



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep IB niet-winst
algemeen

Contactpersoon
5.1.2e
lid kennisgroep

5.1.2e 5.1.2e

memo

Vervoerskosten als specifieke zorgkosten

Datum
15 oktober 2020

Versienummer
1.1

Datum vaststelling

Vastgesteld door
Kennisgroep IB niet-winst
algemeen

Opdrachtgever
Kennisgroep IB niet-winst
algemeen

Auteur
5.1.2e

Behandeld door
5.1.2e

Kopie aan
Kennisgroepleden
Lavaco IH

Bijlagen
1

Informatie over updates

Versie 1.1 is aangevuld met een bijlage over de berekening van autokosten van de auto van een onderneming. Tevens zijn enkele tekstuele verbeteringen doorgevoerd.

Wettelijk kader

Het wettelijk kader bestaat uit artikel 6.17, eerste lid, onderdelen b en h, van de Wet IB 2001.

Artikel 6.17. Uitgaven voor specifieke zorgkosten

1. Uitgaven voor specifieke zorgkosten zijn de uitgaven die wegens ziekte of invaliditeit zijn gedaan voor:
 - b. vervoer;
 - h. reizen in verband met het regelmatig bezoeken van wegens ziekte of invaliditeit langer dan een maand verpleegde personen met wie de bezoeker bij aanvang van de ziekte of invaliditeit een gezamenlijke huishouding voerde, indien de afstand tussen de woning of verblijfplaats van de bezoeker en de plaats waar de verpleging plaatsvindt, gemeten langs de meest gebruikelijke weg meer beloopt dan 10 kilometer.

Onder artikel 6.17, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 vallen enerzijds kosten die rechtstreeks verband houden met ziekte of invaliditeit. Bijvoorbeeld kosten voor bezoek aan een arts. Anderzijds ziet dit onderdeel ook op *hogere vervoerskosten* vanwege ziekte of invaliditeit. De zogenaamde leefkilometers.

Berekening vervoerskosten (algemeen)

Op belastingplichtige rust de bewijslast aannemelijk te maken dat en tot welk bedrag er sprake is van vervoerskosten. Daarnaast moeten vervoerskosten voldoen aan de overige eisen die de wet stelt aan de aftrek van specifieke zorgkosten. Het moet bijvoorbeeld gaan om drukkende kosten en de

belastingplichtige moet zich redelijkerwijs gedrongen kunnen voelen om deze kosten te maken (artikel 6.1 van de Wet IB 2001).

Vervoerskosten wegens regelmatig ziekenbezoek (art. 6.17, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001)

Deze vervoerskosten worden vastgesteld op grond van lid 6 van artikel 6.17 van de Wet IB 2001:

6. De uitgaven, bedoeld in het eerste lid, onderdeel h, worden in aanmerking genomen, indien wordt gereisd:
 - a. per auto anders dan per taxi: voor € 0,19 per kilometer;
 - b. op andere wijze: voor de werkelijke kosten.

Het is aan belastingplichtige om aannemelijk te maken dat hij aan de voorwaarden voldoet. Houd er rekening mee dat belastingplichtige in een lastige bewijspositie verkeert; voor ziekenbezoek zijn er immers geen afsprakenkaarten. Een reële schatting zal in de praktijk daarom vaak voldoende zijn om de aftrekpost aannemelijk te maken.

Kosten van vervoer wegens ziekte of invaliditeit (art. 6.17, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001)

Artikel 6.17, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 ziet enerzijds op de *hogere vervoerskosten* vanwege ziekte of invaliditeit. De zogenaamde leefkilometers. Deze worden in het volgende hoofdstuk behandeld. Anderzijds ziet het onderdeel op vervoerskosten die rechtstreeks verband houden met ziekte of invaliditeit.

Voor de vervoerskosten die rechtstreeks verband houden met ziekte of invaliditeit geldt geen forfait; de werkelijke kosten komen in aanmerking voor aftrek. Deze kosten bestaan bijvoorbeeld uit bezoek aan een ziekenhuis of specialist.

Indien per taxi of openbaar vervoer gereisd wordt, kan belastingplichtige de gemaakte kosten aannemelijk maken middels facturen, vervoersbewijzen, een uitdraai van het gebruik van de ov-chipkaart of dagkaarten, etc. waaruit blijkt welke vervoerskosten gemaakt zijn.

