

De werkkostenregeling

Is de werkkostenregeling zoals deze per 1 januari 2015 geldt, kwalitatief een betere regeling dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen?

Naam student: Kim den Ouden
Studentnummer: 354696
Begeleider: dr. F.M. Werger
Rotterdam november 2015

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding.....	5
1.1 Aanleiding	5
1.2 Probleemstelling en deelvragen.....	6
1.3 Doelen en criteria	6
1.4 Verantwoording van de opzet.....	8
1.5 Afbakening	8
Hoofdstuk 2 Kernelementen oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Het loonbegrip	9
2.2.1 Voordeelcriterium.....	10
2.2.2 Causaliteitscriterium	10
2.2.3 Verstrekkingscriterium	11
2.2.4 Loon van derden	12
2.2.5 Twee verschillende zienswijzen	12
2.3 Intermediaire kosten	13
2.4 Vrijgesteld loon	13
2.5 Loon in natura	14
2.6 Onbelast voor de loonbelasting	15
2.6.1 Vrije vergoedingen.....	15
2.6.2 Vrije verstrekkingen.....	16
2.6.3 Redelijkheidstoets	16
2.6.4 Uitgesloten vergoedingen en verstrekkingen.....	17
2.6.5 Lijst vrije vergoedingen en verstrekkingen.....	17
2.6.6 Vaste kostenvergoeding	25
2.6.7 Eindheffingsloon.....	25
2.6.8 Schema vergoedingen en verstrekkingen.....	26
2.7 Administratieve Verplichtingen	27
2.7.1 Algemene administratieplicht	27
2.7.2 Administratieplicht Wet Loonbelasting	27
2.7.3 Normeringen en beperkingen	28
2.8 Knelpunten	28
2.8.1 Administratieve verplichtingen.....	28
2.8.2 Afbakeningsproblemen	29
2.8.3 Gedetailleerde wetgeving	29
2.8.4 Te laat zekerheid.....	30
2.8.5 Waardering loon in natura	31
2.9 Samenvatting	31
Hoofdstuk 3 De werkkostenregeling.....	33
3.1 Inleiding.....	33
3.2 Doel werkkostenregeling.....	33
3.3 Uitbreiding loonbegrip onder de werkkostenregeling	34
3.4 Intermediaire kosten	36
3.5 Loon in natura	37
3.5.1 Nihilwaarderingen.....	37
3.5.2 Forfaitaire waarderingen	40
3.6 Aangewezen vergoedingen en verstrekkingen	41
3.6.1 Vergoedingen en verstrekkingen bij loon uit vroegere arbeid.....	41
3.6.2 Gebruikelijkheidstoets	42
3.6.3 Uitgesloten vergoedingen en verstrekkingen.....	43
3.6.4 Forfaitaire ruimte	43
3.6.5 Gerichte vrijstellingen	44
3.6.6 Concernregeling	53
3.6.7 Berekening eindheffing	53

3.7 Administratieve verplichtingen	54
3.7.1 Loonstaat	54
3.7.2 Administratie vergoedingen en verstrekkingen.....	54
3.7.3 Eindheffingsbestanddelen aanwijzen.....	54
3.7.4 Gerichte vrijstellingen	55
3.7.5 Forfaitaire ruimte	56
3.7.6 Loon in natura	57
3.7.7 Vaste kostenvergoedingen	57
3.7.8 Concernregeling	57
3.8 Schematische weergave werkkostenregeling	58
3.9 Samenvatting	59
Hoofdstuk 4 Kwaliteit Wetgeving	61
4.1 Inleiding.....	61
4.2 Welke knelpunten zijn er bij de werkkostenregeling te onderkennen?	62
4.2.1 Het loonbegrip.....	62
4.2.2 Het werkplekbegrip.....	62
4.2.3 Het gebruikelijkheids criterium	64
4.2.4 Tariefarbitrage	65
4.2.5 Internationale complicaties	66
4.2.6 Tussenconclusie	66
4.3 Effectiviteit.....	67
4.3.1 Bereikt de werkkostenregeling het gestelde doel/ de gestelde doelen?	67
4.3.2 Conclusie Kwaliteitseis 1: Effectiviteit.....	72
4.4 Efficiëntie	73
4.4.1 In hoeverre neemt de werkkostenregeling de knelpunten die onder het oude regime bestonden weg?.....	73
4.4.2 In hoeverre zijn er nieuwe knelpunten onder de werkkostenregeling te onderkennen?	74
4.4.3 Conclusie Kwaliteitseis 2: Efficiëntie.....	75
4.5 Rechtvaardigheid.....	75
4.5.1 Is er gelijke behandeling van werkgevers onder de werkkostenregeling?.....	75
4.5.2 Conclusie Kwaliteitseis 3: Rechtvaardigheid.....	76
4.6 Onderlinge afstemming met andere regelingen.....	76
4.6.1 Is de werkkostenregeling inpasbaar in het internationale wetgevingskader (expats)?	76
4.6.2 Vindt er aansluiting plaats bij de sociale zekerheid?	78
4.6.3 Conclusie Kwaliteitseis 4: Onderlinge afstemming met andere regelingen.....	79
4.7 Conclusie	79
Hoofdstuk 5 Oplossingsrichtingen	82
5.1 Inleiding.....	82
5.2. Oplossingsrichtingen	82
5.2.1 Het geheel afschaffen van vrije vergoedingen en verstrekkingen.....	82
5.2.2 Volstaan met één vrije ruimte	83
5.2.3 Forfait per werknemer.....	83
5.2.4 Afschaffen vrije ruimte.....	83
5.2.5 Terug naar het oude regime	84
5.2.6 Aanpassen werkkostenregeling.....	84
5.3 Invoering noodzakelijkheids criterium.....	85
5.3.1 Aanpassing loonbegrip	85
5.3.2 Gerichte vrijstellingen	86
5.3.3 Vrije ruimte.....	87
5.3.4 Werkplekcriterium en nihilwaarderingen.....	89
5.3.5 Schema aanpassing werkkostenregeling	89
5.4 Knelpunten werkkostenregeling weggenomen?.....	90
5.4.1 Reactie staatssecretaris op wetsvoorstel NOB	90
5.5 Toetsing aan de kwaliteitseisen van wetgeving.....	91
5.5.1 Effectiviteit.....	91

5.5.2 Efficiëntie.....	92
5.5.3 Rechtvaardigheid.....	92
5.5.4 Onderlinge afstemming met andere regelingen.....	92
5.6 Conclusie.....	93
Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen.....	95
6.1 Beantwoording van de probleemstelling.....	95
6.1.1 Theoretisch kader.....	95
6.1.2 Toetsingskader.....	96
6.2 Eindconclusie en aanbeveling.....	98
Literatuuroverzicht.....	99

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Met ingang van 1 januari 2015 moet de werkkostenregeling in de Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) verplicht worden toegepast.¹ De overgangsregeling die vanaf 1 januari 2011² van toepassing was is vervallen. De werkkostenregeling is ingevoerd ter vervanging van het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen dat tot 1 januari 2011 gold.

Onder het oude systeem diende een werkgever per individuele werknemer te toetsen of er sprake was van loon volgens artikel 10 Wet LB 1964 of van een vrije vergoeding of verstrekking. Volgens de Staatssecretaris waren de gedetailleerde regels en de administratieve lasten voor de werkgever en de Belastingdienst te groot.³ De wetgever heeft geprobeerd om met het regime van de werkkostenregeling het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen substantieel te vereenvoudigen.⁴

Onder de werkkostenregeling kan de werkgever in beginsel zelf kiezen welke vergoedingen en/of verstrekkingen hij als eindheffingsloon wil aanmerken en ze onbelast wil vergoeden. Er is sprake van een forfaitaire ruimte van 1,2% van de fiscale loonsom. Bij overschrijding van deze ruimte geldt een eindheffingsstarief voor de werkgever van 80% van het bedrag dat boven de vrijstelling uit gaat.⁵ Naast het algemene forfait van 1,2% is er nog een aantal gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen. De administratieve lasten van de werkgever zouden verminderd worden doordat de werkgever de vergoedingen en verstrekkingen die binnen de vrije ruimte vallen niet meer per individuele werknemer hoeft te verantwoorden. Daarnaast hoeft de eventuele belasting van de overschrijding van de vrije ruimte niet per individuele werknemer worden geadministreerd, aangezien de werkgever nu de loonbelasting verschuldigd is.

Al snel na invoering van de werkkostenregeling bleek echter dat deze veel vragen oproep en dat er sprake was van vele knelpunten. Het rapport “Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven”⁶ van het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam is op 7 april 2014 verschenen, waarin op basis van een literatuurstudie en praktijkinterviews een inventarisatie is gemaakt van de knelpunten in de werkkostenregeling. Uit dit rapport blijkt dat er vele knelpunten zijn. Er wordt zelfs in de literatuur bepleit om alsnog de werkkostenregeling af te schaffen.⁷ Dit is de aanleiding geweest voor deze scriptie, waarin de kwaliteit van de werkkostenregeling wordt onderzocht. De kwaliteit heeft verschillende aspecten zoals de vraag of de wet haar doel bereikt en of de wet geen ongewenste neveneffecten heeft. De kwaliteit van de

¹ Brief staatssecretaris 7 maart 2013, DB/2013/96M, p. 4.

² Wet van 23 december 2009, Stb. 2009, 611 (fiscale vereenvoudigingswet).

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

⁴ Idem.

⁵ Art 31a lid 2 Wet LB 1964.

⁶ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, ‘Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven’, Rotterdam: FEI april 2014.

⁷ Th.J.M. van Schendel, ‘De werkkostenregeling in mineur’, TFO 2013/126.4.

werkkostenregeling wordt onderzocht door te toetsen aan de criteria die aan een goed (belasting)stelsel worden gesteld.⁸ De vier criteria waaraan getoetst zal worden zijn; effectiviteit, efficiëntie, rechtvaardigheid en de onderlinge afstemming met andere regelingen. Deze criteria zullen in paragraaf 1.3 verder geconcretiseerd worden.

1.2 Probleemstelling en deelvragen

De probleemstelling luidt als volgt:

Is de werkkostenregeling zoals deze per 1 januari 2015 geldt, kwalitatief een betere regeling dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen zoals dat tot 1 januari 2011 gold? Zo nee, zijn er dan alternatieven denkbaar die er toe leiden dat de werkkostenregeling kwalitatief wel een betere regeling is?

Om tot een antwoord te komen op mijn probleemstelling maak ik gebruik van een aantal deelvragen;

Hoofdstuk 2:

-Wat waren de kernelementen van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen zoals dat tot 1 januari 2011 gold en welke knelpunten werden er bij die systematiek ervaren?

Hoofdstuk 3:

-Welke doelen had de wetgever met de introductie van de werkkostenregeling en hoe werkt de systematiek per 1 januari 2015?

Hoofdstuk 4:

- Welke knelpunten zijn er bij de systematiek per 1 januari 2015 te onderkennen?

-Voldoet de werkkostenregeling zoals die per 1 januari 2015 geldt aan de criteria die aan een goed (belasting)stelsel worden gesteld?

Hoofdstuk 5:

-Kan de werkkostenregeling verder worden verfijnd, teneinde eventueel resterende knelpunten zoveel mogelijk weg te nemen?

1.3 Doelen en criteria

Om te kunnen toetsen of de werkkostenregeling een verbetering is ten opzichte van het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen zal er in hoofdstuk 4 aan een aantal criteria getoetst moeten worden.

1. Effectiviteit

Allereerst dient de werkkostenregeling effectiever (althans niet minder effectief) te zijn dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen. Het gaat bij effectiviteit om de toetsing van doelen en middelen.⁹ Getoetst zal worden of de doelstellingen die met de werkkostenregeling beoogd werden zijn verwezenlijkt.

⁸ Ministerie van Justitie, 'Zicht op wetgevingskwaliteit', 2005.

⁹ Idem, p. 29.

Het doel van de wetgever was dat de werkkostenregeling eenvoudiger toepasbaar werd voor zowel de werkgevers als de Belastingdienst.¹⁰ De eenvoud in uitvoering zal daarom het eerste criterium zijn waaraan ik zal toetsen of de werkkostenregeling een verbetering is. Er is aan dit criterium voldaan indien de werkkostenregeling minder gedetailleerde regels heeft, er sprake is van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen en er minder administratieve verplichtingen zijn.

Er zal een vergelijking worden gemaakt tussen de werkkostenregeling en het oude regime omtrent de administratieve verplichtingen en de mate van detaillering van de verschillende regels. Daarnaast zal getoetst worden of er onder de werkkostenregeling nieuwe begrippen zijn geïntroduceerd die tot nieuwe onduidelijkheid leiden. De wettelijke systematiek dient dus begrijpelijker, duidelijker en toegankelijker te zijn dan de oude regeling.¹¹

Het beginsel van rechtszekerheid is een ander belangrijk criterium waar aan moet worden voldaan. Dit beginsel heeft echter een sterke overlap met de kwaliteitscriteria eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid waardoor dit geen afzonderlijk toetsingscriterium zal zijn. Er wordt geacht aan te zijn voldaan indien aan het criterium van eenvoud in uitvoering wordt voldaan.

2. Efficiëntie

Een ander criterium dat moet worden gewaarborgd voordat er sprake is van een goed (belasting)stelsel is dat de werkkostenregeling efficiënter (althans niet minder efficiënt) is dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen. Er is sprake van efficiëntie indien de werkkostenregeling eenvoudig is en tot relatief lage administratieve lasten leidt. Dit komt ook weer overeen met het criterium eenvoud van uitvoering. Daarnaast is de werkkostenregeling efficiënter indien de knelpunten onder het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen worden opgelost en indien er geen nieuwe knelpunten ontstaan.

3. Rechtvaardigheid

Het derde toetsingscriterium is rechtvaardigheid. Onder ‘rechtvaardigheid’ wordt verstaan dat de heffing wordt gedragen door het rechtvaardigheidsgevoel van de samenleving.¹²

De werkkostenregeling zorgt voor een eindheffingsloon voor de werkgever. Dientengevolge dienen de werkgevers gelijk behandeld te worden. Er wordt onder andere gekeken naar het eindheffingsstarief van 80% en er wordt getoetst of dit een verschil in behandeling oplevert tussen verschillende werkgevers.

4. Onderlinge afstemming met andere regelingen

Tot slot is het laatste toetsingscriterium de onderlinge afstemming met andere regelingen. Hiermee wordt onder andere bedoeld de inpasbaarheid van de werkkostenregeling in het internationale wetgevingskader. Van Schendel¹⁴ stelt bijvoorbeeld dat de uitwerking van de werkkostenregeling in

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

¹¹ F.M. Werger, ‘Loonsomheffing’, Deventer: Kluwer 2011, p. 256.

¹² L.G.M. Stevens, ‘Belasting: weggegooid geld?’ Deventer: Kluwer, 2002, p. 22.

¹⁴ Th.J.M. van Schendel, ‘De werkkostenregeling in internationaal perspectief’, NTFRB 2012/9.

internationaal perspectief in strijd is met de door Nederland gesloten belastingverdragen en met het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001). Deze stelling zal onder andere onderzocht worden. Daarnaast zullen de problemen omtrent de sociale zekerheid onderzocht worden die (kunnen) ontstaan indien bijvoorbeeld de belastingplicht en premieplicht uiteen lopen.

1.4 Verantwoording van de opzet

Om mijn probleemstelling zo goed mogelijk te kunnen beantwoorden zal ik in hoofdstuk twee het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen bespreken. Daarin zullen de knelpunten worden genoemd die de aanleiding waren voor de wetgever om over te gaan naar de werkkostenregeling. In hoofdstuk drie zal de werkkostenregeling uitvoerig worden besproken. Allereerst zal het doel besproken worden die de wetgever had met de introductie van de werkkostenregeling. Er wordt daarna uiteengezet hoe de werkkostenregeling in zijn huidige vorm werkt. Daarnaast zal voor de duidelijkheid een schematische weergave van de werkkostenregeling gegeven worden. Vervolgens wordt in hoofdstuk vier de kwaliteit van de werkkostenregeling getoetst. Dit wordt gedaan aan de hand van de hiervoor genoemde vier criteria; effectiviteit, efficiëntie, rechtvaardigheid en de onderlinge afstemming met andere regelingen. Er zal onder andere worden onderzocht of de knelpunten onder het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen worden opgelost en of de werkkostenregeling nieuwe problemen/knelpunten veroorzaakt. In hoofdstuk vijf zullen een aantal, door de literatuur geopperde, oplossingsrichtingen benoemd worden. Er zal een oplossingsrichting worden gegeven die er voor zorgt dat de meeste knelpunten worden weggenomen en die voldoet aan de kwaliteitseisen van de wetgeving. In hoofdstuk zes volgt een conclusie en wordt een aanbeveling gegeven.

1.5 Afbakening

Er zal in deze scriptie niet stilgestaan worden bij de verschillende wijzigingen over de jaren. De scriptie zal zich beperken tot de werkkostenregeling in zijn huidige vorm.

Hoofdstuk 2 Kernelementen oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen

2.1 Inleiding

Haast iedere werkgever vergoedt of verstrekt zaken aan werknemers ter behoorlijke vervulling van hun dienstbetrekking. Elke werkgever heeft zijn eigen redenen om vergoedingen en verstrekkingen aan zijn werknemers te geven. Denk aan het mogelijk maken voor werknemers om ook thuis of onderweg te kunnen werken, of dat de werkgever het belangrijk vindt dat zijn werknemers gezond en actief blijven. Deze kosten mogen fiscaal onder voorwaarden belastingvrij worden vergoed. De voorwaarden zorgen er hoofdzakelijk voor dat de zakelijkheid van de te vergoeden kosten wordt gewaarborgd.

Inhoudingsplichtigen konden tot 1 januari 2015 kiezen om de regels zoals die vóór 2011 golden (hierna: het oude regime) toe te passen in plaats van de werkkostenregeling. Om mijn probleemstelling te kunnen beantwoorden zal allereerst de vraag wat de kernelementen waren van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen zoals dat tot 1 januari 2011 gold beantwoord worden. Indien wordt verwezen naar een artikel in de Wet op de Loonbelasting, dan wordt hiermee de wettekst van 2010 bedoeld. Allereerst zal het in artikel 10 Wet LB 1964 beschreven begrip ‘loon’ besproken worden en het begrip ‘intermediaire kosten’ wordt behandeld. In artikel 11 Wet LB 1964 worden de vrijgestelde loonbestanddelen behandeld. Artikel 11 lid 1, onderdelen a en b Wet LB 1964 zijn van belang waarin wordt verwezen naar hoofdstuk IIA Wet LB 1964 betreffende de vrije vergoedingen en verstrekkingen (artikelen 15 t/m 17a Wet LB 1964). In paragraaf 2.6.5 worden de gecodificeerde vergoedingen en verstrekkingen uitgebreid behandeld om later een vergelijking te kunnen maken met de werkkostenregeling.

In paragraaf 2.7 wordt aandacht besteed aan de administratieve verplichtingen. Tot slot worden de knelpunten toegelicht die de aanleiding waren voor de wetgever om over te gaan op de werkkostenregeling.

2.2 Het loonbegrip

Artikel 10, lid 1 Wet LB 1964 zoals dat tot 1 januari 2011 gold luidde als volgt:

“Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten”.

De woorden ‘al hetgeen’ zorgen ervoor dat het begrip loon ruim moet worden opgevat. Er bestaat ten aanzien van het fiscale loon geen verschil of de beloning voortvloeit uit een tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking.

Het loonbegrip wordt afgebakend door een aantal vereisten, die gevormd zijn door jurisprudentie.¹⁶ De vereisten zijn het voordeelcriterium, het causaliteitscriterium, en het verstrekkingcriterium die hierna behandeld zullen worden.

¹⁶ Onder andere: BNB 2001/354, BNB 1993/19 en BNB 1984/2.

2.2.1 Voordeelcriterium

Het eerste vereiste dat door de jurisprudentie is gevormd, is het voordeelcriterium. Dit berust op de gedachte dat een heffingssubject gebaat dient te zijn wil sprake zijn van loon.¹⁷ Het gaat hierbij expliciet over de “voordelen die de werkgever aan de werknemer als zodanig in welke vorm of onder welke benaming ook verstrekt”.¹⁸ Het is dus niet van belang in welke vorm het voordeel wordt genoten of welke naam de werkgever aan het voordeel geeft. De bewoording ‘als zodanig’ zorgt voor een causaal verband en zal besproken worden in de volgende paragraaf. De Hoge Raad gebruikt telkens de term ‘voordeel uit dienstbetrekking’, maar zegt niet wat de term inhoudt. Ik onderschrijf de mening van Hoogstraten die stelt dat een ‘voordeel’ de werknemer verrijkt of zijn bestedingsmogelijkheid vergroot.¹⁹ Daarnaast kan er ook sprake zijn van een ‘voordeel’ indien de werknemer niet verarmt of zich bespaart op uitgaven.²⁰

2.2.2 Causaliteitscriterium

Er dient sprake te zijn van een causaal verband tussen de dienstbetrekking en de vergoeding of verstrekking voordat deze aangemerkt kan worden als loon. De Hoge Raad heeft ervoor gekozen om het voordeel te koppelen aan de dienstbetrekking en niet aan de arbeid.²¹ Dit betekent dat er sprake kan zijn van loon, terwijl de werknemer voor het verkregen voordeel geen arbeid heeft verricht. Het voordeel is dan ontstaan door het bestaan van een dienstbetrekking.

De vraag is wat de causaliteit is tussen het genoten voordeel en de dienstbetrekking. Er bestaan drie theorieën omtrent het verband; de leer van de *conditio sine qua non*, het finaliteitscriterium en de leer van de redelijke toerekening. De leer van de *conditio sine qua non* stelt dat het feit dat de dienstbetrekking je in staat heeft gesteld het voordeel te behalen, er sprake is van loon. Dit loonbegrip is te ruim omdat het miskent dat betalingen aan werknemers ook in een andere hoedanigheid kunnen worden gedaan. Denk aan een werkgever die een bos bloemen geeft aan zijn zieke werknemer. Er bestaat dan naast de dienstbetrekking een andere relatie tussen de werkgever en werknemer. Deze bos geeft hij namelijk eerder uit wellevendheid, sympathie of piëteit, op grond van een persoonlijke relatie dan uit hoofde van het werkgeverschap. Bloemen ter gelegenheid van secretaresse dag of een ambtsjubileum worden echter wel als loon aangemerkt omdat zij duidelijk gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking.²² Indien in de arbeidsvoorwaarden staat dat iedere zieke werknemer een bos bloemen krijgt, dan vindt het voordeel zozeer haar grond in de dienstbetrekking, dat de bos bloemen moet worden aangemerkt als loon in natura genoten uit die dienstbetrekking.²³

¹⁷ A.L. Mertens, ‘Ontwikkelingen op het punt van het loonbegrip voor de loonheffingen’ TFO 2009/101.

¹⁸ HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19.

¹⁹ P.W.H. Hoogstraten, ‘De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?’ WFR 2010/288.

²⁰ HR 15 maart 1950 B. 8793.

²¹ HR 11 juni 1952 B. 9236 en HR 15 februari 1956, nr. 12 618, BNB 1956/98.

²² Besluit 23 juni 2014 nr. BLKB2014/1033M, paragraaf 4.9.

²³ Zie ook: HR 4 april 1979, nr. 19 253, BNB 1979/209 omtrent een vergoeding voor gedeerde en te derven levensvreugde wat expliciet in de arbeidsovereenkomst is genoemd (Pensioenwet).

Dat de leer van de *conditio sine qua non* uitgaat van een te ruim loonbegrip wordt bevestigd door de Hoge Raad in het smeerkuilarrest.²⁴ De vergoedingen voor immateriële schade en verlies aan arbeidskracht, die de werkgever aan de werknemer betaalde als gevolg van een ongeval van de werknemer in de smeerkuil, vond niet zozeer grond in de dienstbetrekking dat deze als daaruit genoten moest worden beschouwd. Niet alles dat voortvloeit uit de dienstbetrekking is loon. Het finaliteitscriterium daarentegen gaat uit van een te beperkt loonbegrip. Het finaliteitscriterium stelt namelijk dat er pas sprake is van loon als de betaling een beloning is voor de door de werknemer verrichte werkzaamheden. Ik onderschrijf de mening van Mertens²⁵ die stelt dat aan het loonbegrip geen beloningscriterium ten grondslag ligt en de Hoge Raad dit in 2008 expliciet heeft bevestigd.²⁶ Derhalve, geldt de leer van de redelijke toerekening. Als loon wordt aangemerkt alle voordelen die geacht kunnen worden zakelijk aan de dienstbetrekking te worden toegerekend.²⁷

2.2.3 Verstrekkingcriterium

Er is tevens pas sprake van loon als het voordelen betreft die de werkgever aan de werknemer als zodanig verstrekt.²⁸ Dit geldt niet voor fooien en dergelijke prestaties van derden. Deze worden daarom apart besproken in paragraaf 2.2.4. Indien de werknemer een voordeel behaalt die niet door de werkgever is verstrekt, maar die hij kan behalen omdat zijn dienstbetrekking hem daartoe in staat stelde, is er dus geen sprake van loon.²⁹ Er wordt ook aan het verstrekkingcriterium voldaan als de werkgever aan de werknemer een voordeel ‘laat’. Dit was het geval bij een touringcarchauffeur die de in de bus gegenereerde baromzet mocht behouden.³⁰ Er was sprake van een door de werkgever verstrekt voordeel waardoor het voordeel als loon moest worden aangemerkt.

De werkgever moet tevens bekend zijn met het voordeel als zodanig. Dit wordt het bewustheidscriterium genoemd en behoort tot het verstrekkingcriterium. De Hoge Raad oordeelt: *“Het is immers niet aannemelijk dat de wetgever zou hebben bedoeld ook tot het loon te rekenen voordelen waarover de werkgever geen loonbelasting kan inhouden omdat hij met die voordelen niet bekend is”*.³¹

Ik deel de mening van Kavelaars die stelt dat het gaat om een geobjectiverde bewustheid, die geacht wordt aanwezig te zijn.³² Het gaat dus om wat de werkgever zich redelijkerwijs bewust had moeten zijn. De werkgever hoeft daarentegen niet bekend te zijn met de precieze omvang van het voordeel.³³ Het is ook niet noodzakelijk dat de werknemer zich bewust is van het voordeel.³⁴

²⁴ HR 29 juni 1983, nr. 21 435, BNB 1984/2.

²⁵ A.L. Mertens, ‘Ontwikkelingen op het punt van het loonbegrip voor de loonheffingen’ TFO 2009/101.

²⁶ HR 8 februari 2008, nr. 43 514, BNB 2008/82.

²⁷ F.M. Werger, ‘De werkkosten in crisis? ... Het is maar hoe je het bekijkt’, WFR 2012/1062.

²⁸ A.L. Mertens, ‘Het beginsel van de minste pijn’, *Ars Aequi Libri* Nijmegen 2012 p. 85.

²⁹ HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19.

³⁰ HR 24 juli 1995, nr. 30 804, BNB 1995/311.

³¹ HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19, r.o. 3.3.

³² Noot P. Kavelaars, BNB 2005/271.

³³ HR 24 juli 1995, nr. 30 804, BNB 1995/311.

³⁴ HR 18 december 1985, nr. 23 186, BNB 1986/49.

2.2.4 Loon van derden

Van derden afkomstige voordelen behoren slechts tot het loon als deze in opdracht en voor rekening van de werkgever zijn verstrekt, dan wel met medeweten van de werkgever door een andere concernmaatschappij.³⁵ Daarnaast kunnen fooien en dergelijke prestaties tot het loon behoren. Dit zijn *“prestaties, die kunnen worden beschouwd als vergelding – in ruime zin genomen – voor hetgeen de werknemer als zodanig heeft verricht of verwacht wordt te zullen verrichten, remuneratieve schenkingen daaronder begrepen”*.³⁶ Het voordeel moet dus een tegenprestatie zijn voor werkzaamheden die de ontvanger in zijn hoedanigheid van werknemer verricht.³⁷ Dit wordt bevestigd in het Dow Chemical arrest.³⁸ Een werknemer had in het kader van zijn dienstbetrekking met een team van medewerkers een nieuw procedé ontwikkeld dat het energieverbruik en het waterverbruik bij de productie van waspoeder reduceert. Zijn werkgever had hem als kandidaat voor de Dow Chemical Energieprijs aangemeld, die hij kreeg toegekend. De vraag was of het gewonnen geldbedrag loon vormde in de zin van artikel 10, lid 1 Wet LB 1964. De Hoge Raad oordeelde dat aan deze prijs elk element van een tegenprestatie voor werkzaamheden ontbrak en dat de prijs niet het karakter had van een vergoeding voor werkzaamheden die belanghebbende als werknemer heeft verricht. Daardoor was er in dit geval geen sprake van loon. Uit dit arrest blijkt dat de Hoge Raad bij loon van derden wel stelt dat het moet gaan om een beloning voor arbeid (finaliteitseis).

2.2.5 Twee verschillende zienswijzen

Om in het volgende hoofdstuk (paragraaf 3.3) te kunnen toetsen of het loonbegrip is uitgebreid worden de twee verschillende zienswijzen betreffende het loonbegrip besproken.³⁹

Allereerst de ruime zienswijze die naar het saldo van artikel 10 en 11 kijkt om te kunnen concluderen of iets als belast loon moet worden aangemerkt. Een vergoeding/verstrekking kan alleen dan onbelast worden vergoed/verstrekkt indien er een expliciete wettelijke vrijstelling bestaat in artikel 11. Daarnaast bestaat de beperkte zienswijze die toetst of er sprake is van een objectief beloningsvoordeel is en dus alleen naar artikel 10 kijkt.

De verschillende visies leiden pas tot een andere uitkomst indien er geen expliciete vrijstelling wordt aangewezen. Stel een werkgever geeft een persoonlijke attentie voor de verjaardag van een werknemer. Indien de beperkte zienswijze wordt gevolgd en het een voor een verjaardag maatschappelijk gebruikelijk cadeau betreft, dan is er geen sprake van loon omdat de attentie naar objectieve maatstaven geen beloningsvoordeel is. Daarentegen stelt de ruime zienswijze echter dat er sprake is van belastbaar loon, tenzij de vrijstelling voor verstrekkingen met een in hoofdzaak ideële waarde kan worden ingeroepen.

³⁵ HR 1 november 2000, nr. 361, BNB 2001/82.

³⁶ HR 15 februari 1950, B. 8782.

³⁷ A.L. Mertens, ‘Het beginsel van de minste pijn’, *Ars Aequi Libri* Nijmegen 2012 p.96.

³⁸ HR 10 augustus 2001, nr. 36 061, BNB 2001/354.

³⁹ Th.J.M. van Schendel, ‘Het loonbegrip in de fiscale vereenvoudigingswet 2010’, NTFRB 2011/2.

De ruime zienswijze wordt volgens Mertens door de Hoge Raad in 2008 expliciet bevestigd omdat er aan het loonbegrip geen beloningscriterium ten grondslag ligt.⁴⁰ Ik onderschrijf deze mening en vindt dat het loonbegrip ruim moet worden opgevat, waarbij ‘al hetgeen’ belastbaar loon is en vervolgens eventueel een expliciete vrijstelling geldt.

2.3 Intermediaire kosten

Vergoedingen voor intermediaire kosten behoren niet tot het loon. Het begrip ‘intermediaire kosten’ is afkomstig uit jurisprudentie.⁴¹ Belanghebbende stelt in dit arrest dat de stallingsvergoeding voor de auto van de zaak die hij ontvangt, betrekking heeft op intermediaire kosten. Het hof geeft aan dat er sprake is van intermediaire kosten bij: *“betalingen die de werknemer, namens, althans in opdracht en voor rekening van, de werkgever aan derden verricht”*. De stallingsvergoedingen vormen in dit arrest geen intermediaire kosten aangezien niet blijkt dat belanghebbende betalingen in opdracht en voor rekening van zijn werkgever aan derden verricht.

Vergoedingen voor intermediaire kosten betreffen een terugbetaling van door de werknemer ten behoeve van de werkgever voorgesloten uitgaven.⁴² Dankaart geeft aan dat de term intermediaire kosten niet zo goed is geformuleerd. De kosten zelf zijn geen intermediair maar de werknemer is een intermediair tussen de werkgever en de partij waar de uitgaaf wordt gedaan. De terugbetaling door de werkgever vindt plaats vanuit de relatie crediteur-debiteur en niet vanuit de relatie werkgever-werknemer. De geldstroom vloeit dus niet voort uit de dienstbetrekking waardoor er bij intermediaire kosten geen sprake is van loon. Dit is bijvoorbeeld tevens het geval indien een werknemer kosten maakt voor het wassen van de auto van de zaak.

Ik onderschrijf de mening van Werger die stelt dat het geen vereiste is dat de werkgever daadwerkelijk opdracht geeft tot het maken van de uitgaven.⁴³ Indien de werknemer binnen zijn reguliere taakomschrijving en plichtsbefef als goed werknemer bepaalde kosten voor de werkgever maakt, dan kan het voorgesloten bedrag al onbelast worden vergoed.

Een vergoeding blijft onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen al onbelast als deze naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel wordt ervaren. Het was in de praktijk daarom niet vaak nodig om een beroep te doen op de intermediaire kosten. Het belang van het begrip intermediaire kosten is onder de werkkostenregeling echter groter geworden. Dit zal in hoofdstuk 3, paragraaf 3.4 verder worden toegelicht.

2.4 Vrijgesteld loon

Niet alles behoort tot het loon van de werknemer. In artikel 11 wordt beschreven wat tot het vrijgesteld loon behoort. Artikel 11, lid 1 onderdelen a en b verwijzen naar de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Dit zijn vergoedingen/verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen

⁴⁰ HR 8 februari 2008, nr. 43 514, BNB 2008/82.

⁴¹ Hof Amsterdam 31 mei 2006, nr. 05/0321, V-N 2006/52.1.3.

⁴² E.P.J. Dankaart, ‘Intermediaire kosten’, *Forfaitair* 2009/200.

⁴³ F.M. Werger, ‘Loonsomheffing’, Deventer: Kluwer 2011, p. 256.

niet als beloningsvoordeel worden ervaren. Er wordt verwezen naar Hoofdstuk IIA en de artikelen 17 en 17a van de Wet LB 1964. In paragraaf 2.6 zal verder worden ingegaan op deze vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen.

Daarnaast zijn onder andere de dienstjuitkering, overlijdensuitkering en de uitkering van een fonds geen loon.⁴⁴ Op deze vrijgestelde loonbestanddelen zal in deze scriptie niet verder worden ingegaan. Er bestaat discussie omtrent de vraag hoe breed de reikwijdte van het loonbegrip is. Beperkt artikel 11 Wet LB 1964 slechts artikel 10 van die wet? Of zorgt artikel 11 ervoor dat het loonbegrip van artikel 10 wordt uitgebreid? Artikel 11 dient dan ‘a contrario’ geïnterpreteerd te worden.⁴⁵ Ik deel de mening van Mertens, die stelt dat de wetssystematiek gevolgd dient te worden. Er wordt pas aan een vrijstelling ingevolge artikel 11 toegekomen indien de betreffende uitkering of verstrekking op grond van artikel 10 tot het loon behoort.

2.5 Loon in natura

Loon in natura wordt ook wel aangeduid als een verstrekking, en ziet op het genot van het verstrekte, en niet op het recht daarop.⁴⁶ Op basis van artikel 13, lid 1 Wet LB 1964 dient dit loon in aanmerking genomen te worden naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend. De zogenoemde ‘winkelwaarde’ is bepalend. Dit is de laagste prijs die de werknemer zou kunnen vinden als hij de verstrekking zelf had moeten kopen. Het is dus niet noodzakelijkerwijs het bedrag dat de werkgever voor de verstrekking heeft betaald.⁴⁷ Hierdoor wordt het beste aangesloten bij de economische realiteit en daarmee wordt de objectieve inhoud van het begrip benadrukt.⁴⁸

Indien de werknemer het loon in natura echter verbruikt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, dan vormt de besparingswaarde het uitgangspunt voor de waardering van loon in natura. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een door een werkgever verstrekte zakelijke maaltijd, waar aanwezigheid van de werknemer gewenst of zelfs noodzakelijk is.⁴⁹ Voor de besparingswaarde geldt dat het genoten voordeel van de werknemer wordt gesteld op het bedrag dat iemand, die financieel en sociaal gezien onder dezelfde groep valt, zou hebben besteed om die behoefte te bevredigen.⁵⁰

Op grond van de delegatiebepaling van artikel 13, lid 3 Wet LB 1964, zijn in de uitvoeringsregeling LB 2001 afzonderlijke waarderingsvoorschriften opgenomen.⁵¹

Waarde ter beschikking gestelde communicatiemiddelen

De waarde van het genot van ter beschikking gestelde communicatiemiddelen, niet zijnde computers en dergelijke apparatuur, wordt gesteld op de daaraan in het economische verkeer verbonden kosten.⁵²

⁴⁴ Artikel 11, lid 1, onderdelen h, n en o Wet LB 1964.

⁴⁵ A.L. Mertens, ‘Het beginsel van de minste pijn’, *Ars Aequi Libri* Nijmegen 2012 p.116.

