

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale economie

De aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015

Naam: Sandra Mol

Studentnummer: 304806

Begeleider: Dr. F.M. Werger

Rotterdam, 15 juli 2015

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
Hoofdstuk 2: Wat houdt de werkkostenregeling in?	5
Hoofdstuk 3: Wat zijn de doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling?	14
Hoofdstuk 4: Zijn deze oorspronkelijke doelstellingen bereikt en zo nee, welke knelpunten zaten er in de oorspronkelijke werkkostenregeling?	16
Hoofdstuk 5: Zijn met de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 deze knelpunten weggenomen en zo nee, welke knelpunten zijn er blijven bestaan?	19
Hoofdstuk 6: Heeft de aanpassing van de werkkostenregeling per 1 januari 2015 er toe geleid dat er nieuwe knelpunten bij zijn gekomen?	28
Hoofdstuk 7: Welke oplossingsrichtingen zijn denkbaar om de nog resterende knelpunten alsnog weg te nemen?	32
Hoofdstuk 8: Conclusie	35
Literatuurlijst	36
Bijlage	38

Hoofdstuk 1 Inleiding

In 2011 is hoofdstuk IIA Wet LB vervangen door de werkkostenregeling. Uit de evaluatie van de werkkostenregeling is gebleken dat er knelpunten zijn. Per 1 januari 2015 zijn er naar aanleiding van de evaluatie wijzigingen doorgevoerd in de werkkostenregeling. Ik wil onderzoeken of de wijzigingen de knelpunten wegnemen, of ze voor nieuwe knelpunten zorgen en wat alternatieven zijn om de knelpunten weg te nemen. Dit heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

Is het de wetgever gelukt om zijn doelstellingen, die hij had bij het oorspronkelijke idee van de werkkostenregeling, beter te realiseren door de aanpassingen in de werkkostenregeling vanaf 1 januari 2015 of zijn er meer passende oplossingen nodig om beter aan de doelstellingen te kunnen voldoen?

In hoofdstuk 2 t/m 7 zullen de volgende deelvragen behandeld worden:

- Wat houdt de werkkostenregeling in?
- Wat zijn de doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling?
- Zijn deze oorspronkelijke doelstellingen bereikt en zo nee, welke knelpunten zaten er in de oorspronkelijke werkkostenregeling?
- Zijn met de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 deze knelpunten weggenomen en zo nee, welke knelpunten zijn er blijven bestaan?
- Heeft de aanpassing van de werkkostenregeling per 1 januari 2015 er toe geleid dat er nieuwe knelpunten bij zijn gekomen?
- Welke oplossingsrichtingen zijn denkbaar om de nog resterende knelpunten alsnog weg te nemen?

In hoofdstuk 2 zal de deelvraag: "Wat houdt de werkkostenregeling in?" behandeld worden aan de hand van een beschrijving van de uitbreiding van het loonbegrip, op welke vergoedingen en verstrekkingen de werkkostenregeling van toepassing is, bij wie de werkkostenregeling wordt toegepast en begrippen zoals het gebruikelijkheids criterium, de gerichte vrijstellingen en de nihilwaarderingen.

In hoofdstuk 3 wordt besproken wat de doelstellingen zijn van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling.

In hoofdstuk 4 wordt beschreven of deze oorspronkelijke doelstellingen zijn bereikt en als dit niet zo is welke knelpunten er in de oorspronkelijke werkkostenregeling zaten.

In hoofdstuk 5 worden de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 besproken. Er wordt bekeken of door de aanpassingen de knelpunten uit het vorige hoofdstuk zijn weggenomen en welke knelpunten zijn blijven bestaan.

In hoofdstuk 6 wordt bekeken of er door de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 nieuwe knelpunten bij zijn gekomen en worden deze knelpunten besproken.

In hoofdstuk 7 worden enkele oplossingsrichtingen beschreven om de resterende knelpunten weg te nemen.

In hoofdstuk 8 wordt afgesloten met een conclusie.

Hoofdstuk 2 Wat houdt de werkkostenregeling in?

In dit hoofdstuk zal de deelvraag: "Wat houdt de werkkostenregeling in?" behandeld worden aan de hand van een beschrijving van de uitbreiding van het loonbegrip, op welke vergoedingen en verstrekkingen de werkkostenregeling van toepassing is, bij wie de werkkostenregeling wordt toegepast en begrippen zoals het gebruikelijkheidscriterium, de gerichte vrijstellingen en de nihilwaarderingen.

Per 1 januari 2011 is de werkkostenregeling ingevoerd. Vanaf dat moment is de tekst van het loonbegrip van Art. 10 Wet LB 1964 uitgebreid met de passage "daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking". Door de uitbreiding behoren alle vergoedingen en verstrekkingen tot het loon, ook al hebben zij tot doel het bestrijden van kosten die gemaakt worden ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking of al worden deze vergoedingen en verstrekkingen naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel ervaren.¹

De uitbreiding gaat echter niet zo ver dat al wat de werknemer van de werkgever ontvangt tot het loon behoort. Beslissend criterium blijft het verband tussen loon en dienstbetrekking zoals dat in de wetsgeschiedenis en jurisprudentie gevormd is.²

Volgens onderdeel 3.5 van het Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M is er sprake van loon bij verstrekkingen en betalingen die duidelijk gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking, zoals bloemen ter gelegenheid van secretaressedag of een ambtsjubileum. Sommige geschenken zoals de rouwkrans van de werkgever of de fruitmand aan een zieke werknemer worden eerder uit wellevendheid, sympathie of piëteit, op grond van een persoonlijke relatie verstrekt dan uit hoofde van het werkgeverschap. Deze zaken behoren niet tot het loon. Het is niet altijd eenvoudig vast te stellen wanneer een geschenk niet zozeer grond vindt in de dienstbetrekking dat geen sprake is van loon. De staatssecretaris heeft bepaald dat het gebruikelijk moet zijn dat anderen in een soortgelijke situatie een persoonlijke attentie geven, het mag geen geld of waardebonnen betreffen en de factuurwaarde mag maximaal €25,- bedragen.³

¹ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 61.

² Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 7, Nota naar aanleiding van het verslag, blz.6.

³ Besluit 17 december 2014, *Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen*, Nr. BLKB2014/1894M.

Volgens de staatssecretaris moeten voorzieningen een privévoordeel voor de werknemer hebben (voldoen aan het voordeelcriterium) anders is er geen sprake van loon. Zowel het oorzakelijk-verbandcriterium als het voordeelcriterium brengen geen wijziging in het loonbegrip zoals dat onder de werkkostenregeling van toepassing is.⁴

Ook geen loon vormen intermediaire kosten. Intermediaire kosten zijn kosten van de inhoudingsplichtige, gemaakt ten behoeve van derden, die de werknemer voorschiet en die hij (meestal op declaratiebasis) terugkrijgt. De werknemer doet de uitgaven in opdracht en voor rekening van de werkgever. Het initiatief tot het maken van de kosten ligt bij de werkgever.^{5 6}

Het kabinet is van mening dat er geen sprake is van een grotere uitbreiding van het loonbegrip dan de “thans vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen van hoofdstuk IIA van de Wet op de loonbelasting 1964”.⁷ Van Ballegooijen en Werger vragen zich af of dit correct is. Volgens Art. 15 onderdeel b Wet LB 1964 behoorden vergoedingen en verstrekkingen, voorzover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel werden ervaren, niet tot het loon. Beloningsvoordelen zijn min of meer toevallige voordelen die opkomen in het bredere kader van het belang van de werkgever (het zakelijke belang) en die niet primair ter beloning worden gegeven. De vergoeding of verstrekking mag niet gepaard gaan met een aanmerkelijk privébelang of privévoordeel van de werknemer. Een privévoordeel dat ten opzichte van het zakelijk belang volstrekt ondergeschikt is kan buiten aanmerking worden gelaten maar een privévoordeel van dezelfde omvang kan bij een geringer of ontbrekend zakelijk belang wel tot het loon gerekend worden. Verder kan het frequent genieten van bepaalde privévoordelen ook ervoor zorgen dat er sprake is van loon. Om te bepalen of er sprake is van een aanmerkelijk privébelang of privévoordeel heeft de staatssecretaris een richtlijn opgesteld: van een aanmerkelijk privébelang is in ieder geval sprake, indien aannemelijk is dat, als gevolg van de bekostiging door de werkgever, de privé-uitgaven van de werknemer, op jaarbasis bezien, €454,- minder zullen bedragen dan de privé-uitgaven van met hem vergelijkbare werknemers. De privévoordelen werden dus tot een bedrag van €454,- niet tot het loon gerekend.⁸

Onder de werkkostenregeling moeten deze kleine vergoedingen en verstrekkingen tot het loon van Art. 10 Wet LB 1964 gerekend worden want er is een voordeel uit de dienstbetrekking genoten, ook al is het klein. Tijdens de parlementaire geschiedenis van de werkkostenregeling is niet aangegeven

⁴ *Tussenevaluatie werkkostenregeling*, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 24 oktober 2011, nr. DB2011/342, blz. 3 en 4.

⁵ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 61.

⁶ F.M. Werger, A.E.K. Zwartscholten en C.W.M. van Ballegooijen, *Werkkostenregeling*, Fiscale Zakenreeks nr. 10, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2012, par. 1.2.2. en par. 1.5.

⁷ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 7, Nota naar aanleiding van het verslag, blz. 6.

⁸ Kamerstukken II 1998-1999, 26 728, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 34 en 35.

dat de regeling om privebesparingen van minder dan €454,-, waarbij het zakelijk belang overheerst, buiten de heffing te laten zou continueren. De algemene opmerking van de staatssecretaris dat er geen wijziging van de reikwijdte van het loonbegrip van Art. 10 Wet LB 1964 is beoogd, brengt daar geen verandering in.