Als belastingplichtige een eigen vervoermiddel gebruikt, zal hij (per gebruikt vervoermiddel) aannemelijk moeten maken wat de kosten zijn geweest. Voor een auto bestaan de kosten bijvoorbeeld uit afschrijving, onderhoud, reparaties, verzekering, motorrijtuigenbelasting en brandstof. Op basis van de jaarlijks gereden kilometers kan berekend worden wat de kosten per kilometer zijn. De afgelegde kilometers en kosten kunnen blijken uit rekeningen van de garage waar het vervoermiddel in onderhoud is geweest en waarop de kilometerstand wordt vermeld. Als de totale kosten van het vervoermiddel bekend zijn, kan berekend worden wat de kosten per kilometer zijn.

Indien de opgegeven kosten/kilometers vragen oproepen, kun je belastingplichtige vragen om afspraakkaarten of iets dergelijks, om te onderbouwen hoeveel kilometers hij met het vervoermiddel heeft gereden voor artsenbezoek en dergelijke. De aftrek wordt dan bepaald door de kilometers te vermenigvuldigen met de werkelijke kilometerprijs minus de daarvoor ontvangen vergoedingen. Wees je ervan bewust dat een medische behandeling in de regel gepaard gaat met reizen. Het enkele feit dat vervoerskosten worden opgegeven hoeft dus geen reden zijn stukken op te vragen.

Belastingplichtigen maken in de praktijk vaak gebruik van algemene schattingen van autokosten van derde partijen. ANWB en Autoweek bijvoorbeeld. Beoordeel of de grondslagen van deze standaardschattingen voldoende overeenkomen met de situatie van belastingplichtige. Indien dit het geval is, is er geen bezwaar tegen gebruik van de standaardschattingen. Let bijvoorbeeld op de leeftijd van de auto; een nieuwe auto schrijft aanzienlijk meer af dan een oudere auto.

Parkeerkosten, bijvoorbeeld bij een ziekenhuis, behoren tot de aftrekbare vervoerskosten. Als belastingplichtige parkeerkosten los van de kilometerkosten opgeeft, let er dan op dat de parkeerkosten niet verdisconteerd zijn in de opgegeven kilometerkosten.

Houd er rekening mee dat een auto duur is. (Nieuwe) auto's schrijven fors af, brandstof is duur en geadverteerde verbruikscijfers worden zelden tot nooit behaald.

Leefkilometers

Een bijzonder onderdeel van de vervoerskosten die onder artikel 6.17, eerste lid, onderdeel b van de Wet IB 2001 vallen zijn de hogere vervoerskosten. De beoordeling van de hogere vervoerskosten (leefkilometers) bestaat uit twee fasen. In de eerste fase wordt beoordeeld of de gemaakte vervoerskosten in aanmerking komen als leefkilometers. In de tweede fase wordt de hoogte van de aftrek berekend.

Eerste fase

Belastingplichtige dient als eerste aannemelijk te maken dat hij kosten maakt voor vervoer vanwege ziekte of invaliditeit. Uitgaven die naar hun aard als persoonsgebonden aftrek in aanmerking komen, zoals voor bezoek aan medici en hulpmiddelen (bijvoorbeeld handgas in een auto) worden hierbij buiten beschouwing gelaten. Als belastingplichtige hierin slaagt, komen zijn vervoerskosten in aanmerking voor aftrek als leefkilometers.

Tweede fase

De hoogte van de aftrek wordt berekend op basis van het verschil tussen de totale vervoerskosten van het gezin van belastingplichtige en de 'maatman' (feitelijk een 'maatgezin'); een fictief gemiddeld huishouden dat vergelijkbaar is qua gezinsomstandigheden, besteedbaar inkomen en vermogen. Het inkomen en vermogen van eventuele (meerderjarige) kinderen hoeft in beginsel niet te worden meegenomen in deze vergelijking, omdat het ongebruikelijk is dat zij bijdragen aan het netto besteedbaar inkomen van belastingplichtige (en zijn partner).

Dit wordt door middel van de volgende stappen berekend.

