

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
ERASMUS SCHOOL OF ECONOMICS
FISCALE ECONOMIE
BACHELOR SCRIPTIE

De knelpunten in de werkkostenregeling

‘Wat zijn de knelpunten in de werkkostenregeling en welke oplossingen zijn hiervoor mogelijk?’

Naam student: Marije Bader

Studentnummer: 452405

Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Plaats: Rotterdam

Datum: juli 2019

Hoofdstukindeling

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.1 Relevantie van het probleem.....	3
1.2 Hoofdvraag en deelvragen.....	5
1.3 Toetsingscriteria.....	5
1.4 Afbakening.....	6
1.5 Werkwijze.....	6
Hoofdstuk 2: De werkkostenregeling	7
2.1 Inleiding.....	7
2.2 Het loonbegrip in de loonbelasting.....	7
2.3 Het loonbegrip binnen de inkomstenbelasting.....	9
2.4 De werkkostenregeling.....	9
2.4.1 Inleiding.....	9
2.4.2 Aanwijzen als eindheffingsbestanddeel.....	10
2.4.3 Forfait.....	10
2.4.4 Gerichte vrijstellingen.....	11
2.4.5 Nihilwaarderingen.....	11
2.4.6 Eindheffing.....	12
2.5 Intermediaire kosten.....	13
2.6 Conclusie.....	13
Hoofdstuk 3: De knelpunten in de werkkostenregeling	14
3.1 Inleiding.....	14
3.2 De voornaamste knelpunten uit het rapport ‘Evaluatie werking werkkostenregeling’	15
3.2.1 Inleiding.....	15
3.2.2 Administratieve lasten.....	15
3.2.3 Complexiteit.....	16
3.2.4 Vrije ruimte als percentage van de loonsom.....	17
3.3 Knelpunten genoemd in de literatuur.....	17
3.3.1 Inleiding.....	17
3.3.2 Het loonbegrip.....	18
3.3.3 Het werkplekcriterium.....	19
3.3.4 De gebruikelijkheidstoets.....	20
3.4 Conclusie.....	21
Hoofdstuk 4: Het voorstel van het Ministerie van Financiën	23

4.1 Inleiding.....	23
4.2 De vrije ruimte gericht op het MKB.....	23
4.2.2 Kwaliteit van de maatregel.....	24
4.2.2.1 Effectiviteit.....	24
4.2.2.2 Efficiëntie.....	25
4.2.2.3 Uitvoerbaarheid.....	25
4.2.2.4 Overeenstemming met internationale regelgeving.....	25
4.2.2.5 Tussenconclusie.....	26
4.3 Verklaring omtrent gedrag.....	26
4.3.2 Kwaliteit van de maatregel.....	27
4.3.2.1 Effectiviteit.....	27
4.3.2.2 Efficiëntie.....	27
4.3.2.3 Uitvoerbaarheid.....	28
4.3.2.4 Overeenstemming met internationale regelgeving.....	28
4.3.2.5 Tussenconclusie.....	28
4.4 Conclusie.....	28
Hoofdstuk 5: Oplossingsrichtingen voor de overige knelpunten.....	30
5.1 Inleiding.....	30
5.2 Noodzakelijkheids criterium in het loonbegrip.....	30
5.3 Afschaffen vrije ruimte.....	31
5.4 Afschaffen gerichte vrijstellingen.....	32
5.5 Forfait per werknemer.....	32
5.6 Geheel geen belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen.....	32
5.7 Aanpassingen aan de werkkostenregeling.....	33
5.8 Conclusie.....	36
Hoofdstuk 6: Conclusie.....	37
6.1 Beantwoorden hoofdvraag.....	37
6.1.1 Deelvraag 1.....	37
6.1.2 Deelvraag 2.....	37
6.1.3 Deelvraag 3.....	38
6.1.4 Deelvraag 4.....	39
6.2 Conclusie.....	39

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Relevantie van het probleem

Het loonbegrip uit de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) omvat alle voordelen die een werknemer uit dienstbetrekking geniet. Evident is dat het salaris en een eventuele ter beschikking gestelde auto hieronder vallen. Echter wordt een werknemer ook op andere manieren bevoordeeld, zoals door het volgen van een door de werkgever gefinancierde opleiding of cursus of door het vergoed krijgen van een verhuizing in het kader van de dienstbetrekking. Door de werkkostenregeling worden deze voordelen niet bij de werknemer belast als loon.

Bij de invoering van de Wet LB 1964 was de systematiek van de wet in principe dat artikel 10 Wet LB 1964 aangaf wat onder het loon viel en dat uit artikel 11 Wet LB 1964 kon worden afgeleid wat er niet toe behoorde. Tot en met de jaren 80 van de vorige eeuw bevatte artikel 11 Wet LB 1964 een algemene vrijstelling voor de kosten gemaakt ter verwerving van het loon¹. Later werden aan deze vrijstellingen gehele of gedeeltelijke beperkingen aangebracht, zoals een maximale vergoeding per gereden kilometer bij een zakelijke rit². Echter kon dit alleen binnen het systeem passen als de zakelijke vergoedingen en verstrekkingen in eerste instantie onder het begrip 'loon' uit artikel 10 Wet LB 1964 zouden vallen. Dit is dan ook hoe dit artikel werd geïnterpreteerd. De fiscale bron van het loon was niet de arbeid die de werknemer verrichtte, maar de dienstbetrekking³. Ieder voordeel dat hieruit voortvloeide vormde dus loon, ongeacht of het de bedoeling van de werkgever was om de werknemer te belonen voor zijn arbeid.

Het systeem dat tot 2011 werd gehanteerd was de regeling voor belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen, dat was opgenomen in Hoofdstuk IIA van de Wet LB 1964. Dit systeem is op 1 januari 2001 in de Wet LB 1964 opgenomen. De vrijstellingen voor de vergoedingen en verstrekkingen waren opgenomen in artikel 11, eerste lid, onderdelen a en b van de Wet LB 1964 (wettekst 2010). Volgens artikel 15 Wet LB 1964 vielen onder de vrije vergoedingen ofwel "vergoedingen voor zover zij geacht kunnen worden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten, afschrijvingen ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking⁴", ofwel "andere vergoedingen voor zover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren⁵". Door de formulering van dit artikel blijkt dat het niet ging om hoe de werkgever en werknemer de vergoeding of verstrekking beoordeelden, maar

¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel j van de Wet LB 1964 (wettekst 1989).

² A.L. Mertens, 'Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust', *NTFR* 49/2709, par. 2.

³ Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 73.

⁴ Artikel 15, onderdeel a, van de Wet LB 1964 (wettekst 2010).

⁵ Artikel 15, onderdeel b, van de Wet LB 1964 (wettekst 2010).

hoe hier door de maatschappij als geheel over werd gedacht⁶. Voor vrije verstrekkingen gold dezelfde definitie, echter was deze opgenomen in artikel 17 van de wet⁷.

De bovengenoemde regeling voor belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen kende een zware administratieve last voor de werkgever. Op basis van artikel 28, eerste lid, onderdeel c, van de Wet LB 1964 is de inhoudingsplichtige verplicht een loonadministratie bij te houden. De regels hierover waren nader uitgewerkt in artikel 67 en 68 van de destijds geldende Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2001 (hierna: URLB 2001). Volgens artikel 68 URLB 2001 is de inhoudingsplichtige gehouden om de vrije vergoedingen en verstrekkingen met een vast of gelijkmatig karkater in de loonadministratie vast te leggen⁸, evenals de vergoedingen voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning⁹. Omdat de werknemer de belastingplichtige is, moest het voorgaande per werknemer worden bijgehouden. Volgens artikel 52, zesde lid, van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) moest de administratie immers zodanig worden bijgehouden dat de inspecteur het binnen een redelijke termijn kon controleren. Deze zware administratieve last voor de werkgever was een van de redenen was voor het invoeren van een nieuwe regeling¹⁰. Verlaging hiervan kon onder andere worden bewerkstelligd doordat werkgevers de kosten niet meer aan individuele werknemers hoefden toe te rekenen.

Het huidige systeem van de werkkostenregeling is ingevoerd in 2011 en vindt zijn grondslag in artikel 31, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964 in samenhang met artikel 31a Wet LB 1964. Het bestaat uit gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en een vrije ruimte. De vrijstellingen betreffen vooral vergoedingen en bij de nihilwaarderingen worden uitkeringen van loon in natura op nihil gewaardeerd, waardoor beide niet in de belastingheffing worden betrokken. Voor de overige vergoedingen en verstrekkingen geldt volgens artikel 31a Wet LB 1964 dat hier geen belasting over hoeft te worden betaald indien ze vallen binnen de vrije ruimte van 1,2% van het loon. Over de werkkosten die deze vrije ruimte overschrijden is de werkgever 80% belasting verschuldigd.

In 2017 is de werkkostenregeling geëvalueerd en in maart 2018 is deze evaluatie gepubliceerd¹¹. Hierin is onder andere het systeem van de werkkostenregeling vergeleken met het systeem dat tot 2011 werd gehanteerd. Daaruit bleek vooral dat het grootste deel van de werkgevers geen verlichting van de administratieve last heeft waargenomen bij de invoering van de nieuwe regeling. Uit de evaluatie blijkt dat zowel intermediairs als medewerkers van de Belastingdienst vinden dat de werkkostenregeling te

⁶ Kamerstukken II 1999/00, 26 728, nr. 3.

⁷ Artikel 17, onderdelen a en b, van de Wet LB 1964 (wettekst 2010).

⁸ Artikel 68, eerste lid, onderdeel a, van de URLB 2001.

⁹ Artikel 68, eerste lid, onderdeel b, van de URLB 2001.

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

¹¹ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

complex is. Ze komen beiden met een aantal suggesties om de regeling te verbeteren, waarbij bijvoorbeeld wordt voorgesteld om de vergoeding voor de Verklaring Omtrent Gedrag gericht vrij te stellen.

Het kabinet stelt in zijn reactie op de evaluatie dat de vrije ruimte door de meeste werkgevers niet geheel wordt benut en dat het geen aanleiding ziet om deze ruimte te verbreden¹². Ook wil het terughoudend omgaan met het toekennen van extra vrijstellingen, omdat dit de administratieve lasten weer verhoogt. Het kabinet komt zelf met een aantal oplossingen voor de in de evaluatie gestelde knelpunten die in zijn ogen minder nadelen hebben. Op 1 februari 2019 is de Staatssecretaris van Financiën in een Kamerbrief met een voorstel tot aanpassing van de werkkostenregeling gekomen, welke per 1 januari 2020 in werking moet treden¹³.

1.2 Hoofdvraag en deelvragen

In deze scriptie staat de volgende hoofdvraag centraal:

‘Welke knelpunten zijn er in de werkkostenregeling en welke oplossingen zijn hiervoor mogelijk?’

Deze vraag zal worden beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

1. *‘Wat houdt de werkkostenregeling in?’*
 - Bij het beantwoorden van deze deelvraag zullen de aspecten van de huidige werkkostenregeling uiteen worden gezet.
2. *‘Welke knelpunten kent de huidige werkkostenregeling?’*
 - De knelpunten die blijken uit het rapport ‘Evaluatie werkkostenregeling’ en uit de literatuur zullen bij het beantwoorden van deze deelvragen worden onderzocht en toegelicht.
3. *‘Voorziet het voorstel van het Ministerie van Financiën in de gestelde knelpunten?’*
 - Hier wordt beoordeeld in hoeverre het wetsvoorstel voorziet in een oplossing voor de genoemde knelpunten bij deelvraag 2.
4. *‘Welke oplossingen zijn er mogelijk voor de overig genoemde knelpunten?’*
 - Voor de gestelde knelpunten bij deelvraag 3 zullen mogelijke oplossingen worden beoordeeld.

1.3 Toetsingscriteria

In deze scriptie wordt getoetst in hoeverre de maatregelen uit het voorstel van de Staatssecretaris van Financiën voorzien in een oplossing voor de knelpunten uit de werkkostenregeling. Ook zal worden

¹² Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

¹³ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60.

geanalyseerd welke andere oplossingen mogelijk zijn. Dit zal worden getoetst aan de hand van de volgende criteria:

- Effectiviteit: is de maatregel doeltreffend?
- Efficiëntie: het doel moet op een efficiënte manier worden bereikt. De voordelen moeten dus voldoende opwegen tegen de mogelijke nadelen van een maatregel.
- Uitvoerbaarheid: de voorgestelde maatregel moet zowel bij de Belastingdienst als bij de werkgever goed uitvoerbaar zijn en op het gebied van administratie zo min mogelijk kosten meebrengen.
- Overeenstemming met internationale regelgeving: door de directe werking van de Europese regelgeving of de richtlijn conforme interpretatie zal een wetswijziging niet effectief zijn als deze in strijd is met Europees recht. Ook mag de regel niet in strijd zijn met door Nederland gesloten verdragen.

1.4 Afbakening

In deze scriptie komt een aantal knelpunten uit de werkkostenregeling naar voren. Voor deze genoemde knelpunten wordt beoordeeld welke oplossing passend is. Deze oplossingen zullen binnen de kaders van het huidige systeem worden gezocht. Een van de geanalyseerde oplossingen is het geheel afschaffen van de werkkostenregeling. Ik zal echter niet in gaan op de beoordeling van een geheel nieuw systeem. Ook heeft de Staatssecretaris van Financiën in een Kamerbrief aangekondigd om met Prinsjesdag een aantal extra aanpassingen aan de werkkostenregeling voor te stellen. In de Kamerbrief is echter zeer beperkt omschreven wat deze voorstellen inhouden. Om deze reden zullen enkel de reeds officieel aangekondigde voorstellen worden getoetst aan de bovengenoemde toetsingscriteria.

1.5 Werkwijze

In deze scriptie zal de hoofdvraag worden onderzocht door middel van jurisprudentie, kamerstukken en literatuur. In het tweede hoofdstuk zal de huidige werkkostenregeling zoals deze is opgenomen in de Wet LB 1964 uiteen worden gezet. Vervolgens zal het rapport 'Evaluatie werking Werkkostenregeling in vergelijking met de oude regeling' worden besproken, en zullen de voornaamste knelpunten die uit dit onderzoek zijn gebleken worden geëvalueerd. Ook zal worden onderzocht welke knelpunten blijken uit de literatuur. Hierna zal het voorstel van de Staatssecretaris van Financiën worden besproken en zal deze worden getoetst aan de eerdergenoemde toetsingscriteria. In het laatste hoofdstuk zal ik een aantal andere mogelijke aanpassingen bespreken en een voorstel aandragen welke als oplossing kan dienen voor de overige genoemde knelpunten.

