zijn	-
-	Het gestelde doel dient bereikt te worden	+/-
-	Er zijn geen betere manieren om het gestelde doel te bereiken	-
-	De hoofdfunctie van de betreffende belasting komt niet in het geding	+
-	De regeling draagt bij aan een vereenvoudiging van de voorheffing op de inkomstenbelasting	+

Voldoet aan de eisen: +

Voldoet niet aan de eisen: -

Voldoet niet volledig aan de eisen: +/-

Hoofdstuk 6 Past de regeling binnen de overige toetsingskaders?

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de laatste fase van mijn onderzoek uitgevoerd, namelijk hoe de regeling binnen de overige toetsingskaders zoals deze zijn geformuleerd in hoofdstuk twee past. Dit zijn achtereenvolgens dat de regeling effectief en efficiënt moet zijn, en in lijn moet zijn met de relevante algemene rechtsbeginselen en belastingbeginselen. In dit hoofdstuk herhaal ik kort waarop ik toets om vervolgens de huidige regeling van de auto van de zaak aan het toetsingscriteria te onderwerpen.

6.2 Effectief

In hoofdstuk twee zijn toetsingscriteria voor een effectieve regeling gedefinieerd voor dit onderzoek. Er is sprake van een effectieve heffing als deze op de gewenste wijze bijdraagt aan de door de wetgever beoogde doelstellingen. In het vorige hoofdstuk zijn meer in het algemeen de doelstellingen van de Wet LB 1964 aan de orde geweest en hoe hieraan invulling is gegeven bij de auto van de zaak. Kort gezegd heeft de regeling tot doel het privévoordeel dat een werknemer ontleent aan de auto van de zaak te belasten. Daarnaast is het nevendoeel van de regeling het stimuleren van de aanschaf van nieuwe en milieuzuinige auto's. Bovendien is de auto van de zaak per 1 januari 2006 in de Wet LB 1964 opgenomen om beter te kunnen controleren of de auto van de zaak daadwerkelijk in de belastingheffing is opgenomen.

De eerste doelstelling die ik behandel is of de regeling effectief het privévoordeel, dat de werknemer ontleent aan de auto van de zaak, belast. De cataloguswaarde als grondslag voor de regeling is robuust. De hoogte van de catalogusprijs staat vast en is niet of lastig te manipuleren. De kans op misbruik wordt hiermee tot een minimum beperkt, en anders is eventueel misbruik makkelijk te achterhalen door de belastingdienst. Dit omdat alle informatie ten aanzien van de officiële catalogusprijzen van de verschillende auto's en modellen openbaar is. Vergelijking van het model met deze officiële prijslijsten, kan misbruik achterhalen. Daarnaast kent de regeling met een forfaitaire waardering een grof karakter. Deze twee eigenschappen van de regeling komen de eenvoud ten goede. Hierdoor kunnen op een redelijk eenvoudige manier effectief de gelden worden opgehaald. Door het opnemen van de auto van de zaak in de Wet LB heeft dit echter ook consequenties voor andere 'voertuigen van de zaak', zoals de bestelauto en de auto die afwisselend door het personeel wordt gebruikt. Ook voor deze auto's wordt in beginsel aangenomen dat de gebruikers bij fictie de auto privé kunnen gebruiken. Bij een bestelauto en een zogenoemde poolauto ligt privégebruik echter minder voor de hand. Deze auto's zijn vaak dusdanig ingericht dat het niet aannemelijk is dat deze privé kunnen worden gebruikt, of dat er een verbod op privégebruik geldt. Indien hiervan sprake is, en er daadwerkelijk geen privégebruik kan worden van deze auto's gemaakt, dan is het belasten van deze auto's met een bijtelling geen doelstelling van de wetgever. De wetgever heeft hiervoor verschillende mogelijkheden in de wet opgenomen om onder soepelere voorwaarden dan bij de

reguliere auto van de zaak de bijtelling achterwege te kunnen laten.¹⁷² Vanwege de systematiek van de regeling kan hier echter niet aan voorbij worden gegaan. Ten aanzien van deze specifieke problematiek zijn veel aanvullende beleidsbesluiten uitgegeven, hoe er praktisch met deze voertuigen kan worden omgegaan.¹⁷³ Daarnaast is er een eindheffingsmogelijkheid voor de bestelauto waarmee de bijtelling wordt 'afgekocht'.¹⁷⁴

Ten aanzien van de doelstelling om het privévoordeel te belasten kan worden opgemerkt dat deze een stuk effectiever kan. De belastingdienst heeft in het afgelopen jaar 9.000 leaserijders beboet omdat ze onterecht geen bijtelling betaalden. Deze berijders hadden een 'Verklaring Geen Privégebruik' ingevuld. Volgens de VNA zijn er in Nederland ongeveer 180 duizend berijders die een 'privéverklaring' invullen. Volgens een inschatting van de belastingdienst ligt het aantal leaserijders dat onterecht een verklaring invult echter op 30 procent. Dat zou betekenen dat 54 duizend leaserijders onterecht geen bijtelling betalen. De 'pakkans' ligt dus grofweg op 17% ($9000/54000 = 0,167$).¹⁷⁵ Het zou mijn inziens daarom een stuk effectiever voor zowel de belastingdienst als de werkgever zijn om ten alle tijde bijtelling over de auto van de zaak toe te passen indien de ter beschikking gestelde auto privé mag worden gebruikt.¹⁷⁶ Dit geldt dus niet voor de auto waar een verbod op privégebruik geldt, de sleutel achter moet blijven op het werk en de werkgever effectieve controle op naleving van het verbod uitoefent. Alleen indien de werknemer vervolgens in de inkomstenbelasting kan bewijzen dat hij minder dan 500 kilometer privé heeft gereden kan hij de onterecht betaalde loonheffing terugkrijgen. De administratieve lasten drukken in dit geval op de werknemer. Omdat de lasten ook toekomen aan de werknemer, is het rechtvaardiger de lasten bij de werknemer neer te leggen, dan bij de werkgever of de belastingdienst. Ik kom hier later in mijn voorstel voor een alternatieve regeling op terug. Een eventueel cashflownadeel bij de werknemer kan worden gecompenseerd door het systeem van de voorlopige teruggaaf.

Ook is het een van de doelstellingen om de auto van de zaak in de Wet LB 1964 op te nemen om beter te kunnen controleren of de auto bij privégebruik in de belastingheffing wordt betrokken. Door de verantwoordelijkheid en controle naar de werkgever te schuiven heeft de belastingdienst extra mogelijkheden om situaties waarbij de werknemer ten onrechte niet zijn bijtelling van de auto van de zaak aangeeft, aan te pakken.¹⁷⁷ De fiscale verplichtingen met betrekking tot de bijtelling van de auto van de zaak zullen beter worden nageleefd. Bij aangifte in de inkomstenbelasting door de werknemer is de controle op de bijtelling voor de belastingdienst lastig. Doordat de belastingheffing over het privégebruik van de auto van de zaak voortaan wordt afgehandeld via de loonbelasting, zouden er meer

¹⁷² Art. 13bis, lid 5 Wet LB 1964

¹⁷³ Rij-instructeurs behoeven voor de rittenregistratie bijvoorbeeld slechts de begin- en eindkilometerstand per werkdag noteren (http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/nieuwsbrief/nieuwsberichten/2011-05-27_ritregistratie.html) en is er een handreiking voor de autobranche: Handreiking bijtelling privégebruik auto voor de autobranche van 31 juli 2008, nr. 2008/03107

¹⁷⁴ Art. 31, lid 1, sub d Wet LB 1964

¹⁷⁵ http://www.automotive-online.nl/leasing/8804-pakkans_bijtellingfraude_17procent.html (1 juli 2011)

¹⁷⁶ Werger, F.M., 'Loonsomheffing', 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 220-224

¹⁷⁷ Kamerstukken II 2005/06, 29 767, nr. 14, p.29

auto's van de zaak opgegeven worden.¹⁷⁸ Een van de redenen hiervan is dat de werkgever in het vervolg verantwoordelijk is voor een juiste verwerking van de bijtelling. De werkgever heeft een tegengesteld belang ten opzichte van de werknemer. De werkgever wil namelijk compliant zijn, omdat de eventuele naheffing en boetes voor zijn rekening komen. Er is dus geen incentive voor misbruik, waardoor het ook aannemelijk is dat opname in de loonbelasting leidt tot meer auto's die in de heffing worden betrokken. Volgens een schatting zouden door de omzetting 50.000 extra auto's in de autokostenfictie worden betrokken, wat tot een budgettaire opbrengst van honderd miljoen euro zal leiden.¹⁷⁹

In het onlangs verschenen rapport van Ecorys zijn ook op een grove wijze de budgettaire effecten van de differentiatie van de fiscale bijtelling auto van de zaak berekend. Door het gebrek aan nauwkeurige en volledige databronnen is een aantal grove aannames gemaakt om toch de budgettaire effecten enigszins in beeld te krijgen. Voor deze aannames verwijst ik naar de relevante passages in het rapport.¹⁸⁰ De belangrijkste aanname is dat geen rekening is gehouden met het feit dat over een gemiddelde leasecontractduur van 4 jaar de lagere bijtelling van toepassing is wanneer er in een zuinige auto wordt gereden. Het effect loopt dus ook door naar latere jaren. Dit leidt ertoe dat de budgettaire derving hierdoor te laag is ingeschat. Volgens de berekeningen van Ecorys leidt de gedifferentieerde forfaitaire bijtelling tot een budgettaire derving van € 35 en € 73 miljoen in respectievelijk 2009 en 2010.

De regeling is effectief indien deze op de gewenste wijze bijdraagt aan de door de wetgever beoogde doelstellingen. Deze doelstellingen worden deels wel behaald, en voor een deel kan de regeling effectiever worden ingezet. Dit geldt bijvoorbeeld voor het bestrijden van misbruik. Het aantal leaserijders dat volgens de belastingdienst onterecht een 'verklaring geen privégebruik' heeft ligt rond de 30%. Daarvan zijn slechts een kleine 17% 'gepakt'. Door de bijtelling altijd van toepassing te laten zijn in de loonheffing, wordt de kans op misbruik naar mijn mening een stuk kleiner. Ook leidt het systeem met een gedifferentieerde bijtelling tot een budgettaire derving. De regeling is wel effectief om de auto van de zaak die ter beschikking wordt gesteld in de loonbelasting te betrekken in plaats van de inkomstenbelasting.

6.3 Efficiënt

Onder efficiënt versta ik dat de inning van de belastinggelden met zo min mogelijk tijd en administratieve lasten wordt uitgevoerd en bovendien de verhouding tussen de reductie van de CO₂ uitstoot van de auto van de zaak ten opzichte van de budgettaire effecten zo laag mogelijk is.

De uitvoering van de regeling inzake de auto van de zaak gaat gepaard met een aantal administratieve handelingen. Deze administratieve handelingen zijn reeds genoemd in hoofdstuk 3.

¹⁷⁸ Kamerstukken II 2005/06, 29 767, nr. 46, p.7

¹⁷⁹ Kamerstukken II 2005/06, 29 767, nr. 14, p.33

¹⁸⁰ Kok, R. et al, Ecorys, 'Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's - Onderzoek aanpassing zuinigheidsgrenzen', mei 2011, p.50-52

De vraag is of deze administratieve handelingen strikt noodzakelijk zijn, of dat kan worden volstaan met minder. Eerder heb ik geconcludeerd dat de belastingheffing over de auto van de zaak thuishoort in de Wet LB 1964 omdat het privévoordeel van de auto loon voor de werknemer is. De administratieve lasten die hiermee samenhangen zijn een logisch gevolg van de inhoudingsplicht die de werkgever heeft. De regeling kent echter ook deels een instrumentalistisch karakter. Het instrumentalistische karakter heeft tot doel om bepaald gedrag bij de burger te realiseren. De administratieve lasten die hiermee samenhangen komen echter in de huidige regeling voor rekening van de werkgever. Buiten het feit dat ik eerder al de grens voor de administratieve lasten die bij de werkgever zouden mogen drukken heb beperkt tot de werkgever-werknemer relatie, gaan de administratieve lasten die samenhangen met het instrumentalisme ten koste van de efficiëntie van de regeling.

Daarnaast kan de regeling naar mijn mening een stuk efficiënter, zonder dat dit ten koste gaat van de effectiviteit, indien de 500 kilometergrens in de Wet LB 1964 wordt opgeheven. De 500 kilometergrens wordt verplaatst naar de Wet IB 2001. Momenteel moet de werkgever voor werknemers die stellen dat zij de auto niet voor meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden gebruiken de volgende informatie geadministreerd worden (zie hoofdstuk 3):

- Welke werknemers rijden niet privé in de ter beschikking gestelde auto?
- Bewijs dat de bijtelling terecht achterwege is gebleven of een eventuele ‘Verklaring geen privégebruik’ van de werknemer;
- Zichtbare controle op het aangeleverde bewijs;
- Eventuele aanvullende afspraken ten aanzien van het privégebruik tussen de werkgever en de werknemer.