⁴⁶ C.W.M. van Ballegooijen, ‘Het fiscale loonbegrip’ Deventer: Kluwer 1989 p. 49.

⁴⁷ A.L. Mertens, ‘Het beginsel van de minste pijn’, *Ars Aequi Libri* Nijmegen 2012 p. 100.

⁴⁸ Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, p. 51.

⁴⁹ J. van de Merwe, NDFR Commentaar: Artikel 13 Wet LB 1964 Loon in natura.

⁵⁰ HR 20 november 1974, nr. 17 425, BNB 1975/6.

⁵¹ De waarde van een aanspraak en de kleding van meewerkende kinderen worden niet behandeld.

⁵² Artikel 20 URLB 2001.

Waarde genot van een ter beschikking gestelde computer

De waarde van het genot van een ter beschikking gestelde computer die minder dan 90% zakelijk wordt gebruikt, bedraagt in het eerste, tweede en derde jaar van ingebruikneming 30% van de waarde in het economische verkeer van de computer op het moment van de eerste gebruikneming.⁵³ Na het derde jaar wordt de waarde van het genot op nihil gesteld.

Waarde kinderopvang

De waarde van kinderopvang wordt gesteld op het aantal uren genoten kinderopvang maal de uurprijs.⁵⁴

2.6 Onbelast voor de loonbelasting

De werkgever kan door middel van de vrije vergoedingen en verstrekkingen bepaalde kosten van de werknemer die gemaakt zijn ten behoeve van de dienstbetrekking onbelast vergoeden.

Vergoedingen⁵⁵, verstrekkingen⁵⁶ en terbeschikkingstellingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren, behoren daarom niet tot het loon (hierna: de vrije vergoedingen en verstrekkingen). Het gaat er niet om of de werkgever en werknemer een bepaalde vergoeding niet als beloningsvoordeel ervaren, maar of een dergelijk gevoel in het algemeen wordt gedeeld door de maatschappij als geheel.⁵⁷ Er is derhalve sprake van een objectief criterium en dit wordt nader uitgewerkt in Hoofdstuk IIA Wet LB 1964. In dit hoofdstuk zijn opsommingen opgenomen die in elk geval wel en in elk geval niet tot het loon behoren. In paragraaf 2.6.5 worden de gecodificeerde vergoedingen en verstrekkingen behandeld op volgorde van de in 2010 geldende wettekst Loonbelasting 1964.

2.6.1 Vrije vergoedingen

De vrije vergoedingen worden nader uitgewerkt in de artikelen 15 tot en met artikel 16a van de Wet LB 1964. Vrije vergoedingen zijn kosten gemaakt door de werknemer die de werkgever vergoedt. Artikel 15, onderdeel a Wet LB 1964 definieert vrije vergoedingen als “*vergoedingen voorzover zij geacht kunnen worden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking*”.

Met de zinsnede ‘geacht kunnen worden te strekken’ wordt geïmpliceerd dat vanuit de werkgever dient te worden beoordeeld of de vergoeding strekt tot bestrijding van de kosten.⁵⁸ De vergoeding dient in een redelijke verhouding te staan tot het doel waarvoor ze wordt gegeven. Er dient ook sprake te zijn van op de werknemer ‘drukkende’ kosten waarbij de werknemer een bepaalde uitgave dient te doen of anderszins een opoffering. Daarnaast moeten de uitgaven ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking zijn gedaan. De Hoge Raad heeft bepaald dat niet alleen de voor de dienstbetrekking

⁵³ Artikel 21a URLB 2001.

⁵⁴ Artikel 21b URLB 2001.

⁵⁵ Artikel 11 lid 1, onderdeel a Wet LB 1964.

⁵⁶ Artikel 11 lid 1, onderdeel b Wet LB 1964.

⁵⁷ Kamerstukken II 1999/00, 26728, nr. 3, p. 28.

⁵⁸ J.P. van 't Hof, NDFR Commentaar Artikel 15 Wet LB 1964 Vrije vergoedingen.

noodzakelijke kosten als zakelijk kunnen worden beschouwd, maar ook uitgaven die deels een persoonlijk karakter dragen, zoals een buitenlandse reis van een leraar aan een technische school. Het gaat er om dat de betreffende uitgave binnen de perken der redelijkheid door de belastingplichtige ter wille van een behoorlijke vervulling van zijn dienstbetrekking is gedaan.⁵⁹

In aanvulling op onderdeel a definieert artikel 15, onderdeel b Wet LB 1964 vrije vergoedingen als *“vergoedingen voorzover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren”*.

De in onderdeel a genoemde vergoedingen worden vanzelfsprekend ook niet als beloningsvoordeel ervaren en in die zin is onderdeel a ten overvloede opgenomen.

Met de term ‘naar algemene maatschappelijke opvattingen’ wordt ervoor gezorgd dat het individuele oordeel van de werknemer of werkgever niet bepalend is.

Er is sprake van een beloningsvoordeel als de kostenvergoeding een aanzienlijk privévoordeel voor de werknemer (al dan niet in de vorm van een besparing op privé-uitgaven) bevat. Hiervan is sprake indien aannemelijk is dat de privé-uitgaven van de werknemer vanaf €154 (op jaarbasis) minder bedroegen dan de privé-uitgaven van met hem vergelijkbare personen.⁶⁰

2.6.2 Vrije verstrekkingen

De nadere uitwerking van de vrije verstrekkingen geschiedt in artikel 17 en 17a Wet LB 1964. Vrije verstrekkingen zijn voordelen genoten in natura door de werknemer waarvan de werkgever de kosten draagt.

Artikel 17, lid 1, onderdelen a en b definiëren het begrip ‘vrije verstrekkingen’ (bijna) hetzelfde als het begrip ‘vrije vergoedingen’. In artikel 17 wordt echter gesproken over verstrekkingen die strekken ‘tot voorkoming van kosten’ in plaats van ‘tot bestrijding van kosten’. Dit is naar mijn idee echter slechts een tekstuele ongelijkheid. In artikel 17 lid 2 worden de bepalingen 15a tot en met 16a van overeenkomstige toepassing verklaard. Hiermee wordt beoogd voor zowel onbelaste vergoedingen als onbelaste verstrekkingen dezelfde criteria te hanteren aangezien ze economisch hetzelfde karakter hebben.⁶¹ Het maakt niet uit of de werknemer bijvoorbeeld een laptop koopt en dit declareert of dat hij de laptop ontvangt van zijn werkgever.

2.6.3 Redelijkheidstoets

In artikel 15a en 17a wordt een lijst opgesomd met vergoedingen, respectievelijk verstrekkingen die in elk geval niet tot het loon behoren en dus wel worden aangemerkt als een vrije vergoeding/verstrekking. De opsomming is niet limitatief waardoor vergoedingen die niet in artikel 15a of 17a worden genoemd toch een vrije vergoeding kunnen zijn als de vergoeding voldoet aan de voorwaarden gesteld in artikel 15, respectievelijk 17.

⁵⁹ HR 20 oktober 1954, nr. 11 947, BNB 1954/350.

⁶⁰ Kamerstukken II 1999/00, 26 728, nr. 3, p. 35.

⁶¹ Kamerstukken II 1999/00, 26 728, nr. 3, p. 29-30.

In de aanhef van deze artikelen staan de woorden ‘in redelijkheid’. Dit refereert naar het redelijkheids criterium, waardoor de vergoeding/verstrekking alleen is vrijgesteld als deze in redelijkheid wordt gegeven.

De redelijkheidstoets wordt in de arresten BNB 1977/114⁶² en BNB 1980/186⁶³ als volgt uitgelegd: *“De uitgaven van de werknemer zijn alleen dan niet aftrekbaar als zij kennelijk onredelijk zijn in die zin, dat een zodanige wanverhouding bestaat tussen het beloop dier uitgaven en de inkomsten, dat geen redelijk denkend mens kan volhouden die uitgaven daarvoor te doen”*.

De redelijkheidstoets is een marginale toets die beoogt te voorkomen dat extreme kosten onbelast zouden kunnen worden vergoed.⁶⁴ Een ongewone uitgave is nog niet onredelijk. Beslissend is of en in hoeverre de omvang overtreft hetgeen gebruikelijk is.⁶⁵

In de parlementaire geschiedenis wordt een voorbeeld gegeven van een werknemer die de opdracht krijgt een relatiegeschenk te kopen. Als de werknemer naar New York vliegt terwijl het cadeau ook in Amsterdam verkrijgbaar is, dan komen de vlieggkosten niet in aanmerking voor een vrije vergoeding doordat er geen sprake meer is van een in redelijkheid gemaakte kosten.⁶⁶

2.6.4 Uitgesloten vergoedingen en verstrekkingen

Een aantal vergoedingen en verstrekkingen worden in artikel 15b Wet LB 1964 expliciet uitgesloten. De vergoedingen en verstrekkingen ter zake van de gevolgen van criminele activiteiten zoals geldboeten, misdrijven, wapens en munitie zijn altijd belast. De rest van de vergoedingen en verstrekkingen die in artikel 15b zijn opgenomen zullen in de komende paragraaf worden behandeld.

2.6.5 Lijst vrije vergoedingen en verstrekkingen

De verschillende vergoedingen/verstrekkingen zullen behandeld worden op volgorde van de geldende wettekst loonbelasting in 2010.

1. Consumpties tijdens de werktijd die geen deel uitmaken van een maaltijd⁶⁷

Vergoedingen en verstrekkingen van consumpties tijdens de werktijd zijn onbelast, mits de consumpties geen deel uitmaken van een maaltijd. Het gaat om kleine consumpties zoals koffie, thee of een stuk fruit.⁶⁸ Voor de bepaling wanneer sprake is van een maaltijd zijn drie elementen van belang: de aard van de eetwaren, de locatie waar deze wordt genuttigd en de tijdstip en met welke bedoeling de eetwaren worden aangeboden.⁶⁹

De wetgever heeft in artikel 46 URLB 2001 nadere regels gesteld voor de toekenning van een vergoeding voor consumpties tijdens werktijd. Indien er een vergoeding wordt verkregen voor dergelijke consumpties dan wordt de vergoeding in ieder geval aangemerkt als een vrije vergoeding

⁶² HR 23 maart 1977, nr. 18 214, BNB 1977/114.

⁶³ HR 7 mei 1980, nr. 19 874, BNB 1980/186.

⁶⁴ A.L. Mertens, “Het beginsel van de minste pijn”, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2012, p. 328.

⁶⁵ HR 28 juni 1995, nr. 30 321 BNB 1995/255.

⁶⁶ Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3, p. 28-29.

⁶⁷ Artikel 15a, lid 1, onderdeel a Wet LB 1964.

⁶⁸ Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 50.

⁶⁹ BNB 1994/13, BNB 1996/206 en BNB 1997/313.

indien deze niet hoger is dan €2,75 per gewerkte week (bij een fulltime dienstverband). Het is niet mogelijk om de consumpties zowel te vergoeden als te verstrekken (anticumulatie).

2. Maaltijden waarbij het zakelijke karakter van meer dan bijkomstig belang is⁷⁰

Indien de maaltijden een meer dan bijkomstig (>10%) zakelijk belang dienen, dan mogen deze onbelast worden vergoed of verstrekt. Hierbij moet worden gedacht aan maaltijden tijdens al dan niet verwacht overwerk en koopavonden en maaltijden tijdens zakelijke besprekingen met klanten buiten de vaste werkplek.⁷¹ Vergoedingen/verstrekkingen voor maaltijden aan een werknemer die volgens onregelmatige of ploegdiensten werkt, zijn echter altijd belast.⁷²

3. Werkkleding⁷³

Werkkleding kan onder bepaalde voorwaarden vrij worden vergoed of verstrekt. Van werkkleding is sprake indien de kleding uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen. Deze kleding is onder te verdelen in twee groepen; uniform en overige werkkleding. Indien is vastgesteld dat een kledingstuk onderdeel is van een uniform, dan kwalificeert het als werkkleding, ook al is het kledingstuk afzonderlijk niet herkenbaar als onderdeel van een uniform.⁷⁴ Daarnaast kan de overige kleding, kleding die niet door derden pleegt te worden gebruikt in het dagelijkse (privé)leven, aangemerkt worden als werkkleding.

Er is tevens sprake van werkkleding indien de kleding is voorzien van één of meer duidelijk zichtbare logo's met een oppervlakte van ten minste 70 cm². De Hoge Raad heeft bepaald dat naast deze logo-eis, ook voldaan moet worden aan de vereisten gesteld in artikel 15, respectievelijk artikel 17.⁷⁵ De kleding dient te worden vergoed of verstrekt met het oog op de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, of deze vergoeding of verstrekking dient niet als beloningsvoordeel te worden ervaren. Indien de werkkleding echter op de werkplek achterblijft, dan kan deze altijd onbelast ter beschikking worden gesteld.⁷⁶

4. Vakliteratuur⁷⁷

Vakliteratuur behoort ook tot de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Onder vakliteratuur moet worden verstaan de literatuur die in een bepaalde beroepsgroep algemeen wordt erkend als voor die beroepsgroep specifiek van belang zijnde literatuur. Het is niet zo dat een vergoeding voor gewone literatuur – niet zijnde vakliteratuur – per definitie belast is. Als het gebruik van de literatuur nodig is voor de ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, dan kan deze vergoeding alsnog belastingvrij zijn.⁷⁸

⁷⁰ Artikel 15a, lid 1, onderdeel ab Wet LB 1964.

⁷¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 577, nr. 3, p. 4.

⁷² Artikel 15b, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964.

⁷³ Artikel 15a, lid 1, onderdeel b Wet LB 1964 jo. Artikel 24 URLB 2001.

⁷⁴ Besluit 8 augustus 2002, nr. CPP2002/1351M.

⁷⁵ HR 17 maart 2006, nr. 40 770, BNB 2006/250.

⁷⁶ Artikel 56 URLB 2001.

⁷⁷ Artikel 15a, lid 1, onderdeel c Wet LB 1964.

⁷⁸ Besluit 13 februari 2001, nr. CPP2000/3210M, BNB 2001/187 (geldig tot 23 november 2011).

5. Representatiekosten⁷⁹

Representatiekosten zoals recepties, feestelijke bijeenkomsten, giften, relatiegeschenken en vermaak kunnen onbelast worden vergoed. Dit geldt ook voor de met deze kosten samenhangende reis- en verblijfskosten.

6. Cursussen, congressen, seminars, e.d.⁸⁰

De kosten voor cursussen, congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking kunnen onbelast worden vergoed. Indien een werkgever bereid is om een vergoeding te verstrekken voor cursussen, congressen enzovoort dan kan hieraan het vermoeden worden ontleend dat bij deze uitgaven de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking vooropstaat.⁸¹ De reis- en verblijfskosten die hiermee samenhangen, komen ook voor een onbelaste vergoeding in aanmerking.

7. Muziekinstrumenten, geluidsapparatuur e.d.⁸²

De kosten voor de aanschaf van muziekinstrumenten, geluidsapparatuur, gereedschap, tekstverwerkers, schrijf- en rekenmachines, alsmede beeldapparatuur, ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking kunnen onbelast worden vergoed/verstrekkt. Indien de aangeschafte zaak een kostprijs heeft van minder dan €450, dan mag de aanschafprijs in één keer worden vergoed. Als de kostprijs €450 of meer is en langer dan één jaar meegaat, dan kan alleen de afschrijving op de zaak onbelast worden vergoed.

8. Verhuiskosten⁸³

Verhuiskosten ter omvang van de kosten van het overbrengen van de boedel vermeerderd met €7.750 behoren tot de vrije vergoedingen. De werknemer dient wel in het kader van de dienstbetrekking te verhuizen. Dit is het geval indien een werknemer binnen 2 jaar na aanvaarding van een nieuwe dienstbetrekking verhuist naar een woning binnen een afstand van 10 kilometer van de nieuwe plaats van zijn dienstbetrekking terwijl hij op een afstand groter dan 25 km van deze plaats woonde.⁸⁴

9. Opleiding of studiekosten⁸⁵

De op de werknemer drukkende uitgaven voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning worden aangemerkt als vrije vergoedingen. Het doel van de opleiding of studie moet zijn het verbeteren van de financieel-economische positie van de werknemer, of het op peil houden of verbeteren van kennis en vaardigheden die de werknemer nodig heeft voor het verwerven of behouden van inkomen uit tegenwoordige arbeid.⁸⁶ De kosten die verband houden met een werk- of studeerruimte worden uitgesloten. Daarnaast mag de vergoeding voor de

⁷⁹ Artikel 15a, lid 1 onderdeel d Wet LB 1964.

⁸⁰ Artikel 15a, lid 1 onderdeel e Wet LB 1964.

⁸¹ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 17, p. 262.

⁸² Artikel 15a, lid 1 onderdeel f Wet LB 1964.

⁸³ Artikel 15a, lid 1 onderdeel g Wet LB 1964.

⁸⁴ Artikel 15a, lid 2 Wet LB 1964, jo. artikel 25 URLB 2001.

⁸⁵ Artikel 15a, lid 1 onderdeel h Wet LB 1964.

⁸⁶ Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 15a Wet LB 1964, aant. 2.8.1.

reiskosten van de eigen auto niet meer bedragen dan €0,19 per kilometer. De kosten ter zake van het volgen van een procedure erkenning verworven competenties, waarvoor een verklaring is afgegeven door de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, kunnen tevens onbelast worden vergoed.⁸⁷

10. Reiskosten openbaar vervoer⁸⁸

Een openbaarvervoerkaart kan onbelast worden vergoed of verstrekt. Er moet wel sprake zijn van een OV-kaart voor vrij reizen per Nederlands openbaar vervoer (bus, trein, metro e.d.) en de OV-kaart dient mede ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking of voor het woon-werkverkeer. Als een voordeelurenkaart wordt vergoed of verstrekt voor openbaar vervoer, dan is dit een onbelaste vergoeding/verstrekking op basis van artikel 36 URLB 2001. De kaart dient (mede) voor reizen voor het werk te worden gebruikt.

Een vergoeding voor een OV-jaarkaart, die beperkt is tot een vast traject voor het woon-werkverkeer, kan onbelast plaatsvinden op basis van artikel 16a Wet LB 1964. Als deze OV-kaart wordt verstrekt dan is er sprake van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige en dan kan de verstrekking onbelast plaatsvinden op grond van artikel 17a lid 1, onderdeel a Wet LB 1964.

11. Extraterritoriale kosten⁸⁹

De extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst kunnen onbelast worden vergoed indien de kosten aannemelijk gemaakt worden aan de hand van facturen en dergelijke. Het gaat onder andere om extra uitgaven voor dubbele huisvesting, extra uitgaven voor kosten van levensonderhoud, extra uitgaven voor taalcursussen etc. Indien een werknemer voldoet aan de criteria voor de 30%-regeling en de beschikking is door de inspecteur toegekend, dan worden vergoedingen tot een bedrag van 30% van de het loon (inclusief ET-kosten) geacht vergoedingen van extraterritoriale kosten te zijn. De kosten hoeven dan niet aannemelijk gemaakt te worden.

12. Vaste reiskostenvergoeding⁹⁰

Reiskosten kunnen onbelast worden vergoed indien deze verband houden met het uitoefenen van de dienstbetrekking met een maximum van €0,19 per kilometer. Onder 'vervoer' worden alle zakelijke kilometers begrepen die een werknemer aflegt, inclusief woon-werkverkeer. De kilometernormering geldt ongeacht of de afstand is afgelegd per auto, scooter, fiets, openbaar vervoer, of te voet. Er zijn drie mogelijkheden om een vaste onbelaste reiskostenvergoeding te geven; een vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie⁹¹, een vaste reiskostenvergoeding als een werknemer hoofdzakelijk naar één of meer vaste arbeidsplaatsen reist (wettelijke regeling) of een vaste reiskostenvergoeding als een werknemer op jaarbasis doorgaans naar één of meer vaste arbeidsplaatsen reist (praktische regeling).⁹² Indien de wettelijke regeling wordt toegepast, dan mag de

⁸⁷ Artikel 15a, lid 3 Wet LB 1964 jo. artikel 28 URLB 2001.

⁸⁸ Artikel 15a, lid 1 onderdeel i Wet LB 1964 jo. artikel 26 URLB 2001.

⁸⁹ Artikel 15a, lid 1 onderdeel j, Wet LB 1964.

⁹⁰ Artikel 15a, lid 1 onderdeel k, Wet LB 1964.

⁹¹ Besluit 7 december 2005, nr. CPP2005/2433M, onderdeel 3.1.

⁹² Idem, onderdeel 3.2.

vergoeding maximaal €0,19 per kilometer bedragen en een fulltime werknemer dient ten minste 128 dagen naar een vaste arbeidsplaats te reizen (60% van het aantal werkdagen). De vergoeding mag dan berekend worden alsof de werknemer op ten hoogste 214 dagen per kalenderjaar naar die vaste plaats van werkzaamheden reist. Het maximum van 214 dagen geldt naar rato voor werknemers die parttime werken en wordt naar tijdsgelang herrekend indien er een wijziging van omstandigheden plaatsvindt.⁹³ De andere twee mogelijkheden zijn goedkeuringen door de staatssecretaris en gelden ook onder de werkkostenregeling. Deze worden derhalve verder uitgewerkt in hoofdstuk 3, paragraaf 3.6.5. Tot 1 januari 2004 bestond een wettelijk onderscheid tussen regelmatig woon-werkverkeer (reiskostenforfait) en zakelijke kilometers (waarvoor een onbelaste vergoeding mogelijk was van €0,28/km). Hierdoor kan het zo zijn dat de vergoeding voor woon-werkverkeer lager is dan €0,19/km, terwijl tegelijkertijd de vergoeding voor de zakelijke kilometers hoger is dan de toegestane €0,19/km. Het is mogelijk om deze te salderen, als de werkgever bijvoorbeeld in een addendum bij de arbeidsovereenkomst of in de reiskostenregeling heeft vastgelegd dat eventuele bovenmatige reiskostenvergoedingen in het kalenderjaar mede strekken tot vergoeding van reiskosten die de werkgever in zoverre nog aanvullend belastingvrij kan vergoeden.⁹⁴ Indien na saldering nog een bovenmatig gedeelte resteert, dan dient de heffing in beginsel plaats te vinden over het tijdvak waarin de vergoeding is betaald. Een werkgever mag de heffing dan wel de saldering uitstellen indien hij daar voor kiest.⁹⁵

13. Kosten taxi, vliegtuig of schip⁹⁶

De €0,19-normering is niet van toepassing indien het vervoer plaatsvindt per taxi, vliegtuig of schip. De werkgever kan dus, binnen de grenzen der redelijkheid, de werkelijk gemaakte kosten onbelast vergoeden.

14. Bedrijfsfitness⁹⁷

Bedrijfsfitness kan onder voorwaarden onbelast worden vergoed of verstrekt. Het moet gaan om conditie- of krachttraining van werknemers die plaatsvindt onder deskundig toezicht. Daarnaast moet deelname aan de fitness openstaan voor ten minste 90% van de werknemers. De locatie van de bedrijfsfitness maakt niet uit; het is zowel mogelijk op de werkplek als in een fitnesscentrum dat is aangewezen voor alle werknemers. De directeur-groootaandeelhouder kan alleen van de regeling gebruik maken als ook andere werknemers aan de bedrijfsfitness deelnemen.⁹⁸

⁹³ Artikel 15a, lid 4 en 5 Wet LB 1964.

⁹⁴ Besluit 7 december 2005, nr. CPP2005/2433M jo Besluit 5 juli 2004, nr. CPP2004/1409M.

⁹⁵ Artikel 10f UBLB 1965.

⁹⁶ Artikel 15b, lid 1 onderdeel a Wet LB 1964.

⁹⁷ Artikel 15b, lid 1, onderdeel d Wet LB 1964 jo. Artikel 29 URLB 2001.

⁹⁸ Artikel 29, lid 4 URLB 2001.

15. Telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen⁹⁹

Voor telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen kan een onbelaste vergoeding worden gegeven als deze voor meer dan 10% voor zakelijke doeleinden worden gebruikt.

16. Personeelsverenigingen¹⁰⁰

Vergoedingen ter zake van personeelsverenigingen zijn belastingvrij indien deelname openstaat voor tenminste 75% van de werknemers. Daarnaast moet het gaan om verenigingen die als voornaamste doel hebben het bevorderen en organiseren van sociale en gezelligheidsactiviteiten ten behoeve van de brede werknemerskring.¹⁰¹

17. Personeelsreizen en personeelsfeesten¹⁰²

Personeelsreizen en –feesten kunnen onbelast worden vergoed indien de deelname aan de activiteit of het feest openstaat voor ten minste 75% van de werknemers van de inhoudingsplichtige of van de werknemers die behoren tot een organisatorische of functionele eenheid. Het moet gaan om personeelsfeesten en -reizen met een gezamenlijk karakter.¹⁰³ Deze vrijstelling is niet van toepassing indien alléén de directeur-groootaandeelhouder hier gebruik van maakt.¹⁰⁴

Indien de werkgever in de jaren 2011 t/m 2014 er voor kiest de werkkostenregeling buiten toepassing te laten, dan blijft de vrijstelling voor personeelsreizen en feesten beperkt tot €454 per werknemer per jaar.¹⁰⁵

18. Computers en dergelijke apparatuur¹⁰⁶

Voor een computer kan alleen een onbelaste vergoeding worden gegeven als deze voor 90% of meer zakelijk wordt gebruikt. Indien de computer een meerjarig belang heeft met een kostprijs van €450 of meer, dan kan maximaal het bedrag van de afschrijving onbelast worden vergoed.

De minister van Financiën kan op grond van artikel 15c Wet LB 1964 vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen als loon worden ervaren, tot de vrije vergoedingen/verstrekkingen rekenen. De minister heeft hier in de artikelen 33 tot en met 45 URLB 2001 nadere invulling aan gegeven.

19. Genot van een woning¹⁰⁷

Een vergoeding ter zake van het genot van een woning behoort niet tot het loon voor zover de vergoeding op jaarbasis meer bedraagt dan 18% van het voor de werknemer op jaarbasis geldende loon uit tegenwoordige dienstbetrekking bij een overeengekomen vaste arbeidsduur van 36 uren per kalenderweek. Het gaat om tijdelijke situaties zoals de werknemer uit Groningen die wordt

⁹⁹ Artikel 15b, lid 1, onderdeel f Wet LB 1964.

¹⁰⁰ Artikel 15b, lid 1, onderdeel h Wet LB 1964 jo. Artikel 32 URLB 2001.

¹⁰¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 577, nr. 3, p.6.

¹⁰² Artikel 15b, lid 1, onderdeel ha Wet LB 1964 jo. Artikel 32a URLB 2001.

¹⁰³ HR 18 november 2005, nr. 39 707, BNB 2006/42.

¹⁰⁴ Artikel 32a, lid 2 URLB 2001 jo. Artikel 29, lid 4 Wet URLB 2001.

¹⁰⁵ Artikel 39c, lid 2 Wet LB 1964 (wettekst 2014).

¹⁰⁶ Artikel 15b, lid 1, onderdeel s Wet LB 1964.

¹⁰⁷ Artikel 15c Wet LB 1964 jo. Artikel 33 URLB 2001.

gedetacheerd in Rotterdam en die in verband daarmee tijdelijk een woning moet huren waarvan de huurprijs veel hoger is dan bij zijn inkomens-, vermogens- en gezinsomstandigheden passend is.¹⁰⁸

20. Genot van bewassing, energie en water¹⁰⁹

Deze vrijstelling moet in combinatie worden gebracht met de vrijstelling voor de dienstwoning en de hiervoor besproken vrijstelling voor het genot van een woning. In die gevallen zal vaak ook de bijbehorende verstrekking van bewassing, energie en water worden verstrekt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. De vergoeding dient meer te bedragen dan de in artikel 34 URLB 2001 genoemde normbedragen, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen bewassing, energie en water.

21. Inwoning¹¹⁰

De vergoeding en verstrekking van inwoning ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking kan ook belastingvrij worden vergoed. Er moet gedacht worden aan niet-zelfstandige huisvesting.¹¹¹ De vergoeding is onbelast voor zover deze hoger is dan €157,50 per maand. De verstrekking is onbelast voor zover de waarde in het economische verkeer hoger is dan €157,50 per maand. In dit bedrag werd geacht te zijn begrepen de bedragen van bewassing, energie en water.¹¹²

22. Fietsregeling¹¹³

Als een werknemer gebruik maakt van de fiets, dan bestaat er naast de €0,19-normering nog een specifieke fietsregeling. Een vergoeding of verstrekking van een fiets kan onbelast plaatsvinden onder bepaalde voorwaarden, voor zover de vergoeding/waarde in het economische verkeer niet meer bedraagt dan €749. Accessoires tot €82 mogen onbelast worden vergoed/verstrekkt en er is geen maximum voor de fietsverzekering. De werknemer dient op meer dan de helft van het aantal dagen dat hij pleegt te reizen in het kader van woon-werkverkeer gebruik te maken van de fiets. Daarnaast mag er in het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren geen fiets zijn verstrekt/vergoed.

23. Producten eigen bedrijf¹¹⁴

Indien werkgevers korting geven op eigen producten aan hun werknemers, dan kan er sprake zijn van loon. Dit is het geval indien de werknemer voor het product minder betaalt dan de laagste consumentenprijs. Dit voordeel is echter onbelast indien is voldaan aan de in artikel 41 URLB 2001 gestelde voorwaarden. De korting dient maximaal 20% van de waarde in het economisch verkeer te bedragen met een maximum van €500 per kalenderjaar. Het is mogelijk om niet-benutte korting in de twee voorafgaande kalenderjaren door te schuiven naar een volgende jaar.¹¹⁵ Stel een werknemer heeft in 2012 en 2013 geen korting gehad, dan is het mogelijk om in 2014 een totale korting te geven van €500. Dit geldt uiteraard niet indien de dienstbetrekking in de jaren 2012 en 2013 niet bestond.

¹⁰⁸ Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, 20 december 2000, nr. WDB2000-955M.

¹⁰⁹ Artikel 15c Wet LB jo. Artikel 34 URLB 2001.

¹¹⁰ Artikel 15c Wet LB jo. Artikel 35 URLB 2001.

¹¹¹ Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, 20 december 2000, nr. WDB2000-955M.

¹¹² Artikel 52 URLB 2001.

¹¹³ Artikel 15c Wet LB jo. Artikel 37 URLB 2001.

¹¹⁴ Artikel 15c Wet LB 1964 jo. Artikel 41 URLB 2001.

¹¹⁵ Artikel 41, derde lid, URLB 2001.

24. ARBO¹¹⁶

Vergoedingen en verstrekkingen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet zijn onbelast. Denk aan vergoedingen/verstrekkingen voor een veiligheidsbril, beschermende kleding, medische keuring, EHBO-cursus en dergelijke. De werknemer mag echter geen aanmerkelijke privébesparing genieten. Dit is het geval indien de privébesparing van de werknemer op jaarbasis €454 of meer is dan met hem vergelijkbare werknemers.¹¹⁷

25. Ongevallenverzekering¹¹⁸

Vergoedingen ter zake van premies voor een ongevallenverzekering of verstrekkingen in de vorm van een aanspraak op een dergelijke verzekering zijn onbelast indien de verzekerde uitkering uitsluitend betrekking heeft op ongevallen tijdens de vervulling van de dienstbetrekking. De uitkering uit een ongevallenverzekering behoort echter wel tot het loon.

26. Outplacement¹¹⁹

Vergoedingen en verstrekkingen ter zake van outplacement van de werknemer zijn onbelast. Outplacement zijn de begeleidende diensten voor de werknemer om snel een passende nieuwe werkkring te vinden door het verbeteren van kennis en vaardigheden. De kosten van bijvoorbeeld een loopbaanscan of het leren van specifieke technieken om te solliciteren vallen hier onder.

27. Vervoer vanwege de inhoudingsplichtige¹²⁰

In plaats van een reiskostenvergoeding te geven kan een werkgever ook het woon-werkverkeer zelf regelen door bijvoorbeeld een auto van de zaak ter beschikking te stellen. Deze verstrekking kan onbelast worden gegeven.

28. Parkeergelegenheid¹²¹

De verstrekking van parkeergelegenheid die zich bevindt bij het werk, is onbelast. Dit geldt niet voor parkeergelegenheid in of bij de woning van de werknemer. ‘Bij de plaats van werkzaamheden’ kan zowel in de nabije omgeving van de vaste werkplaats van de werknemer zijn als in de nabije omgeving van bijvoorbeeld het adres van een klant.

29. Verstrekkingen die in hoofdzaak een ideële waarde hebben¹²²

Ideële verstrekkingen zijn vrijgesteld als ze onder andere ter gelegenheid van algemeen erkende feestdagen, het Sint-Nicolaasfeest, jubileum werkgever, of persoonlijke feestdagen van de werknemer worden gegeven.

¹¹⁶ Artikel 15c Wet LB 1964 jo. Artikel 43 URLB 2001.

¹¹⁷ Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, 20 december 2000, nr. WDB2000-955M.

¹¹⁸ Artikel 15c Wet LB 1964 jo. Artikel 44 URLB 2001.

¹¹⁹ Artikel 15c Wet LB 1964 jo. Artikel 45 URLB 2001.

¹²⁰ Artikel 17a, lid 1 onderdeel a, jo artikel 17a lid 2 Wet LB 1964.

¹²¹ Artikel 17a, lid 1 onderdeel b Wet LB 1964.

¹²² Artikel 17a, lid 1 onderdeel c Wet LB 1964.

30. Kantinemaaltijden¹²³

Het zakelijk karakter van een kantinemaaltijd is veelal bijkomstig en een vergoeding voor deze maaltijd is daarom belast. In de praktijk worden kantines en bedrijfsrestaurants vaak ‘gesponsord’ door werkgevers waardoor de maaltijden goedkoper worden. Dit ‘voordeel’ kan onbelast worden verstrekt voor zover aan de werknemers een bepaald minimumbedrag in rekening wordt gebracht (ontbijt en lunch: €2,20 warme maaltijd: €4,20).

2.6.6 Vaste kostenvergoeding

Het vergoeden van kosten door de werkgever sluit aan bij de werkelijk door de werknemer gemaakte kosten. De werknemers zullen vaak de gemaakte kosten achteraf declareren door de factuur in te leveren bij de werkgever. De werkgever kan niet een willekeurig percentage van het loon belastingvrij vergoeden. Zij kunnen wel kiezen voor een vaste kostenvergoeding, waarbij de werkgever iedere maand een vast bedrag als vrije vergoeding betaalt aan zijn werknemer. Deze wordt alleen aangemerkt als een vrije vergoeding indien is voldaan aan de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 47 URLB 2001.¹²⁴ De vaste vergoeding dient per kostencategorie naar aard en veronderstelde omvang van de kosten te zijn gespecificeerd en er dient een steekproefsgewijs onderzoek van de werkelijk gemaakte kosten ten grondslag liggen indien de inspecteur daarom verzoekt. Het moet gaan om kosten die op grond van wettelijke regels onbelast mogen worden vergoed. Deze voorwaarden gelden niet op de vaste vergoedingen ter zake van vervoer zoals bedoeld in artikel 15a, eerste lid, onderdeel k.

2.6.7 Eindheffingsloon

De werkgever kan onder het oude regime verschillende loonbestanddelen aanwijzen als eindheffingsloon. Het is mogelijk voor de werkgever om geschenken in natura als eindheffingsbestanddeel aan te merken voor zover de waarde in het economische verkeer daarvan in het kalenderjaar niet meer bedraagt dan €70.¹²⁵ Hierbij valt te denken aan de kerstpakket die een werkgever verstrekt aan zijn werknemers. De werkgever is hierover dan 20% loonbelasting verschuldigd.¹²⁶

Daarnaast vormen vergoedingen of verstrekkingen eindheffingsloon voor zover deze niet meer bedragen dan €200 per maand.¹²⁷ Dit is niet het geval indien de werkgever verzoekt het betreffende loon niet als eindheffingsbestanddeel aan te merken. Vergoedingen of verstrekkingen die al op grond van een andere bepaling als eindheffingsloon worden aangemerkt vallen tevens niet onder deze bepaling.

¹²³ Artikel 55 URLB 2001.

¹²⁴ Artikel 15d Wet LB 1964.

¹²⁵ Artikel 31 lid 1 onderdeel g Wet LB 1964.

¹²⁶ Artikel 31 lid 2 onderdeel c Wet LB 1964.

¹²⁷ Artikel 31 lid 1 onderdeel h Wet LB 1964 jo. artikel 82a URLB 2001.

2.6.8 Schema vergoedingen en verstrekkingen

Om later de werkkostenregeling eenvoudig te kunnen vergelijken met het oude regime, worden hieronder de vrije vergoedingen en verstrekkingen opnieuw weergegeven.

Vrije vergoedingen en verstrekkingen
Consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd
Maaltijden >10% zakelijk
Werkkleding
Vakliteratuur
Representatiekosten
Cursussen, congressen, seminars, e.d.
Muziekinstrumenten, geluidsapparatuur e.d.
Verhuiskosten
Opleiding of studiekosten
Reiskosten openbaar vervoer
Extraterritoriale kosten
Vaste reiskostenvergoeding
Kosten taxi, vliegtuig of schip
Bedrijfsfitness
Telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen
Personeelsverenigingen
Personeelsreizen en –feesten
Computers en dergelijke apparatuur
Dienstwoning
Genot van bewassing, energie en water
Inwoning
Fietsregeling
Producten eigen bedrijf
ARBO
Ongevallenverzekering
Outplacement
Vervoer vanwege de inhoudingsplichtige
Parkeergelegenheid
Verstrekkingen met ideële waarde
Kantinemaaltijden

2.7 Administratieve Verplichtingen

De algemene administratieplicht is opgenomen in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). Deze wordt in paragraaf 2.7.1 kort besproken. Bovendien zijn er ook diverse verplichtingen te vinden in de Wet Loonbelasting, die in paragraaf 2.7.2 worden behandeld.

