

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

BACHELORSCRIPTIE

HET NOODZAKELIJKHEIDSCRITERIUM

NOODZAAK?

Naam student: Marnix de Jonge

Studentnummer: 346806

Begeleider: dr. F.M. Werger

Plaats: Rotterdam

Datum: 22-07-2014

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Aanleiding.....	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Toetsingskader.....	6
1.4 Verantwoording van de opzet.....	7
Hoofdstuk 2 De werkkostenregeling.....	8
2.1 Inleiding.....	8
2.2 Het loonbegrip onder de werkkostenregeling.....	8
2.2.1 Causaliteitsvereiste.....	9
2.2.2 Voordeelcriterium.....	10
2.2.3 Bewustheidvereiste.....	11
2.3 Loon in natura.....	11
2.4 Werkkostenregeling.....	11
2.4.1 Gebruikelijkheidstoets.....	12
2.4.2 Gerichte vrijstellingen.....	13
2.4.3 Nihilwaarderingen.....	14
2.4.3.1 Werkplekcriterium.....	15
2.4.3.2 Forfaitaire waarderingen.....	15
2.4.4 Intermediaire kosten.....	15
2.4.5 Eindheffing over het meerdere.....	16
2.5 Werkkostenregeling in schematische weergave.....	17
2.6 Knelpunten.....	18
2.6.1 Formulering loonbegrip.....	18
2.6.2 Werkplekcriterium.....	19
2.6.3 Gebruikelijkheids criterium.....	20
2.6.4 Tariefarbitrage.....	20
2.6.5 Financiële- en salarisadministratie.....	21

2.6.6	Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen.....	21
2.6.7	Loon uit vroegere dienstbetrekking.....	21
2.6.8	Overige.....	22
2.7	Conclusie.....	23
Hoofdstuk 3	Het noodzakelijkheids criterium.....	25
3.1	Inleiding.....	25
3.2	Werking noodzakelijkheids criterium.....	26
3.2.1	Alles of niets benadering.....	26
3.2.2	Open norm.....	27
3.2.3	Uitzonderingen.....	28
3.3	Afbakening.....	28
3.4	Gevolgen.....	29
3.5	Voor- en nadelen.....	30
3.5.1	Voordelen.....	30
3.5.2	Nadelen.....	30
3.6	Schematische weergave.....	31
3.7	Conclusie.....	32
Hoofdstuk 4	Alternatieven.....	33
4.1	Inleiding.....	33
4.2	Afschaffing gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen.....	33
4.2.1	Schematische weergave van de gevolgen.....	34
4.3	Afschaffing werkkostenbudget.....	35
4.3.1	Schematische weergave van de gevolgen.....	36
4.4	Afschaffing werkkostenregeling.....	37
4.4.1	Schematische weergave van de gevolgen.....	38
4.5	Conclusie.....	38
Hoofdstuk 5	Conclusie.....	40
Literatuurlijst.....		42

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Met ingang van 1 januari 2011 is in de Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) de werkkostenregeling ingevoerd¹. Deze regeling is ter vervanging van het tot dan toe geldende systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen gekomen. De wetgever heeft echter voorzien in een overgangsrecht in de vorm van een keuzeregime. In eerste instantie kon elke werkgever voor de jaren 2011 tot en met 2013 kiezen om gebruik te maken van de werkkostenregeling, dan wel van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Dit overgangsregime is verlengd, waardoor de werkkostenregeling met ingang van 2015 verplicht wordt en het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen definitief vervalft².

Onder het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen dient een werkgever door middel van gedetailleerde regels per individuele werknemer een grens af te bakenen tussen aan de ene kant loon volgens art 10 Wet LB en vrije vergoedingen en verstrekkingen aan de andere kant. De administratieve lasten die dit voor de werkgever en de belastingdienst met zich meebrengt, zijn volgens de Staatssecretaris van Financiën te groot³. De wetgever beoogt door middel van de werkkostenregeling het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen substantieel te vereenvoudigen⁴.

Binnen de werkkostenregeling heeft de werkgever de mogelijkheid om naar eigen inzicht⁵ vergoedingen en verstrekkingen aan te merken als eindheffingsbestanddeel en deze vervolgens vrij van loonbelasting toe te kennen aan zijn werknemers binnen een forfait van 1,5% van de loonsom⁶. Vervolgens worden er binnen het algemene forfait een dertiental voorzieningen op nihil of een lagere waarde dan in het economisch verkeer gewaardeerd op grond van art 13, lid 3 wet LB 1964 jo. art 3.7 tot en met 3.10 Uitvoeringsregeling

¹ Wet van 23 december 2009, Stb. 2009, 611 (fiscale vereenvoudigingswet)

² Brief staatssecretaris van Financiën 7 maart 2013, DB/2013/96M, pagina 4

³ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, pagina 4

⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, pagina 4

⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 8

⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 7

Loonbelasting 2011 (hierna: URLB 2011). Daarnaast kan de werkgever een zestal gerichte vrijstellingen voor absoluut en relatief omvangrijke zakelijke kosten, die staan vermeld in art 31a lid 2 Wet LB 1964, vrij van loonbelasting aan zijn werknemers toekennen. Slechts indien en voor zover het totale bedrag aan vergoedingen en verstrekkingen het algemeen forfait te boven gaat, wordt er een eindheffing aan de werkgever opgelegd tegen een tarief van 80%⁷. De werkgever mag deze eindheffing niet op zijn werknemers verhalen.

1.2 Probleemstelling

Uit een brief van de Staatssecretaris van Financiën blijkt dat in 2013 pas ongeveer 20% van de werkgevers het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen heeft verruild voor de werkkostenregeling⁸. Daarbij moet worden opgemerkt dat de werkkostenregeling wel op een groot aantal werknemers van toepassing is, aangezien met name grotere werkgevers de regeling reeds hebben toegepast. Het lijkt erop dat de werkkostenregeling helemaal niet voor zoveel vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting zorgt⁹. De staatssecretaris is zodoende met een voorstel voor de vereenvoudiging van de werkkostenregeling gekomen middels de invoering van het noodzakelijkheidscriterium¹⁰. Hierdoor zullen bepaalde vergoedingen en verstrekkingen, die de werkgever noodzakelijk acht om gebruikt te worden voor werkzaamheden door de werknemer, in het geheel buiten het loonbegrip vallen. Het plan van het noodzakelijkheidscriterium staat nog in de kinderschoenen en in het Belastingplan 2014 wordt er over een aanpassing van de werkkostenregeling nog niet gerept, maar de vraag is of de invoering ervan daadwerkelijk voor een vereenvoudiging van de werkkostenregeling gaat zorgen. Critici betogen dat de open norm die het noodzakelijkheidscriterium vormt, door de weinige regelgeving tot vele discussies over de uitleg van de norm zal leiden, totdat alle details middels jurisprudentie alsnog worden vastgesteld¹¹. Eveneens stellen de critici dat het subjectieve karakter van een open norm in strijd kan zijn met het gelijkheidsbeginsel. In deze scriptie wil ik onderzoeken of de invoering van het noodzakelijkheidscriterium voor vereenvoudiging van de werkkostenregeling zal

⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 11-12

⁸ Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, DB/2013/96M, pagina 3

⁹ Dr. D.A. Albregtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger, *'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven'*, FEI 2013 en M.L. Kawka, *'De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Af!'*, WFR 2010/6881, blz. 1433-1438

¹⁰ Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, DB/2013/96M, pagina 3

¹¹ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 20

zorgen óf dat de kritiek terecht is en dat het noodzakelijkheids criterium inderdaad voor problemen in de uitvoering ervan zal gaan zorgen.

De probleemstelling daarbij luidt:

Leidt de aanpassing van het loonbegrip met het noodzakelijkheids criterium er toe dat de huidige knelpunten van de werkkostenregeling kunnen worden verminderd en zo niet, wat zijn mogelijke alternatieve oplossingsrichtingen?

Ik zal bovenstaande stelling beantwoorden aan de hand van de volgende deelvragen:

- Hoe werkt de systematiek van de werkkostenregeling en welke knelpunten worden er in de literatuur ten aanzien van de huidige systematiek onderkend?
- Wat is het noodzakelijkheids criterium en in hoeverre zorgt de invoering van dit criterium voor de vermindering van de knelpunten in de werkkostenregeling?
- Zijn er alternatieve oplossingsrichtingen, die de huidige knelpunten van de werkkostenregeling beter wegnemen dan het noodzakelijkheids criterium?

1.3 Toetsingskader

In deze scriptie onderzoek ik in hoeverre de knelpunten in de huidige systematiek van de werkkostenregeling worden weggelaten door de eventuele invoering van het noodzakelijkheids criterium of mogelijke alternatieve oplossingsrichtingen. Om te onderzoeken of deze alternatieven zorgen voor een vereenvoudiging van de werkkostenregeling, is het noodzakelijk een aantal toetsingscriteria op te stellen.

De volgende drie criteria gebruik ik in deze scriptie om te toetsen of er voor elk knelpunt is voldaan aan vereenvoudiging:

1. Meer open normen
2. Administratieve lastenverlichting voor de werkgever
3. Verduidelijking van de invulling van wettelijke begrippen

In de schematische uitwerking van de gevolgen van de mogelijke oplossingsrichtingen betekent een '+' dat het knelpunt wordt weggelaten doordat er wordt voldaan aan

bovenstaande criteria. Een '0' betekent dat er niets verandert en een '-' geeft aan dat het knelpunt en daarmee de complexiteit van de wet groter zal worden door de eventuele invoering.

1.4 Verantwoording van de opzet

De opbouw van deze scriptie luidt als volgt. Hoofdstuk 2 gaat over de werkkostenregeling. Uiteengezet wordt hoe de werkkostenregeling in de huidige vorm werkt. In paragraaf 2.6 staan de knelpunten in de huidige systematiek van de werkkostenregeling centraal. Er wordt afgesloten met een conclusie, waarin antwoord wordt gegeven op de eerste deelvraag.

Vervolgens wordt er in hoofdstuk 3 aandacht besteed aan het noodzakelijkheids criterium. Er wordt uiteengezet wat het noodzakelijkheids criterium is en welke afbakening vereist is. In paragraaf 3.5 wordt er gekeken naar de voor- en nadelen van het noodzakelijkheids criterium. Het hoofdstuk wordt wederom afgesloten met een conclusie, waarin de tweede deelvraag wordt beantwoord.