Hoofdstuk 2: De werkkostenregeling

2.1 Inleiding

Iedere werkgever keert vergoedingen en verstrekkingen uit aan zijn werknemers. De invulling hiervan zal per werkgever en per bedrijfstak verschillen. Bij sommige banen zal veel werkkleding en gereedschap verstrekt moeten worden, terwijl andere werkgevers het vergoeden van een laptop of een telefoon belangrijk vinden. Door het brede loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 horen al deze vergoedingen en verstrekkingen in beginsel tot het loon. De werkkostenregeling voorziet in de mogelijkheid om de bedragen tot op een zekere hoogte belastingvrij uit te kunnen keren. De regeling is geïntroduceerd in 2011, waarna er gedurende vier jaar een overgangsregime werd gehanteerd. Inhoudingsplichtigen konden in deze periode kiezen of ze de werkkostenregeling of het systeem dat voor 2011 werd gehanteerd wilden toepassen. In 2015 is de werkkostenregeling definitief ingevoerd.

In dit hoofdstuk zal allereerst het fiscale loonbegrip worden besproken. Vervolgens wordt ingegaan op de aspecten van de werkkostenregeling, zijnde de vrije ruimte, de gerichte vrijstellingen en de nihilwaarderingen. Ook zal het onderscheid met intermediaire kosten worden gemaakt.

2.2 Het loonbegrip in de loonbelasting

Voor de invoering van de werkkostenregeling in 2011 omvatte het loonbegrip uit artikel 10 Wet LB 1964 “al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten”¹⁴. In 2011 is hieraan toegevoegd “daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van een dienstbetrekking”¹⁵. Door de toevoeging van deze zinssnede is het loonbegrip uitgebreid. Uit de memorie van toelichting bij de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010¹⁶, waarbij deze wetswijziging was doorgevoerd, blijkt dat het volgens de wetgever niet uitmaakt dat de vergoedingen en verstrekkingen zijn uitgekeerd in het kader van behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Ook andere vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren vallen volgens de wetgever onder het loon. Wel voegt de wetgever toe dat de zinssnede ter verduidelijking is toegevoegd, maar dat de vergoedingen en verstrekkingen kunnen worden aangemerkt als eindheffingsbestanddeel en via deze weg weer buiten het loon van de werknemer zullen vallen.

¹⁴ Art. 10 Wet LB 1964 (Wettekst 2010).

¹⁵ Art. 10 Wet LB 1964 (Wettekst 2011).

¹⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 61.

Uit de definitie van het loonbegrip kan worden opgemaakt dat de dienstbetrekking als bron van het loon wordt gezien¹⁷. Er is dus een verband tussen het voordeel en de dienstbetrekking vereist. Volgens het finaliteitsvereiste moet dit verband nauwer zijn dan enkel een causaal verband¹⁸. Dit criterium is in de wetsgeschiedenis en jurisprudentie gevormd en geldt ook bij de uitbreiding van het loonbegrip¹⁹. Er kan, naast de zakelijke relatie, ook een andere relatie tussen werkgever en werknemer bestaan. De werkgever kan op grond van een persoonlijke relatie of uit wellevendheid of sympathie een uitkering aan de werknemer doen, bijvoorbeeld een fruitmand aan een zieke werknemer of een rouwkrans. De werknemer kan ook als geldverstrekker of aandeelhouder in relatie tot de werkgever staan. In zo'n situatie betaalt de werkgever dus dividend of rente aan de werknemer. Om te bepalen of een uitkering tot het loon behoort of niet wordt doorgaans de leer van de redelijke toerekening gehanteerd²⁰. Indien de werkgever de betreffende verbintenis niet onder dezelfde voorwaarden met een derde zou zijn aangegaan, behoort het voordeel tot het loon.

Het verrichten van arbeid is voor de vaststelling als loon niet noodzakelijk; de bron is de rechtsverhouding tussen de werkgever en werknemer. Een schadeloosstelling bij ontslag behoort dus bijvoorbeeld tot het loon, terwijl het voortvloeit uit de dienstbetrekking en niet uit het verrichten van arbeid²¹. Ook voordeel dat uit de dienstbetrekking van een ander wordt genoten kan loon vormen, bijvoorbeeld wanneer een werkgever een studietoelage aan het kind van een werknemer uitkeert. Uit de woorden 'al hetgeen' blijkt dat het niet uitmaakt in welke vorm het loon is verkregen; naast de genoten voordelen in geld behoren ook besparingen en vergoedingen in natura tot het loon²². Wanneer loon in natura is genoten moet het worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer²³. Voor branche-eigen producten geldt hierbij dat deze waarde wordt bepaald door de prijs die bij een derde in rekening zou worden gebracht²⁴. Het is hierbij niet van belang of hetgeen de werknemer heeft gekregen naar maatschappelijke opvattingen als voordeel wordt ervaren²⁵.

Een ander in de rechtspraak ontwikkeld criterium is het voordeelscriterium. Dit houdt in dat er slechts sprake kan zijn van loon als de werknemer gebaat is²⁶. De definitie van 'voordeel' wordt niet expliciet door de rechter of de wetgever genoemd. Hoogstraten stelt dat het naar zijn mening inhoudt dat de

¹⁷ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Wolters Kluwer, FED Fiscale Studietoelagen (15), pagina 271.

¹⁸ HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9439, *BNB* 1984/2.

¹⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, blz.6.

²⁰ Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 10 Wet LB 1964, aant. 2.1.1.

²¹ Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 10 Wet LB 1964, aant. 2.1.2.

²² Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 10 Wet LB 1964, aant. 2.

²³ Art. 13, eerste lid, van de Wet LB 1964.

²⁴ Art. 13, tweede lid, van de Wet LB 1964.

²⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, blz.6.

²⁶ A.L. Mertens, 'Ontwikkelingen op het punt van het loonbegrip voor de loonheffingen', *TFO* 2009/101.

werknemer verrijkt, dat zijn bestedingsmogelijkheid vergroot, of dat hij door een vergoeding of verstrekking bespaart op kosten die hij anders had moeten maken²⁷.

Zoals hiervoor genoemd is het voor de kwalificatie van een component als loon niet relevant of de uitkering wordt beschouwd als voordeel. Bij de werkgever geldt echter wel een bewustheidsis. Hieruit volgt dat een voordeel in beginsel niet tot het loon behoort indien het niet door de werkgever is verstrekt²⁸. Dit is een voor de hand liggende regel omdat de werkgever als inhoudingsplichtige anders niet weet dat hij loon moet inhouden. Het criterium vereist dus dat de werkgever bemoeienis moet hebben gehad met het verkrijgen van het voordeel door de werknemer²⁹. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat als het loon met medeweten van de werkgever door een derde is verstrekt, er wordt voldaan aan de bewustheidsis³⁰.

2.3 Het loonbegrip in de inkomstenbelasting

In artikel 3.81 van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) wordt voor de invulling van het loonbegrip verwezen naar de loonbelasting. Bij het beoordelen of een kostenvergoeding behoort tot het belaste loon of niet, moet dus niet worden gekeken naar de Wet IB 2001 maar zijn de bovengenoemde regels uit de Wet LB 1964 bepalend. Een uitzondering op deze regel is de behandeling van fooien en dergelijke prestaties van derden. Volgens de Wet LB 1964 behoren deze voordelen namelijk niet tot het loon³¹, terwijl ze voor de Wet IB 2001 wel als zodanig worden beschouwd³². Eindheffingsloon dat volgens artikel 31 Wet LB 1964 door de werkgever verschuldigd is wordt volgens de Wet IB 2001 niet tot het loon gerekend. Hierdoor wordt bewerkstelligd dat de werknemer over dit bedrag inderdaad geen belasting is verschuldigd.

2.4 De werkkostenregeling

2.4.1 Inleiding

De huidige werkkostenregeling is ingevoerd per 1 januari 2011 als onderdeel van de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010³³ en is hiermee in de plaats getreden van de oude regels omtrent vrije vergoedingen en verstrekkingen. In de jaren 2011 tot 2014 gold er een overgangsregime, waarbij werkgevers zelf mochten bepalen of zij gebruik wilden maken van de werkkostenregeling of de regels die golden voor 2011³⁴. In het kort houdt de werkkostenregeling in dat de werkgever vergoedingen en verstrekkingen kan aanwijzen als eindheffingsbestanddeel, waardoor de belastingplicht verschuift van de werknemer naar de werkgever. Het systeem bestaat allereerst uit een forfaitaire vrije ruimte van 1,2%

²⁷ P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?' *WFR* 2010/288.

²⁸ HR 24 juni 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5026, BNB 1993/19.

²⁹ A.L. Mertens, 'Ontwikkelingen op het punt van het loonbegrip voor de loonheffingen', *TFO* 2009/101.

³⁰ HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3150, BNB 2001/354.

³¹ Art. 12, tweede volzin, van de Wet LB 1964 jo. Art. 3.6 van de URLB 2011.

³² Art. 3.82 van de Wet IB 2001.

³³ Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 611.

³⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 51, pagina 4.

van de totale loonsom. Dit bedrag mag de werkgever onbelast vergoeden of verstrekken aan zijn werknemers, waarbij het niet uitmaakt hoe het over de verschillende werknemers wordt verdeeld. Naast de vrije ruimte bestaan er gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen, die per definitie onbelast zijn indien ze zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Bij een overschrijding van de vrije ruimte is de werkgever over het surplus 80% eindheffing verschuldigd.

2.4.2 Aanwijzen als eindheffingsbestanddeel

De werkkostenregeling vindt zijn grondslag in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en artikel 31a Wet LB 1964. Artikel 31, eerste lid, onderdeel f stelt dat de inhoudingsplichtige vergoedingen en verstrekkingen aan kan wijzen die vallen onder de eindheffing. Ook kan hij gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen. Hij kiest hiermee of de loonheffing over dit bestanddeel voor zijn eigen rekening komt, of dat hij het onderdeel laat zijn van het loon van de werknemer. De werkgever kan dit aanwijzen expliciet doen door het bijvoorbeeld in het personeelshandboek op te nemen³⁵. Indien een vergoeding of verstrekking die in beginsel tot het loon behoort niet tot het belastbare loon van de werknemer wordt gerekend, gaat de Belastingdienst er echter ook van uit dat het is aangewezen als eindheffingsbestanddeel³⁶. Als een component eenmaal is aangewezen als eindheffingsbestanddeel, kan dit niet meer ongedaan gemaakt worden³⁷. Er bestaan fiscaal geen tegemoetkomingen voor uitkeringen die door de werkgever niet zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel, ook al wordt bijvoorbeeld wel voldaan aan de eisen voor de gerichte vrijstelling.

Artikel 31, eerste lid, onderdeel f van de Wet LB 1964 bevat ook de gebruikelijkheidstoets. Vergoedingen en verstrekkingen mogen namelijk slechts worden aangemerkt als eindheffingsbestanddeel ‘voor zover deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige in overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is’. Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen zullen dus moeten worden opgeknipt in een loondeel en een eindheffingsdeel. ‘In belangrijke mate’ houdt in dat er een afwijkingsgrens van 30% wordt gehanteerd.

2.4.3 Forfait

De mogelijkheid tot het aanwijzen van vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel is zoals vermeld vastgelegd in artikel 31 Wet LB 1964. In artikel 31a wordt de werkkostenregeling nader uitgewerkt. De aangewezen vergoedingen en verstrekkingen kunnen enkel belastingvrij worden uitgekeerd indien zij vallen binnen het forfait van 1,2% van de fiscale loonsom. Het maakt hierbij niet uit of de vergoedingen een beloningselement bevatten en of ze zakelijk zijn³⁸. Hierdoor kan er van

³⁵ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Wolters Kluwer, FED Fiscale Studieresie (15), pagina 286.

³⁶ Besluit van 18 september 2013, nr. BKL2013/0799M.

³⁷ Th.J.M. van Schendel, ‘Het aanwijzen van gebruikelijke werkkosten’, *NTFR-B* 2015/29.

³⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 9.

een ongerichte vrijstelling worden gesproken³⁹. De vrijstelling wordt echter beperkt door artikel 31, vierde lid, van de Wet LB 1964, waarin een aantal vergoedingen wordt genoemd die per definitie niet als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangemerkt. Dit zijn bijvoorbeeld vergoedingen of verstrekkingen voor boetes, wapens of een auto van de zaak.

Het forfait was een van de aspecten van de werkkostenregeling waarmee het systeem van belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen werd beoogd te worden vereenvoudigd⁴⁰. Doordat de werkgever een percentage van de totale fiscale loonsom kan hanteren, hoeft hij de uitgekeerde vergoedingen en verstrekkingen niet meer aan individuele werknemers toe te rekenen. Wanneer de werkgever dus aan tien werknemers een fiets wil geven, kan hij dit met één boeking in de loonadministratie opnemen. Doordat met een forfait van de totale loonsom wordt gewerkt, is de werkgever vrij om te bepalen hoe hij de belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen over zijn werknemers verdeelt.

2.4.4 Gerichte vrijstellingen

Naast het forfait kent de werkkostenregeling ook een aantal gerichte vrijstellingen. De vergoedingen en verstrekkingen die vallen binnen het forfaitaire gedeelte hebben vooral een gemengd karakter. Het doel van de gerichte vrijstellingen is om de vergoedingen met een overwegend zakelijk karakter buiten het forfait te laten⁴¹. Hiermee is tevens getracht de nadelen van het gebruik van een forfait, zijnde het hanteren van een percentage op basis van gemiddelden, te beperken. Ook voor de gerichte vrijstellingen geldt dat ze alleen belastingvrij kunnen worden uitgekeerd indien de inhoudingsplichtige ze heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Indien dit niet wordt gedaan valt de vergoeding of verstrekking onder het belastbare loon van de werknemer. De gerichte vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 31a, tweede lid, onderdelen a tot en met g, van de Wet LB 1964.