Naar mijn mening moet wanneer de bijtelling achterwege blijft vanwege ‘minder dan 500 privékilometers op kalenderjaarbasis’ dubbel werk worden verricht. Er moet zowel voor de loonbelasting als de inkomstenbelasting handelingen worden verricht door hetzij de werkgever, hetzij de werknemer. Naar mijn mening kan de effectiviteit van de regeling worden verbeterd en de administratieve lasten worden verlaagd indien de werkgever ten alle tijden de bijtelling toepast op de auto van de zaak.¹⁸¹ Werkgevers worden niet meer belast met bewijs- en administratieve lasten ten aanzien van de ter beschikking gestelde auto. De belastingdienst heeft de zekerheid dat het geld dat ziet op het privégebruik van de auto van de zaak binnen komt. Met het oog op de naheffingen en boetes die zijn opgelegd aan werknemers waarbij de bijtelling achterwege is gebleven omdat de werknemer een verklaring geen privégebruik had¹⁸², lijkt het zelfs effectiever wanneer het uitgangspunt is dat er belasting wordt betaald over de auto van de zaak, tenzij overtuigend (in de inkomstenbelasting door de werknemer) kan worden bewezen dat niet privé wordt gereden. Alleen indien de werknemer aan de hand van een sluitende rittenregistratie kan aantonen dat er onterecht (te veel) bijtelling in aanmerking is genomen, kan hij de onterecht ingehouden loonbelasting via de

¹⁸¹ Werger, F.M., ‘Loonsomheffing’, 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 220-224

¹⁸² <http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2011/05/24/15-miljoen-euro-aan-boetes-en-naheffingen-voor-misbruik-auto-van-de-zaak.html>

inkomstenbelasting terugvragen. Zo blijft het systeem sluitend, maar worden de administratieve lasten voor werkgevers verminderd. De administratieve lasten voor de belastingdienst gaan omhoog, ondanks dat de belastingdienst reeds belast is met de controle van de aangeleverde rittenregistratie van de werknemer die afziet van privégebruik. Eventuele extra uitvoeringskosten worden echter ook ruimschoots gecompenseerd door extra inkomsten (maximaal € 70 miljoen per jaar) door het verkleinen van de kans op fraude (zie paragraaf 6.2)).

Verder lijkt het erop dat de administratieve lasten voor werkgevers door de auto van de zaak in de Wet LB 1964 op te nemen aanzienlijk zijn gestegen.¹⁸³ Dit ziet vooral op de controle van de auto van werknemers die afziet van privégebruik, maar vooral ook op de 'bijzondere gevallen' zoals de poolauto en de bestelauto. Met name ten aanzien van de rittenregistraties bij bedrijfsauto's. Wat wel praktisch is, is een afkoopmogelijkheid via eindheffing om administratieve lasten te verminderen zoals deze thans geldt voor bestelwagens. In de Autobrief zijn reeds enkele alternatieven aangedragen om de administratieve lasten ten aanzien van deze 'bijzondere auto's' te verminderen. Zo zijn een rittenregistratie aan de hand van een black-box systeem en een verdergaande afkoopmogelijkheid via de eindheffing aangedragen als alternatieven.

Het tweede punt dat ik wil behandelen ten aanzien van de efficiëntie van de regeling is de verhouding tussen de CO₂ reductie en de budgettaire derving die hierdoor volgt. Volgens het Ecorys rapport is de huidige regeling ten aanzien van de instrumentele functies niet efficiënt.¹⁸⁴

De efficiëntie van het gevoerde fiscale stimuleringsbeleid in termen van CO₂ reductie dat specifiek door de regeling van de auto van de zaak is gerealiseerd kan op een grove manier worden berekend. In resp. 2009 en 2010 had de auto van de zaak een budgettaire derving van €35 en €73 miljoen euro. Wanneer dit wordt herleid per vermeden ton CO₂, dan staat dit gelijk aan een derving van overheidsinkomsten van circa € 250 per vermeden ton CO₂ uitstoot. Hierbij moet opgemerkt worden dat alleen de differentiatie in het bijtellingstarief in deze derving is meegenomen. Wanneer bijvoorbeeld ook de maatregelen die getroffen zijn in de BPM worden meegerekend valt dit bedrag nog vele malen hoger uit. Met name in 2009 en 2010 waren er aanzienlijke budgettaire effecten ten aanzien van de BPM inkomsten. In 2009 bedroeg de budgettaire derving ongeveer € 240 miljoen, in 2010 zelfs ongeveer € 530 miljoen.¹⁸⁵ Dit betekent dat de kosten van het vermijden van CO₂ uitstoot nog ruim €1.000,- hoger ligt dan de eerder genoemde € 250 per ton vermeden CO₂ uitstoot.

Als deze kosten worden vergeleken met andere maatregelen lijkt er geen sprake te zijn geweest van een efficiënt beleid. Wel dient te worden opgemerkt dat het lastig is om een vergelijking te maken

¹⁸³ ¹⁸³ Brief VNO NCW, 8 juli 2005, C. Oudshoorn, Fiscale bijtelling auto van de zaak in de loonbelasting is overbodig – er is een alternatief.

¹⁸⁴ Kok, R. et al, Ecorys, 'Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's - Onderzoek aanpassing zuinigheidsgrenzen', mei 2011, p.56

¹⁸⁵ Kok, R. et al, Ecorys, 'Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's - Onderzoek aanpassing zuinigheidsgrenzen', mei 2011, p.56

tussen de verschillende maatregelen, omdat in studies naar het CO₂ beleid in de transportsector meer wordt gekeken naar de kosten en baten voor de maatschappij in plaats van naar de veranderingen in overheidsinkomsten.¹⁸⁶

Samenvattend kan worden gesteld dat het fiscale stimuleringsbeleid dat ten aanzien van de auto van de zaak is gevoerd niet erg efficiënt is. Zowel de uitvoering van de regeling kan efficiënter, als de CO₂ reductie. Naar mijn mening komt het de efficiëntie van de regeling ten goede indien de 500 kilometergrens in de Wet LB 1964 komt te vervallen, en deze voortaan in de Wet IB 2001 wordt opgenomen. Ten aanzien van de CO₂-reductie is deze vergeleken met andere maatregelen bereikt tegen relatief hoge kosten (hoge gederfde inkomsten). In de Autobrief wordt hiertoe een verscherping van de CO₂ grenzen voorgesteld. Gelet op mijn conclusies in eerdere hoofdstukken, ben ik geen voorstander van differentiatie op basis van CO₂ uitstoot. Ook vind ik het niet zonder meer zeker dat door de aanscherping van de CO₂ grenzen de kosten per ton CO₂ reductie afnemen.

6.4 Algemene rechtsbeginselen

De regeling van de auto van de zaak dient ook in lijn te zijn met de algemene rechtsbeginselen. In hoofdstuk twee heb ik beargumenteerd welke algemene rechtsbeginselen relevant zijn voor de auto van de zaak. Ik behandel zodoende alleen het gelijkheidsbeginsel.

6.4.1 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel komt er grof gezegd op neer dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld, en ongelijke gevallen ongelijk naar mate van hun ongelijkheid.¹⁸⁷ Het is belangrijk dat er sprake moet zijn van gelijke gevallen. Met gelijke gevallen worden die gevallen bedoeld die feitelijk en rechtens gelijk zijn.¹⁸⁸ Er is sprake van een feitelijk gelijk geval wanneer belanghebbenden dezelfde feitelijke kenmerken heeft. Dit betekent dat voor een concreet geval alle relevante kenmerken van belanghebbenden kenbaar moeten worden gemaakt. Een vergelijking van de relevante kenmerken van de belastingplichtigen in het geschil, leidt tot een beoordeling of deze feitelijk gelijk zijn.

Een rechtens gelijk geval betekent dat de belanghebbenden in het geschil onder dezelfde wettelijke bepalingen vallen.¹⁸⁹ Dit betekent voor de auto van de zaak dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel alleen kan worden gedaan door werknemers met een auto van de zaak. Waarbij gesproken wordt over 'feitelijk en rechtens gelijke gevallen' moet dit in samenhang met elkaar worden gezien. Deze twee begrippen kunnen wel los van elkaar worden beoordeeld, maar er moet altijd aan beiden voldaan worden.¹⁹⁰

¹⁸⁶ Kok, R. et al, Ecorys, 'Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's - Onderzoek aanpassing zuinigheids grenzen', mei 2011, p.56

¹⁸⁷ Voor een uitgebreidere behandeling van het gelijkheidsbeginsel verwijs ik naar R. van Dorp, Fiscale handhavingsconvenanten in het spanningsveld van het gelijkheidsbeginsel, bachelorscriptie fiscale economie.

¹⁸⁸ HR 14 maart 1979, nr. 19 290, BNB 1979/140

¹⁸⁹ R.H. Happé, 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming', FM nr. 77, Deventer: Kluwer 1996, p. 297

¹⁹⁰ R.H. Happé, 'De opmars van het gelijkheidsbeginsel voltooid?', WFR 1993/145

In een procedure bij Rechtbank Den Haag is gesteld dat de autokostenfictie vanaf 2008 in strijd is met het (internationale) discriminatieverbod, omdat de hoogte van de bijtelling afhankelijk is van de CO₂-uitstoot van de auto. Rechtbank Den Haag is van oordeel dat de wetgever deze beleidsvrijheid in redelijkheid mag hanteren.¹⁹¹ De rechtbank overweegt dat de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid heeft bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd, en zo ja, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen verschillend te behandelen. Vervolgens overweegt de Rechtbank dat de wetgever bij de keuze voor een gedifferentieerd percentage naar CO₂-uitstoot in redelijkheid belang heeft kunnen hechten aan haar doelstellingen het milieu te beschermen. Verder heeft de wetgever daarbij in redelijkheid kunnen aanhaken bij de CO₂-uitstoot van auto's, te meer nu daarvoor kon worden aansloten bij een bestaande EG-richtlijn die voorzag in een relatief eenvoudig aan te brengen onderscheid en toetsingskader. De wetgever heeft dus, als al sprake is van gelijke gevallen, zijn ruime beoordelingsvrijheid niet overschreden door voor minder milieu belastende auto's een lagere bijtelling (14%) te hanteren dan voor minder milieuvriendelijke auto's (25%). Er is sprongcassatie aangetekend tegen deze uitspraak, de cassatie is echter met art. 81 RO afgedaan door de Hoge Raad.¹⁹²

Ondanks deze uitspraak van de Rechtbank plaats ik wel enkele kritische noten. Is het namelijk voor de (loon)belastingheffing relevant dat er een verschil is in de CO₂ uitstoot van de auto? Naar mijn mening ontbreekt een causaal verband tussen het privévoordeel van de ter beschikking gestelde auto en de CO₂ uitstoot van de ter beschikking gestelde auto. Daarnaast is er recent voor de BTW een soortgelijke zaak aan de orde geweest.¹⁹³ Hier was in geschil of een onderscheid naar de CO₂ uitstoot in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Allereerst concludeert de Rechtbank dat er sprake is van feitelijk en rechtens gelijke gevallen. Vervolgens legt de Rechtbank naar mijn mening geheel terecht in r.o. 4.5 de vinger op de zere plek. *“Daarbij merkt de rechtbank op dat de op een auto drukkende voorbelasting een vast gegeven is terwijl er geen aanleiding is om te veronderstellen dat met milieuvriendelijke auto's meer of juist minder privé zou worden gereden dan met dan met minder milieuvriendelijke auto's. Het onderscheid dat de Staatssecretaris in zijn beleid maakt, is derhalve niet gestoeld op de bevordering van de btw-doelstelling (het belasten van het privégebruik) maar op een milieudoelstelling. Zoals hiervoor overwogen, zijn verschillen tussen milieuvriendelijke en onvriendelijke auto's in het kader van btw-regelgeving niet relevant. Door niettemin voor milieuvriendelijke auto's een begunstigend forfait te hanteren, is in zoverre sprake van een begunstigend beleid.”*

Interessant om te beschouwen is het verschil in de redenering van de verschillende Rechtbanken Den Haag (zaak loonbelasting) en Haarlem (zaak BTW). De rechtbank Den Haag is van mening dat een milieuoverweging in een differentiatie van de auto van de zaak behoort tot de keuzevrijheid van de wetgever, Rechtbank Haarlem daarentegen acht dit niet relevant voor het belasten van het privégebruik. Tegen de zaak die zich afspeelde in de loonbelasting is in sprongcassatie gegaan, maar

¹⁹¹ Rb. Den Haag, 13 april 2010, NTFR 2010/1351

¹⁹² HR 22 april 2011, nr.10/02250, NTFR2011/915

¹⁹³ Rb. Haarlem AWB 09/3866

helaas is de Hoge Raad niet inhoudelijk op deze zaak ingegaan. Ondertussen is de staatssecretaris van Financiën in de btw-zaak in hoger beroep gegaan.¹⁹⁴ Het is nu afwachten hoe het Hof en eventueel de Hoge Raad in een later stadium deze zaak behandelen. Uit de reactie van de staatssecretaris van Financiën door direct reparatiewetgeving aan te kondigen blijkt dat hij in ieder geval niet zeker van zijn zaak te zijn.¹⁹⁵ Ik ben van mening dat indien deze zaak uiteindelijk tot de Hoge Raad gevoerd gaat worden, en de belastingplichtige ook daar in het gelijk wordt gesteld, deze uitkomst ook gevolgen kan hebben voor de loonbelasting. Het gaat mij namelijk vooral om de argumentatie waarop er strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel wordt geconstateerd. Wanneer er voor de btw wordt gesteld dat voor het belasten van privégebruik de CO₂ uitstoot geen relevante factor is, kan deze denkwijze ook worden doorgetrokken naar de loonbelasting. Hierbij acht ik het niet van belang dat het hier verschillende wetten betreft niet heel groot. Ondanks dat de Wet op de omzetbelasting een andere doelstelling heeft dan de Wet LB 1964 (belasten van consumptie versus privévoordeel), ging het in deze zaken inhoudelijk op de differentiatie naar CO₂ op zich.

Ook op een ander punt is er naar mijn mening een mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Zoals uit hoofdstuk drie blijkt zijn opties en accessoires niet in alle gevallen in de catalogusprijs begrepen. Wanneer wordt aangesloten bij het eerder genoemde voorbeeld in hoofdstuk 5, kan gesteld worden dat twee werknemers niet hetzelfde ter beschikking gesteld krijgen qua totale waarde van de auto (incl. opties), maar wel eenzelfde bedrag aan bijtelling hebben. Deze mogelijke strijd met het gelijkheidsbeginsel is op een eenvoudige manier weg te nemen, namelijk door de opties en accessoires in het vervolg op te nemen in de grondslag van de auto van de zaak.

6.5 Belastingbeginselen

- Het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing;
- Het beginsel van de uitvoerbaarheid;
- Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek;
- Het rechtsgelijkheidsbeginsel;

Ik merk op dat ik in deze paragraaf niet nader inga op het rechtsgelijkheidsbeginsel, omdat deze reeds behandeld is in de vorm van het gelijkheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel. Het rechtsgelijkheidsbeginsel is echter wel expliciet in de literatuur als een belastingbeginsel gekwalificeerd.