2.7.1 Algemene administratieplicht

In artikel 52 AWR zijn twee verplichtingen opgenomen, namelijk de administratieplicht en de bewaarplicht. De administratieplichtigen zijn (lid 2):

- lichamen
- natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen
- natuurlijk personen die belastbare winst uit onderneming genieten
- natuurlijke personen die inhoudingsplichtige zijn
- natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.91, 3.92 en 3.92b Wet IB 2001 verrichten.

De administratie moet aan een aantal eisen voldoen:

1. De administratie moet de vermogenstoestand en van alles betreffende het bedrijf van de administratieplichtigen weergeven (lid 1).
2. De rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens moeten duidelijk blijken uit de administratie (lid 1).
3. De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is (lid 6).

De administratie mag naar eigen inzicht worden ingericht en gevoerd indien de administratie de feitelijke gang van zaken in een bedrijf juist, volledig en tijdig weergeeft.¹²⁸

Daarnaast heeft artikel 52 lid 4 AWR een bewaarplicht met een termijn van zeven jaar.

2.7.2 Administratieplicht Wet Loonbelasting

Op grond van artikel 52 lid 3 AWR behoort ook tot de administratie hetgeen ingevolge de Wet Loonbelasting wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt. De Wet op de Loonbelasting kent verplichtingen voor de werknemer en de inhoudingsplichtige. Voor de inhoudingsplichtige geldt een specifieke administratieplicht, namelijk de loonadministratie. Deze is opgenomen in artikel 28, lid 1 onderdeel c Wet LB 1964. De verplichtingen zijn nader uitgewerkt in de artikelen 67 en 68 URLB 2001.

2.7.2.1 Loonstaat

De inhoudingsplichtige moet voor iedere werknemer een loonstaat bijhouden.¹²⁹ De loonstaat wordt opgemaakt overeenkomstig het door de inspecteur verstrekte model. De werkgever kan ook met behulp van elektronische apparatuur alle van belang zijnde gegevens vastleggen zolang hij die

¹²⁸ P. Kamerling en M. Snippe, 'Belastingcontrole', Deventer: Kluwer 2009, blz. 83.

¹²⁹ Artikel 67 URLB 2001.

gegevens op ieder gewenst tijdstip op schrift in de vorm van het door de inspecteur verstrekte model kan verstrekken.¹³⁰ In de model loonstaat worden verschillende kolommen aangegeven die ingevuld moeten worden en bevatten onder andere loon in geld, loon anders dan in geld, inhoudingen op het loon en de aftrekposten.

2.7.2.2 Administratie vergoedingen en verstrekkingen

De administratieve verplichtingen ten aanzien van de vergoedingen en verstrekkingen worden in deze paragraaf besproken. De werkgever dient de vrije vergoedingen met een vast of gelijkmatig karakter per werknemer in de loonadministratie vast te leggen.¹³¹ De inspecteur kan vervolgens verzoeken om een steekproefsgewijs onderzoek naar de werkelijke gemaakte kosten.

Tevens moeten de vergoedingen voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning, opgenomen in artikel 15a, lid 1 onderdeel h Wet LB 1964, in de loonadministratie worden opgenomen.¹³² Dit geldt ook voor de verstrekkingen voor algemeen erkende feestdagen, een jubileum van de inhoudingsplichtige en persoonlijke feestdagen van de werknemer indien de verstrekking een in hoofdzaak ideële waarde hebben zoals genoemd in artikel 17a, lid 1, onderdeel c Wet LB 1964.

2.7.3 Normeringen en beperkingen

Uit het karakter van de loonbelasting blijkt dat de vergoedingen en verstrekkingen per werknemer in de loonadministratie moeten worden opgenomen. Het is immers een directe belasting die wordt geheven van werknemers (m.u.v. eindheffingsloon).¹³³ De werkgever fungeert enkel als inhoudingsplichtige. Tevens dient de administratie zodanig te zijn ingericht dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Omdat er verschillende normeringen en beperkingen gelden per vergoeding/verstrekking, moeten deze per werknemer worden bijgehouden. Denk bijvoorbeeld aan artikel 15b, die vermeldt tot welke bedragen sommige vergoedingen niet vrij van belasting kunnen worden verstrekt, of de reiskostenforfait van €0,19 per kilometer.

2.8 Knelpunten

De werkkostenregeling is ingevoerd om de vele kritiekpunten van het oude regime op te lossen. In deze paragraaf zullen de knelpunten van het oude regime worden besproken.

2.8.1 Administratieve verplichtingen

Zoals besproken in de vorige paragraaf, zijn de administratieve verplichtingen erg hoog voor werkgevers. Bij elke vergoeding of verstrekking moet worden getoetst aan de verschillende criteria.¹³⁴ De administratie dient zodanig te zijn ingericht dat controle door de Belastingdienst mogelijk is.¹³⁵ Hierdoor moet de werknemer de facturen van de kosten die hij maakt, bewaren en inleveren bij zijn

¹³⁰ Artikel 67, lid 2 URLB 2001.

¹³¹ Artikel 68, lid 1, onderdeel a URLB 2001.

¹³² Artikel 68, lid 1, onderdeel b URLB 2001.

¹³³ Artikel 1 Wet LB 1964.

¹³⁴ J.A. Schot, 'Werkkostenregeling: eenvoud en lastenverlichting, of meer irritatie?' Forfaitair 2012/224.

¹³⁵ Artikel 52 lid 6 AWR.

werkgever. De werkgever dient deze facturen te controleren en verwerkt deze in een aparte administratie op werknemersniveau. Daarnaast dient de werkgever te bepalen of en hoe deze aan de werknemer vergoed kunnen worden volgens de wet. De wettelijke regels¹³⁶ zijn echter dermate gedetailleerd dat deze controle voor de Belastingdienst een zware last vormt. Er zijn maar liefst eenendertig artikelen die naast de hoofdregel betrekking hebben op vergoedingen en verstrekkingen. Hierdoor is het geheel onoverzichtelijk geworden. In paragraaf 2.8.3 zullen een aantal vergoedingen en verstrekkingen afzonderlijk worden behandeld.

2.8.2 Afbakeningsproblemen

Het grootste obstakel voor werkgevers is het uitzoeken wat wel en niet onder het stelsel van vrije vergoedingen valt.¹³⁷ De wetgever heeft geprobeerd deze onduidelijkheden weg te nemen door de wet uit te breiden met specifieke vergoedingen/verstrekkingen en de voorwaarden om deze onbelast te verstrekken. Aan dit doel wordt echter voorbij gegaan en er is nu juist meer onduidelijkheid ontstaan. Om te bepalen wat belastingvrije vergoedingen/verstrekkingen zijn, is een reeks handelingen noodzakelijk. Er dient allereerst getoetst te worden aan artikel 15, dan wel artikel 17 Wet LB 1964 om te voldoen aan de hoofdregel; ter bestrijding van kosten gemaakt in dienstbetrekking. Indien wordt voldaan aan de zogenoemde hoofdregel aangevuld met het redelijkheidscriterium, dient er gekeken te worden of de vergoeding is opgenomen in de uitzondering van artikel 15b Wet LB 1964. Indien dit het geval is dan mag de vergoeding niet belastingvrij plaatsvinden. Als de vergoeding niet is opgenomen in de uitzonderingen van artikel 15b, dan kan gekeken worden naar artikel 15a, waardoor de vergoeding – indien voldaan aan de voorwaarden gesteld in de URLB 2001 – in ieder geval belastingvrij is.

Indien de wet wordt gevolgd, lijkt het duidelijk wanneer een vergoeding/verstrekking onbelast mag worden vergoed/verstrekt. In de praktijk zijn er echter meer problemen te onderkennen. Er dient namelijk bij elke vergoeding getoetst te worden of deze kwalificeert als een vrije vergoeding en of er aan de voorwaarden is voldaan. Dit komt doordat iedere kostenpost en werknemer verschillend is. Bovendien moeten de kosten altijd door de werknemer in redelijkheid gemaakt te worden ter vervulling van de dienstbetrekking.

2.8.3 Gedetailleerde wetgeving

Er bestaan veel lijstjes en regelgeving omtrent de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Hiermee wordt de eenvoud niet gediend. Er zullen hieronder een aantal vergoedingen en verstrekkingen opgenomen worden die (vaak) voorkomen.

2.8.3.1 Werkkleding

De voormalige staatssecretaris, Jan-Kees de Jager, gaf tijdens de aankondiging van de ‘eenvoudige’ werkkostenregeling aan dat de werkgever voorgoed af zou zijn van de ondoorzichtige en complexe ‘regeltjes’ in de Wet op de loonbelasting voor vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers. Hij

¹³⁶ Artikel 15a, 15b, 15c jo. artikel 33-45 URLB 2001, 16a, 17 en 17a Wet LB 1964.

¹³⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 130 nr. 3, blz. 8.

noemde de regeltjes omtrent de vraag wanneer er sprake is van werkkleding en dan in het bijzonder de 70 cm² logo eis. Als voorbeeld gaf hij aan dat zelfs de badslippers van de zwembadmedewerkers als loon aangemerkt moesten worden omdat er geen 70 cm² logo op zat. Om te kunnen bepalen of iets als werkkleding kan worden aangemerkt, moet er aan een aantal voorwaarden worden getoetst. De gedetailleerdheid van deze voorwaarden leidt echter tot veel administratieve lasten.

2.8.3.2 Fietsregeling

Wat betreft de fietsregeling zijn er vele gedetailleerde regels¹³⁸ om antimisbruik te voorkomen. Dit zorgt voor vele administratieve lasten. De werkgever dient namelijk rekening te houden met het fietsgedrag van de werknemer, de waarde van de fiets en of er in de voorgaande 2 jaren geen vergoeding/verstrekking voor een fiets heeft plaatsgevonden.

2.8.3.3 Producten eigen bedrijf

De mogelijkheid om niet-benutte korting door te schuiven naar een volgende jaar zorgt voor een administratieve lastenverzwaring. De werkgever dient namelijk per jaar bij te houden hoeveel niet-benutte korting er nog over is.

2.8.3.4 Telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen

Zoals in paragraaf 2.6.5 is toegelicht, wordt in de wet een onderscheid gemaakt tussen een computer en een communicatiemiddel. Een voorbeeld die onduidelijkheden oproept is de kwalificatie van een iPad die wordt verstrekt door de werkgever. Een computer kan pas onbelast worden verstrekt indien deze meer dan 90% zakelijk wordt gebruikt. Daarentegen kan een communicatiemiddel al onbelast worden verstrekt indien deze slechts 10% zakelijk wordt gebruikt. Het Hof oordeelde in tegenstelling tot de rechtbank dat er bij een iPad sprake is van een communicatiemiddel. De Hoge Raad heeft echter op 11 september 2015 geoordeeld dat een iPad moet worden aangemerkt als een 'computer en dergelijke apparatuur'.¹³⁹ De Hoge Raad overweegt hierbij dat de Wet LB voorziet in een rangorde waarbij eerst moet worden gekeken of sprake is van een computerachtige. Dit blijkt het geval, dus kan er geen sprake zijn van een communicatiemiddel.

2.8.3.5 Geschenken in natura

De werkgever moet bijvoorbeeld de kerstpakket die wordt verstrekt aan de werknemers apart administreren om te bewijzen dat wordt voldaan aan de voorwaarde dat de waarde in het economische verkeer niet meer bedroeg dan €70.

2.8.4 Te laat zekerheid

Als de vergoeding niet voorkomt in de wettekst dan dient er getoetst te worden in hoeverre de vergoeding voldoet aan de eisen zoals gesteld in artikel 15, dan wel artikel 17 Wet LB 1964. De werkgevers kunnen wel vooraf in overleg gaan met de Belastingdienst over de kwalificatie van de kosten. Als een werkgever het echter niet eens is met de kwalificatie van de Belastingdienst, dan kan deze pas na de betaling van een vergoeding bezwaar maken. Deze rechterlijke procedures kunnen

¹³⁸ Artikel 37 URLB 2001.

¹³⁹ HR 11 september 2015, nr. 14/05508, V-N 2015/44.14.

jaren duren, waardoor werkgevers veel te laat zekerheid krijgen. Hierdoor kunnen onder andere arbeidsonderhandelingen niet optimaal verlopen omdat de werkgever bijvoorbeeld niet weet of er belasting betaald moet worden over de afgesproken vergoeding.

2.8.5 Waardering loon in natura

Indien de werknemer het loon in natura verbruikt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, dan vormt de besparingswaarde het uitgangspunt voor de waardering van loon in natura (zie paragraaf 2.5). Voor de besparingswaarde geldt dat het genoten voordeel van de werknemer wordt gesteld op het bedrag dat iemand, die financieel en sociaal gezien onder dezelfde groep valt, zou hebben besteed om die behoefte te bevredigen.¹⁴⁰ De berekening van de besparingswaarde is echter slecht uitvoerbaar voor werkgevers, omdat zij niet op de hoogte zijn van alle relevante financiële en gezinsomstandigheden van hun personeel en omdat zij ook vaak niet beschikken over voldoende informatie omtrent het uitgavenpatroon van vergelijkbare personen. Om diezelfde redenen is het een veelvuldig geschilpunt met de Belastingdienst.

2.9 Samenvatting

In dit hoofdstuk zijn de kernelementen van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen besproken. Allereerst is ingegaan op het loonbegrip en de drie, door middel van jurisprudentie gevormde, criteria. Er dient sprake te zijn van een voordeel die de werkgever aan de werknemer als zodanig in welke vorm of onder welke benaming ook verstrekt. Het tweede criterium is het causaliteitsvereiste, waarbij er sprake dient te zijn van een causaal verband tussen de dienstbetrekking en de vergoeding of verstrekking. Daarnaast is er pas sprake van loon als het voordelen betreft die de werkgever aan de werknemer als zodanig verstrekt. De werkgever dient zich er ook van bewust te zijn dat de werknemer een voordeel geniet.

De twee zienswijzen omtrent het loonbegrip zijn besproken. Mijns inziens ligt er geen beloningscriterium ten grondslag aan het loonbegrip en de Hoge Raad heeft dit in 2008 expliciet bevestigd. Het finaliteitscriterium geldt wel voor loon van derden, waarbij er pas sprake is van loon indien de betaling een beloning is voor de door de werknemer verrichte werkzaamheden.

Intermediaire kosten vallen geheel buiten de loonsfeer. Dit zijn vergoedingen voor bedragen die de werknemer in opdracht en voor rekening van de werkgever voorschiet.

In artikel 11 van de Wet LB 1964 worden een aantal bestanddelen benoemd die vrijgesteld zijn van het loonbegrip. De vergoedingen of verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren zijn de zogenoemde ‘vrije vergoedingen en verstrekkingen’.

Er kan ook sprake zijn van niet in geld genoten loon, loon in natura. Deze dient als hoofdregel gewaardeerd te worden tegen de waarde in het economische verkeer. Indien het loon in natura echter wordt verbruikt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, dan vormt de besparingswaarde het

¹⁴⁰ Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 29-30.

uitgangspunt. Dit is het bedrag dat iemand, die financieel en sociaal gezien onder dezelfde groep valt, zou hebben besteed om die behoefte te bevredigen.

De werkgever kan door middel van de vrije vergoedingen en verstrekkingen bepaalde kosten van de werknemer die gemaakt zijn onder voorwaarden onbelast vergoeden of verstrekken. De vergoeding/verstrekking is alleen vrijgesteld als deze in redelijkheid wordt gegeven. Deze toets dient te voorkomen dat extreme kosten onbelast zouden kunnen worden vergoed.

In paragraaf 2.6.5 zijn de gecodificeerde vergoedingen en verstrekkingen uitgebreid behandeld. Dit is nodig om later een vergelijking te kunnen maken met de werkkostenregeling.

De administratieve verplichtingen zijn in paragraaf 2.7 besproken. Iedere inhoudingsplichtige is op grond van artikel 28 Wet LB 1964 verplicht tot het voeren van een loonadministratie. Uit het karakter van de loonbelasting blijkt dat de vergoedingen en verstrekkingen per werknemer in de loonadministratie moeten worden opgenomen. Het is immers een directe belasting die wordt geheven van werknemers

Tot slot zijn de knelpunten besproken die ervoor hebben gezorgd dat de werkkostenregeling werd ingevoerd. Allereerst de administratieve lasten die erg hoog zijn door de gedetailleerde wettelijke regels waardoor het geheel onoverzichtelijk is geworden. Een groot obstakel voor de werkgevers is bovendien het kwalificeren van de vergoedingen/verstrekkingen als belast of onbelast doordat ieder geval verschillend is. Daarnaast krijgen werkgevers veel te laat zekerheid. Tot slot vormt de besparingswaarde voor de waardering van loon in natura een veelvuldig geschilpunt met de Belastingdienst doordat werkgevers vaak niet beschikken over voldoende informatie.

Hoofdstuk 3 De werkkostenregeling

3.1 Inleiding

De werkkostenregeling moest met ingang van 1 januari 2015 verplicht worden toegepast. De kern van de werkkostenregeling is dat inhoudingsplichtigen bepaalde vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon kunnen aanmerken, waarbij dit eindheffingsloon vervolgens tot een bedrag van 1,2% van de loonsom is vrijgesteld van heffing. De werkgever kan nu in beginsel zelf kiezen welke vergoedingen en/of verstrekkingen hij als eindheffingsloon wil aanmerken en onbelast wil vergoeden. Naast het algemene forfait van 1,2% is er nog een aantal gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen. Allereerst zal het doel van de wetgever voor de invoering van de werkkostenregeling besproken worden. Daarna wordt de uitbreiding van het loonbegrip en de intermediaire kosten behandeld. In paragraaf 3.5 zal de waardering van loon in natura behandeld worden met inbegrip van de nihilwaarderingen. De verschillende onderdelen van de werkkostenregeling zullen in paragraaf 3.6 behandeld worden. Tot slot zullen de administratieve verplichtingen de revue passeren en zal er voor de duidelijkheid een schematische weergave gegeven worden van de werkkostenregeling.

3.2 Doel werkkostenregeling

Adam Smith stelde dat een belasting dermate efficiënt moest worden vormgegeven dat er zo min mogelijk verschil zat tussen de totale kosten die de burger moest maken als gevolg van een belasting en wat er netto beschikbaar kwam voor de schatkist.¹⁴¹ Alhoewel Adam Smith in 1776 zijn ideeën besprak, gelden sommige elementen nu nog steeds. Ingewikkelde belastingen leiden tot hoge administratieve lasten voor burgers/bedrijfsleven en hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. In het kader van het fiscale pakket 2010 wordt de werkkostenregeling geïntroduceerd die geheel is gewijd aan het terugdringen van de administratieve lasten en uitvoeringskosten.

Zoals besproken in het vorige hoofdstuk, waren er onder het oude regime vele vergoedingen en verstrekkingen waarvoor allerlei verschillende regels golden. Denk hierbij aan de regels voor werkkleding, kerstpakketten, laptops etc. Dit zorgde voor hoge uitvoeringskosten en administratieve lasten. Daarnaast was het vaak onduidelijk voor de werkgever wat wel en wat niet onder het stelsel van vrije vergoedingen viel.

Het doel van de werkkostenregeling wordt in de memorie van toelichting bij de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010¹⁴² als volgt beschreven:

“Het kabinet wil in het kader van administratieve lastenverlichting de systematiek van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer sterk vereenvoudigen. Daarmee komt het tegemoet aan de breed levende wens om op het terrein van vergoedingen en verstrekkingen een eenvoudiger stelsel te creëren. Een dergelijke vereenvoudiging past in de ontwikkelingen rond horizontaal toezicht en kan bij veel werkgevers irritatie over het huidige systeem wegnemen”.

¹⁴¹ A. Smith, ‘The Wealth of Nations’, 1776

¹⁴² Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 7.

De werkkostenregeling dient allereerst een oplossing te bieden voor de in het vorige hoofdstuk genoemde knelpunten op het oude regime. De meeste doelstellingen vallen onder de hoofddoelstelling van vereenvoudiging. Met de vereenvoudiging van de vrije vergoedingen en verstrekkingen door middel van de werkkostenregeling wordt geprobeerd om de administratieve lasten en uitvoeringskosten terug te dringen. Het uitgangspunt van Adam Smith wordt hier gevolgd doordat de belasting efficiënt dient te zijn. Daarnaast dienen de onduidelijkheden onder het oude regime weggenomen te worden.

De invoering van de werkkostenregeling zal ervoor moeten zorgen dat veel van de (gedetailleerde) regels onder het oude regime vervallen. De werkkostenregeling zal eenvoudige en duidelijke hoofdlijnen moeten hebben, waardoor misbruik niet bestreden hoeft te worden door middel van detail wetgeving. Daarnaast wil de wetgever een regeling waarbij de kwalificatie van de kosten niet meer gebaseerd is op een beoordeling van subjectieve aspecten.¹⁴³ De beoordeling van de mate van beloning, privé voordeel of zakelijkheid zal namelijk altijd leiden tot discussies en onduidelijkheid. Onder de werkkostenregeling zal het daarnaast overbodig moeten zijn om de vergoedingen en verstrekkingen die binnen het algemene forfait vallen toe te rekenen aan de individuele werknemers. De vergoedingen en verstrekkingen zullen op werkgeversniveau worden geadmistreerd waardoor gebruik gemaakt kan worden van de vastlegging van kosten in de reguliere financiële boekhouding. De administratieve lasten van de werkgevers en de uitvoeringslasten van de Belastingdienst zullen hierdoor moeten dalen.

De wetgever probeert er ook voor te zorgen dat onder de werkkostenregeling werkgevers niet meer belasting moeten gaan betalen over vergoedingen en verstrekkingen dan dat ze onder het oude regime deden. Dit wordt ook wel aangeduid als budgetneutraliteit. Het uitgangspunt is de hoeveelheid vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers in het oude regime en de bijbehorende belastingopbrengst voor de Belastingdienst. Budgetneutraliteit kan worden bereikt door middel van het forfaitaire percentage en de allocatie van vergoedingen en verstrekkingen binnen de structuur van de werkkostenregeling.¹⁴⁴

3.3 Uitbreiding loonbegrip onder de werkkostenregeling

Het begrip 'loon' is bij de invoering van de werkkostenregeling gewijzigd.¹⁴⁵ Het huidige artikel 10 lid 1 vermeldt dat: “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*”. Er bestaat discussie omtrent de vraag of het loonbegrip door deze toevoeging een ruimere betekenis heeft gekregen.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever met de toevoeging slechts een verduidelijking heeft beoogd. De wetgever stelt namelijk dat het niet vanzelfsprekend is dat alle vergoedingen en

¹⁴³ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 8.

¹⁴⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 8.

¹⁴⁵ Wet van 23 december 2009, Stb. 2009, 611 (Fiscale vereenvoudigingswet 2010).

verstrekkingen tot het loon behoren indien iedere vorm van beloningselement of voordeel ontbreekt. Hij wil met de toegevoegde zinsnede aangeven dat vergoedingen en verstrekkingen wel degelijk tot het loon behoren.¹⁴⁶

Zoals in paragraaf 2.2.5 besproken ben ik, evenals Werger en Mertens¹⁴⁷, een aanhanger van een ruim loonbegrip waarbij ‘al hetgeen’ belastbaar loon is en vervolgens eventueel een expliciete vrijstelling geldt. De reikwijdte van artikel 10 is dus in essentie niet gewijzigd. Het is echter wel zo dat de vrijstellingen voor zakelijke kostenvergoedingen en genoten voordelen die maatschappelijk niet als loon werden ervaren zijn vervallen. Alles wat een werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking ontvangt behoort nu tot het loon, ongeacht de mate van zakelijkheid of privévoordeel. De ‘intermediaire kosten’ blijven weliswaar wel buiten het loonbegrip (zie paragraaf 3.4).

Strikt genomen vormen zelfs de vergoedingen en verstrekkingen, die als eindheffingsloon worden aangewezen, alsnog loon in de zin van artikel 10 Wet LB 1964.¹⁴⁸ Dit is zelfs het geval indien de vergoeding of verstrekking gericht wordt vrijgesteld. De gevolgen hiervan werken niet alleen door in de werkkostenregeling, maar bijvoorbeeld ook voor de fiscale pensioengrondslag en de gebruikelijkloonregeling.¹⁴⁹

Onder het oude regime was het beleid van de Belastingdienst dat terloopse voordelen voortvloeiende uit de dienstbetrekking met een waarde van minder dan €454 werden vrijgesteld.¹⁵⁰ Het loonbegrip is onder de werkkostenregeling nog verder uitgebreid doordat kleine verstrekkingen, waarvan de waarde minder bedraagt dan €454, wel tot het loon behoren.¹⁵¹

Er is niet expliciet opgemerkt dat de toezegging om terloopse privébesparingen tot €454 buiten de heffing te laten wordt gecontinueerd. De staatssecretaris heeft in een besluit wel goedgekeurd dat er geen sprake is van loon als een werkgever diens werknemer een persoonlijke attentie geeft in situaties waarin ook anderen dan de werkgever een dergelijke attentie plegen te geven bij de desbetreffende gelegenheid.¹⁵² Deze persoonlijke attentie dient geen geld of waardebonnen te betreffen en mag geen factuurwaarde (inclusief omzetbelasting) hebben die hoger is dan €25.

Het feit dat de staatssecretaris dit wel expliciet heeft goedgekeurd, ondersteunt de stelling dat de vrijstelling voor kleine voordelen niet wordt voortgezet.¹⁵³

¹⁴⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 61.

¹⁴⁷ F.M. Werger, ‘Het loonbegrip; zelfs de Belastingdienst lijkt het spoor bijster’, NTFR 2015-1081 en A.L. Mertens, ‘De echternachse processiegang van het loonbegrip’, NTFR 2009-2659.

¹⁴⁸ F.M. Werger, ‘Het loonbegrip; zelfs de Belastingdienst lijkt het spoor bijster’, NTFR 2015-1081.

¹⁴⁹ F.M. Werger, ‘Het loonbegrip; zelfs de Belastingdienst lijkt het spoor bijster’, NTFR 2015-1081.

¹⁵⁰ Kamerstukken II 1999/00, 26 728, nr. 3, p.35.

¹⁵¹ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)’, WFR 2013/324.

¹⁵² Besluit 23 juni 2014, nr. BLKB2014/1033M, paragraaf 4.9.

¹⁵³ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)’, WFR 2013/324.

3.4 Intermediaire kosten

De intermediaire kosten zijn in paragraaf 2.3 besproken. De wetgever omschrijft het begrip ‘intermediaire kosten’ als volgt in de memorie van toelichting¹⁵⁴:

“Kosten van de inhoudingsplichtige, gemaakt ten behoeve van derden, die de werknemer voorschiet en die hij (meestal op declaratiebasis) terugkrijgt. Het initiatief tot het maken van de kosten ligt bij de werkgever. Van intermediaire kosten is sprake bij:

- *de aanschaffkosten van zaken die tot het vermogen van de werkgever gaan behoren;*
- *kosten die gemaakt worden voor zaken die behoren tot het vermogen van de werkgever (en die aan de werknemer ter beschikking zijn gesteld);*
- *kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering (en dus niet specifiek met het functioneren van de werknemer)”.*

Dit betreft naar mijn mening slechts een toelichting op het begrip ‘intermediaire kosten’ dat onder het oude regime gold. Er is geen sprake van een wijziging van het begrip.

Het belang van het begrip ‘intermediaire kosten’ is onder de werkkostenregeling wel toegenomen.

Ook vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren behoren nu tot het loon. Onder het oude regime was het zo dat bijvoorbeeld de vergoeding voor het wassen van de auto van de zaak al niet als loon werd aangemerkt omdat deze naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel werd ervaren.

Onder de werkkostenregeling is dit niet mogelijk en moet er echt aangetoond worden dat bijvoorbeeld de vergoeding voor het wassen van de auto van de zaak onder de intermediaire kosten vallen zodat deze onbelast kan worden vergoed zonder dat het ten koste gaat van de vrije ruimte.

Indien de werknemer geld voorschiet voor zaken die hij zelf gaat gebruiken, dan dient er een zogenoemde zakelijkheidstoets plaats te vinden.¹⁵⁵ Denk bijvoorbeeld aan de werknemer die de rekening voorschiet van een etentje met zijn cliënten

De staatssecretaris heeft in zijn besluit van 23 juni 2014¹⁵⁶ goedgekeurd dat, onder voorwaarden, voor intermediaire kosten een vaste kostenvergoeding gegeven mag worden. De werkgever:

- dient het bedrag van de intermediaire kosten aannemelijk te kunnen maken;
- specificeert de intermediaire kosten per kostenpost naar aard en veronderstelde omvang;
- specificeert de vaste vergoeding naar het bedrag dat ziet op intermediaire kosten, gerichte vrijstellingen en overige posten;
- en onderbouwt de vergoeding met een onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten.

¹⁵⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p.61.

¹⁵⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, p.6.

¹⁵⁶ Besluit 23 juni 2014, BLKB2014/1033M, onderdeel 4.3.3.

3.5 Loon in natura

Niet in geld genoten loon wordt op basis van artikel 13 lid 1 Wet LB 1964 gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Als de verstrekking bij een (niet-verbonden) derde is ingekocht, dan geldt het in rekening gebrachte bedrag als de waarde van de verstrekking. Dit is de factuurwaarde inclusief de in rekening gebrachte omzetbelasting.

Onder het oude regime vormde de besparingswaarde het uitgangspunt indien de werknemer het loon in natura verbruikte ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Deze waardering is bij de invoering van de werkkostenregeling vervallen. De reden hiervoor is dat onder de werkkostenregeling de werknemer minder centraal staat en de besparingswaarde voor de werknemer dus niet meer passend wordt geacht.¹⁵⁷ Daarnaast kan bij een waardering op basis van het factuurbedrag een directe aansluiting worden gezocht met de financiële administratie wat moet leiden tot duidelijkheid en eenvoud.

Voor branche-eigen producten is een aparte waardering ingevoerd. Er wordt uitgegaan van het bedrag dat aan een derde in rekening gebracht zou worden.¹⁵⁸

3.5.1 Nihilwaarderingen

Voorzieningen die geheel of gedeeltelijk gebruikt of verbruikt worden op de werkplek kunnen onder voorwaarden op nihil worden gewaardeerd. Het begrip werkplek wordt in artikel 1.2, lid 1 onderdeel f URLB 2011 gedefinieerd als *“iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de inhoudingsplichtige de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is”*. De werkruimte gelegen in een woning wordt expliciet uitgesloten als werkplek. Het begrip ‘werkplek’ dient vanuit de werknemer te worden beoordeeld.¹⁵⁹ Vanuit de werknemer bezien is er pas sprake van een werkplek als hij daar arbeid verricht. Een aantal voorzieningen worden op nihil gewaardeerd om te voorkomen dat de forfaitaire ruimte moet worden benut voor deze voorzieningen.¹⁶⁰ De nihilwaarderingen voor voorzieningen op de werkplek zijn opgenomen in artikel 3.7 van de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011.

De nihilwaardering geldt voor de volgende verstrekkingen bij gebruik/verbruik op de werkplek.

3.5.1.1 Voorzieningen op de werkplek waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken

Het genot van voorzieningen waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken worden op nihil gewaardeerd. Het gaat bijvoorbeeld om het genot van de inrichting van de werkplek in brede zin, waaronder het gebruik van de werkplek zelf, zoals van de vaste computer, van het kopieerapparaat en van de vaste telefoon. Stel een medewerker van een zwembad maakt gebruik van dit zwembad na sluitingstijd, dan is dat een voorziening op de werkplek waarop de nihilwaardering

¹⁵⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 13.

¹⁵⁸ Artikel 13, lid 2 Wet LB 1964.

¹⁵⁹ Besluit 23 juni 2014, BLKB2014/1033M, p.14.

¹⁶⁰ Artikel 13, lid 3, onderdeel a Wet LB 1964.

van toepassing is. Ook ter beschikking gestelde materialen, gereedschappen en hulpmiddelen die op de werkplek gebruikt worden zijn, voor zover het gebruikelijk is deze daar na afloop van de werktijd achter te laten, voorzieningen waarop de nihilwaardering van toepassing is. Denk hierbij aan schrijfgerei, papier en dergelijke. In de toelichting van art. 1.2 van de URLB 2011¹⁶¹ staat dat het om de werkplek gaat in ruime zin, waaronder bijvoorbeeld ook vergaderzalen, bedrijfskantines, de aanwezige fitnessruimte en de parkeergarage op het bedrijfsterrein vallen. Deze plekken vallen onder de voorzieningen die niet elders gebruikt of verbruikt worden.

1. Bedrijfsfitness

Er is derhalve sprake van een nihilwaardering voor fitness op de werkplek. Onder het oude regime golden andere voorwaarden. De bedrijfsfitness moest bestaan uit conditie- of krachttraining welke plaatsvindt onder deskundig toezicht en moest openstaan voor 90% of meer werknemers. De locatie van de bedrijfsfitness maakte niet uit; het was mogelijk op de werkplek of een aangewezen fitnesscentrum.

2. Parkeergelegenheid

Daarnaast geldt de nihilwaardering indien de parkeergarage op de werkplek aanwezig is. Indien de werkgever verantwoordelijk is voor een parkeerplaats in de omgeving van de werkplek, dan kan deze ook onder de nihilwaardering vallen. De werknemer moet dan met succes de werkgever aansprakelijk kunnen stellen indien door nalatigheid van de werkgever bijvoorbeeld de auto beschadigd raakt.¹⁶² Onder het oude regime kon parkeergelegenheid ‘bij de plaats van de werkzaamheden’ onbelast worden verstrekt. Dit was zowel in de nabije omgeving van de vaste werkplaats van de werknemer als in de nabije omgeving van bijvoorbeeld het adres van een klant. De werkkostenregeling zorgt voor een beperking van de vrijstelling voor parkeergelegenheid.

3. Personeelsfeesten

De staatssecretaris heeft in zijn besluit van 23 juni 2014¹⁶³ opgemerkt dat personeelsfeesten, recepties en jubileumfeesten op de werkplek voorzieningen zijn waarvoor een nihilwaardering van toepassing is als die voorziening daar gebruikelijk is. De staatssecretaris keurt daarbij goed dat een werkgever aanneemt dat sprake is van arbeid in het kader van de dienstbetrekking als een werknemer een personeelsfeest, receptie, jubileumfeest of dergelijke bijeenkomst bijwoont en die activiteit plaatsvindt op een locatie waarvoor voor de werkgever de Arbowet doorlopend van toepassing is. Hij acht het onwenselijk dat de werkgever een onderscheid moet maken tussen werknemers voor wie de desbetreffende locatie wel of niet een werkplek is in de zin van artikel 1.2, lid 1, onderdeel f URLB 2011. Voor gezamenlijke personeelsfeesten bevat artikel 3.7, lid 2 URLB 2011 een uitbreiding van het begrip ‘werkplek’. Onder werkplek wordt verstaan alle werkplekken van werknemers van de inhoudingsplichtige of een met de inhoudingsplichtige in concernverband opererende

¹⁶¹ Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, 8 september 2010, nr. DB 2010-178M, p. 25.

¹⁶² Handboek Loonheffingen 2015, paragraaf 21.10.1.

¹⁶³ Besluit 23 juni 2014, BLKB2014/1033M, p.15.

inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 32 Wet LB 1964. Dit artikel zal in paragraaf 3.6.6 worden behandeld.

Onder het oude regime konden personeelsfeesten onbelast worden vergoed indien de deelname aan de activiteit of het feest open stond voor ten minste 75% van de werknemers van de inhoudingsplichtige of van de werknemers die behoren tot een organisatorische of functionele eenheid. Het moest daarnaast gaan om personeelsfeesten en -reizen met een gezamenlijk karakter.

3.5.1.2 Werkkleding

Er zijn drie mogelijkheden die leiden tot een nihilwaardering voor werkkleding die door de werkgever ter beschikking wordt gesteld.¹⁶⁴ Als de werkkleding uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ($\geq 90\%$) geschikt is om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te dragen, dan kan dit allereerst leiden tot een nihilwaardering. Te denken valt daarbij aan het uniform van de politieagent, de sloof van een medewerker in de horeca, en de doorwerkjas in de bouw.

De nihilwaardering is bovendien van toepassing op kledingstukken die per kledingstuk is voorzien van een bedrijfslogo van ten minste 70 cm². Tot slot kan werkkleding onbelast worden verstrekt indien de werkkleding achterblijft op de werkplek. Er is geen verandering ten opzichte van het oude regime.

