

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

**Werkkostenregeling: leuker kunnen we het
niet maken, wel makkelijker?**

Naam student: Stephanie Verplanke

Studentnummer: 320639

Begeleider: dr. F.M. Werger

Rotterdam, 26 juli 2012

Voorwoord

Ik schrijf deze scriptie als afronding van mijn bachelor Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tijdens de onderwijseenheid Inkomstenbelasting A was de werkkostenregeling recent in werking getreden. Het onderwerp trok mij op dat moment aan omdat het nieuw was en ik had van de vrije vergoedingen een beeld in de praktijk. De reiskostenvergoeding had ik immers ook op mijn loonstrook zien staan. De werkkostenregeling is recent ingevoerd, waardoor er ook nog niet zoveel over geschreven is.

Ik wil graag mijn begeleider Frank Werger bedanken voor de begeleiding van de afgelopen tijd. Zonder zijn hulp was ik niet tot deze rapportage gekomen.

Hoofdstukindeling

Samenvatting	7
1. Inleiding	9
1.1 Inleiding	9
1.2 Probleemstelling	10
1.3 Doelen en criteria	11
1.4 Afbakening	11
1.5 Opzet onderzoek	12
2. Vrije vergoedingen en verstrekkingen tot en met 2010 (2013)	13
2.1 Inleiding	13
2.2 Onbelast voor de loonbelasting	13
2.3 Vrije vergoedingen en verstrekkingen	15
2.3.1 Consumpties (tijdens werktijd)	15
2.3.2 Personeelsfeesten en –reizen	15
2.3.3 Reizen met eigen vervoer maximaal € 0,19 per kilometer	16
2.3.4 Bijscholing en cursussen	16
2.3.5 Werkkleding en uniformen	17
3. Werkkostenregeling	19
3.1 Inleiding	19
3.2 Onbelast voor de loonbelasting	19
3.3 Werkkostenregeling	23
3.3.1 Consumpties (op de werkplek)	23
3.3.2 Personeelsfeesten en –reizen	23
3.3.3 Reizen met eigen vervoer maximaal € 0,19 per kilometer	24
3.3.4 Bijscholing en cursussen	25
3.3.5 Werkkleding en uniformen	25

4. Inpasbaarheid in de loonbelasting	27
4.1 Inleiding	27
4.2 Uitvoerbaarheid van de werkkostenregeling	27
4.3 Effectiviteit van de werkkostenregeling	29
5. Alternatieven	31
5.1 Inleiding	31
5.2 Vrije vergoeding als percentage van het loon van de werknemer	31
5.3 Heffingskorting in de Inkomstenbelasting	32
6. Conclusie	33
Literatuurlijst	35
Bijlagen	37
Bijlage I Belastinginformatie 2011 – Ministerie van Financiën	
Bijlage II Tabel meest voorkomende vergoedingen en verstrekkingen – EIM 2009	
Bijlage III Tabel administratieve lasten vergoedingen en verstrekkingen – EIM 2009	

Samenvatting

Vanaf 2011 is voor het systeem voor vrije vergoedingen en verstrekkingen, de werkkostenregeling ingevoerd. In mijn scriptie onderzoek ik of de doelen van de werkkostenregeling worden behaald. Door middel van het verminderen van de administratieve lasten voor de werkgever, is het doel vereenvoudiging van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen ten opzichte van het systeem wat gold tot 2011. Tot 2014 geldt er een overgangsrecht, de werkgever kan per jaar beslissen welk regime hij gebruikt om onbelast te vergoeden en verstrekken. Bij het onderzoeken of de doelen behaald worden, maak ik gebruik van de criteria uitvoerbaarheid en effectiviteit. In mijn onderzoek beperk ik mij tot het nationaal niveau en baseer ik mijn onderzoek op de vijf meeste voorkomende vergoedingen en verstrekkingen.

De meest voorkomende vrije vergoeding en/of verstrekking is die voor consumpties tijdens werktijd die geen deel uitmaken van een maaltijd. Het gaat hierbij om bijvoorbeeld het betalen van een vergoeding voor koffie of het verstrekken van koffie tijdens werktijd. Vanaf 1 juli 2007 is het mogelijk om personeelsfeesten en –reizen onbelast te vergoeden en/of verstrekken. Hiervoor moet het feest respectievelijk de reis een gezamenlijk karakter hebben en de deelname moet openstaan voor tenminste drie kwart van de werknemers. De vergoeding voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer is gebaseerd op zakelijke kilometers. Het woon-werkverkeer wordt aangemerkt als zakelijke kilometers. Cursussen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke kunnen door de werkgever vrij worden vergoed aan de werknemer. De bedrijfsopleidingen en –cursussen vallen ook onder deze vrijstelling. Wanneer de werkgever werkkleding ter beschikking wil stellen, dient deze aan gedetailleerde voorwaarden te voldoen.

Per 1 januari 2011 geldt de werkkostenregeling naast het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. De vrije vergoedingen en verstrekkingen worden mede tot het loon gerekend. Wanneer de werknemer vergoedingen en/of verstrekkingen aanmerkt als eindheffingsloon, kan hij onbelast vergoeden of verstrekken. Van de aangewezen eindheffingsloonbestanddelen gaan eerst de gerichte vrijstellingen af. Daarna wordt gebruik gemaakt van de forfaitaire ruimte van 1,4% van de fiscale loonsom, welke in 2014 zal stijgen naar 2,1%. Als de werkgever het budget overschrijdt, geldt een eindheffing van 80%.

Consumpties die geen deel uitmaken van de maaltijd en die tijdens de werktijd op de werkplek worden gebruikt, worden op nihil gewaardeerd binnen de forfaitaire ruimte. Personeelsfeesten en –reizen vallen binnen de forfaitaire ruimte en worden gewaardeerd naar de werkelijke waarde (factuurwaarde inclusief BTW). Voor vergoedingen voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer is de gerichte vrijstelling blijven bestaan. Vanaf 1 januari 2013 wordt

waarschijnlijk het woon-werkverkeer niet meer als zakelijk aangemerkt, onbelast vergoeden geschiedt dan vanuit de forfaitaire ruimte. Ook voor de bijscholing en cursussen is de gerichte vrijstelling blijven bestaan. Het verstrekken van werkkleding en uniformen valt binnen de forfaitaire ruimte. Wanneer aan de gedetailleerde voorwaarden is voldaan, voor een nihilwaardering.

De werkgever dient voor vrije vergoedingen en/of verstrekkingen voor welke een gerichte vrijstelling geldt, een administratie bij te houden waaruit deze vrije vergoedingen en/of verstrekkingen blijken en waaruit tevens blijkt of er wordt voldaan aan de eventuele gestelde voorwaarden. Het aantal vrijstellingen wat naast de forfaitaire ruimte nog bestaat, is niet aanzienlijk minder dan bij het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Binnen de forfaitaire ruimte mag de werkgever, zolang hij aan het gebruikelijkheids criterium voldoet, naar eigen keuze onbelast vergoeden en/of verstrekken. De werkgever hoeft enkel bij te houden hoeveel forfaitaire ruimte hij gebruikt en hoeveel hij nog over heeft.

In mijn onderzoek heb ik twee oplossingsrichtingen behandeld welke in plaats van de werkkostenregeling zouden kunnen leiden tot vereenvoudiging en vermindering van de administratieve lasten. Ten eerste een vrije vergoeding als percentage van het loon van een werknemer en ten tweede een heffingskorting in de Inkomstenbelasting waardoor voor de werkgever het gehele regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen verdwijnt.

1 Inleiding

1.1 Inleiding

De loonbelasting is een voorheffing op de inkomstenbelasting, dit blijkt uit artikel 9.2 (1) IB 2001. Dit houdt in dat de ingehouden loonbelasting wordt verrekend met de te betalen inkomstenbelasting. Hierdoor daalt het bedrag dat een belastingplichtige daadwerkelijk aan inkomstenbelasting moet betalen aanzienlijk. Uit de cijfers van het Ministerie van Financiën blijkt dat de loonbelasting de grootste inkomstenbron is voor de overheid¹. Er is 46 miljard aan loonbelasting betaald in 2009 en in 2010 was dit een kleine 47 miljard. De inkomstenbelasting leverde in 2009 maar 0,5 miljard op en in 2010 was dit 3,5 miljard.

