

Notitie over de fiscale gevolgen van het gebruik van deelauto's

Met zijn brief van 15 mei jl. ([Kamerstukken II 2023/24, 31305, nr. 461](#)) heeft de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst aangekondigd dat de Belastingdienst een aantal voorbeelden zal publiceren om de geldende regels ten aanzien van het gebruik van deelauto's door werknemers te verduidelijken. De Kennisgroep loonheffing algemeen heeft daartoe een notitie opgesteld. De notitie bestaat uit een algemene beschouwing en zeven praktijkvoorbeelden.

1 Algemene beschouwing wet- en regelgeving

De deelauto is fiscaal niet gedefinieerd. In het kader van deze notitie verstaan we onder een deelauto een auto die door meerdere personen wordt of kan worden gebruikt. Dat kan een werkgever zijn die één auto aan meerdere werknemers ter beschikking stelt of een externe aanbieder die auto's ter beschikking stelt aan een werknemer, al dan niet via diens werkgever.

Er bestaan fiscaal geen bijzondere regels voor deelauto's; in de fiscaliteit wordt bij het gebruik van deelauto's aangesloten bij bestaande regels die gelden voor loon in zijn algemeenheid en vervoer in het bijzonder.

Het loonbegrip voor de loonheffingen is ruim. Zie [artikel 10](#) van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964). Het betreft kortweg al hetgeen uit een (vroegere) dienstbetrekking wordt genoten. Dit kan zowel loon in geld zijn als loon in natura. Als een werkgever een vergoeding geeft aan een werknemer voor reizen met de eigen auto is sprake van loon in geld. Als een werknemer een auto van de werkgever mag gebruiken om te reizen is sprake van loon in natura. Zowel loon in geld als loon in natura zijn onderworpen aan loonheffingen, waarbij loon in natura eerst moet worden gewaardeerd conform de wettelijke regels. Daarnaast kent de wetgeving diverse (gerichte) vrijstellingen waardoor minder of geen loonheffingen verschuldigd zijn over het loon. Een voorbeeld hiervan is de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding van € 0,23 per kilometer (2024).

Hierna geven we een overzicht van de wet- en regelgeving binnen de loonheffingen waar een werkgever mee te maken kan krijgen bij het gebruik van een (deel)auto door een werknemer.

1.1 Regeling privégebruik auto (de bijtelling)

Als een werkgever aan zijn werknemer een auto ter beschikking stelt, is sprake van loon in natura. In dat geval geldt een bijzondere waarderingsregeling; de regeling privégebruik auto. Deze regeling is opgenomen in [artikel 13bis](#) Wet LB 1964. Op grond van deze regeling moet de werkgever een forfaitaire bijtelling in aanmerking nemen bij de werknemer als de auto ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld door of namens de werkgever.

Voor de toets of de werkgever een forfaitaire bijtelling in aanmerking moet nemen op grond van de regeling privégebruik auto geldt het volgende:

- Als de auto ter beschikking is gesteld aan de werknemer, wordt de auto geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld. In dat geval is een forfaitaire bijtelling aan de orde, tenzij blijkt¹ dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (tegenbewijsregeling, zie paragraaf 1.1.2).
- Wordt voldaan aan de tegenbewijsregeling dan wordt op basis van deze regeling een forfaitaire bijtelling van nihil toegepast. De eventuele privékilometers die niet meer zijn dan de genoemde 500 kilometer zijn dan niet belast. Fiscaal gezegd, ze worden op nihil gewaardeerd.
- Als de auto niet ter beschikking is gesteld aan de werknemer is een forfaitaire bijtelling niet aan de orde, maar kunnen andere fiscale regelingen gelden, zoals de gerichte vrijstelling voor reiskosten en de algemene waarderingsregels voor loon in natura (zie paragraaf 1.2). De eventuele privékilometers zijn dan belast, ook als dit er minder zijn als de genoemde 500 kilometer, omdat de tegenbewijsregeling enkel van toepassing is als sprake is van een ter beschikking gestelde auto.

De inspecteur moet aannemelijk maken dat de werkgever een auto ter beschikking heeft gesteld aan de werknemer. Zie HR 13 augustus 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BN3831](#). Hij hoeft niet aannemelijk te maken dat de auto ook voor privédoeleinden ter beschikking is gesteld. Zie Hof Amsterdam, [ECLI:NL:GHAMS:2015:2283](#) (deze uitspraak is bekrachtigd door HR 22 januari 2016, [ECLI:NL:HR:2016:81](#)). Is sprake van een ter beschikking gestelde auto, dan moet de werkgever

¹ De werkgever moet de feiten volledig bewijzen ('overtuigend aantonen').

bewijzen dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (tegenbewijsregeling).

Zie voor meer informatie over de regeling privégebruik auto hoofdstuk 23.3 en 23.4 van het [Handboek Loonheffingen 2024](#) (hierna: het Handboek).

1.1.1 *Wanneer is sprake van een ter beschikking gestelde auto?*

Artikel 13bis Wet LB 1964 is alleen van toepassing als sprake is van een ter beschikking gestelde auto. De vraag of een werkgever aan zijn werknemer een deelauto ter beschikking stelt, is niet altijd eenvoudig te beantwoorden. Wanneer is dit het geval?

