



SRA-Praktijkhandreiking

FAQ werkkostenregeling

Versie: 17 mei 2017

SRA-Vaktechniek
Postbus 335
3430 AH NIEUWEGEIN

Doelgroep: accountants en fiscalisten
werkzaam bij een SRA-kantoor

T 030 656 60 60
F 030 656 60 66
E vaktechniek@sra.nl
www.sra.nl

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	1
2	Vrije ruimte.....	2
2.1	Vergoedingen/verstrekkingen in de vrije ruimte.....	2
2.2	Vergoeding niet-zakelijke kosten	2
2.3	Cafetariaregeling en fiets	2
2.4	Bedrijfsuitjes	3
2.5	Bedrijfsfitness	4
2.6	Declaratie kosten in later jaar.....	5
2.7	Vergoeding kosten juridische bijstand bij ontslag	5
3	Gereedschappen, mobiele communicatiemiddelen e.d.	7
3.1	Herleving 90%-criterium.....	7
3.2	Vergoeding vaste telefoonlijn onder het noodzakelijkheids criterium	7
4	Maaltijden.....	8
4.1	Waardering onder normbedrag voor maaltijden	8
4.2	Maaltijden dga en werkkostenregeling.....	8
4.3	Splitsing kosten zakenlunch.....	9
4.4	Definitie maaltijd.....	9
4.5	Administratie van kantinemaaltijden	9
5	Reis- en verblijfkosten	10
5.1	Kosten internationale chauffeurs.....	10
6	Arbo-investeringen	11
6.1	Arbo-investeringen op de werkplek thuis	11
6.2	Stoelmassage.....	11
7	Overig	13
7.1	Kleine geschenken.....	13
7.2	Aftrekbeperking en werkkostenregeling	13
7.3	Bonussen	17
7.4	Concernregeling bij tussenholding zonder personeel.....	17

1 Inleiding

In deze praktijkhandreiking zijn de meest gestelde vragen inzake de werkkostenregeling opgenomen. Deze vragen zijn in de loop van 2014/2015 gesteld aan Bureau Vaktechniek van SRA. Daarnaast hebben wij een aantal veelgestelde vragen opgenomen die tot en met 2014 waren opgenomen op de website van de Belastingdienst. Waar het een dergelijke vraag betreft, is dit tussen haakjes bij de betreffende vraag aangegeven. Wij hebben geen aanleiding om te veronderstellen dat de Belastingdienst thans niet meer achter deze antwoorden staat.

De vragen zijn beantwoord aan de hand van de wetgeving zoals deze geldt vanaf 1 januari 2016.

De Belastingdienst heeft ook een groot aantal [vragen en antwoorden](#) op haar website opgenomen. Deze vragen zijn alleen in deze FAQ's verwerkt voor zover hieruit een ander standpunt volgt. Een voorbeeld van een afwijkend standpunt is bijvoorbeeld opgenomen in paragraaf 4.1 van de FAQ's.

Op voorhand merken wij op dat het begrip 'vrije ruimte in de praktijk' tot veel misverstanden leidt. Zo hebben in het kader van de werkkostenregeling veel werkgevers het gevoel dat de vrije ruimte een 'belastingvrije ruimte' vertegenwoordigt. Het is dan ook verstandig werkgevers bewust te maken en op de hoogte te brengen van het feit dat de vrije ruimte feitelijk een belaste ruimte is waarbij op jaarbasis een belastingvrije drempel geldt. Alles wat boven die drempel in de vrije ruimte valt, leidt tot eindheffing. De drempel is dan 1,2% van de loonsom. Deze benadering lijkt meer inzicht in de regeling op te leveren. Als voorbeeld:

Een werkgever verstrekt een vergoeding van € 0,50 per km. Er zijn dan naast de gerichte vrijstelling van € 0,19 een aantal mogelijkheden voor de resterende € 0,31:

- Het bedrag van € 0,31 wordt ten laste van de 'vrije ruimte' gebracht. De werknemer ontvangt in deze variant netto € 0,50 (€ 0,19 + € 0,31) per kilometer. De werkgever betaalt € 0,25 eindheffing (80% van € 0,31), uiteraard indien en voor zover de drempel van 1,2% wordt overschreden. De totale kosten voor de werkgever bedragen € 0,75 (€ 0,19 + € 0,31 + € 0,25) per kilometer.
- Het bedrag van € 0,31 wordt ten laste van de 'vrije ruimte' gebracht, maar de werkgever wil dat de totale kosten niet meer dan € 0,50 per kilometer bedragen. De werknemer krijgt dan naast de gerichte vrijstelling van € 0,19 nog € 0,17 (€ 0,31/1,80) per kilometer. De verschuldigde eindheffing bedraagt € 0,14 (€ 0,17 * 80%). De werknemer ontvangt in deze variant netto € 0,36 (€ 0,19 + € 0,17) per kilometer, terwijl de totale kosten voor de werkgever € 0,50 (€ 0,19 + € 0,17 + € 0,14) per kilometer bedragen.
- Het bedrag van € 0,31 wordt individueel belast bij de werknemer. In het geval van een 42%-tarief betekent dit een loonheffing van € 0,13. De werknemer ontvangt in deze variant netto € 0,37 (€ 0,19 + € 0,31 - € 0,13) per kilometer. De totalekosten voor de werkgever bedragen € 0,50 (€ 0,19 + € 0,31) per kilometer.

Het voorgaande voorbeeld geeft aan dat het in sommige gevallen voordeliger kan zijn om te kiezen voor individueel belasten bij de werknemer in plaats van aanwijzen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte. Hierbij merken wij wel op dat individueel belasten betekent dat het fiscale loon omhooggaat ten opzichte van het aanwijzen in de vrije ruimte. Een dergelijke beslissing kan daarom ook invloed hebben op andere inkomensafhankelijke regelingen (denk aan bijvoorbeeld toeslagen, maar ook de inkomensafhankelijke arbeidskorting en heffingskorting).

Update januari 2017:

De normbedragen zijn aangepast naar het niveau vanaf 2017 en paragraaf 7.2 inzake de aftrekbeperking en de WKR is gewijzigd. De overige tekstuele wijzigingen betreffen geen inhoudelijke wijzigingen.

2 Vrije ruimte

2.1 Vergoedingen/verstrekkingen in de vrije ruimte

Indien alle bonnen worden gedeclareerd, mag je dan de vrije ruimte daarnaast nog volledig onbelast uitkeren? Dus stel: een dga heeft een loonsom van € 100.000 en declareert alle bonnen voor bijvoorbeeld maaltijden met zakelijke relaties, mag dan de volledige vrije ruimte nog onbelast worden uitgekeerd aan de dga?

In principe mogen allerlei soorten vergoedingen aangewezen worden als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte. In principe, omdat de vrijheid hierin begrensd wordt door de gebruikelijkheidstoets. Voor een beschrijving van de gebruikelijkheidstoets verwijzen wij u graag naar onze praktijkhandreiking.