De loonbelasting wordt geheven over het belastbare loon van werknemers.² Deze loonbelasting wordt door de inhoudingsplichtige (de werkgever) ingehouden op het loon, wie het vervolgens aan de overheid betaalt.³ In artikel 10 LB 1964 (wettekst 2010) blijkt dat loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten. In 2011 is dit artikel uitgebreid, hier wordt in hoofdstuk 3 op teruggekomen. Loon hoeft niet uit alleen geld te bestaan maar kan ook voorkomen in de vorm van loon in natura, bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van een telefoon of een auto. De loonbelasting wordt hierbij berekend over de waarde in het economische verkeer.⁴ Tot en met 2010 geldt dat, wanneer het loon in natura wordt gebruikt of verbruikt ten behoeve van de dienstbetrekking, niet de waarde in het economische verkeer wordt gehanteerd maar de besparingswaarde. De besparingswaarde wordt vastgesteld op het bedrag van de besparing dat de werknemer geniet.⁵ Per 1 januari 2011 staat de factuurwaarde voorop, dit is het bedrag dat door een onafhankelijke derde aan de werkgever in rekening wordt gebracht.⁶ Een werkgever moet over elke maand of vier weken loonaangifte doen, dit moet binnen een maand of vier weken na afloop van de periode waarover aangifte wordt gedaan, ingediend zijn. Tevens moet de werkgever de loonbelasting dan hebben afgedragen.

Niet het gehele loon wat door de werkgever wordt betaald, behoort tot het loon waarover loonbelasting moet worden ingehouden door de werkgever. Vrij van loonbelasting zijn de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Vaak maken werknemers kosten ten behoeve van de

¹ Bijlage I

² Artikel 1 en 9 LB 1964

³ Artikel 6 LB 1964

⁴ Artikel 13 LB 1964

⁵ G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Kluwer 2010, blz. 146,147

⁶ G.W.B. van Westen, kluwer 2010, blz. 405 (zie noot 5)

dienstbetrekking, die vervolgens vergoed worden bij het uitbetalen van het loon door de werkgever. De zogenaamde vrije vergoedingen. Vrije verstrekkingen krijgt de werknemer in natura, er wordt iets verstrekt door de werkgever. Tot en met 2010 was het onbelast maken van vrije vergoedingen en verstrekkingen anders in de wet geregeld dan vanaf 1 januari 2011. Op 1 januari 2011 is de werkkostenregeling in werking getreden. Tot en met 2013 kunnen werkgevers kiezen tussen de beide systemen voor vrije vergoedingen en verstrekkingen, hierna moet verplicht de werkkostenregeling worden toegepast.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie onderzoek ik wat de doelen zijn van de werkkostenregeling ten opzichte van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen tot 1 januari 2011 en of met de huidige vormgeving van de werkkostenregeling deze doelstelling(en) wordt/worden gehaald. Tevens onderzoek ik of er alternatieven zijn voor de werkkostenregeling. Ik maak in mijn onderzoek gebruik van de volgende probleemstelling:

Zijn de doelstellingen voor de invoering van de werkkostenregeling - zoals deze per 1 januari 2011 geldt - bereikt door het invoeren van deze werkkostenregeling per 1 januari 2011? Zijn er alternatieve wijzen waarop deze doelstellingen van de wetgever beter bereikt kunnen worden?

Ik zoek het antwoord op deze probleemstelling aan de hand van de volgende deelvragen:

- *Welke doelen heeft de wetgever met de invoering van de werkkostenregeling proberen te realiseren?*
- *Op welke wijze was het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen tot 1 januari 2011 vormgegeven?*
- *Op welke wijze is deze systematiek als gevolg van de invoering van de werkkostenregeling gewijzigd?*
- *Hoe verhouden beide regimes zich ten opzichte van de wettelijke systematiek van de loonbelasting?*
- *Kunnen de doelstellingen op een andere wijze (beter) worden bereikt?*

1.3 Doelen en criteria

Het huidige systeem voor vrije vergoedingen en verstrekkingen wordt door veel werkgevers gezien als een systeem met veel administratieve lasten.⁷ Het doel van de wetgever met de werkkostenregeling is de administratieve lasten verminderen.⁸ Tevens wil de wetgever door middel van de verlichting van de administratieve lasten het systeem voor vrije vergoedingen en verstrekkingen eenvoudiger maken.⁹

Ik onderzoek of de doelen van de wetgever op een alternatieve wijze beter bereikt kunnen worden. Onder beter versta ik dat de wetgeving uitvoerbaarder en efficiënter kan worden vormgegeven dan de huidige wetgeving is vormgegeven. Deze criteria, werk ik als volgt uit:

1. Uitvoerbaarheid

Ten eerste kijk ik naar de uitvoerbaarheid van de regelgeving, deze regelgeving moet uitvoerbaar en handhaafbaar zijn.¹⁰ Bij uitvoerbaarheid zal ik kijken of de werkkostenregeling minder gedetailleerd is in zijn regels dan het oude systeem voor vrije vergoedingen en verstrekkingen tot en met 2010 (2013). Bij handhaafbaarheid kijk ik naar de formulering van de werkkostenregeling, heeft de werkkostenregeling minder regels dan het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen zoals deze geldt tot en met 2010 (2013)?¹¹

2. Effectiviteit

Het andere criteria is effectiviteit, de werkkostenregeling mag niet minder effectief zijn dan het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen zoals deze geldt tot en met 2010 (2013). Er wordt daarbij gekeken naar doeltreffendheid; de werkkostenregeling moet leiden tot verwezenlijking van de door de wetgever vooropgestelde doelen¹². Dit zijn minder administratieve lasten voor de werkgevers en vereenvoudiging van het systeem.

1.4 Afbakening

In dit onderzoek, onderzoek ik of de doelen van de wetgever op nationaal niveau bereikt worden met het invoeren van de werkkostenregeling per 1 januari 2011 binnen de loonbelasting. Ik baseer mijn onderzoek op de vijf meest voorkomende vrije vergoedingen en verstrekkingen, onderzocht door het

⁷ Fiscale Vereenvoudigingswet 2010, *Nota naar aanleiding van het verslag*, 32 130 nr. 7

⁸ Fiscale Vereenvoudigingswet 2010, *Memorie van toelichting*, 32 130 nr. 3

⁹ Fiscale Vereenvoudigingswet 2010, 32 130 nr 3 (zie noot 8)

¹⁰ Ministerie van Justitie, *Zicht op wetgevingskwaliteit*, 2005, blz 29

¹¹ Ministerie van Justitie, 2005, blz 29 (zie noot 10)

¹² Ministerie van Justitie, *Zicht op wetgeving*, Kamerstukken II 1990/91, nr 2, blz. 25

EIM in 2009 gebaseerd op het jaar 2008. Dit zijn de vergoedingen voor consumpties tijdens werktijd, personeelsfeesten en -reizen , reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer, bijscholing en cursussen en werkkleding en uniformen.¹³

Wanneer ik onderzoek of de doelen van de werkkostenregeling op een andere manier (beter) bereikt kunnen worden, beperk ik me tot oplossingsrichtingen. Ik treed niet in detail vanwege de beperkte toegestane omvang van mijn scriptie.

1.5 Opzet van het onderzoek

In hoofdstuk twee behandel ik het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen zoals deze tot en met 2010 (2013) in de wet geregeld is. In het derde hoofdstuk ge ik in op de werkkostenregeling. Hoofdstuk vier behandelt de inpasbaarheid in de loonbelasting. Hoofdstuk vijf behandelt eventuele alternatieven voor de werkkostenregeling waarbij de doelstellingen van de wetgever beter kunnen worden behaald. In het laatste hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie waarin de probleemstelling wordt beantwoord.

¹³ EIM, *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer*, juli 2009, blz. 22 (zie bijlage II)

2 Vrije vergoedingen en verstrekkingen t/m 2010 (2013)

2.1 Inleiding

Vanaf 1 januari 2001 is het systeem van de vrije vergoedingen en verstrekkingen, zoals deze geldt tot en met 2010 (2013), in de wet opgenomen.¹⁴ In dit hoofdstuk zal eerst de werking van dit regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen tot en met 2010 (2013) aan bod komen. Hierna volgt een korte uitwerking van de vijf meest voorkomende vrije vergoedingen, welke zijn genoemd in hoofdstuk 1.4.

2.2 Onbelast voor de loonbelasting

Wanneer er voor een werknemer sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking¹⁵, wordt het loon van de werknemer onderworpen aan de loonbelasting. Het gaat hier om het objectieve loonbegrip, er wordt gekeken vanuit de dienstbetrekking. Zoals eerder in hoofdstuk 1 beschreven, behoort niet alles tot het loon van deze werknemer waarover loonbelasting moet worden ingehouden. In artikel 11 (wettekst 2010) wordt beschreven wat tot het vrijgesteld loon behoort, lid 1 onderdeel a en b verwijzen naar de vrije vergoedingen en verstrekkingen.