Volgens de Hoge Raad houden de woorden 'ter beschikking gesteld' in dat de belastingplichtige de macht heeft om over de auto naar goedvinden te beschikken. Zie HR 19 oktober 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AW8780](#). Met andere woorden, dat de werknemer voor kortere of langere tijd de feitelijke macht over de auto uitoefent of kan uitoefenen. De werknemer moet niet alleen de mogelijkheid hebben om de auto te (laten) besturen, maar moet ook kunnen bepalen voor welke doeleinden hij de auto gebruikt. Een verbod op privégebruik van de werkgever hoeft niet altijd te betekenen dat de werknemer de auto niet kan gebruiken voor privédoeleinden. Zie ook de [Handreiking privégebruik auto](#) op www.Belastingdienst.nl.

Blijft de feitelijke beschikkingsmacht over de auto bij de werkgever, dan is geen sprake van een aan de werknemer ter beschikking gestelde auto. De jurisprudentie bevat voorbeelden waaruit in voorkomende gevallen kan worden afgeleid bij wie de feitelijke beschikkingsmacht ligt:

- De feitelijke beschikkingsmacht bleef volgens de Hoge Raad bij de werkgever als een of meer werknemers de auto slechts besturen ter uitvoering van bepaalde opdrachten om in het belang van de werkgever personen of goederen te vervoeren. In deze casus hadden de werknemers van een hotel op een Waddeneiland toegang tot de autosleutels van twee auto's. De werknemers moesten de auto's met name gebruiken voor het vervoer van hotelgasten van en naar de veerpont en het verzorgen van tochten met de hotelgasten. De inspecteur was er niet in geslaagd aannemelijk te maken dat sprake was van een ter beschikking gestelde auto. Zie HR 29 mei 2015, [ECLI:NL:HR:2015:1360](#).
- De feitelijke beschikkingsmacht lag bij een directeur die de auto van de bv gebruikte voor het vervoer van klanten naar bouwprojecten en naar wedstrijden van Ajax, omdat hij zelfstandig kon bepalen of en op welke wijze hij van de auto gebruik maakte. Zie HR 22 januari 2016, [ECLI:NL:HR:2016:81](#).
- De feitelijke beschikkingsmacht lag bij thuiszorgwerknemers die de auto's gedurende de gehele dag tot hun beschikking hadden om cliënten te bezoeken. Zij konden de wijze van gebruik van de auto's zelf bepalen. Privégebruik was verboden, maar wel mogelijk en kwam in de praktijk ook voor. Bovendien was de controle op het privégebruik door de werkgever zeer beperkt. Zie HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:964](#).
- De feitelijke beschikkingsmacht over een bestelauto van een hoveniersbedrijf lag niet (alleen) bij de werkgever. De werknemer gebruikte de bestelauto ook buiten werktijd voor zijn woon-werkverkeer en de auto stond dagelijks geparkeerd voor zijn woning. Zie HR 15 maart 2019, [ECLI:NL:HR:2019:361](#).

De vraag of sprake is van terbeschikkingstelling en voor welke periode is afhankelijk van de feiten en omstandigheden en moet materieel worden beoordeeld. Dat wil zeggen dat niet zozeer de formele aspecten van belang zijn, maar dat het gaat om de realiteitswaarde van wat partijen zijn overeengekomen en om de feitelijke uitvoering daarvan. Bij de beoordeling hiervan is nog het volgende van belang:

- Voor de vraag of sprake is van een ter beschikking gestelde (deel)auto is niet doorslaggevend wie de eigenaar van de auto is. Van een ter beschikking gestelde auto kan ook sprake zijn als de werkgever een auto huurt of leaset voor zijn werknemer. Ook kan sprake zijn van een ter beschikking gestelde auto als een werkgever één auto aan meerdere werknemers aanbiedt of als een externe aanbieder een auto aanbiedt, al dan niet via de werkgever.
- De situatie waarin een werkgever met de werknemer afsprekt dat hij alle kosten van de eigen auto van de werknemer of alle kosten van een door de werknemer geleasede auto vergoedt, kan worden gelijkgesteld met een door de werkgever ter beschikking gestelde auto. Zie HR 19 oktober 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AW8780](#). De vergoeding van de kosten wordt in dat geval aangemerkt als loon in natura (ondanks dat sprake is van loon in geld) waarop de regeling

privégebruik auto van toepassing is. Een eventuele eigen bijdrage voor privégebruik maakt dit volgens de Hoge Raad niet anders. Voor een eventuele gelijkstelling geldt nog het volgende:

- Gelijkstelling is alleen mogelijk als de werknemer de feitelijke beschikkingsmacht heeft over de auto.
- De gelijkstelling met een ter beschikking gestelde auto kan ook aan de orde zijn als de werkgever alle kosten vergoedt voor een beperkte periode.
- Onder de vergoeding van alle kosten vallen bijvoorbeeld ook de kosten van afschrijving en verzekeringen.
- Ook bij gelijkstelling kan met de tegenbewijsregeling voorkomen worden dat de werkgever een bijtelling in aanmerking moet nemen (bijtelling van nihil).

Als sprake is van een ter beschikking gestelde auto, moet de werkgever de regeling privégebruik auto toepassen per kalenderjaar. Dit is anders als de werknemer slechts gedurende een beperkte periode kan beschikken over een auto (bijvoorbeeld een dag of een maand). Dan moet de werkgever de regeling naar evenredigheid toetsen. Dit is meestal het geval als een abonnement wordt afgesloten met een deelautobedrijf.

