



# Rapport

**Datum: 14 maart 2000**

**Rapportnummer: 2000/094**

## Klacht

Op 29 september 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer V. te IJsselstein, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën.

Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld.

Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker en zijn echtgenote hebben per 1 oktober 1999 de beschikking over een in eigendom toebehorende auto en elk een door de werkgever ter beschikking gestelde lease-auto waarop de autokostenfictie (artikel 42 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964; Wet IB) van toepassing is. Verzoeker heeft de Staatssecretaris van Financiën - met een beroep op de bijzondere omstandigheden van zijn geval - verzocht om met toepassing van de hardheidsclausule van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) toe te staan dat slechts voor één van beide lease-auto's de autokostenfictie wordt toegepast. Verzoeker klaagt erover dat de Staatssecretaris afwijzend op dit verzoek heeft beslist.

## Achtergrond

### 1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301):

Artikel 63:

"Onze minister is bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen."

### 2. Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb. 519):

Artikel 42:

"1. (...)"

3. Ingeval aan een belastingplichtige in verband met het verrichten van arbeid een personenauto ter beschikking is gesteld, wordt tot de inkomsten uit arbeid gerekend ten minste het bedrag waarmee twintig percent van de catalogusprijs - met inbegrip van de omzetbelasting en vermeerderd met de belasting van personenauto's en motorrijwielen - van de auto de vergoeding welke de belastingplichtige ter zake van het gebruik, anders dan ten behoeve van het verrichten van arbeid, verschuldigd is, te boven gaat.

4. Voor de gevallen waarin de belastingplichtige ten minste driemaal per week pleegt te reizen van zijn woning of verblijfplaats naar de plaats of plaatsen waar de onderneming is gevestigd dan wel de arbeid wordt verricht over een enkele-reisafstand van meer dan 30 kilometer, wordt, tenzij blijkt dat niet met de auto is gereisd, het in het (...) derde lid vermelde percentage van twintig verhoogd tot vierentwintig.

5. Het tweede tot en met het vierde lid zijn niet van toepassing indien blijkt dat de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt

6. Voor de toepassing van het tweede tot en met het vijfde lid worden de kosten van woon-werkverkeer geacht te zijn gemaakt (...) ten behoeve van het verrichten van arbeid..."

### 3. Fiscale encyclopedie De Vakstudie, deel 2, Wet op de inkomstenbelasting 1964

"...Autokostenfictie (...)

Het tweede tot en met het zevende lid van art. 42 bevatten de regeling die bekendstaat als de autokostenfictie. (...)

De regeling van de autokostenfictie is opgenomen om op een praktisch uitvoerbare wijze het element van het privé-gebruik bij de belastingheffing tot uitdrukking te brengen. (...)

De regeling geldt zowel voor de ondernemer die een auto gebruikt waarvan de kosten komen ten laste van de winst als voor de werknemer die een auto gebruikt van zijn werkgever en houdt een wettelijk vermoeden (fictie) in met betrekking tot het element privé-gebruik. De autokostenfictie bepaalt dat tenminste een bepaald percentage van de catalogusprijs van de auto als privé-gebruik moet worden aangemerkt. (...)

Het derde lid bevat de autokostenfictie voor het geval aan een belastingplichtige in verband met het verrichten van arbeid een personenauto ter beschikking is gesteld. Dan wordt ten minste 20% onderscheidenlijk 24% van de catalogusprijs van de auto tot de inkomsten uit arbeid gerekend, tenzij blijkt dat de auto uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van het verrichten van arbeid wordt gebruikt. Betaalt de belastingplichtige voor het privé-gebruik een vergoeding, dan wordt deze vergoeding op het bedrag van de 20% onderscheidenlijk 24% in mindering gebracht (...).

(...)

De regelingen van het tweede en derde lid gelden volgens het vijfde lid niet indien door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 km voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Indien het privé-gebruik beneden dat aantal kilometers blijft, waarbij de bewijslast volledig op de belastingplichtige rust, is de autokostenfictie niet van toepassing. In dit geval zal met het lagere privé-gebruik rekening

moeten worden gehouden.

(...)

De regeling van de autokostenfictie is overgenomen uit het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, waarin sedert 1951 een vergelijkbaar instituut voorkwam (art. 37, tweede lid, en art. 26a, onderdeel b).

Voor de opnemng van de regeling in het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 voerde de toenmalige minister van Financiën aan dat in die gevallen waarin een auto zowel voor zakelijke als persoonlijke doeleinden wordt gebruikt, er aanleiding bestaat een bijzondere voorziening te treffen welke het element van privé-gebruik, dat in deze gevallen vaststaat, op een praktisch uitvoerbare wijze bij de belastingheffing tot uitdrukking brengt..."

