

Hoofdlijnennotitie herziening fiscale regime kosten van woon-werkverkeer

Inleiding

In het wetsvoorstel Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 (hierna: UFM)¹ is de in het Begrotingsakkoord 2013, onder het kopje "Vergroening", voorziene versobering van het fiscale regime voor de kosten van woon-werkverkeer niet opgenomen. In de memorie van toelichting bij dat wetsvoorstel heb ik gemeld dat voor een deugdelijke, verantwoorde en goed werkbaar uitwerking van de maatregel meer tijd nodig is en dat ik er daarom de voorkeur aan geef deze maatregel op te nemen in het Belastingplan 2013. Deze tijd wil ik ook benutten voor overleg met vertegenwoordigers van het bedrijfsleven en bijvoorbeeld de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) om te komen tot een voor alle partijen werkbaar regeling. Dit overleg is inmiddels in gang gezet.

In deze notitie ga ik nader in op de bij de uitwerking van de fiscale maatregel geconstateerde punten die nog een nadere concretisering behoeven. Daarbij kan gekozen worden tussen diverse oplossingsrichtingen die hun eigen voor- en nadelen kennen. Ook sta ik stil bij enkele vragen waar ik wel reeds een denkrichting heb bepaald.

Aanzet uitwerking herziening fiscale regime kosten van vervoer

Een eerste schets voor de uitwerking van de in de Begrotingsakkoord 2013 voorziene versobering van het fiscale regime voor de kosten van woon-werkverkeer bevat de volgende elementen:

- Met ingang van 1 januari 2013 zullen vergoedingen ter zake van woon-werkverkeer en verstrekkingen in de vorm van woon-werkverkeer in beginsel belast zijn. Een onbelaste reiskostenvergoeding is nog wel mogelijk voor zakelijke reizen, niet zijnde regelmatig woon-werkverkeer. Hierbij wordt overigens opgemerkt dat niet in alle gevallen vergoedingen ter zake van en verstrekkingen in de vorm van woon-werkverkeer daadwerkelijk hoeven leiden tot belastingheffing. Onder de werkkostenregeling (hierna: WKR) kunnen dergelijke vergoedingen en verstrekkingen onbelast geschieden indien deze vergoedingen en verstrekkingen onder de vrije ruimte van de WKR worden gebracht.
- Met ingang van 1 januari 2013 zal de reisaftrek in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden afgeschaft. Het gaat hier om een (forfaitaire) aftrek van OV-reiskosten woon-werkverkeer voor zover deze niet of in geringe mate worden vergoed door de werkgever.
- Met ingang van 1 januari 2014 zal de gerichte vrijstelling voor zakelijke reiskosten in de werkkostenregeling worden afgeschaft en zal de vrije ruimte in de WKR worden verhoogd met € 600 mln oftewel 0,5%-punt waardoor de vrije ruimte met ingang van 2014 2,1% bedraagt. IB-ondernemers hebben niet te maken met de WKR; voor hen zal er geen wijziging gelden ten opzichte van 2013. De definitieve uitwerking is mede afhankelijk van de resultaten van de evaluatie van de WKR.
- Als gevolg van de afschaffing van de onbelaste tegemoetkoming in de kosten voor woon-werkverkeer - zal worden geregeld dat woon-werkkilometers met de auto van de zaak als privékilometers zullen worden aangemerkt.

Bij de uitwerking van de hiervoor genoemde elementen zijn er een aantal punten geconstateerd die nog een nadere uitwerking behoeven. Het gaat hier om de definitie van woon-werkverkeer, de overbrenging van het budget zakelijke reizen naar de vrije ruimte van de WKR, de waardering van verstrekt vervoer en het overgangsrecht. Ook de gevolgen voor de toeslagen vormt een punt van uitwerking; een bezuiniging op de toeslagen is door de fracties van de VVD, het CDA, D66, GroenLinks en de ChristenUnie namelijk niet beoogd. In de augustusbesluitvorming zal worden bezien welke mogelijkheden er zijn om de niet-beoogde effecten te mitigeren. Tot slot is een

¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 287.

algemeen aandachtspunt de fraudegevoeligheid van het maken van het onderscheid tussen zakelijk en privékilometers.

Definitie woon-werkverkeer

Gezien de diversiteit van de wijze waarop mensen werken en hoe het vervoer daar naartoe en vandaan kan worden vormgegeven, vergt het maken van een wettelijke definitie van woon-werkverkeer waarvoor de vergoedingen en de verstrekkingen voortaan belast zullen zijn een grondige afweging. Ik besef dat er niet voor elke situatie een passende oplossing kan worden gevonden. Er wordt gestreefd naar een definitie van woon-werkverkeer die begrijpelijk en uitvoerbaar is en die tegelijkertijd niet leidt tot onbedoeld gebruik. Uitgangspunt is een definitie die maximaal eenvoudig is en maximaal rechtvaardig uitwerkt. Daarbij gaat de voorkeur uit naar één enkele definitie voor alle belastingen. Op dit moment is echter nog onduidelijk of dat mogelijk is. Verder merk ik op dat de afbakening met overige reizen in het kader van het werk, scherp dient te zijn. Het onderscheid bepaalt immers of de reis wel of niet belastingvrij mag worden vergoed of verstrekt.

