

DE REIS KOSTEN CODE

PRAKTISCH HANDBOEK
OVER FISCALE
REISKOSTENREGELINGEN

Heleen Elbert



Inhoud

Voorwoord 7

1 Inleiding 9

1.1 Indeling 9

2 Reiskosten voor werknemers 11

2.1 De WKR en reiskosten 11

2.2 Wanneer is sprake van zakelijke reiskosten? 12

2.3 Wie moet wat bewijzen? 16

2.4 De gerichte vrijstelling voor reiskosten met eigen vervoer 16

2.5 Standpunten Kennisgroep Belastingdienst 25

2.6 Conclusie 34

3 Reiskostenvergoeding bij openbaar vervoer, per taxi, boot en vliegtuig 35

3.1 Het verschil tussen openbaar vervoer en vervoer per taxi, boot of vliegtuig 36

3.2 Reiskostenvergoeding voor openbaar vervoer 36

3.3 Jurisprudentie reiskostenvergoeding openbaar vervoer 44

3.4 Reiskostenvergoeding voor taxivervoer, vervoer per boot of vliegtuig 45

3.5 Jurisprudentie taxiritten 45

3.6 Conclusie 46

4 Reiskosten van ondernemers/zzp'ers 47

4.1 Ondernemers en reiskosten 48

4.2 Wanneer is sprake van zakelijke reiskosten? 48

4.3 Wie moet wat bewijzen? 51

4.4 Zakelijke reizen met eigen vervoer 52

4.5 Zakelijke reizen met het openbaar vervoer, per taxi, boot en vliegtuig 54

4.6 Conclusie 56

5 Reiskosten bij ziekte, medische behandelingen en ziekenbezoek 57

5.1 Persoonsgebonden aftrekposten 57

5.2 Reiskosten die onder de persoonsgebonden aftrek vallen 61

5.3 Standpunten Kennisgroep Belastingdienst 65

5.4 Conclusie 66

6 Reiskosten bij vrijwilligerswerk 69

6.1 Reiskosten als giftenaftrek 69

6.2 Verklaring nodig 70

6.2 De voorwaarden voor giftenaftrek van reiskosten voor vrijwilligerswerk 70

6.3 Vergoeding per vervoermiddel 71

6.4 Anticumulatieregeling 72

6.5 Conclusie 76

7 Reisaftrek openbaar vervoer in de aangifte inkomstenbelasting 77

7.1 Voorwaarden voor de reisaftrek 77

7.2 Bewijsmiddelen dat de reis gemaakt is 78

7.3 Conclusie 81

8 De steekproef als onderbouwing van de vaste reiskostenvergoeding 83

8.1 Wettelijk kader en bewijslast 83

8.2 De steekproef 84

8.3 Conclusie 85

9 Samenvatting 87

9.1 Fiscale behandeling van reiskosten 87

9.2 Reiskostenvergoeding door werkgevers 87

9.3 Reiskostenvergoeding voor werknemers 88

9.4 Reiskosten van ondernemers/zzp'ers 88

9.5 Reiskosten bij ziekte en voor ziekenbezoek 88

9.6 Reiskosten bij vrijwilligerswerk 89

9.7 Reisaftrek openbaar vervoer op de aangifte inkomstenbelasting 89

9.8 De steekproef als onderbouwing van de vaste reiskostenvergoeding 89

Bijlagen 91

1 Handleiding steekproef voor een controle van betaalde reiskostenvergoedingen 91

2 Handleiding steekproef ter onderbouwing van vaste reiskostenvergoedingen 99

3 Voorbeeldbrief steekproef 103

Trefwoordenregister 109

Voorwoord

Dit praktische handboek gaat over de fiscale reiskostenregelingen. Het geeft een zo volledig en actueel mogelijk overzicht van de diverse regelingen op dit gebied, met de op het moment van schrijven meest recente stand van zaken. Zo zijn het meest recente belastingplan en de toekomstvisie van het kabinet in de hoofdstukken verwerkt.

Maar reiskosten zijn gebonden aan belastingregels en de belastingwetgeving en die staan erom bekend dat ze regelmatig veranderen onder invloed van de dagelijkse praktijk, de politiek en de rechtspraak. Het is daarom raadzaam altijd te controleren wat de meest recente stand van zaken is alvorens de regelgeving in de praktijk toe te passen.

Holten, december 2025

Mr. H.A. (Heleen) Elbert

1

Inleiding

Reiskosten zijn er in allerlei soorten en maten. Hoewel menigeen op fiscaal gebied daarbij vaak denkt aan de gerichte vrijstelling voor de reiskosten in de werkkostenregeling (WKR), is dat niet het enige fiscale reiskostenonderwerp dat aan bod komt in dit boek. Naast de gerichte vrijstelling voor de reiskosten van werknemers is er ook aandacht voor de reiskosten voor de ondernemer/zzp'er. En ook voor de soms over het hoofd geziene regelingen voor de reiskosten als onderdeel van de persoonsgebonden aftrek, bijvoorbeeld bij ziekte en bij het doen van vrijwilligerswerk.