Elke casus is feitelijk en derhalve kunnen wij niet zonder meer een antwoord geven op uw vraag of aan een dga met een loonsom van € 100.000 de volledige vrije ruimte onbelast mag worden uitgekeerd. Dit zal afhankelijk zijn van de kwalificatie die aan deze uitkering wordt meegegeven en of die kwalificatie de gebruikelijkheidstoets doorstaat.

De Belastingdienst beschouwt vergoedingen, verstrekkingen of terbeschikkingstellingen van maximaal € 2.400 per persoon per jaar in ieder geval als gebruikelijk.

2.2 Vergoeding niet-zakelijke kosten

Mijn werknemer maakt geen zakelijke kosten. Kan ik hem dan toch een kostenvergoeding geven die ik als eindheffingsloon onderbreng in de vrije ruimte?

Ja, dat kan. Voor het onderbrengen van vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte hoeft uw werknemer niet zelf zakelijke kosten te maken.

(Bron: website Belastingdienst – veelgestelde vragen, opgenomen tot en met 2014.)

Toevoeging redactie Bureau Vaktechniek: wij merken op dat de vrijheid om kostenvergoedingen ten laste van de vrije ruimte te brengen, wordt begrensd door de gebruikelijkheidstoets.

2.3 Cafetariaregeling en fiets

Een werkgever heeft in 2014 gekozen voor toepassing van de oude regeling. Een werknemer schaft in december 2014 een fiets aan. Aan alle voorwaarden van artikel 37 uitvoeringsregeling LB 2011 (oud) wordt voldaan. De werkgever vergoedt aan de werknemer een bedrag van € 749 en spreekt af dat de werknemer dit bedrag in 36 maanden via zijn brutoloon gaat terugbetalen (cafetariamodel). Wat gebeurt er vanaf 2015 onder de werkkostenregeling? Op welke wijze moet dit in de financiële administratie verwerkt worden?

De vrije vergoeding vindt plaats in december 2014 onder de oude regeling en is in 2014 vrijgesteld (artikel 37 uitvoeringsregeling LB 2011 (oud)). Als gevolg van de afspraak verkrijgt de werkgever een vordering op de werknemer ter grootte van € 749 brutoloon. Deze vordering wordt maandelijks verminderd door inhouding van 1/36 van € 749 op het brutoloon. De inhoudingen die als gevolg hiervan plaatsvinden in 2015, 2016 en 2017, raken de werkkostenregeling in die jaren niet. Hierop geldt één uitzondering: de hoogte van de vrije ruimte is afhankelijk van de totale fiscale loonsom. Door vermindering van het brutoloon, zal ook de totale fiscale loonsom lager en daarmee de vrije ruimte lager worden.

Accountancy: de fiets is economisch eigendom van de werknemer. Hij levert drie jaar lang salaris in (en betaalt deze dus zelf). Er is in feite sprake van een lening/financial lease. Er moet een vordering op de werknemer worden opgenomen per balansdatum.

2.4 Bedrijfsuitjes

Kunnen de reis- en verblijfkosten die onderdeel zijn van een bedrijfsuitje kwalificeren als gerichte vrijstelling?

In de memorie van antwoord (34002, 5 december 2014) wordt nader ingegaan op de fiscale behandeling van reis- en verblijfkosten in het kader van bedrijfsuitjes: in de situatie dat een bedrijfsuitje in het kader van de dienstbetrekking plaatsvindt, is voor de reis- en verblijfkosten de gerichte vrijstelling voor reiskosten, respectievelijk die voor verblijfkosten van toepassing. Voor zover de activiteiten op en rond het uitje in overwegende mate een consumptief karakter dragen, is sprake van een personeelsfestiviteit. De kosten die hiermee samenhangen, kunnen als eindheffingsbestanddeel aangewezen worden. Een dergelijk uitje kan fiscaal gesplitst worden in een deel dat betrekking heeft op reis- en verblijfkosten en geacht wordt plaats te vinden in het kader van een dienstbetrekking en een deel dat geacht wordt betrekking te hebben op een festiviteit. De omstandigheden van het geval zijn bepalend of een dergelijke 'knip' aangebracht kan worden. De invulling van het programma en de tijdsbesteding zijn daarbij richtinggevend (pagina 19 memorie van antwoord, 5 december 2014, 34002).

Op 17 maart heeft de Belastingdienst op haar website de [veelgestelde vragen en antwoorden](#) inzake de werkkostenregeling geactualiseerd. Hierbij komt de Belastingdienst terug op het, tijdens het webinar gegeven, antwoord inzake een feest na een studiedag.

Voor een studiedag op een externe locatie met aansluitend een personeelsfeest geldt volgens de Belastingdienst het volgende.

De invulling van het programma is doorslaggevend bij de beoordeling van het karakter en of dit onbelast is. Studiedagen zijn gericht vrijgesteld. De lunch en de reiskosten maken daarvan deel uit en kunnen daarom ook onbelast verstrekt worden.

Het personeelsfeest is zonder meer een aparte activiteit en heeft vooral een consumptief karakter. De kosten van dit feest zijn loon voor de werknemers welke naar keuze als eindheffingsloon kan worden aangewezen in de vrije ruimte. Het gaat hierbij om de kosten voor het lopend buffet, het optreden van de beroemde artiest en eventuele andere consumpties.

Een personeelsfeest na een studiedag op een externe locatie kan over het algemeen dus niet onder een gerichte vrijstelling vallen. Dit is anders als het personeelsfeest op de eigen locatie van de werkgever wordt georganiseerd. In dat geval kan dit personeelsfeest onbelast plaatsvinden. Nuttigen de personeelsleden echter tijdens het feest ook een maaltijd, dan behoort € 3,30 (bedrag 2017) (bedrag 2016: € 3,25) per maaltijd tot het loon, welke naar keuze als eindheffingsloon kan worden aangewezen in de vrije ruimte.

Uit de [vragen en antwoorden](#) van de Belastingdienst kan worden opgemaakt dat de Belastingdienst van mening is dat personeelsevenementen over het algemeen vooral een consumptief karakter hebben en daarom belast zijn. Een personeelsreis om het bedrijfsjubileum te vieren, een skivakantie om de samenwerking tussen werknemers te bevorderen, een teamuitje met partners van de werknemers, een middagje paintballen en een nieuwjaarsbijeenkomst vormen allemaal belast loon dat naar keuze als eindheffingsloon kan worden aangewezen in de vrije ruimte, aldus de Belastingdienst. Een personeelsevenement is wel vrijgesteld als het zakelijke karakter overheerst. Denk hierbij aan een zakelijk evenement voor uw zakenrelaties waaraan ook werknemers deelnemen of een seminar dat wordt afgesloten met een hapje en een drankje. Ook een ontbijtsessie voor werknemers op een externe locatie is gericht vrijgesteld, als de ontbijtsessie vooral een zakelijk karakter heeft.

Wij hebben voor ons personeel een studiedag op een externe locatie georganiseerd met lunch, diner en een ontspannend avondje teambuilding. Hoe ga ik om met de kosten?

