

PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

Advies

voor (Ministerie van Financiën)
van (kantoor landsadvocaat)
datum 5 september 2025
inzake Pseudo-eindheffing in het licht van het gelijkheidsbeginsel
zaaknr 11024666

1 Inleiding

- 1.1 U heeft ons geïnformeerd over de wens van het kabinet om de zakelijke markt gericht op personenvervoer te normeren via de loonbelasting. Het streven is, kort gezegd, dat personenauto's die (vanaf 2027) door een werkgever (mede) voor privédoeleinden of woon-werkverkeer ter beschikking worden gesteld volledig emissievrij zijn. Om die reden overweegt het kabinet een pseudo-eindheffing in te voeren, met een belastingtarief van 12% over de waarde van een door de werkgever aan diens werknemer (mede) voor privédoeleinden of woon-werkverkeer ter beschikking gestelde fossiele personenauto.
- 1.2 U heeft ons gevraagd te beoordelen of deze pseudo-eindheffing houdbaar is in het licht van het gelijkheidsbeginsel. U heeft ons gevraagd daarbij specifiek het arrest van de Hoge Raad van 15 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2354 (BNB 1998/293) in ogenschouw te nemen. In dat arrest achtte de Hoge Raad een extra heffing voor het gebruik van de auto voor woon-werkverkeer via het autokostenforfait (de voorganger van de bijtellingsregeling) in strijd met het gelijkheidsbeginsel.
- 1.3 Naar onze inschatting is goed verdedigbaar dat een pseudo-eindheffing die zou worden opgelegd aan werkgevers die een fossiele brandstofauto (mede) voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking stellen aan hun werknemers niet in strijd komt met het gelijkheidsbeginsel doordat die heffing niet geldt voor werkgevers die hun werknemers een fossiele brandstofauto ter beschikking stellen voor uitsluitend zakelijk gebruik. Wij menen dat uit het arrest BNB 1998/293 niet het tegendeel kan worden afgeleid. Wij lichten dit hierna toe.

2 Het voorstel voor een pseudo-eindheffing voor werknemers die de auto (mede) voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking krijgen.

- 2.1 In het voorstel voor de pseudo-eindheffing, zoals u dat aan ons hebt voorgelegd, is deze heffing verschuldigd als een werkgever (de inhoudingsplichtige) een personenauto met een uitstoot hoger dan 0 gram CO₂/kilometer ("**fossiele auto**") voor privédoeleinden en/of woon-werkverkeer ter beschikking stelt aan een werknemer.
- 2.2 De eindheffing is alleen verschuldigd als de auto (mede) voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking wordt gesteld, omdat de wens bestaat om niet in te grijpen op de bedrijfsvoering van ondernemingen. Beoogd wordt werkgevers te bewegen richting het aanbieden van een klimaatvriendelijker alternatief (te 'vergroenen') als zij de keuze maken om aan werknemers een auto ter beschikking te stellen voor gebruik buiten het verrichten van arbeid in opdracht van de werkgever. Het doel is om te stimuleren dat werknemers voor de kilometers die zij voor eigen profijt afleggen met een door de werkgever ter beschikking gestelde auto een emissievrije auto gebruiken.
- 2.3 In het kader van de pseudo-eindheffing wordt zodoende onderscheid gemaakt tussen auto's die door de werkgever uitsluitend voor zakelijk gebruik beschikbaar worden gesteld (noodzakelijk voor het uitvoeren van de werkzaamheden) enerzijds en auto's die door de werkgever (ook) voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking worden gesteld. Bij de vraag of het gelijkheidsbeginsel in de weg staat aan het maken van dit onderscheid is het volgende van belang.

