

No.W06.12.0351/III

's-Gravenhage, 10 september 2012

Bij Kabinetsmissive van 5 september 2012, no.12.002012, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten (Wet herziening fiscale behandeling woon-werkverkeer), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2013, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2013, Wet herziening fiscale behandeling eigen woning, Wet verhuurderheffing, Wet elektronische registratie notariële akten en Overige fiscale maatregelen 2013. Het voorstel bevat een versobering van het fiscale regime voor woon-werkverkeer en ziet op de afschaffing van de mogelijkheid om tegemoetkomingen ter zake van woon-werkverkeer onbelast te vergoeden of te verstrekken, en op het als privékilometers aanmerken van kilometers die met een (bestel)auto van de zaak worden gemaakt in het kader van woon-werkverkeer. De Afdeling advisering van de Raad van State maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot de versobering van het fiscale regime voor woon-werkverkeer, de effecten van de maatregel, het onderscheid woon-werkverkeer enerzijds en zakelijk verkeer niet zijnde woon-werkverkeer anderzijds, het regime voor de (bestel)auto van de zaak en de waardering van OV-abonnementen en van door de werkgever georganiseerd vervoer. Zij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.

1. Versobering fiscale regime woon-werkverkeer

Met ingang van 1 juli 2012 is de tijdelijke verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting (een verlaging van 6% naar 2%) permanent gemaakt.¹ Volgens de memorie van toelichting op het betreffende wetsvoorstel voorkomt de maatregel een nog verdere verdieping van de malaise op de woningmarkt, draagt hij bij aan het creëren van langdurige zekerheid op de woningmarkt, vermindert hij economische verstoringen en zorgt hij voor lagere financiële risico's voor de burger (doordat zij minder kosten hoeven mee te financieren).²

Ter dekking van de kosten van die permanente verlaging (€ 1,5 miljard structureel) bevat onderhavig voorstel een herziening (versobering) van de kosten van woon-werkverkeer (opbrengst € 1,5 miljard structureel).³ Volgens de considerans van het voorstel heeft deze versobering het oogmerk per saldo een bijdrage te leveren aan het structureel verbeteren van de overheidsfinanciën, het verstevigen van het vertrouwen van de financiële markten en het verder toekomstbestendig maken van de Nederlandse economie.

Voorafgaande aan de hierna nog te maken opmerkingen brengt de Afdeling in herinnering hetgeen zij eerder, bij het Belastingplan 2012, heeft opgemerkt over de toenemende urgentie om het belastingstelsel structureel te herzien. Al sinds de jaren '90 blijft de groei van de belasting- en premie-inkomsten achter bij de groei van het BBP. Een belangrijke oorzaak hiervan is de versmalling van de heffingsgrondslag van

¹ Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 (Stb. 2012, 321).

² Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 3, blz. 3.

³ Paragraaf 1 van de memorie van toelichting.

vooral de loon- en inkomstenbelasting en de winstbelastingen. Een verbreding van de heffinggrondslag en het nader bezien van de belastingmix (tussen belastingheffing op arbeid en op consumptie) kunnen een belangrijke bijdrage leveren aan de stabiliteit van het systeem zodat niet hoeft te worden teruggegrepen op een maatregel zoals in het onderhavige voorstel is opgenomen. Een dergelijke aanpak draagt ook bij aan het zicht van de belastingplichtigen op de verdeling van de lasten en in de afweging die de wetgever daarbij heeft gemaakt. De Afdeling acht dit gezichtspunt van belang voor het maatschappelijk draagvlak en de aanvaarding van afzonderlijke fiscale maatregelen.⁴

2. Effecten van de maatregel

In de toelichting wordt niet gemotiveerd waarom juist is gekozen voor een versobering van het fiscale regime voor woon-werkverkeer als dekking voor de permanente verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting. Onduidelijk is of en zo ja welke andere dekkingsmaatregelen zijn overwogen. Dit klemmt te meer omdat de inkomenseffecten⁵ van de maatregel⁶ afhangen van een toevallige omstandigheid als de reisafstand woning-werk, terwijl zij die rijden met een 'auto van de zaak' geen of een beperkt nadeel van de versobering ondervinden. Indien al tot een versobering van het fiscale regime voor woon-werkverkeer wordt overgegaan, dan meent de Afdeling dat de beoogde afbouw van de onbelastbaarheid van woon-werkverkeer, gelet ook op de inkomenseffecten, minder abrupt en meer geleidelijk moet plaatsvinden dan thans wordt voorgesteld, zodat betrokkenen enige tijd wordt gegund om zich aan de nieuwe situatie aan te passen.

De Afdeling adviseert in de toelichting in te gaan op de overwogen alternatieven en op een meer geleidelijke invoering van de maatregel.

3. Onderscheid woon-werkverkeer en zakelijk verkeer niet zijnde woon-werkverkeer

Het gevolg van het wetsvoorstel is dat in de praktijk een onderscheid moet worden gemaakt tussen woon-werkverkeer (vergoedingen zijn belast; kosten zijn niet aftrekbaar) en zakelijk verkeer niet zijnde woon-werkverkeer (vergoedingen zijn onbelast en kosten zijn aftrekbaar). Met dit onderscheid wordt teruggekeerd naar de situatie zoals die tot 1 januari 2004 in de loon- en inkomstenbelasting gold, waarin een vergelijkbaar onderscheid werd gemaakt. Dat onderscheid is toen beëindigd, voornamelijk om redenen van uitvoeringstechnische aard.