Afhankelijk van de invulling van het programma en de tijdsbesteding, moet u de kosten splitsen in:

- activiteiten met vooral een zakelijk karakter
Voor deze activiteiten zijn 3 gerichte vrijstellingen van toepassing:
 - cursussen, congressen, seminars, vakliteratuur en dergelijke
 - tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking
 - maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter
- activiteiten met vooral een consumptief karakter
Bij deze activiteiten is er sprake van een personeelsfeest. Het deel van de factuur (inclusief btw) voor deze activiteiten is loon van uw werknemers. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon onderbrengen in uw vrije ruimte.

(Bron: website Belastingdienst – veelgestelde vragen, opgenomen tot en met 2014.)

Binnen een onderneming wordt gebruikgemaakt van personeel uit een losstaande stichting. De betreffende onderneming organiseert een personeelsfeest. De betreffende onderneming heeft geen personeel en dus geen vrije ruimte. Het personeelsfeest wordt gehouden voor de mensen die in de onderneming werken, maar niet daar op de loonlijst staan. Strikt genomen is dit dus geen personeelsfeest. Maar wat dan wel? Wellicht een feest voor relaties, dus relatiekosten? Dit zou dan betekenen dat de vrije ruimte van de stichting hier niet mee wordt belast.

Ingevolge artikel 32ab LB kan facultatief een eindheffing worden toegepast op verstrekkingen aan andere dan eigen werknemers voor zover het verstrekkingen betreft die tegelijkertijd en voor dezelfde gelegenheid ook aan de eigen werknemers zijn verstrekt. De eindheffing bedraagt 45% met betrekking tot een verstrekking waarvan de waarde in het economisch verkeer niet meer bedraagt dan € 136 en 75% met betrekking tot een verstrekking waarvan de waarde in het economisch verkeer meer bedraagt dan € 136.

In de geschetste situatie kan niet gekozen worden voor deze eindheffing, omdat er geen eigen werknemers zijn.

Al hetgeen voortvloeit uit de dienstbetrekking is loon. Dit geldt ook wanneer de verstrekking verricht wordt door een derde partij. Uit de rechtspraak volgt dat voor loon van derden, finaliteit een vereiste is: het voordeel moet een tegenprestatie zijn voor werkzaamheden die de ontvanger in zijn hoedanigheid van werknemer verricht. Er moet een beloningsoogmerk zijn bij de derde. Er moet derhalve een direct zakelijk verband zijn tussen de verstrekking en de verrichte werkzaamheden. In de geschetste casus zal waarschijnlijk een direct verband aanwezig zijn tussen de werkzaamheden en de verstrekking van het personeelsfeest. Bij de werknemers van de stichting die het personeelsfeest bezoeken, zal dan ook, naar onze mening, sprake zijn van loon ingevolge artikel 3.81 Wet IB.

Hiervoor hebben we al geconcludeerd dat de onderneming niet inhoudingsplichtig is voor dit loon, noch een eindheffing kan toepassen. Vraag is of de stichting die inhoudingsplichtig is voor de werknemers, inhoudingsplichtig is voor het personeelsfeest. Uit het arrest van de Hoge Raad van 24 juni 1992, nr. 28.156, BNB 1993/19 volgt dat de werkgever (in casu de stichting) zich bewust moet (kunnen) zijn dat de werknemer een voordeel geniet, wil er sprake zijn van loon. Het loon dat de werkgever kent of geacht wordt te kennen, vormt derhalve loon voor de loonheffing. Dit volgt ook uit artikel 4 uitvoeringsbesluit LB (“Degene tot wie een werknemer in dienstbetrekking staat, wordt geacht aan die werknemer het loon te verstrekken dat deze uit hoofde van zijn dienstbetrekking geniet van een niet-inhoudingsplichtige.”). Ervan uitgaande dat het personeelsfeest met medeweten van de stichting plaatsvindt, zal de stichting waarschijnlijk inhoudingsplichtig zijn voor het personeelsfeest.

Omdat de stichting in die situatie geacht wordt het loon te verstrekken, kan de stichting naar onze mening er ook voor kiezen om dit loonbestanddeel (het personeelsfeest) aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte.

2.5 Bedrijfsfitness

Is het met de werkkostenregeling nog steeds mogelijk om het cafetariastelstel toe te passen op bedrijfsfitness welke niet op de werkplek plaatsvindt en dus ten laste van de vrije ruimte komt?

Omtrent bedrijfsfitness is in de parlementaire behandeling onlangs het volgende aan de orde geweest.

Voor fitness op de werkplek geldt een nihilwaardering. Fitness buiten de werkplek is belast voor zover het niet-werkplekgerelateerde fitness betreft. Voor deze fitness kan gebruik worden gemaakt van de vrije ruimte.

Werkplekgerelateerde fitness is gericht vrijgesteld, ongeacht of deze op de werkplek zelf plaatsvindt of elders. Bij werkplekgerelateerde fitness moet bijvoorbeeld gedacht worden aan fitness voor het onderhouden van fitheid die vereist is voor de uitoefening van werkzaamheden zelf. Meer algemeen: als de werkgever risico's ziet voor de gezondheid van zijn werknemers die hij met een gericht fitnessprogramma in zijn arbobeleidsplan wil wegnemen, dan is dat gericht vrijgesteld (schriftelijke antwoorden WGO 30 oktober 2014, AFP/2014/982, pagina 7).

Let op! Het is niet zonder meer mogelijk om werknemers een sportschoolabonnement naar keuze te verstrekken onder de gerichte vrijstelling. Ook niet als deze mogelijkheid wordt opgenomen in het arboplan.

Een fitnessvoorziening is buiten de werkplek alleen gericht vrijgesteld als het in redelijkheid een arbovoorziening is. Uit de [vragen en antwoorden](#) op de website van de Belastingdienst maken wij op dat hiervan sprake is als de werkgever in de arbeidsomstandigheden risico's ziet voor de gezondheid van de werknemers en hij deze risico's met een gericht fitnessprogramma in zijn arboplan wil voorkomen of wegnemen. Gewoon fitness is daarvoor niet voldoende. De werknemers moeten een gericht arbofitnessprogramma volgen dat samenhangt met de bijzondere risico's of eisen van de functie. Hierbij past geen vrijblijvendheid van de werknemer: de werknemer moet aan het arbofitnessprogramma meedoen. Om de vrijstelling te kunnen gebruiken, moet de werkgever de kosten van de arbovoorziening volledig voor zijn rekening nemen en dus geen eigen bijdrage van de werknemer vragen, aldus de Belastingdienst.

Onder de werkkostenregeling is het nog steeds mogelijk om een cafetariaregeling toe te passen. Alleen voor het noodzakelijkheids criterium zijn de voorzieningen die met toepassing van een cafetariaregeling worden vergoed of verstrekt expliciet uitgesloten (artikel 31a, zevende lid, Wet LB). Uit de uitleg die de Belastingdienst geeft aan de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen maken wij op dat de Belastingdienst van mening is dat een cafetariaregeling ook hier niet kan worden toegepast, omdat er dan sprake is van vrijblijvendheid van de werknemer.

2.6 Declaratie kosten in later jaar

Ik maak gebruik van de werkkostenregeling. Mijn werknemer declareerde in januari 2014 kosten over december 2013 die niet gericht zijn vrijgesteld. Kan ik de vergoeding onderbrengen in mijn vrije ruimte?

