



SRA-Praktijkhandreiking

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
W www.sra.nl

Inhoudsopgave

1	Algemeen	1
2	De werkkostenregeling	2
2.1	Forfaitaire ruimte (vrije ruimte, werkkostenforfait).....	2
2.2	Vergoedingen die verplicht individueel loon vormen	3
2.2.1	Geldboeten.....	3
2.3	Gerichte vrijstellingen.....	3
2.3.1	Branche-eigen producten.....	4
2.3.2	Gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen van voorzieningen op de werkplek	4
2.4	Een nieuwe gerichte vrijstelling: het noodzakelijkheidscriterium	6
2.4.1	Gereedschappen, computer, mobiele communicatiemiddelen.....	6
2.4.2	Redelijkheidstoets	7
2.4.3	Uitsluitingen noodzakelijkheidscriterium	8
2.4.4	Bewijslastverdeling.....	8
2.5	Vergoedingen en verstrekkingen die geen loon of geen belast loon vormen	9
2.5.1	Vergoedingen en verstrekkingen die op grond van een andere relatie opkomen	9
2.5.2	Intermediaire kosten.....	9
2.5.3	Vrijgesteld loon.....	9
2.5.4	Verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van minimaal de (factuur)waarde betaalt	9
2.6	Verstrekkingen die op nihil worden gewaardeerd.....	10
2.6.1	Rentevoordeel personeelslening eigen woning vanaf 2016	10
2.6.2	Parkeren elders.....	11
2.7	Resumé.....	11
2.8	Vaste onkostenvergoedingen.....	11
2.9	Waardering verstrekkingen (loon in natura).....	12
2.9.1	Bedrijfsuitjes/personeelsfeestjes.....	12
2.9.2	Kantine en maaltijden.....	14
2.9.3	Bedrijfsfitness op de werkplek, buiten de werkplek en werkplekgerelateerde fitness ..	15
2.10	Vrijwilligers en werkkostenregeling	16
2.11	Fietsenregeling.....	16
3	Gebruikelijkheidstoets.....	18
3.1	Gebruikelijkheidscriterium tot en met 2015.....	18
3.2	Gebruikelijkheidscriterium vanaf 1 januari 2016	19
4	Administratieve verplichtingen WKR	22
5	Concernregeling.....	23
6	Stappenplan introductie werkkostenregeling in 2015.....	25
6.1	Inventariseer vergoedingen en verstrekkingen	25
6.2	Deel de vergoedingen en verstrekkingen in categorieën in.....	25
6.3	Bepaal de vrije ruimte	26
6.4	Beoordeel de arbeidsvoorwaarden	26

1 Algemeen

Per 1 januari 2011 is de tot dan geldende wettelijke regeling met betrekking tot onbelaste vergoedingen/verstrekkingen vervangen door de werkkostenregeling (WKR). Door de overgangsregeling konden werkgevers in de jaren 2011, 2012, 2013 en 2014 jaarlijks kiezen voor de op 31 december 2010 geldende wettelijke regeling in plaats van de WKR.

Met ingang van 1 januari 2015 is het overgangsregime definitief beëindigd en is de WKR voor alle werkgevers van toepassing. Ten opzichte van de WKR zoals deze gold tot en met 2014 is vanaf 2015 een aantal wijzigingen aangebracht:

- beperkte introductie van het noodzakelijkheids criterium,
- jaarlijkse afrekensystematiek,
- concernregeling,
- vrijstelling voor branche-eigen producten,
- geen onderscheid tussen vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen,
- aanpassen percentage vrije ruimte,
- mogelijke afspraken met de inspecteur inzake waardering en btw.

Naast deze praktijkhandreiking is een rekenmodel ontwikkeld dat kan helpen bij het inventariseren van de vergoedingen en verstrekkingen en het uitvoeren van een eerste, eenvoudige quickscan. Nadere vragen over deze praktijkhandreiking kunt u voorleggen via vaktechniek@sra.nl.

Update mei 2017

Paragraaf 2.9.2.6 inzake de waardering van maaltijden onder het normbedrag is aangepast.

Update januari 2017

In paragraaf 2.9 zijn de bedragen voor maaltijden en huisvesting en inwoning gewijzigd.

Update juli 2016

Toegevoegd een uitleg over de boeten in de WKR zoals opgenomen in het Handboek Loonheffingen 2016, zie 2.2.1.

Update 11 januari 2016

*Wijzigingen zijn aangebracht in de volgende paragrafen:
Paragraaf 2.6.1 Rentevoordeel personeelslening eigen woning
Paragraaf 2.9 Bedragen maaltijden en huisvesting en inwoning
Hoofdstuk 3 Gebruikelijkheids criterium vanaf 2016*

Update 23 november 2015

Paragraaf 3.2 inzake het gebruikelijkheids criterium vanaf 1 januari 2016 is geactualiseerd.

Update 2 november 2015

Naar aanleiding van de nota naar aanleiding van het verslag is aan paragraaf 3.2 toegevoegd dat de aanscherping van het gebruikelijkheids criterium geen gevolgen heeft voor de doelmatigheidsgrens van € 2.400 per werknemer per jaar die in het Handboek Loonheffingen 2015 wordt genoemd.

Update 8 oktober 2015

Naar aanleiding van het Wetsvoorstel Fiscale Verzamelwet 2015 en het Belastingplan 2016 zijn de volgende onderwerpen toegevoegd:

- *paragraaf 2.6.1 Rentevoordeel personeelslening eigen woning vanaf 2016*
- *paragraaf 3.2 Gebruikelijkheids criterium vanaf 1 januari 2016*

2 De werkkostenregeling

Met de invoering van de nieuwe WKR is een groot aantal fiscale regels rondom de vergoedingen en/of verstrekkingen in de loonsfeer verdwenen. Er is een nieuwe vrijstelling geïntroduceerd van 1,2% (vanaf 2015) van de fiscale loonsom voor aangewezen vergoedingen en verstrekkingen, ongeacht de vraag of daarin een beloningselement valt te onderkennen. Aanvullend is er een aantal gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en een noodzakelijkheids criterium (vanaf 2015) voor zakelijke kosten ingevoerd.

2.1 Forfaitaire ruimte (vrije ruimte, werkkostenforfait)

De forfaitaire ruimte (ook wel vrije ruimte of werkkostenforfait genoemd) om onbelast vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers te doen, bedraagt 1,2% (vanaf 2015) van de totale fiscale loonsom (kolom 14 van de loonstaat). Bij overschrijding van deze (totale) vrije ruimte is de werkgever over het meerdere een eindheffing verschuldigd van 80%.

Het is van belang om vast te stellen welke kostensoorten door de werkgever worden toegewezen aan de vrije ruimte. Deze aangewezen vergoedingen en verstrekkingen zijn voor de werknemer onbelast loon. Als het totaal van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen voor het gehele personeel meer bedraagt dan 1,2% (vanaf 2015) van de fiscale loonsom van het gehele personeel, wordt het meerdere bij de werkgever belast met een eindheffing ter grootte van 80%. De door de werkgever aangewezen vergoedingen/verstrekkingen vormen overigens ook geen loon voor de volksverzekeringen en werknemersverzekeringen en de werkgever hoeft hierover ook geen inkomensafhankelijke bijdrage Zvw te betalen.

De werkgever dient vooraf de vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen (kenbaar te maken) die als onderdeel van de vrije ruimte gaan gelden. Deze keuze dient uiterlijk gemaakt te worden op het moment van betalen van de vergoeding of verstrekken van het loon in natura. Als en voor zover er geen aanwijzing vooraf plaatsvindt, zijn vergoedingen en verstrekkingen individueel te belasten loon. Het is niet mogelijk vergoedingen en verstrekkingen met terugwerkende kracht onder te brengen in de vrije ruimte.

De vrije ruimte geldt per kalenderjaar. Een eventueel restant kan niet worden meegenomen naar een volgend kalenderjaar.

In de nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2015 wordt op de vraag of werkgevers materieel tot eind 2015 de tijd hebben om hun administratie op orde te hebben, het volgende geantwoord (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 68 en 69):

Het is niet zo dat de werkgever niets hoeft te doen. Nog altijd moet een werkgever in zijn administratie zijn bedoeling (niet individueel verlonen) vastleggen. In het geval een werkgever het besluit neemt een vergoeding of verstrekking niet tot het individuele loon te rekenen, legt hij op het moment dat dit loonbestanddeel genoten wordt ook niets vast op de loonkaart van de werknemer. Daaruit valt af te leiden dat hij de bedoeling heeft de vrije ruimte of een gerichte vrijstelling te gebruiken en over het meerdere de eindheffing te betalen. Pas na afloop van het jaar valt zonder twijfel te constateren of hij de juiste vastleggingen heeft gedaan. Kiest een werkgever ervoor een of meer loonbestanddelen wel individueel te verlonen, dan gelden de gebruikelijke administratieve verplichtingen van vastlegging op de loonkaart.

De gedachte achter de werkkostenregeling, een grote vrije ruimte waar de werkgever naar eigen inzichten mee om kan gaan, is gaandeweg uitgekristalliseerd in een driehoek van vrije ruimte, nihilwaarderingen en gerichte vrijstellingen. Gerichte vrijstellingen zijn geïntroduceerd om de herverdelingseffecten van louter een forfait te beperken en zien op kosten waarbij in het algemeen het zakelijk karakter overheerst. Voor vergoedingen ter zake van deze gerichte vrijstellingen geldt een verplichte vastlegging op werknemersniveau. De vrije ruimte zou dan beschikbaar blijven voor andere vergoedingen en verstrekkingen met een gemengd karakter. Onontkoombaar doet zich de vraag voor tegen welke waarde werkplekgerelateerde voorzieningen in de vrije ruimte moeten worden opgenomen.

De onwenselijkheid lastige waarderingsregels op te nemen voor voorzieningen met een (vaak beperkt) privévoordeel heeft geleid tot het ontstaan van de nihilwaarderingen voor voorzieningen die de werkgever in het kader van de bedrijfsvoering ter beschikking stelt. Voor het overige is de vrije ruimte beschikbaar.