3.5.1.3 Consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd

Bij consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd kan worden gedacht aan koffie, thee en snacks die de werkgever verstrekt aan de werknemers. De werkgever kan ook consumpties tijdens de lunchtijd (of koffiepauze) van de werknemer vrij verstrekken indien de werknemer dergelijke consumpties ook tijdens de werktijd kan nuttigen.¹⁶⁵ Als de consumpties een maaltijd vormen samen met andere consumpties die de werkgever geheel of gedeeltelijk verstrekt, dan is daarop de regeling voor maaltijden van toepassing.¹⁶⁶ Dit is geen verandering ten opzichte van het oude regime.

Als een werkgever de consumpties vergoedt in plaats van verstrekt (bijvoorbeeld koffiegeld) dan is deze vergoeding echter belast. De werkgever kan de vergoeding wel onder de vrije ruimte onbelast vergoeden.¹⁶⁷ Onder het oude regime was het wel mogelijk om een vergoeding te geven. De vergoeding mocht niet hoger zijn dan €2,75 per gewerkte week (bij een fulltime dienstverband).

Consumpties bij extern gehouden personeelsfeestviteiten vallen niet onder deze bepaling. Dit komt doordat deze niet op de werkplek worden verbruikt. De kosten kunnen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen die dan ten laste komen van de forfaitaire ruimte van 1,2%. Indien het zakelijk karakter overheerst en het karakter van de feestviteit niet meer dan bijkomstig is ($\leq 10\%$) dan hoeft de werkgever de totale kosten niet te splitsen. Het geheel kan dan onder de gerichte vrijstelling ter zake van tijdelijke verblijfskosten worden gebracht.

¹⁶⁴ Artikel 3.7 lid 1, onderdeel b URLB 2011.

¹⁶⁵ Besluit 23 juni 2014, BLKB2014/1033M, p.13.

¹⁶⁶ Artikel 3.8, onderdeel a URLB 2011.

¹⁶⁷ Besluit 23 juni 2014, BLKB2014/1033M, p.13.

Onder het oude regime was het wel mogelijk om consumpties bij extern gehouden personeelsfestiviteiten onbelast te verstrekken. Er gold geen werkplekcriterium voor deze vrijstelling. De consumpties moesten echter wel tijdens de werktijd worden verstrekt en mochten geen deel uitmaken van een maaltijd.

3.5.1.4 Ter beschikking gestelde huisvesting en inwoning ten behoeve van de vervulling van de dienstbetrekking

Ter beschikking gestelde huisvesting en inwoning (met inbegrip van energie, water en bewassing) kan op nihil gewaardeerd indien voldaan aan de voorwaarde genoemd in artikel 3.7, lid 1, onderdeel d URLB 2011. De werknemer dient ter vervulling van zijn dienstbetrekking op de werkplek te verblijven, maar daar niet wonen. Daarnaast is de voorwaarde dat de werknemer zich redelijkerwijs niet aan deze voorziening kan onttrekken en het niet goed mogelijk is ergens anders te overnachten. Een voorbeeld is de werknemer die op een boorplatform overnacht.

Onder het oude regime werd een vergoeding ter zake van inwoning ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking onbelast vergoed voor zover deze hoger was dan €157,50 per maand. Daarnaast kon een vergoeding van het genot van bewassing, energie en water worden vergoed indien deze meer bedroeg dan de in artikel 34 URLB 2001 genoemde normbedragen, waarbij een onderscheid werd gemaakt tussen bewassing, energie en water.

3.5.2 Forfaitaire waarderingen

Een aantal voorzieningen wordt op een lager bedrag dan de waarde in het economische verkeer of factuurwaarde gewaardeerd. Deze voorzieningen dienen wel weer op de werkplek te worden gebruikt of verbruikt.¹⁶⁸ Het gaat allereerst om maaltijden met een gering zakelijk belang oftewel de kantinemaaltijden. Deze worden gesteld op een forfaitair bedrag van €3,20 per maaltijd waardoor er geen rekening gehouden hoeft te worden met de waarde in het economische verkeer. Indien de werkgever de verstrekking van maaltijden in bedrijfskantines als eindheffingsloon aanwijst, dan hoeft hij niet meer per werknemer bij te houden hoeveel maaltijden hij gebruikt. De werkgever hoeft alleen het totale aantal maaltijden bij te houden en dit te vermenigvuldigen met €3,20. Er wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen warme en koude maaltijden.

Op basis van lid 6 van artikel 13, wordt de in aanmerking te nemen waarde verminderd met het bedrag dat de inhoudingsplichtige ter zake van die verstrekkingen in totaal aan zijn werknemers in rekening heeft gebracht. Indien de werknemers dus een eigen bijdrage betalen dan moet dit in mindering worden gebracht op het totale aantal maaltijden vermenigvuldigd met €3,20. Als de werknemers minimaal €3,20 betalen voor een maaltijd dan is dit voordeel onbelast. Ook indien de maaltijd werkelijk meer waard is.

Daarnaast geldt voor huisvesting en inwoning, anders dan ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, een normbedrag van €5,40 per dag. Dit is inclusief het genot van energie, water en

¹⁶⁸ Artikel 3.8 Wet URLB 2011.

bewassing. Er bestond onder het oude regime geen normbedrag voor huisvesting en inwoning, anders dan ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Voor kinderopvang geldt dat de waarde wordt bepaald door het aantal genoten uren keer de uurprijs. Dit was tevens het geval onder het oude regime. De waarde van het genot van een in het kader van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde ov-abonnement of voordeelurenkaart wordt ook op nihil gewaardeerd.¹⁶⁹ Het moet wel aannemelijk zijn dat deze mede wordt gebruikt voor woon-werkverkeer of voor andere zakelijke reizen. Er is geen verandering ten opzichte van het oude regime.

Het rentevoordeel van personeelsleningen zal waarschijnlijk per 1 januari 2016 als verplicht werknemersloon worden aangemerkt.¹⁷⁰ Dit geldt ook voor de aan deze geldlening verbonden kosten. Er geldt ook nog een normbedrag voor de dienstwoning die ter beschikking wordt gesteld aan de werknemer. Dit is een woning die aan een werknemer ter beschikking wordt gesteld voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Hiervoor geldt een normbedrag per maand van maximaal 18% van het jaarloon van de werknemer bij een werkweek van 36 uur.¹⁷¹

3.6 Aangewezen vergoedingen en verstrekkingen

De inhoudingsplichtige kan in principe alle vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon aanwijzen.¹⁷² Er hoeft geen sprake te zijn van vergoedingen die zijn toegekend voor een goede uitoefening van de dienstbetrekking. De vergoedingen en verstrekkingen bij loon uit vroegere arbeid verschillen van de vergoedingen en verstrekkingen bij loon uit tegenwoordige arbeid (zie paragraaf 3.6.1). Daarnaast is de mogelijkheid om vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen op twee manieren beperkt. Allereerst geldt er een gebruikelijkheidsstoets en ten tweede is er een aantal vergoedingen en verstrekkingen uitgesloten van de mogelijkheid om die als eindheffingsloon aan te wijzen. De forfaitaire ruimte (ook wel vrije ruimte genoemd) wordt in paragraaf 3.6.4 behandeld. De gerichte vrijstellingen vallen niet onder de vrije ruimte en zullen ook uitgebreid besproken worden. Tot slot wordt de per 1 januari 2015 ingevoerde concernregeling en de berekening van de eindheffing besproken.

3.6.1 Vergoedingen en verstrekkingen bij loon uit vroegere arbeid

De ex-werkgever wordt bij loon uit vroegere arbeid in een tweetal situaties verplicht om de vergoedingen en verstrekkingen aan te merken als eindheffingsbestanddeel. Met vroegere arbeid wordt bedoeld de oud-werknemers die met de VUT of pensioen zijn.¹⁷³ Op grond van artikel 31, lid 1, onderdeel g, onder 1^o Wet LB 1964 kunnen oud-werknemers gebruik blijven maken van de personeelskorting op producten uit eigen bedrijf, zonder dat daar fiscale gevolgen aan zijn verbonden. De werkgever wordt namelijk verplicht de personeelskorting aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Daarnaast is er sprake van een verplicht eindheffingsbestanddeel bij

¹⁶⁹ Artikel 13 lid 3, onderdeel b Wet LB 1964 jo. artikel 3.9 Wet URLB 2011.

¹⁷⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 220, nr. 3, p. 2-3.

¹⁷¹ Artikel 13 lid 3, onderdeel d Wet LB 1964 jo. Artikel 3.11 URLB 2011.

¹⁷² Artikel 31, lid 1, onderdeel f Wet LB 1964.

¹⁷³ Kamerstukken II 2009/10, 32 130 nr. 3, p. 65.

vergoedingen en verstrekkingen die door de oud-werkgever ook worden verstrekt aan de werknemers met inkomsten uit tegenwoordige arbeid. Te denken valt daarbij aan de kerstpakket die de gepensioneerde ontvangt van zijn oud-werkgever. Er kunnen geen andere vergoedingen en verstrekkingen door de oud-werkgever worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel en zullen daardoor voor de oud-werknemers leiden tot fiscale gevolgen.

Onder het oude regime was het zo dat de vrije vergoedingen en verstrekkingen ook onbelast waren voor oud-werknemers. Er werd immers geen onderscheid gemaakt tussen loon uit tegenwoordige arbeid en loon uit vroegere arbeid. Het kerstpakket werd echter aangemerkt als eindheffingsbestanddeel tot een bedrag van €70, tenzij de werkgever expliciet had verzocht om deze niet als eindheffingsbestanddeel aan te merken. In dat geval zou het alsnog als loon kwalificeren.

3.6.2 Gebruikelijkheidstoets

Vergoedingen en verstrekkingen dienen eerst getoetst te worden op ‘gebruikelijkheid’. Alleen de ‘gebruikelijke’ vergoedingen en verstrekkingen zijn werkkosten. In de memorie van toelichting wordt vermeldt: *“vergoedingen en verstrekkingen zijn alleen werkkosten (...) voor zover deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige en omstandigheden gebruikelijk is”*.

Voor zover de vergoedingen en verstrekkingen dus in belangrijke mate ($\geq 30\%$) hoger zijn dan gebruikelijk is, blijven zij buiten de eindheffing en vormen zij regulier belast loon. De bewijslast dat sprake is van een ongebruikelijke aanwijzing ligt bij de inspecteur.¹⁷⁴ De gebruikelijkheidstoets moet onredelijk hoge kostenvergoedingen voorkomen. In de memorie van toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010¹⁷⁵ worden twee voorbeelden genoemd van oneigenlijk gebruik:

1. Een werknemer die nog veel forfaitaire ruimte heeft en dat aan één enkele werknemer toekent;
2. Het aanwijzen van loon met het oog op tariefarbitrage. Het eindheffingstarief van 80% is namelijk voordeliger bij werknemers waarvan een gedeelte van het inkomen in de 52% schijf wordt belast. Het reguliere gebruteerde eindheffingstarief voor die werknemers is namelijk 108,3%.

De staatssecretaris heeft aangegeven dat de Belastingdienst bij de beoordeling van het gebruikelijkheidscriterium in de praktijk een doelmatigheidsgrens van €2.400 per persoon per jaar hanteert.¹⁷⁶ Een bonus of eindejaarsuitkering van minder dan €2.400 kan als eindheffingsloon worden aangemerkt omdat er wordt voldaan aan de gebruikelijkheidstoets.

De voorbeelden die de Belastingdienst geven zijn extreme situaties die duidelijk ongebruikelijk zijn. (Logische) voorbeelden zijn de directeur die een kerstpakket ontvangt van €25.000 en de directeur-grootaandeelhouder die een vergoeding krijgt voor zijn werk van €250.000, waarbij €100.000 wordt bestempeld als loon en de overige €150.000 als eindheffingsloon wordt aangewezen. Er zijn echter ook situaties waarvan het minder duidelijk is of er sprake is van een ‘gebruikelijke’ vergoeding of

¹⁷⁴ Kamerstukken I 2009/10, 32 130, nr. E, p. 16.

¹⁷⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 65.

¹⁷⁶ Kamerstukken I 2014/15, 34 002, nr. D, p. 16-17.

verstrekking. Indien dit het geval is, dan dient de werkgever de vergoeding of verstrekking te beoordelen op gebruikelijkheid. Daarnaast moet de werkgever in de loop van het kalenderjaar het totaal van alle vergoedingen en verstrekkingen beoordelen. Als dit totaal meer dan 30% ongebruikelijk is, is het bedrag boven de 30%-grens loon van de werknemer. Dat kan dus ook al bij de eerste vergoeding of verstrekking het geval zijn.

3.6.3 Uitgesloten vergoedingen en verstrekkingen

De forfaitaire ruimte, dat in de volgende paragraaf zal worden besproken, is een vrijstelling zonder voorwaarden. Er is echter een aantal kosten expliciet uitgesloten door de wetgever.¹⁷⁷ Allereerst de vergoedingen en verstrekkingen ter zake van de gevolgen van criminele activiteiten zoals geldboeten, misdrijven, wapens en munitie. Deze vergoedingen/verstrekkingen zijn altijd belast. Dit was ook al het geval onder het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen. De wetgever wil niet dat de straf van de werknemer (gedeeltelijk) wordt afgewenteld op de werkgever.

Behalve deze verboden vruchten zijn er ook twee (te) grote voordelen uitgesloten van de forfaitaire ruimte. Het betreft de vergoeding en verstrekking van een auto en van een woning die niet ter vervulling van de dienstbetrekking is bedoeld. De waarde van deze twee beloningsbestanddelen zijn aanzienlijk en passen niet goed in een forfaitaire regeling, die bedoeld is voor kosten in het kader van de dienstbetrekking en zogenoemd zwak loon.¹⁷⁸ Zwak loon is loon met een gemengd karakter van zakelijk en privé.

De staatssecretaris heeft op 8 juni 2015 het wetsvoorstel 'Fiscale verzamelwet 2015' aan de Tweede Kamer gestuurd. In dit voorstel wordt het rentevoordeel op een geldlening ook als verplicht werknemersloon aangemerkt.¹⁷⁹ Dit geldt ook voor de aan deze geldlening verbonden kosten.

3.6.4 Forfaitaire ruimte

Indien de inhoudingsplichtige een vergoeding of verstrekking op grond van artikel 31, lid 1 onderdeel f en g heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel, wordt aan de hand van artikel 31a de verschuldigde belasting bepaald. Het bedrag van de verschuldigde belasting met betrekking tot vergoedingen en verstrekkingen wordt per inhoudingsplichtige bepaald.¹⁸⁰ Voor zover dit totaal meer bedraagt dan 1,2% van de loonsom van de inhoudingsplichtige, is hij hierover een eindheffingstarief van 80% verschuldigd.¹⁸¹ Indien sprake is van een samenhangende groep inhoudingsplichtigen (artikel 27e Wet LB 1964), dan dient het forfait alsnog per inhoudingsplichtige te worden bepaald. Het is wel mogelijk om de eindheffing op concernniveau vast te stellen indien wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 32 Wet LB 1964 (zie paragraaf 3.6.6).

De vergoedingen en verstrekkingen worden dus bij de werkgever of inhoudingsplichtige vrijgesteld en niet op werknemersniveau. Er dient op jaarbasis gekeken te worden naar het totaal van vergoedingen

¹⁷⁷ Artikel 31, lid 4 Wet LB 1964.

¹⁷⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 65-66.

¹⁷⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 220, nr. 3, p. 2-3.

¹⁸⁰ Artikel 31a, lid 1 Wet LB 1964.

¹⁸¹ Artikel 31a, lid 2 Wet LB 1964.

en verstrekkingen door de inhoudingsplichtige. Daarna moet getoetst worden of de grens van 1,2 procent wel of niet overschreden wordt. Een eventuele overschrijding kan niet meegenomen worden naar volgende of vorige jaren.

De loonsom wordt bepaald op basis van al het belaste loon, zonder het eindheffingsloon zelf. In een tweetal gevallen telt het belaste loon niet mee bij het berekenen van de loonsom. Ten eerste telt het loon uit vroegere dienstbetrekking niet mee als de inhoudingsplichtige in meer dan bijkomstige mate (>10%) loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt.¹⁸² Ten tweede telt het loon niet mee waardoor de inhoudingsplichtige uitsluitend op grond van artikel 6, lid 1, onderdeel c Wet LB inhoudingsplichtige is. Dit is een inhoudingsplichtige die ingevolge een aanspraak die niet tot het loon behoort, aan een of meer personen uitkeringen of verstrekkingen uit een dienstbetrekking tot een ander doet. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat deze bepalingen zijn ingevoerd om te voorkomen dat de vrije ruimte wordt vergroot door betalingen aan anderen/oud-werknemers.¹⁸³

3.6.5 Gerichte vrijstellingen

Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen vallen buiten de forfaitaire ruimte en worden daarmee in feite vrijgesteld.¹⁸⁴ De gerichte vrijstellingen betreffen werkkosten die veel werknemers maken en waarbij het zakelijk karakter vaak evident aanwezig is. De zakelijkheid dient echter per vergoeding of verstrekking vastgesteld te worden, waardoor de normeringsregels, beperkingen en administratieve lasten (per werknemer) van het oude regime blijven gelden. Het maakt niet uit of er sprake is van een vergoeding dan wel een verstrekking.

Als een bepaalde vergoeding hoger is dan het normbedrag, dan is het meerdere het bovenmatige deel van de gerichte vrijstelling. De werkgever kan dan zelf kiezen of hij dit bovenmatige deel in de forfaitaire ruimte laat vallen of belast als loon.

Het is nog steeds mogelijk voor werkgevers om deze kosten te vergoeden door middel van een vaste kostenvergoeding, maar er dient dan wel verplicht vooraf een steekproefsgewijs onderzoek gedaan te worden.¹⁸⁵

De gerichte vrijstellingen zijn vergoedingen en verstrekkingen ter zake van:

- Reiskosten;
- Tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking;
- Maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter;
- Kosten ter behoud en verwerving van kennis;
- Extraterritoriale kosten, inclusief 30% regeling;
- De vergoeding van verhuiskosten in het kader van de dienstbetrekking;

¹⁸² Artikel 31a, lid 10, sub a, Wet LB 1964.

¹⁸³ Kamerstukken II 2009/10, 32 401, nr. 3, p. 22.

¹⁸⁴ Artikel 31a, lid 2 Wet LB 1964.

¹⁸⁵ Artikel 31a, lid 3 Wet LB 1964.

- Gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur indien voldaan aan het noodzakelijkheids criterium;
- Voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt;
- Branche-eigen producten.¹⁸⁶

Hieronder zal ik per gerichte vrijstelling een korte toelichting geven en een vergelijking maken ten opzichte van het oude regime.

Reiskosten

Artikel 31a, lid 2, onderdeel a bevat een gerichte vrijstelling voor zakelijke reiskosten, met inbegrip van kosten van woon-werkverkeer. Allereerst zijn de werkelijke kosten voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking per taxi, vliegtuig, schip, openbaar vervoer of vervoer vanwege de inhoudingsplichtige vrijgesteld.¹⁸⁷ Onder vervoer vanwege de inhoudingsplichtige wordt verstaan georganiseerd vervoer (bijvoorbeeld een auto van de zaak of personeelsbus) en het reizen per openbaar vervoer op basis van door de inhoudingsplichtige aangeschafte en door hem aan de werknemer verstrekte plaatsbewijzen.¹⁸⁸ Er geldt een anticumulatieregeling voor het geval dat een werknemer zowel het vervoer als een reiskostenvergoeding krijgt. De vergoeding is dan belast.

Voor alle andere situaties zijn de vergoedingen tot €0,19 per afgelegde reiskilometer vrijgesteld.¹⁸⁹ Dit is ongeacht of het per auto, fiets, bromfiets of lopend plaats vindt. Dit is geen verandering ten opzichte van het oude regime.

Er mag een vaste reiskostenvergoeding worden gegeven bij toepassing van de €0,19-normering en bij openbaar vervoer. Zoals hiervoor vermeldt moet er wel vooraf een steekproefsgewijs onderzoek gedaan te worden naar de werkelijke kosten.¹⁹⁰ Er zijn drie mogelijkheden om een vaste onbelaste reiskostenvergoeding te geven; een vaste reiskostenvergoeding met nacalculatie¹⁹¹, een vaste reiskostenvergoeding als een werknemer hoofdzakelijk naar één of meer vaste arbeidsplaatsen reist (wettelijke regeling) of een vaste reiskostenvergoeding als een werknemer op jaarbasis doorgaans naar één of meer vaste arbeidsplaatsen reist (praktische regeling).¹⁹²

De vaste vergoeding met nacalculatie kan tussen werkgever en werknemer overeengekomen zijn. Naast afspraken over een aanvullende onbelaste vergoeding in het geval dat de werknemer meer kilometers heeft afgelegd dan berekend, hoort daarbij ook een terugbetalingsverplichting of het voorzien in het alsnog als loon in aanmerking nemen van een achteraf te constateren bovenmatigheid. Op basis van de wettelijke regeling¹⁹³ is een vaste onbelaste reiskostenvergoeding mogelijk als een

¹⁸⁶ Artikel 31a, lid 2, onderdelen a t/m i Wet LB 1964.

¹⁸⁷ Artikel 31a, lid 2, onderdeel a 1° en 2° Wet LB 1964.

¹⁸⁸ Artikel 31a lid 4 jo artikel 13a, lid 6 Wet LB 1964.

¹⁸⁹ Artikel 31a, lid 2, onderdeel a 3° Wet LB 1964.

¹⁹⁰ Artikel 31a, lid 3 Wet LB 1964.

¹⁹¹ Besluit 20 maart 2015, nr. BLKB2015/0188M paragraaf 4.1.

¹⁹² Idem, paragraaf 4.2.

¹⁹³ Artikel 31a, lid 2, onderdeel a Wet LB 1964.

fulltime werknemer ten minste 128 dagen per kalenderjaar naar een vaste arbeidsplaats reist. De vergoeding mag dan berekend worden alsof de werknemer op ten hoogste 214 dagen per kalenderjaar naar die vaste plaats van werkzaamheden reist. Hierdoor kan een fulltime werknemer tot twee dagen per week thuiswerken met behoud van de onbelaste vaste reiskostenvergoeding. De toepassing van het aantal dagen dient naar evenredigheid te gebeuren indien de werknemer geen fulltime dienstverband heeft.¹⁹⁴

Tot slot heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat een praktische regeling mag worden gehanteerd waardoor werkgevers eenvoudig een vaste onbelaste vergoeding voor reiskosten kunnen vaststellen.¹⁹⁵

Als een werknemer op jaarbasis doorgaans naar één of meer vaste arbeidsplaatsen reist, kan een werkgever aan de hand van het aantal reguliere werkdagen per jaar en de totale reisafstand een vaste onbelaste vergoeding van reiskosten bepalen.

De drie mogelijkheden om een vaste onbelaste reiskostenvergoeding te geven golden ook onder het oude regime. In artikel 31a, lid 5 is geregeld dat variabele reiskostenvergoedingen ter zake van vervoer gesaldeerd mogen worden voor de toepassing van de €0,19-normering. Bij bovenmatige (>€0,19 per km) en ondermatige (<€0,19 per km) vergoedingen mag worden uitgegaan van de gemiddelde kilometervergoeding.

Onder de werkkostenregeling geldt voor de vergoeding of verstrekking van een fiets geen specifieke gerichte vrijstelling. De werkgever heeft de keuze om dit als loon van de werknemer aan te merken of het loon aan te wijzen als eindheffingsloon waardoor deze in de vrije ruimte valt. De waarde van de verstrekking is dan de factuurprijs (inclusief btw). De fietsregeling is een verandering ten opzichte van het oude regime.

Tijdelijk verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking

Tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking worden gericht vrijgesteld.¹⁹⁶ Het gaat om maaltijden, overnachtingen en dergelijke tijdens dienstreizen. In het Handboek Loonheffingen wordt voor de tijdelijkheid van een verblijf aangesloten bij de oude 20-dagenregeling. Dit houdt in dat een werknemer maximaal op 20 dagen heen en weer mag reizen tussen zijn woning en dezelfde werkplek om het als tijdelijk verblijf te kunnen aanmerken.

Onder de werkkostenregeling worden de tijdelijke verblijfskosten als een aparte gerichte vrijstelling aangemerkt. De verblijfskosten van bijvoorbeeld studiereizen of cursussen werden onder het oude regime ook als vrije vergoeding aangemerkt.

Maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter

Daarnaast worden maaltijden met een meer dan bijkomstig (>10%) zakelijk karakter gericht vrijgesteld.¹⁹⁷ Er is geen wijziging beoogd ten opzichte van het oude regime.

¹⁹⁴ Artikel 31a, lid 6 Wet LB 1964.

¹⁹⁵ Besluit 20 maart 2015, nr. BLKB2015/0188M p. 3.

¹⁹⁶ Artikel 31a, lid 2, onderdeel b Wet LB 1964.

¹⁹⁷ Artikel 31a, lid 2, onderdeel b Wet LB 1964.

Er is sprake van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter bij al dan niet verwacht overwerk of werk op koopavonden, therapeutisch mee-eten (bijvoorbeeld: kinderdagverblijf) en bij werkzaamheden aan boord van vliegtuigen, schepen, boorplatforms of kermiswagens.¹⁹⁸ In het handboek wordt genoemd dat er in ieder geval sprake is van een meer dan bijkomstig zakelijke maaltijd indien een werknemer door zijn werk tussen 17.00 en 20.00 niet thuis kan eten. Denk hierbij aan een kok die van 13.00 tot 23.00 werkt en een warme maaltijd krijgt verstrekt. De maaltijd voor de kok is onbelast. Indien een werknemer uit eten gaat met een klant en het om een zakelijk etentje gaat, dan is er ook sprake van een gerichte vrijstelling. Een lunch met alleen werknemers is in het algemeen niet meer dan bijkomstig zakelijk, ook al praten ze tijdens de lunch over het werk. Als er echter bijvoorbeeld sprake is van een lunchvergadering en het duidelijk een zakelijk karakter heeft, dan kan deze wel gericht worden vrijgesteld. Er is ten opzichte van het oude regime geen verandering beoogd. De staatssecretaris sluit ook hierbij aan bij de oude 20-dagenregeling.

Kosten ter behoud en verwerving van kennis

Er zijn twee aparte gerichte vrijstellingen opgenomen in de wet voor de kosten ter behoud en verwerving van kennis. Allereerst worden de kosten van onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden ter vervulling van de dienstbetrekking vrijgesteld.¹⁹⁹ Deze gerichte vrijstelling ziet op vakliteratuur, cursussen, congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke. Outplacement kosten vallen ook onder deze gerichte vrijstelling.²⁰⁰ Daarnaast vallen kosten vanwege de inschrijving in een beroepsregister onder de vrijstelling. Het gaat om de inschrijving in een beroepsregister van zowel wettelijk voorgeschreven registraties als registraties die vanuit de beroepsgroep of de werkgevers worden opgelegd. De vrijstelling is opgenomen om kwaliteitsnormen binnen beroepen te bewaken en veilig te stellen.²⁰¹

De tweede gerichte vrijstelling is opgenomen in artikel 31a lid 2, onderdeel d Wet LB 1964. Het gaat om kosten in verband met het volgen van een opleiding of studie met het oog op verwerven van inkomen uit werk en woning. Het volgen van een procedure erkenning verworven competenties (EVC) valt ook onder deze gerichte vrijstelling. Er bestaan echter twee uitzonderingen. Allereerst geldt de vrijstelling niet voor vergoedingen en verstrekkingen die verband houden met een werk- of studeerruimte, daaronder begrepen de inrichting.²⁰² Daarnaast mogen vergoedingen van binnenlandse reizen die hoger zijn dan de reiskosten in onderdeel a niet gericht vrijgesteld worden.²⁰³ Er zijn geen veranderingen beoogd ten opzichte van het oude regime. Het is echter zo dat kosten van een vakbond onder de werkkostenregeling niet gericht zijn vrijgesteld, terwijl dit wel het geval was onder het oude regime.

¹⁹⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 401, nr. 5, p.20.

¹⁹⁹ Artikel 31a, lid 2, onderdeel c Wet LB 1964.

²⁰⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 8.

²⁰¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 6, p. 43.

²⁰² Artikel 31a, lid 2, onderdeel d, onder 1° Wet LB 1964.

²⁰³ Artikel 31a, lid 2, onderdeel d, onder 2° Wet LB 1964.

Indien een werkgever een studiedag organiseert voor werknemers met daarnaast een consumptief karakter dan dienen deze kosten fiscaal gesplitst te worden. Voor zover de activiteiten op en rond de studie in overwegende mate een zakelijk karakter hebben, zijn de gerichte vrijstellingen voor onderhoud en verbetering van vakkennis en verblijfkosten van toepassing. Voor zover de activiteit in overwegende mate een consumptief karakter dragen, is sprake van een personeelsfestiviteit, en deze kosten zijn loon voor de werknemer of kunnen als eindheffingsbestanddeel aangewezen worden onder de forfaitaire ruimte van 1,2%. Een veelgebruikte voorbeeld is een studiedag die extern wordt gehouden met aansluitend een groot feest met een beroemde artiest en een lopend buffet. De studiedag inclusief de lunch en reiskosten zijn gericht vrijgesteld. Het feest heeft echter een consumptief karakter dus de kosten van het lopend buffet, optreden artiest en eventuele andere consumpties vormen belast loon voor de werknemers. Dit in tegenstelling tot een personeelsfeest op de werkplek.

Extraterritoriale kosten, inclusief 30% regeling

Een vergoeding van extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten) zijn gericht vrijgesteld.²⁰⁴ Het gaat om kosten die verband houden met tijdelijke uitzendingen, maar niet dienstreizen van de niet-uitgezonden werknemer. Die kosten vallen onder tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking. De extraterritoriale kosten kunnen worden vergoed conform de regels van de Wet LB 1964. De kosten dienen aannemelijk gemaakt te worden aan de hand van facturen etc. Als een werknemer voldoet aan de criteria voor toepassing van de 30%-regeling, dan worden de vergoedingen tot een bedrag van 30% van het loon geacht vergoedingen van extraterritoriale kosten te zijn. Daarnaast kan de werkgever ook de kosten van onderwijs van kinderen van de werknemer die onderwijs volgen aan een internationale school vrij vergoeden. De kosten hoeven in dat geval niet aannemelijk gemaakt te worden. Het is niet mogelijk om naast de 30%-vergoeding nog een onbelaste vergoeding van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten te geven. De 30%-vergoeding wordt namelijk geacht te zijn verstrekt ter bestrijding van deze kosten. Als er echter sprake is van een andere kostensoort dan extraterritoriale kosten, dan kan deze mogelijk wel onbelast vergoed of verstrekt worden. Artikel 10ea UBLB 1965 beperkt de grondslag waarover de 30%-vergoeding berekend mag worden tot het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking plus de vergoeding voor extraterritoriale kosten. Eindheffingsloon blijft dus buiten de grondslag. Er heeft ten opzichte van het oude regime (bijna) geen verandering plaatsgevonden. De looptijd van de 30%-regeling is alleen veranderd van 10 tot 8 jaar.

De vergoeding van verhuiskosten in het kader van de dienstbetrekking

Vergoedingen voor verhuizingen in het kader van de dienstbetrekking zijn gericht vrijgesteld tot maximaal de kosten van overbrenging van de boedel vermeerderd met €7750 voor de herinrichting van het huis. Deze vrijstelling is hetzelfde gebleven als in het oude regime. Er is in ieder geval sprake van een verhuizing in het kader van de dienstbetrekking indien de werknemer binnen twee jaar na

²⁰⁴ Artikel 31a, lid 2, onderdeel e Wet LB 1964.

aanvaarding van de nieuwe dienstbetrekking of overplaatsing binnen de bestaande dienstbetrekking door de verhuizing de afstand tussen de woning en arbeidsplaats met ten minste 60% verkort.²⁰⁵ De afstand tussen werk en woning diende tot de verhuizing ten minste 25 kilometer te zijn. Als niet aan deze eisen wordt voldaan, dan kan er nog steeds sprake zijn van een verhuizing in het kader van de dienstbetrekking als de werkgever dit aannemelijk kan maken. Onder het oude regime diende de werknemer te verhuizen naar een woning binnen een afstand van 10 kilometer van de werkplek zodat de verhuizing in ieder geval aangemerkt kon worden als een verhuizing in het kader van de dienstbetrekking. De regeling onder de werkkostenregeling zorgt voor een uitbreiding van het aantal verhuizingen.

Gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur

Vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen van gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur zijn gericht vrijgesteld indien voldaan aan het noodzakelijkheids criterium.²⁰⁶ Met de open norm 'en dergelijke' wordt aangesloten bij de maatschappelijke en technologische ontwikkelingen die veelal vooruitlopen op de wetgeving.²⁰⁷ Noodzakelijk wordt in dit verband uitgelegd als 'zonder meer nodig'. Dit betekent dat de werknemer zonder de voorziening zijn dienstbetrekking niet goed kan uitoefenen. De werknemer heeft de voorziening dus voor zijn werk nodig en gebruikt deze ook. De mate van dat gebruik is daarbij niet doorslaggevend.²⁰⁸ De werkgever kan het beste oordelen of iets noodzakelijk is.

Als de werknemer een privévoordeel heeft van de voorziening, dan hoeft dit voordeel niet tot het loon worden gerekend. Er mag wel een eigen bijdrage worden gevraagd indien de werknemer bijvoorbeeld kiest voor een duurdere uitvoering van de noodzakelijke voorziening. De eigen bijdrage dient dan afgetrokken te worden van het nettoloon.

Aan de vrijstelling zijn een tweetal voorwaarden verbonden. Allereerst moet de werknemer verplicht zijn om de voorziening terug te geven of de restwaarde te betalen indien de voorziening niet langer noodzakelijk is voor de vervulling van de dienstbetrekking.²⁰⁹ Dit is bijvoorbeeld het geval indien de werknemer uit dienst treedt.

Een tweede voorwaarde is dat de vergoeding of verstrekking niet in de plaats mag zijn gekomen van een ander loonbestanddeel (bijv. cafetarieregeling).²¹⁰ De voorziening mag geen onderdeel uitmaken van een cafetarieregeling omdat de werkgever moet bepalen of de voorziening noodzakelijk is. Bij een cafetarieregeling bepaalt de werknemer welke voorziening hij ruilt voor bijvoorbeeld vakantiedagen of belast loon.

²⁰⁵ Artikel 8.4 URLB 2011.

²⁰⁶ Artikel 31a, lid 2, onderdeel g Wet LB 1964.

²⁰⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 7, p. 64.

²⁰⁸ L.C.E. Jentink NDFR Commentaar Artikel 31a Wet LB 1964 lid 2, onderdeel g (gereedschap, computers e.d.).

²⁰⁹ Artikel 31a, lid 2, onderdeel g 1° Wet LB 1964.

²¹⁰ Artikel 31a, lid 7 Wet LB 1964.

Er is daarnaast in artikel 31a lid 2, onderdeel g ten 2^e een antimisbruikbepaling opgenomen. Als de werknemer werkzaamheden verricht in de functie van bestuurder of commissaris van de werkgever, dan kunnen gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur niet gericht worden vrijgesteld.²¹¹ De gerichte vrijstelling mag echter wel alsnog worden toegepast indien de werkgever aannemelijk maakt dat de voorziening een voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking van de desbetreffende werknemer een gebruikelijke voorziening is.²¹² Dit is een verzwaring van de bewijslast in het nadeel van de werkgever die de nadruk legt op de gebruikelijkheid van de voorziening.

De werkkostenregeling ten aanzien van deze gerichte vrijstelling is veranderd ten opzichte van het oude regime. Zoals besproken in paragraaf 2.6.5 kon voor een computer alleen een onbelaste vergoeding worden gegeven als deze voor 90% of meer zakelijk werd gebruikt. Daarnaast werd de telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen apart behandeld. Daarvoor kon alleen een onbelaste vergoeding worden gegeven als deze voor meer dan 10% voor zakelijke doeleinden werden gebruikt.

Voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt (arbovoorzieningen of hulpmiddelen)²¹³

Per 1 januari 2015, is een gerichte vrijstelling ingevoerd voor vergoedingen en verstrekkingen van voorzieningen op de werkplek. Dit zijn voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit de Arboret of hulpmiddelen die ook elders gebruikt kunnen worden en die geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruikt worden.²¹⁴

Voorzieningen die de werkgever verstrekt of aanbrengt, op grond van een vaak in de praktijk genoemde ARBO-plan, worden gericht vrijgesteld. Dit was ook al het geval onder het oude regime. Hier is bijvoorbeeld sprake van bij geneeskundige keuringen, speciale brillen of beschermende kleding. De voorzieningen dienen wel in redelijkheid gedaan te worden, waarbij de feiten en omstandigheden van het geval een rol spelen.²¹⁵

Het werkplek criterium is ten aanzien van de arbovoorzieningen uitgebreid ten opzichte van het begrip 'werkplek' in artikel 1.2, lid 1, onderdeel f URLB 2011. Er wordt namelijk tevens onder werkplek verstaan een werkruimte gelegen in een woning en de plaats waar uitvoering wordt gegeven aan het arbeidsomstandighedenbeleid.²¹⁶ Deze uitbreiding geldt niet voor de hierna besproken hulpmiddelen. Een voorbeeld is een abonnement op een sportschool voor werknemers. Deze voorziening wordt niet verstrekt op de werkplek dus zou deze in principe belast zijn, tenzij de werkgever risico's ziet voor de gezondheid van de werknemers en deze risico's met een gericht fitnessprogramma in de Arbo plan

²¹¹ Artikel 31a, lid 2, onderdeel g 2^o Wet LB 1964.