Een abonnee betaalt dan veelal abonnementsgeld en ontvangt daarna een pas of inlogcodes van een app/account om de auto te kunnen gebruiken. Als hij van een auto gebruik wil maken, reserveert hij een auto als deze beschikbaar is en kan hij daarna via een app of via een pas en code een auto gebruiken. Voor het gebruik betaalt hij afhankelijk van het abonnement bijvoorbeeld een bedrag per uur en per kilometer. Het verstrekken van een dergelijke app of pas van een deelautobedrijf staat in beginsel niet gelijk aan een auto waarover de werknemer te allen tijde kan beschikken. Doorgaans heeft de werknemer niet op ieder door hem gewenst moment de beschikking over een auto bijvoorbeeld omdat;

- de werknemer dergelijke auto's alleen kan gebruiken als deze niet in gebruik zijn bij anderen;
- verlenging van de gereserveerde tijd alleen mogelijk is als de auto niet door een ander is gereserveerd; en
- de auto steeds moet worden teruggezet op de plaats of het deelgebied waar de auto is opgehaald.

Als de werknemer niet te allen tijde over een auto van een deelautobedrijf kan beschikken is de regeling privéauto alleen van toepassing op de dagen dat de werknemer de auto reserveert. Dit is anders als een werknemer op bijna ieder moment kan beschikken over een auto van een deelautobedrijf. Dit is bijvoorbeeld het geval als;

- de auto's bijna niet worden gebruikt door anderen;
- verlenging van de gereserveerde tijd bijna altijd mogelijk is; en
- de auto niet steeds moet worden teruggezet op de plaats waar de auto is opgehaald.

In dat geval is de regeling privégebruik auto van toepassing op het gehele kalenderjaar.

1.1.2 Tegenbewijsregeling 500 privékilometer op kalenderjaarbasis (forfaitaire bijtelling nihil)

Een ter beschikking gestelde (deel)auto wordt in ieder geval geacht ook voor privédoeleinden ter beschikking te zijn gesteld, tenzij blijkt dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (kilometers voor woon-werkverkeer zijn zakelijke kilometers). Dit kan bijvoorbeeld via een sluitende rittenregistratie (zie [artikel 3.13](#) URLB 2011 en hoofdstuk 23.3.18 van het Handboek). Maar ook andere vormen van bewijs waarmee voldoende wordt aangetoond dat de 500-kilometergrens niet wordt overschreden zijn aanvaardbaar. Er is bijvoorbeeld sprake van aanvaardbaar bewijs in het geval van een reëel verbod op privégebruik; een situatie waaruit blijkt dat de werkgever toezicht uitoefent op het verbod en vastlegt en bij overtreding handhaaft. Zie hoofdstuk 23.3.19 van het Handboek.

Als blijkt dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt, geldt een forfaitaire bijtelling van nihil; het voordeel van de ter beschikking gestelde auto wordt dan op nihil gewaardeerd (zie artikel 13bis, derde lid, Wet LB 1964). Dit heeft tot gevolg dat eventuele privékilometers (dus maximaal 500 kilometer) onbelast zijn.

De 500-kilometergrens voor privédoeleinden moet op kalenderjaarbasis worden bepaald en herrekend aan de hand van de mate van terbeschikkingstelling. Hiervoor heeft de werkgever inzicht nodig in de gebruikers en in het karakter van het gebruik van de deelauto (privé en zakelijk). Als een werkgever bijvoorbeeld een dag een auto ter beschikking stelt aan een werknemer leidt dat tot een maximum van 1,4 kilometer ($1/365 * 500$ kilometer) voor privédoeleinden. Als een werkgever bijvoorbeeld de maand augustus een auto ter beschikking stelt

aan een werknemer leidt dat tot een maximum van 42,5 kilometer ($31/365 * 500$ kilometer) voor privédoeleinden.

1.1.3 Forfaitaire bijtelling bij wisselende auto's of gebruikers

Als een werkgever dezelfde auto aan meerdere werknemers ter beschikking stelt en de werknemer dus waarschijnlijk niet doorlopend kan beschikken over een auto moet de forfaitaire bijtelling op grond van de wetssystematiek in redelijkheid worden verdeeld.² Zie voor een voorbeeld het arrest van 1 maart 1978, [ECLI:NL:HR:1978:AX3027](#) en de uitspraak van Hof Den Haag van 13 januari 2022, [ECLI:NL:GHDHA:2022:9](#). Voor een redelijke verdeling van de bijtelling per werknemer heeft de werkgever ook inzicht nodig in de gebruikers en in het (privé)gebruik van de deelauto. Als bijvoorbeeld gedurende het kalenderjaar een auto ter beschikking staat aan werknemer A en B en de auto voor 40% wordt gebruikt door werknemer A en voor 40% door werknemer B, moet de werkgever de forfaitaire bijtelling voor 50% bij werknemer A in aanmerking te nemen en voor 50% bij werknemer B. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de redelijke verdeling van de bijtelling niet aan de orde is bij een werknemer die niet te allen tijde over een auto van een deelautobedrijf kan beschikken. De regeling privéauto is in die situatie alleen van toepassing op de dagen dat de werknemer de auto reserveert (zie paragraaf 1.1.1).