6.5.1 Het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing

De regeling van de auto van de zaak kent twee duidelijke doelstellingen. Primair is de regeling bedoeld om de benodigde gelden op te halen en het voordeel van het privégebruik van de auto te belasten. De secundaire doelstelling is dat de regeling de aanschaf van nieuwe en milieuzuinige auto's beoogt te stimuleren. De regeling van de auto van de zaak is onder niet fiscalisten

¹⁹⁴ Ministerie van Financiën, 17-6-2011. Nr. DV/2011/318

¹⁹⁵ Ministerie van Financiën, 29-6-2011, nr. BLKB 2011/1233M (gepubliceerd 30-6-2011)

waarschijnlijk de meest bekende fiscale regeling omdat het vele werknemers aangaat. Ook wordt er volop reclame gemaakt voor de auto's waarbij het van toepassing zijnde bijtellingspercentage te pas en te onpas wordt genoemd. Terecht kan daarom de vraag worden gesteld waarom de regeling nu zo bekend is onder een groot publiek. Dit komt naar mijn oordeel echter vooral door het instrumentalisme dat in de regeling is verwerkt. Het lijkt bij de auto van de zaak dan ook vooral over de differentiatie in de tariefstelling te gaan. Zelden verschijnt er een wetenschappelijk artikel over de inhoud van de regeling. Maar wordt er door het grove forfait wel recht gedaan aan het daadwerkelijk belasten van een privévoordeel? Dat is immers de belangrijkste functie van de bijtellingsregeling. En is dit nog wel voldoende duidelijk? Ik ben van mening dat het primaire belang van de regeling niet vergeten dient te worden. Het is, in dit kader, daarom een goede stap in de richting dat in de Autobrief is aangekondigd de budgettaire gevolgen van de differentiatie van de bijtelling te beperken door de CO₂ grenzen aan te passen. Hieruit blijkt dat de primaire doelstelling van de belastingheffing door de wetgever niet uit het oog wordt verloren en het belang hiervan wordt onderstreept.

6.5.2 Het beginsel van de uitvoerbaarheid

In het verleden zijn veel ideeën geopperd hoe het privégebruik van de auto van de zaak in de belastingheffing moet worden betrokken. Vanuit de theorie leken dit vaak goede ideeën, maar deze theoretische oplossingen waren vaak niet praktisch uitvoerbaar zonder evenredige administratieve lasten. Ook al gaat de grofheid van een forfaitair percentage ten koste van het belasten van het daadwerkelijk belasten van het privévoordeel, de praktische uitvoerbaarheid en eenvoud rechtvaardigen de keuze voor een forfaitair percentage. Ook in de praktijk is veel vraag naar deze mate van grofheid om de regeling uitvoerbaar te houden.

Desondanks kan de regeling op punten eenvoudiger worden gemaakt, waardoor deze beter uitvoerbaar kan zijn. Werkgevers hebben namelijk ook te maken met zaken zoals de differentiatie in de bijtellingstarieven, onduidelijkheid over de cataloguswaarde door de behandeling van opties en accessoires en een lastige controle en veel administratieve handelingen ten aanzien van de rittenregistratie. Ook zijn er, zoals eerder al aangehaald, relatief veel beleidsbesluiten over de auto van de zaak ten opzichte van het aantal andere besluiten ten aanzien van de loonbelasting uitgegeven. Deze zaken komen de uitvoerbaarheid niet ten goede. Dit terwijl door een aantal kleine aanpassingen in de regeling deze bezwaren grotendeels weggenomen kunnen worden. Elders heb ik reeds betoogd dat ik vind dat een differentiatie in de bijtelling vanuit milieuoverwegingen niet in de Wet LB 1964 thuishoort. Ook ben ik van mening dat opties en accessoires ten alle tijden in de catalogusprijs dienen te worden opgenomen. Allereerst omdat ook hier door de werknemers bij privégebruik van de auto een voordeel aan wordt ontleent, daarnaast omdat er geen discussie meer openstaat of een optie wel of niet tot de grondslag van de cataloguswaarde behoort. De lastige controle en administratieve lasten die samenhangen met de rittenregistratie kan worden ondervangen door de 500 kilometergrens uit de bepaling te schrappen. Op deze punten kom ik in het volgende hoofdstuk waarin ik mijn alternatief bespreek uitgebreider terug.

6.5.3 Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek

In deze paragraaf ga ik in op de vraag of de huidige regeling een duidelijke terminologie en systematiek kent. Allereerst ga ik nader in op de terminologie van de regeling. Zijn de termen die gebezigd worden in de regeling zoals de cataloguswaarde, de bijtelling, privékilometers en de eigen bijdrage duidelijk? Iedere term wordt afzonderlijk behandeld. Vervolgens ga ik in op de vraag of de regeling een duidelijke systematiek kent.

Cataloguswaarde

De cataloguswaarde is de waarde van de auto is: de oorspronkelijke catalogusprijs inclusief omzetbelasting en BPM op het tijdstip van de afgifte van het kentekenbewijs Accessoires die zijn aangebracht ten tijde van of na de registratie van de auto verhogen de catalogusprijs niet. Sinds 1 juli 2006 geldt dat uitsluitend de accessoires die zijn aangebracht door of namens de dealer of importeur de catalogusprijs verhogen. Accessoires die een dealer heeft aangebracht vóór de registratie van de auto verhogen de catalogusprijs sinds 1 juli 2006 niet meer. Het merk, het type en het bouwjaar van de auto zijn dus beslissend. Deze gegevens zijn te vinden op het kentekenbewijs. Het gaat om de Nederlandse catalogusprijs. Deze geldt (al dan niet via vergelijking) ook voor in het buitenland gekochte auto's.¹⁹⁶

Het komt de duidelijkheid van de term cataloguswaarde ten goede indien het onderscheid tussen de opties en accessoires wordt opgeheven. Idealiter worden alle opties en accessoires in het vervolg tot de cataloguswaarde en zodoende tot de grondslag van de bijtelling gerekend, omdat ook hier voordeel aan wordt ontleend. Dit kan ook de prikkel tot eventuele tax planning met het na de datum van afgifte van het kentekennummer aanbrengen van opties en accessoires tegengaan.

Bijtelling

Een andere term die een belangrijke rol speelt in de regeling van de auto van de zaak is 'bijtelling'. Er is in de literatuur geen discussie over hoe een bijtelling op het loon werkt. Wat echter wel onduidelijk kan zijn is welk bijtellingspercentage van toepassing is, dat zal zeker het geval zijn nadat de CO₂ uitstoot grenzen worden aangepast. Na de aanpassing van de CO₂ uitstoot grenzen kan onduidelijkheid ontstaan welk percentage van toepassing is.

Daarnaast is uit de regeling niet volledig op te maken hoe de bijtelling uitwerkt bij gemengd gebruik van de auto. Moet dan voor alle gebruikers de bijtelling worden toegepast? Of kan dit pro rato? Wanneer kan in dit geval de bijtelling achterwege blijven? Het zou de duidelijkheid ten goede komen als hier een nadere uitvoeringsregel of een beleidsbesluit over zou zijn.

Privékilometers

In hoofdstuk drie heb ik een aantal arresten behandeld die zagen op privékilometers. In het verleden is bijvoorbeeld veel discussie geweest of woon-werkkilometers als privé of als zakelijke kilometers

¹⁹⁶ HR 2 december 1998, nr. 33.021, BNB 1999/22

kwalificeren. Ook was onduidelijk hoe omrijdkilometers kwalificeerden of ritten die een gemengd karakter hadden. Ondertussen is door diverse uitspraken over deze discussies van de Hoge Raad en een beleidsbesluit de onduidelijkheid weggenomen.¹⁹⁷ Daarnaast is voor de reguliere gevallen een heldere scheidslijn aan te brengen tussen wat privé en wat zakelijke kilometers zijn. Wat dat betreft kan ik concluderen dat het voldoende duidelijk is wat privékilometers zijn.

Eigen bijdrage

De Hoge Raad heeft in haar arrest van 13 augustus 2010¹⁹⁸ een zaak gewezen over de eigen bijdrage voor de auto van de zaak, waarvan de gevolgen (nog) niet volstrekt helder zijn. Deze zaak ging over een eigen bijdrage voor het bovenmatige leasebedrag. De eigen bijdrage, betaald door de werknemer, werd afgetrokken van de bijtelling. De Hoge Raad is echter van mening dat dit bedrag gesplitst moet worden in een zakelijk en een privé gedeelte. Slechts de eigen bijdrage die ziet op het privé gedeelte is aftrekbaar van de bijtelling. Mocht de wetgever deze uitspraak volgen, betekent dit voor werknemers die dit betreft een administratie van zakelijke en privékilometers moet worden bijgehouden. In geval bij een eigen bijdrage een administratie van privé en zakelijke kilometers moet worden bijgehouden, kan dit ertoe leiden dat voortaan het daadwerkelijk voordeel van de privékilometers met de auto van de zaak worden belast in plaats van het huidige grove forfait. Overigens lijkt het er vooralsnog op dat de gevolgen van dit arrest in de praktijk nihil is. De staatssecretaris heeft aangegeven dat indien vooraf schriftelijk wordt vastgelegd dat een eigen bijdrage ziet op privégebruik, de eigen bijdrage in aftrek mag komen op de bijtelling.¹⁹⁹ Dit geeft wel aan dat niet in alle gevallen duidelijk is hoe een eigen bijdrage kwalificeert, maar dat er door de staatssecretaris praktisch met de eigen bijdrage wordt omgegaan. Toch ontstaat er in de praktijk enige onduidelijkheid, een beleidsbesluit zou in dit kader uitkomst bieden.²⁰⁰

Systematiek

Ten aanzien van de systematiek heb ik eerder in dit onderzoek bepleit dat de regeling van de auto van de zaak niet op een logische manier in de Wet LB 1964 is ingebed. De auto van de zaak is in beginsel loon in natura en dient zodoende naar mijn mening in beginsel volgens de hoofdregels van loon in natura die zijn vastgelegd in art. 13 Wet LB 1964 te worden gewaardeerd. Er is echter een aparte, hiervan losstaande regeling voor de auto van de zaak. Er is echter geen verwijzing of delegatiebepaling in art. 13 opgenomen. Ik geef daarom ook als aanbeveling mee om een verwijzing op te nemen van art. 13 naar art. 13bis om de auto van de zaak te waarderen. Een andere optie zou zijn om de regeling van de auto van de zaak als een bijzondere waarderingsregel in de uitvoeringsregeling op te nemen. Overigens heeft de auto van de zaak sowieso een aparte plaats in de Wet LB 1964 als het om de systematiek gaat. Wanneer de auto van de zaak wordt vergeleken met andere vergoedingen en verstrekkingen valt op dat deze in principe allemaal onder de per 1 januari 2011 geïntroduceerde werkkostenregeling vallen. De auto van de zaak is hier specifiek voor

¹⁹⁷ punt 3 van het besluit van 14 december 2005, nr. CPP 2005/3044M

¹⁹⁸ HR 13 augustus 2010, nr. 08/02970, BNB 2010/331

¹⁹⁹ Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2011, p.199-200

²⁰⁰ Ruiten, J.C.A. van, 'Hybride inkomens karakter bij privégebruik auto', NTFR-B 2010/36

uitgezonderd. Vanuit de systematiek zou het mijn inziens logischer zijn dat het privévoordeel van de auto van de zaak ook onder dit regime valt en zo veel als mogelijk op eenzelfde manier wordt gewaardeerd als overig loon in natura, of een verwijzing naar art. 13bis Wet LB kent.

6.6 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht of de regeling van de auto van de zaak binnen de overige toetsingkaders past die ik in hoofdstuk 2 heb beschreven. Allereerst heb ik onderzocht of de regeling effectief is. De regeling is effectief indien deze op de gewenste wijze bijdraagt aan de door de wetgever beoogde doelstellingen. Deze doelstellingen worden deels wel behaald, en voor een deel kan de regeling effectiever worden ingezet. Dit geldt bijvoorbeeld voor het bestrijden van misbruik. Het aantal leaserijders dat volgens de belastingdienst onterecht een 'verklaring geen privégebruik' heeft ligt rond de 30%. Daarvan zijn slechts een kleine 17% 'gepakt'. Door de bijtelling altijd van toepassing te laten zijn in de loonheffing, wordt de kans op misbruik naar mijn mening een stuk kleiner.

Ook heb ik in dit hoofdstuk getoetst of de regeling efficiënt is. Daaronder versta ik dat de inning van belastinggelden met zo min mogelijk tijd en administratieve lasten wordt uitgevoerd en bovendien de verhouding tussen de reductie van de CO₂ uitstoot van de auto van de zaak ten opzichte van de budgettaire effecten zo laag mogelijk is. Ook hiervoor geldt dat de regeling door het hanteren van de zogenoemde 500 kilometergrens een behoorlijk aantal administratieve lasten voor werkgevers oplevert. Deze kunnen aanzienlijk worden teruggedrongen door het schrappen van deze grens. Ten aanzien van de verhouding tussen het terugdringen van de CO₂ uitstoot en de budgettaire derving kan geconcludeerd worden dat de kosten in ieder geval € 250,- zijn per vermeden ton CO₂ uitstoot.

Tenslotte heb ik de regeling getoetst aan de rechts- en belastingbeginselen. Vooral de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is interessant. Dit omdat in een zaak voor de Wet LB 1964 is beslist dat de differentiatie in de tarieven vanuit het milieuoogpunt niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, en een soortgelijke zaak voor de btw wel in strijd word geacht met het gelijkheidsbeginsel. Ik neig meer naar de motivatie die in de btw zaak ten grondslag lag, omdat naar mijn mening het milieuoogpunt niet relevant is in de beoordeling van gelijke gevallen voor het gelijkheidsbeginsel bij het belasten van een privévoordeel. Ten aanzien van de belastingbeginselen heb ik geconcludeerd dat de regeling voldoet aan het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing, en aan het beginsel van uitvoerbaarheid. Wel heb ik mijn vraagtekens gezet bij hoe de regeling in de systematiek van de Wet LB 1964 is ingebed. Ik heb voorgesteld om een delegatiebepaling in artikel 13 Wet LB 1964 op te nemen naar art. 13 bis Wet LB 1964, of om de regeling van de auto van de zaak vorm te geven in de uitvoeringsregeling.

