

Loonheffingen. Reiskostenvergoedingen

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 7 december 2005, nr. CPP2005/2433M

**De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de
staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.**

*Dit besluit is een actualisering per 1 januari 2006 van de besluiten van
21 december 2001, nr. CPP2001/1450M, punt 7, 5 juli 2004, nr.
CPP2004/1409M, 11 augustus 2004, nr. CPP2004/716M en 6 september
2004, nr. CPP2004/183M.*

Inhoudsopgave

1. Inleiding
2. Reiskostenvergoedingen algemeen
3. Vaste reiskostenvergoedingen
 - 3.1. Vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie
 - 3.2. Praktische regeling
4. Carpoolen
 - 4.1. Carpoolen op basis van een meerijregeling van de werkgever
 - 4.2. Carpoolen op basis van alleen afspraken tussen werknemers onderling
 - 4.3. Carpoolen met de auto van de zaak
5. Teruggaaf NS, bewaarplicht vervoersbewijs en gevolgen reiskostenvergoeding
6. Zeevarenden
7. Inwerkingtreding en intrekking besluiten

1. Inleiding

Dit besluit bevat als handreiking aan de praktijk een kader voor de beoordeling van de eventuele fiscale gevolgen van vergoedingsregelingen voor reiskosten.

In dit besluit is ervoor gekozen om onderdelen uit voorgaande besluiten die geen beleidsstandpunten bevatten en vooral een voorlichtend karakter hebben, niet op te nemen. Dergelijke informatie past in het algemeen beter in het voorlichtingsmateriaal, zoals het Handboek loonheffingen. Het Handboek loonheffingen is toegankelijk op internet via www.belastingdienst.nl. Besluiten die inmiddels door nieuwe regelgeving zijn achterhaald, zijn evenmin in dit besluit opgenomen.

Lijst van gebruikte afkortingen

Wet LB	Wet op de loonbelasting 1964
UBLB	Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965
URLB	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001
OV	openbaar vervoer

2. Reiskostenvergoedingen algemeen

Voor kosten van vervoer kan de werkgever een vrije vergoeding geven van maximaal € 0,19 per kilometer (hierna: € 0,19-normering) over de volledige reisafstand voor alle zakelijke kilometers die de werknemer aflegt (artikel 15b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet LB). Dit ongeacht het vervoermiddel, auto, motorfiets, fiets, openbaar vervoer, te voet, etc. Hierbij kwalificeren ook de woon-werkkilometers als zakelijke kilometers. Er is dus geen wettelijk onderscheid tussen woon-werkverkeer en andere zakelijke reizen. Als een werknemer meerdere malen per dag reist, kan de werkgever niet in alle gevallen een vrije vergoeding geven van € 0,19 per kilometer. Er moet een zakelijk belang zijn. Ritten om bijvoorbeeld thuis de lunch te gebruiken komen niet voor vergoeding in aanmerking.

De € 0,19-normering geldt voor vergoedingen en verstrekkingen tezamen.

In het geval een werknemer gebruik maakt van een taxi, boot of luchtvaartuig, kan een werkgever maximaal, binnen de grenzen van de redelijkheid, de werkelijke kosten vrij vergoeden.

Als een werknemer per openbaar vervoer reist, dan mag een werkgever er voor kiezen om de werkelijke kosten vrij te vergoeden (artikel 16a van de Wet LB). Dan moet hij de vervoerbewijzen per werknemer administreren en voor controle beschikbaar houden. De werkgever hoeft dan niet de daarmee verband houdende reisdagen en de afgelegde OV-afstand te registreren. Dat moet de werkgever wél, als hij een vrije vergoeding geeft van maximaal € 0,19 per kilometer. Hierbij geldt als uitgangspunt dat het moet gaan om de werkelijk afgelegde kilometers. De wijze van vervoer kan dus tot verschillende uitkomsten leiden. De reisafstand met de auto kan immers afwijken van de reisafstand met de fiets of met de trein.