In hoofdstuk IIA, vanaf artikel 15 (wettekst 2010), wordt er verder ingegaan op de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Artikel 15 (wettekst 2010) beschrijft twee toetsen waaraan een vergoeding getoetst moet worden om als vrije vergoeding te kunnen worden aangemerkt. In onderdeel a van dit artikel wordt het verband met de dienstbetrekking beschreven. De vrije vergoeding is een vergoeding die de kosten, lasten en afschrijvingen vergoedt die gemaakt worden ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.¹⁶ Onderdeel b van hetzelfde artikel beschrijft dat de vergoeding niet als beloningsvoordeel mag worden ervaren. De vergoeding is vrij voor zover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel wordt ervaren.¹⁷ Echter, het criterium '*naar algemene maatschappelijke opvattingen*' is moeilijk te beschrijven. De wetsgeschiedenis schrijft dat de omvang een rol speelt, als er sprake is van een aanmerkelijk voordeel is er sprake van een beloningsvoordeel.¹⁸

In de artikelen 15a tot en met 16a (wettekst 2010) wordt gedetailleerd beschreven wat tot de vrije vergoedingen behoort en wat niet. Aan deze artikelen is de uitvoeringsregeling LB 2001 nauw

¹⁴ G.W.B. van Westen, Kluwer 2010, blz. 183 (zie noot 5)

¹⁵ Artikel 2 t/m 9 wettekst 2012

¹⁶ Artikel 15 (a) wettekst 2010

¹⁷ Artikel 15 (b) wettekst 2010

¹⁸ G.W.B. van Westen, Kluwer 2010, blz. 185 (zie noot 5)

verbonden. Indien een vergoeding niet genoemd wordt in een van deze artikelen, betekent dit niet dat deze vergoeding geen vrije vergoeding kan inhouden. Als aan de bovenstaande criteria uit artikel 15 (wettekst 2010) voldaan wordt, kan de vergoeding als vrije vergoeding worden aangemerkt.

Tevens wordt in de eerder genoemde artikelen beschreven wat vaste vergoedingen inhouden. Een vaste vergoeding houdt in dat een werkgever iedere maand een vast bedrag als vrije vergoeding betaalt aan zijn werknemer. De werkgever hoeft hierdoor geen declaraties te controleren en verwerken en de werknemer hoeft niet een gedetailleerde administratie bij te houden van de gemaakte kosten.¹⁹ Echter wanneer een loonbelastingcontroleur aannemelijk kan maken dat de gemaakte onkosten niet het bedrag van de vaste vergoeding inhouden, volgt een naheffingsaanslag. De vaste vergoeding moet onderbouwd zijn, artikel 47 uitvoeringsregeling LB 2001 stelt dat een vaste vergoeding slechts wordt aangemerkt als vrije vergoeding voor zover deze naar aard en omvang van de kosten zijn gespecificeerd en daaraan een steekproefsgewijs onderzoek aan vooraf gegaan is, op verzoek van de inspecteur.

Voor de vrije verstrekkingen werkt het bovenstaande op dezelfde wijze. Er zijn echter andere artikelen aan verbonden, namelijk artikel 17 en artikel 17a wet LB 1964. Na 1 januari 2011 zijn zowel de genoemde artikelen voor de vrije vergoedingen als voor de verstrekkingen in het wetboek te vinden achter de wet loonbelasting, in het onderdeel Overgangsrecht Wet op de Loonbelasting 1964. Deze artikelen staan nog in het wetboek vanwege de eerder genoemde keuzemogelijkheid. In het wetboek is deze keuzemogelijkheid terug te vinden in art 39c wet LB 1964.

De werkgever heeft tevens de mogelijkheid intermediaire kosten te vergoeden aan de werknemer. Intermediaire kosten zijn de kosten die de werknemer gemaakt heeft en heeft voorgesloten voor de werkgever. De werknemer kan de bon inleveren bij de werkgever en vervolgens krijgt hij de gemaakte kosten vergoed. Intermediaire kosten worden niet getoetst aan artikel 10 (wettekst 2010), de kosten zijn gemaakt op initiatief van de werkgever.²⁰ De werknemer geniet geen voordeel uit de dienstbetrekking. Het vergoeden van intermediaire kosten behoort niet tot de vergoedingen uit artikel 15 (wettekst 2010).

¹⁹ G.W.B. van Westen, Kluwer 2010, blz. 187 (zie noot 5)

²⁰ G.W.B. van Westen, Kluwer 2010, blz. 101 & 102 (zie noot 5)

2.3 Vrije vergoedingen en verstrekkingen

2.3.1 Consumpties (tijdens werktijd)

De meest voorkomende vrije vergoedingen en/of verstrekkingen, zoals beschreven in hoofdstuk 1.4, zijn de vergoedingen en/of verstrekkingen voor consumpties (tijdens werktijd) die geen deel uitmaken van een maaltijd. Deze vrije vergoeding is in de wet terug te vinden in artikel 15a lid 1 onderdeel a (wettekst 2010). Het gaat bij deze vrijstelling om bijvoorbeeld de koffie en thee die tijdens de werktijd genuttigd wordt. Artikel 46 uit de uitvoeringsregeling Loonbelasting 2001 vult dit artikel aan. Indien de vergoeding voor consumpties tijdens werktijd die geen deel uitmaken van de maaltijd het daar genoemde bedrag niet te boven gaat²¹, behoort die vergoeding in ieder geval tot de vrije vergoedingen. Wanneer de werkgever de consumpties niet vergoedt maar verstrekt, is het plafond niet van toepassing. Het gaat hier bijvoorbeeld over het ter beschikking stellen van een koffiezetapparaat waar door de werknemer onbeperkt koffie gehaald kan worden.

In de praktijk zullen we het vaakst zien terug komen dat de werkgever consumpties verstrekt en niet vergoedt. Werkgevers van bijvoorbeeld vrachtwagenchauffeurs zullen waarschijnlijk wel gebruik maken van een vergoeding. Indien zij onbelast willen vergoeden, zijn zij aan het bovengenoemde plafond gebonden.

2.3.2 Personeelsfeesten en -reizen

Personeelsfeesten en -reizen behoorden in beginsel tot het loonbegrip van artikel 10 (wettekst 2010). Vanaf 1 juli 2007 is er voor personeelsfeesten en -reizen op basis van artikel 15b lid 1 onderdeel ha (wettekst 2010) en artikel 32a lid 1 uitvoeringsregeling 2001 een vrijstelling indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- Gezamenlijk karakter;
- De deelname moet openstaan voor ten minste drie kwart van de werknemers of voor tenminste drie kwart van de werknemers die behoren tot een organisatorische of functionele eenheid;²²

Wanneer een werkgever in de periode van de overgangsregeling niet voor de werkkostenregeling kiest, geldt een plafond voor de onbelaste personeelsfeesten en -reizen. Dit plafond bedraagt € 454 per werknemer, aldus artikel 15b lid 1 onderdeel ha (wettekst 2012). Tevens dient er aan de hierboven beschreven voorwaarden te worden voldaan.

²¹ € 2,75 per gewerkte week of € 0,55 per dag indien de werknemer in deeltijd werkt

²² Indien een personeelsfeest of -reis open staat voor deelname voor drie kwart van de werknemers die tot dezelfde organisatorische of functionele eenheid behoren, geldt eveneens de vrijstelling

Een werkgever dient in zijn administratie bij te houden wanneer er een personeelsfeest of –reis heeft plaatsgevonden. Daarbij dient de werkgever aan te kunnen geven dat het feest of de reis voldoet aan de voorwaarden, zodat het feest of de reis onbelast kan worden verstrekt. In de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2013, wanneer de werkgever niet voor de werkkostenregeling kiest, dient hij tevens bij te houden of hij het eerder beschreven plafond per werknemer niet overschrijdt.

2.3.3 Reizen met eigen vervoer maximaal € 0,19 per kilometer

Deze vrije vergoeding bevindt zich in artikel 15b lid 1 onderdeel a (wettekst 2010). Er dient sprake te zijn van zakelijke kilometers, waarbij woon-werkverkeer als zakelijk wordt aangemerkt. Het vervoer voor deze vergoeding mag niet bestaan uit een taxi, luchtvaartuig, schip of een ter beschikking gesteld vervoermiddel. Indien een werknemer reist met een taxi, luchtvaartuig of schip kan de werkgever de werkelijk gemaakte kosten onbelast vergoeden. Wanneer er sprake is van een vrij ter beschikking gesteld vervoermiddel, mag er door de werkgever niet tevens een vergoeding van maximaal € 0,19 per kilometer worden betaald.