Let op: voor alle vergoedingen en verstrekkingen geldt nog wel de gebruikelijkheidstoets. De WKR kan dus niet worden gebruikt om meer kosten te vergoeden dan het bedrag waarop werknemers in redelijkheid en naar aard van hun werkzaamheden recht zouden hebben. Meer hierover in hoofdstuk 3.

Let op: loon uit vroegere dienstbetrekking mag voor het berekenen van de vrije ruimte worden meegenomen als dit loon minder dan 10% uitmaakt van de totale fiscale loonsom.

Let op: met betrekking tot post-actieve werknemers moeten twee verstrekkingen verplicht in de vrije ruimte worden ondergebracht, te weten:

- producten uit eigen bedrijf,
- verstrekkingen die ook aan eigen werknemers worden gegeven (bijvoorbeeld een kerstpakket).

2.2 Vergoedingen die verplicht individueel loon vormen

Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen kunnen niet als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen en vormen verplicht individueel loon. Het betreft vergoedingen en verstrekkingen ter zake of in de vorm van:

- privégebruik van een ter beschikking gestelde auto
- het genot van een (dienst)woning
- geldboeten (binnenlandse en vanaf 2015 ook buitenlandse)
- misdrijven
- wapens en munitie
- agressieve dieren

2.2.1 Geldboeten

Ingevolge artikel 31, vierde lid, onderdeel c Wet LB vormt verplicht individueel loon vergoedingen en verstrekkingen ter zake van of in de vorm van verschillende geldboeten¹.

In het Handboek Loonheffingen (versie juli 2016) wordt deze wettelijke regeling als volgt uitgelegd: altijd loon van de werknemer zijn vergoedingen voor een boete die de werknemer heeft gekregen. Heeft een werkgever een boete gekregen voor een overtreding van een werknemer en wordt deze boete door de werkgever niet op de werknemer verhaald? Dan mag het voordeel hiervan voor de werknemer worden aangewezen als eindheffingsloon in de vrije ruimte als voldaan is aan de gebruikelijkheidstoets.

Aan het Handboek Loonheffingen kan vertrouwen worden ontleend getuige hetgeen daarover in het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M is opgenomen². Dit betekent dat zolang deze uitleg is opgenomen in het Handboek Loonheffingen conform deze uitleg kan worden gehandeld.

2.3 Gerichte vrijstellingen

Niet over alle vergoedingen en verstrekkingen is belasting verschuldigd. Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen zijn gericht vrijgesteld. Om gebruik te maken van de gerichte vrijstellingen, moeten de

¹ Zie artikel 31, vierde lid, onderdeel c voor de beschrijving van de diverse boeten.

² Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, inleiding: Dit besluit betreft beleid inzake de loonheffingen. Naast dit besluit hebben werkgevers de beschikking over het Handboek Loonheffingen en bijbehorende berichten op www.belastingdienst.nl. Dit is echter algemeen voorlichtingsmateriaal. Dat biedt niet precies dezelfde rechtszekerheid als een beleidsbesluit. Dit acht ik ongewenst voor werkgevers als zij bij het nakomen van hun inhoudingsplicht in redelijkheid afgaan op het Handboek Loonheffingen en bijbehorende berichten. Dat speelt met name bij standpunten die niet letterlijk zijn overgenomen uit de jurisprudentie of andere rechtsbronnen. Daarom volgt de Belastingdienst in zo'n geval de handelwijze van de werkgever. Dit is alleen anders als de verstrekte informatie zo duidelijk onjuist is dat de werkgever dat in redelijkheid moest beseffen.

vergoedingen en verstrekkingen eerst als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Dit aanwijzen kan bijvoorbeeld door de vergoeding of verstrekking in de administratie op te nemen als eindheffingsloon. Het aanwijzen kan per individuele werknemer en/of op collectief niveau voor alle werknemers tegelijkertijd. Voordat de eindheffing berekend wordt, worden van het aangewezen eindheffingsloon eerst de gerichte vrijstellingen en de vrije ruimte (1,2% van het totale fiscale loon) afgetrokken.

De gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen zijn:

- reiskosten (incl. woon-werkverkeer),
- verblijfskosten,
- cursussen, congressen, seminars, vakliteratuur en dergelijke voor het onderhouden en verbeteren van de kennis en vaardigheden die nodig zijn voor het werk. Hieronder valt ook de inschrijving in een beroepsregister en outplacement,
- studiekosten met het oog op het verwerven van inkomen (incl. EVC),
- extraterritoriale kosten (30%-regeling),
- verhuiskosten,
- branche-eigen producten,
- een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen.

2.3.1 Branche-eigen producten

De regeling voor branche-eigen producten zoals deze onder de oude regeling geldt, wordt in de WKR nagenoeg geheel voortgezet in de vorm van een gerichte vrijstelling. Vanaf 2015 is er dan ook een gerichte vrijstelling voor vergoedingen en verstrekkingen voor de aanschaf van branche-eigen producten bij de inhoudingsplichtige of een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap tot een bedrag van ten hoogste:

- 20% van de waarde in het economisch verkeer van deze producten,
- maar niet meer € 500 per werknemer per kalenderjaar.

In afwijking van de oude regeling is het onder de WKR niet langer mogelijk om het niet-gebruikte deel van de personeelskorting door te schuiven naar volgende kalenderjaren.

Krijgen de werknemers een korting op branche-eigen producten die ook aan klanten wordt verstrekt, dan vormt deze korting geen loon. Bij de berekening van de gerichte vrijstelling hoeft deze korting dan ook niet in aanmerking te worden genomen.

2.3.2 Gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen van voorzieningen op de werkplek

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

- 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.

Werkplek

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 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 zelfstandige 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.

Voor de gericht vrijgestelde arbovoorzieningen geldt dat onder een werkplek ook kan worden verstaan (artikel 8.4a, tweede lid, uitvoeringsregeling LB 2011):

- Een werkruimte thuis ingeval van thuiswerk in de zin van de Arbowet.
- De plaats waar uitvoering wordt gegeven aan het arbobeleid van de werkgever.

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.

Door aanwijzing van de plaats waar uitvoering wordt gegeven aan arbobeleid van de werkgever als werkplek kunnen ook medische keuringen en andere medische handelingen (zoals de dienst van een bedrijfsarts/fysiotherapeut) onder de nieuwe gerichte vrijstelling worden gebracht (artikelsgewijze toelichting concept uitvoeringsregeling LB 2011, Artikel I. onderdeel B en nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 72).

Werkplekgerelateerde fitness

Ook 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 is alleen gericht vrijgesteld als het in redelijkheid een arbovoorziening. Uit de tot begin 2017 op de website van de Belastingdienst gepubliceerde [vragen en antwoorden](#) kon worden opgemaakt 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. Gewone 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.

Voor fitness op de werkplek (voor zover deze niet-werkplekgerelateerd is) 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.

Hulpmiddelen

Hulpmiddelen die ook elders dan op de werkplek gebruikt kunnen worden, niet zijnde gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke, vallen onder de nieuwe gerichte vrijstelling van werkplekgerelateerde voorzieningen onder de voorwaarde dat:

- deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden,
- geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruikt worden.

Gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke die niet onder het noodzakelijkheids criterium gericht vrijgesteld zijn omdat ze bijvoorbeeld niet zonder meer nodig zijn,

kunnen echter ook onder de nieuwe gerichte vrijstelling van werkplekgerelateerde voorzieningen vallen. Voorwaarde is dan wel dat deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden en dat sprake is van geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruik (artikelsgewijze toelichting concept uitvoeringsregeling LB 2011, Artikel I. onderdeel B).

2.4 Een nieuwe gerichte vrijstelling: het noodzakelijkheidscriterium

Vanaf 2015 geldt een nieuwe gerichte vrijstelling die gebaseerd is op het noodzakelijkheidscriterium. Het noodzakelijkheidscriterium kent als uitgangspunt dat hetgeen een werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering aan voorzieningen redelijkerwijs noodzakelijk acht, aan de werknemer kan worden vergoed of verstrekt zonder fiscaal rekening te houden met een eventueel privévoordeel van de werknemer.

Een vergoeding of verstrekking voldoet dus aan het noodzakelijkheidscriterium als deze in redelijkheid noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Als voldaan wordt aan het noodzakelijkheidscriterium hoeft ook geen privévoordeel in aanmerking worden genomen.

2.4.1 Gereedschappen, computer, mobiele communicatiemiddelen

Gekozen is voor een beperkte introductie van het noodzakelijkheidscriterium. Het noodzakelijkheidscriterium geldt voor:

- gereedschappen,
- computer, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur.

Bij gereedschap moet gedacht worden aan voorwerpen die voor het verrichten van een werkzaamheid nodig zijn. Een gereedschap wordt gebruikt om iets te maken, te meten of te controleren en kan naar zijn aard meerdere keren worden gebruikt.

Voorbeelden van gereedschappen (Mvt Belastingplan 2015, pagina 59): hamer/duimstok van een timmerman, fototoestel van een fotograaf, muziekinstrument van een muzikant, kwast van een schilder en een naaimachine van een kledingmaker. De verf waarmee de schilder schildert en de stof waar de kleding van wordt gemaakt, werkkleding en kantoormeubilair zijn volgens de memorie van toelichting geen gereedschap.

Bij de toepassing van het (beperkte) noodzakelijkheidscriterium kan onder omstandigheden ook gedacht worden aan het verstrekken van een tablet waardoor werknemers in de gelegenheid gesteld worden om papierloos te vergaderen. Uit omstandigheden kan blijken hoe noodzakelijk een werkgever papierloos vergaderen vindt, bijvoorbeeld door de printfaciliteiten te verminderen of met ondersteunende apps het mogelijk te maken ook tekstuele aanpassingen in documenten te maken of opmerkingen te plaatsen. Een ander voorbeeld is het orkestlid dat een uniek en waardevol instrument dat hij van een stichting in beheer heeft gekregen, in de uitvoeringen van het orkest bespeelt en daarmee de door het orkest ten gehore gebrachte muziek verder verrijkt. Zijn werkgever vindt die extra klankkleur zo noodzakelijk dat hij bereid is de met het beheer van dat instrument samenhangende kosten te vergoeden (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 65).