De resultaten van dit hoofdstuk heb ik samengevat in onderstaande tabel. Ook hier heb ik weer aangegeven of de regeling op het betreffende punt voldoet, neutraal is of niet voldoet. In het volgende hoofdstuk doe ik een aanbeveling voor een alternatieve regeling van de auto van de zaak waarin ik rekening houd met de bevindingen die ik in dit hoofdstuk en de voorgaande hoofdstukken heb gedaan.

De regeling moet in lijn zijn met de overige criteria en uitgangspunten	+/-	
- De regeling moet effectief zijn	+/-	
- De regeling moet efficiënt zijn	-	
- De regeling moet in lijn zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur	+/-	
- De regeling moet in lijn zijn met de belastingbeginselen		
o Het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing	+	
o Het beginsel van de uitvoerbaarheid	+	
o Het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek	+/-	
o Het rechtsgelijkheidsbeginsel	+/-	

Hoofdstuk 7 Is er een alternatief voorhanden?

7.1 Inleiding

Nu uit de vorige hoofdstukken blijkt dat de regeling op een aantal punten niet voldoet of ongewenste effecten oplevert, geef ik in dit hoofdstuk een voorzet voor een alternatieve regeling. Hierbij houd ik zo veel als mogelijk rekening met het door mij geschetste kader in hoofdstuk twee. Uiteraard zijn er ook andere alternatieven denkbaar. Maar omdat andere voor de hand liggende alternatieven in het verleden reeds onuitvoerbaar zijn gebleken of op andere fundamentele of praktische bezwaren stuiten, heb ik deze niet genoemd als alternatief.²⁰¹ De alternatieven zagen op een volledig naar CO₂ uitstoot gebaseerde bijtelling, een blackbox systeem om het daadwerkelijke privévoordeel te belasten en een gestaffelde bijtelling en een kilometerheffing.

7.2 Aansluiting bij loon in natura

Vooral in hoofdstuk vier is naar voren gekomen dat ik van mening ben dat er zo aangesloten moet worden bij de hoofdregels van loon in natura. In dit alternatief beschouw ik zodoende als eerste of er voor de auto van de zaak daadwerkelijk kan worden aangesloten bij de hoofdregels van loon in natura, in plaats van de eigen waarderingsgrondslag die de regeling momenteel kent. Het alternatieve voorstel voor de regeling van de auto van de zaak ziet daarom vooral op een aanpassing van de grondslag. De grondslag voor de auto van de zaak, de cataloguswaarde wijkt af van de gangbare regels van het belasten van loon in natura. Volgens de waarderingsregels van loon in natura is de factuurwaarde leidend, ingeval er geen factuur voorhanden is, dan is de waarde in het economisch verkeer leidend. Zoals uit hoofdstuk vier blijkt levert dit ongewenste effecten op bij opties die na het op kenteken zetten van de auto door de dealer zijn gemonteerd en indien de ene auto een stuk ouder is dan de ander, terwijl beiden eenzelfde cataloguswaarde hebben. Hier ontstaat ongelijkheid, namelijk er wordt iets met een andere waarde in het economisch verkeer ter beschikking gesteld waar hetzelfde bedrag aan belasting over moet worden betaald. Deze ongelijkheid en ook de afzondering van de economische realiteit kan wat mij betreft worden opgelost door de grondslag van de auto van de zaak voortaan aan te laten sluiten bij de algemene waarderingsregels van loon in natura. Concreet stel ik me dat als volgt voor: Bij het aanschaffen van de auto wordt een factuur opgesteld waarop staat hoeveel de auto in totaal kost. Op deze factuur zijn alle kosten opgenomen, dus ook de kosten van opties en accessoires. Dit vind ik niet meer dan logisch omdat de berijder van de ter beschikking gestelde auto ook (privé)voordeel ontleent aan luxe opties en accessoires. Vervolgens is de factuurwaarde de grondslag voor de belastingheffing van de auto van zaak.

²⁰¹ Konuksever, F., 'Een alternatieve wijze van heffen over het privégebruik van de auto van de zaak', Forfaitair 2009/195; Deden, M.R.M. en Hof, J.P. van 't, 'Auto van de zaak toe aan grote beurt!?', NTFR2009/1823; Redactie NTFR, 'Regeerakkoord Kabinet-Rutte', NTFR 2010/2437 en Overmeire, E. van, 'Bijtelling privé-gebruik is nodig aan revisie toe', Belastingbrief 2006/03

Door het gebruik van de auto van de zaak neemt gedurende de tijd de waarde van de auto af. Deze waardevermindering is ook objectief vast te stellen door te kijken naar de kosten per gereden kilometer.²⁰² Door de afschrijving op de auto zijn deze kosten hoger voor een nieuwe auto dan voor een oude auto. Dit komt echter niet tot uiting in de huidige regeling van de auto van de zaak, deze kent slechts één grondslag die in principe geen rekening houdt met deze waardevermindering. Dit is slechts het geval indien een auto 25 jaar na ingebruikname kwalificeert als een oldtimer. In dat geval wordt aangesloten bij de waarde in het economisch verkeer. Omdat ik het praktisch onuitvoerbaar vind om voor de belastingheffing bij alle auto's van de zaak continu aan te sluiten bij de waarde in het economisch verkeer, acht ik eenzelfde systematiek als de oldtimer voor de 'gewone' auto van de zaak niet wenselijk. Wel kan tegemoet worden gekomen aan deze waardevermindering door dit bij fictie in de regeling op te nemen. Hierbij denk ik aan een aansluiting bij de fictieve waardevermindering zoals deze ook voor de BPM bestaat. Deze 'BPM-afschrijving' is vastgelegd in art. 8, lid 6 Uitv. Reg. BPM 1992. Zodoende wordt met dit alternatief in jaar 1 de factuurwaarde als uitgangspunt genomen en vanaf jaar 2 en verder de factuurwaarde met een correctie voor de afschrijving zoals deze ook voor de BPM geldt.

Ik kan mij voorstellen dat een dergelijke regeling op bezwaren stuit van de wetgever. Allereerst vanwege de budgettaire derving en daarnaast wordt zoals gezegd het neven doel van de regeling, het stimuleren van de aanschaf van nieuwe en schone auto's mogelijk minder goed bereikt. Het wordt namelijk ieder jaar goedkoper om in een auto te rijden omdat door de grondslagverlaging de bijtelling lager wordt. Wel merk ik op dat in deze regeling het forfaitaire bijtellingspercentage gehandhaafd kan blijven, waarover later meer. Daarnaast is door de uitholling van de grondslag van de auto van de zaak de budgettaire derving naar mijn verwachting behoorlijk. Indien er geen budget is voor een dergelijke budgettaire derving, ook al zou deze grondslag meer aansluiten bij de realiteit en daarom als rechtvaardiger gezien kunnen worden, is er ruimte voor een nuance. Zo kan het fictieve afschrijvingspercentage worden beperkt 'tot ten hoogste 25% van de oorspronkelijke factuurwaarde'. Deze ondergrens is naar mijn mening vanuit de theorie ook te verdedigen. Aangezien de auto van de zaak niet slechts bestaat uit het ter beschikking stellen van een auto (het gebruiksrecht), maar ook de vergoeding van allerlei samenhangende zaken. Denk hierbij aan benzine, verzekeringen, wegenbelasting enz. Al deze zaken vertegenwoordigen ook een bepaalde waarde. Zaken zoals verzekering, wegenbelasting hangen veelal samen met de grootte en waarde van de auto. Vandaar dat het aannemelijk is dat deze componenten een vast en constant gedeelte vormen van de totale kosten die samenhangen met de auto van de zaak.

Wanneer wordt gekeken naar de praktische uitvoerbaarheid van dit voorstel, denk ik dat dit niet op fundamentele bezwaren behoeft te stuiten. Dit omdat slechts de factuur bewaard dient te blijven gedurende de periode dat de auto aan de werknemer ter beschikking wordt gesteld. Op de factuur staat de datum waarop de auto van de zaak is opgeleverd. Deze datum is in het vervolg het

²⁰² Via de site van de ANWB (www.anwb.nl) kan aan de hand van de gegevens van de auto een kilometerprijs worden berekend. Een van de componenten van de kilometerprijs is de afschrijving op de auto. De waardevermindering van een auto is de eerste jaren het grootst.

uitgangspunt om de afschrijving op de grondslag te bepalen. Zodoende kan in het programma van de salarisadministratie de factuurdatum worden ingevoerd. Het programma kan dan automatisch rekening houden met de fictieve jaarlijkse afschrijving van 15%. Bij een eventuele controle van de belastingdienst kan door de factuur te vergelijken met een salarisstrook van een werknemer die een auto ter beschikking gesteld heeft gekregen snel herleid worden of de inhoudingsplichtige aan haar verplichtingen heeft voldaan. Tevens is dit systeem ook niet onnodig complex of ingewikkeld, te meer omdat het forfaitaire bijtellingspercentage gehandhaafd kan blijven. Daarnaast is de fictieve afschrijving voor iedereen hetzelfde, zodoende behoeft de programmatuur van de salarisadministratie geen grootschalige wijzigingen te ondergaan. Voorts vind ik steun voor een heffing die rekening houdt met een waardevermindering in de loop der tijd in art. 21a URLB 2001. Dit is een uitvoeringsregeling die ziet op de ter beschikking gestelde computer. Voor de computer die niet hoofdzakelijk zakelijk wordt gebruikt is ook een regeling getroffen waarbij rekening wordt gehouden met de waarde die de computer heeft na een aantal jaren, namelijk voor de belastingheffing een waarde van nihil. Met dit alternatief wordt bij de grondslag meer aangesloten bij de economische realiteit en bij het belasten van een voordeel, zonder dat dit ten koste gaat van de eenvoud van de regeling.

Een eventueel probleem dat zich voor kan doen bij het aansluiten bij de factuurwaarde is dat er een grote en levendige tweedehandsmarkt van auto's op gang komt. Dit heeft twee negatieve mogelijke consequenties. De eerste is dat er verkoop-koop transacties tot stand komen. De auto wordt verkocht voor een bedrag lager dan waarde. Vervolgens wordt deze weer teruggekocht voor deze prijs. Deze prijs is de nieuwe factuurwaarde, en ligt dus een stuk lager dan wanneer deze verkoop-koop transactie niet plaats gevonden zou hebben. Daarnaast is het goedkoper om een oudere auto met een lagere factuurwaarde te kopen, dan een nieuwe auto aan te schaffen. Oude auto's zijn over het algemeen milieuvriendelijker dan nieuwe auto's, hetgeen in strijd is met de doelstelling om mobiliteit zo milieuvriendelijk mogelijk te maken. Daarom zou het gelet op mogelijke misbruiksituaties en veroudering van het wagenpark tegen te gaan, beter zijn dat ten alle tijde bij de factuurwaarde wordt aangesloten, deze factuurwaarde is het uitgangspunt voor de fictieve afschrijving. Wanneer een tweedehands auto wordt aangeschaft is daarom ook de oorspronkelijke factuurwaarde het uitgangspunt. Vervolgens wordt deze verminderd met de afschrijving x het aantal jaren dat deze auto waard is. Hierbij is natuurlijk wel het probleem dat de oorspronkelijke factuur zolang de auto als auto van de zaak gebruikt wordt moet worden bewaard. Een ander mogelijk probleem is dat grotere bedrijven door collectiviteit onder gunstigere voorwaarden een auto kunnen kopen, waardoor ook in dit geval de grondslag lager is dan bij kleinere bedrijven die niet van de collectiviteit kunnen profiteren.

Gelet op bovenstaande argumenten denk ik dat een dergelijke regeling als te complex en met te veel onzekere factoren wordt ervaren. Daarom wil ik aanbevelen om de cataloguswaarde als uitgangspunt te blijven gebruiken voor de auto van de zaak. De enige aanvullingen hierop zijn dat hierbij altijd de opties en accessoires bij inbegrepen moeten zitten, zodat hier geen onduidelijkheid meer over kan bestaan en/of een ongelijke situatie kan ontstaan. Deze oplossing kan misschien als 'second best' worden beschouwd omdat dit een afwijking is van de hoofdregels van de waardering van loon in

natura. Het voordeel van het aansluiten bij de cataloguswaarde is echter aanzienlijk vergeleken met de factuurwaarde. De cataloguswaarde is robuust, eenvoudig te controleren is en niet vatbaar is voor misbruik. Ook zal de cataloguswaarde in principe niet veel afwijken van de factuurwaarde. Wanneer voor deze optie wordt gekozen is er ook geen grote systeemverandering nodig. Wel ben ik van mening dat er wel degelijk rekening moet worden gehouden in met de waardevermindering van de auto van de zaak. Met andere woorden, de bijtelling moet eigenlijk in de eerste jaren hoger zijn dan in latere jaren. Een aflopende bijtelling leidt er echter toe dat het aantrekkelijker blijft om in een oudere auto te blijven rijden, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van de wetgever. Ook omwille eenvoudsredenen kan deze waardevermindering beter verdisconteerd worden in het forfaitaire bijtellingspercentage, ik kom hier in de volgende paragraaf op terug.

Een andere optie om de grondslag te bepalen is om aan te sluiten bij de leaseprijs van de auto van de zaak. Ik zie hier echter te veel problemen in vergelijking met de catalogusprijs als grondslag. Zo verschilt de leaseprijs per auto, per verschillende aanbieder. Dit omdat in de leaseprijs ook andere componenten zitten verwerkt, zoals een winstopslag. De prijzen worden hierdoor minder objectief. Ook profiteren werknemers van grotere bedrijven meer van collectiviteitskortingen die kunnen worden bedongen, ook al komen deze voordelen formeel gezien niet voort uit de dienstbetrekking. Een andere reden is dat niet alle auto's van de zaak geleased worden en deze grondslag in dat geval dan niet voorhanden is. Tenslotte ziet de leaseprijs op de totale auto. Hiermee doet zich een ander probleem voor, welk gedeelte van de leaseprijs ziet op het privégebruik. Vanwege deze redenen acht ik de catalogusprijs superieur ten opzichte van de leaseprijs als grondslag voor het belasten van het privévoordeel van de auto van de zaak.