- a. Als eerste dient belastingplichtige aannemelijk te maken wat de totale vervoerskosten zijn van zijn gezin. De autokosten bestaan bijvoorbeeld uit afschrijving, onderhoud, reparaties, verzekering, motorrijtuigenbelasting en brandstof voor één of meerdere auto's. Ook de kosten voor een brommobiel, taxikosten, fietskosten, kosten voor openbaar vervoer en aangepast vervoer kunnen worden meegenomen. De kosten van een leaseauto worden gesteld op het bedrag van de bijtelling, waarbij met eventuele eigen bijdragen rekening wordt gehouden. Of de kosten verband houden met ziekte of invaliditeit is dus niet van belang.
- b. Vervolgens moeten vergoedingen in mindering worden gebracht. Uitgaven moeten op de belastingplichtige drukken. Dat betekent dat de uitgaven

door de belastingplichtige uit eigen middelen moeten worden voldaan, zonder dat er voor hem een verhaalsmogelijkheid bestaat. De uitgaven moeten met bijvoorbeeld (het recht op) de vergoedingen van de zorgverzekering, van de werkgever voor werkvervoer of van de gemeente (WMO) worden verminderd. De eigen bijdrage in het kader van de WMO is overigens niet aftrekbaar.

- c. Kosten van vervoer die rechtstreeks verband houden met ziekte en invaliditeit, zoals artsenbezoek, en de vervoerskosten wegens regelmatig ziekenbezoek moeten in mindering worden gebracht op de totale vervoerskosten van belastingplichtige. Evenals uitgaven voor de aanpassing van bijvoorbeeld een auto of fiets als die als hulpmiddel aftrekbaar zijn. Deze kosten komen immers al voor aftrek in aanmerking op grond van een ander artikel. Vervoerskosten die als gevolg van persoonlijke voorkeur bovenmatig zijn, worden eveneens buiten beschouwing gelaten. Dit zal niet snel het geval zijn. Een regulier automodel met een hoog verbruik leidt bijvoorbeeld niet tot bovenmatige vervoerskosten. Neem contact op met je VTA als je vermoedt dat er sprake is van bovenmatige vervoerskosten als gevolg van persoonlijke voorkeur.
- d. De vervoerskosten die resteren nadat stap b en c zijn uitgevoerd, moeten vergeleken worden met de vervoerskosten van de maatman. Voor zover de vervoerskosten van belastingplichtige hoger zijn, zijn deze aftrekbaar als leefkilometers. Het is in beginsel aan belastingplichtige om met deze vergelijkende maatman te komen. Hierbij kan hij gebruik maken van, bijvoorbeeld, het NIBUD, CBS of de consumentenbond. Deze cijfers kunnen laag lijken, maar in deze cijfers zitten ook gezinnen zonder auto('s), die het gemiddelde drukken.

Om de voor vergelijking in aanmerking komende vervoerskosten van de maatman vast te stellen, is het van belang het besteedbaar inkomen van belanghebbende te bepalen. Het gaat om het netto besteedbaar inkomen. Het netto besteedbaar inkomen wordt berekend door de bruto inkomsten uit (vroegere) arbeid, uitkering en/of vermogen te verminderen met de op dit inkomen drukkende belastingen en netto uitgaven inkomensvoorzieningen. Hierbij moet eventueel ontvangen belastingteruggaves, huurtoeslag, zorgtoeslag, kinderbijslag, kindgebonden budget, tegemoetkoming studiekosten en partneralimentatie nog worden opgeteld en ziektekostenpremie en eventueel betaalde partneralimentatie worden afgetrokken (ECLI:NL:GHDHA:2019:549).

Nog enkele aandachtspunten voor leefkilometers

Houd er rekening mee dat de bewijslast bij belastingplichtige ligt. Houd er echter ook rekening mee dat deze zwaar is en we niet het onmogelijke vragen van belastingplichtige. De rechter doet dit ook niet. Accepteer dat een berekening van de totale vervoerskosten van een belastingplichtige en zijn gezin niet zonder enige vorm van schatting tot stand kan komen. Bijvoorbeeld afschrijving en brandstofkosten.

Ook voor de maatman geldt dat we niet van een belastingplichtige kunnen verwachten dat hij met een betere onderbouwing komt dan de gegevens die openbaar beschikbaar zijn, zoals Nibud, CBS of de consumentenbond. Indien je

van mening bent dat deze cijfers ontoereikend zijn als vergelijkingsmateriaal, zul je met iets beters moeten komen. Zoals blijkt uit de uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 21 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2252, is dit zeer lastig.

Wees je er van bewust dat de vervoerskosten van de maatman gemiddelden zijn van een grote groep. Niet iedereen in deze groep heeft een of meerdere auto's. De kans dat iemand met een auto hogere vervoerskosten heeft dan de maatman is daardoor aanzienlijk. Zeker als deze persoon in zijn gezin meerdere auto's heeft of een auto heeft met een regulier bijtellingspercentage. Zelfs mensen zonder ziekte of invaliditeit kunnen daardoor vrij gemakkelijk aan hogere kosten komen dan het gemiddelde.

