

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Directoraat-Generaal Belastingdienst

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

Ons kenmerk
2017-0000085739

Uw brief (kenmerk)
d.d. 13 april 2017

Datum 4 mei 2017

Betreft Wob-verzoek inzake inrichtingseisen bestelauto

Geachte

Op 19 april 2017 ontving ik uw Wob-verzoek. In dit verzoek vraagt u mij 'interne richtlijnen' openbaar te maken die de Belastingdienst zou hanteren bij de beoordeling van de inrichtingseisen van bestelauto's op basis van artikel 13 bis, lid 5, letter a, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Wob is dat - in het belang van een goede en democratische bestuursvoering - overheidsdocumenten op verzoek openbaar worden gemaakt. Dit uitgangspunt geldt niet als een specifieke geheimhoudingsplicht zich ertegen verzet of als één of meer uitzonderingsgronden van de Wob van toepassing zijn. Het verzoek moet betrekking hebben op documenten die feitelijk beschikbaar zijn en niet al openbaar gemaakt zijn.

Inventarisatie documenten

Ik heb laten nagaan of er documenten bestaan die betrekking hebben op uw verzoek. Ik heb 2 documenten aangetroffen.

Het eerste document is een memo van mei 2016, 'De bestelauto die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen'.

Het tweede document is een meer uitgebreide versie van dit document, 'UITZONDERINGEN OP DE AUTO, REGELING PRIVÉGEBRUIK AUTO, Bestelauto (nagenoeg) uitsluitend geschikt voor vervoer van goederen'.

Deze documenten worden bij de uitvoering van de Wet op de loonbelasting 1964 gebruikt als jurisprudentieoverzicht. Ik maak beide documenten openbaar.

Besluit

Ik wijs uw verzoek toe.¹

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

**Ons kenmerk
2017-0000085739**

Hoogachtend,
de Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

mr. J. de Blieck,
lid van het managementteam Belastingdienst

¹ Deze brief is een besluit in de zin van de Awb. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de Staatssecretaris van Financiën, kamer KV 2.52, postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het moet worden ondertekend en ten minste het volgende bevatten:
naam en adres van de indiener, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt en een opgave van de redenen waarom u zich niet met het besluit kunt verenigen.

De bestelauto die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen.

De Wet op de loonbelasting 1964 kent een aantal categorieën bestelauto's waarop het autokostenforfait van artikel 13bis niet van toepassing is. Eén daarvan is de bestelauto die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. Deze uitzondering geldt ook voor de ondernemer en de resultaatgenieter in de inkomstenbelasting. Zie artikel 3.20 en artikel 3.95 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Het begrip bestelauto die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen werd aanvankelijk beperkt uitgelegd. Het begrip is de laatste jaren door de jurisprudentie steeds verder uitgebreid.

Het Hof Amsterdam van 12 september 2014 geeft een aantal algemene uitgangspunten voor de beoordeling of er sprake is van een bestelauto die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. Uit de uitspraak blijkt dat het daadwerkelijke gebruik van de bestelauto bij de beoordeling niet van belang is. Het gaat om de aard en inrichting van de bestelauto. Dit is bijvoorbeeld het geval als de rijderstoel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend wordt gebruikt door een werknemer die noodzakelijk is bij het laden en lossen. Voor de rijderstoel geldt verder dat moet worden beoordeeld of deze in functie staat van de uit de aard of inrichting van de auto blijkende werkzaamheden. Het Hof wijst er op dat uit de wetshistorie blijkt dat uitzondering beperkt moet worden uitgelegd. In de uitspraak wordt verder aangegeven dat het aan belanghebbende is om aan te tonen (verzwaarde bewijslast) dat er sprake is van een dergelijke uitgezonderde bestelauto.

Op dit moment (mei 2016) heeft het LCA op basis van de wetshistorie en de jurisprudentie geconcludeerd dat de volgende categorieën bestelauto's kunnen worden aangemerkt als bestelauto's die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt zijn voor het vervoer van goederen. Het gaat hierbij steeds om bestelauto's zonder dubbele cabine.

- a. bestelauto waarvan
 - de rijderstoel is verwijderd én
 - de bevestigingspunten van de rijderstoel zijn weggeslepen of dichtgelast.
- b. bestelauto
 - waarvan het vloeroppervlak van de laadruimte 90% of meer bedraagt van het totale vloeroppervlak.
- c. bestelauto die
 - zodanig groot is dat hij niet in een parkeergarage past én
 - voorzien is van stellingen én
 - waarvan de rijderstoel functioneel is t.a.v. het laden en lossen. Hierbij kan getoetst worden of de rijder tevens meerrijdt om andere hoofdwerkzaamheden van de onderneming uit te voeren (niet zijnde laden en lossen) zie ook hieronder uitspraak Gerechtshof Den Haag van 20-04-2016.