Met computer, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur wordt bedoeld op ICT-middelen zoals een desktop, een laptop, een tablet of een mobiele telefoon (ook een smartphone). Ook printers, een organizer en navigatieapparatuur vallen hieronder (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 64).

Het gaat hierbij niet alleen om het vergoeden of verstrekken van de gereedschappen of ICT-middelen, maar ook om de vergoedingen en verstrekkingen die daarmee direct verband houden. Denk daarbij bijvoorbeeld aan het datatransport zoals een dongel of een abonnement via een 4G-kaartje en de benodigde programmatuur en dergelijke die in het kader van de dienstbetrekking wordt gebruikt.

Software die niet noodzakelijk is voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking valt niet onder het noodzakelijkheids criterium, maar dient of als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte te worden aangewezen of individueel belast te worden bij de werknemer.

Ook is het denkbaar om – mits voldaan aan de voorwaarden van het noodzakelijkheids criterium – de verstrekking van alleen een datatransportkaartje onder het noodzakelijkheids criterium te laten vallen (nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2015, pagina 64).

Onder het noodzakelijkheids criterium is het ook mogelijk om het internetgebruik dat thuis plaatsvindt onbelast te vergoeden mits voldaan wordt aan de hiervoor geldende voorwaarden. Een dergelijke verstrekking zal naar de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld. Overeind blijft dat alleen de kosten onbelast kunnen worden vergoed voor zover de voorziening daadwerkelijk noodzakelijk is (nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2015, pagina 64).

Op 3 februari 2015 heeft de Belastingdienst tijdens een live-uitzending (webinar) nadere uitleg gegeven over de WKR.³

Hierbij is aan de orde geweest dat vergoeding van een internetabonnement thuis gericht vrijgesteld vergoed kan worden als voldaan wordt aan het noodzakelijkheids criterium⁴. Dit geldt echter niet voor het televisie- en telefoongedeelte in een alles-in-1-bundel. Vaste telefoonabonnementen kunnen namelijk niet onder het noodzakelijkheids criterium worden vergoed, omdat het noodzakelijkheids criterium alleen geldt voor mobiele communicatiemiddelen⁵. De Belastingdienst weet zelf niet goed hoe zij dergelijke bundels moet splitsen in internet, telefoon en tv.⁶ Zij verwijzen daarvoor naar de provider.

2.4.2 Redelijkheidstoets

Met het noodzakelijkheids criterium is voor de in paragraaf 2.4.1 genoemde groep voorzieningen een open norm geïntroduceerd die flexibel, techniekneutraal en toekomstbestendig is. Er komen geen lijstjes met hulpmiddelen die wel of niet voldoen. Er zal steeds naar de omstandigheden van het geval beoordeeld moeten worden of aan het noodzakelijkheids criterium is voldaan.

Om het noodzakelijkheids criterium te kunnen toepassen, zal de werkgever daarom per werknemer of per groep werknemers die vergelijkbare werkzaamheden verrichten, moeten verantwoorden waarom een bepaalde voorziening voor die groep werknemers noodzakelijk is. Hierbij geldt een redelijkheidstoets: een redelijk handelende werkgever moet de voorziening voor die bepaalde groep werknemers noodzakelijk kunnen achten.

Voorbeeld uit de MvT Belastingplan 2015 (pagina 24): Een redelijk handelend werkgever zal in het algemeen geen tablet geven aan de schoonmaker, maar wel aan de vertegenwoordiger.

Een ander voorbeeld uit de verkenning Aan het werk met de WKR van 21 maart 2013: 'Drukkerij Jansen bv vindt papierloos vergaderen erg belangrijk. Daarom vindt hij het nodig dat zijn directeuren en stafmedewerkers een tablet gebruiken. Hij bespreekt dat met de betrokkenen. Zij krijgen een apparaat naar eigen keuze en Jansen bv zorgt voor een collectief abonnement bij een provider. De medewerkers zitten voortaan in overleggen met hun tablet en zonder papieren stukken. De vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling van de tablet en het gebruik ervan behoort niet tot het loon, omdat het noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Het feit dat de tablet ook privé gebruikt wordt, of kan worden, speelt in dit geval geen rol.'

Er is een aantal indicatoren dat erop (kan) wijzen dat voldaan wordt aan het noodzakelijkheids criterium:

³ 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?

⁴ Zie paragraaf 7.10.

⁵ Zie paragraaf 7.12.

⁶ Zie paragraaf 7.11.

- Het oordeel van de werkgever over de noodzakelijkheid is het uitgangspunt. Daarbij is niet van belang of het ook mogelijk is om het werk te verrichten zonder de door de werkgever noodzakelijk geachte voorziening. Waar het om gaat, is dat de werkgever zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de voorziening zonder meer nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en dus overtuigd gericht is op een optimale bedrijfsvoering.

Voorbeeld (MvT Belastingplan 2015, pagina 60): Een dagbladjournalist met een potlood op pad sturen is misschien wel mogelijk, maar het is voor een uitgever vanuit zijn bedrijfsbelang weinig efficiënt, en zal niet leiden tot een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Bij een dergelijk beroep zijn bepaalde digitale hulpmiddelen nodig om optimaal te kunnen werken.

- De voorziening wordt feitelijk en daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking gebruikt. De omvang en intensiteit van het gebruik zijn een indicatie, maar op zichzelf niet doorslaggevend.
- De werkgever bepaalt welke voorziening wordt aangeschaft of aan welke randvoorwaarden deze moet voldoen. Overigens is dit geen harde voorwaarde. Zo kan het natuurlijk zijn dat een werknemer meer expertise heeft en beter dan de werkgever kan beoordelen wat moet worden aangeschaft. Daarnaast kan de werkgever binnen de door hem gestelde voorwaarden ook rekening houden met bepaalde voorkeuren van de werknemer. Als de werknemer kan kiezen welk merk of model mobiele telefoon aan hem verstrekt of vergoed wordt, betekent dit dan ook niet automatisch dat het noodzakelijkheids criterium dan niet van toepassing is. Dit is wel het geval voor niet noodzakelijke meerkosten, zoals bij een upgrade van een mobiele telefoon naar een smartphone op verzoek van de werknemer, waar andere (vergelijkbare) werknemers deze upgrade niet krijgen. Deze meerkosten moeten worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte of individueel worden belast bij de werknemer.

2.4.3 Uitsluitingen noodzakelijkheids criterium

In artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, 1 Wet LB is nog een voorwaarde aan het noodzakelijkheids criterium verbonden. Het noodzakelijkheids criterium kan alleen worden toegepast als de werknemer verplicht is tot teruggaaf van de voorziening of tot vergoeding van de restwaarde indien de voorziening naar het oordeel van de werkgever niet langer noodzakelijk is voor de vervulling van de dienstbetrekking. Dit is bijvoorbeeld het geval bij het einde van de dienstbetrekking of bij een functiewisseling of als de werkgever overstapt op andere voorzieningen of programmatuur en de werknemer de eerder verstrekte of vergoede voorziening behoudt.

Daarnaast zijn voorzieningen die met toepassing van een cafetarieregeling worden vergoed of verstrekt expliciet uitgesloten van het noodzakelijkheids criterium (artikel 31a, zevende lid, Wet LB). Dit geldt niet alleen voor inwisseling van brutoloon, maar ook voor de inwisseling van bijvoorbeeld vakantiedagen. Daarnaast vallen onder deze uitsluiting ook voorzieningen die in het kader van een cao zijn bedongen ten laste van de loonruimte. Maar ook zogenaamde budgetten van waaruit een werknemer naar eigen inzicht voorzieningen kan bekostigen, worden door dit artikel uitgesloten van het noodzakelijkheids criterium.

2.4.4 Bewijslastverdeling

De bewijslastverdeling dat een voorziening noodzakelijk is, ligt bij de werkgever. De werkgever moet aannemelijk maken dat de voorziening voor een bepaalde groep noodzakelijk is, onder meer aan de hand van de hiervoor beschreven indicatoren. Het is vervolgens aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de voorziening redelijkerwijs niet als noodzakelijk voor de uitoefening van de dienstbetrekking kan worden beschouwd.

Dit is anders als de werknemer tevens bestuurder of commissaris is van het lichaam waarvoor hij werkzaamheden verricht. In dat geval is het noodzakelijkheids criterium niet van toepassing, tenzij de werkgever aannemelijk maakt dat de voorziening een voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking van de desbetreffende werknemer gebruikelijke voorziening is. Dit betreft een verzwaaring van de bewijslast voor bestuurders en commissarissen waarbij de nadruk ligt op de gebruikelijkheid van de voorziening.

2.5 Vergoedingen en verstrekkingen die geen loon of geen belast loon vormen

Niet al hetgeen de werknemer van de werkgever krijgt, vormt loon. Geen loon zijn in ieder geval:

2.5.1 Vergoedingen en verstrekkingen die op grond van een andere relatie opkomen

Te denken valt hierbij aan een rouwkrans of een fruitmand voor een zieke werknemer. Het beslissende criterium is of er een verband is tussen het loon en de dienstbetrekking.

Kleine geschenken zijn in ieder geval geen loon als voldaan is aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden:

- de werkgever geeft een persoonlijke attentie in situaties waarin ook anderen zo'n attentie geven,
- de attentie betreft geen geld of een waardebon,
- de factuurwaarde (inclusief btw) van de attentie is maximaal € 25.

