

Knelpunten in de werkkostenregeling

Inventarisatie en mogelijke alternatieven



Knelpunten in de werkkostenregeling: inventarisatie en mogelijke alternatieven

Dr. D.A. Albregtse, prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger

Het onderhavige rapport is opgesteld door het Fiscaal Economisch Instituut (FEI) van de Erasmus Universiteit Rotterdam (EUR) ten behoeve van NEMACC, het samenwerkingsverband tussen de EUR en de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). De onderzoekers P. Kavelaars en F.M. Werger zijn verbonden aan FEI. D.A. Albregtse is voorheen werkzaam geweest voor FEI en is momenteel pensioengerechtigd.

0. Samenvatting
1. Inleiding
2. De werkkostenregeling
3. Overgangsregeling
4. Knelpunten werkkostenregeling
 - 4.1. Algemeen
 - 4.1.1. Gebrekkige presentatie, weinig transparant en onoverzichtelijk
 - 4.2. Knelpunten in de regelgeving als zodanig
 - 4.2.1. De bepaling van de omvang van de vrije ruimte
 - 4.2.2. Loonbegrip vanaf 2011
 - 4.2.3. Knelpunten in verband met het gehanteerde werkplekbegrip
 - 4.2.4. Verschillende regimes voor gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen
 - 4.2.5. Het gebruikelijkheids criterium
 - 4.2.6. Intermediaire kosten
 - 4.2.7. Tariefarbitrage
 - 4.2.8. Keuzevrijheid werkgever
 - 4.2.9. Vaste kostenvergoedingen
 - 4.2.10. Waardering loon in natura
 - 4.2.11. Loon uit vroegere arbeid
 - 4.2.12 Internationale implicaties
 - 4.3. Knelpunten bij de uitvoering
 - 4.4. Knelpunten bij de implementatie
 - 4.4.1. Noodzakelijke aanpassingen in de financiële en salarisadministratie
 - 4.4.2. Noodzakelijke aanpassingen in de arbeidsvoorwaarden
 - 4.4.3. Kosten van implementatie
 5. Rol accountant
 6. Alternatieven
 - 6.1. Het niet vrijstellen van vergoedingen en verstrekkingen
 - 6.2. Volstaan met één vrije ruimte
 - 6.3. Forfait per werknemer
 - 6.4. Afschaffen vrije ruimte
 - 6.5. Invoering noodzakelijkheids criterium
 - 6.6. Handhaven systeem vrije vergoedingen en verstrekkingen
 - 6.7. Aanpassing werkkostenregeling
 7. Conclusies

BIJLAGEN

- 1 : Literatuur
- 2 : De werkkostenregeling in schema's
- 3 : Praktijkervaringen (verslag bijeenkomst met NBA-leden)

0. Samenvatting

De werkkostenregeling is per 1 januari 2011 geïntroduceerd ter vervanging van het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Kern van de werkkostenregeling is het geven van de mogelijkheid aan werkgevers om aan werknemers toegekende vergoedingen en verstrekkingen te verantwoorden binnen een toegestane forfaitaire ruimte van thans 1,5% van de fiscale loonsom. Bij overschrijding van deze vrije ruimte wordt het bedrag van de overschrijding aangemerkt als een eindloonbestanddeel, waarover de werkgever 80% loonbelasting is verschuldigd. Het hoofddoel van de regeling is het terugdringen van de administratieve lasten en uitvoeringskosten voor met name het bedrijfsleven.

Omdat te voorzien was dat de overgang van het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen naar de werkkostenregeling de nodige (o.m. administratieve) aanpassingen zou vergen, is een overgangsregeling van toepassing. Dit overgangsregime komt in principe per 1 januari 2015 tot een einde.

Al spoedig bleek dat de werkkostenregeling veel vragen oproep; niet alleen in de praktijk maar ook in de literatuur zijn vele knelpunten gesignaleerd. Nog relatief weinig werkgevers hebben de overstap naar het nieuwe systeem gemaakt, zij het dat deze overgestapte werkgevers procentueel gezien een relatief grote groep werknemers betreft.