2.4.5 Nihilwaarderingen

Door het ruime loonbegrip gaat de wetgever ervan uit dat verstrekkingen en voorzieningen die op de werkplek worden gebruikt op grond van artikel 10 Wet LB 1964 als loon in natura worden aangemerkt. Hoogstraten stelt dat het hem niet voor de hand liggend lijkt dat zaken die uitsluitend voor de uitoefening van de dienstbetrekking worden gebruikt onder loon in natura vallen⁴². Als voorbeelden geeft hij een bureau, een stoel of een plant in het venster. Volgens de wetgever zou het voor voorzieningen op de werkplek tot een ongewenste situatie leiden als deze tegen de waarde in het economische verkeer worden gewaardeerd⁴³. Daarom is als onderdeel van de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 een

³⁹ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Wolters Kluwer, FED Fiscale Studieresie (15), pagina 286.

⁴⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 9.

⁴¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 10.

⁴² P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?', *WFR* 2010/288.

⁴³ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, pagina 8.

delegatiebepaling opgenomen in artikel 13, derde lid, onderdeel a, van de Wet LB 1964, op grond waarvan de voorzieningen op de werkplek bij ministeriële regeling kunnen worden gewaardeerd op een lager bedrag dan de waarde in het economische verkeer. Dit is geregeld in artikel 3.7 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (hierna: URLB 2011). In dit artikel is bepaald dat voorzieningen op de werkplek op nihil worden gewaardeerd.

In artikel 3.7, eerste lid, onderdeel a, van de URLB 2011 is geregeld dat voorzieningen waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken op nihil worden gewaardeerd. Door deze open norm kan hier het grootste gedeelte van de inrichting van de werkplek onder worden geschaard. Het gaat dus niet enkel om zuiver zakelijke voorzieningen, maar ook om voorzieningen die deels voor privédoeleinden worden gebruikt. Bij de nihilwaarderingen gaat het slechts om verstrekkingen en niet om vergoedingen voor zaken die de werknemer zelf heeft aangeschaft en op de werkplek gebruikt⁴⁴.

De nihilwaarderingen gelden alleen als de voorzieningen op de werkplek worden gebruikt. De definitie van ‘werkplek’ is hierbij dus van belang. In artikel 1.2, eerste lid, onderdeel f van de URLB 2011 is genoemd dat onder werkplek valt ‘iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de inhoudingsplichtige de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is’. Vervolgens wordt de werkplek gelegen in een woning uitdrukkelijk uitgezonderd. In het Besluit van 17 december 2014⁴⁵ heeft de Staatssecretaris bepaald dat het begrip ‘werkplek’ moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de werknemer. Een plaats die de werknemer gebruikt in verband met het verrichten van arbeid en waar voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is, is een werkplek. Ontbreekt het verrichten van arbeid, dan kan de plaats niet als werkplek worden aangemerkt. Een parkeerplaats of een auto kunnen, indien ze aan de voorwaarden voldoen, dus ook onder de definitie van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel f URLB 2011 vallen.

Naast de bovengenoemde nihilwaarderingen zijn in artikel 3.8 URLB 2011 ook een aantal voorzieningen op de werkplek genoemd die beneden de waarde in het economische verkeer worden gewaardeerd. Het gaat om maaltijden, huisvesting en inwoning en door de inhoudingsplichtige verrichte kinderopvang.

2.4.6 Eindheffing

Wanneer een werkgever vergoedingen of verstrekkingen aanwijst als eindheffingsbestanddeel, is hij voor deze bedragen belastingplichtig. Indien het bestanddeel valt binnen de reikwijdte van de gerichte vrijstellingen, de nihilwaarderingen of het forfait is er de facto geen belasting over verschuldigd. Bij een overschrijding van een gerichte vrijstelling komt het surplus ten laste van het algemene forfait. Te denken valt hierbij aan het verschaffen van branche-eigen producten voor meer dan € 500 per

⁴⁴ P.W.H. Hoogstraten, ‘De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?’, *WFR* 2010/288.

⁴⁵ Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M.

werknemer per kalenderjaar. Wanneer het algemene forfait uiteindelijk wordt overschreden, moet de werkgever hierover afrekenen tegen een tarief van 80%. Bij de vaststelling van dit percentage is met een aantal factoren rekening gehouden⁴⁶. Indien het tarief het totale percentage aan loonbelasting, premie volksverzekeringen en werkgeversheffing te veel zou benaderen, zou het aantrekkelijk worden om het regulier belaste loon om te zetten naar eindheffingsloon. Aan de andere kant mag het tarief niet te veel afwijken van de gemiddelde belasting- en premiedruk. Uiteindelijk is het tarief van 80% vastgesteld op basis van het gebruteerde tarief van de gemiddelde marginale belastingdruk.

2.5 Intermediaire kosten

Intermediaire kosten zijn bedragen die de werknemer voor de werkgever heeft voorgesloten, welke de werkgever vervolgens terugbetaalt⁴⁷. Binnen het bereik van de intermediaire kosten vallen kosten voor de aanschaf of onderhoud van tot het vermogen van de werkgever behorende zaken, en kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering⁴⁸. De terugbetaling van deze kosten valt niet binnen de loonsfeer, waardoor ze ook geen betrekking hebben op de gerichte vrijstellingen of het forfait. Wanneer de werkgever de werknemer meer vergoed dan deze heeft voorgesloten, valt dit deel wel onder het belaste loon. Het onderscheid tussen intermediaire kosten en ‘normale’ kostenvergoedingen is fiscaal gezien dus van belang. Op grond hiervan had de Tweede Kamer een verzoek ingediend om een wettelijke definitie van intermediaire kosten op te nemen⁴⁹. Het kabinet achtte dit echter niet nodig en niet mogelijk, omdat intermediaire kosten enerzijds en vergoedingen en verstrekkingen binnen de loonsfeer anderzijds begrippen zijn die elkaar niet uitsluiten.

2.6 Conclusie

Volgens artikel 10 Wet LB 1964 behoren alle voordelen die de werknemer geniet, inclusief alle vergoedingen en verstrekkingen, tot het loon. Dit voordeel omvat zowel geldstromen, loon in natura en besparingen. Wel is van belang dat het voordeel wordt genoten uit de relatie van werknemer en werkgever, en niet uit een eventuele andere relatie die hiernaast kan bestaan. In beginsel is de werknemer de belastingplichtig over het loon, tenzij de werkgever onderdelen heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel. In dat geval verschuift de belastingplicht naar de werkgever. De werkgever kan voor de aangewezen bestanddelen de werkkostenregeling toepassen om belastingvrij vergoedingen en verstrekkingen uit te keren aan de werknemer. Dit is mogelijk indien de kosten binnen de forfaitaire vrije ruimte van 1,2% van de totale loonsom vallen. Vergoedingen en verstrekkingen die gericht zijn vrijgesteld of op nihil worden gewaardeerd vallen buiten het forfait en blijven ook onbelast indien ze als eindheffingsbestanddeel worden aangemerkt. Bij een overschrijding van de vrije ruimte is de werkgever

⁴⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 12.

⁴⁷ E.P.J. Dankaart, ‘De werknemer als intermediair’, V-N 1998/38.23.

⁴⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, pagina 61.

⁴⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7, pagina 6.

over het surplus een eindheffing van 80% verschuldigd. Intermediaire kosten worden fiscaal niet als loon gezien en vallen dus ook niet binnen het bereik van de werkkostenregeling.

Hoofdstuk 3: De knelpunten in de werkkostenregeling

3.1 Inleiding

Zoals reeds is vermeld kende het regime van vergoedingen en verstrekkingen zoals deze gold voor 2011 een zware administratieve last onder andere door het grote aantal gerichte vrijstellingen en regels op detailniveau, wat een van de voornaamste redenen was voor de invoering van de werkkostenregeling⁵⁰. Doordat de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen in het nieuwe systeem vallen onder een vrije ruimte en niet meer aan individuele werknemers worden gealloceerd zou de administratieve last verlaagd moeten worden. Er werd oorspronkelijk geschat dat dit tot een kostenreductie van € 124 miljoen zou leiden⁵¹. In de eerste jaren na de invoering van de werkkostenregeling is echter nog een aantal gerichte vrijstellingen toegevoegd, waardoor de vrije ruimte ter compensatie is verkleind. Hierdoor werd de geschatte kostenbesparing verlaagd tot € 90 miljoen⁵².

Per 1 januari 2015 is het noodzakelijkheids criterium voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur opgenomen in de werkkostenregeling via art. 31a, tweede lid, onderdeel g van de Wet LB 1964. Vóór de invoering van dit criterium waren voor het vrij verstrekken van mobiele telefoons, tablets of computers verschillende percentages van zakelijk gebruik vereist, waardoor problemen in de afbakening tussen deze apparaten bestond⁵³. De invoering van het noodzakelijkheids criterium voorziet in dit probleem doordat de werkgever de gereedschappen en apparaten belastingvrij mag vergoeden of verstrekken indien hij ze redelijkerwijs noodzakelijk acht in het kader van de dienstbetrekking. Bij de invoering van dit criterium in het Belastingplan 2015⁵⁴ is wettelijk vastgelegd om na drie jaar de effectiviteit ervan te evalueren. De Staatssecretaris van Financiën had bij de behandeling van het wetsvoorstel van het Belastingplan 2015 echter toegezegd om de gehele werkkostenregeling te evalueren⁵⁵. Bij de behandeling van het Belastingplan 2017 werd de regering echter verzocht om de evaluatie een jaar eerder uit te voeren, omdat er signalen waren dat de werkkostenregeling ingewikkelder was dan het systeem dat gold tot 2011⁵⁶. In 2017 heeft Panteia op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën de werking van de werkkostenregeling onderzocht en het vergeleken met het oude systeem. In dit hoofdstuk worden de door Panteia geconstateerde knelpunten besproken. Vervolgens worden deze aangevuld door andere knelpunten die zijn genoemd in de literatuur en in fiscale tijdschriften.

⁵⁰ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, pagina 2.

⁵¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 3, hoofdstuk 12.

⁵² Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, hoofdstuk 11.

⁵³ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, pagina 3.

⁵⁴ Artikel IV van het Belastingplan 2015, Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 2,

⁵⁵ Handelingen II 2014/15, nr. 23, item 7.

⁵⁶ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 51.

3.2 De voornaamste knelpunten uit het rapport ‘Evaluatie werking werkkostenregeling’

3.2.1 Inleiding

Door Panteia is onderzoek gedaan naar de knelpunten in de werkkostenregeling. Een punt wordt als knelpunt aangemerkt indien het leidt tot veel administratieve lasten, discussie oplevert tussen de werknemer en de werkgever, discussie oplevert tussen de werkgever en de Belastingdienst of indien een bepaling als onlogisch, onrechtvaardig of complex wordt ervaren. Wat betreft de administratieve lasten is onderzocht hoe deze worden ervaren; de lasten zijn niet in tijd of geld gemeten. Het rapport presenteert allereerst resultaten die zijn verkregen bij werkgevers. Er is echter een grote groep werkgevers die nog nooit van de werkkostenregeling heeft gehoord omdat ze hun loonadministratie uitbesteden. De resultaten die zijn verkregen bij intermediairs, zoals loonservicebureaus en administratiekantoren, verschillen erg met die van de werkgevers, omdat zij brede ervaring en kennis met de regeling hebben⁵⁷. Het uitvoeren van en adviseren over de werkkostenregeling is onderdeel van hun specialisme. Ten slotte heeft Panteia onderzoek naar de werking van de werkkostenregeling uitgevoerd bij een aantal medewerkers van de Belastingdienst.

3.2.2 Administratieve lasten

Uit het rapport van Panteia is gebleken dat werkgevers geen afname hebben waargenomen in de tijd die zij nodig hebben om de vergoedingen en verstrekkingen te verwerken in hun administratie⁵⁸. Bij een aantal grotere bedrijven is zelfs meer tijd nodig dan onder het oude regime het geval was. Werkgevers geven aan dat dit komt doordat ze veel facturen moeten bekijken en vervolgens moeten etiketteren als vrijstelling of nihilwaardering, of moeten beoordelen of het nog binnen de vrije ruimte kan vallen. Ook intermediairs hebben geen besparing op de administratieve lasten waargenomen, maar juist een verhoging⁵⁹. Hoewel in de parlementaire behandeling van de werkkostenregeling was gesteld dat de Belastingdienst geen eisen zou stellen aan de inrichting van de administratie, blijkt in de praktijk dat zij wel sturen op het gebruik van aparte grootboekrekeningen. Een uitgave moet nu gesplitst worden in een grootboekrekening voor het eindheffingsdeel dat in de vrije ruimte valt en een grootboekrekening voor de overige vergoedingen en verstrekkingen. Ook voegen de intermediairs toe dat het voor de werkgevers niet altijd duidelijk is hoe ze onderdelen kunnen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Anderzijds zijn veel werkgevers zich er ook niet van bewust dat het aanwijzen van een onderdeel als eindheffingsbestanddeel voor de toepassing van een gerichte vrijstelling ook noodzakelijk is. Tijdens de parlementaire behandeling van de werkkostenregeling werd gesteld dat aanwijzing impliciet kon geschieden, echter stelt de Belastingdienst zich in de praktijk op het standpunt dat bijvoorbeeld in het personeelsreglement moet zijn vermeld dat een onderdeel een eindheffingsbestanddeel is. Dit zorgt wederom voor een administratieve lastenverzwaring.

⁵⁷ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 23.

⁵⁸ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 16.

⁵⁹ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 25.

Ook de medewerkers van de Belastingdienst zien het aanwijzen van onderdelen als eindheffingsbestanddeel als een probleem⁶⁰. Doordat dit vormvrij kan geschieden, kan hier tijdens controles discussie over ontstaan. Sommige werkgevers zijn zich er niet van bewust dat loon dat in de vrije ruimte valt ook moet worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Wat betreft handhaving hanteren de controleurs hierin niet één lijn, mede omdat de situaties vaak complex zijn. Als voorbeeld wordt hierbij gegeven de kilometervergoeding van meer dan 19 cent per kilometer. Een vergoeding tot 19 cent per kilometer wordt gericht vrijgesteld⁶¹. Indien de werkgever meer vergoedt, valt het surplus onder de vrije ruimte, mits de werkgever de gehele vergoeding als eindheffingsbestanddeel heeft aangewezen. Hij kan er ook voor kiezen om het surplus als belast loon aan te merken. In dat geval zou de vergoeding gesplitst moeten worden, wat weer voor extra administratieve lasten zorgt.