2.5.2 Intermediaire kosten

Dit zijn kosten die de werknemer als tussenpersoon voor de werkgever voorschiet en op declaratiebasis vergoed krijgt. Van intermediaire kosten is sprake bij:

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

Voorbeelden hiervan zijn:

- de werknemer die zaken koopt voor het bedrijf en de kosten daarvoor voorschiet en later terugontvangt,
- de kosten van het diner van de zakenrelatie met wie een werknemer gaat eten (Let op! De kosten van het zakendiner voor de werknemer zelf vallen hier niet onder. Dit is een gerichte vrijstelling.),
- de kosten die samenhangen met de auto van de zaak (benzinekosten, parkeerkosten, tolwegen, waskosten etc.).

2.5.3 Vrijgesteld loon

Vrijgesteld loon is niet belast en raakt de WKR dan ook niet. Het betreft:

- vrijgestelde aanspraken ingevolge/op:
 - pensioen-, prepensioen- en VUT-regelingen,
 - verlof,
 - ZW, WAZO, ww, WAO/WIA en overeenkomstige aanspraken,
 - uitkeringen wegens overlijden of invaliditeit ten gevolgen van een ongeval.
- vrijgestelde uitkeringen en verstrekkingen:
 - vergoedingen en verstrekkingen wegens schade aan of verlies van persoonlijke zaken,
 - eenmalige uitkeringen en verstrekkingen bij overlijden,
 - uitkeringen uit fondsen,
 - dienstjduitkeringen,
 - vergoedingen voor arbeid in de onderneming van de partner die lager zijn dan € 5.000.

2.5.4 Verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van minimaal de (factuur)waarde betaalt

Als een werknemer een eigen bijdrage van minimaal de (factuur)waarde betaalt voor een verstrekking is er geen sprake van belast loon.

2.6 Verstrekkingen die op nihil worden gewaardeerd

Sommige verstrekkingen worden op nihil gewaardeerd. Deze verstrekkingen gebruiken niet de vrije ruimte van 1,2% omdat de waarde nihil is. Om die reden onderscheiden wij ook deze categorie. Het gaat om voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt met de volgende kenmerken (artikel 3.7 uitvoeringsregeling LB 2011):

- voorzieningen waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken of verbruiken; te denken valt aan de inrichting van de werkplek,
- werkkleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens het werk te dragen, werkkleding die voorzien is van een of meer logo's met een oppervlakte van samen minimaal 70 cm² of werkkleding die op het werk achterblijft,
- consumpties tijdens werktijd die geen deel uitmaken van de maaltijd,
- huisvesting en inwoning, met inbegrip van het genot van energie, water en bewassing, ter vervulling van de dienstbetrekking, indien de werknemer niet op de werkplek woont en zich redelijkerwijs niet aan deze voorziening kan onttrekken.

Als de kleding die op de werkplek achterblijft thuis door de werknemer wordt gewassen, is er sprake van belast loon (of aanwijzing als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte) en geldt de nihilwaardering niet. Bij een dergelijke werkplekgebonden voorziening past het dat de werkgever zorgt voor reiniging en eventueel herstel (Schriftelijke antwoorden WGO 30 oktober 2014, AFP/2014/982, pagina 9).

De wetgever heeft het niet nodig geacht ook de genoemde nihilwaarderingen onder te brengen in de nieuwe gerichte vrijstelling voor werkplekgerelateerde voorzieningen, omdat het minder goed denkbaar is dat deze voorzieningen vergoed worden (nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2015, pagina 61).

Daarnaast zijn de volgende zaken op nihil gewaardeerd:

- de in het kader van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde openbaarvervoerkaart en voordeelurenkaart, indien aannemelijk is dat deze mede zakelijk gebruikt wordt (artikel 3.9 uitvoeringsregeling LB 2011),
- de waarde van het rentevoordeel van een door de inhoudingsplichtige of met hem verbonden vennootschap aan de werknemer verstrekte lening voor de eigen woning, een fiets, elektrische fiets of elektrische scooter (artikel 3.10 uitvoeringsregeling LB 2011).

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 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 zelfstandige 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.

2.6.1 Rentevoordeel personeelslening eigen woning vanaf 2016

Vanaf 1 januari 2016 wordt het rentevoordeel van een aan de werknemer verstrekte lening voor de eigen woning niet meer op nihil gewaardeerd. Dit rentevoordeel mag vanaf die datum ook niet meer worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte, maar moet individueel belast worden bij de werknemer (artikel 31, vierde lid, onderdeel h Wet LB vanaf 2016). De werknemer kan dit belaste rentevoordeel aanmerken als rente van een eigenwoninglening, onder de voorwaarde dat het een lening betreft waarvan de rente als aftrekbare kosten in de zin van artikel 3.120 tot en met 3.123 Wet IB 2001 in aanmerking kan worden genomen.

Voor ex-werknemers voor wie het rentevoordeel ook na uitdiensttreding doorloopt, geldt dat de werkgever vanaf 1 januari 2016 weer inhoudingsplichtig is voor deze werknemers (of bij uitdiensttreding na 1 januari 2016, inhoudingsplichtig blijft). De in te houden loonheffing zal door de werkgever bij de ex-werknemer moeten worden verhaald (er is immers geen loon waarop deze kan worden ingehouden).

De inhoudingsplicht over een rentevoordeel dat doorloopt na pensionering kan worden verlegd naar de pensioenuitvoerder, mits hierover met deze pensioenuitvoerder overeenstemming kan worden bereikt.

Bij een gedurende het jaar wisselend rentevoordeel (bijvoorbeeld bij annuïtaire leningen of leningen met een variabele rente) mag gedurende het jaar worden uitgegaan van een redelijk geschat bedrag, waarna in het laatste loontijdvak van het jaar het restant van het op jaarbasis berekende voordeel in aanmerking moet worden genomen⁷.

Het rentevoordeel wordt bepaald aan de hand van artikel 13 Wet LB. Dit betekent dat moet worden uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer: vergeleken wordt met de rente voor een vergelijkbare lening in de markt. Als sprake is van branche-eigen producten (bijvoorbeeld voor werknemers van een bancaire instelling) geldt de waarde die onder overeenkomstige omstandigheden aan een derde in rekening zouden worden gebracht. Het rentevoordeel is vervolgens het verschil tussen de tussen werkgever en werknemer afgesproken rente en de waarde in het economisch verkeer (of bij branche-eigen producten de rente die aan een derde in rekening zou worden gebracht).

Voor het rentevoordeel van een personeelslening voor een fiets, een elektrische fiets of elektrische scooter blijft overigens, ook vanaf 2016, een nihilwaardering gelden (artikel 13, vijfde lid, Wet LB vanaf 2016).

2.6.2 Parkeren elders

Voor kosten van parkeren elders geldt geen specifieke vrijstelling. Voor door de werkgever ter beschikking gestelde auto's geldt dat deze kosten zijn opgenomen in de forfaitaire waarderingsregels voor het privégebruik auto en dus verder buiten het loon blijven. Voor werknemers met een eigen auto geldt dat deze kosten zijn begrepen in een gericht vrijgestelde vergoeding van € 0,19 per kilometer. Het is afhankelijk van de keuze van de werkgever of een werknemer loonbelasting moet betalen over de vergoeding van de parkeerkosten elders of verstrekking van een parkeerplek in de buurt van de werkplek. De werkgever kan de parkeerkosten individueel verlonen of in de vrije ruimte onderbrengen. De werkgever kan er ook voor kiezen de parkeerkosten niet te vergoeden, maar uit te gaan van de kilometervergoeding (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 73, 74).

2.7 Resumé

Vergoedingen en verstrekkingen	Wijze van heffing
Vergoedingen en verstrekkingen die geen (belast) loon vormen	Niet belast in LB
Vergoedingen en verstrekkingen onder het noodzakelijkheids criterium	Vrijgesteld
Vergoedingen die verplicht individueel loon vormen	Belast in LB bij werknemer
Gerichte vrijstellingen	Vrijgesteld
Verstrekkingen die op nihil gewaardeerd worden	Niet belast (waarde nihil)
Vrije (aangewezen) ruimte (1,2%) (2015)	Vrijgesteld
Meerdere boven de vrije ruimte	Belast met 80% eindheffing
Niet aangewezen vergoedingen en verstrekkingen (voor zover niet vallend onder een van de voorgaande categorieën)	Belast in LB bij werknemer

2.8 Vaste onkostenvergoedingen

Er kan een vaste onkostenvergoeding worden gegeven voor vergoedingen die in de vrije ruimte zijn aangewezen. Vaste onkostenvergoedingen voor vergoedingen die niet in de vrije ruimte zijn ondergebracht, vormen individueel te belasten loon van de werknemer.

Gerichte vrijstellingen en intermediaire kosten kunnen alleen onderdeel zijn van een vaste onkostenvergoeding indien voldaan is aan de volgende voorwaarden:

⁷ Brief van 21 september 2015, AFP2015/820U inzake de Fiscale verzamelwet 2015, pagina 5 en concept lagere regelgeving rentevoordeel personeelslening.

- Het bedrag van de vrijstellingen en de kosten kunnen aannemelijk gemaakt worden.
- Er is een omschrijving van elke vrijstelling en kostenpost met een geschat bedrag.
- Er is een specificatie van de opbouw van de vaste kostenvergoedingen per vrijstelling en per kostenpost.
- Er is een onderbouwing van de vaste onkostenvergoeding met een onderzoek vooraf naar de werkelijk gemaakte kosten. Op verzoek van de Belastingdienst of als de omstandigheden wijzigen, wordt dit onderzoek herhaald.

Het onderzoek vooraf is alleen noodzakelijk als het gaat om nieuwe vaste onkostenvergoedingen. Voor vaste onkostenvergoedingen die al bestonden voordat de WKR werd toegepast, hoeft niet opnieuw onderzoek te worden gedaan zolang de omstandigheden niet zijn veranderd.

Vaste onkostenvergoedingen voor gerichte vrijstellingen en intermediaire kosten die niet voldoen aan de hiervoor genoemde voorwaarden, zijn belast. Het is wel mogelijk om deze toe te wijzen aan de vrije ruimte.

2.9 Waardering verstrekkingen (loon in natura)

Loon in natura wordt gewaardeerd op het bedrag van de inkoopfactuur inclusief btw.