Hoofdstuk 4 draait om eventuele alternatieve oplossingen voor het elimineren van de huidige knelpunten van de werkkostenregeling. Er worden 3 systemen besproken, waarbij wordt gekeken of deze systemen een beter alternatief bieden dan het noodzakelijkheids criterium. Antwoord op de derde deelvraag wordt daarbij in de conclusie gegeven.

De scriptie wordt afgesloten met de conclusie in hoofdstuk 5. De reeds gegeven antwoorden op de deelvragen zullen worden herhaald, waarna het mogelijk is om een antwoord te geven op de centrale probleemstelling.

Hoofdstuk 2 De Werkkostenregeling

2.1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 2011 is de werkkostenregeling ter vervanging van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de Wet LB 1964 opgenomen¹². Thans geldt er een overgangsregime, waarin de werkgever voor de jaren 2011 tot en met 2014¹³ de keuze heeft om gebruik te maken van de werkkostenregeling, dan wel van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen¹⁴. Middels de invoering van de werkkostenregeling wordt getracht om substantiële vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting te bereiken. Echter maakt in maart 2013 pas 20% van de werkgevers gebruik van de werkkostenregeling¹⁵.

In dit hoofdstuk zoek ik het antwoord op de eerste deelvraag: 'Hoe werkt de systematiek van de werkkostenregeling en welke knelpunten worden er in de literatuur ten aanzien van de huidige systematiek onderkend?'. Om tot een antwoord te komen, zal ik allereerst het loonbegrip onder de werkkostenregeling behandelen, waarna de systematiek van de werkkostenregeling aan bod komt. Aansluitend worden de knelpunten van de werkkostenregeling uiteengezet en er wordt afgesloten met een conclusie, waarin antwoord op de eerste deelvraag wordt gegeven.

2.2 Het loonbegrip onder de werkkostenregeling

In artikel 10 lid 1 Wet LB 1964 staat omschreven wat loon is: Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. Dit vormt de wettelijke afbakening van het loonbegrip. De laatste zinsnede is met de invoering van de werkkostenregeling aan de definitie van loon in art 10 lid 1 Wet LB 1964 toegevoegd¹⁶. Het loonbegrip lijkt door deze toevoeging een ruimere betekenis te hebben gekregen. Alle vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking worden

¹² Wet van 23 december 2009, Stb. 2009, 611 (Fiscale vereenvoudigingswet)

¹³ Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, DB/2013/96M, pagina 4

¹⁴ Artikel 39c lid 1 Wet LB 1964

¹⁵ Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, DB/2013/96M, pagina 3

¹⁶ Wet van 23 december 2009, Stb. 2009, 611 (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)

nu namelijk expliciet vermeld in art 10 Wet LB 1964. Zo stelt Hoogstraten dat door de toevoeging van de zinsnede aan het loonbegrip, zelfs de vergoedingen en verstrekkingen die naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren, tot het loon gaan behoren¹⁷. Van Ballegooijen en Werger delen deze opvatting. Zij zijn van mening dat door de uitbreiding van het loonbegrip, terloopse voordelen voortvloeiende uit de dienstbetrekking tot het loon worden gerekend¹⁸. Dit terwijl deze vergoedingen en verstrekkingen met een toevallig beperkt bijkomend privévoordeel onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen doorgaans onder art 15 onderdeel b Wet LB 1964 vielen en zodoende tot een bedrag van €454 waren vrijgesteld.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever met de toevoeging slechts een verduidelijking heeft beoogd en heeft willen aangeven dat vergoedingen en verstrekkingen tot het loon behoren¹⁹. Deze vergoedingen en verstrekkingen kunnen onder de werkkostenregeling alsnog worden vrijgesteld van loonbelasting, indien de inhoudingsplichtige deze aanwijst als eindheffingsloon. Er is geen eindheffing verschuldigd indien de vergoeding of verstrekking onder de gerichte vrijstellingen valt of onder het forfait van 1.5% van art 31a Wet LB 1964 is onder te brengen.

Het fiscale loonbegrip zoals het staat opgenomen in art 10 Wet LB 1964 kent een zeer ruime definitie. Het loonbegrip wordt afgebakend door een aantal –middels jurisprudentie gevormde- vereisten, namelijk: het causaliteitsvereiste, het voordeelcriterium en het bewustheidsvereiste.

2.2.1 Causaliteitsvereiste

Het causaliteitsvereiste stelt dat een voordeel pas als loon wordt aangemerkt indien er een causaal verband bestaat tussen de dienstbetrekking en de vergoeding of verstrekking. Invulling aan deze norm wordt in de literatuur gegeven door de ‘leer van redelijke toerekening’: er is sprake van loon indien ‘een voordeel, rekening houdend met de maatschappelijke opvattingen, geacht kan worden zakelijk aan de dienstbetrekking te worden toegerekend, met uitschakeling van wat tot de persoonlijke sfeer van de

¹⁷ P.W.H. Hoogstraten, ‘De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?’, WFR 2010/288

¹⁸ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)’, WFR 2013/324

¹⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 61

belastingplichtige behoort'.²⁰ Het voordeel moet dus door de werknemer genoten zijn uit de relatie werkgever-werknemer om als loon in aanmerking te worden genomen. De leer van redelijke toerekening is door de Hoge Raad vormgegeven met de 'niet-zozer'-regel. Deze regel stelt dat door een werkgever betaalde vergoedingen aan de werknemer niet als loon in aanmerking dienen te worden genomen, indien de vergoedingen niet zozeer hun grond in de dienstbetrekking vinden dat zij als daaruit genoten voordelen moeten worden aangemerkt. Zo wordt een schadevergoeding die wordt betaald door de werkgever aan een werknemer voor immateriële schade en verlies aan arbeidskracht als gevolg van een bedrijfsongeval niet als loon aangemerkt, omdat deze vergoeding haar grond niet zozeer in de dienstbetrekking heeft²¹.

2.2.2 Voordeelcriterium

Het tweede vereiste dat door de jurisprudentie is gevormd, is het voordeelcriterium. Dit criterium stelt dat vergoedingen en verstrekkingen die tot een voordeel voor de werknemer leiden, als loon in aanmerking zijn te nemen. Iets is een voordeel als de economische beschikingsmacht van de werknemer door de vergoeding of verstrekking wordt vergroot²².

Na de toevoeging van de laatste zinsnede aan het loonbegrip in art 10 lid 1 Wet LB 1964 met de invoering van de werkkostenregeling, is er verwarring ontstaan over het feit of het voordeelcriterium van kracht blijft. Een aantal auteurs sluit zich aan bij de uitleg van de staatssecretaris, die heeft aangegeven dat het voordeelcriterium onder de werkkostenregeling in stand blijft²³. Van der Wiel-Rammeloo bijvoorbeeld zegt dat het nooit de bedoeling van de wetgever was om het loonbegrip uit te breiden. De verwarring was slechts toe te dichten aan ongelukkige woordkeuzes van de wetgever²⁴. Echter zijn er ook auteurs die van mening zijn dat het voordeelcriterium geen stand houdt onder de werkkostenregeling. Zij stellen dat voordelen die naar maatschappelijke opvattingen niet als loon worden ervaren, onder de werkkostenregeling nu wel als loon worden aangemerkt. Dit

²⁰ Van der Wiel-Rammeloo 2011, pagina 114

²¹ HR 29 juni 1983, nr. 21 435, BNB 1984/2

²² P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?', WFR 2010/288

²³ Brief staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 24 oktober 2011, nr. DB/2011/342

²⁴ Van der Wiel-Rammeloo 2012, pagina 107

betekent volgens hen het vervallen van het voordeelcriterium.²⁵

2.2.3 Bewustheidvereiste

Als derde criterium moet een werkgever zich ervan bewust zijn dat een werknemer een voordeel geniet. Pas dan kwalificeert een bevoordeling als loon²⁶. Aan de andere kant is het niet noodzakelijk dat de werknemer zich bewust is van het voordeel²⁷.

Om te voldoen aan het bewustheidvereiste is het niet noodzakelijk dat de werkgever het voordeel rechtstreeks aan de werknemer verstrekt. Een bevoordeling wordt namelijk ook als loon in de zin van art 10 lid 1 Wet LB in aanmerking genomen, op het moment dat het voordeel met medeweten van de werkgever door een derde aan de werknemer is verstrekt²⁸.

2.3 Loon in natura

Anders dan loon in geld, wordt loon in natura niet in euro's genoten. Het genoten loon in natura wordt gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. De waardering van loon in natura kan verschillen ten opzichte van de kosten die de werkgever heeft gemaakt. Daarom staat in art. 13 lid 1 Wet LB 1964 dat de werkgever het door een derde in rekening gebrachte bedrag in aanmerking neemt; de factuurwaarde (inclusief btw). Voor branche-eigen producten wordt voor de waardering van het loon in natura uitgegaan van het bedrag dat aan een derde in rekening zou zijn gebracht. Dit volgt uit art. 13 lid 2 Wet LB 1964. Het loon in natura wordt verminderd met een eigen bijdrage van de werknemer op grond van art. 13 lid 6 Wet LB 1964. De verminderde waarde wordt ten minste op nihil gesteld.

2.4 Werkkostenregeling

De werkkostenregeling is een onderdeel van de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 en is met ingang van 1 januari 2011 ter vervang van het tot dan toe geldende regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de Wet LB 1964 opgenomen. De kern van de

²⁵ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', WFR 2013/324

²⁶ HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19

²⁷ HR 18 december 1985, nr. 23 186, BNB 1986/46

²⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, pagina 276

werkkostenregeling zit in het feit dat de werkgever vergoedingen en verstrekkingen kan aanwijzen als eindheffingsbestanddeel²⁹. Gevolg daarvan is dat de werkgever, in plaats van de werknemer, het belastingsubject wordt.

De werkkostenregeling ziet op vaste kostenvergoedingen, declaraties voor incidentele vergoedingen, ter beschikking stellingen en op verstrekkingen met inbegrip van personeelskortingen³⁰. In art. 31 lid 4 Wet LB 1964 staan een aantal bestanddelen die uitgezonderd zijn van de werkkostenregeling. Het gaat hierbij om het privégebruik van de auto van de zaak, het genot van de dienstwoning en vergoedingen en verstrekkingen ter zake van (strafrechtelijke gevolgen van) criminele activiteiten³¹.