²¹² Artikel 31a, lid 8 Wet LB 1964.

²¹³ Artikel 31a, lid 2, onderdeel h Wet LB 1964.

²¹⁴ Artikel 8.4a URLB 2011.

²¹⁵ Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, 8 september 2010, nr. DB 2010-178M.

²¹⁶ Artikel 8.4a, lid 2, 1^o en 2^o URLB 2011.

probeert te voorkomen of wegnemen.²¹⁷ De werknemers moeten een gericht Arbo fitnessprogramma volgen dat samenhangt met de bijzondere risico's of eisen van de functie. Een gewone fitnessabonnement is dus niet voldoende om gebruik te kunnen maken van deze gerichte vrijstelling. De werknemer moet aan het Arbo fitnessprogramma meedoen en er mag geen eigen bijdrage van de werknemer worden gevraagd. Indien is voldaan aan de voorwaarden, dan kan de abonnement op een sportschool onbelast worden vergoed/verstrekkt. Onder het oude regime kon de fitness makkelijker in een aangewezen fitnesscentrum plaatsvinden. De bedrijfsfitness moest bestaan uit conditie- of krachttraining welke plaatsvindt onder deskundig toezicht en moest openstaan voor 90% of meer werknemers.

Hulpmiddelen die ook elders gebruikt kunnen worden en die geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruikt worden kunnen ook gericht worden vrijgesteld. Het moet wel gaan om voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt. Indien gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur niet zonder meer nodig zijn (en dus niet voldoen aan het noodzakelijkheids criterium) doordat de dienstbetrekking ook goed uitgevoerd kan worden zonder de hulpmiddel, kan een beroep worden gedaan op de vrijstelling voor hulpmiddelen.²¹⁸ De voorwaarde dat sprake is van geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruik blijft wel gelden.

Branche-eigen producten

Voor branche-eigen producten is per 1 januari 2015, een gerichte vrijstelling ingevoerd.²¹⁹ Branche-eigen producten van het bedrijf van de werkgever of van het bedrijf van een met de werkgever verbonden vennootschap mogen onder voorwaarden belastingvrij worden vergoed/verstrekkt. De korting mag niet meer bedragen dan 20% van de waarde in het economische verkeer, met een maximum van €500 per werknemer per kalenderjaar. De staatssecretaris heeft aangegeven dat per product moet worden vastgesteld of er sprake is van een korting van 20% of meer en het is dus niet toegestaan om een gemiddelde korting te verlenen.²²⁰ Deze vrijstelling gold ook al onder het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Het is echter onder de werkkostenregeling niet langer mogelijk om niet-benutte korting door te schuiven naar een volgende jaar.

3.6.5.1 Schema kwalificatie vergoedingen en verstrekkingen

Hieronder worden de vrije vergoedingen en verstrekkingen die onder het oude regime golden, vergeleken met de behandeling onder de werkkostenregeling. Er zijn zoals hiervoor besproken 3 mogelijkheden. De vergoeding/verstrekking kan een gerichte vrijstelling zijn, op nihil worden gewaardeerd of onder de vrije ruimte worden gebracht. Bij sommige vergoedingen/verstrekkingen is het niet eenduidig te zeggen onder welke post zij vallen omdat er verschillende voorwaarden gelden.

²¹⁷ Werkkostenregeling vragen en antwoorden Belastingdienst, www.belastingdienst.nl, 17 maart 2015.

²¹⁸ Wijziging van enige uitvoeringsregelingen, 30 december 2014, nr. IZV2014/715M.

²¹⁹ Artikel 31a, lid 2, onderdeel i Wet LB 1964.

²²⁰ Besluit Staatssecretaris 23 juni 2014, nr. BLKB2014/1033M, paragraaf 3.6.1.

Vergoedingen en verstrekkingen	Gerichte vrijstelling	Nihilwaardering	Vrije ruimte
Consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd		X	
Maaltijden >10% zakelijk	X		
Werkkleding		X	
Vakliteratuur	X		
Representatiekosten			X (evt. intermediair)
Cursussen, congressen, seminars, e.d.	X		
Muziekinstrumenten, geluidsapparatuur e.d.	X		
Verhuiskosten	X		
Opleiding of studiekosten	X		
Reiskosten openbaar vervoer	X		
Extraterritoriale kosten	X		
Vaste reiskostenvergoeding	X		
Kosten taxi, vliegtuig of schip	X		
Bedrijfsfitness	X (ARBO-programma)	X (op werkplek)	X
Telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen	X (noodzakelijk)		
Personeelsverenigingen			X
Personeelsreizen en –feesten		X (op werkplek)	X
Computers en dergelijke apparatuur	X (noodzakelijk)		
Dienstwoning			X
Genot van bewassing, energie en water		X	
Inwoning		X	
Fietsregeling			X
Producten eigen bedrijf	X		
ARBO	X		
Outplacement	X		
Vervoer vanwege de inhoudingsplichtige	X		
Parkeergelegenheid		X (op werkplek)	X
Verstrekkingen met ideële waarde			X
Kantinemaaltijden			X

3.6.6 Concernregeling

De loonheffingen kennen geen fiscale eenheid en de eindheffing van de werkkostenregeling wordt per werkgever berekend. Per 1 januari 2015 is de concernregeling in artikel 32 van de Wet LB 1964 ingevoerd, waardoor de eindheffing op concernniveau mag worden berekend.²²¹ Binnen het concern wordt de vrije ruimte berekend over het totale fiscale loon van het concern. In deze collectieve vrije ruimte kunnen alle door de concernonderdelen aangewezen vergoedingen en verstrekkingen opgenomen worden. Alle vergoedingen en verstrekkingen die worden aangewezen als eindheffingsloon, worden uiteindelijk afgezet tegen de totale vrije ruimte van het concern. De eindheffing over het bedrag dat boven de collectieve vrije ruimte uitkomt dient te worden betaald door het concernonderdeel met het hoogste fiscale loon. De concernonderdelen dienen het hele kalenderjaar een concern te vormen indien de concernregeling toegepast wil worden.

Er is sprake van een concern indien bij de moedermaatschappij sprake is van vrijwel volledige eigendom (95%-eis) van de (klein)dochtermaatschappij(en). Het gaat om directe en indirecte belangen waarbij er moet worden aangesloten bij het nominaal gestort kapitaal.²²²

Daarnaast kunnen stichtingen die financieel, organisatorisch en economisch zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen, in aanmerking komen voor de concernregeling. Er is sprake van zo'n stichting als aan twee voorwaarden is voldaan:²²³

1. Een stichting heeft het recht om nieuwe bestuursleden van een andere stichting te benoemen.
2. Een stichting heeft recht op het vermogen van een andere stichting als die ophoudt te bestaan.

Er dient uiterlijk bij de aangifte over het 1^e tijdvak van het volgende kalenderjaar beslist te worden of de werkgever de concernregeling wil toepassen. Er is geen beschikking van de inspecteur vereist.

Als de concernregeling wordt toegepast, zijn alle betrokken inhoudingsplichtigen hoofdelijk aansprakelijk voor de in concernverband verschuldigde belasting.²²⁴ Er is daarnaast een aantal vereisten voor de administratie waaraan iedere inhoudingsplichtige moet voldoen indien de concernregeling wordt toegepast. Deze zullen worden besproken in paragraaf 3.7.8.

3.6.7 Berekening eindheffing

De eindheffing die de werkgever over de vergoedingen en verstrekkingen daadwerkelijk verschuldigd is kan als volgt worden weergegeven:²²⁵

Aangewezen eindheffingsbestanddelen bij tegenwoordige arbeid	
Verplicht eindheffingsbestanddelen bij vroegere arbeid	+
Vrije ruimte van 1,2%	-
<u>Gerichte vrijstellingen</u>	-
Grondslag eindheffing (niet minder dan nihil)	

²²¹ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3.

²²² Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 7, p. 67.

²²³ Artikel 8.4b lid 2 URLB 2011.

²²⁴ Artikel 43a Invorderingswet 1990.

²²⁵ Artikel 31, lid 2, onderdeel c Wet LB 1964 jo. Artikel 31a, lid 2 Wet LB 1964.

Indien een vergoeding of verstrekking niet onder de gerichte vrijstelling valt of op nihil wordt gewaardeerd, dan komt deze ten laste van de vrije ruimte van 1,2%. Indien dit forfait wordt overschreden, dan dient de werkgever 80% over de grondslag van de eindheffing te betalen.²²⁶ Er wordt geen rekening gehouden met het feit dat de belasting wordt geheven van de inhoudingsplichtige.²²⁷ Dit betekent dat er geen brutering wordt toegepast.

Op basis van artikel 27a lid 2 Wet LB 1964, zou de vrije ruimte berekend moeten worden over het aangiftetijdvak van de loonaangifte. Een eventueel overschot aan vrije ruimte zou dan niet doorgeschoven kunnen worden naar een later aangiftetijdvak. Dit vond de wetgever echter onwenselijk waardoor er een uitzondering is opgenomen in artikel 31a, lid 11 Wet LB 1964. De verschuldigde belasting dient uiterlijk aangegeven en afgedragen te worden tegelijk met de aangifte/afdracht over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar. Er vindt dan een jaarafrekening plaats.

3.7 Administratieve verplichtingen

De invoering van de werkkostenregeling heeft tot gevolg dat bedrijven hun administratie moeten aanpassen aan de werkkostenregeling. De administratieve verplichtingen voor de inhoudingsplichtige zijn, net als onder het oude regime, opgenomen in artikel 52 AWR. Deze eisen worden niet opnieuw behandeld. Daarnaast kent de Wet op de Loonbelasting vele verplichtingen voor de werknemer en de inhoudingsplichtige. Voor de inhoudingsplichtige geldt een specifieke administratieplicht, namelijk de loonadministratie. Deze is opgenomen in artikel 28, lid 1 onderdeel c Wet LB 1964. De verplichtingen zijn nader uitgewerkt in de artikelen 7.2 en 7.3 URLB 2011.

3.7.1 Loonstaat

De bepalingen betreffende de loonstaat zijn onveranderd gebleven ten opzichte van het oude regime (zie paragraaf 2.7.2.1). Deze zullen daarom niet opnieuw besproken worden.

3.7.2 Administratie vergoedingen en verstrekkingen

Er is geen aparte bepaling opgenomen voor vergoedingen voor het volgen van een opleiding of studie of ideële verstrekkingen voor algemeen erkende feestdagen en persoonlijke feestdagen. Hetzelfde geldt voor de vergoedingen met een vast of gelijkmatig karakter.²²⁸ Dit is een verandering ten opzichte van het oude regime.

3.7.3 Eindheffingsbestanddelen aanwijzen

De werkgever moet vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel indien hij de gerichte vrijstelling wil toepassen of de vrije ruimte wil gebruiken. Dit moet uiterlijk worden gedaan op het moment van betalen van de vergoeding of het verstrekken van het loon in natura.²²⁹ Het

²²⁶ Artikel 31a, lid 2 Wet LB 1964.

²²⁷ Artikel 31 lid 5 Wet LB 1964.

²²⁸ Artikel 7.3 URLB 2011.

²²⁹ Paragraaf 8.1.3 Handboek Loonheffingen 2015.

is niet mogelijk om de vergoeding of verstrekking aan het einde van het kalenderjaar alsnog onder te brengen in bijvoorbeeld de vrije ruimte.

Stel dat een werknemer kosten over december 2014 declareert in januari 2015. Kan de werkgever deze vergoeding nog aanwijzen als eindheffingsloon? Op de site ‘Veelgestelde vragen’ van de Belastingdienst staat dat dit mogelijk is omdat voor de loonbelasting het kassstelsel geldt. Dit betekent dat de wetgeving geldt van het moment waarop de vergoeding vorderbaar en inbaar is, dus januari 2015. De werkgever kan deze jaargrensoverschrijdende vergoeding dus aanwijzen als eindheffingsloon in 2015.

Hoe deze aanwijzing van eindheffingsbestanddelen moet worden ingevuld is tot op heden echter onduidelijk.

De Staatssecretaris gaf eerst aan in zijn besluit van 23 juni 2014²³⁰ dat de Belastingdienst uitgaat van een aanwijzing als een vergoeding of verstrekking tot het loon behoort en de werkgever deze niet tot het individuele loon van een werknemer heeft gerekend. De aanwijzing hoeft dan alleen te blijken uit de administratie van de werkgever en is verder vormvrij. Dit besluit is echter per 1 januari 2015 vervangen door het besluit van 17 december 2014²³¹, waarin de wijziging lijkt te impliceren dat de Belastingdienst zijn beleid ten aanzien van eindheffingsbestanddelen heeft aangescherpt.²³² Paragraaf 3.2 van het besluit vermeldt het volgende (het onderstreepte is gewijzigd): *“De Belastingdienst gaat gedurende het kalenderjaar uit van zo’n aanwijzing als een vergoeding of verstrekking tot het loon behoort en de werkgever deze niet tot het individuele loon van een werknemer heeft gerekend. Dit is anders als de Belastingdienst meent dat de werkgever bij vergissing de vergoeding of verstrekking niet tot het individuele loon heeft gerekend of dat niet wordt voldaan aan de gebruikelijkheidstoets.”*

Het lijkt er op dat de werkgever de eindheffingsbestanddelen expliciet moet aanwijzen. Dit volgt ook uit een antwoord op de ‘Veelgestelde vraag’: Hoe kan ik een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling aanwijzen als eindheffingsloon? op de website van de Belastingdienst. De Belastingdienst geeft aan dat uit de administratie moet blijken dat de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling is aangewezen als eindheffingsloon. Dit kan bijvoorbeeld gedaan worden door het eindheffingsloon op te nemen in een personeelshandboek, cao of in de arbeidsovereenkomst. Dit zou betekenen dat alleen het feit dat de werkgever de vergoeding/verstreking niet tot het loon van de werknemer heeft gerekend niet voldoende is voor de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel.

3.7.4 Gerichte vrijstellingen

In de loonadministratie moeten de gegevens worden vastgelegd van de loonbestanddelen waarop door de werkgever een eindheffing wordt toegepast. Een gerichte vrijstelling moet per werknemer worden opgenomen in de administratie, maar niet in de loonstaat. Dit is nodig om te kunnen voldoen aan de bewijslast dat aan de normeringen en beperkingen van die vrijstelling is voldaan. Controle door de

²³⁰ Besluit 23 juni 2014, nr. BLBK2014/1033M, paragraaf 4.2.

²³¹ Besluit 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, paragraaf 3.2.

²³² Th.J.M. van Schendel, ‘Het aanwijzen van gebruikelijke werkkosten’, NTFRB 2015/29.

Belastingdienst moet namelijk mogelijk zijn. Dit is geen vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime.

3.7.5 Forfaitaire ruimte

Een vergoeding of verstrekking komt ten laste van de vrije ruimte indien de werkgever deze heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel en voor zover die niet gericht is vrijgesteld. Er gelden voor deze vergoedingen en verstrekkingen, buiten het gebruikelijkheids criterium en de uitgesloten vergoedingen en verstrekkingen van artikel 31, lid 4 Wet LB 1964, geen nadere normeringen en beperkingen. Ze hoeven om deze reden niet per werknemer te worden geadministreerd. Dit is een vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime. De vergoedingen en verstrekkingen die onder de forfaitaire ruimte vallen dienen op het niveau van de inhoudingsplichtige in de loonadministratie als eindheffingsloon te worden opgenomen. De werkgever dient wel het volgende in zijn administratie vast te leggen:

- wat valt onder het eindheffingsloon;
- welk deel is gericht vrijgesteld;
- welk deel komt ten laste van de vrije ruimte;
- over welk deel is eindheffing afgedragen.

Op basis van artikel 27a lid 2 Wet LB 1964 moet na elk loontijdvak getoetst worden of de vrije ruimte van 1,2% is overschreden. Maandelijks zou dan bekend moeten zijn welke werkkosten in de vrije ruimte dan wel eindheffing vallen. Voor de eindheffingsbestanddelen in de werkkostenregeling moet de verschuldigde belasting echter uiterlijk pas worden aangegeven en afgedragen tegelijk met de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar.²³³ Om te kunnen beoordelen of het bedrijf binnen de vrije ruimte van 1,2% van het fiscale loon blijft, is een aparte administratie nodig.

Het werkkostenbudget binnen de vrije ruimte ziet op vergoedingen en verstrekkingen inclusief BTW (de factuurwaarde). Vastleggingen in de financiële administratie van werkgevers in de profitsector geschieden echter exclusief BTW omdat de BTW kan worden teruggevorderd en dus geen kostenpost vormt. De werkgever dient de BTW dus bij te tellen om te kunnen bepalen welk bedrag in de vrije ruimte kan worden ingeboekt. Dit is een extra administratieve last voor de werkgever. In het oude regime werden de vergoedingen en verstrekkingen in de administratie niet met BTW verwerkt.

Om te voorkomen dat van alle vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte de prijs inclusief én exclusief BTW moet worden geadministreerd, stelt de staatssecretaris een praktische oplossing voor.²³⁴ De werkgever kan met de inspecteur afspreken dat hij de gemiddelde BTW-druk over de verschillende voorzieningen uit de vrije ruimte in aanmerking neemt om het bedrag te berekenen dat in de vrije ruimte moet worden ingeboekt.

²³³ Artikel 31a, lid 11 Wet LB 1964.

²³⁴ Brief staatssecretaris 3 juli 2014, DB2014/272.

3.7.6 Loon in natura

Indien er op grond van artikel 3.7 URLB 2011 sprake is van een nihilwaardering, dan kan het aanwijzen als eindheffingsbestanddeel achterwege blijven. Er is dan sprake van loon voor de werknemer, maar dit kan vervolgens op nihil worden gewaardeerd. Indien de aanwijzing wel plaatsvindt, dan kan de verstrekking op nihil worden gewaardeerd waardoor het vervolgens geen invloed heeft op de vrije ruimte. Administratief gezien hoeft de werkgever de verstrekkingen met een nihilwaardering dan niet per werknemer te administreren. Indien de werknemer echter een eigen bijdrage betaald, dan dient dit alsnog per werknemer te worden geadministreerd.

3.7.7 Vaste kostenvergoedingen

Een vaste kostenvergoeding is, zoals hiervoor besproken, ook onder de werkkostenregeling mogelijk. Als de vaste kostenvergoeding betrekking heeft op een vergoeding waarop een gerichte vrijstelling van toepassing is, dan dient er een onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten aan ten grondslag liggen. Het is dus verplicht om vooraf een dergelijk onderzoek te verrichten.

Bij een vaste kostenvergoeding waarop geen gerichte vrijstelling van toepassing is hoeft geen onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten plaats te vinden. Ze zijn vormvrij omdat ze in beginsel belast worden met 80% eindheffing, tenzij er nog ruimte over is in de forfaitaire ruimte.

3.7.8 Concernregeling

Voordat de concernregeling van artikel 32 kan worden toegepast, dient er aan een aantal administratieve eisen te worden voldaan.²³⁵ Het gaat voornamelijk om gegevens ten aanzien van de berekening van de in het kader van de werkkostenregeling door het concern als geheel verschuldigde belasting. Iedere tot het concern behorende inhoudingsplichtige dient in zijn administratie vast te leggen:

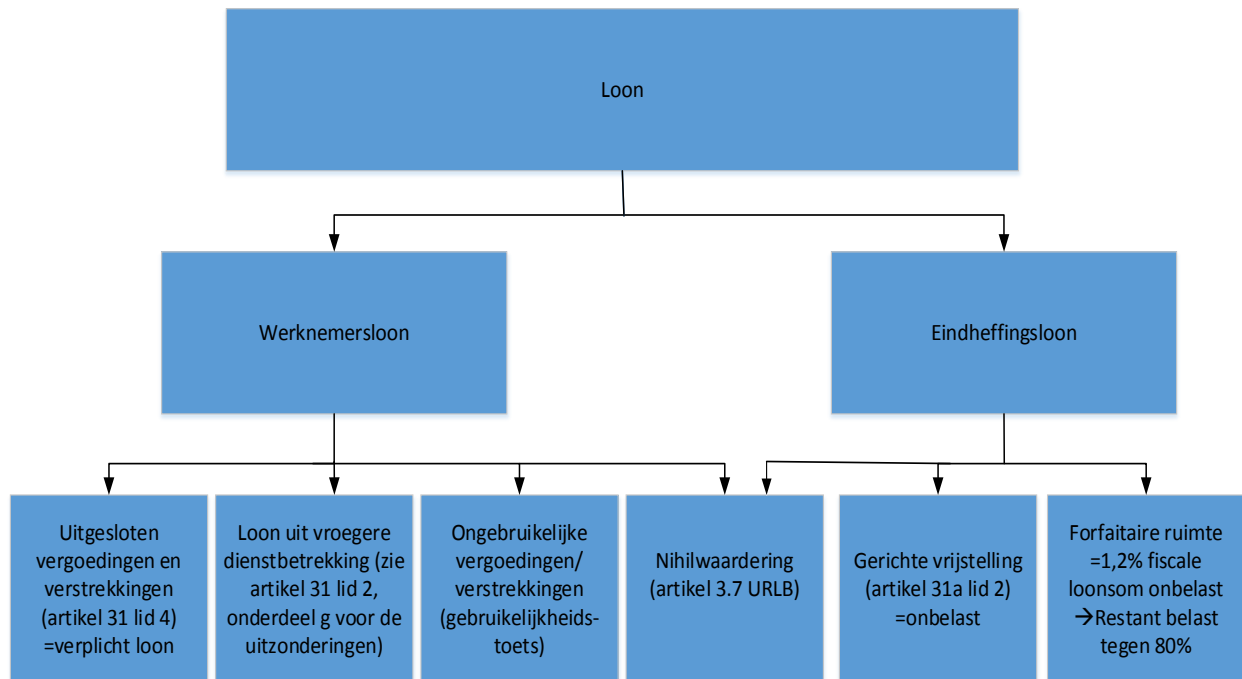
- het kolom 14-loon;
- het loon dat op grond van art. 31a, lid 10 niet hoort tot de grondslag voor de berekening van de vrije ruimte;
- de als eindheffingsloon aangewezen loonbestanddelen met uitzondering van de gerichte vrijstellingen;
- van de andere inhoudingsplichtigen die tot het concern horen per inhoudingsplichtige:
 1. de naam en loonheffingsnummer;
 2. het door die inhoudingsplichtige kolom 14-loon;
 3. het door die inhoudingsplichtige verstrekte loon dat op grond van art. 31a, lid 10 niet hoort tot de grondslag voor de berekening van de vrije ruimte;
 4. het door die inhoudingsplichtige als eindheffingsloon aangewezen loonbestanddelen met uitzondering van de gerichte vrijstellingen.

²³⁵ Artikel 8.4b URLB 2011.

- de berekening van de gezamenlijk verschuldigde belasting, bedoeld in art. 32, lid 1 en, ingeval deze belasting meer bedraagt dan nihil, de naam en het loonheffingsnummer van de inhoudingsplichtige die deze belasting heeft aangegeven en afgedragen.

3.8 Schematische weergave werkkostenregeling

Om de hiervoor omschreven werking van de werkkostenregeling te verduidelijken, wordt hieronder een schematische weergave weergegeven.



De toegangspoort van de werkkostenregeling is het loonbegrip in artikel 10. Intermediaire kosten vallen bijvoorbeeld niet onder het loonbegrip. Als er is geconstateerd dat er sprake is van loon dan moet de waarde van eventuele loon in natura worden bepaald. Er is een aantal voorzieningen die op nihil kunnen worden gewaardeerd (artikel 3.7 URLB). Indien de waarde is bepaald, dan kan de werkgever kiezen. De werkgever kan de vergoeding/verstrekking behandelen als werknemersloon, maar hij kan het ook aanwijzen als eindheffingsloon. Er is echter een aantal vergoedingen/verstrekkingen die verplicht werknemersloon vormen zoals de auto van de zaak (zie artikel 31 lid 4 voor andere), loon uit vroegere dienstbetrekking (tenzij uitzondering artikel 31 lid 2 g van toepassing) en ongebruikelijke vergoedingen/verstrekkingen (gebruikelijkheidstoets). Indien de werkgever een vergoeding/verstrekking aanwijst als eindheffingsloon, dan kan hij gebruik maken van de gerichte vrijstellingen. Als een vergoeding/verstrekking niet onder een gerichte vrijstelling valt of de norm wordt overschreden, dan kan deze in de vrije ruimte vallen. De vrije ruimte bedraagt 1,2% van de fiscale loonsom van de werkgever. Wat boven de vrije ruimte valt wordt belast tegen 80%.

3.9 Samenvatting

Aan de hand van de bevindingen in dit hoofdstuk, kunnen twee belangrijke deelvragen worden beantwoord. Allereerst de deelvraag: Welke doelen had de wetgever met de introductie van de werkkostenregeling?

De meeste doelstellingen vallen onder de hoofddoelstelling van vereenvoudiging. Met deze vereenvoudiging wordt geprobeerd om de administratieve lasten en uitvoeringskosten terug te dringen. De vergoedingen en verstrekkingen moeten op werkgeversniveau worden geadministreerd waardoor gebruik gemaakt kan worden van de vastlegging van kosten in de reguliere financiële boekhouding. Daarnaast dienen de onduidelijkheden onder het oude regime weggenomen te worden door er voor te zorgen dat veel van de (gedetailleerde) regels onder het oude regime vervallen. De wetgever probeert ook budgetneutraliteit na te streven. Budgetneutraliteit zorgt er voor dat werkgevers niet meer belasting moeten gaan betalen over vergoedingen en verstrekkingen dan dat ze onder het oude regime deden. Dit kan worden bereikt door middel van het forfaitaire percentage en de allocatie van vergoedingen en verstrekkingen binnen de structuur van de werkkostenregeling.

De tweede deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord is de vraag: Hoe werkt de systematiek van de werkkostenregeling?

Allereerst is de uitbreiding van het loonbegrip besproken met de zinsnede '*daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking*'. Er is een discussie ontstaan of er een uitbreiding van het loonbegrip is gerealiseerd.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever met de toevoeging slechts een verduidelijking heeft beoogd. De reikwijdte van artikel 10 is, als aanhanger van een ruim loonbegrip, in essentie niet gewijzigd. Het is echter wel zo dat de vrijstellingen voor zakelijke kostenvergoedingen en genoten voordelen die maatschappelijk niet als loon werden ervaren zijn vervallen. Alles wat een werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking ontvangt behoort nu tot het loon, ongeacht de mate van zakelijkheid of privévoordeel.

Niet in geld genoten loon wordt op basis van artikel 13 lid 1 Wet LB 1964 gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer (hoofdregel). Onder de werkkostenregeling zijn sommige voorzieningen ongewenst om te belasten en worden daarom op nihil gewaardeerd. Denk aan werkkleding en consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd.

Een aantal voorzieningen worden op een lager bedrag dan de waarde in het economische verkeer of factuurwaarde gewaardeerd (forfaitaire waarderingen). Dit zijn vooral de kantinemaaltijden. Deze worden gesteld op een forfaitair bedrag van €3,20 per maaltijd.

De systematiek van de werkkostenregeling heeft ook de revue gepasseerd. De ex-werkgever bij loon uit vroegere arbeid wordt in een tweetal situaties verplicht om de vergoedingen en verstrekkingen aan te merken als eindheffingsbestanddeel. Dit is de personeelskorting op producten uit eigen bedrijf en de vergoedingen en verstrekkingen die door de oud-werkgever ook worden verstrekt aan de werknemers met inkomsten uit tegenwoordige arbeid, zoals een kerstpakket.

De inhoudingsplichtige kan in principe alle vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon aanwijzen. De mogelijkheid om vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen is echter op twee manieren beperkt. Allereerst geldt de gebruikelijkheidstoets en ten tweede is er een aantal vergoedingen en verstrekkingen uitgesloten van de mogelijkheid om die als eindheffingsloon aan te wijzen. Onder de werkkostenregeling is een forfaitaire ruimte ingevoerd van 1,2% van de loonsom, waarbij de werkgever kan kiezen welke vergoedingen en/of verstrekkingen hij als eindheffingsloon wil aanmerken en onbelast wil vergoeden. Indien het totaal van vergoedingen en verstrekkingen meer bedraagt dan 1,2% van de loonsom, dan is de werkgever over het meerdere een eindheffingsstarief van 80% verschuldigd. Naast de forfaitaire ruimte van 1,2% is er nog een aantal gerichte vrijstellingen. De eindheffing van de werkkostenregeling wordt per werkgever berekend. Per 1 januari 2015 is de concernregeling echter opgenomen waardoor de eindheffing op concernniveau mag worden berekend. Binnen het concern wordt de vrije ruimte berekend over het totale fiscale loon van het concern. De concernregeling kan alleen toegepast worden als alle deelnemende concernonderdelen het hele kalenderjaar een concern vormen. De voorwaarden hiervoor zijn opgenomen in artikel 32 Wet LB 1964.

Tot slot zijn de administratieve verplichtingen behandeld. De invoering van de werkkostenregeling heeft tot gevolg dat bedrijven hun administratie moeten aanpassen aan de werkkostenregeling. Om gebruik te kunnen maken van de gerichte vrijstellingen, dienen de vergoedingen en verstrekkingen te worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel in de zin van artikel 31, lid 1, onderdeel f of g Wet LB 1964. Hoe deze aanwijzing van eindheffingsbestanddelen moet worden ingevuld is tot op heden echter onduidelijk.

Om te voldoen aan de bewijslast, dat aan de normeringen en beperkingen is voldaan, moet de werkgever de vergoedingen en verstrekkingen die onder de gerichte vrijstelling vallen alsnog per werknemer in de loonadministratie opnemen. De vergoedingen en verstrekkingen die onder de forfaitaire ruimte vallen dienen op het niveau van de inhoudingsplichtige in de loonadministratie als eindheffingsloon te worden opgenomen. Dit is een vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime.

Hoofdstuk 4 Kwaliteit Wetgeving

4.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken is het theoretische kader rondom het oude regime en de werkkostenregeling beschreven. In dit hoofdstuk worden allereerst de knelpunten onderzocht die de werkkostenregeling per 1 januari 2015 heeft. Daarna wordt onderzocht of de werkkostenregeling voldoet aan de kwaliteitseisen van de wetgeving. Om dit onderzoek concreet te maken wordt gebruik gemaakt van een toetsingskader. Het toetsingskader is gebaseerd op het reeds bestaande toetsingskader uit de nota Zicht op wetgeving uit 1991²³⁶, waarbinnen toetsing plaats zal vinden op basis van de volgende vier kwaliteitseisen:

- Effectiviteit;
- Efficiëntie;
- Rechtvaardigheid;
- Onderlinge afstemming met andere regelingen.

De kwaliteitseisen werden opgezet en geconcretiseerd om algemeen wetgevingsbeleid verder te ontwikkelen, zodat het beleid ook zijn wisselwerking zou vinden met afzonderlijke wetten.²³⁷ De eisen zijn voornamelijk van belang bij de vraag of dat wetgeving wel of niet noodzakelijk is, bij de bepaling van de inhoud van een wet, alsmede bij de evaluatie achteraf.²³⁸ In hoofdstuk 1, paragraaf 1.3 zijn de criteria geformuleerd waaraan wordt getoetst of de werkkostenregeling een kwalitatief betere regeling is dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen.

Om het toetsingskader voor dit onderzoek zo overzichtelijk mogelijk te maken zijn de kwaliteitseisen door mijzelf samengevat in een zestal toetsingsvragen.

Effectiviteit:

1. Bereikt de werkkostenregeling het gestelde doel/ de gestelde doelen?

Efficiëntie:

2. In hoeverre neemt de werkkostenregeling de knelpunten die onder het oude regime bestonden weg?
3. In hoeverre zijn er nieuwe knelpunten onder de werkkostenregeling te onderkennen?

Rechtvaardigheid:

4. Is er gelijke behandeling van werkgevers onder de werkkostenregeling?

Onderlinge afstemming met andere regelingen:

5. Is de werkkostenregeling inpasbaar in het internationale wetgevingskader?
6. Vindt er aansluiting plaats bij de sociale zekerheid?

²³⁶ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2.

²³⁷ Idem, p.13.

²³⁸ Idem, p.23.

4.2 Welke knelpunten zijn er bij de werkkostenregeling te onderkennen?

Om te kunnen toetsen of de werkkostenregeling efficiënt is, dienen de knelpunten onder de werkkostenregeling per 1 januari 2015 allereerst te worden onderzocht.

4.2.1 Het loonbegrip

Onder de werkkostenregeling is het loonbegrip uitgebreid met “hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking”. Dit heeft tot gevolg dat alle vergoedingen en verstrekkingen, ook als de vergoedingen/verstrekkingen noodzakelijk zijn voor de werknemer om zijn dienstbetrekking naar behoren uit te oefenen en ook als deze naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel wordt ervaren, expliciet tot het loon gaan behoren.

Er worden onder het huidige loonbegrip zaken belast die niet als loon worden ervaren. Denk aan onder andere bedrijfsuitjes en het verstrekken van parkeerplek buiten de werkplek. Dit komt doordat het loonbegrip in het geheel niet aansluit bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren.²³⁹ Dit is naar mijn mening één van de grootste knelpunten van de werkkostenregeling.

Dit is ook het geval bij kleine verstrekkingen, waarvan de waarde minder bedraagt dan €54. In het oude regime werd tijdens de parlementaire geschiedenis een toezegging gedaan om deze kleine verstrekkingen buiten de heffing te laten omdat deze niet als beloningsvoordeel werden ervaren.²⁴⁰ Het lijkt er echter op dat deze toezegging niet wordt gecontinueerd en dit zorgt ervoor dat het loonbegrip te ruim is geformuleerd en niet aansluit bij dat wat maatschappelijk als loon wordt ervaren.²⁴¹

Het (ruime) loonbegrip zorgt ervoor dat er een systematiek ontstaat wat niet aansluit bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Dit leidt vervolgens tot rare uitkomsten. Denk aan de gratis kop koffie die op de werkplek wordt genuttigd, wat wordt aangemerkt als loon. Om dit te corrigeren zijn de vrijstellingen en nihilwaarderingen onder meer gecreëerd. Ik onderschrijf de mening van Van Schendel dat zaken die geen loon (behoren te) zijn vanwege het ontbreken van een relevant privévoordeel, in de formele wet buiten het loonbegrip moeten worden geplaatst en niet moeten worden weggestopt in een nihilwaardering of gerichte vrijstelling.²⁴²

4.2.2 Het werkplekbegrip

De beschrijving van het begrip ‘werkplek’ wordt in artikel 1.2 Wet URLB 2011 aangemerkt als “*iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de inhoudingsplichtige de Arbowet van toepassing is.*” Een auto of een ander vervoermiddel kan een werkplek zijn zolang een werknemer daarin arbeid verricht en de werkgever ARBO-verantwoordelijk is voor dat vervoermiddel. Het bewerken van mail in de trein of internetcafé wordt derhalve niet

²³⁹ F.M. Werger en A.L. Mertens, ‘De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan’, WFR 2014/1067.

²⁴⁰ Kamerstukken II 1999/00, 26 728, nr. 3, p.35.

²⁴¹ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)’, WFR 2013/324.

²⁴² Th.J.M. van Schendel, ‘De werkkostenregeling in mineur’, TFO 2013/126.4.

aangemerkt als werkplek,²⁴³ maar bij beroepschauffeurs, machinisten, conducteurs en fietskoeriers is de ARBO-verantwoordelijkheid zonder meer wel aannemelijk voor dat vervoermiddel.²⁴⁴

Ik onderschrijf de mening van Van Ballegooijen en Werger die stellen dat het voorbeeld van het bewerken van mail in de trein of internetcafé uitgaat van een verkeerde uitlegging van het Arborecht.²⁴⁵ Het woord ‘werkplek’ is taalkundig gezien namelijk een synoniem voor ‘arbeidsplaats’ en deze wordt gedefinieerd als iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt. Het is onduidelijk waarom de wetgever niet aansluit bij het begrip arbeidsplaats in de zin van de Arbowet, waarbij thuiswerk ook is uitgezonderd in artikel 1.43 van het Arbobesluit.²⁴⁶

Onder de werkkostenregeling wordt de thuiswerkplek niet als ‘werkplek’ gedefinieerd. Dit terwijl in deze tijd dankzij de voortschrijdende techniek bijna één op de drie werknemers (al dan niet deels) thuis werkt. Verschillende ministeries stimuleren namelijk het nieuwe werken, waarbij er meer vanuit huis gewerkt zou moeten worden.²⁴⁷

Het maken van een onderscheid tussen verstrekkingen of voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek plegen te worden gebruikt en die buiten de werkplek worden genuttigd, zorgt ervoor dat de systematiek van de werkkostenregeling onnodig complex wordt. Er moeten nihilwaarderingen worden ingevoerd om er alsnog voor te zorgen dat bepaalde voorzieningen op de werkplek geen loon vormen omdat een relevant privévoordeel ontbreekt. Daarnaast geldt de gerichte vrijstelling alleen voor voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid en op de werkplek worden gebruikt of verbruikt. Het begrip ‘werkplek’ wordt hiervoor wel uitgebreid met de thuiswerkplek.²⁴⁸ Er ontstaan echter hierdoor afbakeningsproblemen omtrent het begrip ‘Arbovoorziening’.