7.3 Bijtelling

Ten aanzien van het fictief in aanmerking te nemen bijtellingspercentage voor privégebruik heb ik reeds in hoofdstuk vier bepleit dat het huidige bijtellingspercentage veel te hoog is. Zoals eerder bepleit leiden praktische problemen in de uitvoerbaarheid ertoe dat niet kan worden aangesloten bij de daadwerkelijk genoten privévoordelen van de auto van de zaak. Om de werknemer te controleren hoeveel privékilometers hij heeft gemaakt kan vanwege de hiermee samenhangende onevenredig hoge administratieve lasten niet bij werkgevers worden gelegd. Vanuit de eenvoudsgedachte, het belasten van een voordeel dat de werknemer ontleent aan de auto van de zaak en gelet op mijn analyse betreffende het instrumentalisme, stel ik daarom voor om in de loonbelasting één uniform forfaitair bijtellingspercentage te hanteren. Zoals onderzocht moet dit bijtellingspercentage tussen de 12% en 15% liggen. In dit percentage zijn alle kosten die samenhangen met het gemiddelde privégebruik van de auto verdisconteerd. Zo is rekening gehouden met de kosten van afschrijvingen, benzinekosten en zelfs de kosten van de bandenslijtage. Vanwege de eenvoud, praktische uitvoerbaarheid en de beperking dat in de loonbelasting naar mijn mening slechts zaken die gelegen zijn in de relatie werkgever - werknemer worden afgewikkeld is dit naar mijn mening de meest optimale uitkomst om het privévoordeel van de auto van de zaak te belasten. Mocht de wetgever stimuleringen voor de aanschaf van een milieuzuinige auto willen voortzetten, dan kunnen deze worden opgenomen in de Wet IB 2001 in het hoofdstuk van de persoonsgebonden aftrek (hoofdstuk

zes, Wet IB 2001). Ik kies ervoor om deze in hoofdstuk zes op te nemen in plaats van art. 3.83 Wet IB 2001. Dit omdat de reikwijdte van de milieumaatregel in dat geval alle auto's betreft, in plaats van alleen de auto's van de zaak. Voorts is in de Wet IB 2001 een apart hoofdstuk voor persoonsgebonden aftrek. Voor een milieuzuinige auto kan dan een aftrek op het verzamelinkomen komen. Een ander bijkomend voordeel hiervan is dat de regeling een veel groter bereik krijgt. Zoals in hoofdstuk vijf beschreven is slechts 12% van alle personenauto's een auto van de zaak. Een eventuele aftrek in de inkomstenbelasting maakt de regeling naar mijn mening dan ook een stuk effectiever.

Daarnaast stel ik ten aanzien van de bijtelling voor het privégebruik van de auto van de zaak voor om deze ten alle tijden van toepassing te laten zijn voor de loonbelasting.²⁰³ Zoals in hoofdstuk zes uitgewerkt wordt er volop misbruik gemaakt met de verklaring 'geen privégebruik auto van de zaak' en is er slechts een pakkans van een kleine 17%. Door in het vervolg als hoofdregel de bijtelling te hanteren worden de administratieve lasten van werkgevers naar mijn mening aanzienlijk verlaagd. De werkgever is in dat geval niet meer belast met enige controle of onzekerheid of er wel een bijtelling op het loon moet plaatsvinden. Uiteraard kan dit alleen ingevoerd worden indien aanvullend op de reeds voorgestelde tegenbewijsmogelijkheid in de inkomstenbelasting, dat deze tegenbewijsmogelijkheid ook ziet op een gebruik van ten hoogste 500 privékilometer van de auto van de zaak op jaarkalenderbasis. Aan de ene kant brengt dit extra lasten voor de belastingdienst aan de uitvoeringskant met zich mee, aan de andere kant kan de belastingdienst nu wel veel beter deze misbruik bestrijden en de pakkans van 17% een stuk verder verhogen. In aanmerking nemende dat het afgelopen jaar in totaal voor 15 miljoen aan naheffingen en boetes zijn opgelegd ten aanzien van de auto van de zaak, kan bij een betere controle van de belastingdienst op deze misbruik de overheidsbaten in de meest gunstige situatie jaarlijks met ruim 70 miljoen euro toenemen.

Ten derde stel ik nog een andere wijziging voor ten aanzien van het forfaitaire bijtellingspercentage voor privégebruik. Dit betreft het uitbreiden van de tegenbewijsmogelijkheid voor de werknemer. Onder de huidige regeling blijft de bijtelling achterwege indien aangetoond kan worden dat er ten hoogste 500 privékilometers op kalenderjaarbasis zijn gereden. De huidige regeling is dermate grof dat een werknemer die 501 kilometer privé rijdt in de auto van de zaak evenveel belasting betaald als een werknemer die 15.000 kilometer privé rijdt in dezelfde auto. Het is dan ook 'alles of niets'. Daarom vind ik het eerlijker dat er een mogelijkheid bestaat dat indien de werknemer overtuigend kan aantonen dat hij minder privégebruik maakt van de auto dan de fictief vastgestelde bijtellingspercentage, het bijtellingspercentage op een evenredig lager percentage kan worden vastgesteld. Door het opnemen van een tegenbewijsmogelijkheid voor de werknemer om aan te tonen dat het privévoordeel minder is dan het bijtellingspercentage wordt het systeem meer in evenwicht gebracht. De bevoegde belastinginspecteur kan tenslotte aantonen dat het privévoordeel hoger is dan het van toepassing zijnde bijtellingspercentage. Deze tegenbewijsmogelijkheid moet net zoals een eventuele aftrek voor het bezit van een milieuzuinige auto afgewikkeld worden in de

²⁰³ Werger, F.M., 'Loonsomheffing', 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 220-224

inkomstenbelasting. Vanwege de wens naar eenvoud houdt de werkgever in alle gevallen hetzelfde uniforme bijtellingspercentage aan. Eventuele vergoeringsmaatregelen, maar ook het bewijs dat er minder privévoordeel is dan het forfaitaire bijtellingspercentage voor de werknemer wordt afgehandeld in de inkomstenbelasting. De administratieve lasten komen dan voor rekening van de werknemer. Dit komt omdat de aard van deze aspecten niet gelegen is in de werkgever – werknemer relatie, maar meer in de relatie overheid – burger. Ik vind het daarom ook onevenredig als de werkgever met deze administratieve lasten wordt geconfronteerd.

Indien de werknemer overtuigend kan aantonen dat hij minder dan 25% privégebruik heeft, kan vervolgens op twee verschillende manieren het lagere privégebruik worden belast. Dit kan door het daadwerkelijke aantal privékilometers te vermenigvuldigen met 19ct per kilometer. Deze 19ct per kilometer kan nu onbelast aan een werknemer worden vergoed voor zakelijke kilometers, indien de werknemer geen auto van de zaak heeft. Uit onderzoek in opdracht van het Ministerie van Financiën blijkt dat deze 19ct per kilometer een reële kostenvergoeding van de variabele kosten.²⁰⁴ Omdat het de vaste kosten zoals afschrijving in dit bedrag ontbreekt is dit geen goede manier om het privévoordeel van de auto van de zaak te bepalen. Een simpele rekenexercitie laat ook zien dat bij een privégebruik van 8.000 kilometer in dit geval de bijtelling slechts €1.520,- zou zijn. Ter vergelijking, voor een auto met een cataloguswaarde van €50.000 is de bijtelling voor privégebruik thans €12.500. Een andere mogelijkheid is dat het privévoordeel aan de hand van de relatieve verhouding tussen zakelijke en privékilometers wordt bepaald. Dus bijvoorbeeld in het geval er 2000 kilometers privé zijn gereden en 18.000 zakelijk, zijn er dus in totaal 10% privékilometers gereden. In het geval de werknemer dit overtuigend kan bewijzen, kan wat mij betreft het bijtellingspercentage tot het relatieve aantal privékilometers verlaagd worden.

7.4 Samenvatting en conclusies

Samengevat heb ik een aantal alternatieven voorgesteld die zowel zien op een aanpassing van de grondslag voor de bijtelling als de bijtelling zelf. De grondslag moet naar mijn mening zo veel als mogelijk aansluiten bij de hoofdregels van loon in natura. Daartoe moet dan aansluiting gezocht worden bij de factuurwaarde en is er jaarlijks een fictief afschrijvingspercentage gedurende de gebruiksduur van 15%, tot maximaal 25% van de oorspronkelijke factuurwaarde. De afschrijving moet de waardevermindering van de auto uitdrukken. Gelet op de mogelijke bezwaren die een dergelijk voorstel met zich meebrengt is de cataloguswaarde toch beter als grondslag voor de auto van de zaak, ondanks dat dit afwijkt van de hoofdregels van loon in natura. De cataloguswaarde is robuust, met de waardevermindering kan desgewenst verdisconteerd worden in het forfaitaire bijtellingspercentage. Voorts ziet dit alternatief erop dat het instrumentalisme uit de Wet LB 1964 verdwijnt. Het instrumentalistische karakter kan desgewenst worden gecontinueerd in de Wet IB 2001. Door het schrappen van het instrumentele karakter uit de Wet LB 1964 kan worden teruggegaan naar één uniform bijtellingspercentage wat de eenvoud ten goede komt. Het huidige bijtellingspercentage van 25% acht ik veel te hoog, ik stel een percentage voor die ligt tussen de 12% en 15%. Ook moet

²⁰⁴ Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. E, p. 11 en Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. 77

de bijtelling voor privégebruik van de auto van de zaak in de loonbelasting altijd worden toegepast. Dit gelet op de uitvoerbaarheid en het terugdringen van administratieve lasten van werkgevers, maar ook voor het bestrijden van misbruik van de verklaring 'geen privégebruik auto van de zaak'. De eventuele meeropbrengsten van een dergelijke wijziging zijn aanzienlijk. Wel moet in de inkomstenbelasting een tegenbewijsmogelijkheid voor de werknemer komen in het geval hij geen of minder dan 500 kilometer privégebruik van de auto van de zaak heeft. Op deze manier kan hij de eventuele onterecht ingehouden belasting terugkrijgen. Daarnaast ziet deze tegenbewijsmogelijkheid er ook op om aan te tonen dat het privévoordeel van de auto van de zaak lager is dan het forfaitaire bijtellingspercentage. Omdat er grotendeels bij de huidige systematiek kan worden aangesloten, verwacht ik ten aanzien van de praktische uitvoerbaarheid van de regeling geen grote bezwaren.

Hoofdstuk 8 Samenvatting en conclusie

In dit onderzoek heb ik aan de hand van de door mij geformuleerd uitgangspunten en toetsingcriteria de regeling van de auto van de zaak getoetst aan mijn probleemstelling. Volledigheidshalve is mijn probleemstelling:

Dient artikel 13bis wet op de Loonbelasting 1964 te worden aangepast om beter aan te laten sluiten bij de doelstellingen van de Wet LB 1964 en de reikwijdte van het loonbegrip?

Hiertoe heb ik allereerst onderzocht of de regeling past binnen de reikwijdte van het loonbegrip. Dit heb ik getoetst door te kijken of de ter beschikking stelling van een auto wordt belast vanuit de gedachte van het belasten van een voordeel uit de dienstbetrekking. Ten tweede heb ik getoetst of de regeling voldoet aan de doelstellingen van de Wet LB 1964. Het instrumentele karakter is hierbij in principe ondergeschikt aan de budgettaire functie. Aan de hand van vier punten heb ik beoordeeld of de regeling hieraan voldoet. In hoofdstuk twee heb ik aan 'beter' zoals genoemd in de probleemstelling invulling gegeven. De invulling hiervan is drieledig, en ziet op de effectiviteit, de efficiency en op rechtsbeginselen. De effectiviteit is getoetst door te toetsen of de doelstellingen van de regelingen gerealiseerd worden. De efficiency van de regeling wordt gemeten aan de mate waarin de uitvoering van de regeling tijd en administratieve handelingen vergt. Bij het onderzoek of de regeling past binnen het kader van de rechtsbeginselen heb ik zowel naar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als naar de belastingbeginselen gekeken. Van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hecht ik vooral belang aan het gelijkheidsbeginsel. Uit de literatuur is geen overeenstemming over de universele belastingbeginselen. De regeling dient daarom naar mijn mening vooral in het kader van het geheel van beginselen te blijven om naleving en het rechtvaardigingsgevoel van de heffing te waarborgen. In de beoordeling of de regeling dient te worden aangepast wordt de regeling is de regeling getoetst op de uitvoerbaarheid, duidelijke terminologie en systematiek.

Sinds 1 januari 2006 leidt een ter beschikking gestelde auto van de zaak tot een bijtelling in de loonbelasting. Tot deze datum moesten werknemers de bijtelling aangeven in de inkomstenbelasting. De bijtelling belast het privévoordeel dat een werknemer heeft bij een ter beschikking gestelde auto. Het uitgangspunt is dat de bijtelling voor het privégebruik ten minste 25% van de cataloguswaarde bedraagt. Sinds 2008 is de bijtelling vanuit milieuoverwegingen gedifferentieerd. Afhankelijk van de uitstoot van de auto is de bijtelling 0%, 14%, 20% of 25%.