Ja, dat kan. Want voor de loonbelasting geldt het kasstelsel: de vergoeding wordt beoordeeld aan de hand van de wetgeving die geldt op het moment waarop de vergoeding vorderbaar en inbaar is. Vergoedingen voor kosten die niet gericht zijn vrijgesteld, is loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon onderbrengen in uw vrije ruimte. Dat geldt ook voor deze jaargrensoverschrijdende vergoeding: u brengt het loon in 2014 onder in uw vrije ruimte.

(Bron: website Belastingdienst – veelgestelde vragen, opgenomen tot en met 2014.)

2.7 Vergoeding kosten juridische bijstand bij ontslag

Een werkgever betaalt de door een werknemer gemaakte juridische kosten in verband met ontslag van die werknemer. Komt deze vergoeding voor juridische kosten in aanmerking voor een gerichte vrijstelling/nihilwaardering/intermediaire kosten of vallen deze kosten toch onder de vrije ruimte?

Uw vraag is helaas (nog) niet expliciet te beantwoorden. Daarover is momenteel onvoldoende bekend. Wij menen dat onderscheid gemaakt zou moeten worden tussen de situatie waarin het recht op een



dergelijke vergoeding al op voorhand in de arbeidsovereenkomst is opgenomen of bijvoorbeeld in de secundaire arbeidsvoorwaarden, en de situatie waarin de werknemer zelf dergelijke kosten maakt en deze uiteindelijk in het kader van een vaststellingsovereenkomst geheel of gedeeltelijk vergoed krijgt.

In het eerste geval zou sprake kunnen zijn van intermediaire kosten, maar geheel zeker is dat niet.

In het laatste geval lijkt ons sprake te zijn van een vergoeding die ofwel onder de eindheffing kan worden gebracht, ofwel in de vrije ruimte. Van een gerichte vrijstelling of nihilwaardering is geen sprake.

3 Gereedschappen, mobiele communicatiemiddelen e.d.

3.1 Herleving 90%-criterium

In het Rekenmodel (quickscan) Werkkostenregeling is in het invulblad bij verstrekking/vergoeding telefoon en computer het criterium 'mits gebruik op de werkplek en minimaal 90% zakelijk' opgenomen (= gerichte vrijstelling). Dit criterium geldt in de WKR t/m 2014, maar is vanaf WKR 2015 toch komen te vervallen?

Met betrekking tot gereedschappen, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke zijn er drie mogelijkheden:

1. Ze vallen onder het noodzakelijkheidscriterium: ze zijn dan onder dit noodzakelijkheidscriterium gericht vrijgesteld.
2. Als ze niet onder het noodzakelijkheidscriterium vallen, bijvoorbeeld omdat ze niet zonder meer nodig zijn, is het nog mogelijk dat ze onder de nieuwe gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen vallen. Dit is het geval als ze geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt en geheel of nagenoeg geheel zakelijk worden gebruikt. Als hieraan wordt voldaan, zijn ze alsnog gericht vrijgesteld (ondanks dat ze niet onder het noodzakelijkheidscriterium vallen).
3. Ze voldoen zowel niet aan het noodzakelijkheidscriterium als niet aan de nieuwe gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen: ze zijn dan individueel belast of kunnen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen in de vrije ruimte.

De verwarring ontstaat, omdat de wetgever ervoor gekozen heeft om het 90%-criterium weer van de plank te halen in het kader van de nieuwe gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen.

3.2 Vergoeding vaste telefoonlijn onder het noodzakelijkheidscriterium

Kunnen de telefoonkosten van een vaste telefoonlijn thuis onder het noodzakelijkheidscriterium vallen?

Nee, het noodzakelijkheidscriterium geldt voor **mobiele** communicatiemiddelen. Alleen om die reden kan de vergoeding van een **vaste** telefoonlijn niet onder het noodzakelijkheidscriterium vallen.

4 Maaltijden

4.1 Waardering onder normbedrag voor maaltijden

Wanneer de werkelijke jaarlijkse maaltijdskosten (oftewel de commerciële waarde) minder zijn dan (het aantal werkdagen x (normbedrag)) € 3,30 (bedrag 2017) (bedrag 2016: € 3,25) per maaltijd, is het dan ook toegestaan om de commerciële waarde te hanteren?

De forfaitaire waardering van maaltijden op de werkplek is een tegemoetkoming die kan worden toegepast als de waarde in het economisch verkeer of de factuurwaarde van een maaltijd hoger is dan het forfaitaire bedrag.

Het is dus mogelijk om uit te gaan van de factuurwaarde (als een derde niet verbonden vennootschap een bedrag in rekening heeft gebracht) of van de waarde in het economisch verkeer (in de overige gevallen) als deze lager is dan het forfaitaire bedrag.

(Artikel 13, eerste en derde lid, Wet LB juncto artikel 3.8 Uitvoeringsregeling LB 2011.)

Let op! Er bereikten ons geluiden uit het land dat de Belastingdienst hier mogelijk anders over denkt. De Belastingdienst zou van mening zijn dat per maaltijd altijd het normbedrag van € 3,30 per maaltijd tot het loon moet worden gerekend en dat het daarbij niet uitmaakt wat de werkelijke kosten van de maaltijd zijn. Wij delen deze visie van de Belastingdienst niet. In de wet staat (artikel 13, derde lid Wet LB) dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld op grond waarvan de waarde van niet in geld genoten loon op een lager bedrag kan worden gesteld dan ingevolge artikel 13, eerste of tweede lid Wet LB. Hieruit volgt dat in principe de hoofdregel geldt (waarde in het economisch verkeer of factuurwaarde), maar dat gekozen kan worden voor de lagere forfaitaire waardering. Dit lagere bedrag is vervolgens in artikel 3.8 uitvoeringsregeling LB 2011 vastgesteld op € 3,30 (voor het jaar 2017). De titel van artikel 3.8 uitvoeringsregeling LB 2011 luidt: “bepaling waarde voorziening op de werkplek (lager dan waarde in het economisch verkeer of factuurwaarde)”, hetgeen ook een indicatie vormt dat de forfaitaire waardering alleen opgaat als de waarde in het economisch verkeer of de factuurwaarde hoger is.

Als dit al niet uit artikel 3.8 uitvoeringsregeling LB 2011 zou volgen, dan nog kan de uitvoeringsregeling de wet niet overrulen. De uitvoeringsregeling is geen wet in formele zin en is staatsrechtelijk dus van een lagere rangorde dan de Wet LB.

Peter Hoogstraten, Landelijk vaktechnisch coördinator Loonheffingen bij de Belastingdienst, heeft ons onlangs mondeling bevestigd dat naar zijn mening het bedrag van € 3,30 (bedrag 2017) inderdaad een maximum is en niet een normbedrag. Als de waarde in het economisch verkeer van de maaltijd lager is dan het maximum kan derhalve, naar zijn mening, deze waarde in het economisch verkeer worden gehanteerd.