Het aansluiten bij een werkplekgedachte zorgt ervoor dat de systematiek van de werkkostenregeling onnodig complex wordt. Er zijn nihilwaarderingen nodig om de ongewenste effecten te voorkomen en er ontstaan afbakeningsproblemen ten aanzien van deze nihilwaarderingen en de gerichte vrijstelling voor ARBO-voorzieningen. Tevens leidt het werkplekbegrip voornamelijk bij werknemers die niet op een vaste werkplek werken en thuiswerkers tot problemen omdat verstrekkingen en voorzieningen die buiten de werkplek worden genuttigd moet worden gewaardeerd tegen de factuurwaarde of waarde in het economisch verkeer. Tot slot gaan de werkplekken in de nota van toelichting, waarvoor de werkgever geen arbozorg zou hebben, uit van een verkeerde uitlegging van het Arborecht.

²⁴³ Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, 8 september 2010, nr. DB 2010-178M.

²⁴⁴ Besluit 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, paragraaf 3.6.2.

²⁴⁵ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)’, WFR 2013/324.

²⁴⁶ Besluit van 15 januari 1997, Arbeidsomstandighedenbesluit.

²⁴⁷ Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid, ‘Meer tijd- en plaatsafhankelijk werken: kansen en barrières’, Ministerie van Infrastructuur en Milieu, juli 2014.

²⁴⁸ Artikel 8.4a lid 2 URLB 2011.

4.2.3 Het gebruikelijkheids criterium

De gebruikelijkheidstoets is in hoofdstuk 3, paragraaf 3.6.2 besproken. De door de werkgever als eindheffingsloon aangewezen vergoedingen en verstrekkingen mogen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.

In het wetsvoorstel van 2016²⁴⁹ wordt het gebruikelijkheids criterium aangepast. Artikel 31 lid 1, onderdeel f zal als volgt luiden: *“voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid: door de inhoudingsplichtige aangewezen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen, voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen”*.

Het door de werkgever *aanwijzen* van aan een werknemer verstrekte vergoedingen of verstrekkingen van een bepaalde omvang als eindheffingsbestanddeel moet gebruikelijk zijn en niet de *omvang* van de vergoedingen of verstrekkingen als zodanig. Op deze wijze zou er een maximum gesteld zijn aan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die aan een werknemer kunnen worden gegeven zonder dat deze werknemer hierover loonbelasting verschuldigd is.²⁵⁰ Moeten de vergoedingen en verstrekkingen die binnen de vrije ruimte worden aangewezen nu dan toch alsnog per werknemer worden geadmistreerd? Indien dit het geval is, dan zal er een grote administratieve lastenverhoging plaatsvinden. Het gaat er om dat het gebruikelijk is dat de werkgever de eventueel verschuldigde heffingen over de vergoedingen of verstrekkingen via eindheffing voor zijn rekening neemt. Een aantal factoren speelt hierbij een rol. Allereerst, de aard van de vergoeding of verstrekking. Vergoedingen of verstrekkingen die een relatie hebben met kosten die de werknemer maakt in het kader van de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking zullen eerder gebruikelijk zijn dan het aanwijzen van pure beloningsbestanddelen. Pure beloningsbestanddelen zijn volgens de wetgever onder andere het maandloon van een werknemer, vakantiegeld, hoge bonussen of een vergoeding van vermogensschade bij indiensttreding. De vraag die dan weer ontstaat, is wanneer er sprake is van een ‘hoge’ bonus. Daarnaast speelt de hoogte van de vergoeding of de waarde van de verstrekking een rol bij de beoordeling of deze gebruikelijk is of niet. De wetgever geeft aan dat kan worden gekeken naar alle aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van een werknemer per jaar en dat het bijvoorbeeld ongebruikelijk is dat bij een werknemer in totaal per jaar €100.000 wordt aangewezen. Deze benadering zorgt er naar mijn mening voor dat de werkgever alsnog de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen moet bijhouden op werknemersniveau. Dit was juist één van de knelpunten van het oude regime die opgelost zou moeten worden door de werkkostenregeling.

²⁴⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 2, p. 3.

²⁵⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 15.

De wetgever verduidelijkt wel (gedeeltelijk) de discussie omtrent het toetsingskader van het vereiste gebruik.²⁵¹ Er dient allereerst een vergelijking gemaakt te worden met de andere werknemers van dezelfde werkgever. Ten tweede kan een werknemer worden vergeleken met zijn collega's in dezelfde functiecategorie omdat het in de rede ligt dat voor werknemers met dezelfde functie en bij dezelfde werkgever ongeveer tot dezelfde omvang vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Er kan ook een vergelijking worden gemaakt met andere werknemers in dezelfde sector bij een vergelijkbaar bedrijf. Het is echter niet zo dat werkgevers de gegevens over hun werknemers aan elkaar verstrekken. Deze vergelijking is daarom naar mijn mening haast onmogelijk te maken. Tot slot moet de aanwijzing naar redelijkheid worden beoordeeld indien vergelijken met een andere werkgever niet mogelijk is omdat een vergelijkbare situatie zich nergens anders voordoet. Dit is tevens een vage toevoeging: wat is naar redelijkheid?

Het gebruikelijkheids criterium blijft net zo onduidelijk als het gebruikelijkheids criterium dat op dit moment geldt. Denk aan onduidelijkheden zoals wanneer er sprake is van een 'hoge' bonus of de administratieve lasten die komen kijken bij een vergelijking op werknemersniveau. Indien vergelijken met een andere werkgever niet mogelijk is, dan dient de aanwijzing naar redelijkheid worden beoordeeld. Maar wat is naar redelijkheid? Dit zijn nog knelpunten die resteren naar aanleiding van het wetsvoorstel van 2016.

4.2.4 Tariefarbitrage

Indien de vrije ruimte wordt overschreden, dan dient er een eindheffing van 80% plaats te vinden. Er bestaat geen verplichting om eindheffingsloon te kiezen en daarnaast geen beperking van het kiezen voor gebruteerd werknemersloon. Indien een vergoeding/verstrekking tot het loon van de werknemer wordt gerekend, met een marginaal tarief van 52%, dan impliceert dit een gebruteerd tarief van 108%. Het is daarom in dat geval voordeliger voor de werkgever om te kiezen voor eindheffingsloon waardoor de werkgever 80% moet betalen, temeer omdat over eindloonbestanddelen geen sociale premies verschuldigd zijn.²⁵² De grens ligt zelfs al bij de derde schijf aangezien de werkgever tevens premies werknemersverzekeringen is verschuldigd tot een loon van €1.976. Een marginaal tarief van 42%, impliceert een gebruteerd tarief van 72,41%. De premies werknemersverzekeringen leiden per saldo tevens tot een tarief boven de 80%. Ook voor de derde schijf geldt dus dat het voordeliger is om te kiezen voor eindheffingsloon. Tariefarbitrage zal daarom een mogelijk gevolg zijn bij deze werknemers en werknemers met hoge bonussen en dit wordt als een knelpunt ervaren.

Een bonus kan volgens de site van de Belastingdienst, onder veel gestelde vragen, onder de vrije ruimte gebracht worden voor zover het gebruikelijk is ze onder het eindloon te laten vallen. Ik ben het eens met Albrechtse, Kavelaars en Werger die stellen dat de opmerking dat bonussen onder de vrije

²⁵¹ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 16.

²⁵² M.L. Kawka, 'De plussen en minnen van de werkkostenregeling', Het Register 2012/2, blz. 38-41.

ruimte gebracht zouden moet kunnen worden, niet juist zou moeten zijn.²⁵³ Het feit dat normaal loon als kostenvergoeding kan worden aangemerkt staat haaks op de systematiek van de loon- en inkomstenbelasting. Van Ballegooijen en Werger pleiten voor een duidelijke definitie van vergoedingen en verstrekkingen of de uitruil van loon tegen een vrije vergoeding of verstrekking uit te sluiten als de vergoeding of verstrekking geen betrekking heeft op arbeidskosten van de werknemer.²⁵⁴ De tariefarbitrage mogelijkheid geldt tevens alleen voor veel verdienende werknemers en geldt bijvoorbeeld niet voor deeltijdwerkers met een laag inkomen en werknemers die kwalificeren voor de 30%-regeling. Voor expats met een 30% regeling is het juist voordelig om een vergoeding/verstrekking als werknemersloon aan te wijzen omdat het gebruteerde tarief voor hen 57% is ten opzichte van de eindheffing van 80% indien de vrije ruimte wordt overschreden. De mogelijke tariefarbitrage bij de werknemers die veel verdienen in combinatie met het gebruikelijkheids criterium en de keuzevrijheid om een vergoeding of verstrekking aan te wijzen of niet leidt tot meer discussies tussen de Belastingdienst en werkgever. Dit wordt als een knelpunt ervaren.

Zoals besproken in paragraaf 4.2.3 blijft het gebruikelijkheids criterium onduidelijk naar aanleiding van het wetsvoorstel van 2016. De mogelijkheden voor tariefarbitrage worden derhalve door deze wijziging niet beperkt.

4.2.5 Internationale complicaties

De werkkostenregeling zal in internationale context besproken worden in paragraaf 4.6.1.

4.2.6 Tussenconclusie

Er is een aantal knelpunten dat ten grondslag ligt aan de werkkostenregeling die per 1 januari 2015 geldt. Het loonbegrip sluit niet aan bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Tevens zorgt het aansluiten bij een werkplekgedachte ervoor dat de systematiek van de werkkostenregeling onnodig complex wordt. Er zijn namelijk nihilwaarderingen nodig om ongewenste effecten te voorkomen doordat een vergoeding/verstrekking als loon wordt aangemerkt terwijl dit naar maatschappelijke opvattingen niet als loon wordt ervaren. Hierdoor ontstaan er weer afbakeningsproblemen. Het werkplekbegrip leidt tevens voornamelijk bij werknemers die niet op een vaste werkplek werken en thuiswerkers tot problemen omdat verstrekkingen en voorzieningen die buiten de werkplek worden genuttigd moet worden gewaardeerd tegen de factuurwaarde of waarde in het economisch verkeer. Het werkplekbegrip is niet van deze tijd gegeven de steeds flexibelere wijze waarop de werkzaamheden van de werknemer worden ingericht. Bovendien gaan de werkplekken in de nota van toelichting, waarvoor de werkgever geen arbozorg zou hebben, uit van een verkeerde uitlegging van het Arborecht.

²⁵³ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: FEI april 2014.

²⁵⁴ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', WFR 2013/6993.

Het gebruikelijkheids criterium is een onbruikbaar en onduidelijk begrip omdat het moeilijk is te bepalen wanneer een vergoeding of verstrekking gebruikelijk is of niet. De ‘aanpassing’ van dit begrip naar aanleiding van het wetsvoorstel van 2016 zorgt eveneens niet voor de gewenste verduidelijking van het gebruikelijkheids criterium.

De mogelijkheden van tariefarbitrage bij werknemers die veel verdienen in combinatie met het gebruikelijkheids criterium en de keuzevrijheid om een vergoeding of verstrekking aan te wijzen of niet leidt tot meer discussies tussen de Belastingdienst en werkgever. Deze mogelijkheden worden door de ‘aanpassing’ van het gebruikelijkheids criterium per 1 januari 2016 niet beperkt. Er treden ook een aantal internationale complicaties op maar deze zullen in paragraaf 4.6.1 behandeld worden.

4.3 Effectiviteit

Allereerst dient de werkkostenregeling effectiever (althans niet minder effectief) te zijn dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen. Het gaat bij effectiviteit om de toetsing van doelen en middelen.²⁵⁵ Getoetst zal worden of de doelstellingen die met de werkkostenregeling beoogd werden zijn verwezenlijkt.

4.3.1 Bereikt de werkkostenregeling het gestelde doel/ de gestelde doelen?

Het doel van de wetgever was dat de werkkostenregeling eenvoudiger toepasbaar werd voor zowel de werkgevers als de Belastingdienst.²⁵⁶ De eenvoud in uitvoering zal daarom het eerste criterium zijn waaraan ik zal toetsen of de werkkostenregeling een verbetering is.

De invoering van de werkkostenregeling zal ervoor moeten zorgen dat veel van de (gedetailleerde) regels onder het oude regime vervallen. De werkkostenregeling zal eenvoudige en duidelijke hoofdlijnen moeten hebben, waardoor misbruik niet bestreden hoeft te worden door middel van detail wetgeving. Onder de werkkostenregeling zal het daarnaast overbodig moeten zijn om de vergoedingen en verstrekkingen die binnen het algemene forfait vallen toe te rekenen aan de individuele werknemers. De administratieve lasten van de werkgevers en de uitvoeringslasten van de Belastingdienst zullen hierdoor moeten dalen.

Om te kunnen toetsen of deze doelen worden bereikt zal er een vergelijking worden gemaakt tussen de werkkostenregeling en het oude regime omtrent de mate van detaillering van de verschillende regels en de administratieve verplichtingen. Daarnaast zal getoetst worden of er onder de werkkostenregeling nieuwe begrippen zijn geïntroduceerd die tot nieuwe onduidelijkheden leiden.

4.3.1.1 Heeft de werkkostenregeling minder gedetailleerde regels?

De vrije ruimte binnen de werkkostenregeling bevordert in essentie de eenvoud doordat alles (met uitzondering van de vergoedingen en verstrekkingen benoemd in artikel 31 lid 4 Wet LB 1964) aangewezen kan worden mits voldaan aan het gebruikelijkheids criterium. Deze vergoedingen en verstrekkingen kunnen zonder verder onderzoek belastingvrij vergoed worden. Dit in tegenstelling tot de open normen van artikel 15 Wet LB 1964 (wettekst 2010). Alleen vergoedingen en verstrekkingen

²⁵⁵ Ministerie van Justitie, ‘Zicht op wetgevingskwaliteit’, 2005 blz. 29.

²⁵⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7.

die geacht werden te strekken tot bestrijding van zakelijke kosten en/of die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel werden ervaren konden onbelast worden vergoed/verstrek. Het vervallen van deze normen en de systematiek van de werkkostenregeling als zodanig zorgt voor een vereenvoudiging.

Anderzijds blijkt uit het schema van hoofdstuk 3, paragraaf 3.6.5.1 dat bijna alle vrije vergoedingen en verstrekkingen van het oude regime alsnog zijn opgenomen als gerichte vrijstelling of nihilwaardering in de werkkostenregeling met als gevolg de bijbehorende gedetailleerde regels. Het doel van de werkkostenregeling was juist deze gedetailleerde regels weg te nemen en vereenvoudiging te bieden.

Er komt nu slechts een extra component bij welke ervoor zorgt dat de werkgever nog beter moet beoordelen wat hij als vergoeding aanwijst.

Er is een aantal vergoedingen en verstrekkingen dat niet één-op-één is opgenomen als gerichte vrijstelling of nihilwaardering. Deze worden hierna besproken.

1. Representatiekosten

Er bestaat geen vrijstelling voor representatiekosten onder de werkkostenregeling. Deze kunnen onder de intermediaire kosten vallen indien de werknemer een bedrag voor zijn werkgever heeft voorgesloten. Als dit niet het geval is, dan kunnen deze kosten in de vrije ruimte worden gebracht.

2. Bedrijfsfitness

Het is logisch gezien het loonbegrip dat er geen vrijstelling bestaat voor bedrijfsfitness omdat het een puur beloningsbestanddeel is. Logischerwijze, als er sprake is van een gericht ARBO-fitness programma, dan valt deze wel onder de gerichte vrijstelling voor Arbo-voorzieningen. De werkgever moet dan de risico's voor de gezondheid van de werknemers met een gericht fitnessprogramma in het Arboplan proberen te voorkomen of weg te nemen.

Het is echter ook mogelijk om bedrijfsfitness op de werkplek op nihil te waarderen. Dit is tegenstrijdig met het loonbegrip waarbij pure beloningsbestanddelen als loon moeten worden aangemerkt. Deze onjuistheid hangt echter wederom samen met het (onjuiste) werkplekbegrip.

3. Personeelsfeesten

Er bestaat ook geen gerichte vrijstelling voor personeelsfeesten. Onder de werkkostenregeling wordt een onderscheid gemaakt tussen een personeelsfeest op de werkplek en buiten de werkplek. Een personeelsfeest op de werkplek wordt op nihil gewaardeerd, terwijl deze buiten de werkplek in principe belast is tenzij deze wordt ondergebracht in de vrije ruimte. Het (onjuiste) werkplek begrip zorgt er hier tevens voor dat de mate van detaillering toeneemt.

4. Fietsregeling

Er gelden onder de werkkostenregeling geen voorwaarden omtrent de fiets voor het woon-werkverkeer. Deze is in principe belast tenzij deze wordt ondergebracht in de vrije ruimte. Onder het oude regime golden vele ingewikkelde, en voor de Belastingdienst moeilijk te controleren voorwaarden. Denk aan de eis dat er minimaal 50% van de woon-werkverkeerdagen wordt gefietst en

dat er de voorgaande twee jaren geen fiets is vergoed of verstrekt. Dit zorgt wel voor de gewenste vereenvoudiging.

5. Parkeergelegenheid

Er geldt alleen een nihilwaardering voor parkeergelegenheid indien de parkeergarage zich op de werkplek bevindt. Indien de werkgever echter verantwoordelijk is voor een parkeerplaats in de omgeving van de werkplek, dan kan deze ook onder de nihilwaardering vallen. Dit is het geval als de werkgever op grond van de Arbeidsomstandighedenwet verantwoordelijk is voor de veiligheid en de gezondheid van de werknemers.²⁵⁷ De Belastingdienst geeft aan dat daarbij past dat de werkgever een risico-inventarisatie en -evaluatie (RI&E) uitvoert en actueel houdt en het arbobeleid verwerkt in een Arboplan. De werknemer kan dan met succes de werkgever aansprakelijk stellen indien door nalatigheid van de werkgever bijvoorbeeld de auto beschadigd raakt.

Wederom zorgt het werkplekbegrip ervoor dat de mate van detaillering omtrent parkeergelegenheid toeneemt. Het zou eenvoudiger zijn geweest om, net als onder het oude regime, parkeergelegenheid bij de plaats van de werkzaamheden gericht vrij te stellen. Het feit dat parkeergelegenheid wordt verstrekt bij de werkplek wordt maatschappelijk gezien namelijk niet als loon ervaren. Indien het (ruime) loonbegrip zou worden gecorrigeerd, dan zouden deze gedetailleerde regels omtrent de parkeergelegenheid in zijn geheel kunnen vervallen.

Alles overziend, zorgt de systematiek van de werkkostenregeling als zodanig voor een vereenvoudiging omdat binnen de vrije ruimte alles (met uitzondering van de vergoedingen en verstrekkingen benoemd in artikel 31 lid 4 Wet LB 1964) aangewezen kan worden mits voldaan aan het gebruikelijkheids criterium. Deze vergoedingen en verstrekkingen kunnen zonder verder onderzoek belastingvrij vergoed worden. Het feit dat de meeste vergoedingen en verstrekkingen één-op-één zijn overgenomen in de werkkostenregeling als gerichte vrijstelling of nihilwaardering, zorgt er echter voor dat de meeste gedetailleerde regels blijven bestaan. De vraag, heeft de werkkostenregeling minder gedetailleerde regels, kan derhalve naar mijn mening ontkennend worden beantwoordt.

4.3.1.2 Zijn er minder administratieve verplichtingen?

De invoering van de werkkostenregeling heeft tot gevolg dat bedrijven hun administratie moeten aanpassen aan de werkkostenregeling. Deze administratieve verplichtingen zijn uitgebreid behandeld in paragraaf 3.7. Hieronder zal een samenvatting worden gegeven en een vergelijking worden gemaakt met het oude regime om te kunnen toetsen of er minder administratieve verplichtingen zijn.

1. Gerichte vrijstellingen

Gezien de administratieve lasten die bij de gerichte vrijstellingen komen kijken was het de bedoeling om deze posten zo summier mogelijk te houden. Echter gaandeweg het wetgevingsproces zijn bepaalde posten zoals branche-eigen producten, gereedschappen en computers alsnog toegevoegd aan de gerichte vrijstellingen.

²⁵⁷ Site Belastingdienst ‘veelgestelde vragen WKR: werkplek’

Om gebruik te kunnen maken van de gerichte vrijstellingen, dienen de vergoedingen en verstrekkingen te worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Deze aanwijzing is verder vormvrij. Om echter te voldoen aan de bewijslast, dat aan de normeringen en beperkingen is voldaan, moet de werkgever de betreffende vergoedingen en verstrekkingen alsnog per werknemer in de loonadministratie opnemen. De werkgever moet eenzelfde soort administratie houden, aangezien de gerichte vrijstellingen sterk lijken op de oude wetgeving. De administratieve lasten met betrekking tot de gerichte vrijstellingen blijven hierdoor ongewijzigd ten opzichte van het oude regime.

2. Forfaitaire ruimte

Werkgevers mogen de forfaitaire ruimte, met uitzondering van het gebruikelijkheids criterium, zonder voorwaarden of beperkingen gebruiken om werknemers vergoedingen of verstrekkingen toe te kennen. Ze hoeven om deze reden niet per werknemer te worden geadmistreerd. De vergoedingen en verstrekkingen die onder de forfaitaire ruimte vallen dienen op het niveau van de inhoudingsplichtige in de loonadministratie als eindheffingsloon te worden opgenomen.

Onder het oude regime moesten alle vergoedingen en verstrekkingen vanwege de normeringen en beperkingen per werknemer in de loonadministratie worden vastgelegd. Er ontstaat onder de werkkostenregeling hierdoor een lastenverlichting met betrekking tot de vergoedingen en verstrekkingen die door de inhoudingsplichtige als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen en onder de forfaitaire ruimte vallen.

Er ontstaat nog wel een extra administratieve last doordat het werkkostenbudget binnen de vrije ruimte ziet op vergoedingen en verstrekkingen inclusief BTW (de factuurwaarde). Indien de werkgever zich in de profitsector bevindt dan zal hij daarom de BTW moeten bijtellen om te kunnen bepalen welk bedrag in de vrije ruimte kan worden ingeboekt.

3. Loon in natura

De verstrekkingen waarvoor een nihilwaardering geldt, zijn onbelast. De nihilwaarderings hoeven niet als eindheffingsloon aangewezen te worden. Er is dan sprake van loon voor de werknemer, maar dit kan vervolgens op nihil worden gewaardeerd.

Indien de aanwijzing wel plaatsvindt, dan kan de verstrekking op nihil worden gewaardeerd waardoor het vervolgens geen invloed heeft op de vrije ruimte. Administratief gezien hoeft de werkgever de verstrekkingen met een nihilwaardering dan niet per werknemer te administreren. Dit is een vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime. Dit vloeit echter voort uit de systematiek van de vrije ruimte.

Bovendien was het onder het oude regime alleen mogelijk om geschenken in natura als eindheffingsbestanddeel aan te merken voor zover de waarde in het economische verkeer daarvan in het kalenderjaar niet meer bedroeg dan €70.²⁵⁸ Deze beperking geldt onder de werkkostenregeling niet.

²⁵⁸ Artikel 31, lid 1 onderdeel g Wet LB 1964 (wettekst 2010).

Het is mogelijk om geschenken in natura in de vrije ruimte te brengen zolang er aan het gebruikelijkheids criterium wordt voldaan.

4. Vaste kostenvergoedingen

Het is verplicht om vooraf een onderzoek te doen naar de werkelijk gemaakte kosten indien er een vaste kostenvergoeding wordt gegeven die betrekking heeft op een vergoeding waarop een gerichte vrijstelling van toepassing is. Dit is niet het geval bij een vaste kostenvergoeding waarop geen gerichte vrijstelling van toepassing is. Het was onder het oude regime ook mogelijk om niet onderbouwde kostenvergoedingen te geven zolang de netto vergoeding op werknemers niveau werd gebruteerd en de bruto vergoeding separaat op de loonstrook mee ging. Er is derhalve geen vereenvoudiging ten opzichte van het oude regime.

Alles overziend, is er voor de vergoedingen en verstrekkingen die onder de vrije ruimte vallen een administratieve lastenverlichting gerealiseerd. Dit was één van de doelen van de werkkostenregeling en deze is bereikt. Het is echter zo dat de gerichte vrijstellingen alsnog per werknemer moeten worden geadmistreerd waardoor op dat onderdeel geen administratieve lastenverlichting wordt gerealiseerd. De vraag, zijn er minder administratieve verplichtingen, kan derhalve niet eenduidig worden beantwoord.

4.3.1.3 Is er sprake van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen?

Bij de invoering van de werkkostenregeling is een aantal nieuwe begrippen geïntroduceerd. In deze paragraaf zal eerst getoetst worden of de introductie van deze nieuwe begrippen tot nieuwe onduidelijkheden leidt. Daarnaast zal getoetst worden of de werkkostenregeling eenvoudige en duidelijke hoofdlijnen heeft, waardoor misbruik niet bestreden hoeft te worden door middel van detail wetgeving.

Op grond van paragraaf 4.2, waarin de knelpunten van de werkkostenregeling zijn onderzocht, kan worden geconcludeerd dat het gebruikelijkheids criterium vooral tot nieuwe onduidelijkheden leidt. Dit is ook het geval na de ‘aanpassingen’ van het wetsvoorstel van 2016. Vragen, zoals wanneer er sprake is van een ‘hoge’ bonus of hoe de aanwijzing naar redelijkheid kan worden beoordeeld, blijven tot op heden onbeantwoord. Doordat het gebruikelijkheids criterium een ‘vaag’ begrip is, blijven de mogelijkheden tot tariefarbitrage open.

Indien de werkkostenregeling eenvoudige en duidelijke hoofdlijnen heeft, dan hoeft misbruik niet bestreden te worden door middel van detail wetgeving. De huidige werkkostenregeling gaat allereerst uit van een loonbegrip dat geheel niet aansluit bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren.²⁵⁹ Daarnaast kan de werkgever in beginsel alle looncomponenten onder de reikwijdte van de werkkostenregeling brengen indien voldaan aan het onduidelijke gebruikelijkheids criterium. Vervolgens wordt het ruime loonbegrip ingeperkt door de nihilwaarderingen en gerichte vrijstellingen.

²⁵⁹ F.M. Werger en A.L. Mertens, ‘De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan’, WFR 2014/1067.

Dit is de detail wetgeving die moet worden ingevoerd, omdat het loonbegrip niet eenvoudig en onduidelijk is. De detail wetgeving in de vorm van gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen, leidt vervolgens wederom tot onduidelijkheden. Een voorbeeld dat onduidelijkheden oproept is dat van de externe personeelsuitjes. Tijdens het, inmiddels beruchte, web seminar van 3 februari 2015 gaf de Belastingdienst aan dat de kosten van maaltijden, consumpties etc. aansluitend op een studiedag als tijdelijke verblijfskosten gericht vrijgesteld kunnen worden.²⁶⁰ Het personeelsfeest vond immers plaats ‘in het kader van de dienstbetrekking’. In de vraag en antwoorden van 17 maart 2015 op de site van de Belastingdienst, staat echter dat de kosten voor het lopende buffet en eventuele andere consumpties na de externe studiedag niet gericht vrijgesteld kunnen worden onder de noemer tijdelijke verblijfskosten. Er moet namelijk een onderscheid gemaakt worden tussen zakelijk en consumptief en aangezien de studiedag tot 17.00 uur duurt, is de maaltijd consumptief. De vrijstelling van tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking gelden niet wanneer het bedrijfsuitje onvoldoende zakelijk is en dus niet in het kader van de dienstbetrekking.²⁶¹ Het loonbegrip van artikel 10 rekent echter alleen vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking tot het loon. Als de verblijfskosten dus niet onbelast kunnen worden vergoed omdat ze niet in het kader van de dienstbetrekking zijn gemaakt, hoe kan een dergelijke vergoeding dan wel als loon worden aangemerkt?²⁶²

Alles bij elkaar genomen, is er geen sprake van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen. Daarnaast gaat de werkkostenregeling uit van een verkeerd loonbegrip. Om het verkeerde loonbegrip gedeeltelijk te herstellen, zijn er gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen ingevoerd. Dit zorgt echter voor de nodige onduidelijkheden en tevens nemen de administratieve lasten hierdoor toe.

4.3.2 Conclusie Kwaliteitseis 1: Effectiviteit

Er is aan de hand van drie deelvragen beoordeeld of er wordt voldaan aan de kwaliteitseis ‘effectiviteit’. Het doel van de wetgever was dat de werkkostenregeling eenvoudiger toepasbaar werd voor zowel de werkgevers als de Belastingdienst. Dit is het geval indien de werkkostenregeling minder gedetailleerde regels heeft, er sprake is van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen en er minder administratieve verplichtingen zijn.

De systematiek van de werkkostenregeling als zodanig zorgt voor een vereenvoudiging omdat binnen de vrije ruimte alles (met uitzondering van de vergoedingen en verstrekkingen benoemd in artikel 31 lid 4 Wet LB 1964) aangewezen kan worden mits voldaan aan het gebruikelijkheids criterium. Deze vergoedingen en verstrekkingen kunnen zonder verder onderzoek belastingvrij vergoed worden. Het feit dat de meeste vergoedingen en verstrekkingen één-op-één zijn overgenomen in de werkkostenregeling als gerichte vrijstelling of nihilwaardering, zorgt er echter voor dat de meeste

²⁶⁰ <https://www.onlineseminar.nl/belastingdienst/webinar/7349/werkkostenregeling-voor-iedere-werkgever-verplicht/#watch>

²⁶¹ Artikel 31a lid 2, onderdeel b Wet LB 1964.

²⁶² F.M. Werger, ‘Het loonbegrip; zelfs de Belastingdienst lijkt het spoor bijster’, NTFR 2015-1081.

gedetailleerde regels blijven bestaan. Daarnaast wordt er wel een administratieve lastenverlichting gerealiseerd voor de vergoedingen en verstrekkingen die onder de vrije ruimte vallen. Het is echter zo dat de gerichte vrijstellingen alsnog per werknemer moeten worden geadmistreerd waardoor op dat onderdeel geen administratieve lastenverlichting wordt gerealiseerd.

Tot slot zorgt de invoering van het gebruikelijkheids criterium voor nieuwe onduidelijkheden. De werkkostenregeling hanteert tevens een onjuist loonbegrip, waardoor misbruik bestreden moet worden door middel van detail wetgeving (gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen).

Op basis van deze bevindingen kan worden geconcludeerd dat de werkkostenregeling niet effectiever is dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen. Er wordt dus niet voldaan aan de eerste kwaliteitseis: effectiviteit. Omdat er niet wordt voldaan aan het criterium van eenvoud in uitvoering, wordt er ook niet voldaan aan het beginsel van rechtszekerheid.

4.4 Efficiëntie

Het tweede criterium waaraan wordt getoetst of de werkkostenregeling kwalitatief een betere regeling is dan het oude regime, is de beoordeling of de werkkostenregeling efficiënter, althans niet minder efficiënt, is. Er zal onderzocht worden of de werkkostenregeling de knelpunten die onder het oude regime bestonden wegneemt. De knelpunten van het oude regime zijn in paragraaf 2.8 besproken. Daarnaast wordt onderzocht of er geen nieuwe knelpunten zijn ontstaan.

4.4.1 In hoeverre neemt de werkkostenregeling de knelpunten die onder het oude regime bestonden weg?

4.4.1.1. Administratieve verplichtingen

Dit knelpunt is in de vorige paragraaf besproken.

De werkkostenregeling leidt in principe alleen tot een vermindering van de administratieve lasten voor vergoedingen/verstrekingen die binnen de vrije ruimte vallen omdat er geen vastlegging op werknemersniveau is vereist.

4.4.1.2 Afbakeningsprobleem

Het grootste knelpunt voor werkgevers onder het oude regime was het afbakenen van wat wel en wat niet onder het stelsel van vrije vergoedingen valt. Er waren een reeks handelingen noodzakelijk voordat er kon worden bepaald of een vergoeding/verstreking onbelast kon worden verstrekt.

Onder de werkkostenregeling dient in principe eerst getoetst te worden of iets als loon kwalificeert. Indien de vergoeding/verstreking als loon kwalificeert, dan dient er een keuze gemaakt te worden door de werkgever of hij de vergoeding/verstreking wil aanwijzen als eindheffingsloon of als loon voor de werknemer. Indien er sprake is van loon in natura, dient gekeken te worden of een nihilwaardering van toepassing is. Als de vergoeding/verstreking is aangewezen als eindheffingsloon dan dient er getoetst te worden of er een gerichte vrijstelling van toepassing is. Als een vergoeding/verstreking niet onder een gerichte vrijstelling valt of de norm wordt overschreden, dan

kan deze in de vrije ruimte vallen. De vrije ruimte bedraagt 1,2% van de fiscale loonsom van de werkgever. Hetgeen boven de vrije ruimte valt wordt belast tegen 80%.

Er dient dus nog steeds bij elke vergoeding/verstrekking getoetst te worden onder welke kwalificatie deze valt; nihilwaardering, gerichte vrijstelling, vrije ruimte of werknemersloon. Dit komt doordat iedere kostenpost en werknemer verschillend is. Bovendien moeten de kosten voldoen aan het gebruikelijkheidscriterium. Dit knelpunt is onder de werkkostenregeling derhalve niet weggenomen.

4.4.1.3. Gedetailleerde wetgeving

In paragraaf 4.3.1.1. is de vraag, heeft de werkkostenregeling minder gedetailleerde regels, beantwoord. Uit deze paragraaf bleek dat de meeste vergoedingen en verstrekkingen één-op-één zijn overgenomen in de werkkostenregeling als gerichte vrijstelling of nihilwaardering. De meeste gedetailleerde regels zijn derhalve blijven bestaan.

In paragraaf 2.8.3 zijn een aantal vergoedingen en verstrekkingen opgenomen die (vaak) voorkomen. Er zijn een aantal veranderingen die voortvloeien uit de invoering van de werkkostenregeling. Er is een grote vereenvoudiging gerealiseerd ten aanzien van de fietsregeling, door deze geheel af te schaffen. Verder is de mogelijkheid van de producten eigen bedrijf regeling om niet-benutte korting door te schuiven naar een volgende jaar vervallen. Tevens is het onderscheid tussen een computer en een communicatiemiddel onder de huidige werkkostenregeling vervallen. Tot slot geldt de beperking van €70 voor geschenken in natura onder de werkkostenregeling niet.

4.4.1.4. Te laat zekerheid

Onder het oude regime was een knelpunt dat een werkgever pas na de betaling van een vergoeding bezwaar kon maken, waardoor de werkgevers laat zekerheid kregen.

Onder de werkkostenregeling geldt nog steeds dat een bezwaar- en beroepsmogelijkheid ontbreekt indien de werkgever het niet eens is met het standpunt van de inspecteur, als het aanmerken als werkkostenvergoeding nog niet tot een afdracht van loonheffingen leidt.²⁶³ Dit knelpunt is derhalve niet weggenomen onder de werkkostenregeling.

4.4.1.5. Waardering loon in natura

De waardering tegen besparingswaarde is komen te vervallen onder de werkkostenregeling. Met een waardering op basis van het factuurbedrag kan een directe aansluiting met de financiële administratie tot stand gebracht worden. Deze benadering brengt duidelijkheid en eenvoud.²⁶⁴

De meeste knelpunten van het oude regime, bestaan derhalve onder de werkkostenregeling nog steeds.

4.4.2 In hoeverre zijn er nieuwe knelpunten onder de werkkostenregeling te onderkennen?

In paragraaf 4.2 zijn de knelpunten besproken die bij de werkkostenregeling per 1 januari 2015 zijn te onderkennen. Er is een aantal nieuwe knelpunten ontstaan bij de huidige werkkostenregeling. Het loonbegrip sluit niet aan bij dat wat maatschappelijk gezien als loon wordt ervaren. Daarnaast zorgt

²⁶³ Th.J.M. van Schendel, 'De werkkostenregeling in mineur', TFO 2013/126.4.

²⁶⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 13.

het gebruikelijkheids criterium voor nieuwe knelpunten. Het feit dat het gebruikelijkheids criterium onduidelijk is, zorgt voor mogelijkheden tot tariefarbitrage. Tot slot vormt het werkplekcriterium een hoogst ongelukkig uitgangspunt in een tijd waar de fysieke plaats van werken nog nauwelijks een onderscheidend criterium vormt.²⁶⁵

4.4.3 Conclusie Kwaliteitseis 2: Efficiëntie

Alles overziend, neemt de werkkostenregeling de knelpunten die onder het oude regime bestonden niet weg. De administratieve lastenverlichting is alleen bereikt ten aanzien van vergoedingen/verstrekkingen die binnen de vrije ruimte vallen. Daarnaast dient er nog steeds bij elke vergoeding/verstrekking getoetst te worden onder welke kwalificatie deze valt; nihilwaardering, gerichte vrijstelling, vrije ruimte of werknemersloon. Het feit dat het oude regime uit vele gedetailleerde regels bestond, vormde een knelpunt van het oude regime. De meeste vergoedingen en verstrekkingen in de werkkostenregeling zijn echter één-op-één overgenomen van het oude regime als gerichte vrijstelling of nihilwaardering. De meeste gedetailleerde regels zijn derhalve blijven bestaan. Bovendien ontbreekt er nog altijd een bezwaar- en beroepsmogelijkheid indien de werkgever het niet eens is met het standpunt van de inspecteur. Het knelpunt omtrent de waardering van loon in natura is wel opgelost doordat de waardering tegen besparingswaarde is komen te vervallen. Daarnaast is er een aantal nieuwe knelpunten ontstaan onder de werkkostenregeling. De werkkostenregeling is niet efficiënter dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen. Er wordt dus niet voldaan aan de tweede kwaliteitseis: efficiëntie.