Naarmate de auto groter is of de laadruimte specifiek is aangepast aan de aard van de onderneming wordt het belang van het gebruik van de rijderstoel minder groot. (De HR heeft in het arrest van 13 juli 2012, nr. 11/05016, uitgemaakt dat bij een bestelauto met een hoogte van 2,6 meter en een lengte van ongeveer 6,5 meter de aanwezigheid of het gebruik van een tweede stoel in de cabine niet relevant is.)

Let wel: Het Gerechtshof Den Haag heeft op 20-04-2016 een zelfstandige beoordeling gemaakt over de afmetingen van een bestelauto en over de functie van de rijderstoel.

Naarmate de bestelauto kleiner is wordt het belang van de functie van de rijderstoel groter.

De jurisprudentie heeft verder in een enkel casuïstisch geval geoordeeld dat een bestelauto die

- vies en stoffig is én
- waarvan de rijderstoel functioneel is t.a.v. het laden en lossen kan worden aangemerkt als een

bestelauto die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen.

De beide criteria moeten beoordeeld worden in relatie tot de aard van de onderneming en de werkzaamheden die met de auto worden verricht. Het moet gaan om ernstige vervuiling of stank die niet eenvoudig met wassen en stofzuigen is te verwijderen. Bestaat er geen twijfel over de vraag of de auto voldoende vies is en daarom niet geschikt is voor privé-gebruik, dan acht het LCA het gebruik van de bijrijderstoel niet relevant. Bestaat twijfel over de mate waarin de auto vies is, dan wordt aan de voorwaarde van een bepaald gebruik van de bijrijderstoel getoetst.

UITZONDERINGEN OP DE AUTO, REGELING PRIVÉGEBRUIK AUTO

Bestelauto (nagenoeg) uitsluitend geschikt voor vervoer van goederen

Is een ter beschikking gestelde bestelauto (nagenoeg) uitsluitend geschikt voor vervoer van goederen, dan mag de werkgever de **regeling voor privégebruik auto niet toepassen**.

Dit volgt uit artikel 13bis lid 5 letter a van de Wet op de loonbelasting 1964:

"..Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

a. auto: personenauto of bestelauto als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, met uitzondering van een bestelauto die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt blijkt te zijn voor vervoer van goederen en met uitzondering van een bestelauto die buiten de werktijd niet gebruikt kan worden.."

Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een bestelauto die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen is **niet het gebruik van een auto bepalend, maar de inrichting ervan**. (Hof Amsterdam, 12 maart 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:3160)

In eerste instantie was dat bijvoorbeeld zo bij een auto met alleen een bestuurdersstoel en waarvan de bevestigingspunten van de passagiersstoel zijn weggeslepen of dichtgelast. Het begrip bestelauto die naar aard en inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen is door ontwikkeling van de jurisprudentie steeds verder uitgebreid. In juli 2012 heeft het Landelijk Coördinatiecentrum Auto (vanaf 2016 Belastingdienst/team Auto/PRIVÉGEBRUIK AUTO) op basis van de wetshistorie, de jurisprudentie en de overwegingen die er toe hebben geleid geen cassatie in te stellen, geconcludeerd dat de volgende categorieën bestelauto's kunnen worden aangemerkt als bestelauto's die naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt zijn voor het vervoer van goederen:

a. bestelauto waarvan

- de bijrijdersstoel is verwijderd én
- de bevestigingspunten van de bijrijdersstoel zijn weggeslepen of dichtgelast;

b. bestelauto

- waarvan het vloeroppervlak van de laadruimte 90% of meer bedraagt van het totale vloeroppervlak en
- de inhoud van de laadruimte 90% of meer is van de totale inhoud;

c. bestelauto die

- zodanig groot is dat hij niet in een parkeergarage past én
- voorzien is van stellingen én
- waarvan de bijrijder stoel functioneel is t.a.v. het laden en lossen.

Naarmate de auto groter is of de laadruimte specifiek is aangepast aan de aard van de onderneming wordt het belang van het gebruik van de bijrijdersstoel minder groot;

d. bestelauto die

- vies en stoffig is én
- waarvan de bijrijdersstoel functioneel is t.a.v. het laden en lossen.