De vraag "Wat is woon-werkverkeer?" kan op vele manieren worden beantwoord en op elk antwoord kan worden afgedongen. Er is een spanningsveld tussen het hanteren van een eenvoudige definitie en het leveren van maatwerk die recht doet aan de diversiteit in woon-werkverkeer van werknemers en ondernemers. Hierbij vragen bepaalde beroepsgroepen speciale aandacht. Zo zijn er bijvoorbeeld de mobiele en ambulante werknemers, zoals vertegenwoordigers, bouwvakkers en thuiszorgmedewerkers. Zij kunnen gebonden zijn aan steeds wisselende arbeidsplaatsen die zij niet zelf kunnen bepalen. Hierdoor kunnen zij hun woon-werktraject niet of nauwelijks beïnvloeden. Ook kan de aard van het werk met zich meebrengen dat het woon-werkverkeer op een specifieke wijze moet plaatsvinden. Zo kan het zijn dat men voor het werk gebruik moet maken van een vervoermiddel, dat specifiek voor het werk is ingericht of aangepast, zoals de bestelbus met materialen en gereedschap van bijvoorbeeld loodgieters en schilders of de auto's van medewerkers van hulpdiensten.

In de periode voor 2004 werd ook een onderscheid gemaakt tussen woon-werkverkeer en ander vervoer. Voor woon-werkverkeer (anders dan per openbaar vervoer) golden beperktere mogelijkheden voor het verstrekken van een onbelaste vergoeding dan bij andere in het kader van de dienstbetrekking gemaakte reizen. Hierbij werd aangesloten bij het zogenoemde 60-dagencriterium. Als er meer dan 60 dagen per jaar binnen 24 uur op en neer werd gereisd tussen de woonplaats en een bepaalde arbeidsplaats, was sprake van woon-werkverkeer. Dit zou een argument kunnen zijn om aansluiting te zoeken bij deze eerdere definitie van woon-werkverkeer. Echter, het 60-dagencriterium leidde toentertijd tot veel casuïstiek, beleidsbesluiten, jurisprudentie en daardoor tot hoge administratieve lasten, uitvoeringsproblematiek en handavingsrisico's. Daarnaast heeft de wereld in de tussentijd niet stil gestaan. Zo zal bijvoorbeeld het Nieuwe Werken dat opgeld doet, aanleiding geven tot nieuwe casuïstiek, nieuwe jurisprudentie en beleidsbesluiten

Een andere mogelijkheid zou zijn om aansluiting te zoeken bij de definitie van woon-werkverkeer zoals deze wordt gehanteerd voor de Wet op de omzetbelasting 1968. Binnen de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt het woon-werkverkeer al als privé aangemerkt.

Binnen de omzetbelasting kwalificeren als woon-werkverkeer de reizen tussen de woon- of verblijfplaats en een in het arbeidscontract vastgelegd vast werkadres of als dat laatste ontbreekt een bedrijfsadres van de werkgever. Hierbij kan eventueel gedacht worden om voor de inkomstenbelasting en loonbelasting het dichtstbijzijnde bedrijfsadres aan te wijzen als vaste werkadres. Het opnemen van de definitie van de omzetbelasting – ook indien deze wordt aangepast – heeft als keerzijde dat een in een arbeidscontract vastgelegde werkplek gemakkelijk gemanipuleerd kan worden. Overigens is deze definitie voor de omzetbelasting relatief nieuw en daarom is het nog te vroeg om zonder meer te stellen dat deze kan worden overgenomen.

Ik acht het echter ook mogelijk dat ik nadat het overleg met onder andere de NOB heeft plaatsgevonden, met een geheel eigen definitie kom of een definitie die een combinatie van de genoemde opties is.