Twijfels over de houdbaarheid en werkzaamheid van het systeem blijven echter bestaan. In dit rapport wordt een overzicht gegeven van de in de literatuur en praktijk gesignaleerde knelpunten en de daarvoor gegeven oplossingen.

De volgende knelpunten blijken uit de literatuur als belangrijkste naar voor te komen:

- De wetgeving rond de werkkostenregeling is rommelig, onoverzichtelijk en weinig transparant.
- Door het relatief lange overgangsregime (4 jaren) bestaan er tijdelijk twee systemen naast elkaar, hetgeen voor onnodige complexiteit en uitvoeringslasten zorgt.
- De huidige werkkostenregeling moet per inhoudingsplichtige worden toegepast, waardoor eventuele overschotten en tekorten in de vrije ruimte niet binnen een concern kunnen worden gesaldeerd. Dit kan tot onevenwichtige uitkomsten leiden en leidt tot een administratief bewerkelijk proces.
- Het loonbegrip zoals dat sinds 1 januari 2011 geldt, leidt in de praktijk tot onduidelijkheid. Het sluit niet altijd aan bij dat wat maatschappelijk als loon wordt ervaren. Dit vergroot de kans op kwalificatiefouten.
- Het werkplekbegrip en de reikwijdte van de nihilwaarderingen leiden met name bij ambulante werknemers en thuiswerkers tot problemen en ongelijke behandeling.
- Het gebruikelijkheids criterium is een onduidelijk en in de praktijk onuitvoerbaar criterium.
- Waardering tegen bedragen inclusief btw is voor inhoudingsplichtigen die btw-ondernemer zijn vaak een verzwarende van administratieve lasten, omdat de financiële administratie exclusief btw is ingericht en de correctie voor de loonheffingen extracomptabel moet worden gemaakt.
- Het eindheffingstarief van 80% werkt met name bij werknemers met hogere lonen tariefarbitrage in de hand. In combinatie met het wettelijke gebruikelijkheids criterium en de keuzevrijheid van werkgevers om loon al dan niet als eindheffingsloon onder de werkkostenregeling te brengen, kan dit tot een toename van discussies tussen belastingdienst en inhoudingsplichtigen leiden.
- Het systeem van de werkkostenregeling levert in situaties van grensoverschrijdende arbeid in een aantal gevallen problemen op.
- Het feit dat in bepaalde situaties (bijvoorbeeld bij startende ondernemingen) de vrije ruimte verplicht per aangiftetijdvak moet worden berekend en er geen eindafrekening na afloop van het kalenderjaar plaatst vindt, is onevenwichtig.
- De vrij ingrijpende aanpassingen in de financiële en salarisadministratie zijn voor met name middelgrote en kleine(re) werkgevers belastend. Zeker daar bij die categorieën de beide administraties (soms zelfs bij verschillende) dienstverleners worden uitbesteed.

- De operationele kosten van de werkkostenregeling lijken veelal niet lager dan de operationele kosten van het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen.

De rode draad die in de literatuur is waar te nemen, werd bevestigd in het rondetafelgesprek dat met leden van de NBA is gevoerd. Echter, aanvullend zijn nog de volgende knelpunten waargenomen:

- Bij kleinere inhoudingsplichtigen is het kennisniveau van de specifieke complexe wetgeving en de beschikbare tijd voor een goede implementatie (te) beperkt.
- Doordat kleinere inhoudingsplichtigen meer leunen op externe adviseurs voor de uitvoering van hun administratie, leidt de verschuiving van administratieve lasten van overheid naar inhoudingsplichtige tot een (aanzienlijke) verzwaring van het controle proces tussen inhoudingsplichtige en externe dienstverlener (bijvoorbeeld accountants- of salarisverwerkingsbureau).
- Het verschil in fiscale behandeling tussen communicatiemiddelen (10%-eis) en computers c.s. (90%-eis) wordt als onwenselijk ervaren; ook is het (administratieve) onderscheid tussen tijdelijke verblijfskosten en intermediaire kosten in de praktijk niet eenvoudig te maken, zeker niet indien de uitvoering van de administratie extern belegd is.
- De noodzaak voor het handmatig controleren van veel facturen vormt een onoverkomelijke belemmering voor de introductie van digitaal factureren.