Beide criteria beoordelen in relatie tot de aard van de onderneming en de werkzaamheden die met de auto worden verricht. Het moet gaan om ernstige vervuiling of stank die niet eenvoudig met wassen en stofzuigen is te verwijderen. Bestaat er geen twijfel over de vraag of de auto voldoende vies is en daarom niet geschikt is voor privégebruik, dan acht het Landelijk Coördinatiecentrum Auto (vanaf 2016 Belastingdienst/team Auto/PRIVÉGEBRUIK AUTO) het gebruik van de bijrijdersstoel niet relevant. Bestaat twijfel over de mate waarin de auto vies is, dan wordt aan de voorwaarde van een bepaald gebruik van de bijrijdersstoel getoetst.

De Rechtbank Den Haag verwerpt in de uitspraak van 6 juli 2015 (ECLI:NL:RBDHA:2015:8249) de stelling dat de bijrijdersstoel louter functioneel is ten behoeve van het laden en lossen. Ook als de bijrijder meerrijdt omdat de ondernemer zonder zijn hulp de lading niet op de plaats van bestemming kan lossen, heeft de bijrijdersstoel niet (nagenoeg) uitsluitend een functie voor het vervoer van goederen. De bijrijder rijdt namelijk ook mee om na het lossen de hoofdwerkzaamheden van de onderneming uit te voeren, namelijk de stoffering van de schepen. Functioneel bezien dient het meerrijden van de bijrijder dan ook niet - in ieder geval niet in voldoende mate - te worden toegerekend aan het vervoer van goederen. De bijrijdersstoel heeft reeds op deze grond niet (nagenoeg) uitsluitend een functie voor het vervoer van goederen.

Als de werknemer een bestelauto die (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor goederenvervoer privé gebruikt, is de waarde in het economisch verkeer van het privégebruik loon. Die waarde is het aantal privékilometers vermenigvuldigd met de integrale kilometerprijs van de bestelauto en verminderd met een eventuele eigen bijdrage van de werknemer. Op kalenderjaarbasis mag de uitkomst per saldo niet negatief zijn.

Dit volgt uit artikel 13 lid 1 Wet op de loonbelasting 1964:

"..Niet in geld genoten loon wordt in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend, met dien verstande dat ingeval door een derde, niet zijnde een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, ter zake van het niet in geld genoten loon een bedrag aan de inhoudingsplichtige in rekening wordt gebracht, het door de derde in rekening gebrachte bedrag in aanmerking wordt genomen).."

Wanneer in het begin van het kalenderjaar een werknemer privé rijdt in een bestelauto en dit in de loop van het jaar niet meer mogelijk gemaakt wordt doordat de werkgever de bestelauto onder artikel 13bis lid 5 letter a laat vallen, is het mogelijk om vanaf dit tijdstip de bijtelling achterwege te laten.

Eventueel gereden privékilometers vanaf de toepassing van artikel 13bis lid 5 letter a zullen belast worden als loon in natura naar de waarde in het economisch verkeer van het privégebruik van de bestelauto.

In een uitspraak van **Hof Amsterdam d.d. 25 september 2014** was sprake van een bestelauto met daarop gemonteerd een imperiaal voor het vervoer van lantaarnpalen. Het Hof oordeelt dat de bestelauto niet door aard of inrichting (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor vervoer van goederen. De vraag of aan het criterium 'door aard of inrichting (nagenoeg) uitsluitend geschikt voor vervoer van goederen' is voldaan, dient objectief te worden bepaald. Dat de bijrijder meerrijdt omdat zonder zijn hulp de chauffeur de lading (lantaarnpalen) niet op de plaats van bestemming kan lossen, betekent dat niet dat de bijrijdersstoel (nagenoeg) uitsluitend een functie voor het vervoer van goederen heeft. De bijrijder verricht namelijk na het lossen andere werkzaamheden, zoals het graven van gaten om de lantaarnpalen te plaatsen, evenals het plaatsen van lantaarnpalen. **Functioneel bezien dient het meerrijden van de bijrijder dan ook niet - in ieder geval niet in voldoende mate - te worden toegerekend aan het vervoer van goederen.** Dat betekent dat geen sprake is van een bestelauto die door aard of inrichting (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen (ECLI:NL:GHAMS:2014:4217). De Hoge Raad verwerpt het cassatieberoep voor de jaren voor 2011 zonder nadere motivering (Hoge Raad 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:833). Ook voor 2011 verwerpt het hof dat standpunt (Hof Amsterdam 19 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2104).