Vastlegging in de financiële administratie door werkgevers die btw-belaste prestaties verrichten, gebeurt in principe exclusief btw. In de brief van 3 juli 2014 (DB2014/272) heeft staatssecretaris Wiebes aangegeven dat voor het berekenen van het bedrag dat in de vrije ruimte moet worden geboekt, de werkgever met de inspecteur kan afspreken dat hij de gemiddelde btw-druk over de verschillende voorzieningen uit de vrije ruimte in aanmerking neemt.

Als er:

- geen factuur is, of
 - een factuur is van een verbonden vennootschap,
- wordt niet gewaardeerd op het bedrag van de inkoopfactuur (inclusief btw), maar op de waarde in het economisch verkeer.

Producten uit eigen bedrijf worden gewaardeerd tegen de prijs die aan klanten in rekening wordt gebracht. Krijgen werknemers een korting op deze verkoopprijs, dan vormt die korting loon voor de werknemer. Dit bedrag mag ook worden aangewezen in de vrije ruimte van 1,2%. Sommige verstrekkingen worden op nihil gewaardeerd (zie paragraaf 2.6). Vanaf 1 januari 2015 is er een gerichte vrijstelling voor personeelskortingen voor branche-eigen producten (zie paragraaf 2.3).

Voor sommige verstrekkingen gelden normbedragen. Zo gelden voor de volgende voorzieningen die op de werkplek gebruikt of verbruikt worden de daarbij vermelde bedragen:

- maaltijden: € 3,30 (bedrag 2017) (€ 3,25 (bedrag 2016)) per maaltijd,
- huisvesting en inwoning (anders dan de ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde woning) met inbegrip van genot van energie, water en bewassing: € 5,50 (bedrag 2017) (€ 5,45 (bedrag 2016)) per dag,
- door de werkgever verrichte kinderopvang waarvoor aanspraak kan ontstaan op kinderopvangtoeslag of een tegemoetkoming Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen: het aantal uren kinderopvang maal de uurprijs vastgesteld krachtens artikel 1.7, tweede lid, Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen.

2.9.1 Bedrijfsuitjes/personeelsfeestjes

Feestjes op de werkplek

Voor feestjes op de werkplek geldt een nihilwaardering. Voor feestjes elders kan de vrije ruimte van 1,2% van de totale fiscale loonsom worden aangewend. De waarde in het economisch verkeer van personeelsfeestjes elders wordt bepaald door de factuurwaarde. Het is daarbij niet van meer van belang

dat de festiviteit open moet staan voor ten minste driekwart van de werknemers (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 73).

Feestjes buiten de werkplek: vrije ruimte of toch (deels) gericht vrijgesteld?

Ook voor sociaal-maatschappelijke bedrijfsuitjes gelden de regels die voor bedrijfsuitjes gelden. Op het gebied van bedrijfsuitjes worden geen uitzonderingen gemaakt. Opgemerkt zij wel dat reis- en verblijfskosten (*toegevoegd door Bureau Vaktechniek*: van dergelijke sociaal-maatschappelijke bedrijfsuitjes) in de regel onder de desbetreffende vrijstelling vallen. Voor zover de kosten van dergelijke bedrijfsuitjes zich hiertoe beperken, hoeven er dus geen kosten onder de vrije ruimte te worden geboekt (schriftelijke antwoorden WGO 30 oktober 2014, AFP/2014/982, pagina 9).

In de memorie van antwoord (34002, 5 december 2014) wordt nader ingegaan op de fiscale behandeling van reis- en verblijfskosten in het kader van bedrijfsuitjes: in de situatie dat een bedrijfsuitje in in verband met de dienstbetrekking plaatsvindt, is voor de reis- en verblijfskosten de gerichte vrijstelling voor reiskosten respectievelijk die voor verblijfskosten van toepassing. Voor zover de activiteiten op en rond het uitje in overwegende mate een consumptief karakter dragen, is sprake van een personeelsfeest. 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 verblijfskosten en geacht wordt plaats te vinden in het kader van een dienstbetrekking en een deel dat geacht wordt betrekking te hebben op een feest. 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 3 februari 2015 heeft de Belastingdienst tijdens een live-uitzending op internet (een webinar) aangegeven dat een personeelsfeest op een externe locatie dat plaatsvindt aansluitend op een studiedag onder de gerichte vrijstelling kan vallen met betrekking tot de reis- en verblijfskosten. De Belastingdienst vertelde daarbij dat het hapje, het lopende buffet en de drankjes, maar ook de reiskosten en eventuele overnachtingskosten, dan buiten de heffing kunnen blijven. Alleen een eventueel optreden van een artiest zou loon vormen, aldus de Belastingdienst.

Op 17 maart heeft de Belastingdienst op haar website de veelgestelde vragen en antwoorden⁸ 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 tot begin 2017 op de website van de Belastingdienst gepubliceerde vragen en antwoorden kon worden opgemaakt dat de Belastingdienst van mening is dat personeelsevenementen over het algemeen

⁸ Vanaf begin 2017 niet meer terug te vinden op de website.

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 eindhefingsloon 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.

2.9.2 Kantine en maaltijden

Op 3 februari 2015 heeft de Belastingdienst tijdens een live-uitzending (webinar) nadere uitleg gegeven over de WKR.⁹ Daarnaast heeft de Belastingdienst in vragen en antwoorden op haar website nadere uitleg gegeven over maaltijden.

2.9.2.1 Een lunchvergadering is gericht vrijgesteld als deze duidelijk een zakelijk karakter heeft

Een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter is gericht vrijgesteld. Een lunch met alleen werknemers is in het algemeen niet meer dan bijkomstig zakelijk. Ook niet als zij daarbij over het werk praten. Maar als de vergadering duidelijk een zakelijk karakter heeft, is er wel sprake van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter. Een vergoeding of verstrekking van de maaltijd is dan onbelast, aldus de Belastingdienst in de vragen en antwoorden op haar website.

Een maaltijd tijdens koopavond en een lunch bij therapeutisch mee-eten is gericht vrijgesteld

Een maaltijd tijdens koopavond is een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter. Ditzelfde geldt voor een lunch bij een kinderdagverblijf (in dat geval is sprake van therapeutisch mee-eten). Maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter zijn gericht vrijgesteld.

2.9.2.2 Een kop soep met een beker melk of een snack vormt geen maaltijd

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 wordt 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.

2.9.2.3 Geen administratie als gemiddelde lunch in kantine meer is dan € 3,30

Uit het webinar 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) lunchen tegen betaling¹⁰.

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 tot begin 2017 op de website van de Belastingdienst gepubliceerde [vragen en antwoorden](#) was opgenomen dat de werkgever geen administratie van de maaltijden hoeft bij te houden als de werknemers ten minste € 3,30 voor de maaltijd betalen.

⁹ 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?

¹⁰ Zie paragraaf 7.8.

2.9.2.4 Afspraken over looncomponent als gemiddelde lunch kantine minder is dan € 3,30

Een werkgever kan afspraken maken met de Belastingdienst over de looncomponent als werknemers door het jaar heen gemiddeld voor minder dan € 3,30 (bedrag 2017) 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 genomen¹¹.

2.9.2.5 214 werkdagenregeling uit de reiskostenregeling ook van toepassing bij de maaltijdenregeling?

Als de werkgever aannemelijk kan maken dat zijn werknemers op jaarbasis 214 lunches krijgen, kan de werkgever van deze 214 dagen uitgaan. De werkgever kan bij zijn belastingkantoor nagaan of hij dit aannemelijk kan maken. Uit de tot begin 2017 op de website van de Belastingdienst gepubliceerde [vragen en antwoorden](#) kon worden opgemaakt dat hierover dus afspraken te maken zijn met de Belastingdienst.

2.9.2.6 Waardering maaltijd onder normbedrag voor maaltijden

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 (bedrag 2017) 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 uitvoeringregeling 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.

2.9.3 Bedrijfsfitness op de werkplek, buiten de werkplek en werkplekgerelateerde fitness

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.

¹¹ Zie paragraaf 7.8.

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 tot begin 2017 op de website van de Belastingdienst gepubliceerde [vragen en antwoorden](#) kon worden opgemaakt 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.

2.10 Vrijwilligers en werkkostenregeling

Voor vrijwilligers geldt een bijzondere regeling waarbij ervan wordt uitgegaan dat, in het geval een vrijwilliger uitsluitend vergoedingen en verstrekkingen ontvangt met een gezamenlijke waarde van ten hoogste € 150 per maand en met een maximum van € 1500 per jaar, deze vrijwilliger geacht wordt niet in dienstbetrekking te zijn. Voorwaarde voor toepassing van deze regeling is dat de vrijwilliger niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor een algemeen nut beogende instelling, een sportorganisatie of een niet als zodanig aan te merken lichaam dat niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan is vrijgesteld.

De werkkostenregeling brengt hierin geen verandering. De vrijwilligersvergoeding van ten hoogste € 150 per maand met een maximum van € 1.500 per jaar vormt vanwege deze fictie geen loon en telt dan ook niet mee voor de bepaling van de loonsom waarover de vrije ruimte wordt berekend. De vergoedingen en verstrekkingen aan de vrijwilligers die binnen de grenzen van de vrijwilligersregeling blijven, hoeven dan ook niet aangewezen te worden als eindheffingsbestanddeel en kunnen als zodanig ook geen beslag leggen op de vrije ruimte. Voor de bepaling van het totaal aan vergoedingen en verstrekkingen zijn geen uitzonderingen gemaakt. Dat betekent dat de waarde van kerstpakketten of een bedrijfsuitje meetelt voor de maximumbedragen van de vrijwilligersregeling. Ook op dit punt brengt de werkkostenregeling geen verandering (nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2015, pagina 61 en 62).

Voor de vrijwillige brandweer geldt de vrijwilligersregeling niet; zij zijn op grond van een wettelijke regeling aangesteld als ambtenaar en dus fiscaal in dienstbetrekking. Over de hoogte van onbelaste kostenvergoedingen zijn afspraken gemaakt met de Belastingdienst (schriftelijke antwoorden WGO, 30 oktober 2014, AFP/2014/982, pagina 7).