3. Vaste reiskostenvergoedingen

Vanaf 1 januari 2004 bestaat de mogelijkheid om voor reiskosten met een vast en gelijkmatig karakter een vaste vrije vergoeding af te spreken, bijvoorbeeld voor het woon-werktraject. Hierbij gelden de algemene regels voor vaste vrije vergoedingen, zoals deze zijn ontwikkeld in de wet- en regelgeving en de jurisprudentie. De hoofdregel is dat een vaste vergoeding een vrije vergoeding is voorzover deze afzonderlijk is vastgesteld en geacht kan worden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking (zie artikel 15d van de Wet LB in samenhang met artikel 47 van de URLB). Dit biedt een zekere ruimte voor enigszins globale afspraken van praktische aard per werknemer of per homogene groep van werknemers. Hierbij dient uiteraard rekening te worden gehouden met het feit dat naar mate de omvang van een vergoeding toeneemt, eveneens de kans toeneemt dat de vergoeding in absolute zin te zeer afwijkt van de kosten. Dit feit kan meebrengen dat een vergoeding alleen op declaratiebasis mogelijk is of dat een vaste vergoeding slechts mogelijk is als daarbij is voorzien in een nacalculatie (zie hierna).

Om de praktijk tegemoet te komen is er een praktische regeling op grond waarvan voor werknemers met een min of meer vaste arbeidsplaats eenvoudig een vaste vrije vergoeding voor reiskosten kan worden vastgesteld (zie onderdeel 3.2). Dit laat uiteraard onverlet dat met de inspecteur binnen de wettelijke kaders een specifieke regeling kan worden afgesproken. Het blijft uiteraard ook mogelijk voor een werkgever om niet uit te gaan van deze regeling en individueel op declaratiebasis een hogere vrije vergoeding aannemelijk te maken.

3.1. Vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie

Werkgever en werknemer kunnen een vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie overeenkomen.

Naast afspraken over een aanvullende vrije vergoeding in het geval dat de werknemer meer kilometers dan berekend heeft afgelegd, hoort daarbij ook een terugbetalingsverplichting of het voorzien in het (alsnog) als loon in aanmerking nemen van een achteraf te constateren bovenmatigheid. Hierbij geldt als voorwaarde dat die nacalculatie (met de eventuele bijbehorende gevolgen) plaatsvindt aan het einde van het kalenderjaar of, als de dienstbetrekking tijdens het kalenderjaar eindigt, in het loontijdvak dat volgt op de maand waarin de dienstbetrekking eindigt. De werkgever kan hierbij desgewenst gebruik maken van de regeling in artikel 10f van het UBLB.

Bij een vaste vergoeding volgens de hierna in onderdeel 3.2 bedoelde praktische regeling hoeft geen nacalculatie plaats te vinden, tenzij de totale reisafstand, dat wil zeggen heen en terug, meer bedraagt dan 150 km. Dit betekent enerzijds dat als een vergoeding volgens de voorwaarden van die regeling is toegekend, er niet achteraf via nacalculatie een gedeelte daarvan tot het loon hoeft te worden gerekend. Anderzijds brengt de toepassing van die praktische regeling zonder nacalculatie tot de hiervoor bedoelde 150 km mee, dat er geen ruimte bestaat voor aanvullende declaratie voor extra reizen naar de desbetreffende bestemming(en).

3.2. Praktische regeling

Als een werknemer op jaarbasis doorgaans naar één of meer vaste arbeidsplaatsen reist, kan een werkgever aan de hand van de volgende factoren een vaste vrije vergoeding van reiskosten bepalen:

- a. aantal reguliere werkdagen per jaar: 260;
- b. gemiddeld aantal dagen in verband met kortstondige afwezigheid (vakantie, verlof en ziekte): 54;
- c. de totale reisafstand, dat wil zeggen heen en terug, bedraagt maximaal 150 kilometer per dag. Zie voor langere reisafstanden hierna.