#### **4. Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 28 september 1992, nr. DB92/4493**

" 1. In deze aanschrijving is beleid opgenomen met betrekking tot de regeling voor privé-gebruik van personenauto's, opgenomen in artikel 42 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB'64). (...)

##### 2. Hardheidsclausule

Met de 20%-/24%-regeling van artikel 42 van de Wet IB'64 heeft de wetgever het privé-gebruik van een personenauto op praktische wijze in de inkomstenbelasting willen betrekken. Een dergelijke bepaling is niet vrij van een zekere ruwheid; dit is een kenmerk van forfaitaire regelingen. De wetgever heeft bewust voor deze ruwheid gekozen. Alleen voor situaties waarin iemand kan aantonen op jaarbasis minder dan 1000 kilometer privé te hebben gereden, geldt de forfaitaire regeling niet. Men is vrij in het aanvoeren van bewijsmiddelen waaruit het privé-gebruik van de auto blijkt.

De waardering van het aangevoerde bewijs behoort tot de taak van de inspecteur. Bij een blijvend geschil daarover kan de kwestie worden voorgelegd aan de administratieve rechter in belastingzaken.

Gelet op de bewuste keuze van de wetgever wijs ik verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule met betrekking tot de regeling voor privé-gebruik auto steeds af. Dit geldt bijvoorbeeld in situaties waarin het bedrag van de 20%- of 24%-fictie hoog is in verhouding tot het aantal daadwerkelijk gereden privé-kilometers of waarin een duurdere auto wordt gebruikt dan de belastingplichtige gelet op zijn maatschappelijke positie in privé zou hebben aangeschaft..."

## **Onderzoek**

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Tevens werd de Staatssecretaris een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De staatssecretaris deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

## BEVINDINGEN

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### A. feiten

1. Verzoeker en zijn echtgenote hebben per 1 oktober 1999 de beschikking over een in eigendom toebehorende auto en elk een door de werkgever ter beschikking gestelde lease-auto waarop de autokostenfictie van toepassing is (zie achtergrond, onder 2. en 3.). Verzoeker schreef de Belastingdienst/Particulieren Utrecht (hierna: de Belastingdienst) op 21 juli 1999 het volgende:

"...Door een verandering van werkkring zie ik mij voor een probleem geplaatst waarvoor ik graag uw aandacht vraag.

Tot dusverre was de situatie bij ons thuis dat ik privé in het bezit was van een BMW 318(is) (aanschafwaarde ruim 75 mille). De dienstreizen die ik in het kader van mijn vorige functie maakte kon ik volgens de bestaande normen declareren.

Mijn vrouw maakt voor haar werk gebruik van een lease-auto, BMW 318 i (aanschafwaarde ongeveer 60 mille). Zij verhoogt in verband daarmee haar belastbaar inkomen met 24% (van de cataloguswaarde van de auto; N.o.).

In mijn nieuwe functie krijg ik de beschikking over een lease-auto, naar verwachting een Saab van ruim 60 mille.

Ik zie mij nu voor het volgende dilemma geplaatst.

Wanneer ik mijn huidige BMW moet verkopen, lijd ik daar onevenredig verlies op (de auto is 1½ jaar oud). Bovendien krijgen we te maken met twee maal een bijtelling van 24%. In totaal 24% van f 120.000. Wij zouden dus f 17.200 aan belasting moeten betalen voor de auto's, nog afgezien van het (eenmalige) verlies van de hoge afschrijving in het eerste jaar

bij verkoop van mijn eigen auto.

Aantrekkelijker is het dan om mijn BMW niet te verkopen en deze te gebruiken voor privé-ritten. Dat kan makkelijk: het is van de drie auto's de meest luxueuze (ook de duurste) en wij kunnen die auto voor f 17.200 per jaar heel goed onderhouden. Het nadeel van deze oplossing is tweeledig: ik vind het een klein beetje asociaal om met een gezin van twee personen er drie auto's op na te houden. Daar komt bij dat we ongetwijfeld voor twee auto's een kilometeradministratie moeten bijhouden. Dat laatste nu vind ik vervelend, ook al kan ik daarmee f 17.200 verdienen. Bovendien heb ik dan ook een beetje het gevoel dat ik me op een wat gekunstelde wijze onttrek aan mijn belastingplicht.

Derhalve wil ik u graag het volgende voorleggen:

Kunnen wij, gelet op de specifieke situatie, met u de afspraak maken dat wij één van de beide lease-auto's zien als de auto voor privé-gebruik? Naar uw keuze zullen we die auto dan ook bijtellen bij ons inkomen. Voor de andere auto zouden we dan graag vrijgesteld worden van de verplichting een kilometeradministratie bij te houden.