In dit boek ligt de nadruk op de regelingen in de loonheffingen en de inkomstenbelasting, maar er staan er ook veel praktijktips in. Naast de wettelijke regelgeving is er tevens aandacht voor relevante jurisprudentie en voor de besluiten en de standpunten van de Kennisgroepen van de Belastingdienst, echter zonder te pretenderen volledig te zijn.

1.1 Indeling

Hoofdstuk 2 en 3 gaan in op de reiskosten voor werknemers. Hoofdstuk 2 gaat daarbij over reiskosten die met het eigen vervoer zijn gemaakt. Wanneer is er sprake van zakelijke reiskosten? Wie moet wat bewijzen? Hoe zit het met de gerichte vrijstelling? Hoofdstuk 3 gaat in op de reiskostenvergoeding voor werknemers die met openbaar vervoer, per taxi, boot of vliegtuig reizen. Hoe zit het met de reiskostenvergoedingen hiervoor?

In hoofdstuk 4 komen de reiskosten voor ondernemers/zzp'ers aan bod, zowel als het gaat om het eigen vervoer als met het openbaar vervoer en de zakelijke reizen met taxi, boot en vliegtuig.

Hoofdstuk 5 betreft de reiskosten bij ziekte. Wanneer heb je als particulier recht op een aftrek voor reiskosten? Voor welke andere personen heb je recht op een aftrek voor reiskosten? Hoe maak je er aanspraak op? En hoe zit met reiskosten bij het op bezoek gaan van de partner of voor eigen medische reizen?

Reiskosten bij vrijwilligerswerk komen aan bod in hoofdstuk 6. Wanneer heb je recht op aftrek hiervoor? Hoofdstuk 7 gaat in op de reisaftrek voor het openbaar vervoer en in hoofdstuk 8 wordt uitgelegd wanneer een steekproef nodig is en hoe je deze opzet. Tot slot vat hoofdstuk 9 alles nog eens samen.

2

Reiskosten voor werknemers

Bij veel werkgevers speelt de vergoeding van reiskosten van werknemers een centrale rol in het arbeidsvoorwaardenbeleid. Deze regeling, die onderdeel is van de werkkostenregeling (WKR), passen werkgevers regelmatig toe voor woon-werkverkeer en andere zakelijke reizen die een werknemer maakt met eigen vervoer, per taxi of openbaar vervoer. In dit hoofdstuk gaan we dieper in op de verschillende mogelijkheden. Daarbij besteden we allereerst aandacht aan de werkkostenregeling en de vragen wanneer er nu eigenlijk sprake is van zakelijke reiskosten en bij wie de bewijslast ligt. Daarna gaan we nader in op een aantal belangrijke aspecten van de regelgeving. Hierbij komen ook enkele uitspraken van de rechter aan bod. Wij sluiten af met verwijzingen naar de belangrijkste vindplaatsen en gaan ook in op een aantal standpunten van de Belastingdienst. Omdat een directeur-groootaandeelhouder (dga) ook een werknemer is, gelden de besproken regelingen ook voor de dga.

2.1 De WKR en reiskosten

De WKR is een fiscale regeling die werkgevers de mogelijkheid biedt om op een praktische manier een onbelaste vergoeding of verstrekking te geven aan de werknemers. Bijvoorbeeld de gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding van € 0,23 per zakelijke kilometer. Daarnaast heeft de werkgever een zogenoemde vrije ruimte, deze is in 2026 2% over een loonsom t/m € 400.000 en 1,18% over de loonsom daarboven. In 2027 stijgt het percentage over de loonsom t/m € 400.000 waarschijnlijk naar 2,16%, daarboven blijft het percentage naar verwachting 1,18%.

Vergoed je meer reiskosten dan mogelijk is onder de gerichte vrijstelling, dan kun je deze – onder voorwaarden en indien mogelijk – als eindheffingsloon onderbrengen in deze vrije ruimte. Is de vergoeding hoger dan de vrije ruimte, dan betaal je hierover een eindheffing van 80%. Je kan er ook voor kiezen om het te hoge deel van de reiskostenvergoeding als loon te belasten bij de werknemer.

2.2 Wanneer is sprake van zakelijke reiskosten?

In de Wet Loonbelasting 1964 (de Wet LB) staat – kort weergegeven – dat al hetgeen iemand geniet uit dienstbetrekking, is belast. Dit komt erop neer dat, als er een verband is tussen het voordeel dat iemand krijgt en de dienstbetrekking die deze persoon heeft, dat voordeel belast wordt, tenzij ergens staat dat het onbelast is. Een voordeel in geld wordt belast tegen dat geldbedrag. Een voordeel in natura wordt belast tegen de waarde van dat voordeel in natura. Op deze twee stellingen is een uitzondering, namelijk wanneer ergens staat dat je er een andere waarde aan moet toekennen.