Veel werknemers krijgen van de werkgever een reiskostenvergoeding. Dit wordt berekend over het aantal kilometers tussen de woning en het werk van de werknemer. De werkgever dient bij een controle van de Belastingdienst een administratie te kunnen laten zien, waaruit blijkt wat er per werknemer wordt vergoed.

2.3.4 Bijscholing en cursussen

Het vierde punt van de top vijf is te vinden in artikel 15a lid 1 onderdeel e (wettekst 2010). In deze categorie worden cursussen, congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke vrij vergoed. Tevens vallen de bedrijfsopleidingen en –cursussen hier onder. Ook wordt in dit onderdeel van het artikel het verband met de dienstbetrekking benadrukt. Voor vakliteratuur geldt een aparte vrijstelling.²³ Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen de literatuur die ontvangen wordt op het werk en literatuur die thuis wordt ontvangen.

De werkgever dient ook voor de vrije vergoeding voor bijscholing en cursussen een administratie te kunnen verantwoorden waaruit blijkt wat hij per werknemer heeft vergoed.

²³ Artikel 15a lid 1 onderdeel c (wettekst 2010)

2.3.5 Werkkleding en uniformen

In onderdeel b van lid 1 van artikel 15a (wettekst 2010) staat de werkkleding. Voor de werkkleding zijn een tal van specifieke regels, deze staan beschreven in artikel 24 van de uitvoeringsregeling LB 2001. Zeer belangrijk is dat de kleding uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen. Niet ter discussie staat de werkkleding die op de werkplek achterblijft, deze kan altijd onbelast ter beschikking worden gesteld.²⁴

Wanneer de werkgever werkkleding, wat niet achterblijft op de werkplek, onbelast ter beschikking stelt, moet er aan de eerder genoemde voorwaarden voldaan worden. Als de Belastingdienst een controle bij de werkgever houdt, moet hij per werknemer kunnen aantonen dat aan de voorwaarden wordt voldaan. Als de werkkleding op de werkplek achterblijft, dient de werkgever dit te kunnen aantonen.

²⁴ Artikel 56 uitvoeringsregeling LB 2001

3 Werkkostenregeling

3.1 Inleiding

De werkkostenregeling is voortgekomen uit de fiscale vereenvoudigingswet 2010.²⁵ Per 1 januari 2011 is deze werkkostenregeling ingevoerd, zoals eerder beschreven in hoofdstuk 1. In dit hoofdstuk behandel ik in hoofdlijnen de systematiek van de werkkostenregeling. Vervolgens behandel ik hoe de vijf meest voorkomende kostenvergoedingen uit 2008, gebaseerd op het onderzoek van EIM, in de werkkostenregeling tot uitdrukking komen. Hierbij behandel ik tevens de ontwikkelingen uit het voorjaarsakkoord.

3.2 Onbelast voor de loonbelasting

Per 1 januari 2011 worden onder het loon voor de loonbelasting mede gerekend, de vergoedingen en verstrekkingen die verband houden met de dienstbetrekking.²⁶ Dit houdt in beginsel in dat al hetgeen vergoedt of verstrekt wordt door de werkgever aan de werknemer, tot het loonbegrip behoort waarover de inhoudingsplichtige (de werkgever) loonbelasting behoort in te houden en af te dragen.

De werkgever kan de vergoedingen en/of verstrekkingen aan merken als eindheffingsloon indien hij de vergoedingen en/of verstrekkingen onbelast wil vergoeden.²⁷ Een eindheffing houdt in dat de loonbelasting bij de werkgever wordt geheven. De eindheffing voor deze bestanddelen van het loon bevindt zich in artikel 31, lid 1, onderdeel f (wettekst 2012). Binnen deze eindheffing geldt voor de werkgever een vrijstelling van 1,4% van de fiscale loonsom.²⁸ Uit het voorjaarsakkoord blijkt dat de forfaitaire ruimte per 1 januari 2013 zal stijgen naar 1,6% en per 1 januari 2014 naar 2,1% van de fiscale loonsom. Deze uitbreiding is het gevolg van de wijziging met betrekking tot de onbelaste reiskostenvergoeding. Per 1 januari 2013 wordt een gedeelte van de reiskostenvergoeding binnen de forfaitaire ruimte opgenomen. Per 1 januari 2014 zal de gehele gerichte vrijstelling voor onbelaste reiskostenvergoedingen verdwijnen. Hier kom ik in paragraaf 3.3.3 op terug.

De fiscale loonsom bestaat uit het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Indien het loon uit vroegere dienstbetrekking meer dan 10% bedraagt van de totale loonsom mag dit niet worden meegenomen bij de bepaling van de vrijstelling.²⁹ Binnen de vrijstelling van 1,4% van de fiscale

²⁵ Staatscourant, *Circulaire werkkostenregeling Appa, uitbreiding samenloopartikel, vervallen gratificatie cdK's en aanpassing procedure bij ziekte cdK's*, maart 2011, blz. 1

²⁶ Artikel 10 (wettekst 2012)

²⁷ E.P.J. Dankaaft, F.M. Werger & L. Meester, *De werkkostenregeling*, SDU Uitgevers 2011, blz. 21

²⁸ Artikel 31a lid 2 (wettekst 2012)

²⁹ Dankaaft, Werger & Meester, SDU Uitgevers 2011, blz. 114 (zie noot 27)

loonsom mag de werkgever onbelast vergoeden en verstrekken aan de werknemers. Ook het ter beschikking stellen van personeelsvoorzieningen, zoals bijvoorbeeld een computer, valt binnen de vrijstelling.

Voor de waardering van loon in natura wordt, zoals ik beschreef in hoofdstuk 1, sinds 1 januari 2011 van de factuurwaarde uitgegaan. Wanneer een factuurwaarde ontbreekt, wordt de verstrekking gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer.

Voor de eindheffing geldt een gebruikelijkheids criterium.³⁰ Dit criterium moet voorkomen dat bijvoorbeeld niet aan alle werknemers een bepaalde vergoeding wordt gegeven wanneer er binnen de vrijstelling nog ruimte is.³¹

Op het moment dat de 1,4% vrijstelling wordt overschreden, geldt er voor de werkgever een eindheffingsstarief van 80% voor hetgeen de vrijstelling te boven gaat.³²

Naast de forfaitaire ruimte zijn er een aantal gerichte vrijstellingen. Hetgeen de werkgever hieraan betaalt, is vrijgesteld en valt buiten de forfaitaire ruimte. Een voorbeeld hiervan is de reiskostenvergoeding, die in de volgende paragraaf aan bod komt.

In de uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 is in artikel 3.7 opgenomen dat bepaalde posten op nihil worden gewaardeerd. Deze posten vallen formeel wel binnen de forfaitaire ruimte, echter door de nihilwaardering beperken ze de forfaitaire ruimte effectief gezien niet. Hier kom ik in de volgende paragraaf op terug.

In artikel 3.8 Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 is opgenomen dat bepaalde posten voor een vast bedrag worden gewaardeerd binnen de forfaitaire ruimte in plaats van de werkelijke waarde in het economische verkeer. Een voorbeeld hiervan is een verstrekte maaltijd op de werkplek. Deze maaltijd wordt voor € 2,95 gewaardeerd binnen de forfaitaire ruimte.³³

Met de werkkostenregeling is het voor de werkgever ook mogelijk gebruik te maken van een vaste kostenvergoeding. De werkgever is verplicht voorafgaand een onderzoek te verrichten ter onderbouwing van de vaste vergoeding.³⁴

³⁰ Artikel 31 lid 1 onderdeel f (wettekst 2012)

³¹ Dankaart, Weger & Meester, SDU Uitgevers 2011, blz. 31 (zie noot 27)