Over deze situatie van voor 1 januari 2004 wordt in de memorie van toelichting bij onderhavig voorstel opgemerkt "Er bestond toentertijd een definitie van regelmatig woon-werkverkeer, een definitie waarover al veel gediscussieerd was, waarover ook al veel jurisprudentie tot stand was gekomen en waarover ook diverse beleidsbesluiten waren vastgesteld. Deze definitie was weliswaar niet onomstreden, maar was wel min

⁴ Zie ook paragraaf 3.3 van het advies van de Afdeling advisering over de Ontwerp-Miljoenennota 2013.

⁵ De versobering leidt niet alleen tot een verhoging van het fiscale inkomen maar werkt ook door naar de hoogte van de toeslagen, zoals de huurtoeslag, de zorgtoeslag en de kinderopvangtoeslag.

⁶ De effecten van een niet-standaardmaatregel als de onderhavige zijn overigens niet terug te zien in het standaardkoopkrachtbeeld; zie ook het nader rapport inzake het voorstel van Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013, Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 4, blz. 11, en bijlage 2 bij de Voorjaarsnota van 25 mei 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 280, nr. 1, blz. 37.

of meer "uitgekristalliseerd" als het gaat om de toepassing daarvan".⁷ Daarnaast was deze "oude" definitie zonder meer toepasbaar voor de meeste situaties, namelijk die waarin een werknemer vrijwel dagelijks naar dezelfde vaste werkplek gaat en waarbij de reizen naar een andere plek dan veelal zonder enige discussie zijn aan te merken als zakelijk.

Deze oude definitie gaf voor werknemers met ambulante reisgedrag (zoals een loodgieter en een wijkverpleegkundige, waarvoor een vaste werkplek eigenlijk niet bestaat) aanleiding tot veel discussie, zo wordt opgemerkt in de memorie van toelichting.⁸ Om daar een oplossing voor te vinden is er in het voorstel voor gekozen om 'de definitie zoals die in de omzetbelasting geldt, als startpunt te hanteren en vervolgens aan te vullen dan wel te combineren met elementen die specifiek voor de loon- en inkomstenbelasting van belang zijn. Voor een deel wordt daarbij teruggegrepen op elementen die golden in de tot 2004 voor de loon- en inkomstenbelasting gehanteerde definitie, met dien verstande dat deze elementen zodanig zijn aangepast dat de gevolgen van die definitie voor het grootste deel van de ambulante werknemers worden beperkt'.⁹

De Afdeling acht deze keuze niet overtuigend. Er wordt niet inzichtelijk gemaakt waarom een definitie die tot 2004 zonder meer toepasbaar was in de meeste situaties (en die in die situaties fiscale duidelijkheid bood), wordt verlaten voor een andere definitie teneinde slechts voor sommige beroepen (die met ambulante reisgedrag) discussies te beslechten over de fiscale behandeling. Niet duidelijk is waarom voor die ambulante beroepen geen aanpassing van de oude definitie kan plaatsvinden, daarmee de oude definitie voor reguliere gevallen behoudend.

In dit verband wijst de Afdeling ook op het volgende. De definitie van woon-werkverkeer in de omzetbelasting - die overigens niet wettelijk is vastgelegd maar is opgenomen in een beleidsbesluit¹⁰ - bestaat sinds 1 juli 2011. De hanteerbaarheid van de definitie in de praktijk heeft zich nog niet kunnen bewijzen. In de recente hoofdlijnennotitie van 4 juli 2012 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal is daarover opgemerkt "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".¹¹ In de hoofdlijnennotitie wordt daarbij ook nog gewezen op manipulatiemogelijkheden die de keerzijde vormen van een aansluiting bij de definitie van de omzetbelasting. Niet duidelijk is welke de veranderingen sinds 1 juli zijn geweest op grond waarvan thans wel zonder meer kan worden gesteld dat de definitie van de omzetbelasting kan worden overgenomen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

4. Regime (bestel)auto van de zaak

Indien een door de werkgever ter beschikking gestelde personenauto of bestelbus (auto van de zaak) ook privé wordt gebruikt, dient het behaalde voordeel tot het

⁷ Paragraaf 2.2, eerst tekstblok, tweede en derde volzin.

⁸ Paragraaf 2.2, eerst tekstblok, zesde volzin.

⁹ Paragraaf 2.2, laatste en voorlaatste volzin.

¹⁰ Besluit van 11 juli 2012, nr. BLKB 2012/639M.