De belangrijkste pijlers van de regeling zijn: wanneer is er sprake van een ter beschikking gestelde auto, wat is de grondslag en hoe wordt het belastbare voordeel bepaalt, hoe moet worden omgegaan met een eigen bijdrage van de werknemer voor privégebruik en onder welke omstandigheden de bijtelling achterwege kan blijven. Bij elke ter beschikking gestelde auto wordt er vanuit gegaan dat deze ook voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld, tenzij blijkt dat de auto voor niet meer

dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt. In dat geval bedraagt de bijtelling nihil. Bijtelling blijft alleen achterwege wanneer dit overtuigend wordt bewezen. De werkgever is sinds de regeling is opgenomen in de Wet LB verantwoordelijk voor een juiste bijtelling. Indien de werkgever in gebreke blijft kan aan hem een naheffingsaanslag en een boete worden opgelegd. Door deze verantwoordelijkheid moet de werkgever voortaan een aantal administratieve handelingen verrichten. Deze zien op een correcte manier de bijtelling in de salarisadministratie verwerken, maar ook op het bewaren van de relevante informatie om aan te kunnen tonen dat de bijtelling op een juiste manier is berekend, hetzij achterwege is gebleven.

De huidige regeling van de auto van de zaak kent de cataloguswaarde als grondslag. Deze grondslag wijkt af van de hoofdregels van loon in natura, zonder dat hier een gegronde reden voor is. Tevens leidt deze afwijkende grondslag tot enkele ongewenste effecten, welke zich niet voordoen wanneer wordt aangesloten bij de hoofdregels van loon in natura. De grondslag voldoet derhalve niet aan de criteria dat deze zo veel als mogelijk aansluit bij de regels van loon in natura.

Ten aanzien van het bepalen van het belastbare privévoordeel van de auto van de zaak, is gekozen voor een forfaitair bijtellingspercentage. Vanuit doelmatigheid en praktische uitvoerbaarheid is gekozen voor een grof karakter. Door een informatieprobleem kunnen niet de daadwerkelijke gereden privékilometers worden belast. Ondanks de preferentie voor de eenvoud en dus de keuze voor een grof forfait is er in de huidige regeling door de zogenoemde 500 privékilometer grens een 'alles of niets' benadering. Deze benadering kan genuanceerd worden door de werknemer een tegenbewijsmogelijkheid aan te reiken om een lager privégebruik dan behorend bij 25% van de cataloguswaarde aan te tonen. Deze tegenbewijsmogelijkheid zou de werkgever niet mogen belasten, en zou daarom naar mijn mening het beste in de inkomstenbelasting kunnen worden opgenomen. Tenslotte kom ik tot de conclusie dat vanuit de gedachte van het belonen van een voordeel de differentiatie van de bijtellingspercentages niet in de Wet LB 1964 thuishoort. De forfaitaire bijtelling voldoet naar mijn mening grotendeels in voldoende mate aan de criteria. Zeker omdat het daadwerkelijke privévoordeel niet zonder buitenproportionele administratieve lasten te belasten is. De forfaitaire bijtelling voldoet niet volledig, omdat er naar mijn mening onterecht een tegenbewijsmogelijkheid ontbreekt.

Ook ben ik tot de conclusie gekomen dat het de aanbeveling verdient om het instrumentele karakter in de regeling af te schaffen of op zijn minst anders vorm te geven. Allereerst kunnen er vraagtekens worden gezet bij het belang van de doelstelling. Het is maar de vraag of de economische verstoring opweegt tegen de baten voor het milieu, en of het effect van het instrumentalisme wel een significant effect heeft op het milieu. Ook ligt de regeling in het spanningsveld met het eenvoudsbeginnsel en het draagkrachtbeginnsel. Gelet op deze argumenten en onzekerheden acht ik het nevensdoel niet belangrijk genoeg om alle lasten die hiermee gepaard gaan te kunnen rechtvaardigen.

Ook heb ik in dit hoofdstuk onderzocht of het doel van de regeling wordt behaald. Het geheel in aanmerking nemend wordt het doel bereikt dat er meer milieuvriendelijke auto's worden aangeschaft.

Dit moet echter wel in het perspectief worden geplaatst dat er een tendens is dat er steeds meer kilometers met een personenauto worden gereden en dat het aantal milieuvriendelijke auto's ten opzichte van het geheel behoorlijk klein is. Ook kan gesteld worden dat de reikwijdte te beperkt is omdat maar 12% van de auto's een auto van de zaak is. Om het achterliggende doel te bereiken, een totale verlaging van de CO₂ uitstoot, lijkt een effectievere regeling er dan ook één te zijn waar het milieuaspect in de inkomstenbelasting wordt verwerkt aan de hand van een persoonsgebonden aftrekpost.

Ten aanzien van het instrumentalisme heb ik ook onderzocht of er betere manieren zijn om het gestelde doel te bereiken. Er lijken enkele betere alternatieven beschikbaar. Het meest aansprekende alternatief is naar mijn mening een vleestax. De vee-industrie is meer vervuilend dan de transportindustrie. Daarnaast wordt met een dergelijke heffing meer recht gedaan aan het adagium 'de vervuiler betaald'. Er kunnen ook vraagtekens gezet worden of de regeling wel past binnen het doel van de loonbelasting. Het doel van de loonbelasting is vooral de vereenvoudiging van de voorheffing op inkomsten die voortkomen uit de dienstbetrekking voor de inkomstenbelasting. De administratieve verplichtingen moeten naar mijn mening zo veel mogelijk beperkt worden tot de werkgever – werknemer relatie. In het geval van de regeling van de auto van de zaak komen een aantal administratieve verplichtingen helemaal niet voort uit de relatie werkgever – werknemer, maar vanuit de wens van de overheid om het gedrag van burgers te sturen. In de inkomstenbelasting zijn voor de overige inkomsten van burgers, zoals winst en resultaat uit overige werkzaamheden, specifieke regelingen getroffen. Indien de overheid het instrumentalisme van de regeling wil voortzetten, lijkt mij de inkomstenbelasting in dit geval meer voor de hand liggen om het instrumentele karakter te verwerken.

Een ander uitgangspunt dat ik heb getoetst is of de hoofdfunctie van de belastingheffing niet in het gedrang komt door de instrumentele functie. Het blijkt dat het instrumentele karakter van de regeling op de totale inkomsten van de loonbelasting een zeer klein percentage omvat. Vanwege het ontbreken van relevante informatie kan ik geen conclusies trekken ten aanzien hoe groot de omvang in geld van het instrumentalisme in de regeling van de auto van de zaak zelf is. Wel moet worden opgemerkt dat de regeling in de toekomst duurzamer kan werken indien het gewenste gedrag dat door de overheid wordt nagestreefd wordt bereikt. Daarom is het aan te bevelen of de insteek van de regeling niet beter kan worden omgedraaid.

Het laatste punt dat ik heb onderzocht ten aanzien van de vraag of de regeling voldoet aan de doelstellingen van de Wet LB 1964 of de regeling leidt tot een vereenvoudiging van de voorheffing op de inkomstenbelasting. Nu de regeling is opgenomen in de Wet LB 1964 hoeft de werknemer geen aangifte meer te doen voor de inkomstenbelasting als hij uitsluitend inkomsten uit zijn dienstbetrekking verricht en overigens geen recht heeft op andere niet werkgerelateerde aftrekposten. Vanuit de werknemer gezien is er dus sprake een vereenvoudiging, omdat er anders aangifte gedaan had moeten worden voor de auto. Ten aanzien van dit punt voldoet de regeling van de auto van de zaak.

Het laatste gedeelte van mijn onderzoek zag erop of de regeling van de auto van de zaak binnen de overige toetsingkaders past die ik in hoofdstuk 2 heb beschreven. Allereerst heb ik daartoe onderzocht of de regeling effectief is. Deze doelstellingen worden deels wel behaald, en voor een deel kan de regeling effectiever worden ingezet. Dit geldt bijvoorbeeld voor het bestrijden van misbruik. Het aantal leaserijders dat volgens de belastingdienst onterecht een 'verklaring geen privégebruik' heeft ligt rond de 30%. Daarvan zijn slechts een kleine 17% 'gepakt'. Door de bijtelling altijd van toepassing te laten zijn in de loonheffing, wordt de kans op misbruik naar mijn mening een stuk kleiner.

Ook heb ik getoetst of de regeling efficiënt is. De regeling levert door het hanteren van de zogenoemde 500 kilometergrens een behoorlijk aantal administratieve lasten voor werkgevers op. Deze kunnen aanzienlijk worden teruggedrongen door het schrappen van deze grens. Ten aanzien van de verhouding tussen het terugdringen van de CO₂ uitstoot en de budgettaire derving kan geconcludeerd worden dat de kosten in ieder geval € 250,- zijn per vermeden ton CO₂ uitstoot.

Tenslotte heb ik de regeling getoetst aan de rechts- en belastingbeginselen. Vooral de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is interessant. Dit omdat in een zaak voor de Wet LB 1964 is beslist dat de differentiatie in de tarieven vanuit het milieuoogpunt niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, en een soortgelijke zaak voor de btw wel in strijd werd geacht met het gelijkheidsbeginsel. Ik neig meer naar de motivatie die in de btw zaak ten grondslag lag, omdat naar mijn mening het milieuoogpunt niet relevant is in de beoordeling van gelijke gevallen voor het gelijkheidsbeginsel bij het belasten van een privévoordeel. Ten aanzien van de belastingbeginselen heb ik geconcludeerd dat de regeling voldoet aan het beginsel van een duidelijke doelstelling en het belang van de heffing, en aan het beginsel van uitvoerbaarheid. Wel heb ik mijn vraagtekens gezet bij de manier waarop de regeling in de systematiek van de Wet LB 1964 is ingebed. Ik heb voorgesteld om een delegatiebepaling in artikel 13 Wet LB 1964 op te nemen naar art. 13 bis Wet LB 1964, of om de regeling van de auto van de zaak vorm te geven in de uitvoeringsregeling.

Omdat de regeling op een aantal punten niet voldoet aan de door mij geformuleerde eisen en uitgangspunten kom ik tot de conclusie dat het antwoord op mijn probleemstelling is dat de regeling van de auto van de zaak dient te worden aangepast om beter aan te sluiten bij de doelstellingen van de Wet LB 1964 en de reikwijdte van het loonbegrip. Daartoe heb ik in het laatste hoofdstuk een aanbeveling voor een alternatieve regeling gedaan. Het alternatief dat ik heb voorgesteld ziet zowel op een aanpassing van de grondslag voor de bijtelling als het forfaitaire bijtellingspercentage zelf. De grondslag moet naar mijn mening zoveel als mogelijk aansluiten bij de hoofdregels van loon in natura. Daartoe zou vanuit de theorie in het vervolg aansluiting gezocht worden bij de factuurwaarde met jaarlijkse afschrijving. Dit gaat om een fictief afschrijvingspercentage gedurende de gebruiksduur, die aansluit bij de afschrijving op de BPM en die tot maximaal 25% van de oorspronkelijke factuurwaarde wordt gemaximeerd. Gelet op de mogelijke bezwaren die een dergelijk voorstel met zich meebrengt is

de cataloguswaarde toch beter als grondslag voor de auto van de zaak, ondanks dat dit afwijkt van de hoofdregels van loon in natura. De cataloguswaarde is robuust, met de waardevermindering kan desgewenst verdisconteerd worden in het forfaitaire bijtellingspercentage. De afschrijving moet de waardevermindering van de auto uitdrukken. Voorts ziet dit alternatief erop dat het instrumentalisme uit de Wet LB 1964 verdwijnt. Het instrumentalistische karakter kan desgewenst worden gecontinueerd in de Wet IB 2001. Door het schrappen van het instrumentele karakter uit de Wet LB 1964 kan worden teruggegaan naar één uniform bijtellingspercentage wat de eenvoud ten goede komt. Het huidige bijtellingspercentage van 25% acht ik veel te hoog, ik stel een percentage voor dat ligt tussen de 10% en 15%. Dit percentage is in lijn met mijn empirisch onderzoek naar het daadwerkelijke privévoordeel dat de werknemer geniet. De resultaten hiervan zijn in de bijlage opgenomen. Dit onderzoek is niet uitputtend, maar geeft wel een goede indicatie van het daadwerkelijke privévoordeel dat de werknemer ontleend aan de auto van de zaak.

Ook moet de bijtelling voor privégebruik van de auto van de zaak in de loonbelasting altijd worden toegepast. Dit gelet op de uitvoerbaarheid en het terugdringen van administratieve lasten van werkgevers, maar ook voor het bestrijden van misbruik van de verklaring 'geen privégebruik auto van de zaak'. De eventuele meeropbrengsten van een dergelijke wijziging zijn aanzienlijk en kunnen in het gunstigste geval oplopen tot € 70 miljoen. Wel moet er in de inkomstenbelasting een tegenbewijsmogelijkheid voor de werknemer komen in het geval hij geen of ten hoogste 500 kilometer privégebruik van de auto van de zaak heeft. Op deze manier kan de werknemer eventueel de onterecht ingehouden bijtelling terugkrijgen. Daarnaast ziet deze tegenbewijsmogelijkheid er ook op om aan te tonen dat het privévoordeel van de auto van de zaak lager is dan het forfaitaire bijtellingspercentage. Omdat er grotendeels bij de huidige systematiek kan worden aangesloten, verwacht ik ten aanzien van de praktische uitvoerbaarheid van de regeling geen grote bezwaren. De regeling van de auto van de zaak is dus niet total loss, maar is wel toe aan een (kleine) beurt.