De goedkeuring van de staatssecretaris dat kleine attenties ter waarde van €25,- die de werkgever aan de werknemer geeft in situaties waarin het gebruikelijk is dat anderen in dezelfde situatie ook een attentie geven (eerder al genoemd) ondersteunt dit argument.⁹ Deze goedkeuring is voor een veel kleiner bedrag dan bij de eerdere regeling van €454,-. Kleine verstrekkingen vallen dus voortaan sowieso onder het loon.¹⁰

In Art. 11 Wet LB 1964 zijn de vrijstellingen opgenomen. De vrijstellingen behoren niet tot het loon.

Volgens Art. 31a Wet LB 1964 is de werkkostenregeling van toepassing voor vergoedingen en verstrekkingen die onder Art. 31 lid 1 f en g Wet LB 1964 vallen. In Art. 31 lid 1 f Wet LB 1964 worden voorzover sprake is van tegenwoordige arbeid als eindheffingsbestanddelen aangemerkt: door de inhoudingsplichtige aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen door de inhoudingsplichtige aan te wijzen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen, voor zover deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. De werkgever moet een keuze maken of hij de vergoeding of verstrekking aanwijst als eindheffingsbestanddeel en de eventuele loonheffing voor rekening van de werkgever komt of dat hij de vergoeding of verstrekking niet aanwijst als eindheffingsbestanddeel, maar als loon van de werknemer, en de eventuele loonheffing voor rekening van de werknemer komt.

De werkgever bepaalt uiterlijk op het moment van uitbetalen of verstrekken of ter zake van een vergoeding of verstrekking sprake is van bij de werknemer te belasten loon of van een eindheffingsbestanddeel. Deze keuze is, gelet op de nieuwe wetsystematiek, definitief.^{11 12}

Volgens de staatssecretaris gelden geen bijzondere voorwaarden voor de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel en hoeft er geen verzoek te worden gedaan aan de Belastingdienst. De

⁹ Besluit 17 december 2014, *Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen*, Nr. BLKB2014/1894M.

¹⁰ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2013/324, blz. 2.

¹¹ G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015, Hoofdstuk 5.4.1B.d3 Vaste vergoedingen ook mogelijk onder de werkkostenregeling.

¹² Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 14.

aanwijzing door de werkgever zal vaak zijn terug te voeren op arbeidsrechtelijke afspraken of zijn vastgelegd in de administratie van de werkgever. Ook als dit niet expliciet is vastgelegd is de feitelijke behandeling door de werkgever in het algemeen bepalend.

Als de werkgever een vergoeding (of verstrekking) tot het individuele loon rekent, heeft hij de vergoeding blijkbaar niet als eindheffingsbestanddeel aangemerkt. Heeft de werkgever de vergoeding niet tot het individuele loon gerekend, dan is het aannemelijk dat hij de vergoeding heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel.^{13 14}

De vergoedingen en verstrekkingen die aangewezen zijn als eindheffingsbestanddeel en aan het gebruikelijkheids criterium voldoen vallen onder de werkkostenregeling. Het gebruikelijkheids criterium houdt in dat de door de werkgever als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen (daaronder begrepen door de werkgever als eindheffingsbestanddeel aangewezen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen) niet in belangrijke mate hoger mogen zijn dan in vergelijkbare omstandigheden gebruikelijk is om als eindheffingsbestanddeel aan te wijzen. Daarbij wordt onder meer gekeken naar de soort vergoeding en verstrekking, de waarde hiervan, de hoogte van deze waarde en welke werknemers de vergoedingen en verstrekkingen wel of juist niet krijgen. Of er sprake is van een gebruikelijke aangewezen vergoeding of verstrekking moet dus worden beoordeeld aan de hand van feiten en omstandigheden. De uitvoering van het gebruikelijkheids criterium en het toezicht hierop liggen bij de inspecteur van de Belastingdienst. In de praktijk hanteert de Belastingdienst bij de beoordeling van het gebruikelijkheids criterium een doelmatigheidsgrens van €2400,- per persoon per jaar. Hiermee wil de Belastingdienst bereiken dat er geen vele duizenden euro's worden overgeheveld van loonbestanddelen in geld naar eindheffingsbestanddelen.^{15 16} In de wet is echter niks te vinden over een doelmatigheidsgrens van €2400,-.

In Art. 31 lid 1 g Wet LB 1964 worden voorzover sprake is van vroegere arbeid als eindheffingsbestanddelen aangemerkt: vergoedingen ter zake van de aanschaf bij de inhoudingsplichtige dan wel bij een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap van branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige dan wel van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap en verstrekkingen, voor zover deze

¹³ F.M. Werger, A.E.K. Zwartscholten en C.W.M. van Ballegooijen, *Werkkostenregeling*, Fiscale Zakenreeks nr. 10, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2012, par. 2.3.

¹⁴ Rapportage internetconsultatie Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, blz. 5.

¹⁵ G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015, Hoofdstuk 5.4.1.B.d2 Gebruikelijkheidstoets.

¹⁶ Kamerstukken I 2014/2015, 34 002, D, Memorie van Antwoord, blz. 16 en 17.

vergoedingen en verstrekkingen ook door de inhoudingsplichtige of door een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap worden verstrekt aan een of meer werknemers met inkomsten uit tegenwoordige arbeid die voor het overige in dezelfde omstandigheden verkeren. In de praktijk is het zo dat werkgevers ook aan hun post-actieven, oud-werknemers die inmiddels met VUT of pensioen zijn, nog het jaarlijkse kerstpakket verstrekken, of personeelskorting op producten uit eigen bedrijf verlenen. Het is de bedoeling van Art. 31 lid 1g Wet LB 1964 dat de werkkostenregeling hieraan geen fiscale gevolgen voor post-actieven verbindt. Voordelen van post-actieven in het kader van de aanschaf van branche-eigen producten alsmede geschenken in natura zoals kerstpakketten, worden, voor zover actieve werknemers een dergelijk voordeel ontvangen, als eindheffingsbestanddeel aangewezen.^{17 18}

In Art. 31 lid 4 Wet LB 1964 worden bepaalde vergoedingen en verstrekkingen uitgesloten van Art. 31 lid 1 f en g Wet LB 1964:

- a. Een ook voor privé-doeleinden ter beschikking gestelde auto als bedoeld in artikel 13 bis, behoudens voor zover het voordeel daarvan toerekenbaar is aan buitengewone beveiligingsmaatregelen;
- b. Een woning, behoudens voor zover:
 1. Het voordeel daarvan toerekenbaar is aan buitengewone beveiligingsmaatregelen, of
 2. Het huisvesting buiten de woonplaats ter zake van de dienstbetrekking betreft;
- c. Geldboeten opgelegd door een strafrechter en geldsommen betaald aan een staat of een onderdeel daarvan ter voorkoming van strafvervolging of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, bestuurlijke boeten en daarmee vergelijkbare buitenlandse boeten, geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, alsmede kosten als bedoeld in artikel 234, vijfde lid, en artikel 235, derde lid, van de Gemeentewet;
- d. Misdrijven ter zake waarvan de werknemer door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en ter zake waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging;
- e. Misdrijven ter zake waarvan jegens de werknemer een onherroepelijk geworden strafbeschikking is uitgevaardigd;

¹⁷ G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015, Hoofdstuk 5.4.1B.i Werkkostenregeling beperkt of niet toepasbaar voor post-actieven; correctie op de loonsom.

¹⁸ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 65.

- f. Wapens en munitie, tenzij ter zake een erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing is verleend krachtens de Wet wapens en munitie;
- g. Dieren die krachtens een onherroepelijke bestuursrechtelijke of strafrechtelijke maatregel in verband met agressie niet mogen worden gehouden.¹⁹

Volgens Art. 31a lid 1 Wet LB 1964 wordt het bedrag van de verschuldigde belasting per inhoudingsplichtige berekend. De vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in Art. 31 lid 1 f en g Wet LB 1964 worden door de inhoudingsplichtige samengevoegd en getoetst aan het in totaal door hem verstrekte loon.²⁰ Art. 31a lid 1 Wet LB 1964 maakt het mogelijk verschillen in kostenpatroon tussen (groepen) werknemers op te heffen en geeft vorm aan eindheffing op bedrijfsniveau.²¹

In afwijking daarvan kan indien er sprake is van een concern volgens Art. 32 Wet LB 1964 de belasting die door alle inhoudingsplichtigen is verschuldigd worden berekend alsof de inhoudingsplichtigen gezamenlijk één inhoudingsplichtige vormen.

Volgens Art. 32 lid 2 Wet LB 1964 is er sprake van een concernverband als de inhoudingsplichtige gedurende het gehele kalenderjaar:

- a. De inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in die andere inhoudingsplichtige;
- b. Die andere inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige, of
- c. Een derde voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige, terwijl deze derde tevens voor ten minste 95% belang heeft in die andere inhoudingsplichtige.²²

Alle inhoudingsplichtigen binnen het concern moeten gedurende het gehele kalenderjaar opereren in concernverband. Lopende het kalenderjaar ingetreden en uitgetreden concernonderdelen vallen buiten het bereik van de concernregeling.²³ Zij moeten de verschuldigde belasting bij overschrijding van de vrije ruimte zelfstandig aangeven en afdragen.

¹⁹ *Welke vergoedingen en verstrekkingen?* Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art.31a Wet LB 1964, Kluwer, 2015, aantekening 2 lid 1.