¹¹ Kamerstukken II 2012/13, 33 287, nr. 23, blz. 4.

inkomen te worden gerekend.¹² Het met het privégebruik behaalde voordeel wordt forfaitair vastgesteld. Het bedraagt een percentage van de waarde (catalogusprijs) van de auto (autokostenforfait). Deze bijtelling wegens privégebruik blijft achterwege indien de belastingplichtige kan aantonen dat per jaar slechts 500 kilometer of minder privé wordt gereden. Bij de toepassing van de regeling van het autokostenforfait, en dus ook bij het bepalen van het aantal privé gereden kilometers in verband met de toets aan de 500-kilometergrens, telt het woon-werkverkeer thans niet mee als privékilometers. Het voorstel brengt daar verandering in. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat het voor de hand ligt, omdat op grond van het voorstel vergoedingen en verstrekkingen voor het woon-werkverkeer¹³ niet langer onbelast worden gelaten, om ook voor de bijtelling voor de auto van de zaak de woon-werkverkeerkilometers als privékilometers aan te merken.¹⁴

De Afdeling merkt op dat het gevolg daarvan is dat bij het bepalen van het aantal privékilometers voor de toepassing van de 500-kilometergrens, de kilometers woon-werkverkeer moeten worden meegerekend. Voor degenen die thans onder de 500-kilometergrens vallen, betekent dit dat na invoering van het wetsvoorstel in de meeste gevallen de bijtelling voor privégebruik auto van toepassing wordt.¹⁵

Naar het de Afdeling voorkomt, zou het doortrekken van deze lijn echter ook nog een ander gevolg moeten hebben voor de regeling van het autokostenforfait, namelijk een verhoging van het forfait. Immers, waar thans bij de forfaitaire vaststelling van de hoogte van het privégebruik, het woon-werkverkeer niet is meegerekend (en dus niet werd belast), dient dit in de nieuwe opzet wel te worden meegerekend (er is sprake van meer privégebruik en er dient dus meer te worden belast). Het voorstel strekt hier echter niet toe. Ook in de toelichting wordt hier niet op ingegaan.¹⁶ Een aanpassing van de hoogte van het forfait ligt ook daarom in de rede omdat daarmee niet alleen degenen worden belast (voor hun woon-werkverkeerkilometers) die thans onder de 500-kilometergrens blijven en daar door het voorstel overheen schieten, maar ook degenen die thans al onder het forfait vallen en voor wie het belasten van het woon-werkverkeer volgens het voorstel geen gevolgen heeft. Het is niet duidelijk welke de afwegingen zijn geweest met betrekking tot het niet aanpassen van de hoogte van het forfait.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

5. Waardering van OV-abonnementen en van door de werkgever georganiseerd vervoer

¹² Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor het privégebruik door een ondernemer/natuurlijke persoon met zijn auto van de zaak.

¹³ Het gaat daarbij om alle vervoerswijzen zoals auto, openbaar vervoer en fiets. Het gaat dus bijvoorbeeld om een verstrekte OV-jaarkaart.

¹⁴ Paragraaf 3, eerste tekstblok.

¹⁵ De memorie van toelichting verwoordt dit aldus dat de huidige vrijstelling van de bijtelling voor auto's waarmee minder dan 500 kilometer wordt gereden, grotendeels haar belang zal verliezen (paragraaf 3, tweede tekstblok, tweede volzin).

¹⁶ Slechts in eerdergenoemde hoofdlijnennotitie wordt een dergelijk gevolg aan de orde gesteld, zij het alleen voor de bijzondere situatie waarin een bestelbus door meer dan één persoon wordt gebruikt (Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 23, blz. 6, tweede alinea).

In eerdergenoemde hoofdlijnennotitie zijn met het oog op de herziening van het fiscale regime voor woon-werkverkeer verschillende onderwerpen beschreven en zijn waar mogelijk verschillende opties geschetst.¹⁷

De Afdeling merkt op dat de meeste onderwerpen van deze notitie in het voorstel zijn uitgewerkt en zijn toegelicht. Dat geldt echter niet voor de waardering van bepaalde verstrekkingen (zoals bepaalde OV-abonnementen) die zowel betrekking hebben op woon-werkverkeer (belast) als op zakelijke reizen (vrijgesteld) en waarbij dus de waarde van een dergelijk abonnement moet worden gesplitst. In de notitie wordt volstaan met de opmerking dat zich hierbij een waarderingsprobleem voordoet.¹⁸ Hoe dat probleem wordt opgelost, wordt noch in de hoofdlijnennotitie noch in het onderhavige voorstel of in de toelichting daarop aangegeven. Hetzelfde geldt bij de waardering van door de werkgever georganiseerd vervoer¹⁹, waarbij ook het woon-werkverkeer moet worden belast en dus moet worden gewaardeerd.

De Afdeling adviseert de memorie van toelichting op deze punten aan te vullen.

6. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Afdeling naar de bij het advies behorende bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

¹⁷ Kamerstukken II 2012/13, 33 287, nr. 23.

¹⁸ Kamerstukken II 2012/13, 33 287, nr. 23, blz. 4.

¹⁹ Zie ook artikel 1, derde lid, onderdeel b, van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.12.0351/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.

- In artikel VII, eerste lid, aanhef, van het voorstel 'artikel V' vervangen door: artikel VI.
- In artikel IX, eerste lid, aanhef, van het voorstel 'artikel VII' vervangen door: artikel VIII.