De invoering van de werkkostenregeling ging gepaard met het uitbreiden van het loonbegrip in de Wet LB 1964 tot 'alles wat in het kader van de dienstbetrekking wordt vergoed of verstrekt'. Ook onderdelen die maatschappelijk gezien niet tot het loon horen vallen er nu onder. Voor werkgevers en intermediairs geldt dat ze bij de invoering van de werkkostenregeling dus ook deze vergoedingen en verstrekkingen moesten gaan beoordelen. Ten opzichte van de oude regeling heeft ook dit dus geleid tot verhoging van de administratieve lasten.

Het kabinet benadrukt in de behandeling van het evaluatierapport dat is gebleken dat werkgevers zich door de invoering van de werkkostenregeling beter bewust zijn van hoe vergoedingen en verstrekkingen moeten worden opgenomen in de administratie⁶². Dit heeft kunnen leiden tot de perceptie dat de werkkostenregeling tot hogere administratieve lasten leidt, terwijl het eigenlijk komt door een betere naleving van de regels.

3.2.3 Complexiteit

Werkgevers geven aan dat ze de werkkostenregeling complex vinden omdat het van veel kostenposten niet duidelijk is of ze onder de regeling vallen of niet. Het gaat hier bijvoorbeeld om parkeerplaatsen, werkkleding of catering op locatie⁶³. Intermediairs vonden de werkkostenregeling in essentie een goed idee, maar stellen dat het complex is geworden door de vele aanpassingen en nuances⁶⁴. Door de discussies tussen de verschillende partijen bij de parlementaire behandeling van de werkkostenregeling zijn er steeds meer gerichte vrijstellingen ingevoerd, tegenover een verkleining van de vrije ruimte⁶⁵. Allereerst stellen zij dat het verschil tussen vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen onlogisch is voor verschillende soorten loon in natura bij zaken gerelateerd aan de werkplek. Vergoeden valt

⁶⁰ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 32.

⁶¹ Artikel 31a, vijfde lid, van de Wet LB 1964.

⁶² Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

⁶³ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 21.

⁶⁴ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 24.

⁶⁵ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

namelijk in de vrije ruimte, maar verstrekken niet. Een ander, meer gedetailleerd voorbeeld, van de complexiteit van de werkkostenregeling is de fiscale behandeling van parkeerplaatsen⁶⁶. Wanneer een werkgever parkeergelegenheid voor zijn werknemers vergoedt of verstrekt, valt dit in beginsel onder het loon. Een parkeerplaats die binnen de werkplek is gelegen wordt door middel van het werkplekcriterium op nihil gewaardeerd. Indien de werkgever echter een externe werkplek huurt, zal deze verstrekking voor de werknemer die zijn auto hier parkeert wel worden aangemerkt als loon. Dit zou de werkgever dus moeten controleren. Ook over de behandeling van een gezamenlijke parkeerplaats, bijvoorbeeld in een bedrijfsgebouw, bestaat bij veel werkgevers onduidelijkheid.

3.2.4 Verschil tussen grote en kleine bedrijven

Zoals vermeld is de grootte van de vrije ruimte afhankelijk van een percentage van de totale loonsom van een bedrijf. Grotere bedrijven hebben een hogere loonsom en zijn ook meer bezig met de vraag hoe ze deze optimaal kunnen benutten⁶⁷. Kleinere bedrijven, vooral bedrijven met veel parttimers, hebben een veel lagere loonsom. Een personeelsuitje of een kerstpakket, waarbij de uitgaven per werknemer gaan, nemen dan een veel groter deel van de vrije ruimte in. Als gevolg hiervan blijkt uit het onderzoek dat veel bedrijven vergoedingen en verstrekkingen die in de vorige regeling onbelast waren hebben geschrapt. Dit kan een nadelig effect op de economie hebben enerzijds, en zal anderzijds het plezier in het werk van werknemers bij deze bedrijven verminderen. De beperkte mogelijkheid tot het geven van een personeelsfeest voor kleine bedrijven wordt hiernaast nog versterkt door het werkplekcriterium⁶⁸. Grotere bedrijven zullen meer mogelijkheden hebben om het personeelsfeest op de werkplek te geven, waardoor het op nihil wordt gewaardeerd en hiermee onbelast blijft. Kleinere bedrijven zullen een personeelsfeest op een externe locatie moeten houden, waardoor de kosten hiervan ten laste van de vrije ruimte komen. Het geven van een personeelsfeest wordt door de werkgevers dan ook als voornaamste oorzaak van overschrijding van de vrije ruimte genoemd⁶⁹.

3.3 Knelpunten genoemd in de literatuur

3.3.1 Inleiding

In 2009 werd de werkkostenregeling door de destijdsde Staatssecretaris van Financiën De Jager aangekondigd als een 'grote vereenvoudigingswet'. Hij stelde dat hij de vele regels waar het oude systeem uit bestond wilde schrappen en vervangen door één algemene regel⁷⁰. Door de vele onderhandelingen die volgden zijn er echter meer vrijstellingen en nuanceringen toegevoegd waardoor

⁶⁶ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 27.

⁶⁷ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 26.

⁶⁸ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 28.

⁶⁹ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

⁷⁰ F.M Werger & A.L. Mertens, 'Knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooiere zwaan' *WFR* 2014/1067.

de regeling steeds complexer is geworden⁷¹. Dit heeft enkele fiscale auteurs vraagtekens doen zetten bij de regeling. In deze paragraaf worden de meest besproken knelpunten geanalyseerd.

3.3.2 Het loonbegrip

Zoals reeds vermeld in paragraaf 2.2 is bij de invoering van de werkkostenregeling in 2011 het loonbegrip uitgebreid tot 'hetgeen wordt vergoed en verstrekt in het kader van de dienstbetrekking'⁷². Uit de memorie van toelichting bij deze wetwijziging blijkt dat het hierbij ook gaat om bedragen die naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden gezien⁷³. In de nota naar aanleiding van het verslag noemde de regering dat deze uitbreiding slechts strekt tot de vergoedingen en verstrekkingen die voor 2011 in Hoofdstuk IIA werden vrijgesteld, maar dat het loonbegrip op zichzelf niet wijzigt⁷⁴. Van Ballegooijen en Werger trekken dit in twijfel⁷⁵. Tot 2011 was in artikel 15 onderdeel b van de Wet LB 1964 bepaald dat vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden beschouwd niet tot het loon behoren. Het ging hier om voordelen die niet primair ter beloning werden gegeven⁷⁶. De Belastingdienst hanteerde hierbij de richtlijn dat als een werknemer jaarlijks een privévoordeel van minder dan € 454 had genoten, dit onbelast bleef. Onder het loonbegrip zoals dit sinds 2011 in de Wet LB 1964 is opgenomen worden deze kleinigheden wel betrokken bij het belastbare loon, wat volgens Van Ballegooijen en Werger het standpunt van de regering ontkracht. Ze vinden dat de uitbreiding van het loonbegrip niet past binnen het karakter van de loonheffingen, en dat dit begrip zou moeten aansluiten bij de maatschappelijke opvattingen⁷⁷. Ook Hoogstraten deelt deze opvatting van de wetgever niet. Hij meent dat de wetgever zich bij de opmerking dat het loonbegrip niet wijzigt heeft gericht op het causaliteitsvereiste; hier is inderdaad geen verandering in gekomen. Over het behoud van het voordeelscriterium had de wetgever volgens Hoogstraten echter meer duidelijkheid kunnen geven. Hij is van mening dat deze ook in het huidige loonbegrip moet worden gehanteerd, en dat vergoedingen en verstrekkingen die niet tot een voordeel leiden niet als loon moeten worden aangemerkt. Mertens en Werger menen dat de regeling beter uitvoerbaar zou zijn als het loonbegrip zou aansluiten bij de rechtsbeleving van degene die hem uit moeten voeren⁷⁸.

3.3.3 Het werkplekcriterium

⁷¹ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

⁷² Artikel 10 van de Wet LB 1964.

⁷³ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3.

⁷⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 7.

⁷⁵ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling', *WFR* 2013/324.

⁷⁶ Kamerstukken II, 1998/99, 26 728, nr. 3, p. 34-35.

⁷⁷ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling', *WFR* 2013/324.

⁷⁸ F.M. Werger & A.L. Mertens, 'Knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooiere zwaan' *WFR* 2014/1067.

De nihilwaarderingen zien op vergoedingen en verstrekkingen die op de werkplek zijn uitgekeerd⁷⁹. Door deze bepaling is bij de invoering van de werkkostenregeling het werkplekcriterium geïntroduceerd, inhoudende dat voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt op nihil worden gewaardeerd. Het knelpunt binnen dit criterium is dat er onduidelijkheid bestaat over de definitie. Volgens artikel 1.2, eerste lid, onderdeel f van de URLB 2011 is een werkplek een plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is. De woning wordt hierbij uitgesloten. In het besluit van 25 november 2011 heeft de Staatssecretaris van Financiën hier een nadere uitleg over gegeven, en gesteld dat het begrip moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de werknemer⁸⁰. Volgens Van Ballegooijen en Werger is het begrip ‘werkplek’ taalkundig gezien een synoniem van ‘arbeidsplaats’, waarvan de definitie is gegeven in artikel 1, derde lid, onderdeel g van de Arbeidsomstandighedenwet als ‘iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt of pleegt te worden gebruikt’⁸¹. Zij vragen zich af waarom de wetgever een nieuw begrip heeft geïntroduceerd, omdat zij van mening zijn dat iedere werkplek ook een arbeidsplaats is. Het begrip arbeidsplaats is ruim, maar kan volgens hen worden toegepast omdat het aansluit bij het uitgangspunt dat de werkgever volgens de Arbeidsomstandighedenwet zorgplicht heeft voor zijn werknemers inzake alle met de arbeid verbonden aspecten⁸².

Werger en Mertens benadrukken dat het werkplekcriterium niet aansluit bij de huidige tijd⁸³. Uit het rapport ‘Meer tijd- en plaatsafhankelijk werken: kansen en barrières’⁸⁴ blijkt dat bijna een op de drie werknemers (gedeeltelijk) thuis werkt. Ook werken werknemers steeds vaker op verschillende locaties. Van Ballegooijen en Werger geven als voorbeeld een cateringmedewerker die door een cateraar naar een opdracht bij de opdrachtgever wordt gestuurd⁸⁵. In deze situatie kan er discussie ontstaan over wat nu precies de werkplek is. Indien er wordt geconcludeerd dat er geen sprake is van een werkplek zal de werkgever geen gebruik mogen maken van de nihilwaarderingen, en zal de voorziening moeten worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer.

3.3.4 De gebruikelijkheidstoets

Om te voorkomen dat werkgevers duizenden euro’s aan loonbestanddelen zouden overbrengen naar eindheffingsbestanddelen, heeft de wetgever het gebruikelijkheidscriterium geïntroduceerd. Het

⁷⁹ Artikel 3.7, eerste lid, van de URLB 2011.

⁸⁰ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1828M, *Stcrt.* 2011, 21911.

⁸¹ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling’, *WFR* 2013/324.

⁸² Artikel 3 van de Arbeidsomstandighedenwet.

⁸³ F.M. Werger & A.L. Mertens, ‘Knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooiere zwaan’ *WFR* 2014/1067.

⁸⁴ Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid, ‘Meer tijd- en plaatsafhankelijk werken: kansen en barrières’, 2014.

⁸⁵ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, ‘Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling’, *WFR* 2013/324.

criterium houdt in dat vergoedingen en verstrekkingen alleen als eindheffingsbestanddeel mogen worden aangemerkt indien ze niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige in overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is⁸⁶. Uit de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2015 blijkt dat het aanwijzen van een bepaalde vergoeding of verstrekking gebruikelijk moet zijn⁸⁷. Ook mag de omvang van een als eindheffingsbestanddeel aangewezen onderdeel niet in belangrijke mate groter zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in overeenkomstige omstandigheden als eindheffingsbestanddeel worden aangemerkt. Van Ballegooijen en Werger stellen dat het echter onduidelijk is wanneer de ongebruikelijkheid begint⁸⁸. Naar de mening van Van 't Hof en Kremers hebben de diverse parlementaire toelichtingen en de tegenstrijdige voorbeelden die hierin zijn gegeven bijgedragen aan de onduidelijkheid die omtrent het criterium bestaat⁸⁹. De Belastingdienst heeft invulling gegeven aan het criterium door te stellen dat een bedrag van € 2400 per jaar in ieder geval als gebruikelijk wordt beschouwd. Voor Van 't Hof en Kremers is het niet duidelijk of dit per vergoeding of verstrekking moet worden beoordeeld of dat het een algemene grens per werknemer is. Indien dit laatste het geval is zou de werkgever alsnog een administratie bij moeten houden met de bedragen die per werknemer zijn vergoed of verstrekt, hetgeen precies was waarom de vorige regeling was afgeschaft.

Ook de Hoge Raad heeft meer invulling aan het criterium gegeven in een recentelijk gewezen arrest⁹⁰. In de zaak ging het om de vraag of het uitkeren van aandelen om niet aan een selecte groep werknemers kan worden gezien als gebruikelijk. De advocaat-generaal (hierna: AG) benadrukt dat gebruikelijkheid bestaat uit een dubbele toets: enerzijds moet worden beoordeeld of de aanwijzing van een verstrekking gebruikelijk is, en anderzijds moet het aan te wijzen bedrag de gebruikelijkheidstoets doorstaan⁹¹. Voor het beoordelen van de gebruikelijkheid van het aanwijzen moet worden gekeken naar vergoedingen en verstrekkingen die zijn verkregen door werknemers in een vergelijkbare situatie. In beginsel gaat dit om werknemers van andere werkgevers uit dezelfde bedrijfssector. Volgens de AG moet dit beperkt worden uitgelegd: indien slechts 10% van de overige werkgevers in de bedrijfssector de vergoeding of verstrekking als eindheffingsbestanddeel aanwijst, kan worden gesteld dat sprake is van gebruikelijkheid. Ook zet de AG uiteen hoe de gebruikelijkheid van de omvang van het bedrag moet worden beoordeeld. Deze mag niet meer bedragen dan het bedrag waar 90% van de overige werkgevers die het onderdeel aanwijzen als eindheffingsbestanddeel, niet bovenuit gaat. Deze toets stuit echter op een praktisch punt, namelijk waar deze informatie gevonden kan worden. De AG benadrukt dat de bewijslast hiervoor bij de inspecteur ligt⁹². Het systeem van de Belastingdienst zou hier dus op ingericht moeten worden. Deze gegevens zijn echter niet openbaar. Indien een werkgever van tevoren

⁸⁶ Artikel 31, eerste lid, onderdeel f van de Wet LB 1964.