4.5 Rechtvaardigheid

Het derde criterium waaraan wordt getoetst of de werkkostenregeling kwalitatief een betere regeling is dan het oude regime, is de beoordeling of de werkkostenregeling rechtvaardig is. Deze toets wordt uitgevoerd door de vraag of er gelijke behandeling is van werkgevers onder de werkkostenregeling.

4.5.1 Is er gelijke behandeling van werkgevers onder de werkkostenregeling?

Kavelaars stelt dat er een ongelijkheid is ontstaan door het forfait en de eindheffing.²⁶⁶ Voor zowel het forfait als het tarief van de eindheffing is een gemiddelde genomen waarbij budgetneutraliteit het uitgangspunt is. Hiermee probeert de wetgever ervoor te zorgen dat onder de werkkostenregeling werkgevers niet meer belasting moeten gaan betalen over vergoedingen en verstrekkingen dan dat ze onder het oude regime deden. Kavelaars is van mening dat onder de werkkostenregeling in totaal minder vergoed zal worden doordat werkgevers die minder dan 1,2% van de loonsom vergoeden niet ineens meer gaan vergoeden terwijl werkgevers die momenteel meer dan 1,2% van de loonsom vergoedt dit wel naar beneden zullen moeten aanpassen. Dit is echter mijns inziens niet te voorkomen doordat een forfait altijd een bepaalde mate van grofheid zal hebben.

²⁶⁵ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', WFR 2013/324.

²⁶⁶ P. Kavelaars, 'Loonkosten en eenvoud', 9 november 2009, www.eur.nl

Daarnaast komt de keuze van 80% overeen met een marginale druk van 44%, welke vergelijkbaar is met de gemiddelde marginale druk.²⁶⁷ Door het gemiddelde van de marginale druk te nemen kan dit per werkgever wel leiden tot onrechtvaardige situaties (zowel voor- als nadelig). Werkgevers met personeel met een gemiddeld lager loon kunnen worden benadeeld, terwijl werkgevers die vooral werknemers in dienst hebben met een gemiddeld hoog loon worden bevoordeeld.²⁶⁸ Van Schendel stelt ook dat de ene onderneming de andere niet is en dat de aard ervan mede de mate bepaalt waarin werkkostenrelevante vergoedingen en verstrekkingen (moeten) worden gegeven.²⁶⁹ Een oplossing hiervoor zou kunnen zijn om bijvoorbeeld aan de hand van het onderzoek van EIM²⁷⁰ een forfait per industrie in te voeren. Dit komt de eenvoud van het systeem echter niet ten goede.

Zoals Hoogstraten in zijn column ‘Graag iets eenvoudiger’ stelt, blijft het altijd schipperen tussen eenvoud en rechtvaardigheid.²⁷¹ Deze twee gaan in de fiscaliteit erg moeilijk samen. De werkkostenregeling is echter ingevoerd om de wetgeving omtrent vergoedingen en verstrekkingen te vereenvoudigen. Naar mijn mening is dit criterium daarom belangrijker en dit heeft als gevolg dat een forfait per industrie geen oplossing is.

4.5.2 Conclusie Kwaliteitseis 3: Rechtvaardigheid

Het forfait van 1,2% van de loonsom zorgt er waarschijnlijk voor dat er in totaal minder vergoed zal worden. Dit is echter mijns inziens niet te voorkomen doordat een forfait altijd een bepaalde mate van grofheid zal hebben.

Daarnaast wordt het gemiddelde van de marginale druk genomen, dat per werkgever kan leiden tot onrechtvaardige situaties (zowel voor- als nadelig). Dit is uit het oogpunt van eenvoud echter naar mijn mening niet te voorkomen. Er wordt daarom wel (zo goed als mogelijk) voldaan aan de kwaliteitseis rechtvaardigheid.

4.6 Onderlinge afstemming met andere regelingen

Het vierde en laatste criterium waaraan wordt getoetst of de werkkostenregeling kwalitatief een betere regeling is dan het oude regime, is de beoordeling of de werkkostenregeling onderling is afgestemd met andere regelingen. Deze toets wordt uitgevoerd door middel van twee vragen die hieronder beantwoord zullen worden.

4.6.1 Is de werkkostenregeling inpasbaar in het internationale wetgevingskader (expats)?

De introductie van de werkkostenregeling werkt door in internationale situaties. Eindheffingsloon valt ook onder artikel 15, 16 of 17 van het OESO modelverdrag. Het maakt niet uit of de loonheffing van de werkgever dan wel van de werknemer wordt geheven.²⁷²

²⁶⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 130 nr. 3, blz. 13.

²⁶⁸ P. Kavelaars, ‘Loonkosten en eenvoud’, 9 november 2009, www.eur.nl

²⁶⁹ Th.J.M. van Schendel, ‘De werkkostenregeling in mineur’, TFO 2013/126.4.

²⁷⁰ Economisch Instituut voor het Midden- en Kleinbedrijf (EIM), ‘Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer’, juli 2009

²⁷¹ P. Hoogstraten, Column: ‘Graag iets eenvoudiger’, Taxlive.nl

²⁷² F.M. Werger, ‘Loonsomheffing’, Deventer: Kluwer 2011, p. 449.

Het eindheffingsloon wordt niet verrekend of vrijgesteld om dubbele heffing te voorkomen. De van de werkgever geheven eindheffing kan niet verrekend worden met de in het woonland door de werknemer verschuldigde belasting.²⁷³ Het eindheffingsbestanddeel wordt alleen economisch dubbel belast indien het woonland van de werknemer het eindheffingsbestanddeel tot het belastbare inkomen van de werknemer rekent, wat niet vaak zal voorkomen.²⁷⁴ Er zal dus effectief bezien niet vaak dubbele heffing optreden.

Er zijn verschillende zienswijzen omtrent de manier waarop de voorkomingsregels moeten worden toegepast indien er sprake is van grensoverschrijdende arbeid. De Belastingdienst stelt dat de werkgever eerst de vrije ruimte moet berekenen over het loon van alle werknemers (inclusief het loon waarover Nederland geen heffingsrecht heeft). Vervolgens wordt de 80% eindheffing berekend en daarna vervalt een deel van de eindheffing. De korting van de eindheffing kan berekend worden door het totale fiscale loon wat niet in Nederland wordt belast te delen door het totale fiscale loon, en de uitkomst van deze breuk te vermenigvuldigen met de al berekende eindheffing.

Hoogstraten²⁷⁵ illustreert echter door middel van drie voorbeelden dat indien alleen de variabelen van de werknemers die niet grensoverschrijdend werken wijzigen, er alsnog drie verschillende uitkomsten zijn voor de vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting. Dit terwijl het loon en de eindheffingsbestanddelen van de werknemer die grensoverschrijdend werkt niet wijzigt. Dit leidt tot onbegrijpelijke verschillen. Het voordeel is wel dat de vergoedingen en verstrekkingen niet separaat hoeven te worden geadmistreerd en het volstaat om alleen de loonsommen (wel/geen Nederlandse belastingplicht) te registreren.

Ik deel tevens de mening van Van Schendel²⁷⁶, die stelt dat de uitwerking van de werkkostenregeling in internationaal perspectief in strijd is met de door Nederland gesloten belastingverdragen en met het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001). Dit omdat de Belastingdienst over vergoedingen en verstrekkingen heft, terwijl Nederland geen heffingsrecht heeft.

Het loon waarover van de werknemer in Nederland belasting wordt geheven moet het uitgangspunt zijn voor het loon dat meetelt in de grondslag voor de vrije ruimte. De werkgever moet in dat geval per grensoverschrijdende werknemer met verdrag bepalen of en in hoeverre hij van die werknemer loonbelasting moet inhouden en of hij zelf loonbelasting in de vorm van eindheffing verschuldigd is. De werkgever dient dan alle niet gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen die hij onder de vrije ruimte wil brengen apart te administreren voor de werknemers die wel in Nederland belastingplichtig zijn en de werknemers die niet (volledig) in Nederland belastingplichtig zijn. De administratieve lasten die daarbij komen zijn met deze methode echter aanzienlijk.

²⁷³ Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 29.

²⁷⁴ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', WFR 2013/352.

²⁷⁵ P.W.H. Hoogstraten, 'Werkkostenregeling', Deventer: Kluwer 2015, p. 101.

²⁷⁶ Th.J.M. van Schendel, 'De werkkostenregeling in internationaal perspectief', NTFRB 2012/9.

Stel een werknemer woont in Nederland, maar heeft een werkgever die niet in Nederland is gevestigd en daarom ook niet inhoudingsplichtig is in Nederland. Zonder nadere wetgeving zou deze werknemer benadeeld worden ten opzichte van een werknemer die in dienst is bij een werkgever die wel inhoudingsplichtig is en daarom strijdig zijn met het EU-recht.²⁷⁷ Er is daarom een wettelijk bepaling opgenomen in artikel 3.84 lid 2 Wet IB 2001, waardoor de werknemer – naast alle gerichte vrijstellingen – ook de algemene vrijstelling van 1,2% geniet. De werknemer dient dan alle niet gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen in geld, maar ook in natura aan te geven in zijn aangifte inkomstenbelasting. Er ontstaat dan echter een waarderingsprobleem ten aanzien van de verstrekkingen in natura.²⁷⁸ De buitenlandse werkgever zal en wil niet altijd de (factuur)waarde van de verstrekking geven. De werknemer dient dan de hoogte van het loon in natura te schatten. Op grond van het bovenstaande, is de werkkostenregeling naar mijn mening niet inpasbaar in het internationale wetgevingskader.

4.6.2 Vindt er aansluiting plaats bij de sociale zekerheid?

De drie sociale verzekeringspremies (premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet) worden geheven met overeenkomstige toepassing van de voor de heffing van de loonbelasting geldende regels.²⁷⁹ Dientengevolge is de werkkostenregeling ook van toepassing op de premieheffingen.

Eindheffingsbestanddelen vallen echter buiten de grondslag voor de premies volks- en werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.²⁸⁰

Er treden echter naar mijn mening niet door de wetgever voorziene situaties op indien de belastingplicht en premieplicht uiteen lopen.

Stel een werknemer is wel sociaal verzekerd in Nederland, maar niet belastingplichtig dan geniet de werknemer geen loon waarover loonbelasting wordt geheven waardoor de vrije ruimte niet wordt verhoogd met 1,2% van hun loon.²⁸¹ Er ontstaat echter een onbegrensd vrij werkkostenbudget omdat er geen 80%-eindheffing mogelijk is. De enige beperking die wel nog bestaat is het gebruikelijkheidscriterium. Binnen die grens kunnen vergoedingen en verstrekkingen als werkkost (onbeperkt) aangewezen worden.

Stel het omgekeerde is het geval, dus er bestaat wel belastingplicht maar geen premieplicht voor een werknemer, dan kan het voordelig zijn om vergoedingen en verstrekkingen niet als werkkost aan te wijzen. Deze werknemers betalen in 2015 loonbelasting naar een gemiddeld enkelvoudig tarief in de eerste twee schijven (inkomen tot €33.589) van slechts 4,9%. Tot het einde van de derde schijf van 42% (inkomen tot €57.585) is het gemiddelde enkelvoudig belastingtarief 23,7%. Als de werkgever de belasting voor zijn rekening neemt, dan dient hij brutering toe te passen. De gebruteerde gemiddelde

²⁷⁷ P.W.H. Hoogstraten, 'Werkkostenregeling', Deventer: Kluwer 2015, p. 101.

²⁷⁸ Th.J.M. van Schendel, 'De werkkostenregeling in internationaal perspectief', NTFRB 2012/9.

²⁷⁹ Artikel 58 lid 2 Wfsv, artikel 59, lid 1 Wfsv en artikel 49, lid 1 Zvw.

²⁸⁰ Artikel 8, lid 2 en artikel 16, lid 2, onderdeel b Wfsv en artikel 43, lid 1a Zvw.

²⁸¹ Artikel 31a, lid 2 Wet LB 1964.

tarieven zijn dan 5,2% in de eerste twee schijven en 31,1% tot en met de derde schijf. Deze gebruteerde gemiddelde tarieven zijn substantieel lager dan het werkkostentarief van 80%. Werkgevers staan dan voor een dilemma; of directe brutering toepassen bij de werknemers waardoor zij worden belast tegen een minimaal percentage, of het risico lopen dat de budgettaire ruimte wordt overschreden en er dus 80% eindheffing betaald dient te worden.

4.6.3 Conclusie Kwaliteitseis 4: Onderlinge afstemming met andere regelingen

Een juiste wetstechnische uitleg van de werkkostenregeling in internationale situaties zorgt voor een haast onmogelijke administratieve last. De vergoedingen en verstrekkingen moeten dan separaat worden geadmistreerd en dit staat haaks op de intentie die de wetgever heeft met de werkkostenregeling, namelijk om de vergoedingen en verstrekkingen op werkgeversniveau te registreren. De werkkostenregeling pas dus niet binnen het internationale wetgevingskader. Bovendien sluit de werkkostenregeling ook niet aan ten aanzien van de sociale zekerheid, indien de belastingplicht en premieplicht uiteen lopen. Er ontstaat namelijk een onbegrensd vrij werkkostenbudget indien een werknemer wel sociaal verzekerd is in Nederland, maar niet belastingplichtig. Daarnaast kan het voordeliger zijn om vergoedingen en verstrekkingen niet als werkkosten aan te wijzen indien er wel belastingplicht bestaat maar geen premieplicht. De werkkostenregeling voldoet dus niet aan de vierde kwaliteitseis betreffende de onderlinge afstemming met andere regelingen.

4.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is getracht om twee deelvragen te beantwoorden. In paragraaf 4.2 is de deelvraag: *welke knelpunten zijn er bij de systematiek per 1 januari 2015 te onderkennen*, beantwoordt. Het grootste knelpunt van de werkkostenregeling is het loonbegrip, dat niet aansluit bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Het werkplekbegrip leidt voornamelijk bij werknemers die niet op een vaste werkplek werken en thuiswerkers tot problemen omdat verstrekkingen en voorzieningen die buiten de werkplek worden genuttigd moet worden gewaardeerd tegen de factuurwaarde of waarde in het economisch verkeer. Daarnaast is het gebruikelijkheids criterium een onbruikbaar en onduidelijk begrip omdat het moeilijk is te bepalen wanneer een vergoeding of verstrekking gebruikelijk is of niet. De ‘aanpassing’ van dit begrip naar aanleiding van het wetsvoorstel van 2016 zorgt eveneens niet voor de gewenste verduidelijking van het gebruikelijkheids criterium. De mogelijkheden van tariefarbitrage bestaan, ook na de ‘aanpassing’ van het gebruikelijkheids criterium, nog steeds. Er zijn derhalve een aantal knelpunten te onderkennen betreffende de werkkostenregeling.

De tweede deelvraag was *of de werkkostenregeling, zoals die per 1 januari 2015 geldt, voldoet aan de criteria die aan een goed (belasting)stelsel worden gesteld*. Zodoende is in de paragrafen 4.3 t/m 4.6 onderzocht of de werkkostenregeling voldoet aan de kwaliteitseisen van wetgeving. Het toetsingskader

is gebaseerd op het reeds bestaande toetsingskader uit de nota Zicht op wetgeving uit 1991²⁸², waarbinnen toetsing heeft plaatsgevonden op basis van de vier kwaliteitseisen (effectiviteit, efficiëntie, rechtvaardigheid en de onderlinge afstemming met andere regelingen).

Dit toetsingskader is door mijzelf samengevat in een zestal toetsingsvragen waaraan de werkkostenregeling vervolgens is getoetst.

Uit het onderzoek blijkt dat de werkkostenregeling aan geen van de kwaliteitseisen overtuigend voldoet. Er wordt echter naar mijn mening wel zo optimaal mogelijk voldaan aan de kwaliteitseis rechtvaardigheid. De volgende conclusies kunnen worden getrokken:

- Het doel van de werkkostenregeling is vereenvoudiging en wordt bereikt indien de werkkostenregeling minder gedetailleerde regels heeft, er sprake is van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen en er minder administratieve verplichtingen zijn. Door de invoering van de vrije ruimte is de systematiek van de werkkostenregeling als zodanig vereenvoudigd. Het feit dat haast alle vrije vergoedingen en verstrekkingen over zijn genomen in de werkkostenregeling als gerichte vrijstelling of nihilwaardering, zorgt er echter voor dat de meeste gedetailleerde regels en administratieve verplichtingen blijven bestaan. Daarnaast zijn er een aantal nieuwe begrippen ingevoerd, die tot nieuwe onduidelijkheden leiden. Op basis van deze bevindingen kan worden geconcludeerd dat de werkkostenregeling geen vereenvoudiging biedt en daardoor derhalve niet effectiever is dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen.
- De werkkostenregeling is efficiënter indien de knelpunten onder het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen worden opgelost en indien er geen nieuwe knelpunten ontstaan. De werkkostenregeling neemt de knelpunten die onder het oude regime bestonden echter niet weg. Daarnaast is er een aantal nieuwe knelpunten ontstaan onder de werkkostenregeling. De werkkostenregeling is derhalve niet efficiënter dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen.
- De werkkostenregeling is rechtvaardig indien de werkgevers gelijk behandeld worden. Het gemiddelde van de marginale druk wordt genomen als eindtarief. Dit kan per werkgever leiden tot onrechtvaardige situaties (zowel voor- als nadelig). Dit is uit het oogpunt van eenvoud echter naar mijn mening niet te voorkomen. Er wordt daarom wel (zo goed als mogelijk) voldaan aan de kwaliteitseis rechtvaardigheid.
- Tot slot is het laatste toetsingscriterium de onderlinge afstemming met andere regelingen. Op grond van paragraaf 4.6 kan worden geconcludeerd dat de werkkostenregeling niet past binnen het internationale wetgevingskader. De uitwerking van de werkkostenregeling is in strijd met de door Nederland gesloten belastingverdragen en met het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001). De juiste wetstechnische uitleg van de werkkostenregeling in internationale situaties zorgt overigens voor een haast onmogelijke administratieve last. Daarnaast ontstaat er een

²⁸² Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2.

onbegrensd vrij werkkostenbudget indien een werknemer wel sociaal verzekerd is in Nederland, maar niet belastingplichtig.

Na bovenstaande conclusies kan de vraag: *voldoet de werkkostenregeling zoals die per 1 januari 2015 geldt aan de criteria die aan een goed (belasting)stelsel worden gesteld*, ontkennend worden beantwoord. Dit is aanleiding geweest om in het volgende hoofdstuk verder onderzoek te plegen naar mogelijke oplossingsrichtingen.

Hoofdstuk 5 Oplossingsrichtingen

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is geconcludeerd dat de werkkostenregeling op diverse punten niet voldoet aan de kwaliteitseisen van wetgeving. In dit hoofdstuk zal de volgende deelvraag beantwoordt worden:

Kan de werkkostenregeling verder worden verfijnd, teneinde eventueel resterende knelpunten zoveel mogelijk weg te nemen?

In de eerste paragraaf worden een aantal mogelijke oplossingsrichtingen besproken die in de literatuur zijn beschreven. Er wordt tevens aangegeven waarom deze oplossingsrichtingen naar mijn mening geen oplossing bieden. Daarna zal in de tweede paragraaf de naar mijn mening beste oplossingsrichting worden besproken. Er wordt onderzocht in hoeverre de knelpunten die onder de werkkostenregeling bestonden door deze oplossing worden weggenomen. Tot slot wordt getoetst of deze oplossingsrichting ook voldoet aan de kwaliteitseisen van de wetgeving, en daarmee kwalitatief een betere regeling is dan het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen.

5.2. Oplossingsrichtingen

5.2.1 Het geheel afschaffen van vrije vergoedingen en verstrekkingen

Kavelaars is van mening dat de vrijstelling voor vergoedingen en verstrekkingen geheel afgeschaft moet worden.²⁸³ Dit zou een belangrijke vereenvoudigingswinst opleveren. Er is dan sprake van een substantiële administratieve lastenverlichting doordat alle vergoedingen en verstrekkingen tot het loon behoren. Daarnaast wordt de wetgeving zeer aanzienlijk vereenvoudigd doordat er geen uitzonderingen bestaan ten aanzien van de vergoedingen en verstrekkingen. Alles behoort tot het loon. Het budgettaire voordeel moet dan wel volledig worden teruggesluisd in de vorm van lagere tarieven voor arbeidsinkomen en/of een (hogere) afdrachtkorting. Indien voor de afdrachtkorting wordt gekozen, dan zullen de bruto lonen wel moeten worden aangepast om de lastenverschuiving ten gunste van werkgevers en ten nadele van werknemers te compenseren.

Het systeem van aftrekbare verwervingskosten werd bij de invoering van de Wet IB 2001 tevens afgeschaft ten gunste van een tariefverlaging in de loon- en inkomstenbelasting. De afschaffing leidde tot veel bezwaren omdat kosten van verwerving geen draagkrachtverhogend inkomen was. Het tegen argument was echter dat als het daadwerkelijk om noodzakelijke kosten zou gaan, de werkgever die wel zou vergoeden.²⁸⁴ Naar mijn mening is het geheel afschaffen van de vrije vergoedingen en verstrekkingen wel een mogelijke oplossing, maar dan dient het loonbegrip wel gecorrigeerd te worden met het noodzakelijkheids criterium. Indien de werkgever noodzakelijke kosten vergoed ten aanzien van de dienstbetrekking, dan dienen deze namelijk niet tot het loon te behoren. Hieronder zal echter ook getoetst worden of een oplossing gevonden kan worden door middel van het aanpassen van de werkkostenregeling of eventueel het terugkeren naar het oude regime.

²⁸³ P. Kavelaars, 'Belastingherziening: onderbelichte thema's', TFO 2011/54, par. 2.

²⁸⁴ Idem.

5.2.2 Volstaan met één vrije ruimte

Een ander mogelijke oplossingsrichting is alleen vrijstellingen toe te staan die binnen de vrije ruimte vallen.²⁸⁵ Hierdoor kunnen de gerichte vrijstellingen verdwijnen. De vrije ruimte zal voor dit doel moeten worden verhoogd.

Het voordeel van deze oplossingsrichting is dat de gedetailleerde bepalingen omtrent de gerichte vrijstellingen kunnen vervallen. Het is echter zo dat het loonbegrip met deze oplossingsrichting nog steeds niet overeenkomt met dat wat naar algemene maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Hierdoor kan het werkplekcriterium en de daaraan gekoppelde nihilwaarderingen niet vervallen omdat het (ruime) loonbegrip nog steeds gecorrigeerd moet worden. Het (onjuiste) loonbegrip is echter één van de grootste knelpunten van de werkkostenregeling waardoor dat een gegronde reden is om deze oplossingsrichting te verwerpen.

5.2.3 Forfait per werknemer

Het zou tevens mogelijk kunnen zijn om een bepaald forfaitair percentage van de loonsom die aan de werknemer is uitbetaald vrij te stellen van belasting- en premieheffing. Dit zou echter weer leiden tot een toerekening per individuele werknemer.²⁸⁶ De doelstelling van de werkkostenregeling was juist om de loonheffingen te vereenvoudigen, waardoor deze oplossingsrichting tevens kan worden verworpen.

5.2.4 Afschaffen vrije ruimte

Kramp pleit ervoor om terug te gaan naar het oude loonbegrip.²⁸⁷ Onbelaste vergoedingen en verstrekkingen zijn dan mogelijk indien deze in het kader van een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking noodzakelijk zijn. De vrije ruimte wordt dan overbodig. Indien het noodzakelijkheidsnorm wordt overschreden, dan moet het restant worden aangemerkt als eindheffingsbestanddeel dat wordt belast tegen 80%. Hij pleit voor een bepaald maximum zodat de mogelijkheden voor tariefarbitrage beperkt blijven en het gebruikelijkheids criterium kan vervallen. Dit leidt er wel toe dat alle vergoedingen/verstrekkingen op werknemersniveau moeten worden geadministreerd.

Een voordeel van deze oplossingsrichting is dat het loonbegrip weer aansluit bij dat wat naar algemene maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren doordat noodzakelijke vergoedingen/verstrekkingen buiten het loonbegrip worden geplaatst. Door deze oplossingsrichting zullen echter alle vergoedingen en verstrekkingen weer op werknemersniveau moeten worden geadministreerd. Deze oplossingsrichting kan derhalve tevens worden verworpen doordat er geen vereenvoudiging wordt bereikt.

²⁸⁵ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: FEI april 2014.

²⁸⁶ P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?' WFR 2010/288.

²⁸⁷ J. Kramp, 'Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling', NTFRA 2013/10.

5.2.5 Terug naar het oude regime

Van Schendel is van mening dat de werkkostenregeling dient te worden afgeschaft omdat de werkkostenregeling *‘een conceptueel inkomensbegrip ontbeert en zaken belast die niet draagkrachtverhogend zijn.’*²⁸⁸ Daarnaast vindt hij dat de werkkostenregeling een administratief gedrocht is en in internationaal verband uitvoerbaar is. Hij pleit er derhalve voor om terug te gaan het oude loonbegrip. Als aanvulling daarop stelt hij voor om het voordeelcriterium te objectiveren in het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964.²⁸⁹

Bovendien pleit hij voor een geïndexeerde vrijstelling van €600 per werknemer per jaar voor gemengde kosten. Dit zorgt ervoor dat vergoedingen, die nodig zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en een bijkomend privévoordeel voor de werknemer hebben, alsnog onbelast kunnen worden vergoed.

Het voordeel van deze oplossingsrichting is dat het oude regime grotendeels uitgekristalliseerd is. Een groot nadeel is echter dat er wordt teruggekeerd naar het oude regime, met alle bijbehorende knelpunten ten gevolg. De administratieve lasten zullen weer toenemen doordat de vergoedingen en verstrekkingen weer per werknemer moeten worden geadministreerd. Daarnaast ontstaan de vele gedetailleerde regels weer. De doelstelling van de werkkostenregeling was juist om de loonheffingen te vereenvoudigen. Derhalve dient er naar mijn mening niet teruggekeerd te worden naar het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen.

5.2.6 Aanpassen werkkostenregeling

Naar mijn mening dient de werkkostenregeling op een aantal punten te worden aangepast. De systematiek van de werkkostenregeling zit namelijk op hoofdlijnen goed in elkaar. De vrije ruimte is ingevoerd zodat de werkgever zelf vorm en inhoud kan geven aan de vergoedingen en verstrekkingen waardoor de overheid niet sturend hoeft op te treden in de vorm van gedetailleerde vrijstellingen.²⁹⁰ Daarnaast zorgt de vrije ruimte ervoor dat een administratieve lastenverlichting wordt gerealiseerd doordat de vergoedingen en verstrekkingen die binnen de vrije ruimte vallen niet meer per werknemer hoeven te worden geadministreerd.

Het uitgangspunt van de werkkostenregeling moet allereerst zijn dat de essentiële voorzieningen die de werkgever nodig heeft voor de vervulling van zijn dienstbetrekking buiten het loonbegrip worden geplaatst. Het loonbegrip dient derhalve gecorrigeerd te worden met het noodzakelijkheids criterium. Er moet wel aanvullende regelgeving geïntroduceerd worden om het begrip duidelijk af te kaderen. Hoe het begrip moet worden afgekaderd zal in de volgende paragraaf worden besproken. Daarnaast moeten de gerichte vrijstellingen worden verplaatst naar artikel 11 Wet LB 1964. Tot slot dient het gebruikelijkheids criterium te worden aangepast zodat vergoedingen en verstrekkingen die uitsluitend het oogmerk hebben om de werknemer rechtstreeks te belonen voor hun arbeid buiten de vrije ruimte

²⁸⁸ Th.J.M. van Schendel, ‘Geen haar in de soep’, WFR 2012/1289.

²⁸⁹ Th.J.M. van Schendel, ‘Wat goed is komt snel’, WFR 2014/718.

²⁹⁰ A.L. Mertens, ‘Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust’, NTFR 2011-2709.

blijven. Derhalve wordt de vrije ruimte gereserveerd voor de voorzieningen die niet noodzakelijk zijn voor de dienstbetrekking maar daaraan wel bijdragen²⁹¹ en die maatschappelijk gezien niet als beloningsvoordeel worden ervaren.

5.3 Invoering noodzakelijkheids criterium

5.3.1 Aanpassing loonbegrip

De grootste fout van de werkkostenregeling is dat deze uitgaat van een loonbegrip dat in het geheel niet aansluit bij de maatschappelijke opvattingen. Het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 moet volgens Mertens en Werger derhalve gecorrigeerd worden met een generiek noodzakelijkheids criterium.²⁹² Hierdoor worden vergoedingen en verstrekkingen die ‘in redelijkheid noodzakelijk zijn’ in de formele wet buiten het loonbegrip geplaatst. Er moet dan beoordeeld worden of de vergoeding of verstrekking zo objectief mogelijk gezien noodzakelijk is voor het uitoefenen van de dienstbetrekking. Het gaat er om of de werkgever heeft beoogd de werknemer de noodzakelijke vergoeding/verstrekking te verstrekken voor de uitoefening van diens werk.²⁹³ De werkgever zal per werknemer of per groep werknemers die vergelijkbare werkzaamheden verrichten, moeten verantwoorden waarom die vergoeding of verstrekking noodzakelijk is. De noodzakelijke voorzieningen kunnen tevens een substantieel privévoordeel voor de werknemer bevatten, waardoor de werkgever er belang bij kan hebben om de voorziening als noodzakelijk aan te merken zodat deze buiten het loonbegrip blijft. Derhalve zal de wetgever het noodzakelijkheids criterium duidelijk moeten afbakenen door de noodzaak verder te objectiveren.

5.3.1.1 Redelijkheidstoets

Het oordeel van de werkgever dient allereerst te worden geobjectiveerd door uit te gaan van een ‘redelijk handelend’ werkgever. De meeste werkgevers zullen streven naar een zo hoog mogelijke winst, waardoor voorzieningen die geen bijdrage leveren aan het bedrijfsproces zoveel mogelijk achterwege gelaten zullen worden. De inspecteur zal bij twijfel moeten bewijzen dat de voorziening niet noodzakelijk is voor het uitoefenen van de dienstbetrekking. Dit zal vaker het geval zijn bij bijvoorbeeld directeur-groootaandeelhouders en in de familiesfeer.

5.3.1.2 Feitelijk gebruik

Verder dient de voorziening daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking te worden gebruikt.²⁹⁴ De omvang van het gebruik is op zichzelf beschouwd daarbij niet doorslaggevend. Het kan tevens gaan om het resultaat van de voorziening. Denk aan een cursus om de benodigde kennis bij te houden.

²⁹¹ M.L. Kawka, ‘De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Af!’ WFR 2010/1433.

²⁹² F.M. Werger en A.L. Mertens, ‘De werkkostenregeling: knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan’, WFR 2014/1067.

²⁹³ Rapport: ‘Aan het werk met de werkkostenregeling’, maart 2013.

²⁹⁴ Idem.

5.3.1.3 Financiële last bij werkgever

Tot slot moet de betrokkenheid en verantwoordelijkheid van de werkgever blijken uit het feit dat hij de kosten voor zijn rekening neemt en ze niet op de werknemer afwentelt. Het initiatief ligt in principe bij de werkgever. Vaste kostenvergoedingen blijven wel mogelijk zolang de werkgever maar expliciet bepaalt welke voorzieningen uit de vergoeding bekostigd moeten worden.

5.3.1.4 Uitzonderingen

Een open norm zoals hierboven beschreven biedt voor de praktijk nog te weinig duidelijkheid en zekerheid. Om deze duidelijkheid te bieden en de toepasbaarheid te vergroten zijn nadere beperkingen gewenst.²⁹⁵

Het is bij eerste levensbehoeften niet altijd duidelijk of de voorziening slechts bijdraagt aan de uitoefening van de dienstbetrekking of dat deze daadwerkelijk noodzakelijk is. Dit speelt vooral bij eerste levensbehoeften, die worden gemaakt door iedere individu ongeacht de dienstbetrekking. Alleen levensbehoeften waar de werknemer zich in redelijkheid niet aan kan onttrekken moeten als noodzakelijk worden beschouwd. Dit geldt bijvoorbeeld bij huisvesting aan boord van een zeeschip. Er kan voor de eerste levensbehoeften aansluiting worden gezocht bij de in het verleden ontwikkelde inzichten.

Het noodzakelijkheids criterium valt in principe samen met de meeste huidige gerichte vrijstellingen. Zij kunnen echter niet zonder meer vervallen omdat zij duidelijkheid scheppen en werkgevers hierdoor geen onderscheid hoeven te maken in voorzieningen die deels als noodzakelijk en deels als beloning kunnen worden gezien.²⁹⁶ Denk daarbij bijvoorbeeld aan de reiskosten of de gerichte vrijstelling voor scholing en voor de onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden. Het is onwenselijk om deze faciliteiten te splitsen in een deel dat gericht is op de vervulling van de dienstbetrekking en een gedeelte dat niet noodzakelijk is.

Tot slot dient het privégebruik van de auto van de zaak en de ter beschikking gestelde woning wel tot het loon aangemerkt te worden doordat het privégebruik van deze noodzakelijke voorzieningen tot een absoluut en relatief omvangrijke beloningscomponent leidt.²⁹⁷ De bestaande waarderingsregels kunnen hiervoor gebruikt worden.

5.3.2 Gerichte vrijstellingen

De gerichte vrijstellingen dienen uitgesloten te worden van het loonbegrip door ze onder te brengen in artikel 11. Hierdoor is de aanwijzing als eindheffingsloon niet nodig en hoeft er tevens niet getoetst te worden aan het gebruikelijkheids criterium.

²⁹⁵ Rapport: 'Aan het werk met de werkkostenregeling', maart 2013.

²⁹⁶ Idem.

²⁹⁷ Idem.

Van Ruiten stelt in zijn column ‘catch-22 in de werkkostenregeling’²⁹⁸ ook dat de gerichte vrijstellingen ondergebracht moeten worden in artikel 11. Hij stelt dat de belastingwetgever onnodig intervenueert in de totstandkoming van arbeidsvoorwaarden en de rechtsbescherming belemmert bij een geschil over de uitleg van gerichte vrijstellingen. Dit komt doordat voor de toegang tot de gerichte vrijstelling het noodzakelijk is dat een werkgever een vergoeding of verstrekking aanwijst als eindheffingsbestanddeel op het moment van betaling. Dit leidt ertoe dat het belastingsubject verspringt van de werknemer naar de werkgever. Indien het toepassingsbereik van een gerichte vrijstelling in het geding is, dan gaat het fiscale belang op dat moment alleen nog de werkgever aan en riskeert hij de extra kosten. Dit belemmert de rechtsbescherming.

Er is in de praktijk discussie ontstaan over de reikwijdte van de woorden ‘voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid.’²⁹⁹ De vraag is of met ‘loon uit vroegere/tegenwoordige arbeid’ hetzelfde wordt bedoeld als ‘loon uit vroegere/tegenwoordige dienstbetrekking’. Indien dit het geval is, dan is de gerichte vrijstelling voor outplacement, zoals van Ruiten stelt, haast nooit toepasbaar omdat de begeleiding bij ontslag wordt gegeven en ‘loon uit vroegere dienstbetrekking/arbeid’, behalve de twee uitzonderingen, niet kwalificeert voor aanwijzing. Dit zou dan inderdaad leiden tot een doodlopende wetsystematiek. Deze visie is naar mijn mening echter onjuist. Mijns inziens blijkt uit de parlementaire geschiedenis³⁰⁰ dat aanwijzing van eindheffingsbestanddelen tot de mogelijkheden behoort zolang iemand nog in actieve dienst is en derhalve tegenwoordige arbeid geniet. Loon uit vroegere dienstbetrekking zoals ontslagvergoedingen en outplacement kunnen naar mijn mening worden aangewezen zolang de werknemer nog niet met VUT of pensioen is en nog in actieve dienst treedt. De gerichte vrijstellingen zijn correcties op het loonbegrip en moeten derhalve worden ondergebracht in artikel 11, zodat de belastingwetgever neutraal blijft en er adequate rechtsbescherming is.

5.3.3 Vrije ruimte

De mogelijkheid om bepaalde posten aan te wijzen moet blijven. Op dit moment moet worden getoetst aan het gebruikelijkheids criterium terwijl dit een onduidelijk en onbruikbaar begrip is. Naar mijn mening dient de wet gewijzigd te worden op de manier waarop de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) het voorstelt.³⁰¹ Het huidige gebruikelijkheids criterium zorgt voor veel administratieve lasten doordat de open norm moet worden toegepast op alle situaties waarbij werkgevers een vergoeding/verstrekking als eindheffingsbestanddeel willen aanwijzen. Het voorstel van de NOB kent echter alleen een open norm voor de gevallen waarin tariefarbitrage een rol kan spelen. Het gebruikelijkheids criterium is immers ingevoerd om dit tegen te gaan. Derhalve dient dit

²⁹⁸ H. van Ruiten, column: ‘catch-22 in de werkkostenregeling’, www.taxlive.nl

²⁹⁹ L.C.E. Jentink, NDFR Commentaar: Artikel 31 Wet LB 1964 Eindheffingsbestanddelen, par. 1.6.1.