Binnen de werkkostenregeling heeft de werkgever de mogelijkheid om naar eigen inzicht vergoedingen en verstrekkingen vrij van loonbelasting toe te kennen aan zijn werknemers binnen een forfait van 1,5% (tot 2013: 1,4%) van de fiscale loonsom³². Het percentage is vastgesteld nadat het EIM op verzoek van het Ministerie van Financiën in 2009 onderzoek heeft gedaan naar de 29 kostensoorten zoals die golden onder het systeem van de vrije vergoedingen en verstrekkingen³³. Als gevolg van de Wet Uniformering Loonbegrip daalde het fiscale loon voor de werknemers en daarmee de grondslag voor het werkkostenbudget. Ter compensatie is daarom per 2013 het percentage verhoogd naar 1,5%. Aangezien het forfait op het totale loonsomniveau is, heeft de werkgever de mogelijkheid zelf te bepalen hoe hij de vergoedingen over zijn (groepen) werknemers verdeelt.

2.4.1 Gebruikelijkheidstoets

Er zit een enkele beperking aan het naar eigen inzicht vrij van loonbelasting toekennen van vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers, en dat is de gebruikelijkheidstoets³⁴. Eindheffingsbestanddelen zijn op grond van art 31 lid 1 sub f Wet LB 1964 slechts de vergoedingen en verstrekkingen, 'voor zover deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden

²⁹ P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?', WFR 2010/288

³⁰ Kamerstukken II 2009/10 32 130, nr.3 pagina 10

³¹ Kamerstukken II 2009/10 32 130, nr.3 pagina 9

³² Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 9

³³ EIM, Rapport vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer, juli 2009, pagina 5

³⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 9

gebruikelijk is'. Doorgaans wordt een afwijking van 30% als grens gehanteerd. De gebruikelijkheidstoets is opgenomen in de wet om misbruik van het forfait tegen te gaan. In de memorie van antwoord³⁵ worden een aantal voorbeelden gegeven ter verduidelijking van de gebruikelijkheidstoets³⁶. Zo wordt het opknippen door een directeur-groootaandeelhouder van zijn salaris van €250.000 in een loondeel van €100.000 en een eindheffingsbestanddeel van €150.000, zonder meer als ongebruikelijk aangemerkt.

Van Ballegooijen en Werger³⁷ stellen echter dat de gebruikelijkheidstoets voor veel verwarring zorgt, te meer omdat de zakelijkheidstoets geen rol meer speelt bij het toekennen van vergoedingen en verstrekkingen aan het forfait van 1,5%. Het is onduidelijk waar de grens tussen gebruikelijk en ongebruikelijk zich bevindt.

2.4.2 Gerichte vrijstellingen

Naast het algemeen forfait van 1,5% van de fiscale loonsom zijn er in de werkkostenregeling ook een zestal gerichte vrijstellingen voor kosten waarbij het zakelijk karakter overheerst in art. 31a lid 2 Wet LB 1964 opgenomen³⁸. Om het zakelijk karakter te bepalen, blijven de voorwaarden zoals deze golden onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen, van kracht.

De volgende gerichte vrijstellingen voor absoluut en relatief omvangrijke zakelijke kosten zijn opgenomen in art. 31a lid 2 onderdeel a tot en met f Wet LB 1964:

- Vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer
- Tijdelijk verblijfkosten in het kader van de dienstbetrekking
- Maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter
- Kosten van onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden ter vervulling van de dienstbetrekking, daaronder mede begrepen de inschrijving in een beroepsregister, alsmede outplacement

³⁵ Kamerstukken I 2009/10, E

³⁶ Kamerstukken I 2009/10, E, p.16

³⁷ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', WFR 2013/324

³⁸ Kamerstukken II 2009/10 32 130, nr.3 pagina 10

- Opleidings- en studiekosten met het oog op verwerven van inkomen uit werk en woning, waaronder begrepen het volgen van een procedure erkenning verworven competenties
- Extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking
- Verhuiskosten in het kader van de dienstbetrekking

2.4.3 Nihilwaarderingen

Uitgangspunt bij de werkkostenregeling is dat elke vergoeding of verstrekking die voldoet aan het voordeelcriterium, het causaliteitsvereiste en bewustheidsvereiste én die door de werknemer wordt ontvangen, wordt aangemerkt als loon. Sommige voorzieningen zijn ongewenst om te belasten. Dit is het geval bij voorzieningen die op de werkplek ter beschikking worden gesteld. Om te voorkomen dat de waarde van deze voorzieningen in het werkkostenbudget valt, wordt een aantal voorzieningen die geheel of gedeeltelijk gebruikt of verbruikt worden op de werkplek, op nihil gewaardeerd³⁹. De volgende nihilwaarderingen zijn te vinden in art. 3.7 tot en met art. 3.10 URLB 2011 :

- Voorzieningen op de werkplek waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken
- Voorzieningen op de werkplek die rechtstreeks voortvloeien uit de Arbowet
- Consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd
- Ter beschikking gestelde kleding die achterblijft op de werkplek of kleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen of per kledingstuk is voorzien van een bedrijfslogo van ten minste 70cm²
- Ter beschikking gestelde computers als het zakelijke gebruik 90% of meer is
- Ter beschikking gestelde communicatiemiddelen als het zakelijke gebruik 10% of meer is
- Ter beschikking gestelde ov-abonnement en voordeelurenkaart
- Ter beschikking gestelde huisvesting en inwoning ten behoeve van de vervulling van de dienstbetrekking

³⁹ Art 13 lid 3 Wet LB 1964

- Rentevoordeel op personeelsleningen

De nihilwaarderingen gelden alleen voor loon in natura en niet voor vergoedingen in geld of verstrekkingen. Dit leidt tot een ongelijke fiscale behandeling van vergoedingen en verstrekkingen ten opzichte van een ter beschikkingstelling. Het zou bijvoorbeeld niet uit mogen maken of een werkgever een beker koffie voor de werknemer uit de koffieautomaat haalt, of dat de werknemer een euro krijgt van de werkgever om een kop koffie uit de koffieautomaat te halen.

2.4.3.1 Werkplekcriterium

Bovenstaande voorzieningen worden slechts op nihil gewaardeerd, indien ze geheel of gedeeltelijk gebruikt of verbruikt worden op de werkplek. Het begrip werkplek speelt hierin dus een cruciale rol. In art. 1.2 lid 1 onderdeel f URLB 2011 staat het begrip werkplek gedefinieerd. Daar wordt de werkruimte gelegen in een woning nadrukkelijk uitgezonderd als werkplek.

De gedachte achter het werkplekcriterium is dat het voor bepaalde voorzieningen op de werkplek maatschappelijk ongewenst is om een eventueel beperkt privévoordeel te belasten. In een besluit heeft de staatssecretaris toegelicht dat het begrip ‘werkplek’ vanuit de werknemer dient te worden beoordeeld⁴⁰.

2.4.3.2 Forfaitaire waarderingen

Naast de nihilwaarderingen die staan opgesomd in art. 3.7 URLB 2011, staan in art. 3.8 URLB 2011 ook een aantal voorzieningen die op een lager bedrag dan de waarde in het economisch verkeer worden gewaardeerd, indien de voorzieningen op de werkplek worden gebruikt of verbruikt⁴¹. Het gaat hierbij om maaltijden met een gering zakelijk belang, huisvesting en inwoning en kinderopvang.

2.4.4 Intermediaire kosten

Intermediaire kosten zijn kosten die de werknemer ten behoeve van derden maakt in opdracht en voor rekening van de werkgever. De werkgever heeft het initiatief tot het

⁴⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2013, BLKB2013/0799, p. 18.

⁴¹ Art 13 lid 3 Wet LB 1964 jo. art 3.8 URLB 2011

maken van de intermediaire kosten en de werknemer schiet de kosten vervolgens voor⁴². Volgens Dankaart is het slechts van belang dat de werknemer kosten voor de werkgever heeft gemaakt⁴³. Daardoor staat de debiteur-crediteurrelatie voorop. Werger stelt dat het geen vereiste is de werkgever opdracht geeft tot het maken van de uitgaven. Toereikend is dat de werknemer binnen de reguliere taakomschrijving die hij van de werkgever heeft gekregen en zijn plichtsbesef als goed werknemer bepaalde kosten voor de werkgever maakt die de werknemer op dat moment voorschiet⁴⁴.

Op het moment dat de werkgever de intermediaire kosten terugbetaalt aan de werknemer, vindt er geen loonbetaling in de zin van art 10 lid 1 Wet LB 1964 plaats, omdat er niet is voldaan aan het causaliteitsvereiste (zie paragraaf 3.2.1). De terugbetaling vindt namelijk niet plaats vanuit de relatie werkgever-werknemer, maar vanuit de relatie crediteur-debiteur.

Het is belangrijk om een onderscheid te maken tussen intermediaire kosten en kostenvergoedingen. De terugbetaling van intermediaire kosten valt namelijk in het geheel buiten het loonbegrip, terwijl over kostenvergoedingen slechts geen eindheffing is verschuldigd, indien deze onderdeel zijn van een van de gerichte vrijstellingen van de werkkostenregeling of onder het werkkostenbudget van 1.5% van de totale fiscale loonsom vallen.

Ondanks het feit dat het maken van een onderscheid tussen kostenvergoedingen enerzijds en intermediaire kosten anderzijds van belang is, acht het kabinet een verdergaande definitie van intermediaire kosten niet mogelijk en niet noodzakelijk. Dit komt mede omdat de begrippen intermediaire kosten en kostenvergoedingen elkaar niet hoeven uit te sluiten⁴⁵.

2.4.5 Eindheffing over het meerdere

Indien er geen sprake is van een gerichte vrijstelling of nihilwaardering, komt de vergoeding of verstrekking ten laste van de vrije ruimte van 1,5%. Bij overschrijding van het forfait komt de loonheffing die verschuldigd is over het meerdere via eindheffing bij de werkgever

⁴² Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 66

⁴³ E.P.J. Dankaart, 'Stallingskosten auto van de zaak intermediaire kosten?', *Loon* 2006, nr. 12, p. 9.