Wanneer u geen kans ziet ons deze toestemming te verlenen, zullen wij onze privé-ritten maken in mijn privé-BMW, in welke situatie de fiscus f 8.600 minder ontvangt dan wanneer wij wel uw instemming verkrijgen..."

2. De Belastingdienst antwoordde op 30 juli 1999:

"...Op 21 juli verzocht u mij, kort samengevat, om ontheffing van het bijhouden van een kilometeradministratie voor (naar keuze) de lease-auto van uzelf of die van uw vrouw.

Alhoewel ik begrip heb voor uw situatie en uw voorstel logisch is, kan ik na overleg met mijn fiscaaltechnische afdeling niet aan uw verzoek om ontheffing van de kilometeradministratie tegemoet komen. Een en ander is wettelijk vastgelegd en individuele afspraken worden niet gemaakt.

In de door u geschetste situatie (privé-ritten met uw privé-auto) zult u, om de fiscale bijtelling te voorkomen voor beide lease-auto's een sluitende kilometeradministratie (...) moeten bijhouden..."

3. Vervolgens wendde verzoeker zich op 1 augustus 1999 tot de Staatssecretaris van Financiën. Hij schreef de Staatssecretaris het volgende:

"...Kort samengevat is het probleem:

ik krijg van u de legale mogelijkheid om voor onze beide lease-auto's geen belasting te betalen: een sluitende kilometeradministratie en het feitelijke bezit van een (nog duurdere) privé-auto voldoen om bijna f 18.000 belastingafdracht te voorkomen (bijtelling bedraagt

naar thans blijkt, bijna f 30.000);

ik vind de maatschappelijke prijs (drie dure auto's voor twee personen) alsmede het

- weliswaar legaal - ontgaan van belastingafdracht (te) hoog;

ik stel uw dienst voor om *vrijwillig* (in de zin van: bereid te zijn tot die keuze) toch bijna f 9000 belasting te betalen. In ruil daarvoor vraag ik uw dienst ruimhartiger gebruik te maken van het leerstuk van de vrije bewijsvoering ter zake. Dat is ook billijk: als ik *vrijwillig* betaal, dan komt de kwestie van de bewijslast immers gans anders te liggen!

Het antwoord is een - weliswaar vriendelijk - maar niet minder bureaucratisch: neen.

Dit kan ik toch niet geloven: de belastingdienst die, gegeven de concrete situatie, ervoor kiest om bijna f 9000 belastinggeld te laten liggen, alleen om een formalistische reden, nog afgezien van de dolle situatie dat wij daarmee gehouden zijn om drie redelijk dure auto's erop na te houden, omdat dat voor ons de *goedkoopste* oplossing is. Ik had nou juist begrepen dat uw dienst veel meer dan in het verleden op een zakelijker benadering zou koersen.

En afgezien van de formele kant: ook politiek lijkt een dergelijk besluit mij moeilijk uit te leggen. Ik verneem graag - kon het zijn op korte termijn - uw oordeel, voordat ik mij afvraag hoe ik een dergelijk besluit aan de kaak zou kunnen stellen..."

4. De Staatssecretaris antwoordde verzoeker met een brief van 10 september 1999:

"...Aan u en uw echtgenote is een lease-auto ter beschikking gesteld waarop de wettelijke autokostenfictie van toepassing is. Naast deze twee lease-auto's bent u in privé in het bezit van een personenauto met een cataloguswaarde van ca. f. 75.000. U verzoekt mij de Belastingdienst toe te staan om jegens u een ruimhartiger gebruik te maken van het leerstuk van de vrije bewijsvoering, indien u jaarlijks voor het privé-gebruik van de aan u en uw echtgenote ter beschikking gestelde personenauto's vrijwillig een bedrag aan inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen betaalt van f. 9.000.

Ingevolge artikel 42, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt ingeval een werkgever aan zijn werknemer in verband met het verrichten van arbeid een personenauto ter beschikking heeft gesteld, terzake van het privé-gebruik ten minste 20% van de catalogusprijs - met inbegrip van de omzetbelasting - van de personenauto tot het inkomen van de werknemer gerekend.

Deze bijtelling vindt slechts dan geen toepassing indien blijkt, dat wil zeggen indien de belastingplichtige overtuigend aantoont dat de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt. De wijze waarop dit tegenbewijs wordt geleverd is vormvrij en niet aan enig voorschrift gebonden. Ook op andere wijze dan door

middel van een sluitende kilometeradministratie kan dit bewijs worden geleverd.