⁸⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3.

⁸⁸ C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling', *WFR* 2013/324.

⁸⁹ J.P. van 't Hof en O.C. Kremers, 'De beperkte vrije ruimte van de werkkostenregeling', *NTFR* 2018/1140.

⁹⁰ HR 27 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:183.

⁹¹ HR 27 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:183, par. 5.29.

⁹² HR 27 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:183, par. 5.42.

duidelijkheid wil en afspraken wil maken met zijn werknemers, zal hij dus in overleg moeten treden met de Belastingdienst. Schouten benadrukt dat dusdanige praktische bezwaren in de weg staan van het doel van de werkkostenregeling om de wetgeving te vereenvoudigen⁹³.

3.4 Conclusie

Sinds de invoering van de werkkostenregeling is nog niet iedereen tevreden over de werking ervan. Op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën heeft Panteia dit in 2017 onderzocht. Hoewel het verminderen van de administratieve lasten een van de voornaamste redenen voor het invoeren van de werkkostenregeling was, hebben zowel intermediairs als werkgevers geen verlaging waargenomen. Formeel bestaan er geen administratieve verplichtingen, maar bij controles van de Belastingdienst zal toch op een manier moeten worden aangetoond dat de regels juist zijn toegepast. Ook wordt de regeling als complex ervaren, omdat er sinds de invoering vele vrijstellingen en nuanceringen zijn toegevoegd. Vooral de toepassing van het werkplekcriterium kan voor onduidelijke situaties zorgen. Ten slotte valt op dat de regeling voor kleinere bedrijven minder voordelig uitpakt dan voor grote bedrijven, omdat de vrije ruimte wordt vastgesteld aan de hand van een percentage van de totale loonsom. Veel kleinere bedrijven hebben hierdoor minder mogelijkheid tot het geven van een personeelsfeest.

Ook in de literatuur is veel kritiek op de werkkostenregeling geuit. Allereerst zijn de auteurs van mening dat de regeling beter zou werken als het loonbegrip dat sinds de invoering van de werkkostenregeling wordt gehanteerd, beter zou aansluiten bij de maatschappelijke opvatting ervan. Ze betwisten het standpunt van de Staatssecretaris dat het loonbegrip enkel is uitgebreid met de vergoedingen en verstrekkingen die in de vorige regeling werden vrijgesteld. Ook wordt in de literatuur benadrukt dat er verwarring bestaat omtrent de toepassing van het werkplekcriterium. Doordat er tegenwoordig steeds vaker op meerdere plekken wordt gewerkt sluit dit begrip niet aan bij de huidige tijd en kunnen er hierdoor oneerlijke situaties ontstaan. Deze onduidelijkheid bestaat ook bij het gebruikelijkheids criterium, omdat het niet precies is aan te wijzen wanneer de ongebruikelijkheid begint. Voor de controle van de gebruikelijkheid zal een gedetailleerde administratie bijgehouden moeten worden, terwijl dat juist door de werkkostenregeling voorkomen zou worden. De Hoge Raad heeft in een recent gewezen arrest het kader geschetst hoe de gebruikelijkheid van de aanwijzing en omvang van een bedrag kunnen worden beoordeeld. Deze toets is echter moeilijk toepasbaar in de praktijk en staat daarmee in de weg van het doel van de werkkostenregeling om de wetgeving te vereenvoudigen.

⁹³ HR 27 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:183, *NTFR* 2019/737, m. nt. J.D. Schouten.

Hoofdstuk 4: Het voorstel van het Ministerie van Financiën

4.1 Inleiding

In 2017 is op verzoek van het kabinet een onderzoek uitgevoerd naar de werking van de werkkostenregeling. De resultaten zijn verkregen op basis van de opvattingen van werkgevers, intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst. Zoals reeds is besproken in hoofdstuk 3 zijn de voornaamste knelpunten die door deze groepen worden waargenomen de administratieve lasten en de complexiteit van de regeling. In een reactie op het onderzoeksrapport stelt het kabinet dat het betreurt dat er geen administratieve lastenverlichting is waargenomen en dat de regeling als complex wordt ervaren, maar dat het van mening is dat de werkgevers momenteel het meest gebaat zijn bij zo veel mogelijk rust omtrent de werkkostenregeling⁹⁴.

Uit het onderzoek is eveneens gebleken dat slechts 3 tot 4 procent van de bedrijven de vrije ruimte overschrijdt en eindheffing moet betalen. Dit zijn veelal grotere bedrijven. Echter zijn grote bedrijven door de invoering van de werkkostenregeling in totaal minder belasting gaan betalen dan zij deden bij de toepassing van de oude regeling. Hierdoor heeft het kabinet geconcludeerd dat de verhouding tussen de vrije ruimte en de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen acceptabel is en heeft het aangegeven de werkkostenregeling slechts op enkele kleine punten te willen vereenvoudigen. De Staatssecretaris van Financiën is hiertoe in overleg getreden met het bedrijfsleven en heeft in een Kamerbrief een voorstel voor twee wijzigingen aan de werkkostenregeling gepubliceerd⁹⁵. De eerste wijziging houdt in dat de vrije ruimte met een tweeschijvenstelsel zal worden berekend, en de tweede ziet erop dat het vergoeden van een Verklaring Omtrent Gedrag niet meer ten laste van de vrije ruimte komt. Voor de overige knelpunten zullen andere oplossingen worden geëvalueerd. De kwaliteit van de genoemde maatregelen zal worden beoordeeld aan de hand van hun effectiviteit, efficiëntie en uitvoerbaarheid.

4.2 De vrije ruimte gericht op het MKB

Uit het onderzoek van Panteia is gebleken dat de effecten van het invoeren van een vrije ruimte verschillen voor grote en kleine bedrijven. Doordat wordt gewerkt met een percentage van de totale loonsom, merken vooral kleine bedrijven met lage lonen en veel parttimers dat de vrije ruimte voor hen relatief kleiner is en dat ze hierdoor worden beperkt in het geven van personeelsfeestjes of het uitdelen van kerstpakketten. Kleine bedrijven hebben op hun eigen kantoor geen ruimte om een feest te geven en zullen dit op een externe locatie moeten organiseren. Doordat in dat geval niet wordt voldaan aan het werkplekcriterium worden de kosten niet op nihil gewaardeerd en vallen ze ten laste van de vrije ruimte.

⁹⁴ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.

⁹⁵ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60.

De maatregel die door de Staatssecretaris van Financiën wordt voorgesteld houdt in dat de vrije ruimte wordt berekend op basis van een tweeschijvenstelsel⁹⁶. Voor het vaststellen van de vrije ruimte wordt 1,7% van de loonsom tot € 400.000 genomen, vermeerderd met 1,2% van de resterende loonsom. Zowel grote als kleine bedrijven zullen hiermee een grotere vrije ruimte krijgen, maar bij kleine bedrijven is de verruiming relatief het grootst. Voor bedrijven die een totale loonsom van meer dan € 400.000 hebben, komt de verruiming neer op een extra vrije ruimte van € 2000.

4.2.2 Kwaliteit van de maatregel

4.2.2.1 Effectiviteit

Allereerst zal de maatregel worden getoetst aan effectiviteit (doeltreffendheid), waarbij wordt beoordeeld of de doelstellingen die met de maatregel zijn beoogd, kunnen worden verwezenlijkt⁹⁷. De voorgestelde maatregel is een invulling van het besluit van het kabinet bij de augustusbesluitvorming 2018 dat er € 100 miljoen gereserveerd zou worden om de lasten op arbeid voor het midden- en klein bedrijf (hierna: MKB) te verlagen⁹⁸. Het doel van deze verlaging was het verhogen van de koopkracht voor alle inkomensgroepen, waardoor de economie en de werkgelegenheid de komende jaren een boost kunnen krijgen. Dit zal voor zowel de werkgever als de werknemer het geval zijn. Voor de werkgever geldt dat hij de vrije ruimte minder snel zal overschrijden en dus minder eindheffing verschuldigd is. Door de lagere kosten aan belasting zal er per saldo meer winst overblijven, wat bij een gelijkblijvend prijspeil ten goede komt aan zijn koopkracht. Bezien vanuit de werknemer geldt dat de werkgever door de verruimde vrije ruimte meer onderdelen als eindheffingsbestanddeel kan aanwijzen. Hierdoor is de werknemer per saldo minder inkomstenbelasting verschuldigd, hetgeen ook ten goede zal komen aan zijn besteedbaar inkomen.

Hiernaast had de maatregel als doel om de beperkingen die het MKB ondervond wat betreft het geven van een personeelsfeest of het uitdelen van kerstpakketten te verminderen. De vrije ruimte zal, afhankelijk van de totale loonsom, tot een bedrag van maximaal € 2000 worden verruimd. Hierdoor zullen de werkgevers binnen het MKB meer mogelijkheden krijgen om de voorgenoemde vergoedingen en verstrekkingen uit te keren. Doorat het MKB bij deze regeling relatief meer voordeel heeft zal ook het verschil tussen grote en kleine bedrijven bij de toepassing van de werkkostenregeling verminderen. De Staatssecretaris van Financiën heeft in de Kamerbrief aangegeven in gesprek te zijn gegaan met het bedrijfsleven, en hieruit heeft hij vernomen dat de voorgestelde maatregel tegemoetkomt in het knelpunt waar het MKB tegenaan liep. Al met al kan worden geconcludeerd dat de maatregel ook gezien vanuit de werkkostenregeling doeltreffend is.

⁹⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60, tabel 2.

⁹⁷ Ministerie van Justitie, 'Zicht op wetgeving', p. 28.

⁹⁸ Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33.

4.2.2.2 Efficiëntie

Het tweede criterium waarmee de kwaliteit van de maatregel kan worden beoordeeld is efficiëntie (doelmatigheid). Dit houdt in dat er geen ongunstige verhouding moet zijn tussen de baten en de lasten die komen kijken bij de maatregel, waarbij het ook gaat om de neveneffecten. De directe lasten die de maatregel meebrengt zijn de kosten. Uit de Kamerbrief blijkt dat de kosten van beide maatregels samen zijn geschat op € 102 miljoen⁹⁹; de kosten voor het verruimen van de vrije ruimte zijn hierbij geschat op een bedrag van € 93 miljoen. Dit bedrag was er echter door de regering voor gereserveerd. Een neveneffect die zich voor kan doen is een lichte verzwaring van de administratieve lasten, omdat werkgevers door de extra vrije ruimte meer vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel kunnen aanwijzen. Zoals is vermeld in hoofdstuk 3 zijn hier formeel geen administratieve eisen aan verbonden, maar zal dit in de praktijk toch moeten worden bijgehouden voor het toepassen van de gebruikelijkheidstoets en voor controles van de Belastingdienst. Echter heeft de maatregel zoals hiervoor besproken een driedelig positief effect: werknemers zijn minder loonbelasting verschuldigd, werkgevers hoeven minder eindheffing te betalen en door de toegenomen koopkracht zal de maatregel een positief effect hebben op de economische groei. Hieruit kan worden geconcludeerd dat er geen ongunstige verhouding is tussen de baten en lasten van de maatregel, en dat deze dus efficiënt is.

4.2.2.3 Uitvoerbaarheid

De Staatssecretaris van Financiën benadrukt in de Kamerbrief dat de uitvoerbaarheid van de maatregelen de belangrijkste toetssteen is¹⁰⁰. Uit het rapport van Panteia is ook gebleken dat de intermediairs de werkkostenregeling in theorie een goed systeem vonden, maar dat de knelpunten zichtbaar werden bij de uitvoering ervan. Hierdoor wordt er momenteel een uitvoeringstoets gedaan door de Belastingdienst, welke naar verwachting aankomende Prinsjesdag zal worden gepubliceerd. Ik verwacht dat de maatregel in eerste instantie niet gemakkelijk uitvoerbaar is, omdat het tweeschijvenstelsel de berekening van de vrije ruimte complexer maakt. Echter zijn werkgevers binnen de loonbelasting gewend om met een schijvensysteem te werken, aangezien de verschuldigde belasting over het loon ook op deze manier wordt berekend. Daarom verwacht ik dat de uitvoerbaarheid van de maatregel uiteindelijk geen probleem zal zijn.

4.2.2.4 Overeenstemming met internationale regelgeving

De werkkostenregeling wordt op internationaal niveau toegepast bij expats. Voor de toepassing van de arbeidsartikelen van het OESO-modelverdrag¹⁰¹ maakt het niet uit of de belasting wordt geheven bij de

⁹⁹ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60, tabel 1.

¹⁰⁰ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60, pagina 3.

¹⁰¹ Artikel 15 tot en met artikel 19 van het OESO-modelverdrag.

werkgever of de werknemer¹⁰². Echter wordt voor het eindheffingsloon geen voorkoming van dubbele belasting gegeven, omdat er geen juridisch dubbele heffing plaatsvindt¹⁰³. De werkgever is namelijk belastingplichtig over de eindheffing, terwijl de inkomstenbelasting in de woonstaat wordt geheven bij de werknemer. De verruiming van de vrije ruimte brengt hier geen verandering in. Door de maatregel worden werkgevers van grote en kleine bedrijven gelijker behandeld, en is de regel juist in overeenstemming met bijvoorbeeld artikel 14 EVRM. De maatregel kan niet worden gezien als een belemmering voor het vrije verkeer van personen of voor de vrijheid van vestiging, en is daarmee ook niet strijdig met bepalingen uit het Europees Recht¹⁰⁴.