De toegestane vrije vaste vergoeding voor reiskosten is dan *op jaarbasis*:
 $(260 - 54) \times \text{factor } c \times \text{€ } 0,19$.

De toegestane vaste vrije vergoeding per maand of per week is het bedrag op jaarbasis, gedeeld door respectievelijk 12 of 52.

Doorgaans reizen naar een vaste arbeidsplaats

Een werknemer reist op jaarbasis doorgaans naar een vaste arbeidsplaats als hij de desbetreffende arbeidsplaats op jaarbasis vermoedelijk ten minste 36 weken (70% x 52 weken) zal bezoeken. Als de dienstbetrekking

gaandeweg het kalenderjaar eindigt, mag worden uitgegaan van 70% van het aantal volle weken dat het dienstverband vermoedelijk duurt. Een werknemer die bijvoorbeeld in oktober (week 41) met pensioen gaat, heeft in dat jaar een dienstverband van 40 weken. Als hij in die 40 weken vermoedelijk minimaal 28 weken naar dezelfde arbeidsplaats zal reizen, reist hij op jaarbasis doorgaans naar een vaste arbeidsplaats. Kan een werkgever aannemelijk maken dat factor b bij hem lager is dan het bovengenoemde gemiddelde, dan mag hij factor b in zoverre aanpassen.

Voorbeeld 1

Werknemer A reist 5 dagen per week naar zijn werk. Zijn totale reisafstand is 36 km (18 km enkele reis).

Op jaarbasis is dan een vaste vrije reiskostenvergoeding toegestaan van: $(260 - 54) \times 36 \times \text{€ } 0,19 = \text{€ } 1.409$, ofwel € 118 per maand of € 27 per week.

Voorbeeld 2

Werknemer B reist op jaarbasis doorgaans naar zijn werk te R. De enkele reisafstand naar R is 18 km. Op 1 dag per week werkt hij thuis en elke derde week reist hij één dag voor een vergadering naar arbeidsplaats Z:

- In week 1 reist hij 4 dagen naar zijn werk te R (de werknemer reist niet op de dag dat hij thuis werkt).
- In week 2 idem.
- In week 3 reist hij 3 dagen naar zijn werk te R en 1 dag naar zijn werk te Z.

Voor het reizen naar R is een vaste vergoeding volgens deze praktische regeling mogelijk omdat werknemer B doorgaans naar R reist. Hij reist $2/3$ van de weken 4 dagen per week en $1/3$ van de weken 3 dagen per week naar R. In dit geval is op jaarbasis een vrije vaste reiskostenvergoeding toegestaan van $(2/3 \times 4/5 \times \text{€ } 1.409) + (1/3 \times 3/5 \times \text{€ } 1.409) = \text{€ } 1.034$.

Voor de reizen naar Z is geen vaste vergoeding volgens deze praktische regeling mogelijk omdat werknemer B op jaarbasis niet doorgaans naar Z reist. Wel is voor de totale reisafstand naar Z een vrije kilometervergoeding op declaratiebasis of een vaste vergoeding met nacalculatie mogelijk, naast de toepassing van de praktische regeling voor de reizen naar R. Het is ook mogelijk om voor alle reizen te kiezen voor een vergoeding op declaratiebasis of voor een vaste vergoeding met nacalculatie (zie hiervoor, onder punt 3.1. vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie).

Deeltijd

Voor een werknemer die in deeltijd werkt of een aantal dagen per week naar een vaste arbeidsplaats reist, kan deze praktische regeling naar evenredigheid worden toegepast. Als een werknemer in deeltijd bijvoorbeeld doorgaans drie dagen per week naar een vaste arbeidsplaats reist, dient de uitkomst van de berekening met factor 0,6 ($3/5$) te worden vermenigvuldigd.

Langere reisafstanden

Voor reisafstanden van (heen en terug) meer dan 150 kilometer per dag geldt als voorwaarde dat een nacalculatie plaatsvindt; zie hiervoor onder punt 4.1. Vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie.