⁴⁴ Dr. F.M. Werger, *Loonsomheffing*, Deventer: Kluwer 2011, pagina 256

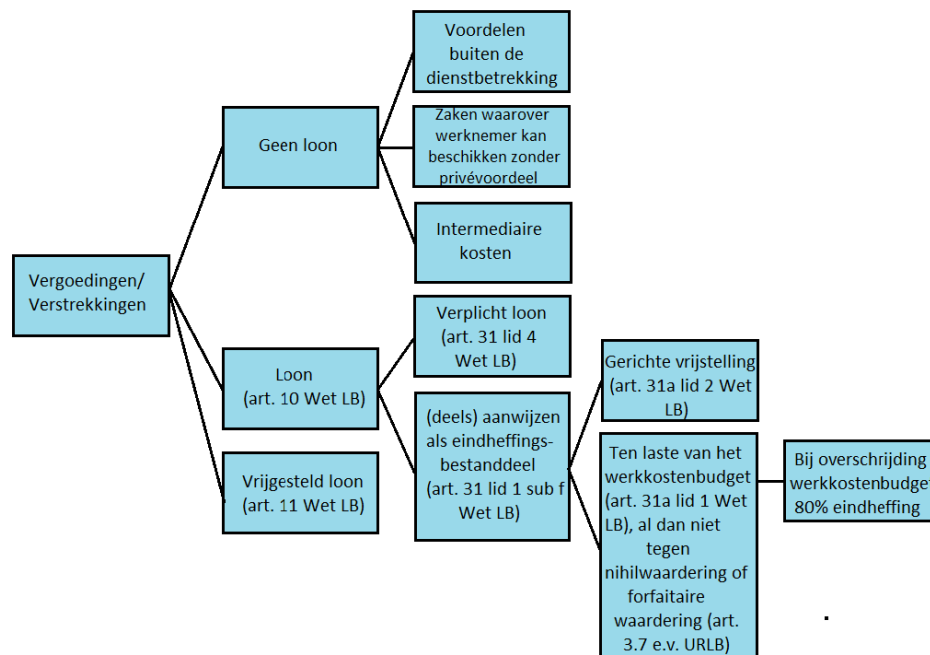
⁴⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, p. 8

terecht⁴⁶. Eventuele overschrijdingen van de gerichte vrijstellingen komen indirect ook bij de werkgever terecht⁴⁷. Te denken valt aan een kostenvergoeding van meer dan €0,19 per kilometer, waarbij het meerdere in het algemeen forfait valt. Over de premies werknemersverzekeringen hoeft geen eindheffing te worden betaald.

De eindheffing binnen de werkkostenregeling kent een vast tarief van 80%. Dit tarief is gekozen omdat het bij een te laag tarief aantrekkelijk wordt om regulier belast loon om te zetten naar loon dat onder de eindheffing valt⁴⁸. Een hoger tarief is ook niet wenselijk, omdat dat een onredelijke afwijking van de huidige belasting- en premiedruk tot gevolg zal hebben. Een andere reden om het eindheffingstarief vast te stellen op 80%, is dat dit tarief samen met het werkkostenbudget van 1,5%, zorgt voor een budget-neutrale invoering van de werkkostenregeling.

2.5 Werkkostenregeling in schematische weergave

De hiervoor omschreven werking van de werkkostenregeling, kan ook schematisch worden weergegeven. Onderstaand schema is ontleend aan F.M. Werger, A.E.K. Zwartscholten, C.W.M. van Ballegooijen, *Werkkostenregeling*, Fiscale Zakenreeks nr 10, Sdu, Den Haag, 2011, par 2.2.



⁴⁶ Art. 27a, lid 1 en lid 2 Wet LB 1964

⁴⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 11

⁴⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 12

2.6 Knelpunten

In de tussenevaluatie van de werkkostenregeling die op 24 oktober 2011 aan de Tweede Kamer is verstuurd⁴⁹, stelt de staatssecretaris van Financiën dat de systematiek van de werkkostenregeling goed is. Uit de praktijk en literatuur blijkt echter dat de werkkostenregeling -zoals deze bestaat in de huidige vorm- veel knelpunten met zich meebrengt. In het vervolg van deze paragraaf zal ik enkele van deze knelpunten uitwerken.

2.6.1 Formulering loonbegrip

Tegelijk met de invoering van de werkkostenregeling, is het loonbegrip in art 10 lid 1 Wet LB 1964 uitgebreid met de zinsnede 'daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking'. In de literatuur wordt gesteld dat het nieuwe loonbegrip te ruim is geformuleerd⁵⁰. Onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen, gold dat vergoedingen en verstrekkingen die volgens maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren, niet tot het loon behoorden. Het ging hierbij om terloopse privévoordelen die voortvloeiden uit de dienstbetrekking die op grond van art 15 onderdeel b Wet LB 1964 werden vrijgesteld. Deze voordelen werden vrijgesteld voor een maximaal bedrag van jaarlijks €454⁵¹. Onder het nieuwe loonbegrip behoren deze kleine vergoedingen en verstrekkingen echter tot het loon, omdat de werknemer een voordeel geniet, ondanks dat de vergoedingen en verstrekkingen voor de werknemer noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van zijn dienstbetrekking. Ook het zakelijke deel van de kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking wordt onder de werkkostenregeling tot het loon gerekend. Een zakelijke vergoeding van bijvoorbeeld €100, met een privévoordeel voor de werknemer van €1, wordt aldus voor de gehele €100 tot het loon gerekend.

Vanuit de literatuur wordt gepleit om terug te keren naar het loonbegrip zoals dit gold voordat de werkkostenregeling werd ingevoerd, met een aanvulling dat vergoedingen en verstrekkingen die worden gegeven ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking niet tot het loon behoren voor zover de terloopse privévoordelen bij de verstrekkingen een

⁴⁹ Brief staatssecretaris van Financiën van 24 oktober 2011, DB/2011/342

⁵⁰ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', WFR 2013/324

⁵¹ Dit is hetzelfde bedrag als gold tot 2011

bepaald bedrag op jaarbasis niet overschrijden⁵². Hoogstraten stelt dat een verduidelijking en afbakening van het voordeelcriterium van groter belang is dan een wijziging van het loonbegrip⁵³.

2.6.2 Werkplekcriterium

Met de invoering van de werkkostenregeling, is ook het begrip werkplekcriterium geïntroduceerd in de Wet LB 1964. Het criterium ziet op voorzieningen die onder het ruime loonbegrip vallen, maar waarvan het maatschappelijk onwenselijk is om het geringe privévoordeel te belasten. Voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt, worden op grond van art 3.7 URLB 2011 op nihil gewaardeerd.

Grootste knelpunt is de onduidelijkheid omtrent het begrip 'werkplek'. De staatssecretaris van Financiën heeft toegelicht dat het begrip 'werkplek' moet worden beoordeeld vanuit de werknemer⁵⁴. Een werkplek van een werknemer is een plaats die deze gebruikt in verband met het verrichten van arbeid en waarvoor voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is⁵⁵. Op het moment dat de Arbeidsomstandighedenwet voor de werkgever ten aanzien van een voorziening niet van toepassing is, dient de voorziening aldus op de waarde in het economisch verkeer te worden gewaardeerd, omdat er geen sprake is van een werkplek in de zin van art 1.2 lid 1 onderdeel f URLB 2011.

Gezien de trend dat werknemers hun werkzaamheden op een steeds flexibelere manier verrichten, rijst de vraag waarom de wetgever het werkplekcriterium in de Wet LB 1964 heeft geïntroduceerd. Er zijn namelijk steeds meer werknemers die op verscheidene locaties of thuis hun werkzaamheden verrichten. Aangezien de nihilwaarderingen zich beperken tot voorzieningen op de werkplek in de zin van art 1.2 lid 1 onderdeel f URLB 2011, ontstaat een ongelijke behandeling⁵⁶. Werknemers die geen vaste werkplek hebben, worden uitgesloten van het gebruik van de nihilwaarderingen.

⁵² Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', WFR 2013/324

⁵³ P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?', WFR 2010/288

⁵⁴ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1828, Stcrt. 2011, 21911, V-N 2011/64.17

⁵⁵ Art 1.2, lid 1 onderdeel f URLB 2011

⁵⁶ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling

2.6.3 Gebruikelijkheids criterium

In artikel 31 lid 1 aanhef en onderdeel f Wet LB 1964 staat het gebruikelijkheids criterium (zie paragraaf 2.4.1). Uit de praktijk blijkt dat het onduidelijk is wat het toetsingskader is van het vereiste gebruik. Aangezien het begrip ‘gebruikelijkheid’ niet voldoende specifiek is gedefinieerd in de Wet LB 1964, is het voor werkgevers onduidelijk waarmee de gebruikelijkheid dient te worden vergeleken en op welk niveau deze vergelijking dient plaats te vinden⁵⁷. Men vraagt zich af of de vergelijking met ‘overeenkomstige omstandigheden’ moet plaatsvinden op het niveau van alle werkgevers, werkgevers in dezelfde branche, werkgevers met dezelfde CAO of individuele werkgevers.

Het woord ‘gebruik’ is een doorn in het oog van de critici⁵⁸. Als gebruikelijkheid wat ruimer wordt geïnterpreteerd, betekent het ‘dat wat gewoon is’, of ‘veelvoorkomend’.

Ongebruikelijkheid zou in dit geval betekenen, dat wat in belangrijke mate ongewoon is of niet veel voorkomt, niet in aanmerking genomen mag worden als eindheffingsbestanddeel. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een werknemer die een hotelbon krijgt van zijn werkgever omdat hij emotionele schade tijdens het uitvoeren van de dienstbetrekking heeft opgelopen. Een dergelijke verstrekking zal naar de letter van bovenstaande worden aangemerkt als ongebruikelijk; de antimisbruikbepaling schiet hier zijn doel voorbij. Dit omdat de verstrekking eigenlijk valt onder sociaal goed werkgeverschap en van oneigenlijk gebruik van belastingrecht geen sprake is.

2.6.4 Tariefarbitrage

Bij het implementeren van de werkkostenregeling in de Wet LB 1964 heeft de wetgever gekozen voor een vast eindheffingspercentage van 80% over het bedrag waarmee het algemene forfait van 1.5% wordt overschreden⁵⁹. Indien er door de werkgever een vergoeding of verstrekking als eindheffingsbestanddeel wordt aangewezen ten gunste van een werknemer met een marginaal belastingtarief van 52%, betekent dat een tarief van 108% op het moment dat de heffing bij de werkgever had plaatsgevonden. Een eindheffing

(I), WFR 2013/324

⁵⁷ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I), WFR 2013/324

⁵⁸ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I), WFR 2013/324

⁵⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 12

van 80% bij de werkgever is dus voordeliger dan het gebruteerde tarief van 108% voor werknemers met een loon in de hoogste tariefschijf.