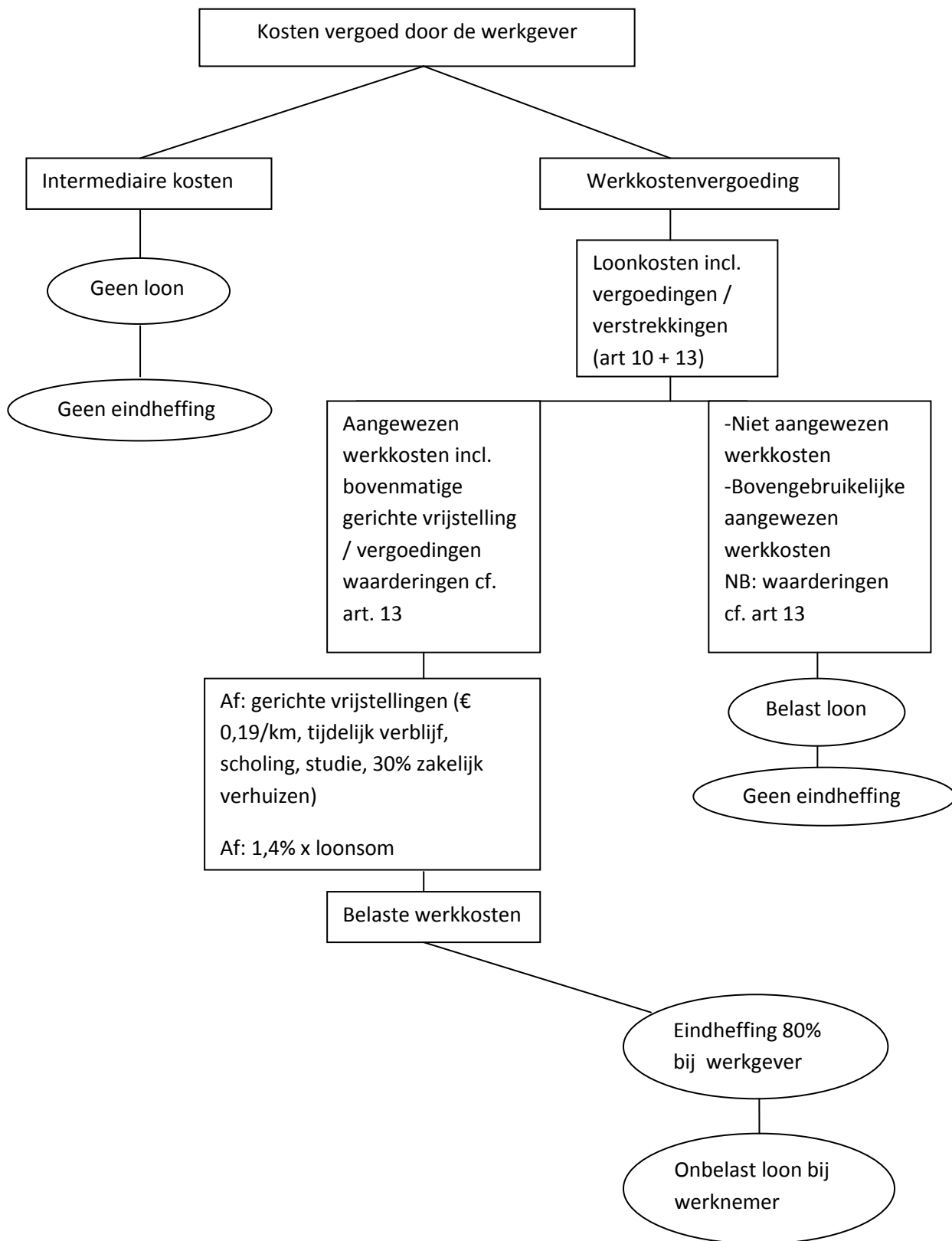
³² Artikel 31a lid 2 (wettekst 2012)

³³ Artikel 3.8 onderdeel a Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011

³⁴ Dankaart, Weger & Meester, SDU Uitgevers 2011, blz. 36 (zie noot 27)

Na het invoeren van de werkkostenregeling behoort het vergoeden van intermediaire kosten, evenals voor het invoeren van de werkkostenregeling, niet tot het loonbegrip voor de loonbelasting. Kosten kunnen worden aangemerkt als intermediaire kosten als de kosten betrekking hebben op middelen die tot het vermogen van de werkgever gaan behoren, het onderhoud betreft van middelen die reeds tot het vermogen van de werkgever behoren en kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering.³⁵ De intermediaire kosten blijven buiten het fiscale loonbegrip, de vergoeding voor intermediaire kosten maakt dus geen onderdeel uit van de forfaitaire ruimte.

³⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 7, blz. 4 (zie noot 7)



Dit schema is gebaseerd op het schema uit het boek *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, geschreven door G.W.B. van Westen. Kluwer 2010, blz. 417

3.3 Werkkostenregeling

3.3.1 Consumpties (op de werkplek)

Consumpties tijdens de werktijd die op de werkplek worden genuttigd en die geen deel uitmaken van een maaltijd worden op nihil gewaardeerd.³⁶ Dit houdt in dat de werkgever consumpties zoals bijvoorbeeld koffie, thee en soep, vrij kan verstrekken aan de werknemers. Onder maaltijd wordt bijvoorbeeld verstaan een ontbijt, brunch of lunch.

De werkplek wordt gedefinieerd door de staatssecretaris van Financiën, als een plek die wordt gebruikt door de werknemer voor het verrichten van arbeid en waarvoor voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet³⁷ van toepassing is.³⁸ Een werkplek bevindt zich niet altijd bij de werkgever. Wanneer aan de hiervoor geschreven voorwaarden wordt voldaan, kan een werkplek zich ook ergens anders dan bij de werkgever bevinden. Een werkplek van de werknemer in zijn eigen woning, wordt voor de werkkostenregeling niet als werkplek beschouwd waar de werkgever onbelast consumpties kan verstrekken.

In tegenstelling tot het verstrekken van koffie en thee op de werkplek, wordt een koffiegeldvergoeding niet op nihil gewaardeerd.³⁹ De vergoeding dient ten laste van de forfaitaire ruimte te worden gebracht. Ten opzichte van het oude regime voor vergoedingen en verstrekkingen is dit een wijziging voor de werkgevers van bijvoorbeeld vrachtwagenchauffeurs. De koffiegeldvergoeding kon met het oude regime onbelast (tot aan het plafond) aan de werknemers vergoed worden. Nu komt het ten laste van de forfaitaire ruimte.

In vergelijking met het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen is de voorwaarde dat de verstrekking van consumpties tijdens de werktijd gedaan moest worden, vervangen. Hiervoor in de plaats is het werkplekvereiste in de wet opgenomen.

3.3.2 Personeelsfeesten en reizen

Personeelsfeesten en reizen zoals beschreven in paragraaf 2.3.2 vallen binnen de forfaitaire ruimte. Er geldt geen bijzondere bepaling voor dergelijke verstrekkingen zodat deze moeten worden gewaardeerd naar de werkelijke waarde (factuurwaarde inclusief BTW).

³⁶ Artikel 3.7 lid 1 onderdeel d Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011

³⁷ Een werkplek moet bijvoorbeeld een bepaald aantal vierkante meter hebben voor een beeldscherm

³⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën, *nr. BLKB2011/1828M*, 25 november 2011, Stcrt. 2011, 21911

³⁹ Dankaart, Weger & Meester, SDU Uitgevers 2011, blz. 85 (zie noot 27)

Wanneer personeelsfeesten op de werkplek gehouden worden, geldt een uitzondering.⁴⁰ Wanneer er sprake is van een personeelsfeest op een door de staatssecretaris van Financiën gedefinieerde werkplek, geldt een nihilwaardering op basis van artikel 3.7 lid 1 onderdeel a Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.

Vergoedingen die binnen de forfaitaire ruimte vallen, hoeven niet per werknemer te worden gespecificeerd. Bij het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen diende de werkgever bij te houden wat er aan welke werknemer vergoed werd.

3.3.3 Reizen met eigen vervoer maximaal € 0,19 cent per kilometer

Voor reizen met eigen vervoer geldt een gerichte vrijstelling van maximaal € 0,19 per kilometer.⁴¹ Dit gedeelte van het loon is vrijgesteld en valt daarom niet binnen de forfaitaire ruimte van 1,4% van de fiscale loonsom.

Niet iedere werkgever vergoedt per kilometer € 0,19 cent of minder aan de werknemers. Er zijn werkgevers die meer dan € 0,19 per kilometer vergoeden. Voor hen is het mogelijk maximaal € 0,19 als eindheffingsbestanddeel aan te merken, waardoor voor dit gedeelte de gerichte vrijstelling van toepassing is. Het gedeelte dat de werkgever boven de € 0,19 vergoedt, wordt niet als eindheffingsbestanddeel aangemerkt. Dit deel van de vergoeding wordt als loon aangemerkt, waarover de werkgever loonbelasting inhoudt voor de werknemer.

Vanaf 1 januari 2013 wordt het woon-werkverkeer niet meer als zakelijke rit aangemerkt. Dit houdt in dat een vergoeding voor de gemaakte kilometers tussen de woning en het werk niet meer onbelast kunnen worden vergoed via de gerichte vrijstelling. In 2013 kunnen overige zakelijke kilometers buiten de forfaitaire ruimte worden vergoed. Per 1 januari 2014 is een onbelaste vergoeding voor de zakelijke kilometers alleen mogelijk vanuit de vrije ruimte, de gerichte vrijstelling vervalt.