Het is belangrijk om dat in de gaten te houden wanneer het gaat om de reiskosten voor werknemers. Voor de diverse in dit hoofdstuk besproken reiskosten gelden gerichte vrijstellingen of bepaalde waarderingen, maar, wanneer de reiskosten die een werkgever aan een werknemer vergoedt niet aan de regels van deze vrijstelling of waardering voldoen, betekent dat dus dat die reiskosten tegen het ‘volle pond’ belast zijn. Omdat het gaat om een werkgever-werknemerrelatie, betekent dit per saldo vaak dat de werkgever hierover loonheffingen en premies moet inhouden. Om een latere naheffing te voorkomen is het belangrijk om regelmatig te beoordelen of aan alle wettelijke en andere eisen is voldaan. Verwacht vooral bij de dga een kritische blik van de Belastingdienst.

Voor de toepassing van de Wet LB kun je op verschillende manieren naar het begrip zakelijke reiskosten voor werknemers kijken. Zo is bijvoorbeeld van belang of er sprake is van werknemers, of er sprake is van reizen en of deze reizen zakelijk zijn.

Werknemers

In principe vallen alleen ‘echte’ werknemers onder deze omschrijving. Een betaling aan een zzp'er of een uitzendkracht valt dus meestal niet onder

deze regeling, maar er zijn uiteraard uitzonderingen mogelijk, bijvoorbeeld wanneer de werkgever in een specifiek geval voor een bepaalde persoon als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt. Denk daarbij bijvoorbeeld aan een in de onderneming werkzaam kind van de directeur-grotaandeelhouder (dga). In dit boek gaan wij niet in op al deze uitzonderingen. Zie voor meer informatie onder meer de artikelen 2 en 3 van de Wet LB.

Reizen

Het is te simpel om te stellen dat iemand moet reizen voor zakelijke reiskosten. Wanneer er bijvoorbeeld sprake is van een vaste reiskostenvergoeding (zie elders in dit hoofdstuk) is het toegestaan om een reiskostenvergoeding door te betalen bij een kortstondige afwezigheid door ziekte of vakantie. Maar in bijna alle andere gevallen moet er wel degelijk sprake zijn van gemaakte reizen voordat de werkgever op een fiscaal vriendelijke manier reiskosten mag vergoeden.

Zakelijk

Voor de Wet LB zijn zowel de echte zakelijke ritten als het woon-werkverkeer zakelijk. Meestal zal wel duidelijk zijn wat een echte zakelijke rit is en wat woon-werkverkeer is, maar af en toe leidt dit ook tot een discussie met de werknemer of de Belastingdienst.

Wat is woon-werkverkeer?

De fiscale definitie van woon-werkverkeer is niet expliciet vastgelegd in de wet, maar wordt afgeleid uit jurisprudentie en commentaren op relevante wetgeving. Volgens vaste jurisprudentie is sprake van woon-werkverkeer wanneer iemand reist tussen de woon- of verblijfplaats en de arbeidsplaats, waarbij de heen- en terugreis binnen een tijdsbestek van 24 uur plaatsvinden.

Dit is bijvoorbeeld bevestigd in de uitspraak van de Hoge Raad van 1 december 1999 (ECLI:NL:HR:1999:AA3831)

In dit arrest ging het om een tandarts (dga) die zijn praktijk in Nederland had, maar vanwege de gezondheid van zijn partner in Frankrijk woonde. De kosten van het woon-werkverkeer werden door zijn werkgever betaald. Voor de Hoge Raad beperkt de discussie zich uiteindelijk tot het vergoeden van de door de dga gebruikte vliegtickets. De Belastingdienst was van mening

DE REISKOSTEN CODE

Reiskosten spelen in vrijwel iedere organisatie een rol. Toch blijken de fiscale regels eromheen in de praktijk vaak ingewikkeld, versnipperd en voor meerdere uitleg vatbaar. Wat mag wel, wat niet? Wanneer is sprake van een zakelijke reis? En hoe voorkom je fiscale risico's, terwijl je werknemers en ondernemers optimaal faciliteert?

Dit boek biedt een helder en praktisch overzicht van alle belangrijke regelingen rondom reiskosten. Van vergoedingen voor werknemers tot reiskosten van ondernemers en zzp'ers, en van openbaar vervoer tot eigen vervoer, ziekte en vrijwilligerswerk: alle relevante onderwerpen komen overzichtelijk aan bod. Met duidelijke uitleg, praktische tips en aandacht voor actuele standpunten van de Belastingdienst geeft dit boek houvast bij een juiste en zorgvuldige toepassing.