4.2 Maaltijden dga en werkkostenregeling

Hoe dienen de kosten voor een etentje van een dga, die met klanten van de werkmaatschappij zakelijk eet, te worden behandeld? De kosten voor dit etentje worden in principe rechtstreeks door de werkmij betaald (creditcard van de werkmij). De dga staat echter niet op de loonlijst van de werkmij, maar op die van zijn eigen holding.

De kosten van het zakelijke etentje, voor zover zij betrekking hebben op de cliënt, betreffen intermediaire kosten voor de werkmaatschappij. De kosten voor het zakelijke etentje, voor zover zij betrekking hebben op de dga, betreffen een gerichte vrijstelling (ervan uitgaande dat het inderdaad om een etentje gaat met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter).

Feitelijk is dit een loonbestanddeel dat in de loonadministratie van de holding voorkomt. Omdat het een gerichte vrijstelling betreft, zal dit echter geen invloed hebben op de vrije ruimte in de holding.

Overigens kunt u door toepassing van de concernregeling (mits mogelijk in uw casus) eventuele problematiek voorkomen die zich voordoet met betrekking tot loonbestanddelen die wel de vrije ruimte van de dga/holding raken. Bij toepassing van de concernregeling ontstaat immers een gezamenlijke vrije ruimte.

4.3 Splitsing kosten zakenlunch

Mijn werknemer had een zakenlunch. Moet ik de rekening voor de loonheffingen splitsen in een deel van de werknemer en een deel van de klant?

Nee, dat hoeft niet als het aantoonbaar om een zakelijk etentje gaat. De volledige rekening voor de zakenlunch is dan onbelast.

(Bron: website Belastingdienst – veelgestelde vragen, opgenomen tot en met 2014.)

4.4 Definitie maaltijd

Kunt u een definitie van een maaltijd geven?

Op 3 februari 2015 heeft de Belastingdienst tijdens een live-uitzending (webinar) nadere uitleg gegeven over de WKR¹. Tijdens het webinar heeft de Belastingdienst aangegeven dat het begrip maaltijd niet nader gedefinieerd is. Een kop soep plus een aantal boterhammen met beleg en een beker melk worden volgens de Belastingdienst wel als maaltijd aangemerkt, maar alleen een snack of alleen een kopje soep met een beker melk vormt geen maaltijd.

Voor het verteer op de werkplek dat geen maaltijd vormt, geldt een nihilwaardering. Dit betekent dat voor de snack en het kopje soep met de beker melk de normwaardering van € 3,30 (bedrag 2017) (bedrag 2016: € 3,25) per maaltijd niet hoeft te worden toegepast.

4.5 Administratie van kantinemaaltijden

Hoe kunnen de kantinemaaltijden geadministreerd worden?

Uit het webinar van 3 februari 2015 komt naar voren dat de werkgever geen administratie hoeft te voeren van de kantinemaaltijden als de werknemers door het jaar heen gemiddeld voor meer dan € 3,30 (bedrag 2017) (bedrag 2016: € 3,25) lunchtegen betaling.

Volgens de Belastingdienst kun je hierbij uitgaan van de prijslijsten van de kantine. Kan daaruit afgeleid worden dat de gemiddelde lunch boven de € 3,30 ligt, dan hoef je als werkgever geen administratie meer bij te houden en valt de kantine buiten de werkkostenregeling. Het gegeven dat een enkele werknemer mogelijk gemiddeld luncht voor minder dan € 3,30 doet daaraan niets af. Het gaat om het gemiddelde en dit wordt bepaald op werkgeversniveau.

Ook in de [vragen en antwoorden](#) op de website van de Belastingdienst is opgenomen dat de werkgever geen administratie van de maaltijden hoeft bij te houden als de werknemers ten minste € 3,30 voor de maaltijd betalen.

Een werkgever kan afspraken maken met de Belastingdienst over de looncomponent als werknemers door het jaar heen gemiddeld voor minder dan € 3,30 lunchen tegen betaling. Tijdens het webinar van 3 februari 2015 is aangegeven dat aan de hand van een steekproef gedurende een bepaalde periode afspraken voor één of twee jaar gemaakt kunnen worden met de inspecteur over welke looncomponent in aanmerking moet worden genomen.

¹ Wij merken op dat een vraag hierbij is wat de rechtskracht is van het webinar. Kan aan de daar gedane uitspraken een in rechte te honoreren vertrouwen ontleend worden?

5 Reis- en verblijfkosten

5.1 Kosten internationale chauffeurs

Volgens de cao kon ik mijn internationale chauffeurs een onbelaste vergoeding geven voor nachtwerk zonder dat ik zelf de kosten controleer. Is dit onder de werkkostenregeling ook mogelijk?

Ja, dat is mogelijk op grond van de cao voor het beroepsgoederenvervoer over de weg en verhuur van mobiele kranen van Transport en Logistiek Nederland (TLN) en de cao Goederenvervoer Nederland van Koninklijk Nederlands Vervoer (KNV). De aannemelijkheid van deze kosten voor werknemers is na onderzoek vastgesteld. U kunt de verblijfskostenvergoedingen behandelen als een gerichte vrijstelling.

(Bron: website Belastingdienst – veelgestelde vragen, opgenomen tot en met 2014.)

Toevoeging redactie Bureau Vaktechniek SRA: de gerichte vrijstelling waarop bedoeld wordt, is de vergoeding voor tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking alsmede maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter (artikel 31a, tweede lid, onderdeel b Wet LB).

6 Arbo-investeringen

6.1 Arbo-investeringen op de werkplek thuis

Kan een werkgever de arbo-investeringen die een werknemer thuis doet onbelast vergoeden onder de werkkostenregeling?

Vanaf 2015 geldt er een nieuwe gerichte vrijstelling voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen waarvoor tot en met 2014 een nihilwaardering gold. Door deze maatregel komt het onderscheid tussen (al dan niet in eigendom) verstrekte voorzieningen en vergoedingen voor dergelijke voorzieningen te vervallen. De uitvoeringsregeling (artikel 8.4a uitvoeringsregeling LB 2011) geeft aan dat het gaat om de volgende voorzieningen, ingeval deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden:

- voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbobeleid van de werkgever;
- hulpmiddelen die ook elders gebruikt kunnen worden en die geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruikt worden.

Een werkplek is elke plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor de werkgever op grond van de Arbeidsomstandighedenwet verantwoordelijk is. Deze zorgplicht kan blijken uit een arboplan of uit een risico-inventarisatie op grond van de Arbeidsomstandighedenwet. Onder werkplek wordt in principe niet verstaan de werkplek thuis. Dit is slechts anders indien er sprake is van een ruimte met bijvoorbeeld een eigen opgang en sanitair (de ruimte moet een zelfstandig deel van de woning zijn) waarin de werknemer werkt en waarvoor een zakelijke huurovereenkomst tussen werknemer en werkgever is afgesloten, waardoor alleen de werkgever over de ruimte beschikt.

Daarnaast kan de werkruimte thuis voor de gericht vrijgestelde arbovoorzieningen ook als werkplek worden aangemerkt in geval van thuiswerk in de zin van de Arbowet (artikel 8.4a, tweede lid, uitvoeringsregeling LB 2011).