Waardering woon-werkverkeer en zakelijke reizen, binnen en buiten de WKR

In de huidige situatie, waarin woon-werkverkeer als zakelijk wordt beschouwd, is de fiscale behandeling van beide vormen van reizen gelijk. Beide zijn vrijgesteld van belasting en er is dan in beginsel ook geen noodzaak om beide vormen van reizen te onderscheiden en (afzonderlijk) te waarderen. Het vervallen van de vrijstelling voor het woon-werkverkeer met ingang van 1 januari 2013 en het daarmee introduceren van een onderscheid tussen woon-werkverkeer en zakelijke reizen, brengt met zich mee dat dit onderscheid wel van belang wordt en dat in ieder geval de waarde van het woon-werkverkeer moet worden vastgesteld. Voor vergoedingen en de meeste vormen van verstrekking door de werkgever zal deze waardering niet tot problemen leiden. Voor bepaalde verstrekkingen, bijvoorbeeld die welke betrekking hebben op zowel woon-werkverkeer als op zakelijke reizen, zoals bepaalde OV-abonnementen, dient de waarde van een dergelijk abonnement te worden gesplitst in het deel dat betrekking heeft op het woon-werkverkeer en dus belast is en het deel dat betrekking heeft op de zakelijke reizen en dus vrijgesteld blijft. Een ander "waarderingsprobleem" doet zich voor bij de werknemer die met door de werkgever georganiseerd vervoer van huis wordt opgehaald. Ook dit is woon-werkverkeer dat zal moeten worden belast. Omdat met ingang van 1 januari 2014 de gerichte vrijstelling vervalt waardoor de aan voornoemd onderscheid verbonden toename van de administratieve lasten en uitvoeringskosten beperkt blijft tot één jaar, is dat aanvaardbaar.

Met ingang van 1 januari 2014 vervalt ook de gerichte vrijstelling voor de zakelijke reizen en komt een budget van € 600 mln beschikbaar voor een verruiming van de vrije ruimte van de WKR. De vrije ruimte is dan toereikend voor het belastingvrij vergoeden van de kosten die zijn gemaakt voor zakelijke reizen. Met andere woorden: alle vergoedingen ten behoeve van de zakelijke reizen kunnen vanuit de vrije ruimte van de WKR worden vergoed. Verstrekkingen, bijvoorbeeld in de vorm van de voor een zakelijke reis ter beschikking gestelde "dienstfiets" of "dienstauto", het OV-abonnement dat uitsluitend voor zakelijke reizen wordt gebruikt of het door de werkgever aangeschafte vliegticket ten behoeve van een zakelijke reis, zullen op nihil worden gewaardeerd. Hierdoor blijven ook de verstrekkingen voor zakelijke reizen belastingvrij. Uiteraard vraagt dit wel om een monitoring om vast te stellen of de huidige vergoedingen niet massaal worden omgezet in verstrekkingen. Onderzocht wordt nog of ook de verstrekkingen onder de vrije ruimte van de WKR kunnen worden gebracht, maar daarvoor is het noodzakelijk dat inzicht wordt verkregen in het budgettaire beslag daarvan. Op dit moment ontbreken daarvoor de benodigde gegevens. Een gevolg van deze handelwijze is dat er een onderscheid wordt gecreëerd tussen vergoedingen en verstrekkingen voor zakelijke reizen. Ten aanzien van verstrekkingen geldt voorts dat uitsluitend de verstrekkingen voor zakelijke reizen op nihil mogen worden gewaardeerd, waardoor zogenoemde gecombineerde producten zoals de door de werkgever verstrekte OV-abonnementen die zowel voor het zakelijke verkeer als het woon-werkverkeer en privé kunnen worden gebruikt alleen voor de component zakelijke reizen op nihil mag worden gewaardeerd.

Ik zou vooralsnog graag de optie openhouden, mede in het licht van de uitkomsten van de evaluatie van de WKR, dat in de nabije toekomst een heroverweging plaats zal vinden met betrekking tot het overhevelen van het budget voor zakelijke reizen naar de vrije ruimte van de WKR. Daarbij wordt ook de mogelijkheid opengelaten om te bezien of alsnog het budgettaire beslag van de verstrekking voor zakelijke reizen kan worden vastgesteld. Alsdan kan de vrije ruimte worden verruimd voor alle zakelijke reizen waardoor de prikkel om vergoedingen om te zetten in verstrekkingen wordt weggenomen en het onderscheid woon-werkverkeer versus zakelijk verkeer niet meer relevant is.

Tot slot geef ik de algemene notie mee dat de voorgestelde verruiming van de WKR leidt tot herverdelingseffecten tussen bedrijven met veel zakelijke reizen en bedrijven met weinig zakelijke reizen, een effect dat groter wordt indien ook de verstrekkingen voor zakelijke reizen onder de vrije ruimte zouden worden gebracht. Dit effect is echter op zich eigen aan de systematiek van de WKR.