3 Het gelijkheidsbeginsel binnen het belastingrecht

- 3.1 Uit de rechtspraak van de Hoge Raad met betrekking tot de toepassing van het gelijkheidsbeginsel binnen het belastingrecht volgt dat de belastingrechter zich terughoudend dient op te stellen bij het aannemen van discriminatie door belastingwetgeving. Het toepasselijke beoordelingskader daarvoor heeft de Hoge Raad recent nog herhaald in zijn arrest van 7 februari 2025:

"Artikel 14 EVRM in samenhang met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM en artikel 26 IVBPR, verbieden een ongelijke behandeling van gelijke gevallen die als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Daarbij is uitgangspunt dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van deze verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd en, indien die vraag bevestigend moet worden beantwoord, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te

regelen. Indien het niet gaat om onderscheid op basis van een aangeboren kenmerk van een persoon, zoals geslacht, seksuele oriëntatie, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond is ontbloomt. Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloomt."¹

3.2 Een schending van het gelijkheidsbeginsel is derhalve in een geval als dit slechts aan de orde als het door de wetgever gemaakte onderscheid evident van redelijke grond ontbloomt is. Of dit het geval is moet worden beoordeeld in het licht van het voorwerp en doel van de maatregel die het onderscheid in kwestie maakt.² Relevant is aldus of het onderscheid dat wordt gemaakt tussen groepen in enige mate kan worden verklaard door het doel dat met een regeling wordt beoogd.

3.3 Als sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, komt de vraag aan de orde of voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. In dat kader gaat de rechter na of met het onderscheid een legitiem doel wordt nagestreefd. Als dat het geval is, toetst de rechter of er een redelijke verhouding is tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd. Bij die proportionaliteitseis komen factoren als doelmatigheid en eenvoud in beeld.

4 Beknopte analyse BNB 1998/293

4.1 U heeft ons gevraagd in het bijzonder in te gaan op het arrest van Hoge Raad van 15 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2354 (BNB 1998/293). In dat arrest achtte de Hoge Raad een extra heffing voor het gebruik van de auto voor woon-werkverkeer via het autokostenforfait (de voorganger van de bijtellingsregeling) in strijd met het gelijkheidsbeginsel. U heeft ons gevraagd te beoordelen in hoeverre het oordeel van de Hoge Raad in dit arrest relevant kan zijn voor de houdbaarheid van de pseudo-eindheffing in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

4.2 De heffing in BNB 1998/293 was door de wetgever geïntroduceerd om het gebruik van de auto voor woon-werkverkeer te beperken. Werknemers die hun door de werkgever ter beschikking gestelde auto ten minste drie dagen per week gebruikten voor woon-werkverkeer (tenminste 30 km enkele reis) werden geconfronteerd met een extra heffing van 4% bovenop de bestaande heffing van 20% over de cataloguswaarde van de auto.

4.3 Die extra heffing werd dan ook alleen geheven in de gevallen waarin ook anderszins het autokostenforfait al werd geheven (dus in gevallen waarin een door een werkgever

¹ HR 7 februari 2025, ECLI:NL:HR:2025:184, rov. 4.3.1; zie ook Hof Den Haag 13 mei 2025, ECLI:NL:GHDHA:2025:861, rov. 5.9.

² Zie Hof Den Haag 13 mei 2025, ECLI:NL:GHDHA:2025:861, rov. 5.9; zie ook conclusie A-G Wattel 30 juni 2023, ECLI:NL:PHR:2023:632, punt 5.1.

ter beschikking gestelde auto voor meer dan 1000 km privé werd gebruikt). Als sprake was van een ter beschikking gestelde auto die voor minder dan 1000 km privé werd gebruikt, dan kon geen sprake zijn van heffing van het autokostenforfait (à 20%) en ook nimmer van de extra heffing van 4%.

- 4.4 Dat had tot gevolg dat een werknemer een heffing kreeg als (a) hij de keuze maakte zijn woon-werkverkeer af te leggen met de auto en (b) zijn auto ook voor meer dan 1000 km privé werd gebruikt. Een werknemer kreeg echter geen heffing als (a) hij de keuze maakte zijn woon-werkverkeer af te leggen met de auto en (b) zijn auto voor minder dan 1000 km privé werd gebruikt.
- 4.5 In twee verder identieke gevallen was de extra heffing kortom afhankelijk van de vraag of de auto al dan niet voor meer dan 1000 km privé werd gebruikt. De omvang van het *privégebruik* werd in het kader van de heffing een relevant kenmerk, terwijl de heffing was gericht op het terugdringen van *woon-werkverkeer*. Het oordeel van de Hoge Raad komt erop neer dat de omvang van het privégebruik in het licht van het verdere doel van de regeling irrelevant is. Omdat hiervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbrak, was daarmee volgens de Hoge Raad sprake van ongelijke behandeling van (in het licht van voorwerp en doel van de regeling) gelijke gevallen.