Door aanwijzing van de werkruimte thuis als werkplek kunnen voorschriften ter zake van de ergonomische inrichting van de werkplek, de beeldschermwerkplek en het dag- of kunstlicht ook op de werkplek thuis gericht vrijgesteld verstrekt of vergoed worden.

6.2 Stoelmassage

Wij hebben een automatiseerder als klant (softwareontwikkeling). Omdat de werknemers veel achter de computer zitten, krijgen de werknemers een massage van nek en schouders op de werkplek. Is dit een gerichte vrijstelling (soort arbovoorziening) of moet dit onder de vrije ruimte vallen (en waarom)?

Deze voorziening kan onder een gerichte vrijstelling vallen. Het handboek loonheffingen 2015 (pagina 228-229) schrijft hierover het volgende:

“20.1.10 Arbovoorzieningen

Arbovoorzieningen zijn gericht vrijgesteld. Hierbij maakt het niet uit of u deze vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt en of uw werknemer de voorziening op de werkplek gebruikt of niet. In al deze situaties geldt een gerichte vrijstelling die niet ten koste gaat van uw vrije ruimte. Het gaat om de volgende voorzieningen:

- arbovoorzieningen op de werkplek;
- arbovoorzieningen buiten de werkplek (bijvoorbeeld een medische keuring).

De arbovoorzieningen moeten wel aan de volgende voorwaarden voldoen:

- De arbovoorzieningen hangen samen met uw verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.
- De werknemer gebruikt de voorzieningen (gedeeltelijk).

- De werknemer betaalt geen eigen bijdrage voor de voorzieningen.

Het gaat bijvoorbeeld om:

- een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser
 - een zonnebril voor een chauffeur of piloot
 - speciale isolerende of beschermende kleding
- (zie paragraaf 20.2.4 voor meer informatie over (werk)kleding en uniformen)
- een verplichte medische keuring
 - een aanstellingskeuring
 - een geneeskundig of arbeidsgezondheidskundig onderzoek, een second opinion of een griepprik in het kader van preventie- en verzuimbeleid
 - een door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma
 - een EHBO-cursus die in redelijkheid deel uitmaakt van uw arboplan, als de werknemer geen eigen bijdrage hoeft te betalen.

Dit geldt ook voor herhalingscursussen en bijscholing in verband met het EHBO-diploma. Krijgt de werknemer met een EHBO-diploma hiervoor een toeslag, dan is deze toeslag wel belast.

Stoelmassage of reflexzonemassage

Een stoelmassage of reflexzonemassage kunt u onder de volgende voorwaarden onbelast ter beschikking stellen:

- U heeft als werkgever een arboplan.
- De massage maakt in redelijkheid deel uit van dat arboplan.
- De massage vindt tijdens werktijd plaats.
- De werknemer hoeft geen eigen bijdrage te betalen.

7 Overig

7.1 Kleine geschenken

In het rekenmodel WKR wordt vermeld dat kleine geschenken (geen geld of waardebon) tot maximaal € 25 geen loon vormen. Graag verneem ik van u uit welk wetsartikel dit blijkt.

Het betreffende onderdeel uit het rekenmodel is niet gebaseerd op een wetsartikel, maar op het besluit van 23 juni 2014, BLKB2014/1033M en de voorgaande besluiten met betrekking tot ditzelfde onderwerp, waarin de staatssecretaris uitleg geeft wanneer de Belastingdienst van mening is dat er geen loon is.

Citaat uit het besluit:

“4.9 Kleine geschenken

De Belastingdienst neemt aan dat sprake is van loon bij verstrekkingen en betalingen die duidelijk gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking, zoals bloemen ter gelegenheid van secretaressedag of een ambtsjubileum. Sommige geschenken van de werkgever zijn geen loon uit dienstbetrekking. Zo wordt bijvoorbeeld de rouwkrans van de werkgever of de fruitmand aan een zieke werknemer eerder uit wellevendheid, sympathie of piëteit op grond van een persoonlijke relatie verstrekt, dan uit hoofde van het werkgeverschap. Er is dan hetzij geen op geld waardeerbaar voordeel, hetzij geen uit de dienstbetrekking genoten voordeel, zodat dergelijke verstrekkingen buiten het loon blijven. In de praktijk is het niet altijd eenvoudig om vast te stellen in hoeverre een geschenk niet zozeer een grond vindt in de dienstbetrekking dat geen sprake is van loon.

De Belastingdienst neemt in elk geval aan dat geen sprake is van loon als een werkgever diens werknemer een persoonlijke attentie geeft in situaties waarin ook anderen dan de werkgever een dergelijke attentie plegen te geven bij de desbetreffende gelegenheid en:

- het geen geld of waardebonnen betreft; en
- de attentie niet een factuurwaarde (inclusief omzetbelasting) heeft die hoger is dan € 25.”

7.2 Aftrekbeperking en werkkostenregeling

Geldt de aftrekbeperking van artikel 3.15 Wet IB2001 voor WKR-kosten (zowel IB als Vpb)?

Onlangs is nieuwe informatie beschikbaar gekomen die duidelijk maakt hoe de Belastingdienst deze vraag beantwoordt. Deze nieuwe informatie is onder meer afkomstig van het Forum Fiscaal Dienstverleners en uit een gesprek met Peter Hoogstraten, Landelijk vaktechnisch coördinator Loonheffingen.

Standpunt Belastingdienst

Op het Forum Fiscaal Dienstverleners meldt de Belastingdienst omtrent de aftrekbeperkingen en de WKR-kosten onder meer het volgende²:

Aftrekbeperking

De algemene aftrekbeperkingen van artikel 3.14 e.v. Wet IB 2001 zijn in een aantal gevallen niet van toepassing. Deze uitzonderingen vloeien niet zozeer voort uit het systeem van winstbepaling, maar eerder uit het karakter van de kosten. Onder andere zijn de aftrekbeperkingen niet van toepassing als er sprake is van loonkosten. De kostenpost 'loon'

² Voor de leesbaarheid hebben wij de originele tekst van het Forum herschikt zonder afbreuk te doen aan de inhoud zoals deze door de Belastingdienst bedoeld was. Voor de originele tekst verwijzen wij naar <https://ffd.pleio.nl/questions/view/47642702/verband-wkr-en-aftrekbeperkingen-ibvvpb>

is immers als zodanig niet genoemd en wordt dus daarom niet in aftrek beperkt. In dit kader wordt onder meer verwezen naar Kamerstukken, 21 184, nr. 60b, p. 3-4; Kamerstukken, 20 874, nr. 3, p. 8 en Kamerstukken, 20 874, nr. 190a, p. 11-12.

Begrip loonkosten

Voor het aanmerken van een uitgave voor de toepassing van de aftrekbeperkingen als loonkostenpost, heeft de wetgever aansluiting gezocht bij de belastbaarheid van de vergoeding of verstrekking in de loonbelasting. Dat blijkt onder meer uit Kamerstukken, 20 874, nr. 3, pagina's 3, 4 en 6.