²⁰ *Per inhoudingsplichtige berekend*, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art. 31a Wet LB 1964, Deventer: Kluwer, 2015, aantekening 3 lid 1.

²¹ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 66.

²² G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015, Hoofdstuk 5.4.1B.j5 Concernsituaties.

²³ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 60.

Er is eveneens sprake van in concernverband opereren, als de inhoudingsplichtigen stichtingen zijn die gedurende het gehele kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen.²⁴

Alle aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van de vennootschappen binnen het concern moeten bij elkaar worden opgeteld, net als alle loonsommen. Het totaal van de vergoedingen en verstrekkingen wordt verminderd met 1,2% van de totale loonsom en bij overschrijding wordt eindheffing afgedragen door de vennootschap met de hoogste loonsom. Wel zijn alle betrokken vennootschappen op grond van Art. 43a Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde belasting indien Art. 32 Wet LB 1964 is toegepast.²⁵

Om de verschuldigde belasting te bepalen worden de vergoedingen en verstrekkingen eerst verminderd door de vrije ruimte en de gerichte vrijstellingen volgens Art. 31a lid 2 Wet LB 1964. De vrije ruimte is een forfaitaire vrijstelling van 1,2% van de totale fiscale loonsom, waarover met toepassing van Art. 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven. Dit forfaitaire gedeelte is gericht op loon met een gemengd karakter. Om kosten met een overheersend zakelijk karakter uit het forfait te houden zijn de gerichte vrijstellingen ingevoerd:²⁶

- a. Vervoer in het kader van de dienstbetrekking;
- b. Tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking;
- c. Onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden ter vervulling van de dienstbetrekking, daaronder mede begrepen de inschrijving in een beroepsregister, alsmede outplacement;
- d. Het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning
- e. Extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten);
- f. Verhuizing in het kader van de dienstbetrekking vermeerderd met €7750,-
- g. Gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur, die naar het redelijke oordeel van de inhoudingsplichtige noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking;

²⁴ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 50.

²⁵ J. de Haan, *Wijzigingen in de loonheffingen met ingang van 2015*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2015/01, blz. 4.

²⁶ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 10.

- h. Bij ministeriële regeling aan te wijzen voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op een bij ministeriële regeling aan te wijzen werkplek worden gebruikt of verbruikt;
- i. Branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige of van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, tot een bedrag van ten hoogste 20% van de waarde in het economische verkeer van deze producten, maar niet meer dan €500,- per werknemer per kalenderjaar.

Vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, worden niet verminderd met vaste vergoedingen ter zake van de gerichte vrijstellingen ingeval aan deze vergoedingen geen onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten ten grondslag ligt volgens Art. 31a lid 3 Wet LB 1964.

Het restant van de vergoedingen en verstrekkingen wordt belast bij de werkgever met een eindheffingsstarief van 80%.

Alleen vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel kunnen ten laste van de vrije ruimte komen of onder de gerichte vrijstellingen vallen. Een vergoeding of verstrekking wordt door de Belastingdienst beschouwd als aangewezen als de werkgever deze niet tot het loon van de werknemer rekent. Volgens onderdeel 3.2 van het Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M is dit anders als de Belastingdienst meent dat de werkgever bij vergissing de vergoeding of verstrekking niet tot het loon heeft gerekend of als niet wordt voldaan aan de gebruikelijkheidstoets.²⁷

Naast de algemene waarderingsregels voor loon in natura in Art. 13 Wet LB 1964 zijn er regels voor bepaalde vormen van niet in geld genoten loon die lager gewaardeerd worden dan de waarde in het economische verkeer, de factuurwaarde of de consumentenprijs.

Volgens Art. 13 lid 3 zijn dit:

Nihilwaarderingen:

- Voorzieningen die in redelijkheid zijn verstrekt en geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt, zoals voorzieningen waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken, ter beschikking gestelde kleding, consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd en huisvesting en inwoning in Art. 3.7 Uitvoeringsregeling LB 2011.

²⁷ G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015, Hoofdstuk 5.4.1B.f1 Algemeen.

Lagere waarderingen:

- Voorzieningen die op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, zoals maaltijden, huisvesting en inwoning anders dan de ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde woning en door de inhoudingsplichtige verrichte kinderopvang in Art. 3.8 Uitvoeringsregeling LB 2011;
- Het genot van een in het kader van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde openbaarvervoerkaart of voordeelurenkaart in Art. 3.9 Uitvoeringsregeling LB 2011;
- Rente van personeelsleningen in Art. 3.10 Uitvoeringsregeling 2011;
- Het genot van een in het kader van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde woning in Art. 3.11 Uitvoeringsregeling 2011.²⁸

In dit hoofdstuk is behandeld wat de werkkostenregeling inhoudt.

Eerst is de uitbreiding van de tekst van het loonbegrip van Art. 10 Wet LB beschreven. De meningen verschillen over de vraag of het loonbegrip zelf is uitgebreid door de toevoeging of niet.

Daarna is de werkkostenregeling zelf beschreven. Onder de werkkostenregeling vallen vergoedingen, verstrekkingen of terbeschikkingstellingen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel door de werkgever en voldoen aan het gebruikelijkheidscriterium en daarnaast de vergoedingen en verstrekkingen aan oud-werknemers ter zake van de aanschaf van branche-eigen producten.

In Art. 31 lid 4 Wet LB 1964 worden bepaalde vergoedingen en verstrekkingen uitgesloten.

Het bedrag van de verschuldigde belasting wordt per inhoudingsplichtige berekend en indien er sprake is van een concern kan er gebruik gemaakt worden van de concernregeling.

Maximaal 1,2% van het totale fiscale loon, de vrije ruimte genoemd, kan worden besteed aan onbelaste vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen aan werknemers. Over het bedrag boven de vrije ruimte betaalt de werkgever een eindheffingstarief van 80%.

Daarnaast zijn er gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen, deze zijn onbelast en gaan niet ten koste van de vrije ruimte.

In het volgende hoofdstuk worden de doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling behandeld.

²⁸ *Lagere waarderingen dan volgens de hoofdregels*, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art. 13 lid 3 Wet LB 1964, Deventer: Kluwer, 2015, aantekening 4.

Hoofdstuk 3 Wat zijn de doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling?

In dit hoofdstuk wordt besproken wat de doelstellingen zijn van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling.

Het doel van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling is de systematiek van vrije vergoedingen en verstrekkingen sterk te vereenvoudigen en daardoor de administratieve lasten te verlichten.²⁹ De vereenvoudiging is noodzakelijk door de grote hoeveelheid regels en de roep om versimpeling daarvan. Het is de bedoeling dat voor werkgevers en werknemers de fiscale gevolgen van vergoedingen en verstrekkingen makkelijker en transparanter worden.³⁰

De grote hoeveelheid regels is verklaarbaar door het hybride karakter van vergoedingen en verstrekkingen. Dat karakter kan gaan van volledige zakelijkheid tot volledige beloning en mengvormen daartussen. Bij mengvormen is het de vraag wanneer sprake is van een vergoeding of verstrekking die als beloning dient en belast is of wanneer sprake is van een vergoeding of verstrekking die zakelijk is en onbelast is. Dit is afhankelijk van subjectieve aspecten en daardoor moeilijk te objectiveren. De mengvormen worden zwak loon genoemd. Hoofdstuk IIA Wet LB moest hier duidelijkheid in scheppen, maar lijkt dat doel voorbij te schieten.³¹

Door de forfaitaire benadering van de vrije ruimte in de werkkostenregeling is het niet meer nodig om gemengde kosten (deels vrijgesteld, deels belast) te splitsen. Zo neemt de hoeveelheid regelingen met een gemengd karakter af.³²

De forfaitaire benadering van de vrije ruimte heeft daarnaast als voordeel dat toerekenen aan de individuele werknemer van de waarde van vergoedingen en verstrekkingen die binnen de vrije ruimte vallen niet meer nodig is.³³

Het EIM heeft in 2009 onderzoek gedaan naar de omvang van vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer. De omvang bedroeg in 2008 naar schatting 10,7 miljard euro. Dit is ongeveer 3,6% van de totale loonsom. De administratieve lasten bedragen ruim 331 miljoen euro.³⁴

²⁹ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 7.

³⁰ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 7, Nota naar aanleiding van het verslag, blz. 3 en 4.

³¹ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 8.

³² Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 10.

³³ *Doel en strekking bij: Wet op de loonbelasting 1964*, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art.31a Wet LB 1964, Deventer: Kluwer, 2015, aantekening 1.4.

³⁴ J.P. Vendrig, M. Folkeringa, C.M. Hartog, P.J.M. Vroonhof en J.J. Boog, *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer. Aantallen, omvang en administratieve lasten. Eindrapport*, Zoetermeer: EIM, juli 2009, blz. 6 en 9.

De doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling zijn vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting. In het volgende hoofdstuk wordt besproken of deze doelstellingen zijn bereikt en welke knelpunten er in de oorspronkelijke werkkostenregeling zaten.

Hoofdstuk 4 Zijn deze oorspronkelijke doelstellingen bereikt en zo nee, welke knelpunten zaten er in de oorspronkelijke werkkostenregeling?

In het vorige hoofdstuk zijn de doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling besproken. In dit hoofdstuk wordt beschreven of deze oorspronkelijke doelstellingen zijn bereikt en als dit niet zo is welke knelpunten er in de oorspronkelijke werkkostenregeling zaten.