³⁰⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p, 64-65.

³⁰¹ NOB commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2016 (34 302), 2 oktober 2015.

voorstel ingevoerd te worden om op een eenvoudiger manier tariefarbitrage tegen te gaan en om de administratieve lasten te verminderen.

Artikel 31, lid 1, onderdeel f dient vervangen te worden door:

“voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid: door de inhoudingsplichtige aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen door de inhoudingsplichtige aan te wijzen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen;”

aan artikel 31 wordt vervolgens een lid toegevoegd:

“Van een vergoeding of verstrekking als bedoeld in het eerste lid onder f van dit artikel is geen sprake indien de inhoudingsplichtige daarmee uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk heeft de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid. Dit oogmerk wordt geacht in ieder geval niet aanwezig te zijn:

a. voor zover sprake is van een vergoeding of verstrekking in de zin van artikel 31a, tweede lid onderdeel a. tot en met i. van deze wet,

b. indien de inhoudingsplichtige geen belasting verschuldigd is als bedoeld in artikel 31a, eerste lid van deze wet;

c. voor zover de vergoedingen en verstrekkingen per werknemer in het kalenderjaar in totaal niet meer dan tot een bedrag van 2.400 euro loon vormen.”

Indien er dus sprake is van een beloning voor de verrichte arbeid, dan kan deze vergoeding/verstrekking niet worden ondergebracht in de vrije ruimte. Dit betekent dat net als onder het oude regime, de vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als een beloningsvoordeel worden ervaren, onbelast kunnen worden vergoed door ze in de vrije ruimte te brengen. Er zijn drie gevallen waarvan er in ieder geval geen sprake is van een beloningsoogmerk. Dit is allereerst het geval indien er sprake is van een gerichte vrijstelling. Daarnaast worden de werkgevers, die niet meer loon aanwijzen dan dat zij aan vrije ruimte hebben, buiten schot gelaten. Tot slot wordt de €2.400 grens gecodificeerd. Dit zorgt voor duidelijkheid, zonder een absolute grens te stellen. Indien de vergoeding/verstrekking niet voldoet aan één van deze drie voorwaarden, dan moet er gekeken worden naar de aard en omvang van de vergoeding of verstrekking. Er is derhalve sprake van een praktische insteek voor verreweg de meeste situaties waarbij tariefarbitrage niet aan de orde zal zijn.³⁰² Daarnaast blijft de open norm bestaan voor de gevallen die niet onder één van de drie voorwaarden vallen en waar tariefarbitrage wel een rol zou kunnen spelen. Hierdoor wordt het risico van tariefarbitrage aangepakt met een wettelijke bepaling die er werkelijk op is gericht.

Het buiten het loonbegrip brengen van de noodzakelijke vergoedingen en verstrekkingen leidt er toe dat minder vergoedingen en verstrekkingen ten laste komen van de vrije ruimte binnen de

³⁰² Nader NOB commentaar naar aanleiding van de nota's van verslag en de nota's van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2016 (34 302), 23 oktober 2015.

werkkostenregeling. Indien budgetneutraliteit het uitgangspunt is, dan zal naar verwachting de vrije ruimte derhalve naar mijn mening kunnen dalen.

5.3.4 Werkplekcriterium en nihilwaarderingen

Indien het loonbegrip wordt gecorrigeerd met het noodzakelijkheids criterium, dan kunnen de meeste nihilwaarderingen vervallen. De nihilwaarderingen, die (voornamelijk) waren ingevoerd om voorzieningen op de werkplek die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als loon werden ervaren niet als loon aan te merken, kunnen tevens vervallen doordat deze in de vrije ruimte gebracht kunnen worden. Het ongelukkige werkplekcriterium kan derhalve verdwijnen doordat vergoedingen/verstrekkingen op de werkplek, die noodzakelijk zijn voor de dienstbetrekking of naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als loon worden ervaren, geen loon vormen of onder de vrije ruimte kunnen worden ondergebracht.

5.3.5 Schema aanpassing werkkostenregeling

1. Wijziging loonbegrip (artikel 10 Wet LB 1964): *“Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt indien deze in redelijkheid niet noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.”*
2. Huidige gerichte vrijstellingen onderbrengen in artikel 11 zodat deze expliciet worden uitgesloten van het loonbegrip. De gerichte vrijstellingen hoeven niet meer te worden aangewezen en er hoeft niet meer te worden voldaan aan de gebruikelijkheidstoets.
3. Vrije ruimte: Het beloningsvoordeelcriterium moet worden ingevoerd. Indien de vergoeding of verstrekking uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk heeft om de werknemers rechtstreeks te belonen voor diens arbeid, dan kan deze niet in de vrije ruimte worden gebracht. Er bestaat een ‘safe haven’ voor drie gevallen:
 - Gerichte vrijstellingen (indien deze worden overgebracht naar artikel 11 dan vervalt deze);
 - Werkgevers die niet meer loon aanwijzen als eindheffingsbestanddeel dan dat zij aan vrije ruimte hebben. Er bestaat voor deze groep namelijk geen risico van tariefarbitrage.
 - De €2.400-grens, waarbij er in ieder geval €2.400 per werknemer per jaar mag worden aangewezen.
4. Het werkplekcriterium en de daaraan gekoppelde nihilwaarderingen kunnen vervallen.

5.4 Knelpunten werkkostenregeling weggenomen?

In onderstaand schema staat aangegeven in hoeverre de knelpunten die onder de werkkostenregeling bestonden, worden weggenomen door het loonbegrip te corrigeren met een generiek noodzakelijkheids criterium. Een ‘+’ betekent dat het knelpunt wordt weggenomen en een ‘-’ betekent dat het knelpunt blijft bestaan.

Knelpunt werkkostenregeling	Voldaan?
Het loonbegrip	+
Het werkplekbegrip	+
Het gebruikelijkheids criterium	+
Tariefarbitrage	+
Internationale complicaties	-

Het loonbegrip sluit aan bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt gezien. Het onderscheid tussen werkplek of niet kan vervallen waardoor de daaraan gekoppelde nihilwaarderingen tevens kunnen vervallen. Het gebruikelijkheids criterium kan vervallen indien het hiervoor besproken voorstel van de NOB wordt gevolgd. Dit voorstel zorgt er tevens voor dat er minder tariefarbitrage plaatsvindt doordat het voorstel er werkelijk op is gericht.

Tot slot de internationale complicaties. Er ontstaat alsnog een onbegrensd vrij werkkostenbudget indien een werknemer wel sociaal verzekerd is in Nederland, maar niet belastingplichtig doordat er geen 80%-eindheffing mogelijk is. Vergoedingen en verstrekkingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk hebben de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid kunnen onder het hiervoor genoemde voorstel echter niet worden aangewezen. Daarnaast blijft de administratieve last ontstaan indien het loon waarover van de werknemer in Nederland belasting wordt geheven als uitgangspunt wordt genomen om de vrije ruimte te bepalen. Er dient namelijk een onderscheid gemaakt te worden tussen wel in Nederland belastingplichtige en niet in Nederland belastingplichtige. De vraag: *Kan de werkkostenregeling verder worden verfijnd, teneinde eventueel resterende knelpunten zoveel mogelijk weg te nemen*, kan derhalve bevestigend worden beantwoord.

5.4.1 Reactie staatssecretaris op wetsvoorstel NOB

De staatssecretaris acht het hiervoor besproken voorstel van de NOB niet uitvoerbaar omdat het mogen aanwijzen van een loonbestanddeel afhankelijk wordt gemaakt van de vraag of de werkgever met het loonbestanddeel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend beoogt om de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid.³⁰³ Tevens stelt de staatssecretaris dat het voorstel een verruiming is van de mogelijkheden loonbestanddelen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel waardoor de mogelijkheden voor oneigenlijk gebruik van de werkkostenregeling zouden worden vergroot. Deze argumenten om dit alternatief af te wijzen overtuigen naar mijn mening echter niet. Het

³⁰³ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, p. 39.

gebruikbaarheidscriterium, dat ook na ‘aanscherping’ vanaf 1 januari 2016 geldt, is een onbruikbaar en onduidelijk criterium. Er bestaat een open norm voor alle situaties waarbij werkgevers een vergoeding/verstrekking als eindheffingsbestanddeel willen aanwijzen. Dit leidt daarom tot grote hoeveelheden overbodige discussies tussen de Belastingdienst en werkgevers.³⁰⁴

Het voorstel van de NOB kent alleen een open norm voor de gevallen waar tariefarbitrage een rol kan spelen. Dit zijn de gevallen die niet onder de drie uitzonderingen, die zijn gecodificeerd in de wettekst, vallen. Er zal door dit voorstel wel degelijk nog steeds een grijs gebied bestaan, maar dit grijze gebied is wel een stuk kleiner dan het grijze gebied dat ontstaat door de invoering van het voorstel van de regering om het gebruikbaarheidscriterium aan te scherpen.

5.5 Toetsing aan de kwaliteitseisen van wetgeving

De (meeste) knelpunten die de huidige werkkostenregeling heeft vervallen indien deze oplossingsvariant wordt ingevoerd. De vraag is echter of dit alternatief ook voldoet aan de kwaliteitseisen van de wetgeving, en daarmee kwalitatief een betere regeling is dan het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Dit zal in de komende paragrafen getoetst worden.

5.5.1 Effectiviteit

Deze oplossingsrichting is effectiever dan het oude regime indien dit alternatief eenvoudiger toepasbaar is. Veel van de (gedetailleerde) regels vervallen indien het loonbegrip wordt gecorrigeerd met een generiek noodzakelijkheidscriterium. De bepalingen omtrent de nihilwaarderingen en het werkplekcriterium vervallen. Bovendien blijft de administratieve lastenverlichting van de vrije ruimte gehandhaafd. Daarnaast vervalt het gehele aanwijsproblematiek omtrent de gerichte vrijstellingen indien deze via artikel 11 uitgesloten worden van het loonbegrip. Vergoedingen en verstrekkingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk hebben de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid kunnen niet worden aangewezen. De gerichte vrijstellingen moeten wel nog steeds per werknemer worden geadministreerd. Dit zijn er wel al minder dan onder het oude regime het geval was. De vraag, zijn er minder administratieve verplichtingen, kan derhalve bevestigend worden beantwoordt.

Bovendien gaat dit alternatief uit van een loonbegrip dat geheel aansluit bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Misbruik hoeft derhalve niet bestreden te worden door middel van detail wetgeving. Indien duidelijk wordt afgebakend wat als noodzakelijk moet worden beschouwd³⁰⁵ dan kan de vraag, is er sprake van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen, tevens bevestigend worden beantwoordt. Er wordt derhalve voldaan aan de effectiviteitstoets.

³⁰⁴ Nader NOB commentaar naar aanleiding van de nota's van verslag en de nota's van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2016 (34 302), 23 oktober 2015.

³⁰⁵ F.M. Werger en A.L. Mertens, ‘De werkkostenregeling: knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan’, WFR 2014/1067.

5.5.2 Efficiëntie

Er wordt voldaan aan de kwaliteitseis efficiëntie indien de knelpunten onder het oude regime worden weggenomen en er geen nieuwe knelpunten ontstaan.

Dit alternatief zorgt voor een vermindering van de administratieve lasten voor de vergoedingen/verstrekkingen die binnen de vrije ruimte vallen omdat er geen vastlegging op werknemersniveau is vereist. Daarnaast bestaan er minder gerichte vrijstellingen waardoor de werkgever deze vergoedingen en verstrekkingen niet meer per werknemer in de loonadministratie hoeft op te nemen.

Het afbakeningsprobleem is ook gedeeltelijk opgelost. Er hoeft namelijk in principe geen keuze meer gemaakt te worden. Indien er sprake is van een gerichte vrijstelling dan wordt deze door middel van artikel 11 uitgezonderd van het loon. Er hoeft ook niet meer gekeken te worden of er een nihilwaardering van toepassing is. De werkgever moet wel nog beslissen bij vergoedingen en verstrekkingen waarvan er geen sprake is van een beloning voor de verrichte arbeid, of deze onder de vrije ruimte vallen of als werknemersloon moet worden aangemerkt.

De mate van gedetailleerdheid is ook afgenomen nadat de nihilwaarderingen en het werkplekcriterium is verdwenen. Het feit dat de werkgevers laat zekerheid kregen was ook een knelpunt. Indien in de wet wordt neergelegd dat op verzoek van de inhoudingsplichtige de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist over de fiscale kwalificatie van een vergoeding/verstrekking, dan wordt dit knelpunt ook opgelost.

De knelpunten onder het oude regime worden weggenomen en bovendien ontstaan er geen nieuwe knelpunten indien er een duidelijke afbakening van het noodzakelijkheids criterium plaatsvindt. Er wordt tevens voldaan aan de efficiëntietoets.

5.5.3 Rechtvaardigheid

Er ontstaat gelijke behandeling van werkgevers onder dit alternatief. Het feit dat iedere werkgever eenzelfde percentage toegekend krijgt is onder dit alternatief veel minder relevant. De noodzakelijke vergoedingen en verstrekkingen worden namelijk al op voorhand al uitgezonderd. Alle werkgevers worden onder deze methode derhalve gelijk behandeld.

5.5.4 Onderlinge afstemming met andere regelingen

De internationale implicaties zijn al besproken in paragraaf 5.4. Er ontstaat alsnog een onbegrensd vrij werkkostenbudget indien een werknemer wel sociaal verzekerd is in Nederland, maar niet belastingplichtig doordat er geen 80%-eindheffing mogelijk is. Er ontstaat nog wel een beperking voor vergoedingen en verstrekkingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk hebben de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid doordat deze niet kunnen worden aangewezen. Daarnaast blijft de administratieve last ontstaan indien het loon waarover van de werknemer in Nederland belasting wordt geheven als uitgangspunt wordt genomen om de vrije ruimte te bepalen. Er dient namelijk een onderscheid gemaakt te worden tussen wel in Nederland belastingplichtige en niet in Nederland belastingplichtige

5.6 Conclusie

Er zijn een aantal, door de literatuur geopperde, oplossingsrichtingen besproken. Deze bieden naar mijn mening geen oplossing.

Het loonbegrip dient gecorrigeerd te worden met een generiek noodzakelijkheids criterium. Om te bepalen of een vergoeding/verstrekking noodzakelijk is, dient in eerste instantie afgegaan te worden op het oordeel van de werkgever. Zijn betrokkenheid en verantwoordelijkheid moet blijken uit het feit dat hij de kosten voor zijn rekening neemt. Daarnaast dient de voorziening feitelijk en daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking te worden gebruikt. De eerste levensbehoeften, waar de werknemer zich in redelijkheid niet aan kan onttrekken, kunnen tevens als noodzakelijk worden beschouwd. Daarentegen wordt het privégebruik van de auto van de zaak en de ter beschikking gestelde dienstwoning uitgezonderd.

Ten tweede moeten de gerichte vrijstellingen ondergebracht worden in artikel 11 zodat zij niet meer aangewezen hoeven te worden en er bovendien niet meer getoetst hoeft te worden aan het gebruikelijkheids criterium.

Tot slot moet het gebruikelijkheids criterium vervallen en dient het voorstel van de NOB te worden ingevoerd. Indien de vergoeding of verstrekking uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk heeft om de werknemers rechtstreeks te belonen voor diens arbeid, dan kan deze niet in de vrije ruimte worden gebracht. Er bestaat een 'safe haven' voor de gerichte vrijstellingen, de €2.400-grens en voor werkgevers die niet meer loon aanwijzen als eindheffingsbestanddeel dan dat zij aan vrije ruimte hebben. Er bestaat voor deze groep namelijk geen risico op tariefarbitrage.

De argumenten die de staatssecretaris geeft omtrent het feit dat het voorstel van de NOB niet uitvoerbaar is overtuigen naar mijn mening niet. Er zal door dit voorstel wel nog steeds een grijs gebied bestaan, maar dit grijze gebied is wel een stuk kleiner dan het grijze gebied dat ontstaat door de invoering van het voorstel van de regering om het gebruikelijkheids criterium aan te scherpen.

Er is in dit hoofdstuk getracht een antwoord te geven op de deelvraag: *Kan de werkkostenregeling verder worden verfijnd, teneinde eventueel resterende knelpunten zoveel mogelijk weg te nemen?* Deze vraag kan bevestigend worden beantwoordt indien de hierboven genoemde oplossingsrichting wordt ingevoerd. Het loonbegrip sluit aan bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt gezien. Het onderscheid tussen werkplek of niet kan vervallen waardoor de daaraan gekoppelde nihilwaarderingen tevens kunnen vervallen. Het gebruikelijkheids criterium kan vervallen indien het hiervoor besproken voorstel van de NOB wordt gevolgd. Dit voorstel zorgt er tevens voor dat er minder tariefarbitrage plaatsvindt doordat het voorstel er werkelijk op is gericht.

Tot slot is getoetst of dit alternatief ook voldoet aan de kwaliteitseisen van de wetgeving, en daarmee kwalitatief een betere regeling is dan het oude regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Deze oplossingsrichting is effectiever dan het oude regime omdat de gedetailleerdheid van de regels afneemt, er een administratieve lastenverlichting plaatsvindt en er sprake is van een duidelijke invulling van de wettelijke begrippen.

De knelpunten onder het oude regime worden weggenomen en er ontstaan geen nieuwe knelpunten indien het noodzakelijkheids criterium duidelijk wordt afgebakend. Bovendien worden onder deze methode de werkgevers gelijk behandeld doordat de noodzakelijke vergoedingen en verstrekkingen op voorhand al worden uitgezonderd. Er bestaan alleen nog wat knelpunten ten aanzien van de inpasbaarheid in het internationale wetgevingskader doordat er nog steeds een onbegrensd vrij werkkostenbudget bestaat indien een werknemer wel sociaal verzekerd is in Nederland, maar niet belastingplichtig is. Daarnaast blijft er een grote administratieve last ontstaan doordat er een onderscheid gemaakt moet worden tussen wel in Nederland belastingplichtige en niet in Nederland belastingplichtige. Dit alternatief sluit echter beter aan bij de kwaliteitseisen van de wetgeving dan de huidige werkkostenregeling.

Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen

6.1 Beantwoording van de probleemstelling

Middels het onderzoek werd een antwoord gezocht op de volgende probleemstelling:

Is de werkkostenregeling zoals deze per 1 januari 2015 geldt, kwalitatief een betere regeling dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen zoals dat tot 1 januari 2011 gold? Zo nee, zijn er dan alternatieven denkbaar die er toe leiden dat de werkkostenregeling kwalitatief wel een betere regeling is?

Door middel van deelvragen is stapsgewijs naar een antwoord op deze probleemstelling toegewerkt, waarbij een onderscheid is gemaakt tussen de theoretische kaders en een toetsingskader.

6.1.1 Theoretisch kader

-Wat waren de kernelementen van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen zoals dat tot 1 januari 2011 gold en welke knelpunten werden er bij die systematiek ervaren?

De werkgever kon door middel van de vrije vergoedingen en verstrekkingen bepaalde kosten van de werknemer die gemaakt waren onder voorwaarden onbelast vergoeden of verstrekken. Allereerst dient er sprake te zijn van loon in de zin van artikel 10 Wet LB 1964. Er is sprake van loon indien wordt voldaan aan de drie, door de jurisprudentie gevormde, criteria; het voordeelcriterium, het causaliteitscriterium en het verstrekkingscriterium. Er dient sprake te zijn van een voordeel waarbij er een causaal verband bestaat tussen de dienstbetrekking en het ontvangen van dat voordeel. Daarnaast moet de werkgever het voordeel aan de werknemer verstrekken. Indien de vergoeding/verstreking aangemerkt kan worden als loon, dan worden in artikel 11 van de Wet LB 1964 de vergoedingen of verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren expliciet uitgesloten van het loonbegrip. Dit zijn de zogenoemde ‘vrije vergoedingen en verstrekkingen’. Deze zijn verder uitgewerkt in hoofdstuk IIA van de wet (artikelen 15 t/m 17a). Indien de vergoeding/verstreking naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel wordt ervaren en deze in redelijkheid wordt gegeven, dan kan de vergoeding/verstreking in principe onbelast worden gegeven. De uitzonderingen zijn opgenomen in artikel 15b Wet LB 1964.

Er bestonden een aantal knelpunten onder het oude regime. Allereerst de administratieve lasten die erg hoog waren door de gedetailleerde wettelijke regels waardoor het geheel onoverzichtelijk was geworden. De vergoedingen en verstrekkingen diende tevens per werknemer in de loonadministratie te worden opgenomen. Een groot obstakel voor de werkgevers was bovendien het kwalificeren van de vergoedingen/verstrekingen als belast of onbelast doordat ieder geval verschillend was. Daarnaast kregen werkgevers veel te laat zekerheid. Tot slot vormde de besparingswaarde voor de waardering van loon in natura een veelvuldig geschilpunt met de Belastingdienst doordat werkgevers vaak niet beschikte over voldoende informatie.

-Welke doelen had de wetgever met de introductie van de werkkostenregeling en hoe werkt de systematiek per 1 januari 2015?

Het hoofddoel van de werkkostenregeling was om een vereenvoudiging te realiseren op voornamelijk administratief gebied. De vergoedingen en verstrekkingen moesten onder het oude regime namelijk op werknemersniveau te worden geadmistreerd. Daarnaast dienen de vele (gedetailleerde) regels te vervallen en onduidelijkheden worden weggenomen. De wetgever probeert tevens budgetneutraliteit na te streven waardoor werkgevers niet meer belasting hoeven te betalen dan dat ze onder het oude regime deden. Dit kan onder andere worden bereikt door het forfaitaire percentage van de vrije ruimte te verhogen/verlagen.

De systematiek van de werkkostenregeling is opgebouwd uit gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en een vrije ruimte. Het loonbegrip van artikel 10 is allereerst onder de werkkostenregeling gewijzigd zodat alle vergoedingen en verstrekkingen, ongeacht de mate van zakelijkheid of privévoordeel, tot het loon behoren. De werkgever kan, in beginsel, alle vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon aanwijzen. De vergoeding/verstrekking dient wel gebruikelijk te zijn en niet onder de vergoedingen/verstrekkingen te vallen die zijn uitgesloten op grond van artikel 31, lid 4 Wet LB 1964. Indien de werknemer alleen loon uit vroegere arbeid geniet, dan moet de werkgever de personeelskorting op branche-eigen producten en onder andere de kerstpakket verplicht aanmerken als eindheffingsbestanddeel. Niet in geld genoten loon wordt in principe gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer tenzij deze in artikel 3.7 URLB 2011 is opgenomen. Dit zijn de zogenoemde nihilwaarderingen. Het werkplekcriterium vormt het uitgangspunt voor deze nihilwaarderingen. Indien de werkgever een vergoeding/verstrekking heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel, dan dient hij te onderzoeken of de vergoeding/verstrekking onder één van de gerichte vrijstellingen valt. Indien dit niet het geval is, dan kan de werkgever nog gebruik maken van de forfaitaire ruimte, dat 1,2% van de loonsom bedraagt. De werkgever is vrij om te kiezen welke vergoedingen en/of verstrekkingen hij als eindheffingsloon wil aanmerken en onbelast wil vergoeden. Indien het totaal van vergoedingen en verstrekkingen echter meer bedraagt dan 1,2% van de loonsom, dan is de werkgever over het meerdere een eindheffingstarief van 80% verschuldigd. De eindheffing van de werkkostenregeling wordt per werkgever berekend tenzij gebruik wordt gemaakt van de concernregeling van artikel 32 Wet LB 1964.

6.1.2 Toetsingskader

- Welke knelpunten zijn er bij de systematiek per 1 januari 2015 te onderkennen?

Het grootste knelpunt van de werkkostenregeling is het loonbegrip, dat niet aansluit bij dat wat naar maatschappelijke opvattingen als loon wordt ervaren. Daarnaast zorgt het werkplekbegrip ervoor dat de systematiek van de werkkostenregeling onnodig complex wordt doordat de nihilwaarderingen zijn ingevoerd om te voorkomen dat een vergoeding/verstrekking als loon wordt aangemerkt terwijl dit naar maatschappelijke opvattingen niet als loon wordt ervaren. Het werkplekbegrip is niet van deze tijd en leidt voornamelijk bij werknemers die niet op een vaste werkplek werken en thuiswerkers tot

problemen. Het gebruikelijkheids criterium is tevens een onbruikbaar en onduidelijk begrip omdat het moeilijk is te bepalen wanneer een vergoeding of verstrekking gebruikelijk is of niet. De ‘aanpassing’ van dit begrip naar aanleiding van het wetsvoorstel van 2016 zorgt eveneens niet voor de gewenste verduidelijking van het gebruikelijkheids criterium. De mogelijkheden van tariefarbitrage bestaan nog steeds bij werknemers die veel verdienen in combinatie met het gebruikelijkheids criterium en de keuzevrijheid om een vergoeding of verstrekking aan te wijzen of niet. Tot slot zorgt een juiste wetstechnische uitleg van de werkkostenregeling in internationale situaties voor een haast onmogelijke administratieve last omdat de vergoedingen en verstrekkingen dan separaat moeten worden geadministreerd.

-Voldoet de werkkostenregeling zoals die per 1 januari 2015 geldt aan de criteria die aan een goed (belasting)stelsel worden gesteld?

Uit het onderzoek blijkt dat de werkkostenregeling aan geen van de kwaliteitseisen overtuigend voldoet. Door de invoering van de vrije ruimte is de systematiek van de werkkostenregeling als zodanig vereenvoudigd. Het feit dat haast alle vrije vergoedingen en verstrekkingen over zijn genomen in de werkkostenregeling als gerichte vrijstelling of nihilwaardering, zorgt er echter voor dat de meeste gedetailleerde regels en administratie verplichtingen blijven bestaan. Daarnaast neemt de werkkostenregeling de knelpunten die onder het oude regime bestonden niet weg en zijn er een aantal nieuwe knelpunten ontstaan. Er wordt naar mijn mening wel zo optimaal mogelijk voldaan aan de kwaliteitseis rechtvaardigheid omdat de manier waarop het eindtarief wordt berekend uit oogpunt van eenvoud niet anders kan. Het gemiddelde van de marginale druk wordt namelijk genomen als eindtarief. Tot slot past de werkkostenregeling niet binnen het internationale wetgevingskader. De juiste wetstechnische uitleg van de werkkostenregeling in internationale situaties zorgt voor een haast onmogelijke administratieve last. Daarnaast ontstaat er een onbegrensd vrij werkkostenbudget indien een werknemer wel sociaal verzekerd is in Nederland, maar niet belastingplichtig.

-Kan de werkkostenregeling verder worden verfijnd, teneinde eventueel resterende knelpunten zoveel mogelijk weg te nemen?

Omdat de huidige werkkostenregeling niet voldoet aan de criteria die aan een goed (belasting)stelsel worden gesteld, is er onderzoek gepleegd naar mogelijke oplossingsrichtingen. Naar mijn mening dient er niet teruggekeerd te worden naar het oude regime, maar moet de werkkostenregeling aangepast worden. Om de resterende knelpunten zoveel mogelijk weg te nemen, dient het loonbegrip allereerst gecorrigeerd te worden met een generiek noodzakelijkheids criterium. Daarnaast moeten de huidige gerichte vrijstellingen worden ondergebracht in artikel 11 zodat deze expliciet worden uitgesloten van het loonbegrip. Daarnaast moeten vergoedingen of verstrekkingen, die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk hebben om de werknemers rechtstreeks te belonen voor diens arbeid, uitgesloten worden van het gebruik van de vrije ruimte. Dit oogmerk wordt niet geacht aanwezig te zijn indien er sprake is van een gerichte vrijstelling, werkgevers die de vrije ruimte niet

overschrijden, of de €2.400-grens niet wordt overschreden. Het werkplekcriterium en de daaraan gekoppelde nihilwaarderingen kunnen naar aanleiding van deze opzet vervallen.

Indien deze aanpassingen worden gemaakt, dan worden de resterende knelpunten zoveel mogelijk weggenomen. De administratieve lasten en de mate van gedetailleerdheid van de regels zullen afnemen. Bovendien worden de werkgevers gelijk behandeld doordat de noodzakelijke vergoedingen en verstrekkingen op voorhand al worden uitgezonderd.

6.2 Eindconclusie en aanbeveling

Naar aanleiding van het onderzoek ben ik van mening dat de werkkostenregeling, bekeken vanuit de kwaliteitseisen van wetgeving, kwalitatief geen betere regeling is dan het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen. Er is mijns inziens aanpassingen van de werkkostenregeling nodig waardoor deze wel beter aan de kwaliteitseisen van wetgeving voldoen.

Deze aanpassingen kunnen als volgt worden samengevat.

1. Corrigeer het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 met een generiek noodzakelijkheids criterium.
2. Breng de gerichte vrijstellingen onder in artikel 11 Wet LB 1964 zodat deze expliciet worden uitgesloten van het loonbegrip.
3. Sluit vergoedingen of verstrekkingen, die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk hebben om de werknemers rechtstreeks te belonen voor diens arbeid, uit van het gebruik van de vrije ruimte. Codificeer de €2.400 grens en breng de werkgevers, die niet meer loon aanwijzen dan dat zij aan vrije ruimte hebben, buiten schot. Dit zal zorgen voor een minder ‘grijs gebied’ dan de invoering van het voorstel van de regering om het gebruikelijkheids criterium aan te scherpen.
4. Het werkplekcriterium en de daaraan gekoppelde nihilwaarderingen kunnen vervallen.

Literatuuroverzicht

Jurisprudentie

- HR 11 september 2015, nr. 14/05508, V-N 2015/44.14
- HR 8 februari 2008, nr. 43 514, BNB 2008/82
- Hof Amsterdam 31 mei 2006, nr. 05/0321, V-N 2006/52.1.3
- HR 17 maart 2006, nr. 40 770, BNB 2006/250
- HR 18 november 2005, nr. 39 707, BNB 2006/42
- HR 17 juni 2005, nr. 477, BNB 2005/271
- HR 10 augustus 2001, nr. 36 061, BNB 2001/354
- HR 1 november 2000, nr. 361, BNB 2001/82
- HR 8 juli 1997, nr. 32 172, BNB 1997/313
- HR 27 maart 1996, nr. 31 007, BNB 1996/206
- HR 24 juli 1995, nr. 30 804, BNB 1995/311
- HR 28 juni 1995, nr. 30 321, BNB 1995/255
- HR 3 november 1993, nr. 29 241, BNB 1994/13
- HR 24 juni 1992, nr. 28 156, BNB 1993/19
- HR 18 december 1985, nr. 23 186, BNB 1986/49
- HR 29 juni 1983, nr. 21 435, BNB 1984/2
- HR 7 mei 1980, nr. 19 874, BNB 1980/186
- HR 4 april 1979, nr. 19 253, BNB 1979/209
- HR 23 maart 1977, nr. 18 214, BNB 1977/114
- HR 20 november 1974, nr. 17 425, BNB 1975/6
- HR 15 februari 1956, nr. 12 618, BNB 1956/98
- HR 20 oktober 1954, nr. 11 947, BNB 1954/350
- HR 11 juni 1952 B. 9236
- HR 15 maart 1950 B. 8793
- HR 15 februari 1950, B. 8782

Boeken

- C.W.M. van Ballegooijen, 'Het fiscale loonbegrip', Deventer: Kluwer 1989
- P.W.H. Hoogstraten, 'Werkkostenregeling', Deventer: Kluwer 2015
- P. Kamerling en M. Snippe, 'Belastingcontrole', Deventer: Kluwer 2009
- A.L. Mertens, 'Het beginsel van de minste pijn', Ars Aequi Libri Nijmegen 2012
- A. Smith, 'The Wealth of Nations', 1776
- L.G.M. Stevens, 'Belasting: weggegooid geld?' Deventer: Kluwer 2002
- F.M. Werger, 'Loonsomheffing', Deventer: Kluwer 2011

Tijdschriften

- C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)', WFR 2013/324
- C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', WFR 2013/6993
- E.P.J. Dankaart, 'Intermediaire kosten', Forfaitair 2009/200
- P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?' WFR 2010/288
- P. Kavelaars, 'Belastingherziening: onderbelichte thema's', TFO 2011/54
- P. Kavelaars, 'Loonkosten en eenvoud', 9 november 2009, www.eur.nl
- M.L. Kawka, 'De plussen en minnen van de werkkostenregeling', Het Register 2012/2
- M.L. Kawka, 'De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Af!' WFR 2010/1433
- J. Kramp, 'Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling', NTFRA 2013/10
- A.L. Mertens, 'De echternachse processiegang van het loonbegrip', NTFR 2009-2659

- A.L. Mertens, 'Ontwikkelingen op het punt van het loonbegrip voor de loonheffingen', TFO 2009/101
- A.L. Mertens, 'Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust', NTFR 2011-2709
- Th.J.M. van Schendel, 'De werkkostenregeling in internationaal perspectief', NTFRB 2012/9
- Th.J.M. van Schendel, 'De werkkostenregeling in mineur', TFO 2013/126.4.
- Th.J.M. van Schendel, 'Geen haar in de soep', WFR 2012/1289
- Th.J.M. van Schendel, 'Het aanwijzen van gebruikelijke werkkosten', NTFRB 2015/29
- Th.J.M. van Schendel, 'Het loonbegrip in de fiscale vereenvoudigingswet 2010', NTFRB 2011/2
- Th.J.M. van Schendel, 'Wat goed is komt snel', WFR 2014/718
- J.A. Schot, 'Werkkostenregeling: eenvoud en lastenverlichting, of meer irritatie?' Forfaitair 2012/224
- F.M. Werger, 'De werkkosten in crisis? ... Het is maar hoe je het bekijkt', WFR 2012/1062
- F.M. Werger en A.L. Mertens, 'De werkkostenregeling; knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan', WFR 2014/1067
- F.M. Werger, 'Het loonbegrip; zelfs de Belastingdienst lijkt het spoor bijster', NTFR 2015-1081

Kamerstukken en besluiten

- Besluit 20 maart 2015, nr. BLKB2015/0188M
- Besluit 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M
- Besluit 23 juni 2014, nr. BLKB2014/1033M
- Besluit 7 december 2005, nr. CPP2005/2433M
- Besluit 5 juli 2004, nr. CPP2004/1409M
- Besluit 8 augustus 2002, nr. CPP2002/1351M
- Besluit 13 februari 2001, nr. CPP2000/3210M, BNB 2001/187
- Besluit van 15 januari 1997, Arbeidsomstandighedenbesluit
- Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 2, 3 en 6.
- Kamerstukken II 2015/16, 34 220, nr. 3
- Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3 en 7
- Kamerstukken I 2014/15, 34 002, nr. D
- Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 6
- Kamerstukken II 2009/10, 32 401, nr. 3 en 5
- Kamerstukken I 2009/10, 32 130, nr. E
- Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3 en 7
- Kamerstukken II 2005/06, 30 577, nr. 3
- Kamerstukken II 1999/00, 26 728, nr. 3
- Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 17
- Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3
- Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3
- Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2
- Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19
- Wet van 23 december 2009, Stb. 2009, 611 (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)
- Wijziging van enige uitvoeringsregelingen, 30 december 2014, nr. IZV2014/715M
- Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, 8 september 2010, nr. DB 2010-178M
- Vaststelling van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, 20 december 2000, nr. WDB 2000-955M

Overige Publicaties

- Brief staatssecretaris 3 juli 2014, DB2014/272
- Brief staatssecretaris 7 maart 2013, DB/2013/96M
- D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: FEI april 2014
- Economisch Instituut voor het Midden- en Kleinbedrijf (EIM), 'Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer', juli 2009
- J.P. van 't Hof, NDFR Commentaar: Artikel 15 Wet LB 1964 Vrije vergoedingen
- P. Hoogstraten, Column: 'Graag iets eenvoudiger', Taxlive.nl
- L.C.E. Jentink, NDFR Commentaar: Artikel 31 Wet LB 1964 Eindheffingsbestanddelen
- L.C.E. Jentink, NDFR Commentaar: Artikel 31a Wet LB 1964 lid 2, onderdeel g (gereedschap, computers e.d.)
- Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid, 'Meer tijd- en plaatsonafhankelijk werken: kansen en barrières', Ministerie van Infrastructuur en Milieu, juli 2014.
- J. van de Merwe, NDFR Commentaar: Artikel 13 Wet LB 1964 Loon in natura
- Ministerie van Justitie, 'Zicht op wetgevingskwaliteit', 2005
- Nader NOB commentaar naar aanleiding van de nota's van verslag en de nota's van wijziging bij het wetsvoorstel Belastingplan 2016 (34 302), 23 oktober 2015
- NOB commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2016 (34 302), 2 oktober 2015
- Rapport: 'Aan het werk met de werkkostenregeling', maart 2013
- H. van Ruiten, column: 'catch-22 in de werkkostenregeling', www.taxlive.nl
- Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 15a Wet LB 1964
- Werkkostenregeling vragen en antwoorden Belastingdienst, www.belastingdienst.nl, 17 maart 2015