4.2.2.5 Tussenconclusie

De verruiming van de vrije ruimte door middel van een tweeschijvenstelsel is ingevoerd met twee achterliggende redenen. Allereerst heeft de maatregel als doel om de lasten op arbeid te verlagen om de koopkracht te verhogen, en ten tweede om de knelpunten die het MKB ondervond bij de toepassing van de werkkostenregeling te verminderen. Door het tweeschijvenstelsel is de vrije ruimte verruimd met een bedrag van maximaal € 2000 per werkgever, waarbij het MKB het meeste voordeel ondervindt. Door gesprekken te voeren met het bedrijfsleven heeft de Staatssecretaris waargenomen dat deze regeling als doeltreffend wordt ondervonden. Ook staan de verlaagde kosten aan belastingen en het positieve effect op de economische groei in proportie met de kosten die de regeling meebrengt. De regeling is dus ook doelmatig. Momenteel wordt er een onderzoek uitgevoerd naar de uitvoerbaarheid van de maatregel, waarvan de resultaten nog niet zijn gepubliceerd. Ik verwacht dat de maatregel in eerste instantie als complex kan worden ervaren, maar uiteindelijk goed uitvoerbaar zal zijn doordat de werkgevers binnen de loonbelasting reeds bekend zijn met het toepassen van een schijvensysteem. De maatregel is niet strijdig met internationaal recht.

4.3 Verklaring Omtrent Gedrag

In het huidige systeem van de werkkostenregeling valt een vergoeding van de werkgever aan de werknemer omtrent het aanvragen van een Verklaring Omtrent Gedrag (VOG) in de vrije ruimte, indien de vergoeding is aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Hier was echter veel ophef over bij werkgevers, omdat de VOG de werknemer vrijwel geheel geen voordeel oplevert. Dit maakt het een goed voorbeeld van een situatie waarin het fiscale loonbegrip niet aansluit bij het maatschappelijke loonbegrip. Dit wordt versterkt door het feit dat een VOG voor bepaalde beroepen, bijvoorbeeld docent of taxichauffeur, wettelijk verplicht is¹⁰⁵. De werkgever heeft er in die situatie dus ook niet zelf voor gekozen om de VOG te doen aanvragen. Uit het onderzoeksrapport van Panteia is gebleken dat een

¹⁰² C.W.M van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', *WFR* 2013/352.

¹⁰³ Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 5, p. 27.

¹⁰⁴ Art. 45 en art. 49 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie.

¹⁰⁵ Bijvoorbeeld artikel 33 van de Wet op het voortgezet onderwijs.

aantal intermediairs voorstellen om het noodzakelijkheids criterium uit te breiden naar zaken die min of meer wettelijk verplicht zijn¹⁰⁶. De vergoeding voor de VOG zou op deze manier gericht vrijgesteld worden. De Staatssecretaris van Financiën heeft in de Kamerbrief van 1 februari 2019 echter voorgesteld om de vergoeding omtrent de VOG als afzonderlijke gerichte vrijstelling op te nemen in de wet.

4.3.2 Kwaliteit van de maatregel

4.3.2.1. Effectiviteit

Voor het beoordelen van de effectiviteit van de regeling zal weer worden getoetst of de gestelde doelen die met de maatregel worden beoogd kunnen worden verwezenlijkt¹⁰⁷. Allereerst was het gericht vrijstellen van de vergoeding voor de VOG, evenals de verruiming van de vrije ruimte, een onderdeel van het plan om de lasten op arbeid te verlichten¹⁰⁸. Het doel van deze lastenverlaging is het verhogen van de koopkracht, met als gevolg een positief effect op de economische groei. Door het gericht vrijstellen van de vergoeding omtrent de VOG komt dit bedrag niet meer ten laste van de vrije ruimte, en zal de vrije ruimte minder snel worden overschreden. Als gevolg is de werkgever per saldo minder eindheffing verschuldigd. Ook zal de vergoeding omtrent de VOG vaker worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel, omdat de werkgever niet meer het risico loopt dat de vergoeding een overschrijding van de vrije ruimte veroorzaakt. Dit zorgt ervoor dat ook bij de werknemer minder belasting wordt geheven. De koopkracht vergroot dus op het niveau van zowel de werkgever als de werknemer (bij gelijkblijvende prijzen). Bovendien heeft het gericht vrijstellen van het vergoeden van de VOG als doel om onbegrip bij de werkgevers bij het toepassen van de werkkostenregeling te verminderen. Dit onbegrip wordt veroorzaakt doordat het fiscale loonbegrip niet aansluit bij de maatschappelijke opvattingen. Door de gerichte vrijstelling zal de vergoeding per saldo niet meer in de heffing worden betrokken, onder de voorwaarde dat het wordt aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Dit zal in de maatschappij tot meer begrip leiden, aangezien de VOG vaak wettelijk verplicht is en de werknemer er geen voordeel mee geniet. Er kan dus worden gesteld dat de regeling op beide punten doeltreffend is.

4.3.2.2 Efficiëntie

Ook voor de gerichte vrijstelling voor het vergoeden van de VOG zal worden beoordeeld of de baten in een gunstige verhouding staan tot de lasten van de maatregel¹⁰⁹. Zoals blijkt uit het budgettair onderzoek van de regering zal de maatregel naar schatting € 9 miljoen kosten¹¹⁰. Dit bedrag ligt veel lager dan het bedrag dat de verruiming van de vrije ruimte gaat kosten, doordat de besparing aan belasting veel lager

¹⁰⁶ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80. p. 62.

¹⁰⁷ Ministerie van Justitie, 'Zicht op wetgeving', p. 28.

¹⁰⁸ Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33.

¹⁰⁹ Ministerie van Justitie, 'Zicht op wetgeving', p. 28.

¹¹⁰ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60, tabel 1.

is. Het aanvragen van een VOG kost ongeveer € 33¹¹¹. Door de gerichte vrijstelling wordt de belasting over dit bedrag bespaard. De verruiming van de vrije ruimte kan het belastbare bedrag van een werkgever of werknemer echter tot € 2000 verlagen. Andere kosten voor de werkgever kunnen worden veroorzaakt door de extra administratie die benodigd is voor het aanwijzen van de vergoeding als eindheffingsbestanddeel en het administreren van het bedrag als gerichte vrijstelling. Er zijn echter ook voldoende baten bij de regeling. Het feit dat het loonbegrip beter aansluit bij de maatschappelijke opvattingen zorgt voor meer begrip vanuit de werkgevers en maakt de regeling op deze manier beter toepasbaar. Ook zal de regeling op budgettair niveau voor een lichte vergroting van de koopkracht zorgen. Deze beide voordelen zorgen voor een voldoende gunstige verhouding ten opzichte van de lasten, en maken de regeling daarmee doelmatig.

4.3.2.3 Uitvoerbaarheid

Zoals reeds genoemd in paragraaf 4.2.2.3 wordt er momenteel een onderzoek uitgevoerd door de Belastingdienst naar de uitvoerbaarheid van de twee maatregelen. De resultaten hiervan zullen naar verwachting aankomende Prinsjesdag worden gepubliceerd. Uit het rapport van Panteia is gebleken dat er veel onbegrip was over het feit dat de VOG onder het belaste loon viel. Analoog hieraan verwacht ik dat de werkgevers het logisch zullen vinden dat de vergoeding voor de VOG gericht wordt vrijgesteld. Hierdoor denk ik dat de maatregel op het gebied van uitvoerbaarheid niet voor problemen zal zorgen.

4.3.2.4 Overeenstemming met internationale regelgeving

Als het voorstel van de Staatssecretaris van Financiën wordt aangenomen zal de vergoeding voor de VOG als gerichte vrijstelling worden opgenomen onder artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB 1964. Het zal dan fungeren als toevoeging aan de reeds bestaande vrijstellingen. Sinds de invoering van de werkkostenregeling is niet gebleken dat de gerichte vrijstellingen in strijd zijn met een internationale regeling. Hetzelfde zal gelden voor het vrijstellen van het vergoeden van de VOG.

4.3.2.5 Tussenconclusie

Als tweede maatregel stelt de Staatssecretaris van Financiën voor om de vergoeding omtrent de VOG toe te voegen aan de gerichte vrijstellingen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat het loonbegrip beter aansluit bij de maatschappelijke opvatting ervan, wat zal leiden tot meer begrip bij de werkgevers. Als gevolg zal de werkkostenregeling beter toepasbaar zijn. Momenteel wordt een onderzoek uitgevoerd door de Belastingdienst naar de uitvoerbaarheid van de regeling. Ik verwacht dat de maatregel goed uitvoerbaar zal zijn omdat het voor meer begrip bij de werkgevers zorgt.

4.4 Conclusie

¹¹¹ Bijvoorbeeld www.utrecht.nl/vog of www.rotterdam.nl/loket/verklaring-omtrent-gedrag.

In haar reactie op het onderzoeksrapport 'Evaluatie werking werkkostenregeling' heeft de regering aangegeven slechts kleine veranderingen in de werkkostenregeling aan te willen brengen, omdat ze van mening is dat werkgevers momenteel het meest gebaat zijn bij zo veel mogelijk rust omtrent de regeling. De eerste aanpassing betreft het invoeren van een tweeschijvenstelsel voor het berekenen van de vrije ruimte. De werkgevers van het MKB zijn relatief het meest gebaat bij deze maatregel. Hierdoor zal de werkkostenregeling gelijk uitwerken bij werkgevers van grote en kleine bedrijven. Verder vergroot het de koopkracht van zowel werkgevers als werknemers nu beide minder belasting hoeven te betalen, wat een positief effect zal hebben op de economische groei. De tweede voorgestelde maatregel is het gericht vrijstellen van de vergoeding omtrent de Verklaring Omtrent Gedrag. Over het betrekken van deze vergoeding in de eindheffing bestond onbegrip, omdat de werknemer er geen voordeel mee geniet en het dus niet aansluit bij het loonbegrip zoals deze wordt gezien door de maatschappij. De maatregel zal dit onbegrip verminderen.

Hoofdstuk 5: Oplossingsrichtingen voor de overige knelpunten

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de wetswijziging die door de Staatssecretaris van Financiën is voorgesteld besproken. In reactie op het rapport 'Evaluatie werking werkkostenregeling' is de regering namelijk met twee maatregelen gekomen die moeten voorzien in enkele knelpunten die blijken uit het rapport. Deze maatregelen zijn echter slechts kleine aanpassingen en geen fundamentele wijzigingen in de werkkostenregeling. De Staatssecretaris van Financiën heeft in de kabinetsreactie op de evaluatie¹¹² namelijk aangegeven dat hij van mening is dat werkgevers momenteel het meest gebaat zijn bij rust rondom de regeling. Ook kan het oplossen van één knelpunt, een ander knelpunt juist weer versterken. Het jaarlijks doorschuiven van ongebruikte vrije ruimte (een mogelijk verbeterpunt welke in het rapport wordt genoemd) zorgt er bijvoorbeeld voor dat de regeling complexer wordt, en extra gerichte vrijstellingen zorgen weer voor een verzwaring van de administratieve lasten. Omdat de regering ervoor heeft gekozen om slechts kleine veranderingen aan te brengen, blijft het grootste deel van de genoemde knelpunten nog onopgelost. In dit hoofdstuk worden enkele ingrijpendere oplossingsrichtingen besproken, en wordt steeds gekeken in welke verhouding de voordelen staan ten opzichte van de nadelen. Ook worden enkele kleinere aanpassingen aan de werkkostenregeling geanalyseerd. Aan de hand van de reeds genoemde toetsingscriteria wordt beoordeeld welke oplossing naar mijn mening tot de beste uitkomst zal leiden.

5.2 Noodzakelijkheids criterium in het loonbegrip

Sinds de invoering van de werkkostenregeling hebben veel fiscale auteurs hun punten van kritiek erover geuit. Een veel besproken knelpunt is het feit dat het loonbegrip zoals deze wordt gehanteerd sinds 2011 niet aansluit bij de maatschappelijke opvattingen ervan. Volgens Werger en Mertens zou dit grotendeels verholpen kunnen worden door het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 aan te vullen met een generiek noodzakelijkheids criterium¹¹³. Dit criterium zou inhouden dat vergoedingen en verstrekkingen die objectief gezien noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de dienstbetrekking niet onder het loon vallen. Omdat over de interpretatie hiervan vanzelfsprekend discussie kan ontstaan, stellen ze voor om bij ministeriële regeling nadere toelichting te geven omtrent de afbakening van het begrip. Bij deze regeling zou een aantal van de gerichte vrijstellingen als voorbeeld kunnen worden genoemd, zoals de vrijstelling voor reiskosten. Deze maatregel zal in mijn ogen zeer effectief zijn, omdat het voor meerdere van de genoemde knelpunten een oplossing biedt. Door het verplaatsen van de gerichte vrijstellingen naar de ministeriële regeling kan het aantal vrijstellingen verminderd worden, waardoor een

¹¹² Kamerstukken II 2017-2018, 34 785, nr. 80.

¹¹³ F.M. Werger en A.L. Mertens, 'De werkkostenregeling: knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooie zwaan', *WFR* 2014/1067.

administratieve lastenverlichting kan worden waargenomen. Doordat de vergoedingen in hun geheel niet meer onder het loonbegrip vallen, hoeven deze namelijk ook niet meer in de loonadministratie opgenomen te worden. Hiernaast sluit het loonbegrip beter aan bij de maatschappelijke opvatting ervan, doordat vergoedingen die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de dienstbetrekking er niet meer onder vallen. Vergoedingen waarbij de werknemer geen zichtbaar voordeel geniet zullen in de meeste situaties dan niet als loon worden aangemerkt, wat het onbegrip dat bestaat over het huidige loonbegrip zal doen verminderen. Dit leidt ertoe dat de werkkostenregeling beter uitvoerbaar wordt voor werkgevers. Ten slotte kan een groot deel van de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen komen te vervallen omdat zij door het noodzakelijkheids criterium niet als loon worden aangemerkt. Als gevolg hiervan wordt de werkkostenregeling minder complex, waardoor tegemoet wordt gekomen aan een van de voornaamste knelpunten uit het rapport van Panteia¹¹⁴. Het enkele nadeel is dat de inkomsten voor de Belastingdienst door de beperking van het loonbegrip iets afnemen, wat gecompenseerd zou moeten worden met een hoger tarief binnen de inkomstenbelasting of een lager percentage voor de berekening van de vrije ruimte. Echter heeft deze maatregel dusdanig veel voordelen, dat deze naar mijn mening opwegen tegen dit nadeel.