Als de werknemer niet steeds dezelfde auto gebruikt, omdat hij uit verschillende auto's kan kiezen, kan de grondslag (de cataloguswaarde) van de auto wisselend zijn. Hiermee moet de werkgever rekening houden bij het berekenen van de hoogte van de forfaitaire bijtelling. Als bijvoorbeeld de werkgever de deelauto met een cataloguswaarde van € 45.000 op 1 juli vervangt door een auto met een cataloguswaarde van € 60.000 wijzigt de grondslag voor de bijtelling per 1 juli.³

1.2 Overige bepalingen

Als geen sprake is van een ter beschikking gestelde auto en dus de regeling privégebruik auto niet van toepassing is, kunnen andere fiscale regelingen van toepassing zijn. Welke regeling van toepassing is, hangt af van de wijze waarop de werkgever de kosten van de (deel)auto voor zijn rekening neemt. Als de werknemer een vergoeding ontvangt, is sprake van loon in geld. Als de werkgever zorgt voor vervoer is sprake van loon in natura (zie [artikel 13](#) Wet LB 1964). De onderstaande regelingen gelden zowel voor loon in geld als loon in natura.

1.2.1 Gerichte vrijstelling voor reizen met een (deel)auto

Een werkgever kan aan een werknemer vervoer in het kader van de dienstbetrekking gericht vrijgesteld (hierna: onbelast) vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen. Zie [artikel 31a](#), tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964.⁴ Op grond hiervan kan hij een onbelaste vergoeding toekennen aan een werknemer van maximaal € 0,23⁵ per kilometer voor zakelijke reizen⁶ met bijvoorbeeld zijn eigen auto of een (deel)auto die hij zelf heeft gehuurd of geleased. Het is niet mogelijk de werkelijke kosten van de (deel)auto in die gevallen te vergoeden.

Er is wel een gerichte vrijstelling voor de vergoeding van de werkelijke kosten van openbaar vervoer en het verstrekken en ter beschikking stellen van 'vervoer vanwege de inhoudingsplichtige' (loon in natura) als sprake is van een zakelijke reis (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, sub 1 en 2, Wet LB 1964). Een vergoeding van een deelauto (loon in geld) valt niet onder een gerichte vrijstelling.⁷ Een vergoeding voor privéreizen is volledig belast.

² De mogelijkheid van artikel 31, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1964 is alleen toepasbaar voor bestelauto's.

³ Bij de casus in paragraaf 2.5 wordt het berekenen van de bijtelling met een cijfervoorbeeld toegelicht.

⁴ Voor toepassing van de gerichte vrijstelling moet de werkgever de vergoeding, verstrekking en terbeschikkingstelling aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. De Belastingdienst gaat uit van aanwijzing als eindheffingsbestanddeel voor zover aan de voorwaarden en grensbedragen voor een gerichte vrijstelling is voldaan (Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 juni 2022, onderdeel 3.2.1., [Stcrt. 2022, 18970](#)). Bij vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die onder een gerichte vrijstelling vallen, is de gebruikelijkheidstoets van artikel 31, eerste lid, onderdeel f, Wet LB 1964 niet aan de orde, aangezien het aanwijzen van dergelijke vergoedingen altijd gebruikelijk is ([Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 18](#), p. 40-41).

⁵ Dit bedrag is inclusief parkeer-, veer- en tolgelden.

⁶ Een dienstreis of woon-werkverkeer.

⁷ De deelauto valt niet onder openbaar vervoer. [Artikel 1](#), van de Wet personenvervoer 2000 geeft de volgende definitie van openbaar vervoer die ook voor de Wet LB 1964 geldt: voor een ieder openstaand personenvervoer volgens een dienstregeling met een auto, bus, trein, tram, metro, veerpont of een via een geleidesysteem voortbewogen voertuig.

Als de werkgever de werknemer voorziet van een deelauto (een auto die niet ter beschikking wordt gesteld en dus niet valt onder de regeling privégebruik auto) is sprake van 'vervoer vanwege de inhoudingsplichtige' (zie [artikel 13a](#), zesde lid, Wet LB 1964). In dat geval is het vervoer onbelast als sprake is van een zakelijke reis.⁸ Eventuele privékilometers die een werknemer maakt met de auto zijn belast op basis van de werkelijke kosten.⁹ Ten overvloede merken wij op dat in de situatie dat de werkgever de werknemer voorziet van een deelauto, het niet mogelijk is om de werknemer ook een onbelaste kilometervergoeding van € 0,23 toe te kennen.

Als de werknemer moet reizen om bij de auto te komen die hij gaat gebruiken voor een zakelijke reis, is de reis er naartoe ook zakelijk. De fiscale gevolgen van deze reis zijn afhankelijk van de vervoersvorm die gekozen wordt en of de werkgever dit vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt. Als de werknemer bijvoorbeeld reist met het openbaar vervoer kan de werkgever ervoor kiezen om de werkelijke kosten van het openbaar vervoer onbelast te vergoeden, te verstrekken of ter beschikking te stellen (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, sub 1, Wet LB 1964). Als de werknemer met de eigen fiets naar de deelauto reist kan de werkgever een onbelaste kilometervergoeding van maximaal € 0,23 toekennen (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, sub 2, Wet LB 1964).

Zie voor meer algemene informatie over vervoer en reiskosten hoofdstuk 23 van het Handboek.