Voorbeeld

Werknemer C reist 4 dagen per week naar zijn werk. Zijn totale reisafstand is 168 km (84 km enkele reis). Zijn werkgever betaalt hem per periode van 4 weken een reiskostenvergoeding van $4/52 \times 4/5 \times (260 - 54) \times 168 \times \text{€ } 0,19 = \text{€ } 405$. Op het moment dat een nieuwe periode van 4 weken begint kan de werknemer wegens ziekte drie weken niet werken. In de vierde week reist hij achtereenvolgens op 7 dagen naar zijn werk. Daarna eindigt de dienstbetrekking.

In dit geval is een vaste vrije vergoeding voor reiskosten mogelijk. Maar omdat de totale reisafstand per dag meer bedraagt dan 150 kilometer is nacalculatie hier verplicht.

Over een periode van 8 weken heeft de werknemer $2 \times \text{€ } 405 = \text{€ } 810$ ontvangen. Hij is in deze periode 23 keer naar zijn werk gereisd. Op basis van zijn werkelijke reizen is een vrije vergoeding mogelijk van $23 \times 168 \times \text{€ } 0,19 = \text{€ } 735$. Hierom moet de werknemer het verschil van € 75 aan zijn werkgever terugbetalen, ofwel moet de werkgever dit bedrag tot zijn loon rekenen.

Kortstondige afwezigheid

Van kortstondige afwezigheid is sprake als in redelijkheid een afwezigheid van maximaal zes aaneensluitende weken is te verwachten. Voor wat betreft ziekte wordt aangesloten bij de 6-wekentermijn in het kader van de Wet verbetering poortwachter. De arbodienst geeft bij dreigend langdurig ziekteverzuim uiterlijk zes weken na de eerste ziektedag een oordeel over de aard van het ziektebeeld en geeft een advies over de mogelijkheden tot herstel en werkhervatting. Een werkgever mag een vrije reiskostenvergoeding doorbetalen tijdens kortstondige afwezigheid.

Op het moment dat een langdurige afwezigheid in redelijkheid is te voorzien, mag de vaste reiskostenvergoeding de lopende en de eerstvolgende kalendermaand nog onbelast worden uitbetaald. Daarna is een vrije vaste reiskostenvergoeding pas weer toegestaan per de eerste van de maand volgende op de maand van herstel.

Voorbeeld

Een werknemer meldt zich op 20 maart ziek wegens griep. Hij is net één week weer aan het werk, als hij op 5 april van de trap valt en zijn been breekt. Hij kan daardoor vermoedelijk twee maanden zijn werk niet verrichten. Op 5 augustus is de werknemer hersteld en hervat hij zijn werkzaamheden.

Op 20 maart is in redelijkheid sprake van kortstondige afwezigheid; de werkgever mag de vaste reiskostenvergoeding onbelast doorbetalen. Op 5 april is langdurige afwezigheid in redelijkheid te voorzien; de werkgever mag de vaste reiskostenvergoeding over april en mei nog onbelast uitbetalen; daarna is geen vrije vaste reiskostenvergoeding meer toegestaan tot en met augustus. Pas met ingang van september kan de werknemer weer een vrije reiskostenvergoeding volgens de praktische regeling krijgen.

4. Carpoolen

De belastingvrije kilometervergoeding van maximaal € 0,19 geldt ook in geval van carpoolen voor iedere inzittende, tenzij sprake is van vervoer vanwege de werkgever. Zowel de bestuurder, als de meerrijders kunnen voorzover geen sprake is van vervoer vanwege de werkgever, de toegestane belastingvrije kilometervergoeding ontvangen. Dit kan desgewenst met toepassing van de hiervoor onder 3.2 weergegeven praktische regeling per werknemer. Voor de bestuurder die in opdracht van de werkgever met zijn eigen auto collega's meeneemt is er geen sprake van vervoer vanwege de werkgever. Bij carpoolen zijn verschillende situaties denkbaar. Hierop wordt hierna nader ingegaan.