5.3 Afschaffen vrije ruimte

Ook Kramp pleit voor een aanpassing van het loonbegrip, maar dan voor het hanteren van het loonbegrip zoals deze gold voor 2011¹¹⁵. Ook hij stelt dat kan worden toegevoegd dat vergoedingen en verstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de vervulling van de dienstbetrekking belastingvrij mogen worden vergoed. Echter meent hij dat de vrije ruimte dan overbodig is geworden en dat deze kan worden afgeschaft. Indien meer wordt vergoed dan wat als noodzakelijk kan worden beschouwd, wordt dit belast tegen een tarief van 80%. Het voordeel van deze maatregel is dat het loonbegrip weer meer aansluit bij de maatschappelijke opvattingen. Ook verlichten de administratieve lasten doordat niet elke vergoeding meer bijgehouden hoeft te worden om een overschrijding van de vrije ruimte in de gaten te houden. Echter kan dit tot meer onbegrip bij werkgevers leiden omdat er voor hen geen keuzevrijheid meer is wat betreft de vergoedingen; enkel hetgeen echt noodzakelijk is voor de vervulling van de dienstbetrekking zal onbelast mogen worden vergoed of verstrekt. Dit was een van de knelpunten die de Staatssecretaris van Financiën met zijn voorstel tot wetswijziging heeft beoogd op te lossen. Persoonlijk ben ik van mening dat de werkkostenregeling te beperkt zou worden als er geheel geen vrije ruimte meer is. Werkgevers moeten de vrijheid hebben om tot op zekere hoogte de mogelijkheid te hebben om ook niet-noodzakelijke uitgaven te vergoeden of verstrekken aan hun werknemers, omdat hun plezier in het werk hiermee toeneemt. Door deze aspecten moet deze maatregel naar mijn mening niet ingevoerd worden.

¹¹⁴ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 21.

¹¹⁵ J. Kramp, 'Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling', *NTFRA* 2013/10.

5.4 Afschaffen gerichte vrijstellingen

Albregtse, Kavelaars en Werger bespreken de optie om een systeem te hanteren met enkel een vrije ruimte¹¹⁶. De gerichte vrijstellingen worden in dit scenario afgeschaft. Door deze methode wordt de werkkostenregeling vereenvoudigd en kan het als minder complex worden ervaren. Ook wordt winst behaald op het gebied van de administratieve lasten, nu de gerichte vrijstellingen niet meer als zodanig hoeven te worden geadmistreerd. De auteurs stellen voor om een variatie aan te brengen in het percentage waarmee de vrije ruimte wordt berekend, afhankelijk van de bedrijfssector of de bedrijfsgrootte. Als gevolg verkleint het nadeel dat kleinere bedrijven ondervinden ten opzichte van de grotere bedrijven en veroorzaakt de werkkostenregeling minder oneerlijke concurrentie. De overheid heeft dit met de invoering van een tweeschijvensysteem al gedeeltelijk bewerkstelligd, maar ik denk dat meerdere afzonderlijke percentages hierin nog effectiever zullen zijn. Op die manier zal het budgettaire voordeel daadwerkelijk aan het MKB worden toebedeeld. Bij het tweeschijvensysteem gaan grote bedrijven er absoluut gezien namelijk het meest op vooruit¹¹⁷. Het invoeren van deze methode voor het berekenen van de vrije ruimte doet echter wel een gedeelte van de vereenvoudigingswinst teniet.

5.5 Forfait per werknemer

Hoogstraten suggereert het systeem waarbij per werknemer een percentage van zijn totale loon belastingvrij mag worden vergoed of verstrekt¹¹⁸. Dit betekent echter dat er weer een administratie per werknemer bijgehouden moet worden, wat bij het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen een veelbesproken knelpunt was door de hoge administratieve lasten die dit met zich brengt. Verder maakt een werknemer nu eenmaal kosten voor de vervulling van de dienstbetrekking, en kunnen er grote verschillen per werknemer zijn. Hierdoor zou een individueel forfait niet eerlijk zijn. Deze maatregel is naar mijn mening dus geen optie.

5.6 Geheel geen belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen

Albregtse, Kavelaars en Werger noemen het rigoureuze scenario van het geheel afschaffen van vrije vergoedingen en verstrekkingen¹¹⁹. Dit zou de symmetrie tussen de aftrek van arbeidskosten en de vrijstellingen voor vergoedingen en verstrekkingen herstellen. Vóór de invoering van de Wet IB 2001 waren arbeidskosten aftrekbaar van het inkomen¹²⁰. Over de afschaffing hiervan in 2001 werd veel kritiek geuit omdat de arbeidskosten de draagkracht verlagen. De heffing over arbeidsinkomsten was

¹¹⁶ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut, 2014, p. 19.

¹¹⁷ Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60, tabel 2. Een bedrijf met een loonsom van € 200.000 heeft een verruiming van € 1.000, terwijl een bedrijf met een totale loonsom van € 400.000 een verruiming van € 2.000 waarneemt.

¹¹⁸ P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?' *WFR* 2010/288.

¹¹⁹ D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut, 2014, p. 19.

¹²⁰ Artikel 21 van de Wet IB 1964.

dus niet meer in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel. De overheid motiveerde deze wijziging echter met het argument dat als de kosten daadwerkelijk noodzakelijk zijn, de werkgever ze zou vergoeden¹²¹. Bij het afschaffen van de aftrek van arbeidskosten werden de vrijstellingen voor vergoedingen en verstrekkingen echter gehanteerd. Door de werkkostenregeling af te schaffen wordt de symmetrie hiertussen weer hersteld¹²². Kavelaars benadrukt dat het afschaffen van de werkkostenregeling voor zowel de overheid als voor werkgevers zorgt voor een administratieve lastenverlichting, en dat de wetgeving ook sterk wordt vereenvoudigd¹²³. De budgettaire ruimte die hierdoor ontstaat kan dan teruggesluisd worden naar de sector arbeid, bijvoorbeeld door een arbeidskorting of een lager tarief in de inkomsten- en loonbelasting. Momenteel bestaat er echter onbegrip bij de werkgevers omtrent de werkkostenregeling door het te ruime loonbegrip dat met de invoering van de regeling gepaard ging. Ik verwacht dat dit onbegrip toeneemt indien de belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen nu ook geheel afgeschaft worden. Deze maatregel kan mijns inziens alleen werken indien het loonbegrip wordt gecorrigeerd met het noodzakelijkheids criterium zoals is besproken in paragraaf 5.2.1. Kavelaars wijst er namelijk op dat er bij het afschaffen van de aftrek van arbeidskosten uiteindelijk weinig protesten en complicaties waren¹²⁴. Indien het loonbegrip wordt gecorrigeerd, zou het afschaffen van de werkkostenregeling eventueel ook weinig onbegrip opleveren.

5.7 Aanpassingen aan de werkkostenregeling

In de voorgaande paragrafen zijn alternatieven besproken die de structuur van de werkkostenregeling in grote mate zullen veranderen. Hoewel deze alternatieven zeker voordelen hebben, deel ik de visie van de Staatssecretaris van Financiën dat de maatschappij niet gebaat is bij een dusdanig ingrijpende verandering. Door de ophef die reeds om de regeling bestaat, verwacht ik dat deze alternatieven juist voor meer verwarring zorgen. Echter ben ik van mening dat de maatregelen die de Staatssecretaris heeft voorgesteld in de Kamerbrief van 1 februari 2019¹²⁵ onvoldoende voorzien in een oplossing voor de knelpunten uit het rapport van Panteia. Uit dit rapport is een groot aantal knelpunten gebleken, welke zijn besproken in hoofdstuk 3. Alle geïnterviewde groepen hebben als onderdeel van het onderzoek een aantal aanpassingen genoemd die naar hun mening een oplossing voor de genoemde knelpunten zijn. Het huidige wetsvoorstel speelt hier onvoldoende op in. Ik zal daarom bespreken welke aanpassingen aan de werkkostenregeling naar mijn mening benodigd zijn om een zo goed mogelijk werkend systeem te verkrijgen. Dit is een combinatie van de reeds genoemde aanpassingen en enkele toevoegingen.

¹²¹ P. Kavelaars, 'Belastingherziening: onderbelichte thema's', *TFO* 2011/54.

¹²² D.A. Albregtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut, 2014, p. 19.

¹²³ P. Kavelaars, 'Belastingherziening: onderbelichte thema's', *TFO* 2011/54.

¹²⁴ P. Kavelaars, 'Belastingherziening: onderbelichte thema's', *TFO* 2011/54.

¹²⁵ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60.

Allereest moet het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 worden aangevuld met het noodzakelijkheids criterium zoals besproken in paragraaf 5.2.1. De wettekst zou dan bijvoorbeeld luiden:

“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, tenzij de vergoeding of verstrekking naar objectieve maatstaven bepaald noodzakelijk is voor de uitvoering van de dienstbetrekking.”

De werkgever heeft door dit criterium dus enige vrijheid om zelf te beoordelen of hij een vergoeding of verstrekking noodzakelijk vindt. Om te voorkomen dat het criterium te subjectief van aard wordt, kan het aan de hand van een ministeriële regeling worden afgebakend. Verdere invulling zal eventueel blijken uit jurisprudentie. Op het gebied van uitvoerbaarheid is deze maatregel dus niet optimaal, echter wordt dit gecompenseerd door de effectiviteit en efficiëntie. Een groot aantal gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen wordt door deze wetswijziging overbodig. De vergoeding voor de VOG hoeft bijvoorbeeld niet te worden toegevoegd aan de gerichte vrijstellingen, nu deze door het noodzakelijkheids criterium niet als loon wordt aangemerkt. Ook onder andere de vergoeding voor de reiskosten, het vergoeden van een opleiding of het verstrekken van werkkleding zullen niet meer onder de reikwijdte van het loonbegrip vallen en kunnen dus geschrapt worden als vrijstelling of nihilwaardering. De maatregel voorziet hierdoor ook in een verlaging van de administratieve lasten en zorgt ervoor dat de werkkostenregeling als minder complex wordt ervaren. Doordat deze enkele wetswijziging voorziet in een oplossing voor drie van de genoemde knelpunten, is het ook als efficiënt te beschouwen. Naar mijn mening weegt dit op tegen het feit dat het moeilijker uitvoerbaar is.

Een andere mogelijkheid om het loonbegrip beter aan te laten sluiten bij de perceptie van de maatschappij is het gericht vrijstellen van vergoedingen en verstrekkingen die naar maatschappelijke opvattingen niet als loon worden gezien. Dit wordt door de medewerkers van de Belastingdienst voorgesteld in het onderzoek door Panteia¹²⁶. Deze maatregel is naar mijn mening minder efficiënt, omdat de vergoedingen en verstrekkingen eerst moeten worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel, alvorens ze als gerichte vrijstelling kunnen worden aangemerkt. Dit zorgt dus voor extra administratieve lasten voor de werkgevers. Ook kan het weer extra discussie opleveren met de Belastingdienst of deze vergoedingen al dan niet correct zijn aangewezen. Om deze reden denk ik dat de toevoeging aan artikel 10 Wet LB een betere optie is.

Uit het rapport van Panteia is gebleken dat er verschillen zijn in de toepassing van de werkkostenregeling per bedrijfsgrootte en bedrijfstak¹²⁷. Bedrijven met hoge lonen hebben uiteraard meer flexibiliteit wat

¹²⁶ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 40.

¹²⁷ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 51.

betreft de vrije ruimte. Ook is gebleken dat een overschrijding van de vrije ruimte bij kleine bedrijven vaak wordt veroorzaakt door het geven van een personeelsfeest op een externe locatie¹²⁸. Bij grote bedrijven wordt een overschrijding hier minder vaak door veroorzaakt, omdat zij een personeelsfeest kunnen geven op hun eigen kantoor waardoor het door het werkplekcriterium op nihil wordt gewaardeerd. Het verstrekken van een personeelsfeest kan niet onder het noodzakelijkheids criterium worden gebracht. Om te voorzien in een oplossing voor de ongelijke behandeling tussen grote en kleine bedrijven, of tussen bedrijven in een sector met hoge lonen versus bedrijven in een sector met lage lonen, stel ik voor om het geven van een personeelsfeest gericht vrij te stellen. Hierdoor speelt het werkplekcriterium op dit gebied geen rol meer en zal de fiscale behandeling bij alle bedrijven gelijk zijn, waardoor de maatregel doeltreffend is. Ook is de maatregel gemakkelijk uit te voeren en is het efficiënt omdat er vrijwel geen nadelen aan verbonden zijn. Om de verstrekking wel binnen de perken te houden kan er een maximumbedrag per werknemer aan de vrijstelling worden toegevoegd.

Als toevoeging aan de gelijke fiscale behandeling tussen grote en kleine bedrijven stel ik voor om de vrije ruimte te berekenen op de manier zoals Albrechtse, Kavelaars en Werger deze voorstellen¹²⁹. Het percentage waarmee de vrije ruimte wordt berekend hangt dan af van de hoogte van het gemiddelde loon van het bedrijf en van het aantal werknemers dat het bedrijf in dienst heeft. Een bedrijf met hoge gemiddelde lonen en een groot aantal werknemers, mag een kleiner percentage van zijn totale loonsom als vrije ruimte nemen dan een bedrijf met een lager gemiddeld loon en een kleiner aantal werknemers. Grote bedrijven zijn meer berekenend met de werkkostenregeling bezig en weten beter hoe ze de vrije ruimte moeten benutten¹³⁰. Door een variatie in te brengen in de percentages worden deze verschillen verkleind, wat het doeltreffend maakt in het oplossen van een vaker genoemd knelpunt. De maatregel zal de werkkostenregeling wel ietwat complexer en dus minder goed uitvoerbaar maken, maar dit zal beperkt blijven indien er een duidelijke tabel met de verschillende percentages in de wet wordt opgenomen.

Als laatste aanpassing kan ik mij vinden in het voorstel van de medewerkers van de Belastingdienst om de gerichte vrijstellingen te veranderen in vrijgesteld loon¹³¹. Dit voorkomt dat de vergoedingen en verstrekkingen die hieronder vallen aangewezen moeten te worden als eindheffingsbestanddeel. Hierdoor zal er bij zowel de Belastingdienst als bij de werkgevers meer duidelijkheid zijn, omdat er geen discussie meer is over het feit of een onderdeel is aangewezen of niet. Deze maatregel is niet geheel efficiënt omdat er nog steeds onduidelijkheid bestaat over het aanwijzen van bestanddelen die onder de

¹²⁸ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 51.

¹²⁹ D.A. Albrechtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, 'Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven', Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut, 2014, p. 19.

¹³⁰ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 37.

¹³¹ Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80, p. 40.

vrije ruimte vallen. Echter bespaart het voor de Belastingdienst op het gebied van de gerichte vrijstellingen tijd en daarmee geld en zal de werkkostenregeling in zijn geheel beter uitvoerbaar zijn.