1.2.2 Aanwijzing als eindheffingsbestanddeel en gebruik vrije ruimte werkkostenregeling

Een werkgever kan een onbelaste vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling geven aan een werknemer als hij deze aanwijst als eindheffingsbestanddeel. Dit geldt niet voor een ter beschikking gestelde auto in de zin van artikel 13bis Wet LB 1964 (zie [artikel 31](#), vierde lid, onderdeel a, Wet LB 1964).

De werkgever kan bijvoorbeeld een vergoeding voor privégebruik, een stimulansbonus voor het gebruik van een deelauto of een aanvullende kilometervergoeding boven de onbelaste kilometervergoeding van € 0,23 per kilometer aan de werknemer aanwijzen. Voorwaarde voor aanwijzing is dat wordt voldaan aan de gebruikelijkheidseis van artikel 31, eerste lid, onderdeel f, Wet LB 1964. Vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen van in totaal maximaal € 2.400 per persoon beschouwt de Belastingdienst als gebruikelijk.

Een aangewezen eindheffingsbestanddeel komt ten laste van de vrije ruimte van de werkgever.¹⁰ Tot en met het fiscale loon van € 400.000 bedraagt de vrije ruimte 1,92% (2024). Over het meerdere van het fiscale loon bedraagt de vrije ruimte 1,18%. Over het bedrag dat binnen de vrije ruimte valt, betaalt de werkgever geen loonheffingen. Over het bedrag boven de vrije ruimte betaalt de werkgever 80% eindheffing.

Zie voor meer informatie over de aanwijzing van eindheffingsbestanddelen en de toepassing van de vrije ruimte hoofdstuk 10 van het Handboek.

Het gebruik van de vrije ruimte staat min of meer los van het gebruik van een (deel)auto en wordt daarom niet altijd besproken in de onderstaande antwoorden.

2 Vragen en antwoorden

Hierna volgen een aantal voorbeelden om de geldende regels ten aanzien van het gebruik van deelauto's door werknemers te verduidelijken. In de uitvoeringspraktijk zal steeds rekening gehouden moeten worden met de feitelijke omstandigheden zoals die zich voordoen.

2.1 Werkgever reserveert auto voor een zakelijke reis

Casus

⁸ In het geval sprake is van een abonnement bij een deelautobedrijf bedragen de werkelijke kosten een evenredig bedrag van de totale kosten.

⁹ Let op: De werkgever moet altijd eerst toetsen aan de regeling privégebruik auto of de auto ter beschikking staat aan de werknemer. Als de auto ter beschikking staat aan de werknemer worden de privékilometers forfaitair gewaardeerd.

¹⁰ Tenzij een gerichte vrijstelling van toepassing is.

Een werkgever heeft een abonnement bij een deelautobedrijf. Met dit abonnement kan hij bij beschikbaarheid een auto reserveren. Eén van diens werknemers heeft een auto nodig om naar een klant te rijden (bijvoorbeeld omdat die via het openbaar vervoer lastig bereikbaar is). De werkgever reserveert voor de werknemer in de buurt van het openbaar vervoer station een auto (of geeft via een portal/online omgeving toestemming aan de werknemer om een auto te reserveren). Privégebruik is niet toegestaan op straffe van een boete. De werkgever controleert of de kilometerstand van de auto (op de factuur) overeenkomt met de reis die de werknemer heeft gemaakt.

De werknemer gaat op de fiets naar een openbaar vervoer station bij hem in de buurt. Vervolgens gaat de werknemer met de trein naar een openbaar vervoer station in de buurt van de klant. Vanaf dat station neemt de werknemer voor het laatste stuk de deelauto naar de klant en vica versa.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen van de reis met de deelauto, het openbaar vervoer en de fiets?

Antwoord

Deelauto:

- Er is geen sprake van een ter beschikking gestelde auto om de volgende redenen:
 - De werknemer kan alleen gebruik maken van de auto tijdens de reis naar de klant en terug.
 - Tijdens deze reis blijft de feitelijke beschikkingsmacht bij de werkgever. De werknemer heeft weliswaar de mogelijkheid om de auto te besturen, maar hij mag niet bepalen voor welk doeleinde hij de auto gebruikt. Hij mag de auto alleen gebruiken voor een gerichte zakelijke opdracht van de werkgever (namelijk de betreffende reis naar de klant) en de werkgever controleert dit.
- De werkgever neemt de kosten van de auto rechtstreeks voor zijn rekening, waardoor sprake is van 'vervoer vanwege de inhoudingsplichtige'. Aangezien de werknemer met de auto naar een klant gaat, is sprake van een zakelijke reis en dus zijn de werkelijke kosten van de auto onbelast.

Openbaar vervoer:

De werkgever kan de werknemer een onbelaste kilometervergoeding geven van maximaal € 0,23 per kilometer voor de reis met het openbaar vervoer of hij kan de werkelijke kosten van het openbaar vervoer onbelast vergoeden als deze hoger liggen.¹¹

Fiets:

De werkgever kan de werknemer een onbelaste kilometervergoeding geven van maximaal € 0,23 per kilometer voor de reis met de fiets.