In het oorspronkelijke wetsvoorstel was het de bedoeling de werkkostenregeling direct in te voeren. Het kabinet verwachtte een administratieve lastenverlichting van €123,9 miljoen,³⁵ maar VNO/NCW becijferde in eerste instantie een lastenverzwaring van €1 miljard, later teruggebracht naar €350 miljoen.³⁶ VNO/NCW was dus tegenstander, maar ging toch akkoord met invoering van de werkkostenregeling na het voorstel van de overgangsregeling. De overgangsregeling hield in dat in de jaren 2011 tot 2013 werkgevers konden kiezen of zij het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen of de werkkostenregeling wilden toepassen.³⁷ De staatssecretaris heeft dit keuzeregime nadien nog met één jaar verlengd.³⁸

Dat er een overgangperiode van 4 jaar nodig was om de werkkostenregeling in te voeren geeft al aan dat er van vereenvoudiging geen sprake is.³⁹

Daarnaast blijkt uit de evaluatie van de werkkostenregeling in augustus 2012 dat op dat moment maar 10% van de werkgevers gebruik maakte van de werkkostenregeling. Deze werkgevers vinden niet dat de administratie er eenvoudiger op is geworden.⁴⁰ Een verklaring daarvoor zou kunnen zijn dat de belangrijkste administratieve verplichting in de vorm van de gerichte vrijstelling is blijven bestaan.

³⁵ Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 33.

³⁶ Kamerstukken II 2009/2010, 32 128, nr. 16, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 5 november 2009, blz. 60.

³⁷ T.J.M van Schendel, *De werkkostenregeling in mineur*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht 2013/126.4, blz. 2 en 3.

³⁸ Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 51, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, blz. 2.

³⁹ F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067, blz. 3.

⁴⁰ J.J. Boog, C.H. Brammer, J.M.P. de Kok, M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie Werkkostenregeling. Ervaringen met de WKR en toereikendheid van het forfait WKR 1,4%*, Zoetermeer: Panteia, augustus 2012, blz. 37.

Het deel van de vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte hoeft niet meer op werknemersniveau bijgehouden te worden in de loonadministratie en er hoeft geen rekening te worden gehouden met de voorwaarden en beperkingen van de oude systematiek. Maar dit geldt niet voor enkele belangrijke vrije vergoedingen en verstrekkingen uit het oude systeem die als gerichte vrijstelling zijn opgenomen in de werkkostenregeling.

Voor de werkgevers kan de werkkostenregeling gunstig zijn indien de vrije ruimte niet wordt overschreden, maar voor individuele werkgevers hoeft dit niet te gelden. Op macroniveau is een forfait van 1,4% (2011) voldoende. Het totale bedrag aan onbelaste vergoedingen en verstrekkingen, die in de vrije ruimte vallen, is €427 miljoen lager dan de vrije ruimte zelf. Op werkgeversniveau blijkt dat 78% van de werkgevers genoeg heeft aan een forfait van 1,4%.⁴¹

De doelstellingen administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging zijn dus niet bereikt. De werkkostenregeling roept nog veel vragen op. Er zijn twijfels over de houdbaarheid en werkzaamheid van het systeem.

In het rapport Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven door het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit zijn de belangrijkste knelpunten van de werkkostenregeling beschreven:

- De wetgeving is rommelig, weinig transparant en onoverzichtelijk.
- De overgangsregeling waardoor 4 jaar lang gekozen moest worden tussen de werkkostenregeling en het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen.
- Toepassing van de werkkostenregeling per inhoudingsplichtige, waardoor er niet binnen een concern verrekend kan worden.
- De uitbreiding van het loonbegrip vanaf 2011 is onduidelijk en sluit niet aan bij wat maatschappelijk gezien als loon wordt ervaren. Dit kan tot kwalificatiefouten leiden.
- Het werkplekbegrip leidt tot problemen bij werknemers die geen vaste werkplek hebben.
- De verschillende regelingen voor gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen maken de werkkostenregeling niet eenvoudiger.
- Het gebruikelijkheids criterium: het is moeilijk te bepalen wanneer een vergoeding of verstrekking gebruikelijk is of niet.
- Bedragen waarden inclusief BTW zorgt vaak voor zwaardere administratieve lasten voor inhoudingsplichtigen die BTW-ondernemer zijn.

⁴¹ J.J. Boog, C.H. Brammer, J.M.P. de Kok, M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie Werkkostenregeling. Ervaringen met de WKR en toereikendheid van het forfait WKR 1,4%*, Zoetermeer: Panteia, augustus 2012, blz. 8, 37, 50 en 52.

- De mogelijke tariefsarbitrage bij werknemers die veel verdienen, het gebruikelijkheids criterium en de keuzevrijheid van de werkgever om vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel of tot het loon van de werknemer te rekenen leidt tot meer discussies tussen de belastingdienst en werkgever.
- In internationale situaties kan het systeem van de werkkostenregeling tot problemen leiden.
- Bij startende ondernemers moet de vrije ruimte per aangiftetijdvak berekend worden en is geen eindafrekening na afloop van het kalenderjaar mogelijk.
- De aanpassingen in de financiële en salarisadministratie zijn belastend voor middelgrote en kleine werkgevers.
- De operationele kosten van de werkkostenregeling zijn niet lager geworden.⁴²

In dit hoofdstuk is besproken of de oorspronkelijke doelstellingen van de werkkostenregeling administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging zijn behaald en wat de knelpunten van de werkkostenregeling zijn. VNO NCW becijferde in plaats van een administratieve lastenverlichting een lastenverzwaring van €350 miljoen. Daarnaast vonden werkgevers niet dat de administratie er eenvoudiger op is geworden. De doelstelling administratieve lastenverlichting is dus niet behaald. Ook van vereenvoudiging is geen sprake. Er was een overgangperiode van 4 jaar nodig en ondanks dat voor de vrije ruimte vergoedingen en verstrekkingen niet meer bijgehouden hoeven te worden op werknemersniveau en er geen rekening met de voorwaarden en beperkingen van de oude systematiek hoeft te worden gehouden, geldt dit voor de gerichte vrijstellingen niet.

In het volgende hoofdstuk worden de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 besproken en of de knelpunten zijn weggenomen door de aanpassingen.

⁴² D.A. Albrechtse, P Kavelaars en F.M. Werger, *Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 7 april 2014.

Hoofdstuk 5 Zijn met de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 deze knelpunten weggenomen en zo nee, welke knelpunten zijn er blijven bestaan?

In dit hoofdstuk worden de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 besproken. Er wordt bekeken of door de aanpassingen de knelpunten uit het vorige hoofdstuk zijn weggenomen en welke knelpunten zijn blijven bestaan.

De aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 zijn:

- Afschaffing van het keuzeregime
- Wijziging van de afrekensystematiek
- Invoering van de concernregeling
- Invoering van de gerichte vrijstelling voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur met het noodzakelijkheids criterium
- Invoering van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten
- Invoering van de gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen
- Vrije ruimte van 1,5 naar 1,2%

Deze aanpassingen zullen hieronder verder besproken worden.

Per 1 januari 2015 is er een einde gekomen aan het keuzeregime waarin werkgevers konden kiezen of zij het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen of de werkkostenregeling wilden toepassen. De werkkostenregeling is dus voor iedere werkgever van toepassing.⁴³

Het bestaan van de twee regimes naast elkaar gaf veel onduidelijkheid en een grote behoefte aan voorlichting. Aan verlenging van het keuzeregime had ook een flink prijskaartje gezeten. De kosten hadden op termijn op kunnen lopen naar €300,- miljoen per jaar.⁴⁴ Het knelpunt: de overgangsregeling waardoor 4 jaar lang gekozen moest worden tussen de werkkostenregeling en het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen is hiermee opgelost.

In Art. 31a lid 11 Wet LB 1964 is een nieuwe afrekensystematiek opgenomen om de verschuldigde belasting te berekenen. De belasting moet uiterlijk worden aangegeven en afgedragen tegelijk met de aangifte, onderscheidenlijk afdracht, over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar. De inhoudingsplichtige kan als het kalenderjaar is afgelopen met betrekking tot alle vergoedingen en

⁴³ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 21.

⁴⁴ Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 110, Brief van de Staatssecretaris van Financiën 3 juli 2014, blz. 5.

verstrekkingen uit dat kalenderjaar in één keer toetsen of de vrije ruimte wordt overschreden en vervolgens de eventueel verschuldigde belasting tegelijk met de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar aangeven en afdragen.⁴⁵ Het is ook mogelijk om eerder de verschuldigde belasting aan te geven en af te dragen. Als dan na afloop van het kalenderjaar blijkt dat er te veel of te weinig belasting is afgedragen dan moet dit gecorrigeerd worden in de aangifte over het eerste tijdvak van het nieuwe kalenderjaar. In het geval dat de inhoudingsplicht eindigt in het kalenderjaar moet de verschuldigde belasting uiterlijk worden aangegeven in het tijdvak van beëindiging.⁴⁶

Tot 1 januari 2015 waren er drie methoden om de vrije ruimte te berekenen:

- Bij methode 1 werd de vrije ruimte berekend aan de hand van het fiscale loon van het voorafgaande kalenderjaar. Gedurende het lopende jaar werd getoetst of de vrije ruimte overschreden werd. Bij overschrijding moest 80% eindheffing betaald worden in het tijdvak van overschrijding en in elk volgend tijdvak moest 80% eindheffing betaald worden over alle vergoedingen en verstrekkingen die werden aangewezen als eindheffingsbestanddeel en in de vrije ruimte werden ondergebracht. Na afloop van het kalenderjaar werd de werkelijke vrije ruimte berekend en getoetst aan de hoogte van de vergoedingen en verstrekkingen en het verschil werd verrekend.
- Bij methode 2 werd de vrije ruimte ook berekend aan de hand van het fiscale loon van het voorafgaande kalenderjaar. Dit bedrag werd gedeeld door het aantal aangiftetijdvakken van het lopende kalenderjaar om de vrije ruimte per aangiftetijdvak te schatten. Per aangiftetijdvak werd getoetst of de vrije ruimte overschreden werd. Bij overschrijding moest 80% eindheffing betaald worden. Na afloop van het kalenderjaar werd de werkelijke vrije ruimte berekend en getoetst aan de hoogte van de vergoedingen en verstrekkingen en het verschil werd verrekend.
- Bij methode 3 werd de vrije ruimte berekend aan de hand van het fiscale loon per aangiftetijdvak van het lopende kalenderjaar. Per aangiftetijdvak werd getoetst of de vrije ruimte overschreden werd en bij overschrijding werd 80% eindheffing betaald. Verrekening aan het einde van het jaar was niet nodig.⁴⁷

⁴⁵ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 23.