De vraag of in een concrete situatie is aangetoond dat toepassing van de autokostenfictie achterwege kan blijven is voorbehouden aan de bevoegde inspecteur. Indien men met de Inspecteur blijvend van mening verschilt over de vraag of het tegenbewijs is geleverd kan de kwestie desgewenst worden voorgelegd aan de belastingrechter.

In de door u voorgelegde situatie is de autokostenfictie van toepassing voor de lease-auto's die aan u en uw echtgenote ter beschikking zijn gesteld tenzij blijkt dat ieder van de auto's op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden is gebruikt. Indien u niet slaagt in het tegenbewijs zal de Inspecteur voor de beide lease-auto's de autokostenfictie van toepassing verklaren.

De autokostenfictie is een forfaitaire regeling waarmee op eenvoudige wijze de waarde van het privé-gebruik van de door de werkgever ter beschikking gestelde personenauto tot het belastbare inkomen wordt gerekend. Inherent aan een dergelijke forfaitaire regeling is een zekere ruwe werking die de wetgever bij de invoering van de autokostenfictie heeft aanvaard. Aangezien de wetgever er bovendien expliciet voor heeft gekozen om een tegenbewijsregeling in de wet op te nemen kan ik niet aan uw verzoek tegemoetkomen. Met een vrijwillig betaling wordt immers niet het bewijs geleverd dat een van de auto's voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

Overigens is het vanwege de vele discussies over de bijtelling van het privé-gebruik van de ter-beschikking gestelde auto en vanwege de precedentwerking die de door u gewenste tegemoetkoming met zich mee zal brengen ook niet wenselijk aan uw verzoek tegemoet te komen..."

5. Verzoeker reageerde met een brief van 14 september 1999:

"...Ik ben mij ervan bewust dat ik uw departement een beleidsmatig wellicht lastige vraag heb gesteld. Maar op een formeel antwoord, nl. hoe de formele procedure is, zit ik niet te wachten. Zoals ik u heb laten weten had ik mij reeds tot de inspecteur gewend. Die had mij ook al laten weten dat er een lastige kant aan de zaak zat, hoewel mijn verzoek hem sympathiek was. De eerste anderhalve pagina van uw brief is daarom niet ter zake doende formele prietpraat.

De alinea die begint met "De autokosten..." zou dan uw afweging, die leidt tot een afwijzing, moeten bevatten. Strikt genomen staat er als grond voor uw afwijzing: "Met een vrijwillige betaling wordt immers niet het bewijs geleverd...". Die afweging gaat volstrekt heen langs de door mij gestelde vraag. Ik heb niet gevraagd om, in ruil voor een vrijwillige betaling...". Dat zou immers elke persoon, die in het bezit is van twee lease-auto's kunnen gelden. Ik heb u nadrukkelijk - en zeer bewust - een andere casus voorgelegd. Sleutelrol daarin vervult een thans in mijn privé-bezit zijnde BMW, anderhalf jaar oud, die bij



aanschaf royaal duurder was dan elk van de beide lease-auto's.

In hoeverre voorts uw opmerking "Overigens..." een dragende grond kan zijn voor een formele beslissing, vraag ik mij af..."

6. De Staatssecretaris antwoordde verzoeker op 23 september 1999 als volgt:

"...beklaagt u zich er over dat bij de beantwoording van uw brief van 1 augustus 1999 niet is ingegaan op de door u voorgelegde casus. Uit die casus blijkt dat u naast de aan u en uw echtgenote ter beschikking gestelde lease-auto's zelf in privé beschikt over een anderhalf jaar oude BMW, die bij aanschaf royaal duurder was dan elk van beide lease-auto's. Om te voorkomen dat u voor de beide lease-auto's met een bijtelling wordt geconfronteerd van in totaal f. 28.800, zijnde 24% van de cataloguswaarde van in totaal f. 120.000 en daarnaast een onredelijk verlies moet lijden als u uw privé auto zou moeten verkopen, hebt u de Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht (hierna: de Inspecteur) verzocht om de afspraak te maken dat slechts één lease-auto voor privé-gebruik in aanmerking wordt genomen. Omdat de Inspecteur om fiscaal-technische redenen geen afspraak kan maken hebt u deze vraag aan mij voorgelegd.

Dienaangaande deel ik u het volgende mee. De indruk dat uw vraag niet serieus is behandeld, neem ik graag weg. Hieronder zal ik mijn beslissing op een andere wijze uiteenzetten.