Deze mogelijkheid tot tariefarbitrage is een onwenselijke bijkomstigheid van de werkkostenregeling en zou er toe kunnen leiden dat werkgevers met veel verdienende werknemers, waar mogelijk, zoveel mogelijk uitbetalingen in de vorm van 'vergoedingen en verstrekkingen' zullen doen. Kanttekening hierbij is dat de vergoeding of verstrekking eerst aan de gebruikelijkheidstoets dient te voldoen, alvorens deze voor de eindheffing in aanmerking komt.

2.6.5 Financiële- en salarisadministratie

Op het moment dat er wordt overgestapt op de werkkostenregeling, moeten de financiële- en salarisadministratie ingrijpende aanpassingen ondergaan⁶⁰. Dit brengt vooral voor kleine ondernemingen hoge administratieve lasten met zich mee, aangezien deze hun administratie vaak gesplitst bij meerdere instanties hebben uitbesteed. De loonheffing gaat uit van een heffing per tijdvak. Dat geldt dus ook voor de werkkostenregeling. Gevolg daarvan is dat de salarisadministratie periodiek wordt afgesloten op het moment dat het tijdvakloon wordt uitbetaald. De financiële administratie hanteert daarentegen een andere sluitingsdatum.

2.6.6 Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen

Ook wordt er in de literatuur kritiek geuit op de verschillende behandeling tussen vergoedingen en verstrekkingen die is gemaakt met het doel een administratieve lastenverlichting te bereiken. Waar voor een verstrekking een factuur toereikend is om te toetsen, moet een vergoeding op werknemersniveau worden vastgelegd. Door dit verschil in behandeling ontstaat er de neiging voor werkgevers om voor een verstrekking in plaats van een vergoeding te kiezen, met het oog op de fiscale gevolgen⁶¹.

2.6.7 Loon uit vroegere dienstbetrekking

De huidige regels omtrent loon uit vroegere dienstbetrekking, zoals die in de werkkostenregeling zijn opgenomen, zijn onduidelijk. Door middel van art 31a lid 10 Wet LB

⁶⁰ Dr. D.A. Albrechtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger, *'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven'*, FEI 2014

⁶¹ Brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241

tracht de wetgever loon uit vroegere arbeid uit de grondslag voor de berekening van het werkkostenbudget te elimineren, voor zover dat loon uit vroegere arbeid meer dan 10% van de totale loonsom bedraagt. De doelstelling van de regel in art 31a lid 10 Wet LB is volgens Van Ballegooijen en Werger duidelijk, maar zij pleiten ervoor om het loon uit vroegere dienstbetrekking in zijn geheel uit de fiscale loonsom te halen⁶². Zij stellen dat de 10%-grens een arbitraire grens is. Sommige werkgevers zullen namelijk (net) onder de 10% grens blijven, waardoor de regel van lid 10 onderdeel a Wet LB niet van toepassing is, waardoor het doel van de wetgever niet wordt bereikt. Dit komt doordat de lonen uit vroegere dienstbetrekking in deze gevallen wel in de grondslag voor het berekenen van de vrije ruimte worden meegenomen. De volledige eliminatie van het loon uit vroegere dienstbetrekking uit de grondslag is volgens Van Ballegooijen en Werger eenvoudig te bewerkstelligen, aangezien er thans toch al een onderscheid tussen loon uit tegenwoordige en loon uit vroegere dienstbetrekking moet worden gemaakt in verband met de tabeltoepassing en de arbeidskorting⁶³.

2.6.8 Overig

Naast bovenstaande knelpunten, heeft de praktijk ook aangewezen dat de werkkostenregeling in het algemeen als rommelig wordt ervaren⁶⁴. Er wordt dan voornamelijk gedoeld op het beleid dat wordt gevoerd met betrekking tot de duur van het overgangsregime en op de meerdere evaluaties die zich reeds hebben voorgedaan.

Daarnaast stuit het feit dat de wetgever niet heeft voorzien in een definitie van het begrip intermediaire kosten, op onbegrip in de literatuur. De kritiek komt voort uit het feit dat er onduidelijkheid over de kwalificatie ontstaat, doordat in sommige gevallen een overlap kan ontstaan tussen intermediaire kosten en gerichte vrijstellingen⁶⁵.

Tot slot merken critici op dat de keuzevrijheid die een werkgever heeft om een bepaalde vergoeding of verstrekking al dan niet als eindheffingsbestanddeel aan te merken, beperkt

⁶² Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', WFR 2013/352

⁶³ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', WFR 2013/352

⁶⁴ Dr. D.A. Albrechtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', FEI 2013

⁶⁵ Dr. D.A. Albrechtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', FEI 2013

is⁶⁶. Allereerst kan aan overeengekomen arbeidsvoorwaarden niet eenzijdig door de werkgever worden gesleuteld. Daarnaast zullen werknemers van bepaalde verstrekkingen verwachten dat deze als eindheffingsbestanddeel onder de vrije ruimte zullen worden gebracht. Te denken valt aan het privévoordeel dat een werknemer geniet bij een personeelsfeest. De keuzevrijheid zal ook worden beperkt door het gegeven dat de werkgever in de praktijk niet vrijuit zal kunnen beschikken over de vrije ruimte. Werknemers zullen het gebruik van de vrije ruimte als hun recht zien, omdat het werkkostenbudget is afgeleid hun loonsom.

2.7 Conclusie

De eerste deelvraag luidt: Hoe werkt de systematiek van de werkkostenregeling en welke knelpunten worden er in de huidige systematiek ervaren? Aan de hand van de bevindingen in dit hoofdstuk, kan ik deze deelvraag beantwoorden.

In het kader van de invoering van de werkkostenregeling in de Wet LB 1964 is het loonbegrip uitgebreid met een zinsnede, waardoor nu alle vergoedingen en verstrekkingen in beginsel tot het loon behoren.

Onder de werkkostenregeling staat de werkgever centraal. Hij heeft de mogelijkheid om naar eigen inzicht vergoedingen en verstrekkingen vrij van loonbelasting toe te kennen aan zijn werknemers binnen een werkkostenbudget van 1,5% van de fiscale loonsom. De gebruikelijkheidstoets geldt als enige beperking. Naast het algemene forfait zijn er een aantal gerichte vrijstellingen. Verder worden er een aantal voorzieningen op de werkplek in het kader van het werkplekcriterium op nihil gewaardeerd.

Het nieuw geformuleerde loonbegrip wordt als groot knelpunt ervaren. Door de uitbreiding met een zinsnede, sluit het begrip niet meer aan bij wat naar maatschappelijke opvattingen als beloningsvoordeel wordt ervaren.

Ook een veelgenoemd knelpunt is dat de werkkostenregeling niet voor de beoogde administratieve lastenverlichting zorgt. Bij de overstap naar de werkkostenregeling moet de

⁶⁶ Dr. C.W.M. van Ballegooijen en dr. F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', WFR 2013/352

financiële- en salarisadministratie, bij met name kleine ondernemingen, ingrijpende aanpassingen ondergaan.

Andere knelpunten zijn de onduidelijkheid omtrent de begrippen 'werkplekcriterium', 'intermediaire kosten' en 'gebruikelijkheids criterium', de mogelijkheid tot tariefarbitrage en de verschillende behandeling van vergoedingen en verstrekkingen.

Hoofdstuk 3 Het noodzakelijkheids criterium

3.1 Inleiding

Op 22 oktober 2012 is per brief de ‘evaluatie werkkostenregeling’ aan de Tweede Kamer aangeboden⁶⁷. Uit deze evaluatie blijkt dat de systematiek van de werkkostenregeling in beginsel goed is. Wel zijn er geluiden uit de praktijk die aangeven dat er problemen omtrent de complexiteit van de vergoedingen en verstrekkingen worden ervaren sinds de invoering van de werkkostenregeling

Naar aanleiding van de evaluatie heeft de staatssecretaris van Financiën een brief aan de Tweede Kamer gestuurd met als bijlage een verkenning van de werkkostenregeling⁶⁸. De staatssecretaris draagt in deze verkenning het voorstel aan voor de vereenvoudiging van de werkkostenregeling middels de invoering van het noodzakelijkheids criterium .

Het noodzakelijkheids criterium bewerkstelligt een inperking van het loonbegrip waarbij het verstrekken, vergoeden of ter beschikking stellen van zaken waarvan de werkgever het noodzakelijk acht dat zijn werknemers die in hun werk gebruiken, in het geheel buiten het loonbegrip vallen⁶⁹. Het doel van deze inperking is om het loonbegrip beter aan te laten sluiten bij de maatschappelijke opvattingen over het loonbegrip.

In dit hoofdstuk ga ik onderzoeken wat het noodzakelijkheids criterium inhoudt en of het criterium de huidige knelpunten van de werkkostenregeling wegneemt. Om tot een antwoord te komen behandel ik als eerste de werking van het noodzakelijkheids criterium met de bijhorende interpretatie, afbakening en gevolgen. Vervolgens wordt er aandacht besteed aan voor- en nadelen van het noodzakelijkheids criterium, waarna wordt afgesloten met de conclusie.

⁶⁷ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9

⁶⁸ Brief staatssecretaris van Financiën 7 maart 2013, DB/2013/96M, pagina 3

⁶⁹ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241

3.2 Werking noodzakelijkheids criterium

Het noodzakelijkheids criterium elimineert een vergoeding of verstrekking van het loonbegrip op het moment dat deze in redelijkheid noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking⁷⁰. De beoordeling van de noodzakelijkheid wordt neergelegd bij de werkgever. Het noodzakelijkheids criterium is een open norm, die voor een deel wordt geobjectiveerd door de 'redelijkheid' van de noodzakelijkheid waaraan de vergoeding of verstrekking dient te worden getoetst⁷¹. De afbakening van het noodzakelijkheids criterium door middel van de redelijkheidstoets en andere begrenzings behandel ik later in de paragraaf.

3.2.1 Alles of niets benadering

Door de noodzakelijkheid van een vergoeding of verstrekking voorop te stellen, kan er vereenvoudiging op het punt van gemengde kosten worden bewerkstelligd, aangezien het voordeelcriterium voor deze kosten wordt losgelaten⁷². Als een vergoeding of verstrekking dan namelijk noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, kan het eventuele bijkomstige privévoordeel buiten beschouwing worden gelaten.

Met het noodzakelijkheids criterium zal de splitsing tussen een vergoeding of verstrekking met een onbelast zakelijk element én een belastbaar privévoordeel niet meer mogelijk zijn⁷³. Hierdoor wordt het voordeelcriterium binnen het loonbegrip losgelaten voor gemengde vergoedingen en verstrekkingen.