2.11 Fietsenregeling

Tijdens de parlementaire behandeling is herhaaldelijk aangegeven dat de fietsenregeling zoals die geldt onder de oude regeling, onder de werkkostenregeling niet zal terugkomen. Volgens de staatssecretaris zijn er voldoende mogelijkheden om de fietsenregeling te continueren. In de schriftelijke antwoorden van 30 oktober 2014 (AFP/2014/982, pagina 6) geeft de staatssecretaris aan hoe de fietsenregeling zou kunnen worden gecontinueerd:

Werkgevers kunnen op verschillende manieren hun fietsregeling continueren. Dat kan door gebruik te maken van de vrije ruimte, maar ook door de onbelaste kilometervergoeding voor woon-werkverkeer in te zetten om de aankoop van een fiets uit een cafetariaregeling mee af te betalen. Er zijn marktpartijen die er al op inspelen om langs laatstgenoemde weg de fiets te laten 'cafetarisieren' zonder dat het de werkgever geld kost en zonder dat het ten koste gaat van de vrije ruimte. Overigens gelden bij de toepassing van deze maatregel geen voorwaarden zoals onder de 'oude' fietsenregeling wel het geval was. Er is geen maximum wat betreft de prijs van de fiets en er zijn ook geen voorwaarden gesteld aan het gebruik.

3 Gebruikbaarheidstoets

3.1 Gebruikbaarheidscriterium tot en met 2015

Het uitgangspunt van de WKR is dat een belangrijke administratieve vereenvoudiging wordt bereikt. Om die reden kunnen inhoudingsplichtigen zelf bepalen op welke manier zij de kostenvergoedingen over hun werknemers verdelen. Dit biedt de mogelijkheid aan specifieke werknemers een relatief zeer hoge kostenvergoeding te geven en aan anderen geen. Ook bestaat de mogelijkheid om een eventueel resterende vrije ruimte aan het einde van het jaar te benutten door enkele werknemers nog een aanvullende kostenvergoeding te geven. De directeur-groootaandeelhouder zou dan bijvoorbeeld een extra (hoge) kostenvergoeding kunnen krijgen.

Om dat te voorkomen, is een gebruikbaarheidstoets opgenomen. De vergoedingen en verstrekkingen die aan de vrije ruimte worden toegewezen, mogen niet in belangrijke mate (30%) afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. Of iets gebruikelijk is, is niet altijd eenvoudig aan te geven. Elementen die bij de gebruikbaarheidstoets van belang zijn, zijn onder meer:

- de soort vergoedingen en verstrekkingen en de waarde ervan,
- de hoogte van de vergoedingen en verstrekkingen,
- wie de vergoedingen en verstrekkingen krijgen.

De beoordeling of een vergoeding gebruikelijk is of niet, vindt achteraf plaats. Ook vindt deze op werknemersniveau plaats. De inspecteur krijgt hiermee de mogelijkheid extreme situaties aan te pakken, zoals ongebruikelijke omvangrijke omzettingen van belast loon in een onbelaste vergoeding. Overigens ligt de bewijslast dat bepaalde vergoedingen en verstrekkingen ongebruikelijk zijn bij de inspecteur.

In de nota naar aanleiding van het verslag, Belastingplan 2015 (pagina 76, 77), wordt nader ingegaan op de gebruikbaarheidstoets. Hieruit komt naar voren dat het uitgangspunt is dat het de fiscus niet uitmaakt welke vergoedingen en verstrekkingen er binnen de vrije ruimte aangewezen worden of wat de aard is van het loonbestanddeel. Dat uitgangspunt brengt met zich dat het bijvoorbeeld geen verschil maakt of het kerstpakket in de vorm van een tegoedbon verstrekt wordt of in geld uitgekeerd wordt. Binnen de vrije ruimte mag een werkgever zelf bepalen of hij 'zwak' loon aanwijst, zoals het belaste deel van een reiskostenvergoeding, of 'echt' loon, zoals een deel van de eindejaarsuitkering, onder voorwaarde dat het aanwijzen van dat loonbestanddeel als eindheffingsbestanddeel niet ongebruikelijk is. Het kabinet acht het ongebruikelijk in het geval een werkgever die nog veel vrije ruimte over heeft het overige aan een of enkele werknemers toekent. Het aanwijzen van vakantiegeld of bonussen met het oog op tariefarbitrage acht het kabinet ook niet gebruikelijk. Van tariefarbitrage is sprake indien het tarief van de werkkostenregeling (bij overschrijding van de vrije ruimte 80%) lager ligt dan het voor werknemers toepasselijke gebruteerde eindheffingstarief.

Daar staat tegenover dat vergoedingen of verstrekkingen van maximaal € 2.400 per persoon per jaar door de Belastingdienst in ieder geval als gebruikelijk worden beschouwd. Naast een algemene kostenvergoeding van € 2.400 per jaar mogen er, aldus het Handboek Loonheffingen (versie september 2014), specifieke gebruikelijke vergoedingen of verstrekkingen gegeven worden, zoals een vergoeding voor de telewerkplek of een kerstpakket.

Tijdens de intermediairdagen 2014 is op de vraag of een bonus van maximaal € 2.400 gebruikelijk is – ook als deze 10 of 20% van de loonsom van een werknemer uitmaakt – geantwoord dat ook in die situatie de Belastingdienst de gebruikbaarheid niet toetst. Het is wel mogelijk dat het aangekondigde wetsvoorstel om de gebruikbaarheidstoets aan te scherpen hier verandering in aanbrengt (zie ook paragraaf 3.1).

Het Handboek Loonheffingen geeft bij twijfel over de gebruikelijkheid van een vergoeding of verstrekking nog het volgende handvat:

- beoordeel iedere vergoeding of verstrekking op gebruikelijkheid,
- beoordeel in de loop van het kalenderjaar het totaal van alle vergoedingen en verstrekkingen. Als dit totaal meer dan 30% ongebruikelijk is, is het bedrag boven de 30%-grens loon van de werknemer.

Als een vergoeding of verstrekking niet gebruikelijk is, kan deze niet aan de vrije ruimte worden toegewezen en behoort de vergoeding tot het individueel belastbaar loon van de werknemer.

Ter illustratie volgt hier nog een aantal voorbeelden (ontleend aan het Handboek Loonheffingen):

Voorbeeld 1

U hebt een middelgroot bedrijf en geeft uw werknemers met kerst een flatscreentelevisie. Binnen uw sector is het gebruikelijk dat het personeel met kerst een duur cadeau krijgt. U mag de flatscreentelevisie volledig in de vrije ruimte onderbrengen.

Voorbeeld 2

U geeft een van uw werknemers een elektrische fiets van € 1.000. De werknemer komt op deze fiets naar het werk. Deze situatie en de prijs van de fiets zijn niet ongebruikelijk. U mag de fiets volledig in de vrije ruimte onderbrengen.

Voorbeeld 3

Een bedrijf heeft behalve een directeur-groootaandeelhouder (dga) geen andere werknemers. De dga krijgt een vergoeding voor zijn werk van € 250.000. Het bedrijf bestempelt € 100.000 als loon van de dga en brengt de overige € 150.000 onder in de vrije ruimte. Het is duidelijk dat zo'n 'knip' ongebruikelijk is.

Voorbeeld 4

U geeft uw werknemers met kerst een kerstpakket. De directeur heeft net zijn vliegbrevet gehaald en hij vertelt altijd gepassioneerd over zijn hobby. U geeft de directeur met kerst een zelfbouwpakket van een sportvliegtuig van € 25.000. Een kerstpakket van € 25.000 is niet gebruikelijk: de waarde van het pakket wijkt meer dan 30% af van de waarde van pakketten die andere werkgevers in vergelijkbare omstandigheden aan hun directeurs geven. U rekent het deel van de verstrekking dat meer dan gebruikelijk is tot het loon van de directeur.

3.2 Gebruikelijkheidscriterium vanaf 1 januari 2016

Tot en met 31 december 2015 luidde de gebruikelijkheidstoets (artikel 31, eerste lid, onderdeel f Wet LB):
“Eindheffingsbestanddelen zijn voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid: door de inhoudingsplichtige aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen door de inhoudingsplichtige aan te wijzen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen, voor zover deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.”

Met ingang van 2016 is artikel 31, eerste lid, onderdeel f Wet LB als volgt gewijzigd:

“Eindheffingsbestanddelen zijn voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid: door de inhoudingsplichtige aangewezen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen, voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen.”

Hiermee is het gebruikelijkheidscriterium aangescherpt om de mogelijkheden van tariefsarbitrage te beperken.

Wat is met ingang van 1 januari 2016 gewijzigd ten opzichte van het gebruikelijkheidscriterium tot en met 2015?

- Verduidelijkt is dat het **aanwijzen** van een bepaalde vergoeding of verstrekking van een bepaalde omvang gebruikelijk moet zijn (uit de wettekst tot en met 2015 zou kunnen worden opgemaakt dat de omvang van de vergoeding of verstrekking als zodanig gebruikelijk zou moeten zijn).
- De omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen mag niet in belangrijke mate (dat wil zeggen 30% of meer) groter zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in de regel wordt aangewezen. Hiermee wordt aangegeven dat het erom gaat dat het gebruikelijk is dat een werkgever eventueel verschuldigde heffingen over de vergoedingen of verstrekking via de eindheffing voor zijn rekening neemt. In de memorie van toelichting wordt hierbij nog opgemerkt dat het niet gebruikelijk zal zijn een vergoeding of verstrekking die op zichzelf al ongebruikelijk is, aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel.