Overgangsrecht

Het kabinet en de vijf partijen die het Begrotingsakkoord 2013 hebben gesloten zijn zich bewust dat het vanaf 1 januari 2013 belasten van het woon-werkverkeer een ingrijpende maatregel is. Het is denkbaar dat mensen reeds verplichtingen zijn aangegaan met betrekking tot woon-werkverkeer in 2013 en later zonder dat zij hierbij rekening hebben kunnen houden met deze ingrijpende maatregel omdat zij van deze maatregel nog niet op de hoogte waren. Mede omdat het niet in alle gevallen mogelijk zal zijn om deze verplichtingen (boetevrij) voortijdig te beëindigen, wil het kabinet deze mensen tegemoet komen met overgangsrecht. Dit overgangsrecht is reeds op 25 mei aangekondigd en daarom zal voor het overgangsrecht ook bij die datum worden aangesloten.

Grofweg kunnen twee groepen mensen tijdelijk worden ontzien. Allereerst betreft het mensen met een auto van de zaak die zij ook voor woon-werkverkeer mogen gebruiken en op dit moment geen bijtelling verschuldigd zijn omdat zij de auto niet of nauwelijks voor privédoeleinden gebruiken. Deze groep valt uiteen in mensen die de auto leasen en mensen waarbij de auto op naam van de zaak staat, zoals bij veel zelfstandige ondernemers het geval is. Omdat voortaan het woon-werkverkeer met een auto van de zaak als belastbaar privégebruik wordt gezien, zullen deze mensen over het algemeen een bijtelling verschuldigd worden.

Deze groep mensen kan met recht betogen dat zij de auto niet of niet deze auto hadden aangeschaft of geleased als zij hadden geweten dat alleen het gebruik van de auto van de zaak voor woon-werkverkeer al aanleiding zou geven tot een dergelijke bijtelling. Daarom zal overgangsrecht worden voorgesteld met betrekking tot de auto van de zaak. Hierbij dient het overgangsrecht te gelden voor de combinatie van auto en gebruiker waarbij de auto voor 25 mei is aangeschaft of het leasecontract voor die datum is aangegaan. Wel zal ook voor deze situaties voor het woon-werkverkeer gedurende de overgangsperiode een beperkte bijtelling (25% van de normale bijtelling) die ziet op dat woon-werkverkeer, gaan gelden. Er kan door de gebruiker van de auto een beroep worden gedaan op het overgangsrecht zolang de auto – ingeval de auto niet is geleased - op naam van de zaak staat of zolang het leasecontract loopt volgens de voor 25 mei afgesloten leaseovereenkomst. In lijn met het vorig jaar ingezette kabinetsbeleid is voor de maximale termijn dat het overgangsrecht van toepassing kan zijn, in grote lijnen aansluiting gezocht bij de gemiddelde leasetermijn, waardoor het overgangsrecht uiterlijk per 1 januari 2017 vervalt voor alle auto's. Dit geldt ook voor de auto die op de ondernemingsbalans staat, waarmee wordt voorkomen dat oude auto's ongebruikelijk lang worden vastgehouden om de bijtelling voor het gebruik van de auto voor woon-werkverkeer te kunnen ontlopen.

De tweede groep reizigers waarvoor overgangsrecht zal worden voorgesteld zijn houders van OV-abonnementen. Ook hierbij geldt dat om onder het overgangsrecht te vallen, het OV-abonnement moet zijn aangeschaft voor 25 mei 2012. Gedurende de tijd dat het abonnement geldig is mag hier nog onbelast mee worden gereisd.

Behandeling bestelauto van de zaak

Ook woon-werkverkeer afgelegd met een bestelauto van de zaak zal worden geraakt door de onderhavige fiscale maatregel. Woon-werkverkeer afgelegd met een bestelauto van de zaak zal – net als bij een personenauto van de zaak – bij de toets aan de grens van 500 kilometer gelden als privégebruik.

Afgevraagd kan worden hoe dit zich verhoudt tot de huidige regeling doorlopend afwisselend gebruik bestelauto. Deze regeling is bedoeld voor situaties waarin twee of meer werknemers door de aard van het werk een bestelauto doorlopend afwisselend gebruiken. In beginsel geldt ook hier de 'normale' forfaitaire bijtellingsregeling. Maar in deze situatie kan het moeilijk zijn de regeling individueel toe te passen. In dat geval kan een eindheffing worden toegepast voor het privégebruik. De eindheffing is op dit moment een vast bedrag van € 300 per jaar per bestelauto. Omdat het woon-werkverkeer ook als privégebruik gaat gelden, kan de afweging worden gemaakt of deze regeling of dit bedrag aangepast zou moeten worden.

Verder is een punt van aandacht dat als werknemers met een bestelauto van de zaak geen bijtelling willen, zij hun bestelauto op het bedrijfsterrein van de werkgever achter zullen moeten laten. Volgens de branche gaat dat ten koste van de productiviteit omdat de werknemer dan altijd eerst met eigen vervoer naar het bedrijfsterrein van de werkgever moeten reizen voordat ze naar de klant kunnen gaan.