Voor Kramp is de alles-of-niet benadering genoeg reden om het noodzakelijkheids criterium af te wijzen. Hij stelt dat een volledig onbelaste gemengde vergoeding of verstrekking niet voor problemen zal zorgen. Echter, Op het moment dat het kwartje de andere kant opvalt en de gemengde vergoeding of verstrekking volledig belast is, zullen de werkgevers alles in het werk stellen om deze te splitsen in een apart belaste en een apart onbelaste vergoeding of verstrekking⁷⁴.

⁷⁰ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241

⁷¹ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 16

⁷² Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 12

⁷³ Kramp, J., Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling, NTFR-A 2013/10

⁷⁴ Kramp, J., Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling, NTFR-A 2013/10

Het doel van het noodzakelijkheids criterium is om een loonbegrip te creëren dat meer aansluit bij de maatschappelijke opvattingen van wat loon is. De al dan niet zakelijke achtergrond van de vergoeding of verstrekking zal onder de nieuwe regeling een grote rol spelen. Indien een voorziening een zakelijke achtergrond ontbeert en is gericht op het toekennen van een privévoordeel aan de werknemer, dan is deze volledig belast, ondanks het feit dat de voorziening in beperkte mate heeft bijgedragen aan de uitoefening van de dienstbetrekking.

3.2.2 Open norm

Een open norm zoals het noodzakelijkheids criterium is efficiënt en biedt mogelijkheden tot het bieden van maatwerk. Gevolg hiervan is dat de regelgeving mee kan ademen met de maatschappelijke ontwikkelingen⁷⁵.

Voorwaarde voor het succesvol implementeren van een open norm in de wetgeving is vertrouwen tussen de werkgevers, werknemers en uitvoeringsinstanties. Alle betrokken partijen dienen ervan uit te kunnen gaan dat de werkgevers zich in beginsel willen voegen naar de regel en doel en strekking van het noodzakelijkheids criterium.

Vanzelfsprekend moet er na de invoering van het noodzakelijkheids criterium nog steeds rechtszekerheid worden geboden. Rechtsonzekerheid is een gevaar bij open normen, aangezien slechts het doel en de strekking wordt verwoord. Echter heeft in de huidige tijd het horizontale toezicht een belangrijke plek ingenomen, waardoor een werkgever bij twijfel over de toepassing van de open norm te allen tijde vooraf duidelijkheid kan krijgen door contact op te nemen met de Belastingdienst. Daarnaast is het loonbegrip reeds afgebakend middels de wettelijke bepalingen en jurisprudentie die op dit moment van kracht zijn. De aanvulling op het loonbegrip met de zinsnede 'loon is niet dat wat noodzakelijk is' zorgt er niet voor dat er aan de bestaande rechtszekerheid omtrent het loonbegrip zal worden getornd. Er zal slechts nieuwe jurisprudentie worden gevormd over het al dan niet als noodzakelijk beschouwen van een vergoeding of verstrekking.

⁷⁵ Dr. F.M. Werger, 'Loonsomheffing', Deventer: Kluwer 2011, pagina 35

3.2.3 Uitzonderingen

Bij eerste levensbehoeften kan zich het probleem voordoen dat het voor sommige voorzieningen niet immer evident is of deze voorziening noodzakelijk is, of dat deze slechts bijdraagt aan een behoorlijke uitoefening van de te verrichten werkzaamheden in het kader van de dienstbetrekking⁷⁶. Laatstgenoemde voorzieningen zullen namelijk als zakelijk, doch niet noodzakelijk worden aangemerkt. Voor de voorzieningen waarbij het moeilijk is om onderscheid te maken tussen noodzaak van eerste levensbehoeften en noodzaak voor het behoorlijk kunnen uitoefenen van de dienstbetrekking, zullen met de invoering van het noodzakelijkheids criterium voor deze voorzieningen de in het verleden ontwikkelde detailregelingen van blijven gelden. Het gaat hierbij om bestaande regels voor kleding, maaltijden en verblijfkosten.

3.3 Afbakening

Aangezien het noodzakelijkheids criterium een open norm is, is het belangrijk het criterium af te bakenen, opdat de uitvoeringsinstantie, de werkgever én de werknemer de benodigde rechtszekerheid kan worden geboden en misbruik van het criterium kan worden voorkomen⁷⁷.

Allereerst wordt er bij de toetsing van een voorziening als noodzakelijk uitgegaan van een redelijk handelend werkgever, de redelijkheidstoets genoemd⁷⁸. Er mag namelijk vanuit worden gegaan dat een redelijke werkgever geen voorzieningen zal verschaffen als die voorzieningen geen noemenswaardige bijdrage leveren aan het bedrijfsproces. Bij twijfel over de redelijkheid van een werkgever, rust de bewijslast bij de inspecteur.

Naast de redelijkheidstoets wordt het noodzakelijkheids criterium afgebakend door de eis dat de voorziening feitelijk en daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking dient te worden gebruikt⁷⁹. Voor de beoordeling van dit feitelijke en daadwerkelijke gebruik, mag naast de achtergrond van de verschaffing van de voorziening, eveneens gekeken worden naar het resultaat van de voorziening.

⁷⁶ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 17

⁷⁷ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 15

⁷⁸ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 16

⁷⁹ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 16

Tot slot geldt als begrenzing dat het initiatief en de financiële verantwoordelijkheid voor de noodzakelijke voorziening bij de werkgever komt te liggen⁸⁰. De werkgever moet bepalen welke voorziening noodzakelijk is en vervolgens ook voor deze voorziening betalen.

3.4 Gevolgen

Het gevolg van de eventuele invoering van het noodzakelijkheids criterium is dat het loonbegrip van art 10 Wet LB 1964 wordt ingeperkt doordat een vergoeding of verstrekking niet wordt aangemerkt als loon als deze voorziening, naar redelijkheid beoordeeld, noodzakelijk is voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking. Onder het noodzakelijkheids criterium zal een noodzakelijke voorziening met een bijkomstig privévoordeel voor de werknemer in zijn geheel onbelast blijven. Door deze alles of niets benadering zal het voordeelcriterium niet meer gebruikt worden.

Ook het werkplekcriterium zal verdwijnen, omdat de beoordeling van een voorziening als al dan niet noodzakelijk ervoor zorgt dat de nihilwaarderingen –zoals deze onder de huidige werkkostenregeling gelden- overbodig zijn. Verder zullen een aantal gerichte vrijstellingen door de invoering van het noodzakelijkheids criterium komen te vervallen.

De werkgever krijgt de verantwoordelijkheid om een voorziening te kwalificeren als noodzakelijk. Hierdoor heeft hij een beperkte bewijsvoorsprong ten opzichte van de inspecteur. Echter zal er –zeker in de beginfase na de invoering van het noodzakelijkheids criterium- vaak onduidelijkheid zijn over de interpretatie van de open norm die ten grondslag aan het criterium ligt. Daarom zal de werkgever zich in het kader van het horizontale toezicht naar alle waarschijnlijkheid vaker met vragen over de kwalificatie van een voorziening tot de Belastingdienst richten.

Tot slot zal van cafetariaregelingen minder gebruik worden gemaakt. Dit komt omdat de werkgever onder het noodzakelijkheids criterium het initiatief voor een noodzakelijke voorziening moet nemen en hij de kosten van deze voorziening voor zijn rekening moet nemen⁸¹.

⁸⁰ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 16

⁸¹ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 16

3.5 Voor- en nadelen

3.5.1 Voordelen

Het noodzakelijkheids criterium brengt meerdere voordelen met zich mee. Het grootste voordeel is dat een dergelijke open norm leidt tot minder gedetailleerde regels, wat op zijn beurt kan bijdragen aan begrijpelijker en toegankelijker wetgeving⁸². Door in de wetgeving gebruik te maken van open normen, kan de wet flexibel worden gehanteerd bij verschillende marktomstandigheden⁸³. De invoering van het criterium zorgt voor een loonbegrip dat beter aansluit bij wat naar maatschappelijke opvattingen als voordeel wordt beoordeeld.

De huidige problematiek rondom de gemengde kosten zal afnemen door het noodzakelijkheids criterium, aangezien een eventueel privévoordeel, dat aanwezig is bij een noodzakelijke voorziening, buiten beschouwing mag worden gelaten. Wat eveneens als voordeel wordt beschouwd, is de afname van het aantal detailregelingen. Zo kan het werkplekcriterium, dat samenhangt met de nihilwaarderingen, in zijn geheel uit de werkkostenregeling worden geschrapt. Dit zorgt ervoor dat het huidige knelpunt rondom het begrip ‘werkplek’ (zie paragraaf 2.6.2) verdwijnt. Ook een aantal gerichte vrijstellingen kan vervallen.

De invoering van het noodzakelijkheids criterium brengt ook de nodige administratieve lastenverlichting met zich mee. Ten eerste vallen noodzakelijke voorzieningen in zijn geheel buiten het loonbegrip. Daardoor hoeven minder facturen in de loonadministratie worden beoordeeld op werkkostenaspecten⁸⁴. Daarnaast zorgt de afname van het aantal gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen ervoor dat de werkgever minder administratieve handelingen hoeft te verrichten voor de loonheffingen⁸⁵.

3.5.2 Nadelen

Naast bovengenoemde voordelen, kent het noodzakelijkheids criterium ook nadelen. Om de open norm die het noodzakelijkheids criterium is, succesvol in de wet te implementeren, is namelijk een zekere inkadering noodzakelijk. Er moet een afbakening worden gecreëerd

⁸² Dr. F.M. Werger, *‘Loonsomheffing’*, Deventer: Kluwer 2011, pagina 35

⁸³ Dr. F.M. Werger, *‘Loonsomheffing’*, Deventer: Kluwer 2011, pagina 34

⁸⁴ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 4

⁸⁵ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 4

voor wat als noodzakelijk moet worden beschouwd door middel van aanvullende regelgeving. Ook het gelijkheidsbeginsel kan door het noodzakelijkheids criterium in het geding komen, omdat de werkgever de verantwoordelijkheid krijgt om een voorziening als noodzakelijk te kwalificeren⁸⁶. Dit heeft een subjectief karakter. Het subjectieve oordeel van de werkgever kan slechts worden ingeperkt door verdere wettelijke begeleiding.

3.6 Schematische weergave

In onderstaand schema staat aangegeven in hoeverre de knelpunten die er zijn onder de huidige systematiek van de werkkostenregeling, worden weggenomen door de eventuele invoering van het noodzakelijkheids criterium.