Literatuurlijst

Boeken en artikelen

- Albregtse, D.A., 'Groene fiscale regelingen aan eigen succes ten onder', 27 juni 2011, www.eur.nl
- Allingham, M. G. en Sandmo, A., 'Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis', *Journal of Public Economics* 1, 1972
- Atkinson, A.B., en Stiglitz, J.E., 'The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation', *Journal of Public Economics* (1976), 6, p. 55-75
- Ballegooijen, C.W.M. van, 'Het fiscale loonbegrip', *Fiscale monografieën*, Kluwer 1989, p. 25 en 30.
- Beer J., Mende W., Stellmacher, R., 'The role of the sun in climate forcing', (2000) *Quaternary Science Reviews*, 19 (1-5), pp. 403-415
- Berge, W.H. van den, 'Beginselen van de belastingheffing', Alphen aan den Rijn: Samson 1949
- Bik, M.J., 'Het genoeg en ongenoeg van de autokostenfictie in de loonbelasting', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2005/05
- Blom, M.J., A. Schroten, L.C. den Boer et al. (2008). 'Fiscale vergroening, effecten en beoordeling van opties ten behoeve van het Belastingplan 2009'. Publicatienummer 08.7622.21. Delft: CE Delft
- Caldeira et al., 'Impact of geoengineering schemes on the Terrestrial biosphere', *Geophysical Research Letters* 29, no. 22 (2002)
- Caldeira et al., 'Combined Climate and Carbon-Cycle effects of largescale deforestation', *Proceedings of the national academy of sciences* 104, no. 16 (april 2007)
- Car, I en Popescu, A.L., 'Het bed van Procrustes - Belastingmoraal en de acceptatie van belastingheffing', *Forfaitair* 2011/214
- CBS, 'De Nederlandse Economie', 2009
- CBS, StatLine Databank, www.cbs.nl, 2011
- Corlett Wilfred J., en Hague, Douglas C., 'Complementarity and the Excess Burden of Taxation', *Review of Economic Studies*, 1953, 21, (1), 21-30
- Deden, M.R.M. en Hof, J.P. van 't, 'Auto van de zaak toe aan grote beurt!?', NTFR2009/1823
- Dezentjé Hamming-Bluemink, I. "De auto van de zaak is thans goed geregeld in de loonbelasting", *WFR* 2006/79
- Dorp, R. van, 'Fiscale handhavingsconvenanten in het spanningsveld van het gelijkheidsbeginsel', *Bachelorscriptie fiscale economie*, Erasmus Universiteit Rotterdam
- Geld, J.A.G. van der, 'Wetgevingskunsten, Fiscaliteit in een steeds veranderende wereld', NDFR *Andere wetenschappelijke uitgaven* nr. 27
- Goorden, C.P.J., 'Algemeen Bestuursrecht Compact', Den Haag: Elsevier Juridisch, 2003
- Gribnau, J.L.M, 'Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing', NDFR *Andere wetenschappelijke uitgaven*, online geraadpleegd
- Happé, R.H., 'De opmars van het gelijkheidsbeginsel voltooid?', *WFR* 1993/145
- Happé, R.H., 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming', FM nr. 77, Deventer: Kluwer 1996
- Hofstra, H.J., 'Het einde van de draagkrachttheorie', *WFR* 1939/3495;
- Hofstra, H.J., 'Hofstra's Inleiding', *WFR* 1971/2

Hofstra, H.J., *'De kern van de zaak'*, WFR 1971/5046

Hofstra, H.J., *'Over belastingbeginselen'*, WFR 1979/5427

Hofstra, H.J. en Stevens, L.G.M., *'Inkomstenbelasting'*, Fiscale hand- en studieboeken nr. 2, 5e druk, Kluwer, Deventer 2005

Huijgevoort, B.F.A. van, *'Het autokostenforfait als speelbal'*, Belastingbrief 2008/08

Jacobs, B., *'De prijs van Gelijkheid'*, Amsterdam: Bart Bakker 2008

Kawka, M.L., *'Alles draait om de eenvoud'*, WFR 2010/638

Keizer, J., *'Auto van de zaak in de loonbelasting: meer probleem dan panacee'*, Belastingbrief 2005-08

Kerr, R., *'Pinatubo Global cooling on target'*, Science, 1993

Kobayashi, S., *'Transport and Its Infrastructure'*, chapter 5 van IPCC Third assessment Report, September 2007

Kok, R. et al, Ecorys, *'Fiscale stimulering (zeer) zuinige auto's - Onderzoek aanpassing zuinigheidsgrenzen'*, mei 2011

Konuksever, F., *'Een alternatieve wijze van heffen over het privégebruik van de auto van de zaak'*, Forfaitair 2009/195

Langen, W.J. de, *'De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht'*, Alphen aan den Rijn: Samson 1954- 1958

Livestock's Long Shadow, *'Environmental Issues and Operation'*, Food and agriculture Organization of the United Nations, Rome, 2006

Lubbers, L.J., NDFR commentaar 13bis Wet LB 1964, onderdeel 3, online geraadpleegd op 18 juli 2011

Merwe, J. van de, NDFR Commentaar art. 10 Wet LB 1964, onderdeel 8, online geraadpleegd op 18 juli 2011

Merwe, J. van de, NDFR Commentaar art. 13 Wet LB 1964, onderdeel 2, online geraadpleegd op 18 juli 2011

Overbeeke, M.P. van, *'Het begin der belastingbeginselen'*, Deventer: Kluwer 1982

Overmeire, E. van, *'Bijtelling privé-gebruik is nodig aan revisie toe'*, Belastingbrief 2006/03

Pechler, E.B., *'Auto en fiscus'*, Kluwer: Deventer 2006

Severinghaus, J. *'What Does the Lag of CO₂ Behind temperature in Ice Cores Tell Us about global warming'*, RealClimate, December 2004

Ramsey, F.P., *'A Contribution to the Theory of Taxation'*, Economic Journal, 1927, 37, 47-61.

Redactie Forfaitair, *'De fiscale plannen voor 2006'*, Forfaitair 2005/160

Redactie NTFR, *'Regeerakkoord kabinet-Rutte'*, NTFR 2010/2437

Ruiten, J.C.A. van, *'Hybride inkomens karakter bij privégebruik auto'*, NTFR-B 2010/36

Stevens, L.G.M., *'Elementair Belastingrecht'*, 23^e druk, Deventer, Kluwer, 2007

Stevens, L.G.M., *'Fiscale fascinatie, fiscaal beleid 2006'*, Deventer: Kluwer 2006

Tempel, A.J. van den, *'Hofstra's Inleiding'*, WFR 1971/5021

Tempel, A.J. van den, *'Het einde van de belastingbeginselen'*, WFR 1979/5411

Vervoort, K, e.a., *'Zicht op zakelijke (auto)mobiliteit'*, Ecorys, Rotterdam, mei 2011

Vlies, I.C. van der, dissertatie Universiteit van Amsterdam, 1984

- Weeghel, S. van, '*Continuïteit en vernieuwing; Een visie op het belastingstelsel*', Studiecommissie Belastingstelsel 2010
- Weerepas, M.J.G.A.M., '*Het fiscale loonbegrip*', fiscale geschriften, Amersfoort, SDU, 2007
- Werger, F.M., '*Loonsomheffing*', 1^e druk, Deventer, Kluwer, 2011
- Westen, G.W.B. van, '*Cursus belastingrecht (Loonbelasting)*', 2.2.3.d7 online geraadpleegd op 11 juli 2011
- Westen, G.W.B. van, '*Cursus belastingrecht (loonbelasting)*', Studenteneditie, Deventer: Kluwer 2007/08
- Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, '*Loonheffingen*', 3^e druk, Deventer, Kluwer, 2009

Kamerstukken

- Kamerstukken II, 1970/71, 10 790, nr. 8
- Kamerstukken II, 1987/88, 20 287, nr. 5
- Kamerstukken II, 1998/99, 26 452, nr. 2
- Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3
- Kamerstukken II, 2001/02, 28 014, nr. 3
- Kamerstukken II, 2003/04, 29 200 XIV, nr. 8
- Kamerstukken II, 2003/04, 29 210, nr. 3
- Kamerstukken II, 2004/05, 29 767, nr. 14, V-N 2004/58.4
- Kamerstukken II, 2005/06, 29 767, nr. 14
- Kamerstukken II, 2005/06, 29 767, nr. 46
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. 3
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. 77
- Kamerstukken II, 2008/09, 31 704, nr. E
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 128, nr. 21 , V-N 2009/60.8
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr.3
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 131, nr. 3
- Kamerstukken II, 2010/11, 32 504, nr. 66
- Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1
- Kamerstukken II, 2010/11, 32 800, nr. 1
-
- Kamerstukken I, 2007/08, 31 205, nr. 3
- Kamerstukken I, 2007/08, 31 206, nr. C , V-N 2007/60.1
- Kamerstukken I, 2004/05, 29 678, nr. C, V-N 2004/66.5

Jurisprudentie

- HR 15 februari 1950, B. 8782
- HR 15 januari 1964, BNB 1964/61
- HR 14 maart 1979, nr. 19 290, BNB 1979/140
- HR 11 april 1979, nr. 19.185, BNB 1979/143
- HR 29 juni 1983, nr. 21.435, BNB 1984/2

HR 9 mei 1984, nr. 22.453, V-N 1984/1076
HR 27 maart 1985, nr. 22 528, BNB 1985/164
HR 10 februari 1988, nr. 25 284, BNB 1988/111
HR 7 juni 1989, nr. 25.168, BNB 1989/237
HR 23 september 1989, V-N 1989/2853
HR 26 april 1995, nr. 30 293, BNB 1995/192
HR 17 april 1996, nr. 30 995, BNB 1996/197
HR 26 maart 1997, nr. 31 548, BNB 1997/178
HR 29 oktober 1997, nr. 32.479, BNB 1997/395
HR 2 december 1998, nr. 33.021, BNB 1999/22
HR 10 augustus 2001, BNB 2001/354 (Dow-chemical)
HR 7 december 2001, nr. 36.516, NTFR 2002/199
HR 14 juni 2002, nr. 37.153, BNB 2002/301
HR 1 april 2005, BNB 2005/243
HR 16 mei 2008, nr. 42 151, BNB 2008/200
HR 6 juni 2008, nr. 44.069, NTFR 2008/1122
HR 12 maart 2010, 08/05149, BNB 2010/252
HR 13 augustus 2010, nr. 08/02970, BNB 2010/331
HR 22 april 2011, nr.10/02250, NTFR2011/915

Hof Leeuwarden 17 november 1978, nr. 138/77, BNB 1979/258
Hof 's-Gravenhage 17 december 1981, nr. 81/81 BNB 1983/97
Hof Arnhem 8 oktober 1992, V-N 1993/312
Hof Den Bosch 28 oktober 1994, nr. 92A/3273, V-N 1995/1617
Hof Amsterdam 11 juni 2007, nr. 06/00032
Hof Den Bosch 4 maart 2008, nr. 04/1551, LJN BC9998
Hof Den Bosch 24 juli 2008, nr. 07/00293, LJN BF1319
Hof Amsterdam 3 december 2009, nr. 08/00779, NTFR 2010/20
Hof Arnhem 2 november 2010, nr.09/00303, NTFR 2011/205

Rb. 's-Gravenhage, 29 februari 2008, nr. 06/9441
Rb. Arnhem 14 juli 2009, nr. AWB 08/5329, V-N 2009/40.14
Rb. 's Gravenhage, 13 april 2010, NTFR 2010/1351
Rb. Haarlem, 1 juni 2011, AWB 09/3866

Besluiten en brieven

Belastingdienst, Beheersverslag 2010
Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2011
Besluit van 14 december 2005, nr. CPP 2005/3044M

Besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/78M, Stcrt. 2009, 48, NTFR 2009/620

Besluit van 24 december 2009, nr. CPP2009/2156M (hierna BBBB)

Brief VNO NCW, 8 juli 2005, C. Oudshoorn, Fiscale bijtelling auto van de zaak in de loonbelasting is overbodig – er is een alternatief.

Brief aan Tweede Kamer van Minister van Verkeer en Waterstaat en Minister van Economische Zaken, 3 juli 2009

Handreiking bijtelling privégebruik auto voor de autobranche van 31 juli 2008, nr. 2008/03107, gepubliceerd op www.belastingdienst.nl

Ministerie van Financiën, 17-6-2011. Nr. DV/2011/318

Ministerie van Financiën, 29-6-2011, nr. BLKB 2011/1233M (gepubliceerd 30-6-2011)

Internetbronnen

http://www.automotive-online.nl/leasing/8804-pakkans_bijtellingfraude_17procent.html (1 juli 2011)

http://www.autoweek.nl/carbase_data.php?add=1&cache=no

http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/nieuwsbrief/nieuwsberichten/2011-05-27_ritregistratie.html

http://www.bovag.nl/media/Brandstof/2011_OZD_BBT_pompprijsopbouw2011_benzine_%20voor_op_BOVAG-site.pdf

<http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2011/05/24/15-miljoen-euro-aan-boetes-en-naheffingen-voor-misbruik-auto-van-de-zaak.html>

Bijlage

In deze bijlage is een nadere onderbouwing opgenomen voor mijn argument dat het huidige bijtellingspercentage van 25% te hoog is vastgesteld. Ik heb aan de hand van een random selectie van 18 auto's van 18 verschillende automerken het daadwerkelijke privévoordeel berekend. Ik heb hiervoor de databases van het RDW en de ANWB gebruikt.

De aannames die ik heb gehanteerd zijn de volgende:

- Er wordt op jaarbasis 26.000 kilometer met de auto van de zaak gereden volgens statistieken van het CBS²⁰⁵, op basis van het rapport van VNA wordt er op jaarbasis 27.000 kilometer met de auto van de zaak gereden. Ik heb de meest conservatieve gegevens gebruikt, 26.000 kilometers dus.
- Er wordt op jaarbasis 8.000 privékilometers met de auto van de zaak gereden volgens de parlementaire behandeling.
- Er wordt uitgegaan van een nieuwe ter beschikking gestelde auto, waarin 5 jaar wordt gereden. De aanname is gebaseerd op een recent gepubliceerd rapport van VNA waaruit blijkt dat de gemiddelde leeftijd van een auto van de zaak 3 jaar is. Gemiddeld genomen zou dit betekenen dat er 5 jaar in een auto wordt gereden.²⁰⁶
- De formule die de bijtelling berekent is: $8000 \cdot \text{kilometerprijs per kilometer in euro's/cataloguswaarde} \cdot 100\% = \text{bijtelling}$
- De gegevens op de volgende bladzijde worden gebruikt om de prijs per kilometer te berekenen
- De cataloguswaarde is aan de hand van het kenteken afkomstig uit de database van het RDW
- De prijs per kilometer is afkomstig uit de database van de ANWB op basis van een gebruiksduur van de auto van vijf jaar.