De reiskostenvergoeding is vrijgesteld middels een gerichte vrijstelling. De vrijstelling is niet gewijzigd ten opzichte van het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Wanneer het voorstel om het woon-werkverkeer niet meer onbelast te vergoeden wordt goedgekeurd, zal er een ingrijpende verandering plaatsvinden. Hier kom ik in hoofdstuk 4 op terug.

⁴⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 25 november 2011 (zie noot 38)

⁴¹ Artikel 31a lid 2 (wettekst 2012)

3.3.4 Bijscholing & cursussen

Voor de bijscholing en cursussen gelden gerichte vrijstellingen.⁴² De reis en het verblijf worden mede onder deze vrijstelling gerekend.

Met de werkkostenregeling is de wettekst voor de bijscholing en cursussen aanzienlijk gewijzigd ten opzichte van de wettekst voor deze kostenvergoeding in het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Inhoudelijk is er echter weinig gewijzigd. De formulering in de nieuwe wettekst is ruimer waardoor vakliteratuur bij de vrijstelling wordt inbegrepen, waarbij het niet uitmaakt of de literatuur thuis op of kantoor wordt ontvangen.

In de praktijk dient de werkgever dezelfde administratie bij te houden als bij het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen.

3.5 Werkkleding & uniformen

Indien werkkleding voldoet aan de specifieke voorwaarden, geldt hiervoor de nihilwaardering.⁴³ Het ter beschikking stellen van werkkleding wordt op nihil gewaardeerd binnen de forfaitaire ruimte van 1,4%. Wanneer werkkleding niet aan de voorwaarden voldoet, zal deze verstrekking ten laste worden gebracht van de forfaitaire ruimte. De waardering geschied ook hier naar factuurwaarde.

De regels met betrekking tot de werkkleding zijn niet gewijzigd ten opzichte van het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Binnen de werkkostenregeling valt de werkkleding in de forfaitaire ruimte, wat inhoudt dat de werkgever niet gespecificeerd hoeft aan te geven aan wie hij werkkleding ter beschikking stelt.

⁴² Artikel 31a lid 2 onderdeel c en d (wettekst 2012)

⁴³ Artikel 3.7 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011

4 Inpasbaarheid in de loonbelasting

4.1 Inleiding

Het doel van de werkkostenregeling is een vermindering van de administratieve lasten voor het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Door middel van het verminderen van de administratieve lasten, is het doel een vereenvoudiging van het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. In dit hoofdstuk onderzoek ik of de doelstellingen van de wetgever worden bereikt.

4.2 Uitvoerbaarheid van de werkkostenregeling

De werkkostenregeling heeft, zoals eerder beschreven, als doel een vereenvoudiging van het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Werkgevers hebben te veel administratieve lasten bij het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Door middel van vermindering van deze administratieve lasten is het de bedoeling dat het systeem eenvoudiger wordt. Door de uitbreiding van artikel 10 (wettekst 2012) worden in vergelijking tot het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen ook de vergoedingen en verstrekkingen tot het loonbegrip voor de loonbelasting gerekend. In de literatuur is een discussie gaande of er sprake is van een uitbreiding van artikel 10 of niet. Ik ben van mening dat artikel 10 is uitgebreid ten opzichte van het oude artikel 10. Daar de vergoedingen en verstrekkingen in het oude regime niet tot het loonbegrip van artikel 10 behoorden, is dat nu (wettekst 2012) wel het geval. De mogelijkheid tot onbelast vergoeden en verstrekken is blijven bestaan. Door middel van de werkkostenregeling en de gerichte vrijstellingen kan onbelast worden vergoed en verstrekt aan de hand van de daarbij (eerder beschreven) behorende wetsartikelen.

Wanneer de werkgever onbelast wil vergoeden of verstrekken, moet de desbetreffende vergoeding of verstrekking zijn aangewezen als eindheffingsloon. Vervolgens dient de werkgever, indien hij via gerichte vrijstellingen onbelast vergoedt, een administratie bij te houden waaruit blijkt dat de vrijstelling niet wordt overschreden en voldoet aan de gestelde voorwaarden. Uit de administratie van de werkgever moet blijken wat iedere werknemer aan onbelaste kostenvergoeding ontvangt. In vergelijking met het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen, is het aantal gerichte vrijstellingen niet aanzienlijk verminderd. Dit houdt in dat de werkgever na invoering van de werkkostenregeling, voor de gerichte vrijstellingen nog steeds dezelfde administratie moet bijhouden. Op dit punt is het systeem voor vrije vergoedingen en verstrekkingen niet veel

eenvoudiger geworden voor de werkgever gezien het aantal gerichte vrijstellingen wat naast de werkkostenregeling nog bestaat.⁴⁴

Na de gerichte vrijstellingen komt de werkgever toe aan de forfaitaire ruimte van de werkkostenregeling. Binnen deze ruimte mag de werkgever, zolang hij aan het gebruikelijkheids criterium voldoet, naar eigen keuze vergoedingen onbelast aan de werknemer betalen. Hiervoor hoeft de werkgever geen administratie bij te houden waaruit blijkt dat aan bepaalde voorwaarden is voldaan of welke werknemer een bepaalde vergoeding heeft ontvangen. Wel moet de werkgever bijhouden hoeveel van het budget van 1,4% er na een vergoeding over is zodat er bij de werkgever geen eindheffing van 80% plaatsvindt. In vergelijking met het oude systeem voor vrije vergoedingen en verstrekking vind ik dit een vereenvoudiging. De werkgever hoeft niet te toetsen aan een opsomming van voorwaarden wanneer hij onbelast wil vergoeden.

Binnen de forfaitaire ruimte zijn er een aantal vergoedingen en verstrekkingen die niet op de werkelijke waarde worden gewaardeerd maar op een vastgestelde (lagere) waarde of op nihil. Om de vergoeding en/of verstrekking niet op de werkelijke waarde te hoeven waarderen, moet de werkgever wederom aan voorwaarden voldoen. Als de werkgever bijvoorbeeld werkkleding verstrekt aan de werknemer, moet de werkkleding aan strenge voorwaarden voldoen (zie paragraaf 2.3.5). De werkgever hoeft nu niet meer bij te houden aan welke werknemer hij werkkleding heeft verstrekt, maar hij moet kunnen aantonen dat er aan de voorwaarden wordt voldaan. Ondanks dat de werkgever geen administratie voor werkkleding meer hoeft bij te houden voor de werkkostenregeling, zal hij denk ik voor zichzelf een administratie bijhouden waaruit blijkt aan welke werknemer hij werkkleding heeft verstrekt. Ik denk dat hier geen sprake van een aanzienlijke vereenvoudiging is. De regels omtrent de desbetreffende vergoedingen en verstrekkingen blijven bestaan en om onbelast te kunnen vergoeden of verstrekken, moet de werkgever nog steeds aannemelijk kunnen maken dat hij aan de voorwaarden voldoet.

Wanneer een vergoeding van de werkgever aan de werknemer binnen de forfaitaire ruimte valt, is dit een vereenvoudiging. Kijkend naar de vijf meest voorkomende vergoedingen die ik in mijn scriptie onderzoek, betekent dit een vereenvoudiging voor de personeelsfeesten en –reizen. Tevens vallen de werkkleding en uniformen en de consumpties tijdens werktijd binnen de forfaitaire ruimte, echter voor een nihil waardering. Ook hier zie ik een vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime

⁴⁴ Naast de werkkostenregeling zijn er 8 gerichte vrijstellingen. Het oude regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen bestond uit 12 gerichte vrijstellingen (artikel 15a (wettekst 2010)). Daarnaast voegt artikel 15b (wettekst 2010) ook nog enkele gedeeltelijke vrijstellingen toe zoals de reiskostenvergoeding tot 19 cent per kilometer.

voor vrije vergoedingen en verstrekkingen, de werkgever dient niet meer per werknemer aan te geven wat er aan die werknemer wordt vergoed of verstrekt.

Als een vergoeding of verstrekking door middel van een gerichte vrijstelling onbelast is, is er geen sprake van een vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime. Dit geldt voor de bijscholing en cursussen en de vergoeding voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer.