⁴⁶ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 59.

⁴⁷ Belastingdienst, *Handboek Loonheffingen 2014*, par. 8.1, 1 oktober 2014, blz. 113 en 114.

In beginsel konden ondernemers kiezen tussen de drie methoden. Alleen startende ondernemers moesten methode 3 gebruiken, omdat in het voorafgaande kalenderjaar geen sprake was van fiscaal loon.⁴⁸

In vergelijking met voor 1 januari 2015 is de afrekeningsystematiek vereenvoudigd doordat de werkgever nog maar een keer per jaar hoeft te bepalen wat zijn verschuldigde belasting is. Er hoeft niet meer per tijdvak te worden getoetst of de vrije ruimte wordt overschreden.⁴⁹ Het knelpunt: Bij startende ondernemers moet de vrije ruimte per aangiftetijdvak berekend worden en is geen eindafrekening na afloop van het kalenderjaar mogelijk is opgelost.

In hoofdstuk 2 van deze scriptie is over de concernregeling geschreven. Art. 32 Wet LB 1964 is per 1 januari 2015 ingevoerd. Er is dus voldaan aan de behoefte vanuit de praktijk om de werkkostenregeling op concernniveau toe te passen.⁵⁰ Het knelpunt: Toepassing van de werkkostenregeling per inhoudingsplichtige, waardoor er niet binnen een concern verrekend kan worden is opgelost. Wel is het maar de vraag of de werkkostenregeling hier eenvoudiger van is geworden en of de administratieve lasten minder zijn geworden. In het volgende hoofdstuk worden de nieuwe knelpunten, die zijn ontstaan door de aanpassingen van de werkkostenregeling in 2015, besproken.

De gerichte vrijstelling voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur, die naar het redelijke oordeel van de inhoudingsplichtige noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, met inbegrip van het bijbehorende datatransport en de voor het gebruik in het kader van de dienstbetrekking benodigde programmatuur en dergelijke is opgenomen in Art. 31a lid 2 onderdeel g Wet LB 1964. Gereedschap wordt gebruikt om iets te maken, te meten of te controleren en kan naar zijn aard meerdere keren worden gebruikt. Met computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur wordt bedoeld op ICT-middelen zoals desktops, laptops, tablets en mobiele telefoons (waaronder smartphones). Ook printers kunnen onder omstandigheden als noodzakelijk gereedschap gezien worden. Het gaat niet alleen om het vergoeden of verstrekken van deze gereedschappen en ICT-middelen, maar ook om alle vergoedingen en verstrekkingen die daarmee direct verband houden.

⁴⁸ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, *Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 7 april 2014.

⁴⁹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 23.

⁵⁰ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 23.

Bijvoorbeeld het bij deze voorzieningen behorende gebruik van datatransport en de voor het gebruik in het kader van de dienstbetrekking benodigde programmatuur en dergelijke.⁵¹

Het noodzakelijkheids criterium kent als uitgangspunt dat hetgeen een werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering aan voorzieningen redelijkerwijs noodzakelijk acht, aan de werknemer kan worden vergoed of verstrekt zonder fiscaal rekening te hoeven houden met het privévoordeel van de werknemer.⁵² Er wordt een open norm geïntroduceerd die volgens de Staatssecretaris flexibel, techniekneutraal en toekomstbestendig is. Dit is nodig omdat de technologische ontwikkelingen op ICT-gebied snel gaan.⁵³

De voorzieningen voldoen aan het noodzakelijkheids criterium als:

- De voorziening naar het redelijke oordeel van de werkgever noodzakelijk is voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.
- De werkgever de voorziening betaalt en de kosten niet doorberekent aan de werknemer.
- De werknemer de voorziening teruggeeft of de restwaarde van de voorziening aan de werkgever betaalt als hij deze niet meer nodig heeft voor de dienstbetrekking. Als de werknemer de voorziening niet teruggeeft of de restwaarde van de voorziening niet betaalt, dan moet vanaf het moment dat de voorziening niet meer nodig is voor de dienstbetrekking, de restwaarde van de voorziening tot het loon gerekend worden.⁵⁴

De werknemer mag ook geen werkzaamheden verrichten in de functie van bestuurder of commissaris van de inhoudingsplichtige. Tenzij de inhoudingsplichtige aannemelijk maakt dat de voorziening een voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking van deze werknemer gebruikelijke voorziening is.

De voorzieningen moeten dus naar het redelijke oordeel van de werkgever noodzakelijk zijn voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Met noodzakelijk wordt bedoeld “zonder meer nodig”. Een voorziening is zonder meer nodig als zonder de voorziening de dienstbetrekking niet goed kan worden uitgeoefend en de voorziening moet in ieder geval daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking gebruikt worden. De omvang of de intensiteit van dat gebruik is indicatief, maar op zichzelf beschouwd niet doorslaggevend. De vraag of bepaald werk in theorie ook mogelijk zou kunnen zijn zonder de betreffende voorziening of met een andere voorziening is niet doorslaggevend. Waar het om gaat is dat de inhoudingsplichtige zich in redelijkheid op het standpunt

⁵¹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 55 en 56.

⁵² Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 21.

⁵³ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 22.

⁵⁴ Belastingdienst, *Handboek Loonheffingen 2015*, par. 20.1.8.

kan stellen dat de voorziening zonder meer nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en dus overtuigend gericht is op een optimale bedrijfsvoering. Kosten die alleen maar bijdragen aan een goede uitoefening van de dienstbetrekking zijn niet als “noodzakelijk” aan te merken.⁵⁵ Bij het noodzakelijkheids criterium wordt in eerste instantie afgegaan op het oordeel van de werkgever. Zijn betrokkenheid en verantwoordelijkheid kunnen blijken uit het feit dat hij de kosten voor zijn rekening neemt en deze niet overlaat aan de werknemer. Per werknemer of per groep werknemers die vergelijkbare werkzaamheden verrichten moet de werkgever kunnen verantwoorden waarom een voorziening voor die werknemer of die groep werknemers noodzakelijk is. De voorziening is bijvoorbeeld niet meer nodig voor de dienstbetrekking in het geval van een functiewissel, het einde van de dienstbetrekking of in het geval de werkgever overstapt op andere voorzieningen en programmatuur.⁵⁶

Om evenwicht te houden in de bewijslastverdeling tussen inspecteur en inhoudingsplichtige is een antimisbruikbepaling ingevoerd. Waar in eerste instantie het oordeel van de werkgever bepalend is voor de noodzakelijkheid van een voorziening, is dat niet zo in de situatie waarin de werknemer tevens bestuurder of commissaris is van het lichaam waarvoor hij de werkzaamheden verricht. In dat geval kunnen de hoedanigheid van werkgever en werknemer immers in elkaar overlopen, wat afbreuk kan doen aan de zakelijkheid van de afwegingen van de werkgever. Het ligt voor de hand om dan de werkgever te verplichten om aannemelijk te maken dat het gaat om een voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking gebruikelijke voorziening. Het betreft dus een verzwarende bewijslast die de nadruk op de gebruikelijkheid van de voorziening legt.^{57 58}

Met deze aanpassing wordt geen enkel knelpunt uit hoofdstuk 3 opgelost.

Een andere aanpassing is de invoering van de gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten in Art. 31a lid 2 onderdeel i Wet LB 1964. De producten moeten branche-eigen zijn van het bedrijf van de inhoudingsplichtige of van het bedrijf van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap, tot een bedrag van ten hoogste 20% van de waarde in het economisch verkeer van deze producten maar niet meer dan €500,- per werknemer per kalenderjaar.⁵⁹ Het is niet mogelijk

⁵⁵ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 56.

⁵⁶ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 56 en 57.

⁵⁷ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 58.

⁵⁸ G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015, Hoofdstuk 5.4.1B.f8 Gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur, die naar het redelijke oordeel van de inhoudingsplichtige noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking; beperkt noodzakelijkheids criterium.

⁵⁹ *Branche-eigen producten*, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art. 31a Wet LB 1964, Deventer: Kluwer, 2015, aantekening 4.3.9.

het niet gebruikte deel door te schuiven naar volgende kalenderjaren.⁶⁰ Het deel boven €500,- kan worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel en is onbelast indien er nog vrije ruimte over is.