De Inspecteur van de Belastingdienst is onder meer belast met de uitvoering van de wettelijke bepalingen inzake de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. Deze wettelijke bepalingen past hij toe aan de hand van de feiten en omstandigheden zoals die daadwerkelijk hebben plaatsgevonden. Ook het maken van eventuele afspraken in individuele gevallen die met de heffing van inkomstenbelasting/

premie volksverzekeringen hebben te maken, behoren tot de bevoegdheid van de inspecteur. Dit geldt ook voor het eventueel maken van een afspraak over de wijze waarop u in de door u geschetste situatie ten behoeve van de inspecteur het bewijs kunt leveren dat slechts één van de ter beschikking gestelde lease-auto's hoeft te worden gezien als de auto voor privé-gebruik.

Indien in een concrete situatie er met de inspecteur een blijvend verschil van mening is - bijvoorbeeld over de bewijsvoering - kan de kwestie desgewenst worden voorgelegd aan de belastingrechter. Het oordeel van de inspecteur pleeg ik slechts marginaal te toetsen, dat wil zeggen, ik zie of hij gelet op wet, jurisprudentie en geldend beleid in redelijkheid tot zijn beslissing kon komen. In de door u voorgelegde situatie ben ik van oordeel dat de inspecteur in redelijkheid heeft kunnen beslissen dat u, om de fiscale bijtelling te voorkomen voor beide lease-auto's een sluitende kilometeradministratie moet bijhouden. Voor mij is er in situaties als door u voorgelegd geen verdergaande taak weggelegd.

Wél heeft de wetgever mij de mogelijkheid gegeven tegemoet te komen in situaties waarin sprake is van onbillijkheden van overwegende aard, de zogenoemde hardheidsclausule. Deze bevoegdheid is neergelegd in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Onbillijkheden van overwegende aard als hiervoor bedoeld doen zich slechts voor indien onverkorte toepassing van de wettelijke bepalingen leidt tot door de wetgever niet bedoelde gevolgen. Hiervan is naar mijn oordeel met betrekking tot de toepassing van de autokostenfictie in uw geval geen sprake.

De wetgever heeft de wettelijke mogelijkheid geschapen om tegenbewijs te leveren dat de lease-auto voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Slaagt u in dit bewijs, dat overigens geheel vormvrij is, dan is in dat geval de autokostenfictie niet van toepassing. Dat u het bijhouden van bijvoorbeeld een kilometeradministratie vervelend vindt, brengt hierin geen verandering. Er is dan ook geen reden om voor u met toepassing van de hardheidsclausule een van de wettelijke bepalingen afwijkende regeling te treffen..."

#### B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder klacht.

Voorts voerde verzoeker nog het volgende aan:

"...De casus is de volgende.

Wij wonen in IJsselstein, 65 km. van de werkplek van mijn vrouw (Rotterdam) en 80 km. van mijn eigen werkplek (Nijmegen).

Mijn vrouw heeft als lease-auto een BMW 318 i tot haar beschikking (cataloguswaarde plm 60.000). Tot dusverre heeft zij volgens de regels 24% bijtelling opgegeven aan de inspecteur van belastingen.

Per 1 oktober a.s. krijg ik de beschikking over een lease-auto, een Saab, 93 LPT (cataloguswaarde plm. 65.000). Volgens de regels zou ik daarover ook een bijtelling moeten opgeven aan de belastinginspecteur.

Ik ben in het privé-bezit van een BMW 318(is) (cataloguswaarde plm. 75.000). Deze auto is 1,5 jaar oud.

Wanneer wij twee bijtellingen, volgens de regels, zouden toepassen, betalen wij ongeveer  $(65.000+60.000) \times 24\% \times 60\% = 18.000$  belasting.

Wanneer wij echter mijn privé-BMW zouden gebruiken voor privé-ritten en een kilometeradministratie zouden bijhouden betalen wij helemaal geen belasting vanwege de lease-auto's. Wij beschikken dan met een huishouden van twee personen over drie forse middenklasse-auto's -in onze ogen een minder gewenste situatie.

Het alternatief lijkt te zijn om één van beide lease-auto's te gebruiken voor privé-ritten en voor de andere auto een kilometeradministratie bij te houden, waaruit blijkt dat we niet meer privé-kilometers maken met die auto dan 1000 (in de toekomst 500) km. Dan zouden we maar een bijtelling betalen over één auto.

Die oplossing kan in praktijk evenwel niet werken. Gelet op de grote afstand die wij beiden tot onze werkplek hebben, gebeurt het meer dan incidenteel dat wij privé-afspraken hebben, direct aansluitend aan ons werk. Zodoende is het ons niet mogelijk één bepaalde auto te houden voor privé-gebruik. Ons rest derhalve geen andere mogelijkheid dan plm. 18.000 te betalen óf mijn privé-BMW aan te houden en te gebruiken als wisselauto, voor die situaties, waarbij sprake is van een privé-afpraak aansluitend aan het werk en alle overige privé-ritten.