Voor toepassing van de aftrekbeperkingen in de winstsfeer is dus van belang of de bedoelde posten belastingvrij worden vergoed/verstrek aan werknemers. Daarom moet in de eerste plaats worden beoordeeld of sprake is van loon (Artikel 10 Wet LB 1964). Als daarvan geen sprake is, is de onderhavige uitzonderingsregel niet aan de orde en geldt de aftrekbeperking wel. Als de vergoeding of verstrekking loon vormt, rijst de vraag of het is vrijgesteld. Als dat het geval is, is de uitzonderingsregel evenmin van toepassing³.

Loonkosten onder de werkkostenregeling

De vraag is of en in hoeverre gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen of binnen de vrije ruimte vallende vergoedingen en verstrekkingen als loonkosten kunnen worden aangemerkt en derhalve niet onder de aftrekbeperking bij de winstbepaling vallen. Met de invoering van de werkkostenregeling is hoofdstuk IIA in de Wet LB 1964 inzake vrije vergoedingen en verstrekkingen vervallen.

Volgens de oude definitie van artikel 10, lid 1, Wet LB 1964, is loon al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten. Daaraan is met invoering van de werkkostenregeling toegevoegd: 'daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking'.

Deze aanpassing van de wettelijke definitie moet worden gezien volgens de parlementaire behandeling als een verduidelijking en niet als een uitbreiding van het ruime loonbegrip (Kamerstukken I, 2009-2010, 32 130, nr. E, p. 43) en heeft daarom geen gevolgen voor de reikwijdte van de uitzondering op de aftrekbeperkingen. Er is in zoverre dan ook geen wijziging beoogd ten opzichte van het oude regime ter zake van vergoedingen en verstrekkingen (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 130, nr. 3, p. 65-66). Als sprake is van loonkosten, dan blijven de aftrekbeperkingen van artikel 3.14 e.v. Wet IB 2001 buiten toepassing. In beginsel zal voor de beoordeling of sprake is van loonkosten nog steeds concreet moeten worden getoetst of en in hoeverre een vergoeding/verstrekking is vrijgesteld van loonheffing. Of een vergoeding binnen de vrije ruimte ook als vrijgesteld moet worden aangemerkt, is daarbij de belangrijkste vraag. Indien de vergoeding of verstrekking belast is als loon, dan is het loonbestanddeel niet in aftrek beperkt: 'De vergoedingen en verstrekkingen die onder het forfaitaire bedrag van de vrije ruimte worden gebracht, kunnen niet worden aangemerkt als loonkosten. De eindheffing die, als het forfait wordt overschreden, voor rekening van de werkgever komt, vormt voor hem een kostenpost die hij in aftrek brengt op de winst voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting' (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 130, nr. 3, p. 14).

³ Opmerking SRA: Men moet zich realiseren dat deze benadering gold voor de toen geldende wettelijke regeling waarin de huidige systematiek van de WKR nog niet bestond. Of deze benadering tijdens de parlementaire behandeling zonder meer toepasbaar is op de nu geldende WKR-systematiek, is de vraag.

Van Peter Hoogstraten, Landelijk vaktechnisch coördinator Loonheffingen bij de Belastingdienst, hebben wij begrepen dat de Belastingdienst bij het toepassen van de aftrekbeperking de volgende benadering volgt:

- Alle WKR-kosten die individueel bij werknemers belast zijn in de loonbelasting, worden niet in aftrek beperkt.
- Alle WKR-kosten als eindheffingsbestanddeel zijn aangewezen en die volledig in de vrije ruimte vallen, worden wel in aftrek beperkt.
- Alle WKR-kosten die als eindheffingsbestanddeel zijn aangewezen en die mogelijk niet volledig in de vrije ruimte vallen omdat de vrije ruimte in betreffend jaar wordt overschreden, worden als volgt behandeld:
 - Voor zover de WKR-kosten in de vrije ruimte vallen, worden deze wel in aftrek beperkt.
 - Voor zover de WKR-kosten worden belast tegen 80% eindheffing, worden deze niet in aftrek beperkt.
 - Hierbij geldt dat de inhoudingsplichtige kan kiezen hoe hij/zij de WKR-kosten wil toerekenen aan de vrije ruimte en de 80% eindheffing. In een voorbeeld: Stel een inhoudingsplichtige heeft in een jaar totaal € 11.500 WKR-kosten als eindheffingsbestanddeel aangewezen in de vrije ruimte. Hiervan heeft € 2.000 betrekking op kosten die mogelijk in aftrek zouden kunnen worden beperkt. De vrije ruimte bedraagt € 10.000. Over een overschrijding van € 1.500 is derhalve 80% eindheffing verschuldigd. De inhoudingsplichtige kan er in dit geval voor kiezen om van de € 2.000 die betrekking heeft op kosten die mogelijk in aftrek zouden worden kunnen beperkt, € 1.500 toe te rekenen aan de overschrijding die tegen 80% wordt belast. Dit betekent dat in dit geval de aftrekbeperking van artikel 3.15 Wet IB 2001 slechts van toepassing is op € 500.

Andere interpretatie

De staatssecretaris schrijft over de combinatie WKR en aftrekbeperking in zijn nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2017 (TK, pagina 114/115):

“Met betrekking tot de aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met voedsel en drank ten behoeve van werknemers onder verschillende omstandigheden geldt het volgende. Aan werknemers verstrekt voedsel voor zover dat bij hen als loon in aanmerking dient te worden genomen en derhalve voor de werkgever in fiscale zin loon vormt, is bij deze werkgever niet aan de aftrekbeperking onderhevig (dan is er sprake van loonkosten en niet van gemengde kosten). Dit betekent dat indien een werkgever aan zijn personeel gratis maaltijden verstrekt, de aftrekbeperking slechts van toepassing is op dat deel van de kosten van de maaltijd dat niet is aan te merken als loon in natura. De waarde van maaltijden die op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, wordt gesteld op € 3,20 (cijfer 2016) (opmerking redactie SRA: dit moet thans uiteraard zijn € 3,25). Dat betekent dat van de kosten van de maaltijd € 3,20 als loonkosten volledig aftrekbaar is en het resterende deel onder de aftrekbeperking valt. Verder wordt de waarde van consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd en geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, voor de heffing van de loonbelasting in redelijkheid op nihil gesteld. Koffie, thee, snacks, soep, een gebakje bij een verjaardag of een drankje aan het einde van de week zijn voorbeelden van consumpties op de werkplek. Een incidentele vergoeding of verstrekking van een maaltijd (buiten de vaste werkplek met een klant, onderweg voor het

werk en tijdens overwerk) waarvan het zakelijke belang meer dan bijkomstig is, leidt niet tot belastbaar loon.”

Wij kunnen de staatssecretaris niet volgen in zijn redenering die blijkens de voetnoten in de Nota n.a.v. het Verslag bp 2017 ook volledig gebaseerd is op de interpretatie zoals die gold in het pre-WKR-tijdperk. De invloed van de WKR op de aftrekbeperking zou ook anders kunnen worden geïnterpreteerd. Deze interpretatie is overigens (nog) niet door een rechter getoetst of (voor zover wij hebben kunnen nagaan) überhaupt aan een rechter voorgelegd. De vraag is dan ook of deze interpretatie, mede gezien de wetsgeschiedenis van de aftrekbeperking, een rechterlijke toets zal doorstaan.