Aan de hand van de literatuur en het rondetafelgesprek zijn de volgende alternatieven voor de werkkostenregeling aan te dragen:

- Het geheel afschaffen van vrijstellingen voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer, waarbij het budgettaire voordeel volledig wordt teruggesluisd in de vorm van lagere tarieven en/of een hogere arbeidskorting.
- Het verruimen van de vrije ruimte en het tegelijkertijd laten vervallen van alle gerichte vrijstellingen. Eventueel kunnen nihilwaarderingen voor bepaalde vergoedingen/verstrekkingen gehandhaafd blijven en zou het percentage van de vrije ruimte desgewenst naar sector en/of bedrijfsgrootte kunnen worden gedifferentieerd.
- Toepassing van een forfait per werknemer.
- Het afschaffen van de vrije ruimte onder handhaving van het eindheffingstarief van 80% voor zover meer wordt vergoed/verstrekt dan de noodzakelijke kosten respectievelijk de kosten gemaakt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.
- Invoering van een open norm in de vorm van het noodzakelijkheids criterium.
- Terugkeer naar het uitsluitend toepassen van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen.

Op basis van bovenstaande komen de onderzoekers tot de volgende conclusies en aanbevelingen:

- Onduidelijk is en sterke twijfels bestaan over de met de werkkostenregeling te behalen vereenvoudigingswinst en administratieve lasten. Wij zijn van oordeel dat op geen van beide vlakken zodanige voordelen zijn behaald c.q. zijn te behalen dat dit de werkkostenregeling in de huidige hoedanigheid rechtvaardigt.
- Met name de uitgangspunten voor het vaststellen van de fiscale behandeling van de verschillende kostensoorten zijn onduidelijk. Bij handhaving van de regeling moet hier derhalve verbetering in worden gebracht.
- Er bestaat onduidelijkheid omtrent de omvang van de administratieve en arbeidsrechtelijke kosten bij de overgang van het 'oude' naar het 'nieuwe' systeem. In het algemeen wordt die vooral bij het midden- en kleinbedrijf als hoog ervaren, hetgeen met name nu de regeling geen echte voordelen lijkt op te leveren een belangrijk bezwaar is. Dit pleit er voor om naast de werkkostenregeling (indien die blijft gehandhaafd) de regeling inzake

vergoedingen/verstrekkingen te continueren totdat een duidelijk vereenvoudigde variant van de werkkostenregeling is vormgegeven.

- Het is wenselijk dat zo snel mogelijk duidelijkheid wordt gegeven over de wijzigingen die in de werkkostenregeling worden doorgevoerd teneinde de huidige knelpunten zoveel mogelijk te elimineren.
- De werkkostenregeling moet systematisch overzichtelijker, eenduidiger en meer transparant vorm worden gegeven.
- Het loonbegrip moet (zoveel) mogelijk luiden zoals dit voor invoering van de werkkostenregeling gold, waardoor onder andere het werkplekcriterium kan worden losgelaten.
- Vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikking stellingen moeten zoveel mogelijk identiek zijn. Inbreuken hierop moeten tot het absolute minimum beperkt blijven.

1. Inleiding.

Per 1 januari 2011 is de werkkostenregeling geïntroduceerd ter vervanging van het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen, destijds neergelegd in hoofdstuk IIA Wet op de loonbelasting 1964. De hoofddoelstelling was het terugdringen van de administratieve lasten en uitvoeringskosten voor met name het bedrijfsleven. Per saldo zou de regeling een administratieve lastenverlichting van circa € 124 miljoen moeten opleveren.¹ Overigens stelde VNO/NCW vast dat eerder sprake zou zijn van een lastenverzwaring van maar liefst € 1 miljard, later bijgesteld naar een lastenverzwaring van € 325 miljoen.²