5 Beoordeling van de pseudo-eindheffing in het licht van BNB 1998/293

- 5.1 Uit de door u aangeleverde documenten ter onderbouwing van het voorstel voor de pseudo-eindheffing blijkt dat het voorstel beoogt werkgevers te stimuleren werknemers een emissievrije auto aan te bieden wanneer het de werknemer is toegestaan om de auto ook voor privédoeleinden of woon-werkverkeer te gebruiken. Het is, zo begrijpen wij, nadrukkelijk niet de bedoeling met deze maatregel in te grijpen in de bedrijfsvoering van werkgevers door een heffing op te leggen voor auto's die werknemers (noodzakelijkerwijs) van de werkgever ter beschikking krijgen voor puur zakelijk gebruik (het uitoefenen van de werkzaamheden die aan hen zijn opgedragen).
- 5.2 Het einddoel van de pseudo-eindheffing is zodoende om in de gevallen waarin een werkgever met het oog op zijn bedrijf(svoering) niet genoodzaakt is om auto's ter beschikking te stellen aan werknemers, maar toch de keuze maakt om dit te doen, de werkgever te stimuleren om te kiezen voor het ter beschikking stellen van een emissievrije auto.
- 5.3 In het licht van dit doel van de pseudo-eindheffing is het ter beschikking stellen van een auto voor het uitvoeren van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn in het kader van de uitoefening van het bedrijf van de werkgever iets anders dan het – op basis van een keuze van de werkgever – ter beschikking stellen van een auto voor

privédoeleinden of woon-werkverkeer. In zoverre is – gezien vanuit het voorwerp en doel van de regeling – geen sprake van gelijke gevallen. Dat onderscheid is naar wij menen niet van redelijke grond ontbloeit.

Indien en voor zover de maatregel uitsluitend zou worden gezien vanuit het doel om kilometers te 'vergroenen', en in zoverre zou worden aangenomen dat de voorgenoemde pseudo-eindheffing neerkomt op een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, menen wij dat voor het maken van onderscheid tussen het ter beschikking stellen van een auto voor zakelijk gebruik en het ter beschikking stellen van een auto voor privédoeleinden en/of woon-werkverkeer, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Het ontzien van zakelijk gebruik voor de bedrijfsvoering van de werkgever teneinde geen belemmeringen voor economische activiteiten op te werpen, kan worden beschouwd als legitiem doel.

5.4 Meer in het algemeen kan de vraag gesteld worden of er onderscheid kan worden gemaakt tussen verschillende soorten autogebruik. In verhoudingen waarbij een werkgever en een werknemer betrokken zijn, valt onzes inziens onderscheid te maken tussen³:

- a. Zakelijk gebruik, te weten gebruik door de werknemer in het kader van de uitoefening van de werkzaamheden die hem door de werkgever zijn opgedragen
- b. Gebruik voor woon-werkverkeer
- c. Gebruik voor privédoeleinden (geheel los van de arbeidsverhouding tussen werkgever en werknemer)

De categorie woon-werkverkeer is in zekere zin een hybride categorie, omdat dit gebruik weliswaar plaatsvindt met het oog op het verrichten van de arbeid, maar de werkgever in het algemeen niet verplicht is om een werknemer hiervoor een auto ter beschikking te stellen.

5.5 Wij menen dat uit BNB 1998/293 niet volgt dat de voorgestelde pseudo-eindheffing voor werknemers aan wie (mede) voor privégebruik of woon-werkverkeer een auto ter beschikking wordt gesteld in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

5.6 Met de voorgestelde pseudo-eindheffing wordt een werkgever geconfronteerd met een heffing als (a) hij de keuze maakt een fossiele auto ter beschikking te stellen aan zijn werknemer en (b) deze auto ook voor privégebruik of woon-werkverkeer dient. Een werkgever krijgt echter geen heffing als hij (a) de keuze maakt een fossiele auto ter beschikking te stellen aan zijn werknemer en (b) deze auto niet ook voor privégebruik of woon-werkverkeer dient.

³ Hiermee is niet beoogd sluitende definities van deze drie categorieën te geven.