²⁰⁵ <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=71107ned&LA=NL>

²⁰⁶ Er zijn ook bronnen beschikbaar die stellen dat de gemiddelde leaseduur 4 jaar is. In de berekeningen is dus uitgegaan van 5 jaar, maar wanneer de gebruiksduur op 4 jaar wordt gesteld, heeft dit geen significante verschillen op het bijtellingspercentage. De afschrijvingskosten nemen per kilometer weliswaar toe bij een gebruiksduur van 4 jaar, andere kosten daarentegen (zoals onderhoudskosten) nemen juist af bij een gebruiksduur van 4 jaar. Tezamen genomen loopt dit ongeveer gelijk.

Samenvatting van de resultaten

	Automerk	Model	Cataloguswaarde	Kosten per kilometer	Bijtelling
1	Seat	Ibiza	€ 11.846	€ 0,272	18,37%
2	Volkswagen	Polo	€ 15.246	€ 0,293	15,37%
3	Honda	Jazz	€ 17.489	€ 0,319	14,59%
4	Mini	Cooper	€ 29.103	€ 0,350	9,62%
5	Peugeot	308	€ 22.850	€ 0,387	13,55%
6	Mercedes	C 180	€ 40.887	€ 0,534	10,45%
7	Audi	A5	€ 51.437	€ 0,629	9,78%
8	Alfa Romeo	Mito	€ 23.505	€ 0,380	12,93%
9	Citroën	C5	€ 29.355	€ 0,456	12,43%
10	Volvo	S60	€ 52.604	€ 0,619	9,41%
11	Opel	Corsa	€ 15.215	€ 0,299	15,72%
12	Kia	Sportage	€ 25.729	€ 0,419	13,03%
13	Land Rover	Range Rover	€ 91.800	€ 1,165	10,15%
14	Renault	Mégane	€ 24.380	€ 0,387	12,70%
15	Mazda	3	€ 23.893	€ 0,378	12,66%
16	Nissan	Qashqai	€ 30.293	€ 0,420	11,09%
17	BMW	535i	€ 100.507	€ 1,081	8,60%
18	Chevrolet	Cruze	€ 24.648	€ 0,450	14,61%
19	Ford	Mondeo	€ 31.189	€ 0,479	12,29%
			Gemiddelde	bijtelling	12,49%

CO2-uitstoot		
Massa ledig voertuig		
Dieselpartikelfilter (DPF)		
Aanschafprijs incl. accessoires & BTW		
Kentekendatum		
Aanschafdatum		
Kilometerstand bij aanschaf		
Oorspronkelijke nieuwprijs		
Oorspronkelijke BPM-bedrag(100%)		
Oorspronkelijke netto catalogusprijs		
Aanschafprijs netto (ex BPM/BTW)		
BPM bij gebruikte aanschaf 52.7%		
Vaste afschrijving		
Variabele afschrijving		
BPM afschrijving		
Restwaarde (inschatting, inkooprichtprijs)		
Rest BPM bedrag		
Afschrijving totaal		
Opercenten motorrijtuigenbelasting		
Motorrijtuigenbelasting		
Verzekeringsvorm		
No-claim		
Verzekeringspremie		
Motorrijtuigenbelasting over gebruiksperiode		
Onderhoud carrosserie & diversen		
Brandstof		
Brandstofprijs	:	€ 1.5540 per liter
Brandstofverbruik		
Reparaties en onderhoud		
Bandenmaat (voor - achter)		
Bandenprijs		
Levensduur banden	:	40000 km
Aantal sets banden	:	
Rentevoet	:	2.5 % per jaar
Renteberekening (soort)	:	RenteDerving

kenmerken_filled 61-KSZ-7

Uitvoering van SEAT IBIZA IBIZA 1.2 44KW CLUB

Provincie* Zuid-Holland

Aanschafdatum* Februari 2010

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* 60 maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's* 11846

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar* 26000

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf* 0

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

11.1

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	3.9
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	1.0
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	0.9
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.7
4. Verzekering	3.7
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

15.4

8. Variabele afschrijving	2.3
9. Brandstof	9.8
10. Reparaties en onderhoud	2.6
11. Banden	0.7

Rente

0.7

Totale autokosten per kilometer

27.2

Bijtelling: $8000 * 0,272 / 11846 * 100\% = 18,4\%$

Uitvoering van VOLKSWAGEN POLO

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	11.2
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	3.4
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	1.2
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	0.9
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.7
4. Verzekering	4.1
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	17.1
8. Variabele afschrijving	2.9
9. Brandstof	10.3
10. Reparaties en onderhoud	2.7
11. Banden	1.2
Rente	1.0
Totale autokosten per kilometer	29.3

Bijtelling: $8000 * 0,293 / 15246 * 100\% = 15,4\%$

Uitvoering van HONDA JAZZ

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

14.2

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	6.2
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	1.1
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	0.9
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.7
4. Verzekering	4.4
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

16.7

8. Variabele afschrijving	3.4
9. Brandstof	9.6
10. Reparaties en onderhoud	2.9
11. Banden	0.8

Rente

1.0

Totale autokosten per kilometer

31.9

Bijtelling = $8000 * 0,319 / 17489 * 100\% = 14,6\%$

Uitvoering van MINI MINI

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	19.6
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	6.2
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	2.2
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	2.9
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.8
4. Verzekering	6.4
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	13.9
8. Variabele afschrijving	3.7
9. Brandstof	5.6
10. Reparaties en onderhoud	3.7
11. Banden	0.8
Rente	1.5
Totale autokosten per kilometer	35.0

Bijtelling: $8000 * 0,35 / 29103 * 100\% = 9,6\%$

Uitvoering van PEUGEOT 308

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

18.7

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	7.3
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	2.5
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.4
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.2
4. Verzekering	5.4
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

18.6

8. Variabele afschrijving	3.2
9. Brandstof	11.0
10. Reparaties en onderhoud	3.1
11. Banden	1.4

Rente

1.4

Totale autokosten per kilometer

38.7

Bijtelling: $8000 * 0,387 / 22850 * 100\% = 13,5\%$

Uitvoering van MERCEDES C-KLASSE C-KLASSE 180CGI 115KW BLUE EFFICIENCY BUSINESS EDITION

Provincie* Zuid-Holland

Aanschafdatum* Januari 2011

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* 60 maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's* 40887

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar* 26000

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf* 1

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	28.0
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	12.7
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	4.2
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.6
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.4
4. Verzekering	7.3
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	22.5
8. Variabele afschrijving	6.1
9. Brandstof	11.0
10. Reparaties en onderhoud	4.1
11. Banden	1.3
Rente	2.9
Totale autokosten per kilometer	53.4

Bijtelling: $8000 * 0,534 / 40887 * 100\% = 10,4\%$

Uitvoering van AUDI A5

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

33.9

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	16.1
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	5.6
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.8
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.5
4. Verzekering	8.0
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

25.8

8. Variabele afschrijving	7.1
9. Brandstof	11.2
10. Reparaties en onderhoud	4.3
11. Banden	3.1

Rente

3.2

Totale autokosten per kilometer

62.9

Bijtelling: $8000 * 0,629 / 51437 * 100\% = 9,8\%$

Uitvoering van ALFA ROMEO MI.TO

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	17.0
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	7.6
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	1.3
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.0
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.8
4. Verzekering	5.3
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	19.6
8. Variabele afschrijving	4.8
9. Brandstof	10.1
10. Reparaties en onderhoud	3.2
11. Banden	1.5
Rente	1.4
Totale autokosten per kilometer	38.0

Bijtelling: $8000 * 0,38 / 23505 * 100\% = 12,9\%$

Uitvoering van CITROEN C5

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	21.4
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	8.2
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	3.0
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.6
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.4
4. Verzekering	6.3
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	22.3
8. Variabele afschrijving	4.2
9. Brandstof	12.1
10. Reparaties en onderhoud	3.4
11. Banden	2.6
Rente	2.0
Totale autokosten per kilometer	45.6

Bijtelling: $8000 * 0,456 / 29355 = 12,4\%$

Uitvoering van VOLVO S60

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

39.2

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	16.6
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	6.3
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	4.4
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.5
4. Verzekering	9.4
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

19.4

8. Variabele afschrijving	4.8
9. Brandstof	6.9
10. Reparaties en onderhoud	4.9
11. Banden	2.9

Rente

3.3

Totale autokosten per kilometer

61.9

Bijtelling: $8000 * 0,619 / 52604 * 100\% = 9,4\%$

Uitvoering van OPEL CORSA

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

13.3

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	5.7
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	1.0
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	0.9
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.7
4. Verzekering	4.2
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

15.8

8. Variabele afschrijving	2.9
9. Brandstof	9.3
10. Reparaties en onderhoud	2.7
11. Banden	0.8

Rente

0.9

Totale autokosten per kilometer

29.9

Bijtelling: $8000 * 0,299 / 15215 * 100\% = 15,7\%$

Uitvoering van KIA SPORTAGE SPORTAGE 2.0CVVT 120KW X-ECUTIVE PLUS PACK

Provincie* Zuid-Holland

Aanschafdatum* Juli 2010

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* 60 maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's* 25729

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar* 26000

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf* 1

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	18.2
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	5.9
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	2.6
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.6
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.4
4. Verzekering	5.8
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	22.0
8. Variabele afschrijving	3.6
9. Brandstof	12.7
10. Reparaties en onderhoud	3.1
11. Banden	2.5
Rente	1.7
Totale autokosten per kilometer	41.9

Bijtelling: $8000 * 0,419 / 25729 * 100\% = 13,0\%$

Uitvoering van LAND ROVER RANGE ROVER SPORT RANGE ROVER SPORT 2.7TDV6 140KW 4WD SE RF

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	78.1
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	46.0
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	6.4
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	8.0
3. Provinciale belastingen (opcenten)	3.2
4. Verzekering	13.5
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	33.2
8. Variabele afschrijving	6.5
9. Brandstof	13.1
10. Reparaties en onderhoud	8.3
11. Banden	5.4
Rente	5.1
Totale autokosten per kilometer	116.5

Bijtelling: $8000 * 1,165 / 91800 * 100\% = 10,2\%$

Uitvoering van RENAULT MEGANE MEGANE 1.4TCE 96KW SELECTION BUSINESS SPORT

Provincie* Zuid-Holland

Aanschafdatum* Mei 2010

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* 60 maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's* 24380

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar* 26000

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf* 1

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	18.5
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	7.5
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	2.5
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.2
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.0
4. Verzekering	5.3
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	18.7
8. Variabele afschrijving	3.4
9. Brandstof	11.2
10. Reparaties en onderhoud	3.1
11. Banden	1.1
Rente	1.5
Totale autokosten per kilometer	38.7

Bijtelling: $8000 * 0,387 / 24380 * 100\% = 12,7\%$

Uitvoering van MAZDA 3

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

16.3

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	6.0
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	2.4
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.0
3. Provinciale belastingen (opcenten)	0.8
4. Verzekering	5.1
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

19.9

8. Variabele afschrijving	4.6
9. Brandstof	10.8
10. Reparaties en onderhoud	3.1
11. Banden	1.4

Rente

1.5

Totale autokosten per kilometer

37.8

Bijtelling: $8000 * 0,378 / 23893 * 100\% = 12,7\%$

Uitvoering van NISSAN QASHQAI

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer		ct. /km (€)
Vaste kosten		17.4
1. Vaste afschrijving (ex BPM)		4.8
2. Rijksbelastingen		
a. Afschrijving BPM		3.2
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)		1.4
3. Provinciale belastingen (opcenten)		1.2
4. Verzekering		5.9
5. Onderhoud carrosserie & diversen		1.0
Variabele kosten		22.7
8. Variabele afschrijving		3.8
9. Brandstof		13.5
10. Reparaties en onderhoud		3.1
11. Banden		2.2
Rente		1.9
Totale autokosten per kilometer		42.0

Bijtelling: $8000 * 0,42 / 30293 * 100\% = 11,1\%$

Uitvoering van BMW 5-SERIE

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	65.1
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	43.0
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	4.9
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	2.3
3. Provinciale belastingen (opcenten)	2.0
4. Verzekering	11.8
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	37.2
8. Variabele afschrijving	13.9
9. Brandstof	14.2
10. Reparaties en onderhoud	6.4
11. Banden	2.7
Rente	5.8
Totale autokosten per kilometer	108.1

Bijtelling: $8000 * 1,081 / 100507 * 100\% = 8,6\%$

Uitvoering van CHEVROLET CRUZE

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer

ct. /km (€)

Vaste kosten

20.7

1. Vaste afschrijving (ex BPM)	8.3
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	3.2
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.4
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.2
4. Verzekering	5.7
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0

Variabele kosten

22.7

8. Variabele afschrijving	5.3
9. Brandstof	11.3
10. Reparaties en onderhoud	3.3
11. Banden	2.8

Rente

1.6

Totale autokosten per kilometer

45.0

Bijtelling: $8000 * 0,45 / 24648 * 100\% = 14,6\%$

Uitvoering van FORD MONDEO

Provincie*

Aanschafdatum*

Vul hier een aanschafdatum in

Verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum* maanden

Vul hier de verwachte bezitsduur vanaf aanschafdatum in

Aanschafprijs in euro's*

Vul hier de aanschafprijs in

Verwacht aantal kilometers per jaar*

Vul hier het verwachte aantal kilometers per jaar in

Kilometers bij aanschaf*

Autokosten per kilometer ct. /km (€)

Vaste kosten	22.8
1. Vaste afschrijving (ex BPM)	10.2
2. Rijksbelastingen	
a. Afschrijving BPM	2.4
b. Motorrijtuigenbelasting (MRB)	1.6
3. Provinciale belastingen (opcenten)	1.4
4. Verzekering	6.3
5. Onderhoud carrosserie & diversen	1.0
Variabele kosten	23.2
8. Variabele afschrijving	4.3
9. Brandstof	13.3
10. Reparaties en onderhoud	3.4
11. Banden	2.2
Rente	1.9
Totale autokosten per kilometer	47.9

Bijtelling: $8000 * 0,479 / 31189 * 100\% = 12,3\%$