In de memorie van toelichting wordt een aantal factoren genoemd die een rol zullen spelen bij de toets of voldaan wordt aan het gebruikelijkheids criterium vanaf 2016:

1. *De aard van de vergoeding of verstrekking*

Het is niet gebruikelijk om een maandloon, vakantiegeld, hoge bonussen of vergoeding van vermogensschade bij indiensttreding als eindheffingsbestanddeel aan te wijzen. Een lage bonus kan onder omstandigheden wel gebruikelijk zijn, bijvoorbeeld een kleine gratificatie voor een werknemer die een extra prestatie heeft geleverd¹². Kosten die een werknemer maakt in het kader van behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking zullen eerder gebruikelijk als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen dan pure beloningsbestanddelen. Een kerstpakket zal over het algemeen daarentegen wel gebruikelijk zijn om aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel (afhankelijk van de waarde).

2. *De hoogte van de vergoeding of waarde van de verstrekking*

Daarbij wordt niet alleen de hoogte van de vergoeding of verstrekking op zich zelf,¹³ maar ook de hoogte van alle aangewezen vergoedingen en verstrekkingen in een jaar tezamen in de beoordeling betrokken.

3. *Is tariefsarbitrage het oogmerk van de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel?*

Hierbij kan een bestendige gedragslijn uit het verleden in acht worden genomen. Indien een werkgever in het verleden (voor de werkkostenregeling) de heffing van frequente vergoedingen of verstrekkingen al via individuele brutering voor zijn rekening nam, is aannemelijk dat tariefsarbitrage geen rol speelt bij de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel. Dit kan anders liggen bij incidentele of omvangrijke beloningen waarbij het eindheffingstarief aanmerkelijk lager is dan het tarief bij individuele brutering.

4. *De vergelijking met andere werknemers*

Het gaat hierbij om:

- a. een vergelijking met andere werknemers bij dezelfde werkgever,
- b. een vergelijking met andere werknemers in dezelfde functiecategorie, en/of
- c. een vergelijking met andere werknemers bij andere werkgevers.
- d. Als er geen vergelijking met andere werkgevers mogelijk is omdat sprake is van een unieke werkgever die niet vergelijkbaar is met andere werkgevers, zal in plaats van een vergelijking met andere werkgevers de redelijkheid een factor zijn¹⁴.

In de nota naar aanleiding van het verslag¹⁵ is opgenomen dat de aanscherping van het gebruikelijkheids criterium geen gevolgen heeft voor de doelmatigheidsgrens van € 2.400 per werknemer per jaar die in het Handboek Loonheffingen 2015 wordt genoemd. In de schriftelijke antwoorden WGO is opgenomen dat het bedrag van € 2400 per werknemer in het Handboek Loonheffingen staat en dat hierover de werkgever zekerheid vooraf heeft zonder dat hij zijn inspecteur hoeft te raadplegen. Ook over hogere vergoedingen dan € 2400 is het mogelijk om zekerheid vooraf te krijgen, maar daarvoor is overleg met de inspecteur nodig¹⁶.

¹² Nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2016, pagina 58/59.

¹³ Het aanwijzen van een jubileumuitkering kan gebruikelijk zijn, maar is dat niet meer als de jubileumuitkering € 1 miljoen bedraagt.

¹⁴ Nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2016, pagina 59/60.

¹⁵ Nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2016, 34 305, pag. 40.

¹⁶ Schriftelijke antwoorden WGO, 29 oktober 2015, AFP/2015/925, pagina 43/44.

In het Handboek Loonheffingen 2016 is over deze doelmatigheidsgrens opgenomen dat vergoedingen, verstrekkingen of terbeschikkingstellingen van maximaal € 2.400 per persoon per jaar door de Belastingdienst in ieder geval als gebruikelijk worden beschouwd.

Bij vergoedingen en verstrekkingen die onder een gerichte vrijstelling vallen, is toepassing van het gebruikelijkheids criterium niet aan de orde, aangezien het aanwijzen van dergelijke vergoedingen en verstrekkingen altijd gebruikelijk is¹⁷.

Voor vergoedingen en verstrekkingen waarvoor voldaan wordt aan het noodzakelijkheids criterium hoeft niet apart de gebruikelijkheid getoetst te worden. Indien voldaan is aan het noodzakelijkheids criterium vloeit daaruit voort dat ook aan het gebruikelijkheids criterium is voldaan. Overigens beperkt het noodzakelijkheids criterium zich tot noodzakelijke kosten. Voor eventuele bovenmatigheden geldt dan ook het gebruikelijkheids criterium onverkort¹⁸.

¹⁷ Schriftelijke antwoorden WGO, 29 oktober 2015, AFP/2015/925, pagina 43/44.

¹⁸ Nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2016, pagina 59.

4 Administratieve verplichtingen WKR

De volgende zaken moeten in de administratie worden bijgehouden:

- Alle vergoedingen en verstrekkingen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte worden in de administratie opgenomen als eindheffingsloon. Deze gegevens hoeven niet op werknemersniveau te worden vastgelegd.
- Als een vergoeding of verstrekking niet is aangewezen in de vrije ruimte, maar wordt behandeld als individueel loon van de werknemer, moet deze vergoeding of verstrekking wel op werknemersniveau worden vastgelegd in de loonstaat van de werknemer.
- Een gerichte vrijstelling is eindheffingsloon welke op werknemersniveau moet worden vastgelegd. Voor zover meer wordt vergoed of verstrekt dan het gericht vrijgestelde bedrag, is er sprake van een bovenmatige vergoeding. Als deze bovenmatige vergoeding is aangewezen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte, dan moet deze als eindheffingsloon worden opgenomen in de administratie. Als deze bovenmatige vergoeding wordt aangemerkt als individueel loon van de werknemer, moet deze op werknemersniveau worden geadministreerd in de loonstaat van de werknemer.
- Let op! Zijn in de administratie de vergoedingen en verstrekkingen opgenomen exclusief btw, dan moet de btw worden toegevoegd (zie paragraaf 2.9). Vastlegging in de financiële administratie door werkgevers die btw-belaste prestaties verrichten, gebeurt in principe exclusief btw. In de brief van 3 juli 2014 (DB2014/272) heeft staatssecretaris Wiebes aangegeven dat voor het berekenen van het bedrag dat in de vrije ruimte moet worden geboekt, de werkgever met de inspecteur kan afspreken dat hij de gemiddelde btw-druk over de verschillende voorzieningen uit de vrije ruimte in aanmerking neemt. In dat geval hoeft niet per voorziening separaat de btw geadministreerd te worden.

Daarnaast is het raadzaam om in de administratie bij te houden hoeveel vrije ruimte er nog is. Op die manier houdt de inhoudingsplichtige grip op de eventuele verschuldigde eindheffing.

Vanaf 2015 hoeft de inhoudingsplichtige echter nog maar één keer per jaar de eventuele eindheffing als gevolg van overschrijding van de vrije ruimte te berekenen en af te dragen. Na afloop van het kalenderjaar kan de inhoudingsplichtige de totale loonsom (kolom 14-loon) berekenen, daaruit afleiden wat zijn vrije ruimte is en bepalen of die is overschreden. De inhoudingsplichtige geeft de eventueel verschuldigde belasting als gevolg van een overschrijding van de vrije ruimte aan en draagt deze af uiterlijk met de belasting over het eerste tijdvak van het nieuwe kalenderjaar. Bij een aangiftetijdvak van een maand is dit de aangifte over januari die in februari wordt gedaan.

De inhoudingsplichtige mag er overigens voor kiezen om de verschuldigde belasting als gevolg van overschrijding van de vrije ruimte op een eerder moment al aan te geven en af te dragen.

Eindigt de inhoudingsplichtige gedurende een kalenderjaar, dan mag de inhoudingsplichtige niet wachten met aangeven en afdragen van de verschuldigde belasting als gevolg van overschrijding van de vrije ruimte tot het nieuwe kalenderjaar. In dat geval moet de verschuldigde belasting uiterlijk worden aangegeven en afgedragen in de aangifte over het tijdvak waarin de inhoudingsplichtige is geëindigd.

5 Concernregeling

De WKR wordt toegepast per inhoudingsplichtige. Vanaf 2015 is het echter ook mogelijk om te kiezen voor de concernregeling (artikel 32 Wet LB 1964 vanaf 2015).

De concernregeling kan voor een inhoudingsplichtige samen met een andere inhoudingsplichtige worden toegepast als (artikel 32, tweede lid, wet LB 1964):

- de inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in die andere inhoudingsplichtige,
- die andere inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige, of
- een derde voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige, terwijl deze derde tevens voor ten minste 95% belang heeft in die andere inhoudingsplichtige.

Belang wil in dit verband zeggen de juridische en economische eigendomsverhoudingen. Er wordt derhalve aangesloten bij het nominaal gestort aandelenkapitaal en dus niet getoetst aan bijvoorbeeld een eventuele stemrechtverdeling (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 67).

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% dochtervennootschappen¹⁹.

Stichtingen die gedurende het gehele kalenderjaar in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen, kunnen ook de concernregeling toepassen (artikel 32, tweede lid, Wet LB 1964). Van verwevenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht is tussen inhoudingsplichtige stichtingen sprake indien statutair is vastgelegd dat (artikel 8.4b, tweede lid Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011):

- het bestuur van een van de stichtingen de bestuursleden van de andere stichtingen benoemt of een bindende voordracht doet voor de benoeming van die bestuursleden,
- bij vereffening bij faillissement of opheffing van een stichting het vermogen van die stichting wordt overgedragen aan een van de andere stichtingen.

Voor de invulling van de verwevenheid tussen stichtingen wordt dus niet aangesloten bij de reeds bestaande jurisprudentie op dit punt binnen de omzetbelasting, omdat die voor zowel inhoudingsplichtigen als de Belastingdienst niet leidt tot een eenvoudig toepasbare regeling. (pagina 21 Memorie van Antwoord, 34002, 5 december 2014).

Uiterlijk bij de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar kan een concern kiezen om de concernregeling al dan niet toe te passen. Als hiervoor gekozen wordt, geldt de concernregeling voor alle concernonderdelen die gedurende het gehele kalenderjaar hebben voldaan aan de eigendomseisen van 95%. In het kalenderjaar toe- of uittreedende concernonderdelen mogen de concernregeling niet toepassen.