- 5.7 De heffing wordt derhalve afhankelijk van de vraag of de werkgever de auto al dan niet ook voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking stelt. In het algemeen zal niet van een werkgever kunnen worden verlangd dat deze aan zijn werknemers een auto ter beschikking stelt voor gebruik voor privédoeleinden of woon-werkverkeer. Met andere woorden, een werkgever is in de positie om al dan niet goed te keuren dat werknemers een auto voor andere doeleinden dan (puur) zakelijk gebruik aanwenden. De werkgever zal in het algemeen juist wel gehouden zijn aan een werknemer een auto ter beschikking te stellen indien de werknemer werkzaamheden dient te verrichten waarvoor gebruik moet worden gemaakt van een auto. Wij achten het onderscheid tussen puur zakelijk ter beschikking gestelde auto's enerzijds en auto's die (ook) voor privégebruik of voor woon-werkverkeer ter beschikking worden gesteld anderzijds in dat licht – gezien voorwerp en doel van de maatregel – niet evident van redelijke grond ontbloom (of irrelevant in het licht van het doel van de regeling).
- 5.8 De pseudo-eindheffing heeft immers ten doel de privékilometers en woon-werkverkeer van werknemers die een auto ter beschikking gesteld krijgen van hun werkgever te 'vergroenen' en vormt een fiscale prikkel om, als de werkgever de keuze maakt om werknemers mede voor privégebruik of woon-werkverkeer een auto ter beschikking te stellen, te kiezen voor emissievrije auto's. De keuze van de wetgever om zakelijk gereden kilometers, die door de werkgever niet kunnen worden vermeden omdat zij noodzakelijk zijn in het kader van de bedrijfsvoering, te ontfien, is in dat licht gerechtvaardigd te achten en niet van redelijke grond ontbloom.

6 Conclusie

- 6.1 Wij achten kortom goed verdedigbaar dat een pseudo-eindheffing die zou worden opgelegd aan werkgevers die een fossiele brandstofauto (mede) voor privégebruik of woon-werkverkeer ter beschikking stellen aan hun werknemers niet in strijd komt met het gelijkheidsbeginsel doordat die heffing niet geldt voor werkgevers die hun werknemers een fossiele brandstofauto ter beschikking stellen voor uitsluitend zakelijk gebruik. Wij menen dat uit het arrest BNB 1998/293 niet het tegendeel kan worden afgeleid.
- 6.2 Wij geven u wel in overweging om in de memorie van toelichting duidelijk naar voren te laten komen (a) dat de regeling ten doel heeft werkgevers die de keuze maken aan hun werknemers een auto ter beschikking te stellen die mag worden gebruikt voor privédoeleinden en woon-werkverkeer, te stimuleren om in die gevallen te kiezen voor een emissievrije auto en (b) dat zakelijke kilometers die in het kader van de bedrijfsvoering worden verreden worden ontfien, omdat de bedoeling van de maatregel niet is om belemmeringen op te werpen in het kader van die bedrijfsvoering.

- 6.3 Daarbij ligt het in de rede om in de memorie van toelichting aandacht te besteden aan de verschillende categorieën autogebruik en de redenen voor de keuze van de wetgever om de maatregel toe te spitsen op het ter beschikking stellen van een auto voor privédoeleinden en woon-werkverkeer.
- 6.4 Ter voorkoming van misverstand merken wij op dat dit advies alleen betrekking heeft op de houdbaarheid van de voorgenomen pseudo-eindheffing in het licht van het gelijkheidsbeginsel en niet op de mogelijke spanning met andere beginselen of hogere rechtsnormen. Dit advies ziet verder op de keuze van de wetgever om een maatregel te nemen gericht op het ter beschikking stellen van fossiele auto's door werkgevers aan werknemers voor privédoeleinden en/of woon-werkverkeer. Dit advies heeft geen betrekking op de vraag of het de wetgever vrij zou staan om andere keuzes te maken. De vraag of het onderscheid dat in het kader van andere denkbare maatregelen zou kunnen worden gemaakt evident van redelijke grond ontbloomt is, zou immers beoordeeld moeten worden in het licht van het voorwerp en doel van de maatregel die het onderscheid in kwestie maakt.
- 6.5 Tot nadere toelichting of overleg zijn wij vanzelfsprekend graag bereid.