Wegnemen knelpunten in de werkkostenregeling door het noodzakelijkheids criterium	
Knelpunt	Voldaan
Formulering loonbegrip	+
Werkplekcriterium	+
Gebruikelijkheids criterium	+
Tariefarbitrage	0
Financiële- en salarisadministratie	0
Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen	+
Loon uit vroegere dienstbetrekking	0

Hierbij moet worden opgemerkt dat het knelpunt omtrent het loon uit vroegere dienstbetrekking niet wordt weggenomen door het noodzakelijkheids criterium, maar dat dit knelpunt met een losstaande aanpassing zonder in het vaarwater van de werking van het noodzakelijkheids criterium te komen, kan worden opgelost (zie paragraaf 2.6.7)

⁸⁶ Dr. D.A. Albregtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', FEI 2013, pagina 20

3.7 Conclusie

Het noodzakelijkheids criterium hanteert een loonbegrip waarbij vergoedingen en verstrekkingen niet als loon worden aangemerkt indien deze –naar mening van de werkgever- in redelijkheid noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. De open norm die het noodzakelijkheids criterium is, wordt afgebakend door de redelijkheidstoets, het feitelijk en daadwerkelijk gebruik én het initiatief voor en de financiële verantwoordelijkheid van de voorziening die bij de werkgever moet liggen.

Door de invoering van het noodzakelijkheids criterium zullen een aantal knelpunten van de werkkostenregeling worden weggenomen. Zo zal de onduidelijkheid rondom het begrip ‘werkplek’ verdwijnen, omdat de nihilwaarderingen uit de werkkostenregeling kunnen worden geschrapt. Hierdoor kan het aantal handelingen dat door de werkgever moet worden verricht voor de loonheffingen, flink worden gereduceerd, met als gevolg dat er een noemenswaardige administratieve lastenverlichting wordt bereikt. Ook het feit dat het loonbegrip onder het noodzakelijkheids criterium beter aansluit bij wat naar maatschappelijke opvattingen als beloningsvoordeel wordt ervaren, wordt als groot voordeel gezien.

Echter zullen een aantal knelpunten niet worden opgelost door het noodzakelijkheids criterium. Daarnaast brengt het criterium zelf ook nadelen met zich mee. Zo zal er bij de invoering nog geen duidelijke invulling zijn over de vraag welke voorzieningen als noodzakelijk moeten worden aangemerkt. Gevolg is dat er discussies zullen moeten worden gevoerd over het al dan niet noodzakelijke karakter van een vergoeding of verstrekking.

Naar mijn mening wegen de nadelen niet op tegen de oplossingen voor de knelpunten van de werkkostenregeling die het noodzakelijkheids criterium teweeg brengt. Onder de voorwaarde dat de staatssecretaris van Financiën door middel van wettelijke kaders voor een duidelijk criterium kan zorgen, moeten we de te verwachten jurisprudentie en discussies voor lief nemen. Dit omdat de voordelen van het noodzakelijkheids criterium aanzienlijk zijn.

Hoofdstuk 4 Alternatieven

4.1 Inleiding

Uit de literatuur en de praktijk is gebleken dat de werkkostenregeling –zoals hij in de huidige vorm is vormgegeven- meerdere knelpunten met zich meebrengt. Het betreft hier algemene knelpunten, knelpunten in de regelgeving als zodanig en knelpunten in de implementatie van de werkkostenregeling.

De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief aan de Tweede Kamer een voorstel gedaan voor de vereenvoudiging van de werkkostenregeling door middel van de invoering van het noodzakelijkheids criterium in de Wet LB 1964⁸⁷. Het doel van het noodzakelijkheids criterium is het elimineren van de knelpunten in de huidige werkkostenregeling.

Naar mijn mening is het noodzakelijkheids criterium een goede oplossing voor de huidige problemen in de werkkostenregeling. Echter worden niet alle knelpunten door de invoering van het noodzakelijkheids criterium opgelost. In de literatuur worden meerdere alternatieven genoemd. In dit hoofdstuk ga ik onderzoeken of deze alternatieven een betere oplossing bieden voor de huidige problematiek in de werkkostenregeling. Daarvoor zal ik achtereenvolgens de afschaffing van gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen, de afschaffing van het werkkostenbudget en de afschaffing van de werkkostenregeling als geheel bespreken. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie, waarin de derde deelvraag wordt beantwoord.

4.2 Afschaffing gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen

Een genoemd alternatief is om uit te gaan van een werkkostenbudget zonder gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen en met slechts enkele uitzonderingen voor de waarderingen van vervoerskosten, huisvesting en het privégebruik van de auto van de zaak. Als uitgangspunt kan de huidige regelgeving van het werkkostenbudget worden gebruikt,

⁸⁷ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241

waarbij het vrijgestelde percentage kan worden verhoogd⁸⁸. Om tariefarbitrage tegen te gaan, kan als aanvulling het eindheffingspercentage worden verhoogd tot 108%. Voor werknemers met een laag inkomen met een gebruteerd tarief van 72% of zelfs lager, is het eindheffingspercentage zeer hoog. Daarom kan als alternatief voor de verhoging van het eindheffingspercentage ook het gebruikelijkheids criterium worden verduidelijkt. Indien er duidelijkheid omtrent dit criterium is, is misbruik eveneens niet meer mogelijk.

Het voordeel van dit alternatief is dat de verschillende behandeling tussen vergoedingen en verstrekkingen verdwijnt, aangezien de gerichte vrijstellingen en de meeste nihilwaarderingen worden geschrapt. Hierdoor verdwijnt ook de onduidelijkheid rondom het werkplekcriterium. Daarnaast is door de verhoging van het eindheffingspercentage óf door de verduidelijking van het gebruikelijkheids criterium tariefarbitrage eveneens niet meer mogelijk.

Groot nadeel van dit systeem is dat het loonbegrip niet overeenkomt met de maatschappelijke opvattingen van wat loon is. Aangezien dit één van de grootste knelpunten van de werkkostenregeling is⁸⁹, is dat een gegronde reden om dit systeem te verwerpen als alternatief voor de oplossing van de knelpunten in de huidige systematiek van de werkkostenregeling. Het zojuist beschreven alternatief biedt ook geen oplossing voor de onduidelijkheid omtrent de gebruikelijkheidstoets. Weliswaar wordt er terecht gesteld dat een verduidelijking van dit begrip tariefarbitrage tegen kan gaan, maar er wordt niet aangegeven op welke manier het criterium verduidelijkt dient te worden.

Daarnaast stelt de staatssecretaris van Financiën in de notitie 'Aan het werk met de werkkostenregeling' dat de herverdelingseffecten van het inruilen van gerichte vrijstellingen tegen een groter werkkostenbudget dermate groot zijn, dat deze maatregelen niet worden overwogen⁹⁰.

4.2.1 Schematische weergave van de gevolgen

In onderstaand schema staat aangegeven in hoeverre de knelpunten die er zijn onder de huidige systematiek van de werkkostenregeling, worden weggenomen door het afschaffen

⁸⁸ Dr. D.A. Albregtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', FEI 2014, pagina 19

⁸⁹ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 3

⁹⁰ Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241, pagina 23

van de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen. Een '+' betekent dat het knelpunt wordt weggenomen doordat er is voldaan aan toetsingscriteria zoals geschetst in paragraaf 1.3. Een '0' betekent dat er niets verandert en een '-' geeft aan dat het knelpunt en daarmee de complexiteit van de wet groter zal worden door de eventuele invoering.

Wegnemen knelpunten in de werkkostenregeling door afschaffing gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen	
Knelpunt	Voldaan
Formulering loonbegrip	0
Werkplekcriterium	+
Gebruikelijkheids criterium	0
Tariefarbitrage	+
Financiële- en salarisadministratie	0
Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen	+
Loon uit vroegere dienstbetrekking	0

Hierbij moet worden opgemerkt dat voor het knelpunt omtrent het loon uit vroegere dienstbetrekking hetzelfde geldt als voor het noodzakelijkheids criterium (zie paragraaf 3.6).

4.3 Afschaffing werkkostenbudget

Kramp pleit ervoor om terug te keren naar het loonbegrip zoals dat gold voor de invoering van de werkkostenregeling⁹¹. Hij is van mening dat de knelpunten die er waren rondom het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen niets te doen hadden met het loonbegrip. Het gevolg van zijn voorstel is dat een werkkostenbudget overbodig is, omdat vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene opvattingen niet worden ervaren als

⁹¹ Kramp, J., Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling, NTFR-A 2013/10

beloningsvoordeel onder het geldende loonbegrip onbelast verschaft kunnen worden. Daarnaast is tariefarbitrage is ook niet meer aan de orde, omdat er geen vrije ruimte meer is.

Een groot voordeel van dit systeem is dat het loonbegrip weer zal aansluiten bij wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Daarnaast verdwijnen de administratieve lasten die horen bij het aanwijzen en monitoren van voorzieningen in de vrije ruimte.

Daartegenover staat het nadeel dat er ook administratieve lasten opkomen, door het feit dat alle vergoedingen en verstrekkingen weer op werknemersniveau dienen te worden geregistreerd. Daarnaast worden meerdere knelpunten in de huidige werkkostenregeling niet verholpen door dit systeem. Zo zal de onduidelijkheid omtrent het gebruikelijkheids criterium en het werkplekcriterium blijven bestaan, omdat de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen nog steeds van kracht zijn.

4.3.1 Schematische weergave van de gevolgen

Hieronder staat schematisch weergegeven in hoeverre de knelpunten die er zijn onder de huidige systematiek van de werkkostenregeling, worden weggenomen door het afschaffen van de vrije ruimte.

Wegnemen knelpunten in de werkkostenregeling door afschaffing van het werkkostenbudget	
Knelpunt	Voldaan
Formulering loonbegrip	+
Werkplekcriterium	0
Gebruikelijkheids criterium	0
Tariefarbitrage	+
Financiële- en salarisadministratie	0

Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen	0
Loon uit vroegere dienstbetrekking	0

Hierbij moet worden opgemerkt dat voor het knelpunt omtrent het loon uit vroegere dienstbetrekking hetzelfde geldt als voor het noodzakelijkheids criterium (zie paragraaf 3.6).

4.4 Afschaffing werkkostenregeling

Schendela gaat nog een stap verder dan Kramp met het plan om de werkkostenregeling in zijn geheel af te schaffen. Hij pleit ervoor om terug te keren naar het loonbegrip zoals dat gold onder het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Als aanvulling stelt hij voor om het voordeelcriterium te objectiveren, door het begrip in het loonbegrip van art 10 Wet LB 1964 vast te leggen⁹².