4.3 Effectiviteit van de werkkostenregeling

Het EIM heeft in 2009 onderzocht wat de administratieve lasten voor de werkgever zijn voor de vrije vergoedingen en verstrekkingen.⁴⁵

<u>Vergoeding en/of verstrekking</u>	<u>Totaal (* € 1.000)</u>	<u>%</u>
Consumpties tijdens werktijd	€ 439,87	0,13
Personeelsfeesten en -reizen	€ 3.031,38	0,91
Reizen met eigenvervoer maximaal € 0,19 per kilometer	€ 39.430,47	11,90
Bijscholing en cursussen	€ 14.089,55	4,25
Werkkleding en uniformen	€ 11.561,49	3,49

Tabel 1: Administratieve lasten voor de werkgever (EIM, 2009)

Uit het onderzoek van het EIM blijkt dat de reiskostenvergoeding van maximaal € 0,19 per kilometer, de op een na grootste administratieve lasten heeft.⁴⁶ Dit is ruim 10% van de totale administratieve lasten van € 331 miljoen.⁴⁷ De reiskostenvergoeding van maximaal € 19 per kilometer valt niet binnen de forfaitaire ruimte van 1,4%, maar heeft een gerichte vrijstelling. Dit betekent dat bij het invoeren van de werkkostenregeling, de werkgever deze administratieve lasten blijft behouden.

Onlangs is het voorjaarsakkoord door de staatssecretaris van Financiën gepubliceerd. Hierin komt naar voren dat het woon-werkverkeer niet meer als zakelijke rit wordt aangemerkt. Wanneer deze wijziging wordt doorgevoerd, heeft dit een grote invloed op de werkkostenregeling. Op het moment dat de gemaakte zakelijke kilometers niet meer gericht vrijgesteld worden, zullen deze vergoedingen ten laste komen van de forfaitaire ruimte. Dit zal betekenen dat de administratieve lasten van de werkgever aanzienlijk zullen dalen, wat voor de werkgever zal leiden tot een vereenvoudiging van

⁴⁵ Bijlage III

⁴⁶ Alleen de administratieve lasten voor een reiskostenvergoeding van *meer* dan 19 cent per kilometer is groter, namelijk € 48.246.790.

⁴⁷ Bijlage III

het onbelast vergoeden van reiskosten. Wel zal de werkgever scherp moeten bijhouden of hij de forfaitaire ruimte dan niet overschrijdt.

Ook de bijscholing en cursussen hebben bij de werkkostenregeling een gerichte vrijstelling, waardoor deze administratieve lasten blijven bestaan. De administratieve lasten voor deze vergoeding zijn echter niet groot in vergelijking met de reiskostenvergoeding van maximaal € 0,19 per kilometer (zie bovenstaand schema). De vergoedingen die binnen de forfaitaire ruimte vallen, leveren een besparing in de administratieve lasten op. Dit geldt voor de consumpties tijdens werktijd, personeelsfeesten en -reizen en de werkkleding en uniformen.

5 Alternatieven

5.1 Inleiding

Allicht zijn er alternatieven voor de werkkostenregeling die leiden tot minder administratieve lasten dan de werkkostenregeling en allicht zijn deze alternatieven tevens eenvoudiger. In dit hoofdstuk behandel ik twee alternatieven voor de werkkostenregeling. Als eerst een vrije vergoeding als percentage van het loon van de werknemer, gevolgd door een heffingskorting in de Inkomstenbelasting.

5.2 Vrije vergoeding als percentage van het loon van de werknemer

Bij een vrije vergoeding als percentage van het loon van de werknemer, krijgt iedere werknemer relatief het zelfde bedrag van zijn loon als vrije vergoeding. Voor werknemers die in deeltijd werken is het niet nodig een pro rata berekening te maken. Iedere werknemer heeft recht op hetzelfde percentage, waardoor er geen onderscheid wordt gemaakt tussen verschillende werknemers. Het percentage zal wettelijk worden vastgesteld.

Op het moment dat elke werknemer een percentage van zijn loon als vrije vergoeding ontvangt, zijn er geen gerichte vrijstellingen nodig. Daar waar de werkgever nu aan voorwaarden moet voldoen om onbelast te vergoeden, zal dat bij dit alternatief niet meer nodig zijn. De administratieve lasten voor de werkgever zullen minimaal zijn. Uit de administratie van de werkgever hoeft immers niet meer te blijken dat aan de voorwaarden van een bepaalde vrijstelling wordt voldaan.

Voor het begrip *werknemer* raad ik aan artikel 2 (wettekst 2012) aan te houden. Voor het loonbegrip kan artikel 10 (wettekst 2012) aangehouden worden. De vrije vergoeding is in beginsel belast loon. De werkgever kan de wettelijk vastgestelde vaste vergoeding aanmerken als eindheffingsloon, waarna een vrijstelling geldt voor het gehele, wettelijk vastgestelde, bedrag van de vergoedingen. Dit hoeft niet per werknemer aangegeven te worden maar het kan in het geheel voor alle werknemers.

Als aanvulling op artikel 10 (wettekst 2012) is vervolgens een nieuw artikel nodig waaruit blijkt wat onbelast verstrekt kan worden aan de werknemers. In dit artikel zouden bijvoorbeeld werkkleding en consumpties op de werkplek die geen deel uitmaken van een maaltijd, terug kunnen komen. Tevens zal uit dit artikel blijken dat de personeelsvoorzieningen, zoals het ter beschikking stellen van een toilet en een computer, op nihil worden gewaardeerd.

Door het verdwijnen van alle gerichte vrijstellingen zullen de administratieve lasten voor de werkgever aanzienlijk afnemen, waardoor vrij vergoeden voor de werkgever eenvoudiger wordt.

Door een artikel toe te voegen voor de onbelaste verstrekkingen en voorzieningen, zullen voor de werkgever een deel van de administratieve lasten blijven bestaan. Echter de hoeveelheid administratieve lasten voor deze verstrekkingen zijn, zoals in hoofdstuk 4 is gebleken, beperkt. Indien de werkgever geen administratie bijhoudt voor de onbelaste verstrekkingen, denk ik dat hij dit, zoals in hoofdstuk 4 beschreven, voor zichzelf doet.

5.3 Heffingskorting in de Inkomstenbelasting

Als er een heffingskorting voor vrije vergoedingen en verstrekkingen in de Inkomstenbelasting geïntroduceerd wordt, betekent dit voor de werkgevers dat de administratieve lasten verminderen. Het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen zal uit de Loonbelasting verdwijnen. Voor de werkgevers zal dit een grote vereenvoudiging binnen het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen inhouden omdat de werkgever nu niet meer te maken heeft met wel of niet onbelast vergoeden en verstrekken.

Voor de werknemers zal deze heffingskorting niet veel administratieve lasten met zich meebrengen. Wanneer een werknemer loon uit tegenwoordige dienstbetrekking geniet, kan er gebruik worden gemaakt van de heffingskorting. De heffingskorting kan op een percentage van het loon worden vastgesteld. Wanneer een werknemer in deeltijd werkt, hoeft de heffingskorting niet pro rata berekend te worden. Deze heffingskorting zal bestaan naast de arbeidskorting.

Het voordeel van dit alternatief ten opzichte van de werkkostenregeling is dat de werkgevers helemaal ontzien worden. Het zijn nu de werknemers die bij het doen van hun aangifte Inkomstenbelasting een extra heffingskorting kunnen krijgen.

6 Conclusie

In mijn scriptie heb ik gebruik gemaakt van de volgende probleemstelling:

Zijn de doelstellingen voor de invoering van de werkkostenregeling -zoals deze per 1 januari 2011 geldt- bereikt door het invoeren van deze werkkostenregeling per 1 januari 2011? Zijn er alternatieve wijzen waarop deze doelstellingen van de wetgever beter bereikt kunnen worden?

De werkkostenregeling heeft met het invoeren van de werkkostenregeling als doel vereenvoudiging door middel van vermindering van administratieve lasten. Het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen tot 1 januari 2011 is vormgegeven door gerichte vrijstellingen. De werkkostenregeling houdt een groot deel van de gerichte vrijstellingen en heeft daarnaast een forfaitaire ruimte waarbinnen de werkgever naar keuze vrij kan vergoeden en verstrekken.

Doordat de werkkostenregeling naast de forfaitaire ruimte gebruik maakt van acht gerichte vrijstellingen, blijven voor de werkgevers een grote hoeveelheid administratieve lasten bestaan. De vrije vergoeding van maximaal € 0,19 per kilometer voor zakelijke kilometers heeft, zo is uit onderzoek gebleken, de grootste hoeveelheid administratieve lasten. Voor de vergoeding is de gerichte vrijstelling blijven bestaan waardoor de administratieve lasten ook zijn blijven bestaan. Wellicht dat door de afschaffing van de onbelaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer, wat een administratieve lastenverlichting betekent, de vereenvoudiging voor het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen kan worden bereikt. Hetgeen binnen de forfaitaire wordt vergoedt en verstrekt draagt bij aan de vereenvoudiging door de daling van de administratieve lasten, mits er geen voorwaarden de desbetreffende vergoeding of verstrekking wordt gesteld voor bijvoorbeeld een nihilwaardering. Indien de werkkostenregeling blijft bestaan zoals deze nu geldt, vind ik dat de doelstellingen van de werkkostenregeling niet worden bereikt.