Ik acht die situatie om meer dan één reden uiterst onbevredigend. Derhalve heb ik mij tot de belastinginspecteur gewend met het volgende verzoek. Kan ik, gelet op genoemde omstandigheden, met u overeenkomen dat wij voor één van beide lease-auto's (naar uw keuze) een bijtelling betalen, in ruil waarvoor wij vrijgesteld worden van de verplichting een kilometeradministratie bij te houden?

Het antwoord was eenvoudig: "individuele afspraken worden niet gemaakt."

(...)

Aangezien ik dat antwoord onbevredigend vond, heb ik mij gewend tot de Staatssecretaris van Financiën met hetzelfde verzoek. (...)

De reacties die ik van Financiën ontving kennen 3 verschillende elementen, waarop ik nader wil ingaan.

#### 1. Het formele argument.

Financiën stelt -lees ik het goed- dat in de wettelijke systematiek is uitgegaan van de fictie dat de werknemer de hem ter beschikking gestelde auto aanwendt voor privé-ritten, tenzij hij erin slaagt het tegendeel te bewijzen.

Deze systematiek zou het maken van een individuele afspraak technisch al niet mogelijk maken: de wet vraagt nu eenmaal om het leveren van tegenbewijs.

Deze opvatting lijkt mij geen stand te kunnen houden. Ex post geldt deze stelling uiteraard wel. De gehele jurisprudentie wijst daarop. Maar daarvan is in dit geval geen sprake. Ik heb mij ex ante tot financiën gewend. Gelet op het feit dat de bewijsvoering vormvrij is, kan heel goed tevoren een afspraak gemaakt worden, waarvan beide partijen overeenkomen dat deze afspraak voldoet aan het bewijsvereiste. Technisch gezien kan het formele argument m.i. geen stand houden.

## 2. Het materiële argument.

Financiën stelt een en andermaal dat er een way out is: een kilometeradministratie voor een van beide auto's.

Zoals ik boven heb aangegeven is dat in onze situatie absoluut geen way out.

## 3. Toepassing van de hardheidsclausule

Financiën stelt dat in deze casus geen sprake is van door de wetgever niet bedoelde gevolgen.

Die stelling lijkt mij zeer aanvechtbaar.

Het kan toch niet zo zijn dat de wetgever ons verplicht om

óf een fiscale bijtelling te accepteren, die materieel neerkomt op een belastingaanslag van 1.500 per maand (een bedrag waarvan ik een royale middenklasse-auto kan leasen),

óf te kiezen voor een legale constructie waarbij ik helemaal geen belasting betaal,

waarbij een tussenweg niet mogelijk is?

Mijn aanbod aan Financiën is m.i. uiterst redelijk en geheel in lijn met de bedoeling van de wetgever: voor privé-gebruik betalen wij de wettelijk bepaalde bijtelling. Alleen: daar waar sprake is van twee ongeveer gelijkwaardige lease-auto's vraag ik ex ante ontheffing van de verplichting alle privé-ritten met één auto te maken..."

## C. Standpunt Minister van Financiën

In reactie op de klacht deelde de Staatssecretaris van Financiën het volgende mee:

### "...Situatie

(Verzoeker; N.o.), is in privé in het bezit van een BMW 318. Deze auto is plusminus 1,5 en heeft een cataloguswaarde van f 75.000.

Zijn echtgenote is werkzaam te Rotterdam, 65 kilometer van haar woonplaats. Zij heeft van haar werkgever een lease-auto (BMW 318 i) ter beschikking gekregen met een cataloguswaarde van f 60.000.

(Verzoeker; N.o.) is werkzaam te Nijmegen, 80 kilometer van zijn woonplaats. Van zijn werkgever heeft hij per 1 oktober 1999 een lease-auto (Saab 93 LPT) ter beschikking gekregen met een cataloguswaarde van f 65.000.

Voor de lease-auto moet zowel bij het inkomen van (verzoeker; N.o.) als zijn echtgenote 24% van de cataloguswaarde worden geteld wegens het privé-gebruik.

(Verzoeker; N.o.) heeft op 1 augustus en 14 september 1999 een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule ingediend. Deze verzoeken zijn op 10 respectievelijk 23 september 1999 afgewezen.

(Verzoeker; N.o.) gaat (...) in op het formele argument, het materiële argument en de toepassing van de hardheidsclausule.

Dienaangaande het volgende.

#### Formele argument

In de gevallen waarin een werknemer voor privé-doeleinden de beschikking heeft over een personenauto van de werkgever wordt, teneinde dit voordeel op praktische wijze in de belastingheffing te betrekken, 20% van de catalogusprijs van de auto - inclusief de omzetbelasting - onder aftrek van de vergoeding voor het privé-gebruik, tot het inkomen van de werknemer gerekend. Dit percentage wordt verhoogd tot 24% indien voor woon-werkverkeer ten minste driemaal per week over een enkele reisafstand van meer dan 30 kilometer wordt gereisd.