2.2 Werkgever heeft abonnement bij deelautobedrijf voor werknemers

Casus

Een werkgever heeft een afspraak met een deelautobedrijf voor al zijn werknemers. Op basis hiervan kunnen de werknemers bij beschikbaarheid zelf een auto (in de buurt) reserveren. De werknemers mogen te allen tijde een auto reserveren voor zakelijke doeleinden. Vooraf is geen goedkeuring van de werkgever voor het gebruik van de auto nodig, maar privégebruik is niet toegestaan op straffe van een boete. De werkgever houdt achteraf daadwerkelijk toezicht op het privégebruik middels de facturen en bewaart de vastleggingen van dit toezicht in zijn administratie.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen?

Antwoord

¹¹ Als de werkgever een OV-abonnement heeft vergoed, verstrekt of ter beschikking heeft gesteld is het abonnement onbelast (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, sub b, Wet LB 1964).

- Er is sprake van een ter beschikking gestelde auto om de volgende redenen. De werknemer heeft feitelijk de beschikkingsmacht over de auto tijdens het gebruik. Hij heeft de mogelijkheid om de auto te besturen en kan naar eigen inzicht bepalen voor welke doeleinden hij de auto gebruikt. De werkgever geeft geen gerichte zakelijke opdracht voor het gebruik van de auto. De werknemer mag de auto niet privé gebruiken, maar kan dit wel. Omdat de controle achteraf plaats vindt, kan de werkgever privégebruik niet verhinderen.
- De werkgever kan door het reëel verbod op privégebruik bewijzen dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (tegenbewijsregel).
- De forfaitaire bijtelling van nihil is van toepassing en de eventuele privékilometers (dus maximaal 500 kilometer op kalenderjaarbasis) zijn daarom onbelast.

2.3 Werknemer heeft abonnement bij deelauto bedrijf / gebruik enkele rit

Casus

Een werknemer sluit in privé een abonnement af bij een deelautobedrijf. Met dit abonnement kan hij bij beschikbaarheid een auto (in de buurt) reserveren. Het bedrijf brengt iedere maand bij de werknemer abonnementskosten in rekening en een bedrag per uur en per kilometer voor het daadwerkelijke gebruik van de auto. Alle oplaad-, brandstof- en verzekeringskosten zijn inbegrepen in het uur/kilometertarief.

Op aangeven van de werkgever reserveert de werknemer voor een dag een auto in zijn buurt om daarmee naar een congres te gaan en terug. De werkgever vergoedt alle kosten die het deelautobedrijf in rekening brengt, bestaande uit de pro rata kosten van het abonnement, het gebruik van de auto voor de zakelijke rit en de hieraan gerelateerde oplaad-, dan wel brandstofkosten. Privégebruik tijdens de rit naar het congres is niet toegestaan. De werkgever controleert dit achteraf.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen?

Antwoord

- Er is geen sprake van een ter beschikking gestelde auto om de volgende redenen:
 - De werknemer kan alleen gebruik maken van de auto tijdens de reis naar het congres en terug.
 - De werkgever vergoedt alle kosten van de auto die zien op het congres bezoek. Een dergelijke vergoeding kan worden gelijkgesteld met een ter beschikking gestelde auto.¹² Dit is in dit geval echter niet aan de orde, omdat tijdens deze reis de werknemer niet mag bepalen voor welk doeleinde hij de auto gebruikt. De feitelijke beschikkingsmacht blijft bij de werkgever, omdat de werknemer de auto alleen mag gebruiken voor een gerichte zakelijke opdracht van de werkgever (namelijk naar het congres gaan) en de werkgever controleert dit.
- De werkgever kan een onbelaste vergoeding geven voor de kosten van de reis naar het congres van maximaal € 0,23 per kilometer. Als de werkelijke kosten meer zijn en de werkgever kiest ervoor de werkelijke kosten te vergoeden, is het meerdere belast. De werkgever kan de aanvullende vergoeding aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Zie paragraaf 1.2.

2.4 Werknemer heeft abonnement met deelauto bedrijf / gebruik indien nodig

Casus

Een werknemer sluit in privé een abonnement af bij een deelautobedrijf. Met dit abonnement kan hij bij beschikbaarheid een auto (in de buurt) reserveren. Het bedrijf brengt iedere maand bij de werknemer abonnementskosten in rekening en een bedrag per uur en per kilometer voor het

¹² Als de werknemer een abonnement heeft waarbij de kosten per kilometer afhankelijk zijn van de mate van gebruik zijn de fiscale gevolgen hetzelfde. Gelijksstelling is niet aan de orde als de vergoeding niet volledig dekkend is voor het gebruik van de auto. Er kan dan geen sprake zijn van een ter beschikking gestelde auto (loon in natura). Zie paragraaf 1.1.1.

daadwerkelijke gebruik van de auto. Alle brandstof- en verzekeringskosten zijn inbegrepen in het uur/kilometertarief.

De werknemer heeft toestemming van zijn werkgever om de auto te gebruiken als dat naar het oordeel van de werknemer voor het werk nodig is. Enige mate van privégebruik is toegestaan, de werkgever controleert daar verder niet op. De werknemer houdt geen rittenregistratie bij. De werkgever vergoedt maandelijks de factuur die de werknemer aan het deelautobedrijf moet betalen, dat betekent alle kosten, bestaande uit abonnementskosten, ritkosten en brandstofkosten ook als de werknemer de auto voor privédoeleinden gebruikt.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen?