Beoordeel daarom zorgvuldig of belastingplichtige daadwerkelijk kosten maakt voor vervoer vanwege ziekte of invaliditeit. Ook gezonde personen hebben immers vervoerskosten en vervoer is duur. Dat belastingplichtige een verband ervaart tussen zijn ziekte of invaliditeit en zijn vervoerskosten, betekent niet dat dat verband er objectief gezien ook is. Laat je niet afleiden door het bedrag van de aftrekpost, die is in dit stadium niet van belang.

Als in fase 1 beoordeeld is dat belastingplichtige kosten maakt voor vervoer vanwege ziekte of invaliditeit, is de kans dat er recht is op aftrek aanzienlijk. In fase 2 wordt namelijk niet meer beoordeeld of de kosten verband houden met ziekte of invaliditeit. In fase 2 worden slechts de totale vervoerskosten vergeleken met een maatman, waarbij de kans groot is dat belastingplichtige (fors) hogere vervoerskosten heeft en dus recht heeft op aftrek van specifieke zorgkosten.

Bijlage 1 - De auto van de onderneming

Een IB-ondernemer die zijn auto ook (voor minimaal 500 km) privé gebruikt, heeft met bijtelling te maken. De bijtelling is een onttrekking die de winst verhoogt om het privégebruik te compenseren. Alle kosten van de auto kunnen in de onderneming immers ten laste van het resultaat worden gebracht.

Artikel 3.20 van de Wet IB 2001 regelt de bijtelling van de auto. Volgens de hoofdregel bedraagt de bijtelling (in 2020) 22% van de cataloguswaarde van een auto. Afhankelijk van de uitstoot, leeftijd en datum van tenaamstelling van de auto kan de uitstoot op een andere wijze berekend worden. De bijtelling bedraagt maximaal de kosten van de auto die in de winst- en verliesrekening in aanmerking zijn genomen. Gebruik altijd de feitelijk in aanmerking genomen bijtelling. Zie voor meer informatie: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/auto-en-vervoer/content/ik-ben-ondernemer-en-rij-in-een-auto-van-de-zaak-hoe-zit-het-met-privégebruik>.

Het bedrag van de bijtelling drukt op belastingplichtige, hiermee wordt zijn inkomen immers verhoogd. De totale kosten van de auto voor de berekening voor de specifieke zorgkosten worden daarom gesteld op het bedrag van de bijtelling (ook voor de berekening van leefkilometers). De kilometerprijs van de auto wordt berekend door de bijtelling alleen te delen door de voor privégebruik gereden kilometers.

Voorbeeld 1 (2020)

Belastingplichtige heeft op 1 januari 2020 een auto voor zijn onderneming gekocht met een cataloguswaarde van € 25.000. De kosten van de auto in 2020 bedragen € 7.000. In totaal is in 2020 20.000 kilometer gereden. 10.000 zakelijk en 10.000 privé. 2.000 privékilometers zien op artsbezoek. Dit werkt als volgt uit:

Autokosten op winst- en verliesrekening:	€ 7.000
Bijtelling:	€ 5.500
Kosten per kilometer (€ 5.500 / 10.000 km):	€ 0,55
Aftrekbare vervoerskosten (2.000 km * € 0,55):	€ 1.100

Voorbeeld 2 (2020)

Belastingplichtige is autoliefhebber en heeft een Cadillac uit 1978 voor zijn onderneming gekocht voor € 10.000. Volgens lid 1, onderdeel b, van artikel 3.20 van de Wet IB 2001 bedraagt de bijtelling voor auto's ouder dan 15 jaar 35% van de waarde van de auto. De kosten van de auto in 2020 bedragen, mede dankzij een verbruik van 1 op 5, € 9.100. In totaal is in 2020 20.000 kilometer gereden. 10.000 zakelijk en 10.000 privé. 2.000 privékilometers zien op artsbezoek. Dit werkt als volgt uit:

Autokosten op winst- en verliesrekening:	€ 9.100
Bijtelling:	€ 3.500
Kosten per kilometer (€ 3.500 / 10.000 km):	€ 0,35
Aftrekbare vervoerskosten (2.000 km * € 0,35):	€ 700

Let op! Een kilometerregistratie zal in de regel ontbreken. Vraag belastingplichtige dan om een schatting van de gereden zakelijke en privékilometers en beoordeel in redelijkheid of deze aannemelijk zijn.