In zijn voorstel wordt een geïndexeerde vrijstelling van €600 verleend voor gemengde kosten. Deze vrijstelling is wenselijk, omdat het onwenselijk is om vergoedingen die nodig zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en een bijkomend privévoordeel voor de werknemer met zich meedragen, te belasten.

Het voordeel van dit systeem is, is dat het 'regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen 2.0' bekend terrein is. Er wordt afgestapt van de werkkostenregeling en teruggekeerd naar de regels zoals deze golden voor 1 januari 2011. Als aanvulling wordt het voordeelcriterium verduidelijkt, omdat dat criterium destijds een onduidelijk begrip was.

Groot nadeel is dat er wordt teruggekeerd naar de oude gedetailleerde regelgeving met alle bijbehorende knelpunten zoals die golden voor de invoering van de werkkostenregeling. Weliswaar verdwijnen vele knelpunten die zich voordoen in de huidige systematiek van de werkkostenregeling, omdat deze regeling in zijn geheel verdwijnt, maar desalniettemin kent het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen zeer hoge administratieve lasten en

⁹² Th.J.M. van Schendela, 'Wat goed is komt snel', WFR 2014/718

vele gedetailleerde regels. De invoering van de werkkostenregeling was er destijds namelijk niet voor niets.

4.4.1 Schematische weergave van de gevolgen

Hieronder staat schematisch weergegeven in hoeverre de knelpunten die er zijn onder de huidige systematiek van de werkkostenregeling, worden weggenomen door de volledige afschaffing van de werkkostenregeling.

Wegnemen knelpunten in de werkkostenregeling door afschaffing van de werkkostenregeling*	
Knelpunt	Voldaan
Formulering loonbegrip	+
Werkplekcriterium	+
Gebruikelijkheids criterium	+
Tariefarbitrage	+
Financiële- en salarisadministratie	+
Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen	+
Loon uit vroegere dienstbetrekking	+

* Vanzelfsprekend is dat de knelpunten van de werkkostenregeling verdwijnen op het moment dat de werkkostenregeling wordt afgeschaft. De eerder genoemde nadelen van de afschaffing dienen echter niet uit het oog te worden verloren.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht welke alternatieven er zijn om de huidige problematiek in de werkkostenregeling te verminderen. Door het bespreken van drie alternatieven heb ik een antwoord kunnen vinden op de derde deelvraag: zijn er alternatieve oplossingen, die de huidige knelpunten van de werkkostenregeling beter wegnemen?

Met de invoering van het noodzakelijkheids criterium ontstaat er een loonbegrip dat aansluit bij de maatschappelijke opvattingen over beloningsvoordelen. Ook het knelpunt omtrent het onduidelijke werkplek criterium verdwijnt, aangezien nihilwaarderingen uit de werkkostenregeling worden geschrapt. Hierdoor wordt ook een administratieve lastenverlichting bereikt.

Het eerste alternatief om de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen af te schaffen, leidt tot een loonbegrip dat niet aansluit bij de maatschappelijke opvattingen over beloningsvoordelen. Samen met het feit dat de afschaffing grote herverdelingseffecten met zich mee zal brengen, is er genoeg reden om te stellen dat dit alternatief geen betere oplossingen biedt voor de huidige knelpunten in de werkkostenregeling dan het noodzakelijkheids criterium.

Het voorstel om het werkkostenbudget af te schaffen, bewerkstelligt de aansluiting van het loonbegrip bij de maatschappelijke opvattingen over voordelen. Ook hier wordt een administratieve lastenverlichting bereikt. Echter, in tegenstelling tot het noodzakelijkheids criterium, wordt de problematiek omtrent het 'werkplek criterium' niet weggenomen. Dit leidt tot de conclusie dat ook dit alternatief geen verbetering is ten opzichte van het noodzakelijkheids criterium.

Als laatste alternatief is de gehele afschaffing van de werkkostenregeling besproken, waarbij wordt teruggekeerd naar het loonbegrip zoals dat gold voor 1 januari 2011, met als aanvulling een objectivering van het voordeel criterium. Aangezien het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen op zichzelf vele knelpunten kent, is -ondanks het feit dat door dit voorstel de knelpunten van de werkkostenregeling grotendeels verdwijnen- genoeg reden dit alternatief te verwerpen als oplossing voor de knelpunten in de huidige systematiek van de werkkostenregeling.

Hoofdstuk 5 Conclusie

De werkkostenregeling geeft de mogelijkheid aan de werknemer om naar eigen inzicht -onder voorbehoud van bepaalde gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen- vergoedingen en verstrekkingen vrij van loonbelasting toe te kennen aan zijn werknemers. Dit is toegestaan binnen een werkkostenbudget van 1,5% van de fiscale loonsom. Onder de werkkostenregeling, die in 2011 in de Wet LB 1964 is ingevoerd, geldt een verruimd loonbegrip, waardoor alle vergoedingen en verstrekkingen in beginsel als loon worden aangemerkt. Kritiekpunt hierop is dat het loonbegrip in strijd is met wat naar maatschappelijke opvattingen als beloningsvoordeel wordt ervaren. De ruime formulering van het loonbegrip is echter niet het enige knelpunt onder de werkkostenregeling. Zo wordt er weinig administratieve lastenverlichting ten opzichte van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen bereikt. Ook de onduidelijkheid omtrent de begrippen 'werkplek', 'gebruikelijkheid' en 'intermediaire kosten' worden als knelpunt ervaren.

Om de huidige problematiek van de werkkostenregeling te verminderen, heeft de staatssecretaris van Financiën het noodzakelijkheidscriterium geïntroduceerd. Dit criterium hanteert een loonbegrip waarbij vergoedingen en verstrekkingen niet als loon worden aangemerkt, indien deze –volgens de werkgever- naar redelijkheid beoordeeld noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Groot voordeel van dit criterium is dat er een loonbegrip ontstaat dat beter aansluit bij de maatschappelijke opvattingen over loon. Ook het feit dat het werkplekcriterium zal verdwijnen en dat er administratieve lastenverlichting kan worden behaald, zijn noemenswaardige voordelen. Daartegenover staat het nadeel dat een open norm zoals het noodzakelijkheidscriterium middels jurisprudentie zal moeten worden ingevuld om de rechtszekerheid te kunnen waarborgen.

Aangezien het noodzakelijkheidscriterium niet alle knelpunten van de werkkostenregeling wegneemt en zelf ook nadelen met zich meebrengt, heb ik gekeken naar mogelijk betere alternatieven. Naar voren kwam dat het hanteren van alleen een werkkostenbudget geen goed alternatief is, omdat het loonbegrip niet aansluit bij de maatschappelijke opvattingen. Het afschaffen van het werkkostenbudget blijkt ook geen goed alternatief, omdat –hoewel meerdere knelpunten worden weggenomen- de onduidelijkheid van het werkplekcriterium niet verdwijnt. Dit gebeurt onder het noodzakelijkheidscriterium wel. Ook het geheel

afschaffen van de werkkostenregeling is naar mijn mening geen betere oplossing dan het noodzakelijkheids criterium. Weliswaar verdwijnen de huidige knelpunten van de werkkostenregeling, maar daarvoor in de plaats komen de knelpunten die in 2011 aanleiding waren om het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen te vervangen voor de werkkostenregeling.

De probleemstelling die ik in deze scriptie heb onderzocht luidt: Leidt de aanpassing van het loonbegrip met het noodzakelijkheids criterium er toe dat de huidige knelpunten van de werkkostenregeling kunnen worden verminderd en zo niet, wat zijn mogelijke alternatieve oplossingsrichtingen? Ik ben van mening dat de invoering van het noodzakelijkheids criterium –in tegenstelling tot andere alternatieven- voor eliminatie van cruciale knelpunten van de werkkostenregeling zorgt. Het feit dat niet alle knelpunten worden weggenomen en dat een dergelijke open norm in de praktijk mogelijk voor onduidelijkheid zal zorgen, zijn geen reden om het criterium af te wijzen.

Literatuurlijst

Boeken:

- Hoogstraten, P. W. H. (2011). *Werkkostenregeling*. Deventer: Kluwer
- Heithuis, E.J.W., P. Kavelaars, B.F. Schuver.(2012). *Inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer
- Mertens, A.L. (2012). *Het beginsel van de minste pijn*. Nijmegen: Ars Aequi Libri
- Werger, F.M. (2011). *Loonsomheffing*. Deventer: Kluwer
- Werger, F.M., A.E.K. Zwartscholten en C.W.M. van Ballegooijen. (2011). *Werkkostenregeling*. Den Haag: Sdu
- Wiel-Rammeloo, D. V. E. M. van der, (2012). *Loonheffingen*. Deventer: Kluwer

Vakliteratuur:

- Albrechtse, D.A., P. Kavelaars en F.M. Werger. (2014) 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', *FEI 2014*
- Ballegooijen, C.W.M. van, & F.M. Werger. (2013). 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', *WFR 2013/324*
- Ballegooijen, C.W.M. van, & F.M. Werger. (2013). 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', *WFR 2013/352*
- Dankaart, E.P.J. (2006). 'Stallingskosten auto van de zaak intermediaire kosten?', *LOON 2006/610*
- Dankaart, E.P.J. (2009). 'Intermediaire kosten', *Forfaitair 2009/200*
- Hoogstraten, P.W.H. (2010). 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?', *WFR 2010/288*
- Kawka, M.L. (2010). 'De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Af!', *WFR 2010/1433*
- Kramp, J.D. (2013). 'Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling', *NTFR-A 2013/10*
- Schendel, T.J.M. van, (2014). 'Wat goed is komt snel', *WFR 2014/718*

Besluiten:

- Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, BLKB2011/1828, Stcrt. 2011, 21911
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2013, BLKB2013/0799, Stcrt. 2013, 26643
- Brief staatssecretaris van Financiën van 24 oktober 2011, DB/2011/342
- Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, DB/2013/96M
- Brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241
- Bijlage bij brief staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2013, DB/2013/241
-

Kamerstukken:

- Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3
- Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7
- Kamerstukken I 2009/10, nr. E
- Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9

Jurisprudentie:

- HR 29 juni 1983, nr. 21 435, BNB 1984/2
- HR 18 december 1985, nr. 23 186, BNB 1986/46
- HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19

Overig:

- EIM, Rapport vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer, 2009