Kern van de nieuwe regeling is het geven van de mogelijkheid aan werkgevers om aan werknemers toegekende vergoedingen en verstrekkingen te verantwoorden binnen een toegestane forfaitaire ruimte – hierna: vrije ruimte genoemd - van aanvankelijk 1,4% van de totale fiscale loonsom die door de werkgever aan zijn werknemers is uitbetaald, dan wel tot het loon van de werknemer te rekenen. Voor zover de totale omvang van de toegekende vergoedingen en verstrekkingen binnen de vrije ruimte blijft hoeven de vergoedingen en verstrekkingen niet administratief per individuele werknemer te worden verantwoord, hetgeen de administratieve lasten van de werkgever – op het eerste oog – aanzienlijk beperkt. Bij overschrijding van de omvang van de vrije ruimte wordt het bedrag van de overschrijding aangemerkt als een eindloonbestanddeel, waarover de werkgever 80% loonbelasting verschuldigd is. Aangezien het een werkgeverslast is, gaat de heffing geheel buiten de individuele werknemer om en dient de belasting ook niet per individuele werknemer te worden geadministreerd.

Vanwege het feit dat te voorzien was dat de overgang van het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen naar de werkkostenregeling de nodige (o.m. administratieve) aanpassingen zou vergen, is een overgangsregeling opgenomen. Aanvankelijk zou aan de werkgever de keuze worden gelaten om tot 1 januari 2014 het systeem van de vrije vergoedingen en verstrekkingen te blijven hanteren, dan wel over te gaan op het nieuwe systeem van de werkkostenregeling. Na genoemde datum zou de werkkostenregeling door iedere werkgever toegepast moeten worden.

Al spoedig bleek echter dat de werkkostenregeling veel vragen oproep. Daarnaast werden in de literatuur tal van knelpunten gesignaleerd. Verder bleek dat relatief weinig werkgevers de overstap op het nieuwe systeem maakten. In 2012 bleek uit onderzoek dat nog slechts zo'n 20% van de werkgever zijn overgegaan op toepassing van het nieuwe systeem. Het gaat hierbij om een gemiddelde. In totaliteit maakte één op de tien werkgevers gebruik van de werkkostenregeling. Bij grote ondernemingen (meer dan 500 werknemers) lag dat percentage op bijna 30%. Bij kleine ondernemingen (t/m 4 werknemers) was het overstappercentage aanmerkelijk lager, te weten 7%.³ Het feit dat met name grotere werkgevers al vrij spoedig overstapten op de werkkostenregeling betekent dat de werkkostenregeling op relatief veel werknemers van toepassing is.⁴

Volgens hetzelfde onderzoek van Panteia/EIM waren er diverse redenen waarom werkgevers nog niet naar de WKR waren overgestapt. De rode draad was dat naarmate de werkgevers kleiner zijn, men geen of weinig vergoedingen en verstrekkingen heeft, men wachtte op initiatief van de boekhouder en men zich er nog niet in had verdiept. Naarmate werkgevers groter waren, lagen de

¹ Schuver, B.F., *De werkkostenregeling: loont deze?*, Het Register 2010/7/8, blz. 18.

² Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126.

³ Boog, J.J. C.H. Brammer, J.M.P. de Kok. M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie werkkostenregeling*, Panteia/EIM, augustus 2012, bijlage bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 oktober 2012, DB2012/347M, V-N 2012/55.14 (Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9).

⁴ Uit het onderzoek van Panteia/EIM blijkt dat met name in de sectoren openbaar bestuur, waaronder onderwijs, en de zakelijke en financiële dienstverlening, vervoer en communicatie – relatief grote werkgevers – zowel de kennis over als de toepassing van de werkkostenregeling, groot was.

redenen waarom men nog niet was overgestapt meer in het feit dat men nog aan het inventariseren, toetsen en voorbereiden was, men becijferd had de werkkostenregeling financieel ongunstig was, de invoering organisatorisch lastig was en/of er nog te veel onduidelijkheden waren. Van de werkgevers die bekend waren met de werkkostenregeling, maar er nog geen gebruik van maakten, gaven acht op de tien werkgevers aan geen invoeringsproblemen te verwachten. Dit was in lijn met werkgevers die al overgestapt waren naar de werkkostenregeling. Acht op tien werkgevers gaven aan geen invoeringsproblemen ondervonden te hebben.

Werkgevers die gebruik maken van de werkkostenregeling hebben niet het gevoel dat door de werkkostenregeling de administratie er veel moeilijker of eenvoudiger op is geworden. Inmiddels is de datum waarop verplicht overgegaan moet worden op toepassing van de werkkostenregeling gesteld op 1 januari 2015. Het percentage van de loonsom dat als vrije ruimte beschikbaar is, is ingaande 2013 verhoogd tot 1,5% (zie par. 4.2.1).