Tot 1 januari 2011 luidde artikel 10, eerste lid, Wet LB: “Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten.” Met ingang van 1 januari 2011 is artikel 10, eerste lid, Wet LB echter, in verband met de invoering van de WKR, gewijzigd in: “Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.” Dit betekent dat vanaf 1 januari 2011 alles dat uit een dienstbetrekking wordt genoten voor “de werkgever in fiscale zin loon vormt”. En zoals de staatssecretaris zelf in zijn antwoord schrijft, zijn alle kosten die bij de werkgever in fiscale zin loon vormen, niet aan de aftrekbeperking onderhevig.

De staatssecretaris baseert zijn uitingen in de nota naar aanleiding van het verslag volkomen op de situatie zoals die tot 1 januari 2011 bestond (het pre-WKR-tijdperk). Vanaf 1 januari 2011 is ingevolge artikel 10 Wet LB echter alles loon. In artikel 13, derde lid, Wet LB is vervolgens wel bepaald dat bij ministeriële regeling nadere regels gesteld kunnen worden op grond waarvan de waarde van een aantal niet in geld genoten loonbestanddelen op een lager bedrag kunnen worden gesteld dan ingevolge de eerste twee leden van artikel 13 Wet LB. Dit betekent echter naar onze mening niet dat die loonbestanddelen daarmee geen fiscaal loon meer zijn in de zin van artikel 10 Wet LB. Was dat tot 1 januari 2011 nog wel het geval voor de vrije vergoedingen en verstrekkingen omdat daarvan expliciet was opgenomen in de artikelen 15 tot en met 17 Wet LB dat zij niet tot het loon behoorden, voor de loonbestanddelen waarnaar de staatssecretaris verwijst (bijvoorbeeld de consumpties op de werkplek), geldt dit vanaf 1 januari 2011 expliciet niet meer. Deze loonbestanddelen blijven naar onze mening gewoon loon, maar worden ingevolge artikel 13 Wet LB mogelijk wel anders gewaardeerd.

Of dit voldoende is om de aftrekbeperking niet te laten gelden, zal voor een rechter moeten worden uitgemaakt, nu de Belastingdienst expliciet van mening is dat de aftrekbeperking van toepassing is.

Vanaf 1 januari 2011 zijn ingevolge artikel 31, eerste lid, onderdeel f Wet LB eindheffingsbestanddelen door de inhoudingsplichtige aangewezen vergoedingen en verstrekkingen. Deze aanwijzing als eindheffingsbestanddeel betekent naar onze mening echter niet dat daarmee geen sprake meer is van fiscaal loon in de zin van artikel 10 Wet LB. Integendeel: de aangewezen vergoeding of verstrekking blijft naar onze mening gewoon loon, het is alleen de werkgever die de belasting over dit loon draagt. Dat voor deze af te dragen belasting nog een vrijstelling geldt van 1,2% van de totale loonsom vermeerderd met een aantal met name genoemde gerichte vrijstellingen, doet hier naar onze mening niets aan af. Ook hier geldt dat een rechter zal moeten uitmaken of dit voldoende is om de aftrekbeperking buiten toepassing te laten.

7.3 Bonussen

Als er aan het eind van het jaar nog vrije ruimte over is, kan ik dat dan gebruiken voor onbelaste bonussen? En mag dat met terugwerkende kracht?

Als het gebruikelijk is de bonussen onder de eindheffing te laten vallen, kunt u het restant van de vrije ruimte gebruiken voor onbelaste bonussen. U moet de bonussen dan ook toetsen aan de gebruikelijkheidstoets.

Vergoedingen of verstrekkingen van maximaal € 2.400 per persoon per jaar beschouwen wij in ieder geval als gebruikelijk.

Afgezien van een paar uitzonderingen, kiest u zelf welke vergoedingen en verstrekkingen u als eindheffingsloon onderbrengt in uw vrije ruimte. Voor het onderbrengen van deze vergoedingen en verstrekkingen hoeft uw werknemer niet eerst zelf kosten te maken. Als u gebruikmaakt van de werkkostenregeling, toetsen wij niet of er een relatie is tussen uw vergoeding en kosten die uw werknemer maakt.

U kunt de bonussen niet met terugwerkende kracht (in vorige aangiftetijdvakken) onderbrengen in uw vrije ruimte. Binnen de werkkostenregeling bepaalt u uiterlijk op het moment van vergoeden of verstrekken of u de vergoeding of verstrekking in de vrije ruimte onderbrengt door deze als eindheffingsloon in uw administratie op te nemen. Hebt u eenmaal een keuze gemaakt, dan is die keuze definitief.

(Bron: website Belastingdienst – veelgestelde vragen, opgenomen tot en met 2014.)

Kan een bonus tot € 2.400 per werknemer per jaar altijd als eindheffingsloon worden aangewezen in de vrije ruimte?

Ja, dat kan. De Belastingdienst toetst de gebruikelijkheid van vergoedingen tot € 2.400 per werknemer per jaar niet. Tijdens de intermediairdagen 2014 is op de vraag of een bonus van maximaal € 2.400 gebruikelijk is – ook als deze 10 of 20 procent van de loonsom van een werknemer uitmaakt – zelfs geantwoord dat ook in die situatie de Belastingdienst de gebruikelijkheid niet toetst.

Is het onder de aangescherpte gebruikelijkheidstoets in 2016 nog mogelijk om een bonus als eindheffingsloon aan te wijzen?

Naar onze mening zal dit tot een bedrag van € 2.400 per werknemer per jaar nog steeds mogelijk moeten zijn. In de nota naar aanleiding van het verslag 'Overige fiscale maatregelen 2016' (pag. 58/59) is opgenomen dat de aanscherping van het gebruikelijkheidscriterium geen gevolgen heeft voor de doelmatigheidsgrens van € 2.400 per werknemer per jaar. Dit bedrag van € 2.400 staat in het Handboek Loonheffingen en de werkgever heeft hierover zekerheid vooraf zonder dat hij een inspecteur hoeft te raadplegen (Antwoorden WGO 29 oktober 2015, AFP/2015/925, pag. 43/44).

Tot een bedrag van € 2.400 per werknemer per jaar (ervan uitgaande dat er niet al andere vergoedingen/verstrekkingen/terbeschikkingstellingen plaatsvinden) wordt naar onze mening een bonus ook in 2016 nog steeds gebruikelijk geacht.

7.4 Concernregeling bij tussenholding zonder personeel

Kan de concernregeling worden toegepast als sprake is van een tussenholding zonder personeel?

Ook in geval van middellijk aandeelhouderschap van ten minste 95% is sprake van een concern en kan de concernregeling worden toegepast. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als er een moedermaatschappij is



met personeel waaronder een 100% tussenholding hangt zonder personeel en daaronder 100% dochtervennootschappen. De concernregeling kan in dit geval worden toegepast⁴.

⁴ Zie vraag 8 van de veelgestelde vragen en antwoorden WKR-intermediardagen 2014.