Door de concernregeling ontstaat een collectieve vrije ruimte. Op concernniveau hoeft dan ook geen splitsing meer gemaakt te worden van de vergoedingen en verstrekkingen naar concernonderdeel. Het concernonderdeel met de grootste loonsom geeft de eventuele verschuldigde belasting als gevolg van overschrijding van de gezamenlijke vrije ruimte aan en draagt deze af. Alle bij de concernregeling betrokken inhoudingsplichtigen zijn echter wel aansprakelijk voor de gehele door het concern verschuldigde belasting (artikel 43a IW 1990). Deze aansprakelijkheid geldt alleen voor de bij overschrijding van de vrije ruimte op concernniveau verschuldigde eindheffing (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 67,68).

¹⁹ Zie vraag 8 van de veelgestelde vragen en antwoorden WKR-intermediardagen 2014.

Een concern wordt niet bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Bij twijfel kan een concern wel in overleg treden met de Belastingdienst. Deze kan uitsluitend bieden over de concernonderdelen die voldoen aan de voorwaarden om deel te nemen (nota n.a.v. verslag Belastingplan 2015, pagina 67).

Iedere inhoudingsplichtige die samen met andere inhoudingsplichtigen de concernregeling toepast, moet in zijn administratie per kalenderjaar waarin gekozen wordt voor toepassing van de concernregeling een aantal vastleggingen doen (artikel 8.4b uitvoeringsregeling LB 2011):

- het totaal van het in het kalenderjaar door hem aan zijn werknemers verstrekte loon waarover belasting van die werknemers is geheven (dus exclusief het eindheffingsloon),
- een overzicht van de vergoedingen en verstrekkingen die hij in het kader van de werkkostenregeling als eindheffingsbestanddeel heeft aangewezen en waarvoor geen gerichte vrijstelling van toepassing is,
- de naam en het loonheffingsnummer van de andere inhoudingsplichtige(n) waarmee hij gezamenlijk het concern vormt,
- per deelnemende inhoudingsplichtige het totaal van het in het kalenderjaar door die inhoudingsplichtige aan diens werknemers verstrekte loon waarover belasting van die werknemers is geheven en een overzicht van de vergoedingen en verstrekkingen die deze inhoudingsplichtige in het kader van de werkkostenregeling als eindheffingsbestanddeel heeft aangewezen en waarvoor geen gerichte vrijstelling van toepassing is,
- een berekening van de gezamenlijk verschuldigde belasting,
- de naam en het loonheffingsnummer van de inhoudingsplichtige die, ingeval de gezamenlijke vrije ruimte wordt overschreden, aangifte doet en afdraagt.

6 Stappenplan introductie werkkostenregeling in 2015

6.1 Inventariseer vergoedingen en verstrekkingen

De eerste stap is het inventariseren van alle feitelijke vergoedingen en verstrekkingen aan het personeel binnen de onderneming. Inventariseer in ieder geval de volgende zaken:

1. Welke feitelijke vergoedingen en verstrekkingen zijn er binnen de onderneming? Bronnen die hiervoor gebruikt kunnen worden, zijn:
 - financiële administratie,
 - loonadministratie,
 - arbeidsvoorwaarden (wellicht wordt niet alles gebruikt),
 - overige informatie welke voortkomt uit gesprekken en beoordelingen.
2. Welke vaste kostenvergoedingen worden aan werknemers betaald en waarvoor dienen deze (onderbouwing)?
3. Aan welke werknemers (functies) worden de kostenvergoedingen betaald?
4. Hoe verhoudt de hoogte van de verstrekte kostenvergoedingen zich tot het werkelijke kostenniveau dat redelijkerwijze hoort bij de betreffende werkzaamheden (mogelijk per functiegroep)?
5. Welke kosten(soorten) kunnen redelijkerwijs gemaakt worden ten behoeve van de dienstbetrekking?

6.2 Deel de vergoedingen en verstrekkingen in categorieën in

De volgende stap is het indelen van de vergoedingen en verstrekkingen volgens de volgende verdeling:

6. Vergoedingen en verstrekkingen die geen loon vormen

Niet al hetgeen de werknemer van de werkgever krijgt, vormt loon. Het beslissende criterium is het verband tussen loon en dienstbetrekking, zoals dat uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie naar voren komt. Geen loon is/zijn in ieder geval:

- a. vergoedingen en verstrekkingen die op grond van een andere relatie opkomen,
- b. intermediaire kosten,
- c. vrijgesteld loon,
- d. verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van minimaal de (factuur)waarde betaalt.

Zie paragraaf 2.5 voor meer informatie.

7. Gerichte vrijstellingen

Niet over alle vergoedingen en verstrekkingen is belasting verschuldigd. Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen zijn gericht vrijgesteld. Zie paragraaf 2.3 voor meer informatie.

8. Vergoedingen en verstrekkingen onder het noodzakelijkheids criterium

Een nieuwe gerichte vrijstelling per 2015 betreft het noodzakelijkheids criterium. Een vergoeding of verstrekking die in redelijkheid noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, voldoet aan het noodzakelijkheids criterium en is gericht vrijgesteld. Zie paragraaf 2.4 voor meer informatie.

9. Vergoedingen die verplicht individueel loon vormen

Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen kunnen niet als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen en vormen verplicht individueel loon. Zie paragraaf 2.2. voor meer informatie.

10. Overige vergoedingen die kunnen worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel (vallend in de vrije ruimte van 1,2%)

Alle overige vergoedingen en verstrekkingen (die niet gerangschikt zijn onder de vier hiervoor genoemde categorieën) kunnen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Hierbij geldt als voorwaarde dat de totale omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate mag

afwijken van hetgeen gebruikelijk is onder voor het overige overeenkomstige omstandigheden (de gebruikelijkheidstoets; zie hiervoor hoofdstuk 3).

Voor verstrekkingen geldt dat deze in principe worden gewaardeerd naar:

- de waarde in het economisch verkeer, of
- in het geval door een derde een bedrag in rekening is gebracht aan de werkgever: het in rekening gebrachte bedrag.

Sommige verstrekkingen worden op nihil gewaardeerd. Deze verstrekkingen gebruiken niet de vrije ruimte van 1,2% omdat de waarde nihil is. Om die reden onderscheiden wij ook deze categorie. De verstrekkingen die als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen, kunnen daarom verdeeld worden in twee categorieën:

- a. *verstrekkingen welke gewaardeerd worden tegen nihil*
Het gaat om voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt. Voor meer informatie zie paragraaf 2.6.
- b. *overige verstrekkingen welke een waardering hoger dan nihil hebben*

6.3 Bepaal de vrije ruimte

De derde stap is het bepalen van de vrije ruimte en het vergelijken met de als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen:

- **Bepaal de loonsom in het jaar waarin de WKR wordt toegepast.**

Voor het jaar 2015 zal dit dus de loonsom van 2015 zijn. Als deze loonsom nog niet beschikbaar is, bepaalt men die zo goed als mogelijk. Houd daarbij alvast rekening met wijzigingen die bekend zijn. Denk aan reorganisaties, ontslag van mensen of juist uitbreiding van een afdeling.

Let op: bestaat het bedrijf uit meerdere werkgevers (bijvoorbeeld meerdere bv's), dan dienen de uitgaven voor personeel *per werkgever* apart te worden vastgesteld en apart te worden vergeleken met de loonsom bij *die* werkgever, tenzij de concernregeling kan worden toegepast (zie hoofdstuk 5).

- **Bepaal de vrije ruimte: 1,2% van de loonsom).**
De uitkomst is de (onbelaste) vrije ruimte.
- **Bepaal de vergoedingen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel en de verstrekkingen met een waardering hoger dan nihil die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel.**
Is het saldo hiervan hoger dan de vrije ruimte, dan is het meerdere belast tegen 80%.

6.4 Beoordeel de arbeidsvoorwaarden

Beoordeel of bepaalde arbeidsvoorwaarden moeten/kunnen worden aangepast.

Op grond van de verkregen informatie uit de voorgaande stappen kan beoordeeld worden wat de invloed van de WKR is en welke stappen er nog genomen moeten worden.

Waar werkgevers bijvoorbeeld onder het bedrag van de vrije ruimte zitten, kan men ervoor kiezen om de kostenvergoedingen/verstrekkingen naar boven bij te stellen.

Anderzijds kan het raadzaam zijn om de arbeidsvoorwaarden te beoordelen en waar nodig te herzien, zodat op de langere termijn de WKR niet leidt tot een forse kostenstijging. Te denken valt bijvoorbeeld aan het uitruilen van arbeidsvoorwaarden die onder de gerichte vrijstelling, intermediaire kosten of nihilwaardering vallen. Ook kan het raadzaam zijn vergoedingen en verstrekkingen die thans onbelast zijn, onder de WKR als individueel loon aan te merken (goedkoper dan de 80% eindheffing), zodat de

werknemer zelf de loonheffing voor zijn rekening moet nemen. Als de werkgever de loonheffing voor zijn rekening neemt, kan het anderzijds weer aantrekkelijker zijn om bepaalde vergoedingen en verstrekkingen onder te brengen in de vrije ruimte (als de 80% eindheffing goedkoper is dan de brutering).

De volgende aandachtspunten zijn hierbij van belang:

- Een hoger brutoloon kan gevolgen hebben voor de door de werkgever te betalen premies werknemersverzekeringen, de opbouw van pensioen en vakantiegeld.
- Sommige werkgevers zijn ook gebonden aan cao's en moeten dus rekening houden met de arbeidsvoorwaarden conform de cao.
- Voor het aanpassen van arbeidsvoorwaarden (buiten de cao) is soms toestemming noodzakelijk van de werknemer of de ondernemingsraad.
- Bij het aanpassen van de arbeidsvoorwaarden is het verstandig om een mogelijkheid in te bouwen dat kostenvergoedingen in de toekomst eenzijdig (door werkgever) gewijzigd kunnen worden.