Een verbonden vennootschap is:

- Een vennootschap waarin de werkgever voor tenminste 1/3 gedeelte belang heeft.
- Een vennootschap die voor tenminste 1/3 gedeelte belang heeft in de werkgever.
- Een vennootschap waarin een derde partij voor tenminste 1/3 gedeelte belang heeft, terwijl deze derde partij ook voor minimaal 1/3 gedeelte belang heeft in de werkgever.⁶¹

De hoogte van de vrije ruimte is afhankelijk van de loonsom. Als een bedrijf relatief veel laagbetaald personeel in dienst heeft, zal er minder vrije ruimte beschikbaar zijn. Dit effect zal nog groter zijn als het personeel ook nog veel in deeltijd werkt. Met name in de detailhandel speelt de fiscale faciliteit van de personeelskorting een rol, waarbij het beloningskarakter voorop staat.⁶² Daarom is de staatssecretaris werkgevers tegemoet gekomen en wordt de regeling voor personeelskorting, die onderdeel vormde van het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen, in de vorm van een gerichte vrijstelling in de werkkostenregeling gecontinueerd.⁶³

Geen enkel knelpunt uit hoofdstuk 3 wordt hiermee opgelost.

Per 1 januari 2015 is in Art. 31a lid 2 onderdeel h Wet LB 1964 de gerichte vrijstelling voor bij ministeriële regeling aan te wijzen voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op een bij die ministeriële regeling aan te wijzen werkplek worden gebruikt of verbruikt opgenomen. Zoals in hoofdstuk 1 genoemd bestond er al een nihilwaardering voor verstrekkingen van dergelijke voorzieningen op grond van Art. 13 Wet LB 1964. Met de gerichte vrijstelling van Art. 31a lid 2 onderdeel h Wet LB 1964 wordt het onderscheid tussen verstrekkingen en vergoedingen losgelaten.⁶⁴ Vergoedingen vallen niet onder de nihilwaardering, maar kunnen onder voorwaarden vanaf 1 januari 2015 onder de gerichte vrijstelling vallen. Sommige werkgevers hebben de voorkeur om voorzieningen te vergoeden en niet te verstrekken. In andere gevallen schrijft de CAO een vergoeding voor voorzieningen voor en heeft de werkgever geen keuze tussen vergoeden of verstrekken. Aan de

⁶⁰ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 58.

⁶¹ Belastingdienst, *Handboek Loonheffingen 2015*, par. 20.1.9.

⁶² Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 54, Aan het werk met de werkkostenregeling: verkenning verbetering van en vergroten draagvlak voor werkkostenregeling, Brief van de staatssecretaris van financiën, 21 maart 2013, blz. 24.

⁶³ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 24.

⁶⁴ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 58.

wens van de werkgevers is tegemoet gekomen door invoering van de nieuwe gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen.⁶⁵

De definitie van het begrip “werkplek” is opgenomen in Art. 1.2 lid 1 onderdeel f Uitvoeringsregeling LB 2011: iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de inhoudingsplichtige de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is, met dien verstande dat niet als werkplek wordt aangemerkt een werkruimte gelegen in een woning, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of een woonwagen in de zin van Art. 1 onderdeel I Wet op de huurtoeslag, de aanhorigheden daaronder begrepen, van de werknemer. In onderdeel 3.6 van het Besluit van 17 december 2014, Nr. BLKB2014/1894M is een toelichting gegeven op het begrip “werkplek”. Het begrip “werkplek” wordt beoordeeld vanuit de werknemer. Een werkplek van de werknemer is een plaats die deze gebruikt in verband met het verrichten van arbeid en waarvoor voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is. Dit geldt ook voor een auto of een ander vervoermiddel zolang de werknemer er arbeid in verricht en als de werkgever ARBO-verantwoordelijk is voor dat vervoermiddel. Een parkeerplaats of garage op het bedrijfsterrein van de werkgever kan als algemene ruimte ook deel uitmaken van de werkplek indien deze toegankelijk is voor werknemers.^{66 67}

De voorwaarden voor toepassing van de gerichte vrijstelling zijn opgenomen in Art. 8.4a Uitvoeringsregeling LB 2011. Tot de voorzieningen behoren ingeval deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden:

- a. Voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet;
- b. Hulpmiddelen die ook elders gebruikt kunnen worden en die geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruikt worden.

In lid 2 is een uitzondering opgenomen op de definitie van het begrip “werkplek” uit Art. 1.2 lid 1 onderdeel f. Voor de toepassing van Art. 8.4a lid 1 onderdeel a wordt onder werkplek tevens verstaan:

1^o. In geval van thuiswerk in de zin van de Arbeidsomstandighedenwet een werkruimte gelegen in een woning, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of een woonwagen in de zin van Art. 1 onderdeel I Wet op de huurtoeslag, de aanhorigheden daaronder begrepen, van de werknemer;

⁶⁵ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 24.

⁶⁶ Besluit 17 december 2014, *Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen*, Nr. BLKB2014/1894M.

⁶⁷ *Werkplek*, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art. 1.2 Uitvoeringsregeling LB 2011, Deventer: Kluwer, 2015, aantekening 2.3.

2^o. De plaats waar uitvoering wordt gegeven aan het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.⁶⁸

De voorwaarden zijn ontleend aan de tot 1 januari 2015 in Art. 3.7 Uitvoeringsregeling LB 2011 opgenomen voorwaarden voor de nihilwaardering van een verstrekking van een dergelijke voorziening. Wel is de definitie van het begrip “werkplek” voor wat betreft arbeidsvoorzieningen uitgebreid met plaatsen waar uitvoering wordt gegeven aan het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet. De passage: “waaronder computers en dergelijk apparatuur, gereedschappen en toebehoren” uit Art. 3.7 lid 1 onderdeel e Uitvoeringsregeling LB 2011 is niet opgenomen in Art. 8.4a Uitvoeringsregeling LB 2011. Dit houdt verband met een van de andere aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015: de gerichte vrijstelling voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur met het noodzakelijkheids criterium.⁶⁹

Met deze aanpassing is het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen van werkplekgerelateerde voorzieningen dus opgelost, maar het knelpunt: Het werkplekbegrip leidt tot problemen bij werknemers die geen vaste werkplek hebben bestaat nog steeds.

De laatste aanpassing is de verlaging van het percentage van de vrije ruimte van 1,5 naar 1,2%. Dit is gedaan om de andere aanpassingen te kunnen financieren. De aanpassingen in de werkkostenregeling moeten budgetneutraal plaatsvinden.⁷⁰ Met deze aanpassing worden ook geen knelpunten uit hoofdstuk 3 opgelost.

In dit hoofdstuk zijn de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 besproken. Verder is aangegeven per aanpassing of de aanpassing een knelpunt uit hoofdstuk 3 oplost of niet.

De volgende knelpunten zijn opgelost:

- De overgangsregeling waardoor 4 jaar lang gekozen moest worden tussen de werkkostenregeling en het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen.
- Toepassing van de werkkostenregeling per inhoudingsplichtige, waardoor er niet binnen een concern verrekend kan worden.

⁶⁸ *Voorzieningen op de werkplek*, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen Art. 31a Wet LB 1964, Deventer: Kluwer, 2015, aantekening 4.3.8.

⁶⁹ *Regeling van de Staatssecretaris van Financiën: tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit en douane alsmede van de Wet op de accijns*, Staatscourant, nr. 36880, 30 december 2014, nr. IZV 2014/715M, blz. 42.

⁷⁰ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 24.

- Bij startende ondernemers moet de vrije ruimte per aangiftetijdvak berekend worden en is geen eindafrekening na afloop van het kalenderjaar mogelijk.

De volgende knelpunten zijn niet opgelost:

- De wetgeving is rommelig, weinig transparant en onoverzichtelijk.
- De uitbreiding van het loonbegrip vanaf 2011 is onduidelijk en sluit niet aan bij wat maatschappelijk gezien als loon wordt ervaren. Dit kan tot kwalificatiefouten leiden.
- Het werkplekbegrip leidt tot problemen bij werknemers die geen vaste werkplek hebben.
- De verschillende regelingen voor gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen maken de werkkostenregeling niet eenvoudiger.
- Het gebruikelijkheidscriterium: het is moeilijk te bepalen wanneer een vergoeding of verstrekking gebruikelijk is of niet.
- Bedragen waarden inclusief BTW zorgt vaak voor zwaardere administratieve lasten voor inhoudingsplichtigen die BTW-ondernemer zijn.
- De mogelijke tariefsarbitrage bij werknemers die veel verdienen, het gebruikelijkheidscriterium en de keuzevrijheid van de werkgever om vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel of tot het loon van de werknemer te rekenen leidt tot meer discussies tussen de belastingdienst en werkgever.
- In internationale situaties kan het systeem van de werkkostenregeling tot problemen leiden.
- De aanpassingen in de financiële en salarisadministratie zijn belastend voor middelgrote en kleine werkgevers.
- De operationele kosten van de werkkostenregeling zijn niet lager geworden.

Met de aanpassingen in de werkkostenregeling zijn enkele knelpunten opgelost maar de doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling: vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting zijn nog steeds niet behaald.

In het volgende hoofdstuk wordt besproken of de aanpassingen voor nieuwe knelpunten hebben gezorgd.

Hoofdstuk 6 Heeft de aanpassing van de werkkostenregeling per 1 januari 2015 er toe geleid dat er nieuwe knelpunten bij zijn gekomen?

In dit hoofdstuk wordt bekeken of er door de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 nieuwe knelpunten bij zijn gekomen en worden deze knelpunten besproken.

Door de afschaffing van het keuzeregime moeten werkgevers verplicht overschakelen op het regime van de werkkostenregeling.⁷¹ Dit kan lastig zijn voor de werkgevers die zich nog niet in de werkkostenregeling verdiept hebben. Vooral bij kleinere werkgevers zal dit probleem zich voordoen. Uit de evaluatie van de werkkostenregeling blijkt dat het percentage werkgevers wat stelt volmondig kennis te hebben van de werkkostenregeling het laagst is bij de kleinste organisaties.⁷² Dit knelpunt zal met de tijd vanzelf oplossen.