4.1. Carpoolen op basis van een meerijregeling van de werkgever

Als een werkgever met de chauffeur heeft afgesproken dat de chauffeur met de eigen auto ook andere werknemers ophaalt, dan kan de chauffeur een vrije kilometervergoeding krijgen van maximaal € 0,19 voor de totale afstand, inclusief de omrijkilometers. De omrijkilometers zijn dan als zakelijke kilometers aan te merken. Voor de werknemers die meerijden is dan echter sprake van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige. Voor de gecarpoolde kilometers komen die werknemers daardoor niet in aanmerking voor een belastingvrije vergoeding. De werkgever die de bestuurder een vergoeding van € 0,29 per kilometer geeft onder de verplichting dat hij collega's meeneemt naar het werk organiseert feitelijk het vervoer voor de collega's van de chauffeur. In zo'n geval kunnen deze collega's geen vrije vergoeding krijgen (vervoer vanwege de inhoudingsplichtige). Van de vergoeding die de bestuurder ontvangt is dan € 0,10 (€ 0,29 - € 0,19) belast. Het is niet mogelijk dat de werkgever deze € 0,10 "op papier" toekent aan een meerrijder, die in verband met het carpoolen een "afstandsverklaring" invult ten gunste van de bestuurder. De werkgever betaalt aan de bestuurder dan feitelijk een bovenmatig bedrag, terwijl bovendien voor de meerrijder sprake is van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige.

4.2. Carpoolen op basis van alleen afspraken tussen werknemers onderling

Als de chauffeur en de meerrijder(s) onderling, zonder meerijregeling van de werkgever, hebben besloten om te gaan carpoolen, kan de werkgever aan de chauffeur maar ook aan de meerrijder(s) de vrije vergoeding betalen van maximaal € 0,19 per kilometer. In dat geval mag de werkgever echter geen vrije vergoeding geven voor eventuele omrijkilometers, omdat de omrijkilometers in dat geval een privé-karakter hebben. Als de meerrijders op grond van de onderlinge afspraak (een deel van) hun vergoeding aan de chauffeur geven (de meerrijder heeft immers tijdens het meerijden geen reiskosten) heeft dat geen fiscale gevolgen. Dan is er namelijk geen sprake van vervoer vanwege de werkgever. Dat de werkgever feitelijk aanwijst welke werknemers op een bepaalde arbeidsplaats worden verwacht brengt hierin geen verandering, tenzij hij aanwijst wie de chauffeur is en wie de chauffeur meeneemt, of als hij zich anderszins in het carpoolen mengt. Het dient immers een vrije keuze van de werknemers te blijven. Ook een belangstellingsregistratie (bijvoorbeeld in de kantine of via intranet) leidt niet

tot vervoer vanwege de inhoudingsplichtige, als daaruit voor de werknemers geen carpoolverplichtingen jegens de werkgever voortvloeien. Er is dan geen sprake van “door de werkgever georganiseerd vervoer”.

Voorbeeld

Het voorgaande brengt bijvoorbeeld mee dat er nog geen sprake is van vervoer vanwege de werkgever in de volgende situatie.

- Ter bevordering van het carpoolen verstrekt een werkgever aan carpoolers een hogere vergoeding (maar maximaal € 0,19 per km) dan aan niet-carpoolers.
- Om carpoolers in aanmerking te laten komen voor de hogere vergoeding, maakt de werkgever kenbaar dat het de verantwoordelijkheid is van de werknemers wie als chauffeur fungeert en wie als meerrijder(s).
- De carpoolers moeten aan de werkgever kenbaar maken dat zij carpoolen en met wie.
- De carpoolers ontvangen een vergoeding, waarvan de hoogte niet afhankelijk is van het feit dat zij bestuurder dan wel meerrijder zijn.