Antwoord

- Er is sprake van een ter beschikking gestelde auto om de volgende redenen:
 - De werkgever vergoedt alle kosten van de auto. Een dergelijke vergoeding kan worden gelijkgesteld met een ter beschikking gestelde auto (loon in natura). Dit is in dit geval aan de orde omdat de werknemer feitelijk de beschikkingsmacht heeft over de auto tijdens het gebruik. Hij heeft de mogelijkheid om de auto te besturen en kan naar eigen inzicht bepalen voor welke doeleinden hij de auto gebruikt. De werkgever geeft geen gerichte zakelijke opdracht voor het gebruik van de auto en controleert het (privé)gebruik van de auto niet.
 - Als de werknemer niet te allen tijde kan beschikken over een auto (omdat de deelauto's bijvoorbeeld in gebruik zijn bij anderen) is de regeling enkel van toepassing voor de perioden dat de werknemer de auto heeft gereserveerd. Zie paragraaf 1.1.1.
- De werkgever moet een bijtelling in aanmerking nemen, omdat hij niet kan voldoen aan de tegenbewijsregeling. De werkgever kan niet aantonen dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt. Hij kan immers geen sluitende kilometeradministratie overleggen of anderszins bewijzen dat de 500-kilometergrens niet is overschreden.
- Wanneer de werknemer verschillende auto's gebruikt, is de grondslag voor de bijtelling (cataloguswaarde) niet altijd hetzelfde. De werkgever moet daar rekening mee houden bij het vaststellen van de hoogte van de bijtelling. De werkgever kan met behulp van het kenteken de cataloguswaarde van de auto achterhalen. De gegevens van de gebruikte auto staat vermeld op de factuur.¹³

2.5 Werkgever biedt deelauto aan via mobiliteitsbudget

Casus

Een werkgever verstrekt aan werknemers een mobiliteitsbudget van € 800 per maand. Dit budget kan de werknemer via een app inzetten voor zakelijke reizen. Met de app kan de werknemer o.a. een auto reserveren bij een autoverhuurbedrijf. Het autoverhuurbedrijf heeft altijd een auto voor de werknemer beschikbaar. De werknemer mag het budget en dus ook de auto alleen voor zakelijke reizen gebruiken. Als hij de auto toch voor privédoeleinden gebruikt, factureert het verhuurbedrijf de kosten hiervan rechtstreeks aan de werknemer. De werkgever controleert het (privé)gebruik van de auto niet. Een eventueel restant van het budget wordt niet uitbetaald aan de werknemer.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen?

Antwoord

- Er is sprake van een ter beschikking gestelde auto om de volgende redenen:
 - Tijdens het gebruik van de auto ligt de feitelijke beschikkingsmacht bij de werknemer. De werknemer heeft immers de mogelijkheid om de auto te besturen, en kan naar eigen inzicht bepalen voor welke doeleinden hij de auto gebruikt. De werkgever geeft geen gerichte zakelijke opdracht voor het gebruik van de auto en controleert het (privé)gebruik van de

¹³ Bij casus 2.5 wordt de berekening van de bijtelling met een cijfervoorbeeld toegelicht.

auto niet. Het splitsen van de facturering van zakelijke ritten aan de werkgever en de privéritten aan de werknemer maken dat niet anders.

- De werknemer kan niet te allen tijde beschikken over een auto. De werknemer kan de app immers alleen inzetten tot een bepaald budget.¹⁴ De regeling is daarom enkel van toepassing op de dagen dat de werknemer een auto reserveert via de app.
- Er is een forfaitaire bijtelling van nihil aan de orde als blijkt dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (tegenbewijsregeling). De 500-kilometergrens voor privédoeleinden moet worden herrekend aan de hand van de mate van terbeschikkingstelling. Als een werknemer de app voor 10 dagen per jaar inzet voor een auto, geldt voor hem een grens van 13,6 kilometer (10/365) in dat kalenderjaar. Bij meer privékilometers in dat kalenderjaar dient de werkgever een (tijdsgelange) bijtelling in aanmerking te nemen. Dit betekent in beginsel¹⁵ een bijtelling van $10/365 * (\text{bijtellingspercentage} * \text{cataloguswaarde})$. Stel de werknemer heeft een auto met een cataloguswaarde van € 50.000 met een bijtellingspercentage van 22%. De bijtelling over het betreffende kalenderjaar bedraagt dan afgerond € 301 ($10/365 * (22\% * € 50.000)$). Als de cataloguswaarde van de deelauto's verschilt, moet hier rekening mee gehouden worden. Stel de werknemer heeft 5 dagen de beschikking gehad over een auto met een cataloguswaarde van € 30.000, 2 dagen een auto met een cataloguswaarde van € 40.000 en 3 dagen een auto met een cataloguswaarde van € 50.000. De berekening van de bijtelling is in dat geval: $5/365 * (\text{bijtellingspercentage} * € 30.000) + 2/365 * (\text{bijtellingspercentage} * € 40.000) + 3/365 * (\text{bijtellingspercentage} * € 50.000)$.
- Als geen bijtelling in aanmerking hoeft te worden genomen omdat voor niet meer dan 13,6 kilometer voor privédoeleinden in gereden, worden de privékilometers op nihil gewaardeerd (forfaitaire bijtelling van nihil).