Voor de werkkostenregeling bestaan er alternatieven. Wellicht een percentage van het loon van de werknemer als vrije vergoeding. Bij dit alternatief verdwijnen de gerichte vrijstellingen en zijn er voor de werkgever minder voorwaarden waaraan moet worden voldaan om onbelast te kunnen vergoeden. Een heffingskorting in de Inkomstenbelasting is ook een alternatief. Hierbij verdwijnt het gehele regime voor vergoedingen en verstrekkingen uit de Loonbelastingwet. De werknemer zou recht hebben op een heffingskorting in de Inkomstenbelasting, welke naast de arbeidskorting zou bestaan.

Literatuurlijst

Besluit Staatssecretaris van Financiën, *nr. BLKB2011/1828M*, 25 november 2011, Stcrt. 2011, 21911

E.P.J. Dankart, F.M. Werger & L. Meester, *De werkkostenregeling*, SDU Uitgevers 2011

EIM, *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer*, juli 2009

Fiscale Vereenvoudigingswet 2010, *Memorie van toelichting*, 32 130 nr. 3

Fiscale Vereenvoudigingswet 2010, *Nota naar aanleiding van het verslag*, 32 130 nr. 7

Ministerie van Justitie, *Zicht op wetgeving*, Kamerstukken II 1990/91, nr 2

Ministerie van Justitie, *Zicht op wetgevingskwaliteit*, 2005

Staatscourant, *Circulaire werkkostenregeling Appa, uitbreiding samenloopartikel, vervallen gratificatie cdK's en aanpassing procedure bij ziekte cdK's*, maart 2011

G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Kluwer 2010

Bijlage II

tabel 6 Totale belastingvrije omvang per vergoeding/verstrekking, in mln. euro en als aandeel in de loonsom; indicatie betrouwbaarheid geschatte bedragen en indicatie van onzekerheidsmarge rondom het geschatte totale bedrag, op landelijk niveau in 2008

Vergoeding en/of verstrekking	Bedrag belastingvrije vergoeding/verstrekking (in mln. euro)		Aandeel in de loonsom (%)	Betrouwbaarheid schatting	Onzekerheidsmarge
1 Persoonlijke verzorging	40,3*		0,01	zeer indicatief	te weinig waarnemingen
2 Werkruimte bij de werknemer thuis	20,8*		0,01	zeer indicatief	te weinig waarnemingen
3 Verhuiskosten	240,0		0,08	voldoende	groot
4 Huisvesting buiten de woonplaats door permanente werkzaamheden elders	35,9		0,01	zeer indicatief	te weinig waarnemingen
5 Voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of continudiensten	0,8*		0,00	zeer indicatief	te weinig waarnemingen
6 Outplacement	88,7*		0,03	voldoende	groot
7 Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen	22,9*		0,01	voldoende	klein
8 Werkkleding en uniformen	243,1		0,08	voldoende	klein
9 Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) ten behoeve van klanten	317,2		0,11	voldoende	groot
10 Apparatuur, gereedschappen en instrumenten voor gebruik thuis	363,0		0,12	voldoende	klein
11 Vaste verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders	48,5		0,02	voldoende	klein
12 Variabele verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders	626,1		0,22	voldoende	groot
13 Bedrijfsfitness	29,5		0,01	voldoende	klein
14 Personeelsfeesten, personeelsreizen, en dergelijke	1.288,5		0,44	voldoende	groot
15 Contributie van personeelsverenigingen	245,9		0,08	voldoende	groot
16 Producten van het eigen bedrijf	235,8		0,08	voldoende	klein
17 Periodieke algemene kostenvergoeding in de vorm van vast bedrag ter dekking van verschillende kosten	359,1		0,12	voldoende	klein
18 Fiets voor woon-werkverkeer	183,7		0,06	voldoende	klein
19 Telefoons, internet en dergelijke communicatiemiddelen	488,7		0,17	voldoende	klein
20 Consumpties tijdens werktijd, die geen deel uitmaken van de maaltijd	686,4		0,24	voldoende	klein
21 Maaltijden als gevolg van overwerk, koopavonden, dienstreizen e.d.	213,0		0,07	voldoende	klein
22 Arbo-voorzieningen	379,5		0,13	voldoende	groot

Vergoeding en/of verstrekking	Bedrag belastingvrije vergoeding/verstrekking (in mln. euro)		Aandeel in de loonsom (%)	Betrouwbaarheid schatting	Onzekerheidsmarge
23 Boeken en abonnementen op het werkterrein	170,5		0,06	voldoende	klein
24 Bijscholing, cursussen, congressen, training e.d.	906,6		0,31	voldoende	klein
25 Studiekosten van medewerkers	631,5		0,22	voldoende	klein
26 Abonnementen voor reizen met openbaar vervoer	915,8*		0,31	voldoende	klein
27 Losse kaartjes voor reizen met openbaar vervoer	144,7		0,05	voldoende	groot
28 Vergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer	1.005,8		0,35	voldoende	groot
29 Vergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van meer dan € 0,19 per kilometer	720,8		0,25	voldoende	klein
TOTAAL	10.653,1		3,66	-	-

* Geen schatting voor dga's en overige directeuren mogelijk door gebrek aan waarnemingen.
Bron: Enquête Vergoedingen en verstrekkingen, bewerking EIM.

Deze tabel is afkomstig uit het onderzoek *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer, aantallen, omvang en administratieve lasten*, uitgevoerd door EIM. Gepubliceerd in juli 2009, de cijfers zijn gebaseerd op het jaar 2008.

Bijlage III

tabel 65 Administratieve lasten Vergoedingen en verstrekkingen

Vergoeding en/of verstrekking	AL Totaal (* € 1.000)	%
1 Persoonlijke verzorging	1.071,71	0,32
2 Werkruimte bij de werknemer thuis	475,43	0,14
3 Verhuiskosten	270,33	0,08
4 Huisvesting buiten de woonplaats door permanente werkzaamheden elders	1.194,11	0,36
5 Voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of continudiensten	421,64	0,13
6 Outplacement	1.129,69	0,34
7 Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen	2.110,43	0,64
8 Werkkleding en uniformen	11.561,49	3,49
9 Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) ten behoeve van klanten	12.723,38	3,84
10 Apparatuur, gereedschappen en instrumenten voor gebruik thuis	3.687,83	1,11
11 Vaste verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders	6.113,25	1,84
12 Variabele verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders	16.263,83	4,91
13 Bedrijfsfitness	2.466,00	0,74
14 Personeelsfeesten, personeelsreizen, en dergelijke	3.031,38	0,91
15 Contributie van personeelsverenigingen	5.691,50	1,72
16 Producten van het eigen bedrijf	27.796,85	8,39
17 Periodieke algemene kostenvergoeding in de vorm van vast bedrag ter dekking van verschillende kosten	6.735,99	2,03
18 Fiets voor woon-werkverkeer	9.015,28	2,72
19 Telefoons, internet en dergelijke communicatiemiddelen	13.667,42	4,12
20 Consumpties tijdens werktijd, die geen deel uitmaken van de maaltijd	439,87	0,13
21 Maaltijden als gevolg van overwerk, koopavonden, dienstreizen e.d.	31.676,19	9,56
22 Arbo-voorzieningen	7.752,98	2,34
23 Boeken en abonnementen op het werkterrein	9.475,88	2,86
24 Bijscholing, cursussen, congressen, training e.d.	14.089,55	4,25
25 Studiekosten van medewerkers	15.149,83	4,57
26 Abonnementen voor reizen met openbaar vervoer	21.816,77	6,58
27 Losse kaartjes voor reizen met openbaar vervoer	17.908,47	5,40
28 Vergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer	39.430,47	11,90
29 Vergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van meer dan € 0,19 per kilometer	48.246,79	14,56
Totale Administratieve lasten Vergoedingen en Verstrekkingen	331.414,34	100,00

Bron: Enquête Vergoedingen en verstrekkingen, bewerking EIM.

Deze tabel is afkomstig uit het onderzoek *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer, aantallen, omvang en administratieve lasten*, uitgevoerd door EIM. Gepubliceerd in juli 2009, de cijfers zijn gebaseerd op het jaar 2008.