De wijziging van de afrekeningsystematiek heeft naar mijn mening niet voor nieuwe knelpunten gezorgd.

Door het invoeren van de concernregeling van Art. 32 Wet LB 1964 zijn er nieuwe knelpunten ontstaan. Dit zijn de volgende knelpunten:

De Wet Loonbelasting bevatte twee regimes om te bepalen wanneer sprake is van een concern:

- Het concernbegrip van Art. 10a lid 7 Wet LB 1964 met het criterium “de verbonden vennootschap”.
- De mogelijkheid van de “samenwerkende groep inhoudingsplichtigen”.

Voor de concernregeling is niet aangesloten bij een bestaand regime, maar is een derde concernbegrip toegevoegd in Art. 32 lid 2 Wet LB 1964. Zoals in hoofdstuk 1 staat beschreven moeten inhoudingsplichtigen voor 95% of meer belang hebben in elkaar om verbonden vennootschappen te kunnen zijn.⁷³ De juridische en economische eigendom is doorslaggevend. Er wordt aangesloten bij het nominaal gestort kapitaal en er wordt dus niet getoetst aan de hand van

⁷¹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 21

⁷² J.J. Boog, C.H. Brammer, J.M.P. de Kok, M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie Werkkostenregeling. Ervaringen met de WKR en toereikendheid van het forfait WKR 1,4%*, Zoetermeer: Panteia, augustus 2012, blz. 16.

⁷³ F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067, blz. 6.

een eventuele stemrechtverdeling.⁷⁴ Dit maakt het niet duidelijker. Waarom in de ene situatie een ander concernbegrip gebruiken dan in de andere situatie?

Het concernbegrip is vooral gericht op vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal. Veel inhoudingsplichtigen kennen andere rechtsvormen⁷⁵, zoals stichtingen. Daarvoor is aan Art. 32 Wet LB 1964 toegevoegd de passage: "Een inhoudingsplichtige wordt voor de toepassing van het eerste lid eveneens geacht gezamenlijk met een andere inhoudingsplichtige in concernverband te opereren, indien de inhoudingsplichtigen stichtingen zijn die gedurende het gehele kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld voor de toepassing van de tweede volzin."

In Art. 8.4b lid 2 Uitvoeringsregeling LB 2011 is opgenomen dat er van verwevenheid sprake is als het bestuur van een van de stichtingen, de bestuursleden van de andere stichtingen benoemt of een bindende voordracht doet voor de benoeming van die bestuursleden en bij vereffening bij faillissement of opheffing van een stichting het vermogen van die stichting wordt overgedragen aan een van de andere stichtingen.⁷⁶ Zo kan het voorkomen dat een NV die niet organisatorisch verweven is met een andere inhoudingsplichtige toch gebruik kan maken van de concernregeling terwijl dit voor stichtingen die niet organisatorisch verweven zijn niet mogelijk is. Vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal en stichtingen worden niet op dezelfde manier behandeld. Indien er zowel vennootschappen als stichtingen binnen het concern actief zijn is het de vraag of de concernregeling mag worden toegepast. In de non-profit sector kan dit voorkomen. Volgens Werger kan uit de wettekst vrij eenvoudig worden geconcludeerd dat vennootschappen en stichtingen voor de toepassing van de concernregeling in principe niet samen gaan. Dit kan echter anders zijn indien de stichting aan het hoofd van het concern staat en deze stichting eveneens als inhoudingsplichtige kwalificeert. Deze stichting kan dan tenminste een 95% belang hebben in de betreffende vennootschappen.⁷⁷

Ook is het de vraag of de concernregeling van toepassing kan zijn in de situatie van certificaten van aandelen die door een STAK zijn uitgegeven. In de vennootschapsbelasting, aanmerkelijkbelangheffing en omzetbelasting is het bezitten van certificaten gelijkgesteld aan het bezit van aandelen, als het economisch belang ook berust bij de houder van de certificaten. Volgens Werger is het indirect bezit van meer dan 95% via de certificaten van aandelen voldoende om de concernregeling toe te passen als via de certificaten van aandelen het economisch belang wordt

⁷⁴ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 10, Nota naar aanleiding van het verslag, blz. 56.

⁷⁵ F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067, blz. 6.

⁷⁶ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 50.

⁷⁷ F.M. Werger, *De WKR: het feest kan niet op*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2015/5, blz. 3 en 4.

gehouden bij de resultaten van de onderliggende vennootschappen en via de STAK uiteindelijk de juridische zeggenschap wordt gehouden.⁷⁸ Uit deze voorbeelden blijkt dat er nog veel vragen zijn over de concernregeling. Er moet een meer duidelijke afbakening van het concernbegrip komen. Voor werkgevers in bepaalde situaties is het anders onduidelijk of de concernregeling wel of niet toegepast mag worden.

Met de invoering van de gerichte vrijstelling voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur, die naar het redelijke oordeel van de inhoudingsplichtige noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking ligt de verantwoordelijkheid om te beoordelen of de betreffende voorziening noodzakelijk is bij de werkgever.⁷⁹ Door de open norm met weinig detailregelgeving kan dit lastig zijn voor werkgevers. De details zullen nog door jurisprudentie bepaald moeten worden.⁸⁰ Door onduidelijkheid wanneer de gerichte vrijstelling toegepast kan worden zal het voor de werkgever lastig zijn te beslissen of hij iets wil vergoeden.

Omdat het noodzakelijkheidscriterium partieel geïntroduceerd wordt, kunnen de bepalingen omtrent de gerichte vrijstellingen, de nihilwaarderingen en werkplekvoorzieningen niet vervallen.⁸¹ Door de partiële introductie moet er duidelijkheid komen welke hulpmiddelen wel en welke niet onder de gerichte vrijstelling vallen. Er kunnen verschillen ontstaan als de ene willekeurig gekozen vergoeding wel onder het noodzakelijkheidscriterium valt en de andere vergoeding niet.⁸²

De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten wordt gefinancierd door de verlaging van de vrije ruimte van 1,5 naar 1,2%.⁸³ Daardoor gaat dit ten koste van sectoren waarin geen personeelskorting mogelijk is.⁸⁴ Zij hebben recht op minder vrije ruimte maar kunnen tegelijkertijd ook niks onderbrengen onder de gerichte vrijstelling.

⁷⁸ F.M. Werger, *De WKR: het feest kan niet op*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2015/5, blz. 3 en 4.

⁷⁹ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 56 en 57.

⁸⁰ J. Kramp, *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2013/10, blz. 2.

⁸¹ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, *Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 7 april 2014.

⁸² F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067, blz. 5.

⁸³ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 24.

⁸⁴ Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 54, Aan het werk met de werkkostenregeling: verkenning verbetering van en vergroten draagvlak voor werkkostenregeling, Brief van de staatssecretaris van financiën, 21 maart 2013, blz. 24.

Voorzieningen voor personeelskorting kunnen als loon gezien worden. De werkgever verstrekt een voordeel aan werknemers dat niet aan een willekeurige derde verstrekt zal worden. Het was de bedoeling om het “zachte loon” in de vrije ruimte onder te brengen. Met de gerichte vrijstelling voor personeelskorting wordt dus een inbreuk op de systematiek van de werkkostenregeling gepleegd.⁸⁵

Het onderscheid tussen vergoeden en verstrekken van werkplekgerelateerde voorzieningen is weggenomen met de gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen.⁸⁶ Maar zoals in het vorige hoofdstuk al is geconcludeerd bestaat het knelpunt: Het werkplekbegrip leidt tot problemen bij werknemers die geen vaste werkplek hebben nog steeds. Er zijn geen nieuwe knelpunten bijgekomen.

In dit hoofdstuk zijn de nieuwe knelpunten besproken die zijn ontstaan door de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015.

De nieuwe knelpunten zijn:

- Voor de kleinere werkgevers kan de verplichte overschakeling op de werkkostenregeling lastig zijn.
- Voor de concernregeling is een derde concernbegrip aan de Wet Loonbelasting toegevoegd.
- Het concernbegrip is gericht op vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, voor stichtingen zijn weer aparte regels toegevoegd.
- Er zijn nog veel onduidelijkheden over wanneer de concernregeling mag worden toegepast in bepaalde situaties.
- Werkgevers zijn verantwoordelijk om de noodzakelijkheid van een voorziening te beoordelen.
- Het noodzakelijkheids criterium is partieel geïntroduceerd.
- De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten gaat ten koste van sectoren waarin geen personeelskorting mogelijk is.
- Met de regeling voor personeelskorting wordt een inbreuk op de systematiek van het loonbegrip gepleegd.

In het volgende hoofdstuk wordt bekeken welke oplossingsrichtingen denkbaar zijn om de resterende knelpunten weg te nemen.

⁸⁵ F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067, blz. 6 en 7.

⁸⁶ Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting, blz. 58.

Hoofdstuk 7 Welke oplossingsrichtingen zijn denkbaar om de nog resterende knelpunten alsnog weg te nemen?

In dit hoofdstuk worden enkele oplossingsrichtingen beschreven om de resterende knelpunten weg te nemen.