Twijfels omtrent de houdbaarheid en werkzaamheid van het systeem blijven echter bestaan. In dit rapport wordt een overzicht gegeven van de in de literatuur gesignaleerde knelpunten en de daarvoor gegeven oplossingen.⁵ Alvorens daarop in te gaan wordt eerst een korte schets gegeven van de inhoud van de werkkostenregeling en van de overgangsregeling.⁶ In de bijlage bij het rapport is een verslag opgenomen van een rondetafelgesprek dat de onderzoekers Kavelaars en Werger hebben gevoerd met een aantal leden van de NBA teneinde van hen praktijkervaringen te vernemen. Naast een bevestiging van de bevindingen zoals opgenomen in het literatuuronderzoek, is uit dat gesprek nog een aantal andere, met name administratieve, knelpunten gerold waarbij vooral is gebleken dat de regeling voor kleine werkgevers erg bezwaarlijk is. Op basis van de knelpuntinventarisatie is aan het slot van dit rapport een aantal aanbevelingen opgenomen ten aanzien van het toekomstige traject van de fiscale behandeling van vergoedingen en verstrekkingen.

2. De werkkostenregeling

In de inleiding is reeds de kern van de werkkostenregeling aangegeven. Echter, niet kan worden volstaan met het geïsoleerd beschouwen van die kern. In verband met de introductie van de werkkostenregeling is het loonbegrip van art. 10 Wet LB 1964 aangepast, in die zin dat alle vergoedingen en verstrekkingen, ongeacht het zakelijk dan wel het privé belang ervan, tot het te belasten loon worden gerekend.⁷ De werkgever wordt de keuze gelaten om vergoedingen en verstrekkingen tot het reguliere loon van de werknemer te rekenen, dan wel ze ten laste van de forfaitaire ruimte te laten komen en het restant als eindloonbestanddeel te behandelen en te belasten. Ten einde te voorkomen dat bepaalde vergoedingen met een overwegend zakelijk karakter ten laste van de vrije ruimte zouden moeten komen is een regime ontwikkeld ten aanzien van wat wordt aangeduid als 'gerichte vrijstellingen'. Tot de gerichte vrijstellingen behoren ingevolge art. 31a, lid 2, Wet LB 1964 vergoedingen en verstrekkingen in verband met:

1. vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer;
2. kosten van tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking;

⁵ In zijn brief van 7 maart 2013 heeft ook de staatssecretaris van Financiën een aantal knelpunten gesignaleerd en oplossingen daarvoor gesuggereerd. In verband daarmee is een internetconsultatie gehouden. Zie *Keuzeregime werkkostenregeling met een jaar verlengd*. Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16. De resultaten daarvan hebben echter tot op heden nog niet tot concrete voorstellen voor wetswijzigingen geleid. De bedoeling was al in 2013 hierover met de leden van de Tweede Kamer te debatteren. Verder uitstel van verplichte overgang naar de werkkostenregeling wordt steeds waarschijnlijker. Zie ook redactie Vakstudie-Nieuws, V-N 2014/4.2.2, blz. 73.

⁶ In een bijlage is een aantal voorbeelden gegeven van schema's, ontwikkeld door diverse auteurs waarin de hoofdlijnen van de werkkostenregeling zijn verrat.

⁷ Een aantal aanspraken en bijzondere vergoedingen en verstrekkingen behoren echter op grond van art. 11 Wet LB 1964 niet tot het loon.

3. maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter;
4. onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden ter vervulling van een dienstbetrekking, waaronder beschreven inschrijving in een beroepsregister, alsmede outplacement;
5. studiekosten, waaronder het verwerven van een EVC-procedure;
6. extraterritoriale kosten;
7. verhuizing in het kader van de dienstbetrekking.