4.3. Carpoolen met de auto van de zaak

Een werknemer die met een auto van de zaak zakelijke kilometers aflegt komt voor deze kilometers niet in aanmerking voor de belastingvrije kilometervergoeding. Voor deze kilometers is feitelijk sprake van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige. Als hij echter besluit ook andere collega's in de auto van de zaak mee te nemen, komen zijn collega's in aanmerking voor de belastingvrije kilometervergoeding. Dat geldt niet als de werkgever organiseert dat die werknemers meereizen; dan is ook voor hen sprake van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige.

5. Teruggaaf NS, bewaarplicht vervoersbewijs en gevolgen reiskostenvergoeding

Een inhoudingsplichtige wil de volledige kosten van het openbaar vervoer vergoeden. De werknemer moet dan het vervoerbewijs overhandigen aan de inhoudingsplichtige ten behoeve van de loonadministratie (artikel 16a, eerste lid, onderdeel a, van de Wet LB). De werknemer die tijdens een treinreis vertraging heeft opgelopen en bij de NS een vertragingsvergoeding heeft aangevraagd moet echter het originele vervoersbewijs bij de NS inleveren. De inhoudingsplichtige kan in zo'n geval voldoen aan de administratie- en bewaarplicht als hij in de plaats van het vervoerbewijs beschikt over een kopie van het vervoerbewijs én over de brief van NS waarin de beslissing over toekenning van de vertragingsvergoeding wordt meegedeeld. Dit wordt dan gelijkgesteld met het originele vervoerbewijs.

De inhoudingsplichtige hoeft voorts bij de vrije vergoeding van de reiskosten aan de werknemer geen rekening te houden met de door de NS toegekende vertragingsvergoeding. Dit betekent dat de inhoudingsplichtige bijvoorbeeld geen wijziging hoeft aan te brengen in de gebruikelijke vergoeding indien sprake is van een vaste vrije vergoeding voor woon-werkverkeer met de trein.

6. Zeevarenden

Zeevarenden zijn werknemers die als kapitein, scheepsofficier of scheepsgezel werkzaam zijn op een zeeschip in de zin van de Zeebrievenwet. Zeevarenden, hun partners en tot het gezin behorende kinderen maken reizen tussen de woning of de verblijfplaats aan de wal en de ligplaats van het schip. De vergoedingen van de kosten van door zeevarenden gemaakte reizen tussen de woning of verblijfplaats aan de wal en de ligplaats van het schip zijn aan te merken als vrije vergoedingen. Voor reiskosten die de partner (in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001) en de tot het gezin behorende kinderen van de zeevarende maken voor reizen naar en van het schip geldt het volgende. Ik acht het in ieder geval mogelijk dat de werkgever deze kosten belastingvrij vergoedt, indien het schip - voor zeer korte tijd - ligplaats heeft in de haven van Duinkerken of Hamburg, dan wel in één van de in de kuststrook daartussen gelegen havens. De belastbaarheid van vergoedingen van kosten van reizen naar en van andere havens dan hiervoor zijn bedoeld staat ter beoordeling van de bevoegde inspecteur en, bij een eventueel blijvend geschil, van de administratieve rechter in belastingzaken.

7. Inwerkingtreding en intrekking besluiten

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2006.

De volgende besluiten zijn met ingang van 1 januari 2006 ingetrokken:

- besluit van 20 december 2000, nr. CPP2000/2987M, inzake reiskostenforfait, hardheidsclausule;
- besluit van 8 juni 2001, nr. CPP2000/3127M, inzake fiscale faciliteiten bij het gebruik van een fiets voor het woon-werkverkeer;
- het besluit van 8 november 2001, nr. CPP2001/2539M, inzake fietsverklaring;
- het besluit van 5 juli 2004, nr. CPP2004/1409M, inzake reiskostenvergoedingen met ingang van 1 januari 2004;
- het besluit van 11 augustus 2004, nr. CPP2004/716M, inzake heffingsaspecten motorfiets;
- het besluit van 6 september 2004, nr. CPP2004/183M, inzake vrije vergoeding voor reiskosten.