2.6 Werkgever huurt een auto voor drie werknemers

Casus

Een werkgever huurt een auto bij een autoverhuurbedrijf. De sleutel van de auto is in beheer bij de receptie en wordt afwisselend gebruikt door drie werknemers. De werkgever controleert het gebruik van de auto niet en privégebruik is toegestaan. Er wordt geen kilometeradministratie bijgehouden.

Werknemer A gebruikt de auto 45 dagen in het kalenderjaar, werknemer B gebruikt de auto 60 dagen en werknemer C gebruikt de auto 100 dagen (in totaal: 205 dagen daadwerkelijke gebruik). De auto heeft een cataloguswaarde van € 45.000.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen?

Antwoord

- Er is sprake van een ter beschikking gestelde auto om de volgende redenen:
 - De werknemers hebben de feitelijke beschikkingsmacht over de auto. Zij hebben de mogelijkheid om de auto te besturen, en kunnen bepalen voor welke doeleinden zij de auto gebruiken. De werkgever geeft geen gerichte zakelijke opdracht voor het gebruik van de auto en controleert het (privé)gebruik van de auto niet.
 - De werknemers kunnen doorlopend beschikken over een auto met dien verstande dat ze deze met z'n drieën moeten delen. Daarom tellen ook de dagen mee dat de auto feitelijk niet wordt gebruikt. De regeling geldt immers voor de dagen dat de werknemer de auto kán gebruiken.
- De werkgever moet een bijtelling in aanmerking nemen, omdat de werkgever niet kan aantonen dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (tegenbewijsregeling).
- De werkgever moet de bijtelling in redelijkheid naar evenredigheid verdelen over de drie werknemers. Zie paragraaf 1.1.3. De totale bijtelling voor de auto bedraagt € 9.900 ($22\% * € 45.000$).

¹⁴ Wanneer een mobiliteitsbudget feitelijk voorziet in het doorlopend ter beschikking hebben van een auto (bijvoorbeeld bij permanente beschikbaarheid en een onbeperkt budget), blijft de bijtelling niet beperkt tot het aantal dagen dat de auto feitelijk wordt gebruikt.

¹⁵ Ervan uit gaande dat steeds dezelfde auto wordt gebruikt.

€ 45.000). De bijtelling kan bijvoorbeeld als volgt worden verdeeld over de betreffende werknemers:

- Werknemer A: € 2.173 ($45/205^e * € 9.900$)
- Werknemer B: € 2.897 ($60/205^e * € 9.900$)
- Werknemer C: € 4.829 ($100/205^e * € 9.900$)

2.7 Werkgever heeft één bedrijfsauto voor drie werknemers

Casus

Een werkgever heeft één auto op het bedrijfsterrein staan die drie werknemers kunnen meenemen voor zakelijk gebruik. De werkgever vindt het goed dat de werknemers de auto ook voor privédoeleinden gebruiken op momenten dat de auto niet gereserveerd is door de betreffende collega's. De kosten voor de privéritten wil de werkgever echter niet zelf dragen. Hij spreekt met de werknemers af dat zij eventueel privégebruik zelf moeten betalen. In de auto is een geautomatiseerde rittenregistratie geplaatst, waarmee kan worden vastgesteld wie er wanneer, waar en waarvoor (zakelijk of privé) met de auto heeft gereden.

Werknemer A maakt 60% gebruik van de auto en werknemer B 40%. Werknemer C maakt geen gebruik van de auto, omdat die continue in gebruik is bij de andere twee werknemers.

Vraag

Wat zijn de fiscale gevolgen voor de loonheffingen?

Antwoord

- Er is sprake van een ter beschikking gestelde auto aan A en B om de volgende redenen:
 - A en B hebben de feitelijke beschikkingsmacht over de auto. Zij hebben de mogelijkheid om de auto te besturen en kunnen bepalen voor welk doeleinde zij de auto gebruiken. De werkgever geeft geen gerichte zakelijke opdracht voor het gebruik van de auto en controleert het (privé)gebruik van de auto niet.
 - C heeft niet de mogelijkheid de auto te gebruiken; deze is immers altijd in gebruik bij de andere werknemers. Hij heeft daardoor feitelijk niet de beschikkingsmacht over de auto.
- Er is een forfaitaire bijtelling van nihil aan de orde voor werknemer A en B als blijkt dat de auto op kalenderjaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt (tegenbewijsregeling). De 500-kilometergrens voor privédoeleinden moet worden herrekend aan de hand van de mate van terbeschikkingstelling. Aangezien werknemer A de auto 60% van de tijd gebruikt geldt voor hem een grens van 300 kilometer ($60% * 500$). Voor werknemer B geldt een grens van 200 kilometer ($40% * 500$). Bij meer privékilometers moet de werkgever een evenredige forfaitaire bijtelling in aanmerking te nemen.
- Stel A heeft de auto voor meer dan 300 kilometer voor privédoeleinden gebruikt, dan geldt voor hem een evenredige forfaitaire bijtelling van $60% * (\text{bijtellingspercentage} * \text{de cataloguswaarde})$. Als B de auto voor 200 kilometer of minder voor privédoeleinden heeft gebruikt, geldt voor hem een forfaitaire bijtelling van nihil.
- De eventuele eigen bijdrage voor het privégebruik van de auto mag in mindering worden gebracht op de forfaitaire bijtelling. Zie ook hoofdstuk 23.3.7 van het Handboek.

Voetnoten