De intermediairs stellen een aantal gedetailleerdere wijzigingen voor, zoals het gericht vrijstellen van een bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering of een taxipas. Deze maatregelen zullen niet nodig zijn door het invoeren van het noodzakelijkheids criterium.

5.8 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn verschillende oplossingen voor de knelpunten uit de werkkostenregeling geanalyseerd. Enerzijds is gekeken naar systematische veranderingen aan de regeling, zoals deze zijn besproken in de literatuur. Het geheel afschaffen van de vrije ruimte of het invoeren van een vrijgesteld forfait per werknemer hebben naar mijn mening te veel nadelen ten opzichte van de voordelen. Het afschaffen van de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen vind ik ook een te ver gaand scenario, al ben ik van mening dat het invoeren van verschillende percentages voor de berekening van de vrije ruimte juist wel een efficiënte maatregel is. Hiermee worden werkgevers van kleine bedrijven met lage lonen minder benadeeld ten opzichte van werkgevers van grotere bedrijven en een hoger gemiddeld loon. Ook denk ik dat de werkkostenregeling beter uitvoerbaar wordt door het beperken van het loonbegrip door het noodzakelijkheids criterium, doordat het loonbegrip hierdoor beter aansluit bij de maatschappelijke opvatting ervan. Ten slotte stel ik voor dat de gerichte vrijstellingen veranderen in vrijgesteld loon, omdat er door deze aanpassing minder discussie zal ontstaan met de Belastingdienst over het aanwijzen van eindheffingsbestanddelen. Door de genoemde aanpassingen wordt een aantal van de genoemde knelpunten opgelost, maar uiteraard zullen er ook enkele overblijven. Te veel aanpassingen aan de werkkostenregeling zullen juist zorgen voor verwarring, waardoor er een evenwicht gevonden moet worden. Naar mijn mening kan dat door bovenstaand voorstel worden bewerkstelligd.

Hoofdstuk 6: Conclusie

6.1 Beantwoorden hoofdvraag

In deze scriptie is gezocht naar het antwoord op de volgende vraag:

'Welke knelpunten zijn er in de werkkostenregeling en welke oplossingen zijn hiervoor mogelijk?'

Deze vraag is beantwoord aan de hand van een aantal deelvragen.

6.1.1 Deelvraag 1

'Wat houdt de werkkostenregeling in?'

Door middel van de werkkostenregeling kan de werkgever tot een bepaalde hoogte belastingvrij vergoedingen en verstrekkingen toekennen aan de werknemers. Het systeem bestaat uit gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en een vrije ruimte. De invoering ervan in 2011 ging gepaard met een wijziging van het loonbegrip, waardoor alle vergoedingen en verstrekkingen, ongeacht of ze een privévoordeel zijn of niet, tot het loon behoren. Elke vergoeding of verstrekking kan worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel, met als gevolg dat de belastingplicht over deze bedragen volgens artikel 31a Wet LB 1964 verschuift naar de werkgever. De werkgever is hier 80% eindheffing over verschuldigd, tenzij de vergoeding of verstrekking valt onder de gerichte vrijstellingen, de nihilwaarderingen of de vrije ruimte.

In artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB 1964 zijn vergoedingen en verstrekkingen genoemd die gericht zijn vrijgesteld van eindheffing. Dit zijn voornamelijk vergoedingen met een overwegend zakelijk karakter. De voorzieningen op de werkplek worden uitgesloten van belastingheffing omdat ze volgens artikel 3.7 URLB 2001 op nihil worden gewaardeerd. Het zou volgens de wetgever namelijk voor een ongewenste situatie leiden als deze voorzieningen tegen de waarde in het economische verkeer worden gewaardeerd. Indien een vergoeding of verstrekking noch gericht is vrijgesteld, noch op nihil wordt gewaardeerd, bestaat de mogelijkheid om het onder de vrije ruimte te brengen, die is gesteld op 1,2% van de totale loonsom. Hiermee heeft de wetgever beoogd om het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen te vereenvoudigen, omdat de bedragen niet aan individuele werknemers hoeven te worden toegerekend.

6.1.2 Deelvraag 2

'Welke knelpunten kent de huidige werkkostenregeling?'

Op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën heeft Panteia in 2017 een onderzoek uitgevoerd naar de werking van de werkkostenregeling. De resultaten zijn vergaard bij werkgevers, intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst, waarbij steeds is gevraagd naar hun mening over bepaalde aspecten van de werkkostenregeling. In 2018 is een rapport gepresenteerd waarin de gevonden knelpunten worden genoemd.

Allereerst is gebleken dat er geen verlichting van de administratieve lasten is waargenomen, terwijl dit een van de voornaamste redenen was voor de invoering van de werkkostenregeling. Bij de invoering van de regeling was gesteld dat aanwijzen als eindheffingsbestanddeel impliciet kan geschieden. Echter ondervindt de Belastingdienst op deze manier problemen bij controles, en vraagt in de praktijk toch vaak naar een vastlegging in de administratie. Ook kunnen vergoedingen die gedeeltelijk onder de gerichte vrijstelling vallen en gedeeltelijk onder de vrije ruimte voor extra lasten binnen de loonadministratie zorgen. Tevens menen veel werkgevers dat ze de werkkostenregeling te complex vinden. Sinds de invoering in 2011 zijn er meer gerichte vrijstellingen toegevoegd tegenover een kleinere vrije ruimte, wat de toepassing van de regeling steeds ingewikkelder heeft gemaakt. Ook omtrent het werkplekcriterium bestaat onduidelijkheid. Het verstrekken van een parkeerplaats op de werkplek wordt bijvoorbeeld op nihil gewaardeerd, terwijl het buiten de werkplek in beginsel onder het loon valt. Ten slotte is uit het onderzoek gebleken dat de ondervraagden ontevreden zijn over het berekenen van de vrije ruimte door middel van een percentage van de loonsom. Grotere bedrijven in sectoren met hoge lonen hebben meer profijt bij de werkkostenregeling, omdat ze een hogere loonsom hebben en bezig zijn met hoe ze de ruimte optimaal kunnen benutten. Ook kunnen ze een personeelsfeest op hun werkplek geven, waardoor het op nihil wordt gewaardeerd. Dit zal voor kleine bedrijven minder mogelijk zijn en ten laste van de vrije ruimte moeten worden gebracht.

Naast de punten uit het rapport van Panteia is ook onderzocht welke knelpunten blijken uit de literatuur. Een veel besproken punt is dat het loonbegrip dat sinds de invoering van de werkkostenregeling wordt gehanteerd niet aansluit bij de maatschappelijke opvatting ervan. Dit komt doordat vergoedingen en verstrekkingen die niet tot een persoonlijk voordeel bij de werknemer leiden, alsnog als loon worden aangemerkt. Volgens de auteurs past dit niet binnen het karakter van de loonheffingen. Een ander knelpunt dat blijkt uit de literatuur, is dat het werkplekcriterium niet aansluit op de huidige tijd. Werknemers werken steeds vaker vanuit huis of op verschillende locaties, die niet allemaal onder de definitie van 'werkplek' vallen. Ten slotte bestaat er onduidelijkheid over de gebruikelijkheidstoets. Het is onduidelijk wanneer de gebruikelijkheid begint, maar het vaststellen van een absolute grens per werknemer zal voor ongewenste verzwaring van de administratieve lasten zorgen.

6.1.3 Deelvraag 3

'Voorziet het voorstel van het Ministerie van Financiën in de gestelde knelpunten?'

In de reactie op het onderzoeksrapport had het kabinet aangegeven de werkkostenregeling slechts op kleine punten te willen veranderen. De Staatssecretaris van Financiën is vervolgens met een voorstel gekomen voor twee wijzigingen. Allereerst wordt voorgesteld om de vrije ruimte door middel van een tweeschijvenstelsel te berekenen. Alhoewel alle bedrijven een verruiming zullen waarnemen, zal dit bij kleine bedrijven relatief het grootst zijn. Hierdoor voorziet de maatregel in het knelpunt dat de werkkostenregeling voor kleine bedrijven nadeliger uitpakt.

De tweede maatregel omvat het gericht vrijstellen van de Verklaring Omtrent Gedrag. In de huidige werkkostenregeling komt deze vergoeding ten laste van de vrije ruimte, wat voor ophef bij de werkgevers zorgt. De VOG is bij veel banen (wettelijk) verplicht en de vergoeding levert bij de werkgever vrijwel geheel geen privé voordeel op. Door het gericht vrijstellen van de VOG zal het fiscale loonbegrip beter aansluiten bij de maatschappelijke opvatting ervan en zal de maatregel dus gedeeltelijk in dit knelpunt voorzien.

6.1.4 Deelvraag 4

‘Welke oplossingen zijn er mogelijk voor de overige knelpunten?’

In de literatuur zijn enkele structurele aanpassingen aan de werkkostenregeling genoemd, zoals het afschaffen van de vrije ruimte, het afschaffen van de gerichte vrijstellingen, het hanteren van een forfait per werknemer of het geheel afschaffen van belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen. Dusdanig ingrijpende veranderingen zullen echter voor meer verwarring zorgen. Naar mijn mening kan de werkkostenregeling het best op enkele punten worden gewijzigd. Allereerst wordt het loonbegrip aangevuld met het noodzakelijkheids criterium, waardoor het beter aansluit bij de maatschappelijke opvattingen. Ook wordt een aantal gerichte vrijstellingen door de aanpassing overbodig, wat kan bijdragen aan het feit dat de werkkostenregeling als minder complex wordt ervaren. Als tweede aanpassing stel ik voor om het geven van een personeelsfeest gericht vrij te stellen. Door deze maatregel hebben kleine bedrijven minder nadeel bij het uitvoeren van de werkkostenregeling ten opzichte van grotere bedrijven. Als toevoeging hieraan kan worden ingevoerd dat het percentage waarmee de vrije ruimte wordt berekend afhangt van de bedrijfsgrootte en de bedrijfssector. De laatste aanpassing houdt in dat de gerichte vrijstellingen veranderen in vrijgesteld loon. Door deze maatregel hoeven vergoedingen en verstrekkingen niet aangewezen te worden als eindheffingsbestanddeel en zal er minder onduidelijkheid en discussie bestaan bij de controles van de Belastingdienst.

6.2 Conclusie

Aan de hand van de hierboven besproken deelvragen kan worden gesteld dat de knelpunten in de werkkostenregeling als volgt kunnen worden samengevat:

- De administratieve lasten zijn hoog.
- De werkkostenregeling wordt als complex ervaren.
- Het berekenen van de vrije ruimte door middel van een percentage van de totale loonsom zorgt ervoor dat kleine bedrijven worden benadeeld ten opzichte van grote bedrijven.
- Het fiscale loonbegrip sluit niet aan bij de maatschappelijke opvatting ervan.
- Het werkplekcriterium sluit niet aan bij de huidige tijd.
- Er is onduidelijkheid over de invulling van het gebruikelijkheids criterium.

Het Ministerie van Financiën is met een voorstel gekomen voor twee aanpassingen aan de werkkostenregeling, inhoudende het berekenen van de vrije ruimte door middel van een tweeschijvenstelsel en het gericht vrijstellen van de VOG. De resultaten van het onderzoek naar de uitvoerbaarheid van deze maatregelen zullen met Prinsjesdag worden gepubliceerd. Naar mijn mening voorzien deze maatregelen niet voldoende in de gestelde knelpunten. Daarom stel ik een aantal andere aanpassingen voor, welke als volgt kunnen worden samengevat:

- Aanvullen van het loonbegrip met het noodzakelijkheids criterium.
- Gericht vrijstellen van het geven van een personeelsfeest.
- Berekenen van de vrije ruimte met een percentage dat afhangt van de bedrijfsgrootte en de bedrijfssector.
- Gerichte vrijstellingen veranderen in vrijgesteld loon.

Hoofdstuk 7: Literatuur- en jurisprudentielijst

Boeken

- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Wolters Kluwer, FED Fiscale Studieserie (15).

Tijdschriftartikelen

- A.L. Mertens, 'Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust', *NTFR* 49/2709.
- A.L. Mertens, 'Ontwikkelingen op het punt van het loonbegrip voor de loonheffingen', *TFO* 2009/101.
- C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling', *WFR* 2013/324.
- C.W.M. van Ballegooijen en F.M. Werger, 'Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)', *WFR* 2013/352.
- E.P.J. Dankaart, 'De werknemer als intermediair', *V-N* 1998/38.23.
- F.M. Werger & A.L. Mertens, 'knutselen aan een lelijk eendje maakt nog niet een mooiere zwaan' *WFR* 2014/1067.
- J. Kramp, 'Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling', *NTFRA* 2013/10.
- J.P. van 't Hof en O.C. Kremers, 'De beperkte vrije ruimte van de werkkostenregeling', *NTFR* 2018/1140.
- P. Kavelaars, 'Belastingherziening: onderbelichte thema's', *TFO* 2011/54.
- P.W.H. Hoogstraten, 'De werkkostenregeling: opmaat naar vlaktax en loonsomheffing?' *WFR* 2010/288.
- Th.J.M. van Schendel, 'Het aanwijzen van gebruikelijke werkkosten', *NTFR-B* 2015/29.

Jurisprudentie

- HR 29 juni 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9439, *BNB* 1984/2.
- HR 24 juni 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5026, *BNB* 1993/19.
- HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3150, *BNB* 2001/354.
- HR 27 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:183.

Kamerstukken en besluiten

- Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1828M.
- Besluit van 18 september 2013, nr. BKL2013/0799M.
- Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M.

- Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 611.
- Handelingen II 2014/15, nr. 23, item 7.
- Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 5,
- Kamerstukken II, 1999/00, 26 728, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2005/06, 30 306, nr. 73.
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr. 3.
- Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 7.
- Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 3.
- Kamerstukken II, 2012/13, 33 402, nr. 51
- Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3.
- Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3.
- Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 51.
- Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33.
- Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.
- Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 60.

Overige publicaties

- D.A. Albrechtse, P. Kavelaars en F.M. Werger, ‘Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven’, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut, 2014.
- Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid, ‘Meer tijd- en plaatsafhankelijk werken: kansen en barrières’, 2014.
- Ministerie van Justitie, ‘Zicht op wetgeving’.
- Rapport Evaluatie werking werkkostenregeling, bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 80.
- Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 10 Wet LB 1964.