Deze wettelijke bepalingen gaan uit van het vermoeden dat de ter beschikking gestelde auto ook voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Het vermoeden is in de wet gebracht teneinde het element van het privé-gebruik, met uitsluiting van persoonlijke of bijzondere omstandigheden, op eenvoudige en praktisch uitvoerbare wijze bij de belastingheffing tot uitdrukking te brengen.

Een bijtelling voor privé-gebruik kan alleen achterwege blijven indien blijkt, dat wil zeggen door de belastingplichtige overtuigend wordt aangetoond, dat de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt. De wijze waarop het bewijs wordt geleverd is hierbij niet aan enig voorschrift gebonden.

(Verzoeker; N.o.) stelt (...) dat nu deze bewijsvoering vormvrij is tevoren met de inspecteur heel goed een afspraak kan worden gemaakt, waarin beide partijen overeenkomen dat deze afspraak voldoet aan het tegenbewijs. Hij is dan ook van oordeel dat het formele

argument van het tegenbewijs geen stand kan houden.

Naar (verzoeker; N.o.) stelt is het in de gegeven situatie niet mogelijk slechts één van beide lease-auto's voor privé-doeleinden te gebruiken. Daarom heeft hij de inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht (hierna: de inspecteur) op 21 juli 1999 verzocht om een regeling te treffen waarbij hij voor één van beide lease-auto's de autokostenfictie toepast en hij in ruil daarvoor vrijgesteld wordt van het bijhouden van de kilometeradministratie voor de andere lease-auto.

De inspecteur heeft dit verzoek op 30 juli 1999 afgewezen. Hierbij heeft hij aangegeven dat de fiscale bijtelling voor de lease-auto's kan worden voorkomen door voor beide lease-auto's een sluitende kilometeradministratie bij te houden. Daaruit zal immers kunnen blijken of de beide lease-auto's op jaarbasis al dan niet voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden zijn gebruikt. Het maken van eventuele afspraken in individuele gevallen die met de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen hebben te maken, behoort tot de bevoegdheid van de inspecteur. In casu heeft (verzoeker; N.o.) met de inspecteur willen afspreken dat voor één van de aan hem en zijn echtgenote ter beschikking gestelde auto's, die alle twee ook privé worden gebruikt, geen bijtelling plaatsvindt, zonder dat met betrekking tot die auto het bewijs wordt geleverd dat minder dan 1000 kilometer privé wordt gereden. De inspecteur heeft deze afspraak - die inhoudt dat afgezien wordt van het leveren van tegenbewijs - niet willen maken. De inspecteur ziet voorts in de door (verzoeker; N.o.) geschetste omstandigheden geen aanleiding om op basis daarvan te concluderen dat het tegenbewijs is geleverd. De vraag of het tegenbewijs is geleverd kan bij blijvend verschil van inzicht desgewenst wordt voorgelegd aan de belastingrechter. Voor mij is er in dergelijke situaties geen taak weggelegd.

#### Materiële argument

(Verzoeker; N.o.) is voorts van mening dat het leveren van het bewijs dat de lease-auto's op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden zijn gebruikt door het bijhouden van een sluitende kilometeradministratie voor hem geen oplossing is.

De autokostenfictie is een forfaitaire regeling waarmee op eenvoudige wijze de waarde van het privé-gebruik van de ter beschikking gestelde auto tot het belastbare inkomen wordt gerekend. Inherent aan een dergelijke forfaitaire regeling is een zekere ruwheid die de wetgever bij de invoering van de autokostenfictie heeft aanvaard. Bovendien heeft de wetgever er expliciet voor gekozen om een tegenbewijsregeling in de wet op te nemen die de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om aan een bijtelling voor privé-gebruik te voorkomen. Indien niet blijkt dat een ter beschikking gestelde auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden is gebruikt, is de autokostenfictie ten volle van toepassing.

In de voorgelegde situatie ben ik van oordeel dat de inspecteur in redelijkheid heeft kunnen beslissen dat om een fiscale bijtelling te voorkomen voor beide lease-auto's een sluitende kilometeradministratie moet worden bijgehouden. Voor het maken van een afspraak heeft hij - naar mijn oordeel terecht - geen aanleiding gevonden.