Een andere zaak waarin de **bijrijdersstoel** niet (nagenoeg) uitsluitend een functie heeft voor het vervoer goederen betreft de uitspraak van Hof Den Haag d.d. 20 april 2016. De bijrijder reed behalve voor het vervoer van goederen ook mee om de hoofdwerkzaamheden van de onderneming (stoffering) uit te voeren. Daarom kon niet op die grond worden geoordeeld dat de bestelauto door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt bleek te zijn voor vervoer van goederen. De omstandigheid dat de auto niet kon worden geparkeerd in veel parkeergarages en op een groot aantal parkeerplaatsen, maakt niet dat deze (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor vervoer van goederen. Het Hof laat de bijstelling in stand. (ECLI:NL:GHDHA:2016:1216) De Hoge Raad bevestigt zonder motivering deze uitspraak (10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:206).

Hof Den Haag oordeelt (ECLI:NL:GHDHA:2013:4611) op 28 augustus 2013 dat de uitzondering voor bestelauto's (nagenoeg) uitsluitend geschikt voor goederenvervoer beperkt moet worden uitgelegd gezien de tekst van artikel 13bis lid 4 en de parlementaire geschiedenis. Aannemelijk geworden dat de auto's hier ook geschikt zijn voor privégebruik. De uit de aard en inrichting van de auto blijkende werkzaamheden (vervoer van gereedschappen en te installeren dan wel te vervangen materialen) brengen in het algemeen niet mee dat de auto's (nagenoeg) uitsluitend geschikt zijn voor vervoer van goederen. Ook het gegeven dat op het dak van de auto's extra voorzieningen zijn aangebracht om goederen te vervoeren waardoor naar belanghebbende heeft gesteld, de vervoerscapaciteit en de omvang van de auto's zijn vergroot, maakt dat niet anders. Daarbij verwijst het Hof nog naar het feit dat in de bestuurderscabine geen noemenswaardige voorzieningen zijn aangebracht ten behoeve van het vervoer van goederen.

Bij de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden was sprake van verlengde en extra verhoogde bus met een lengte van 7,345 meter en een hoogte van 3,00 meter. Deze auto is voorzien van een verhoogd dak. De laadruimte van de auto is ingericht met schappen aan de zijkanten ten behoeve van materialen en gereedschappen. De auto is voorzien van een schuifdeur aan de zijkant, en twee deuren aan de achterkant. De laadruimte van de bestelauto (4,70 meter diep en 2,00 meter hoog) is speciaal geschikt voor het vervoeren van rollen kamerbreed tapijt en is daarmee afgestemd op de werkzaamheden binnen de onderneming. Het Hof oordeelt dat deze auto, gelet op de uiterlijke verschijningsvorm, de specifieke inrichting en de afmetingen moet worden aangemerkt als een bestelauto die door aard of inrichting (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. Daaraan doet niet af dat in de cabine plaats is voor het vervoer van meer personen dan enkel de chauffeur. **De omstandigheid dat de bestelauto ook kan worden gebruikt voor privévervoer van goederen of personen sluit immers niet uit dat sprake is van een bestelauto die door aard of inrichting (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. (Hof Arnhem-Leeuwarden 18 februari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:1299).**

In een casus waarin inhoudingsplichtige stelt dat zijn aan zijn personeel ter beschikking gestelde bestelauto door een penetrante uienlucht nagenoeg uitsluitend geschikt is voor vervoer van goederen oordeelt het Hof dat hiervan geen sprake is en dat er ten onrechte geen bijtelling voor het privégebruik auto heeft plaatsgevonden. Het Hof vindt het wel aannemelijk dat sprake was van doorlopend, afwisselend gebruik. Hof Arnhem-Leeuwarden, 1 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1690

In de uitspraak van Hof Den Haag van 23 november 2016 was in geschil of de bestelauto (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. De bestelauto heeft een bijrijdersstoel en een achterbank. De achterbank zou vervuild zijn omdat de ondernemer daar werkspullen, vooral zijn werkkleding en regenlaarzen, op legt. De ondernemer verklaart ter zitting dat het weinig voorkomt dat iemand met hem meerijdt. Als iemand meerijdt, is de reden daarvoor dat de meerijder geen eigen vervoer heeft en dus niet dat het meerijden noodzakelijk is in verband met het vervoer van goederen, bijvoorbeeld omdat de meerijder moet helpen bij het laden en lossen.

Op grond hiervan oordeelt het hof dat de bestelauto niet (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. De stelling van de ondernemer dat de bestelauto vervuild is, is onvoldoende om te oordelen dat de bestelauto (nagenoeg) uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen. ECLI:NL:GHDHA:2016:3518