Mogelijke oplossingsrichtingen zijn;

- Volgens Werger en Mertens: Het loonbegrip van Art. 10 Wet LB 1964 corrigeren met het noodzakelijkheids criterium. Er moet dan beoordeeld worden of de vergoeding of verstrekking zo objectief mogelijk gezien noodzakelijk is voor het uitoefenen van de dienstbetrekking. Er kan in de ministeriële regeling verder uitgewerkt worden wat precies onder noodzakelijk wordt verstaan. Niet noodzakelijke kosten kunnen worden ondergebracht in de vrije ruimte. De vergoedingen en verstrekkingen die onder het oude regime onder de vrijstelling voor looncomponenten die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als een beloningsvoordeel worden ervaren vielen, kunnen ook ondergebracht worden in de vrije ruimte. Zo wordt de vrije ruimte vooral bestemd voor “zwak loon”.⁸⁷ Het kan wel lastig zijn om van sommige voorzieningen de noodzakelijkheid te bepalen. In de verkenning: Aan het werk met de werkkostenregeling worden eerste levensbehoeften genoemd aangezien deze verweven zijn met het privéleven. Ieder individu maakt kosten voor levensbehoeften, onafhankelijk van de dienstbetrekking. Het is moeilijk om de noodzaak voor de dienstbetrekking en de noodzaak voor eerste levensbehoeften van elkaar te onderscheiden. Mogelijk kan worden gekeken hoe kosten in het verleden werden behandeld.⁸⁸
- Van Schendel ziet het noodzakelijkheids criterium niet zitten en stelt een norm voor van €600,- per jaar vergelijkbaar met de norm van €454,- besproken in hoofdstuk 1. Deze norm was gebaseerd op de oude regel dat vergoedingen niet tot het loon werden gerekend voorzover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel werden ervaren. Dit beloningsvoordeel werd ingevuld met een norm van €454,- zoals in hoofdstuk 1 besproken. Een privébesparing van niet meer dan €454,- werd niet tot het loon

⁸⁷ F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067, blz. 8.

⁸⁸ Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 54, Aan het werk met de werkkostenregeling: verkenning verbetering van en vergroten draagvlak voor werkkostenregeling, Brief van de staatssecretaris van financiën, 21 maart 2013, blz. 18.

gerekend. De vergoeding of verstrekking moet dan primair het zakelijke belang dienen. De privébesparing mag maximaal €600,- bedragen.⁸⁹

- Het werkplekcriterium kan afgeschaft worden. Een verbetering omdat het begrip werkplek niet meer aansluit bij de steeds flexibelere manier van inrichten van de werkzaamheden van de werknemer. Meer werknemers werken thuis of op verschillende locaties door het Nieuwe werken.⁹⁰
- Kramp noemt het afschaffen van de vrije ruimte een suggestie. Voor de vrije ruimte moeten zaken op werkgeversniveau geregeld worden: welke posten ten laste van de vrije ruimte gaan, de 80% eindheffing en salderingsmogelijkheden bij concernonderdelen. Kramp vindt dit veel werk voor kleine bedrijven en vindt de vrije ruimte niet meer nodig als alle in redelijkheid noodzakelijke vergoedingen en verstrekkingen al onbelast vergoed kunnen worden.⁹¹

In het rapport van het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam worden verder nog genoemd:

- Geheel afschaffen van vrije vergoedingen en verstrekkingen.
- Alleen vrijstellingen toestaan binnen de vrije ruimte en geen gerichte vrijstellingen meer.
- Een bepaald forfaitair percentage van de loonsom die aan de werknemer is uitbetaald vrijstellen van belasting- en premieheffing.
- Volledig afschaffen van de werkkostenregeling en weer terug naar het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen.⁹²

Andere oplossingsrichtingen kunnen zijn:

- Het aansluiten bij een van de bestaande concernbegrippen van Art. 10a lid 7 Wet LB 1964 of de “samenwerkende groep inhoudingsplichtigen”.
- Ook voor vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal de regels voor stichtingen gebruiken. Er moet dan sprake zijn van vennootschappen die gedurende het gehele

⁸⁹ T,J,M van Schendel, *De werkkostenregeling in mineur*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht 2013/126.4, blz. 6.

⁹⁰ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2013/324, blz. 4.

⁹¹ J. Kramp, *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2013/10, blz. 3.

⁹² D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, *Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 7 april 2014.

kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen.

- De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten afschaffen. Belangengroepen zullen het hier alleen niet mee eens zijn.

In dit hoofdstuk zijn enkele oplossingsrichtingen voor de resterende knelpunten uit hoofdstuk 4 en 5 genoemd. Een eerste stap lijkt te zijn een volledige introductie van het noodzakelijkheids criterium, maar ook daar kunnen problemen ontstaan bij het bepalen wanneer iets noodzakelijk is of niet, zoals bij de eerste levensbehoeften.

Hoofdstuk 8 Conclusie

De doelstellingen van de vervanging van hoofdstuk IIA Wet LB door de werkkostenregeling zijn vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting. Deze doelstellingen zijn met de oorspronkelijke werkkostenregeling niet behaald. Er is geconstateerd dat er veel knelpunten zitten in de oorspronkelijke werkkostenregeling. Met de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015 zijn enkele knelpunten opgelost. Maar een hoop oude knelpunten zijn blijven bestaan. Daarnaast zijn er ook nieuwe knelpunten bijgekomen. De doelstellingen vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting zijn dus niet beter gerealiseerd door de aanpassingen in de werkkostenregeling per 1 januari 2015.

Mogelijke oplossingsrichtingen om wel beter aan de doelstellingen te kunnen voldoen:

- Het loonbegrip van Art. 10 Wet LB 1964 corrigeren met het noodzakelijkheids criterium.
- Een privébesparing van niet meer dan €600,- niet tot het loon rekenen.
- Afschaffen van het werkplekcriterium.
- Afschaffen van de vrije ruimte.
- Geheel afschaffen van vrije vergoedingen en verstrekkingen.
- Alleen vrijstellingen toestaan binnen de vrije ruimte en geen gerichte vrijstellingen meer.
- Een bepaald forfaitair percentage van de loonsom die aan de werknemer is uitbetaald vrijstellen van belasting- en premieheffing.
- Volledig afschaffen van de werkkostenregeling en weer terug naar het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen.
- Het aansluiten bij een van de bestaande concernbegrippen van Art. 10a lid 7 Wet LB 1964 of de “samenwerkende groep inhoudingsplichtigen”.
- Ook voor vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal de regels voor stichtingen gebruiken. Er moet dan sprake zijn van vennootschappen die gedurende het gehele kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen.
- De gerichte vrijstelling voor branche-eigen producten afschaffen. Belangengroepen zullen het hier alleen niet mee eens zijn.

Ook door deze oplossingsrichtingen zullen er weer nieuwe knelpunten ontstaan, zoals bijvoorbeeld met het noodzakelijkheids criterium bij de eerste levensbehoeften. Het blijft zoeken naar het meest werkbare systeem voor de belastingdienst, werkgevers en werknemers.

Literatuurlijst

Online handboeken:

- Belastingdienst, *Handboek Loonheffingen 2014*.
- Belastingdienst, *Handboek Loonheffingen 2015*.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, Deventer: Kluwer, 2015.
- F.M. Werger, A.E.K. Zwartscholten en C.W.M. van Ballegooijen, *Werkkostenregeling*, Fiscale Zakenreeks nr. 10, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2012.
- G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, Deventer: Kluwer, 2015.

Tijdschriften:

- C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2013/324.
- J. de Haan, *Wijzigingen in de loonheffingen met ingang van 2015*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2015/01, blz. 4.
- J. Kramp, *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2013/10.
- T,J,M van Schendel, *De werkkostenregeling in mineur*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht 2013/126.4.
- F.M. Werger en A.L. Mertens, *De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2014/1067.
- F.M. Werger, *De WKR: het feest kan niet op*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2015/5.

Kamerstukken:

- Kamerstukken II 1998-1999, 26 728, nr. 3, Memorie van toelichting.
- Kamerstukken II 2009/2010, 32 128, nr. 16, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 5 november 2009.
- Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3, Memorie van toelichting.
- Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 7, Nota naar aanleiding van het verslag.
- Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 51, Brief van de Staatssecretaris van Financiën.

- Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 54, Aan het werk met de werkkostenregeling: verkenning verbetering van en vergroten draagvlak voor werkkostenregeling, Brief van de staatssecretaris van financiën, 21 maart 2013.
- Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 110, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 3 juli 2014.
- Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 3, Memorie van toelichting.
- Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 10, Nota naar aanleiding van het verslag.
- Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 50.
- Kamerstukken I 2014/2015, 34 002, D, Memorie van Antwoord.
- Rapportage internetconsultatie Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.
- *Tussenevaluatie werkkostenregeling*, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 24 oktober 2011, nr. DB2011/342, blz. 3 en 4.
- *Regeling van de Staatssecretaris van Financiën: tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit en douane alsmede van de Wet op de accijns*, Staatscourant, nr. 36880, 30 december 2014, nr. IZV 2014/715M.

Besluiten:

- Besluit 17 december 2014, *Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen*, Nr. BLKB2014/1894M.

Overig:

- D.A. Albregtse, P Kavelaars en F.M. Werger, *Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 7 april 2014.
- J.J. Boog, C.H. Brammer, J.M.P. de Kok, M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie Werkkostenregeling. Ervaringen met de WKR en toereikendheid van het forfait WKR 1,4%*, Zoetermeer: Panteia, augustus 2012.
- J.P. Vendrig, M. Folkeringa, C.M. Hartog, P.J.M. Vroonhof en J.J. Boog, *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer. Aantallen, omvang en administratieve lasten. Eindrapport*, Zoetermeer: EIM, juli 2009.

Bijlage

F.M. Werger, A.E.K. Zwartscholten en C.W.M. van Ballegooijen, *Werkkostenregeling*, Fiscale Zakenreeks nr. 10, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2011, par. 2.2.