#### Toepassing hardheidsclausule

In artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is mij de bevoegdheid gegeven tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard. Deze bevoegdheid is echter beperkt. Slechts in gevallen waarin onverkorte toepassing van de belastingwetten leidt tot door de wetgever niet voorziene gevolgen, heb ik de vrijheid een van de wettelijke bepalingen afwijkende bijzondere maatregel te treffen. Gelet op de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever om de autokostenfictie van toepassing te verklaren tenzij blijkt dat de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden is gebruikt, kan ik in de aangevoerde omstandigheden geen aanleiding vinden met toepassing van de hardheidsclausule een bijzondere van de wettelijke bepalingen afwijkende, maatregel te treffen.

In het besluit van 28 september 1992, nr. DB92/4493, heb ik het beleid met betrekking tot de toepassing van de hardheidsclausule inzake de regeling voor privé-gebruik van de auto gepubliceerd (...)

Overigens is het vanwege de vele discussies over de bijtelling van het privé-gebruik van de ter beschikking gestelde auto en vanwege de precedentwerking die de door (verzoeker; N.o.) gewenste tegemoetkoming met zich mee zal brengen ook niet wenselijk aan zijn verzoek tegemoet te komen..."

## Beoordeling

1. In artikel 42 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB) is een forfaitaire regeling opgenomen voor de bepaling van het privé-gebruik van een personenauto; de autokostenfictie. Samengevat houdt de autokostenfictie in dat de waarde van het privé-gebruik bij werknemers die een auto van de zaak of een (vrijwel) geheel door de werkgever bekostigde eigen auto ter beschikking hebben, wordt gefixeerd op 20% of 24% van de cataloguswaarde van de auto. De autokostenfictie is niet van toepassing indien de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt. De belastingplichtige dient te bewijzen dat deze laatste situatie zich voordoet (zie achtergrond, onder 2. en 3.).

2. Verzoeker en zijn echtgenote hebben per 1 oktober 1999 de beschikking over een in eigendom toebehorende auto en elk over een door de werkgever ter beschikking gestelde lease-auto waarop de autokostenfictie van toepassing is. Verzoeker heeft de Staatssecretaris van Financiën verzocht om met toepassing van de hardheidsclausule van

artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr; zie achtergrond, onder 3.) toe te staan dat slechts voor één van beide door de werkgever ter beschikking gestelde lease-auto's de autokostenfictie wordt toegepast. Meer concreet komt dit verzoek er op neer dat verzoeker slechts voor één van de twee ter beschikking gestelde lease-auto's (naar keuze van de Belastingdienst) een bijtelling op grond van de autokostenfictie betaalt, terwijl voor de andere lease-auto een dergelijke bijtelling achterwege blijft en eveneens vrijstelling wordt verleend van de verplichting om - middels het bijhouden van een kilometeradministratie - te bewijzen dat de auto op jaarbasis voor minder dan 1000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt. Verzoeker grondt zijn verzoek op de bijzondere omstandigheden van zijn geval. In geval van afwijzing van het verzoek is het aantrekkelijker om de privé-auto aan te houden, hetgeen volgens verzoeker leidt tot de onwenselijke situatie van een huishouden van twee personen met drie forse personenauto's. Ook wees hij erop dat het in hun geval (het geregeld voorkomen van privé-afspraken direct aansluitend aan het werk) niet mogelijk is om door het aanwenden van één en dezelfde lease-auto voor de privé-ritten de bijtelling te beperken tot eerstbedoelde lease-auto.

De Staatssecretaris wees het verzoek tot toepassing van de hardheidsclausule af.

3. Voor toepassing van de hardheidsclausule als bedoeld in artikel 63 Awr is slechts plaats indien zich bij de toepassing van de belastingwet onbillijkheden van overwegende aard voordoen die door de wetgever niet zijn voorzien of bedoeld. Van een dergelijke situatie is in het onderhavige geval geen sprake. Doel van de autokostenfictie is het privé-gebruik van een door de werkgever ter beschikking gestelde personenauto op een praktische wijze in de inkomstenbelasting te betrekken. De wetgever heeft in dit verband nadrukkelijk gekozen voor een forfaitaire regeling. Deze treedt in werking zodra een personenauto ter beschikking wordt gesteld, en daarbij is slechts een uitzondering gemaakt voor de situatie waarin de belastingplichtige kan aantonen op jaarbasis minder dan 1000 kilometer privé te hebben gereden (zie achtergrond, onder 2. en 3.). Zo bezien geldt dat de Staatssecretaris in redelijkheid heeft kunnen besluiten om het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule af te wijzen. Immers, de strekking van het door verzoeker ingediende verzoek is het toestaan van een ruimere uitzondering op de forfaitaire regeling dan waarvoor de wetgever expliciet heeft gekozen. De door verzoeker aangevoerde bijzondere omstandigheden doen hieraan niet af, en regarderden overigens enkel verzoeker zelf.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is niet gegrond.