De gericht vrij te stellen vergoedingen en verstrekkingen moeten in eerste instantie tot het loon in de zin van art. 10 Wet LB 1964 worden gerekend. Om van de gerichte vrijstellingen gebruik te kunnen maken moet echter gekozen worden voor toepassing van de forfaitaire regeling, met andere woorden de vergoedingen en verstrekkingen moeten door de werkgever als eindheffingsloon worden aangewezen. Voor zover wordt voldaan aan de in de regelgeving vastgelegde normen zijn de gerichte vergoedingen en verstrekkingen vrijgesteld en wordt er ook geen loonbelasting over ingehouden ten laste van de werknemer. Voor zover die normen overschreden worden, wordt het overschreden bedrag tot de vrije ruimte gerekend of – voor zover daarvoor geen ruimte meer is – als eindloonbestanddeel ten laste van de werkgever belast tegen 80%. Aan heffing ten laste van de werknemer wordt bij toepassing van de forfaitaire regeling niet toegekomen.

Daarnaast kent de werkkostenregeling nog twee categorieën vergoedingen en verstrekkingen die niet ten laste van de vrije ruimte komen, te weten (a) de nihilwaarderingen en (b) de intermediaire kosten. Nihilwaarderingen hebben betrekking op voorzieningen op de werkplek, zoals de telefoon en de pc, waarvan mag worden aangenomen dat het privé voordeel voor de individuele werknemer van (zeer) ondergeschikt belang is. Het gaat hierbij veelal om voorzieningen die aan het personeel ter beschikking worden gesteld. De eigendom blijft in dat geval bij de werkgever. Dit is anders dan bij verstrekkingen. Hierbij gaat de eigendom over naar de werknemer. Met name bij het verstrekken van een pc of een mobiele telefoon kan dat tot problemen leiden. Zie art. 3.7 Uitv.reg LB 2011. Een van de voorwaarden voor de toepassing van nihilwaarderingen is dat het vooral gaat om voorzieningen die op de werkplek gebruikt dan wel verbruikt worden, hetgeen als een belangrijk knelpunt wordt ervaren. Zie hierover par. 4.2.3.⁸

Ingeval van vergoeding van intermediaire kosten gaat het om de vergoeding van kosten die ten laste van de werkgever komen, maar die door de werknemer zijn voorgesloten. Zij vallen in beginsel geheel buiten de loonsfeer. Er kan echter in bepaalde gevallen wel twijfel bestaan over de afbakening van het begrip ten opzichte van bijvoorbeeld gerichte vrijstellingen. Zie hierover par. 4.2. Om doelmatigheidsredenen en om de regeling beter inpasbaar te maken in de werkkostenregeling is er voorts voor gekozen de waarderingsregels voor loon in natura, neergelegd in art. 13 Wet LB 1964, aan te passen. Uitgangspunt blijft de waarde in het economische verkeer. Indien echter een derde ter zake van loon in natura aan de werkgever een bedrag in rekening brengt, geldt de factuurwaarde (bedrag inclusief btw). De mogelijkheid die onder het tot 2011 geldende systeem bestond om onder voorwaarden uit te gaan van de besparingswaarde bestaat niet bij toepassing van de werkkostenregeling. Art. 13 Wet LB 1964 bevat naast een algemene waarderingsregel een aantal meer specifieke waarderingsregels, alsmede een delegatiebepaling op grond waarvan in art. 3.7 t/m art. 3.12 Uitv.reg. LB 2011 nadere regelgeving omtrent de waardering van loon in natura is opgenomen. Voor een aantal beloningen in natura zijn speciale waarderingsregels in de regelgeving opgenomen. Zo is voor het privé gebruik van een auto van de zaak een aparte waarderingsregel, neergelegd in art. 13bis Wet LB 1964. Voorts bevatten art. 13, lid 2 e.v., Wet LB 1964 en art. 31, lid 4, Wet LB 1964 specifieke waarderingsregels met betrekking tot onder andere branche-eigen producten, vakantiebonnen, huisvesting buiten de woonplaats en geldboeten.

⁸ Overigens is in art. 3.7 Uitv.reg. LB 2011 op grond waarvan onder bepaalde omstandigheden als werkplek ook de werkruimte in de woning van de werknemer kan worden aangewezen.

Het resultaat van dit alles met de verschillende regimes die ten aanzien van de verschillende categorieën vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen gelden, maken dat de werkkostenregeling er als geheel erg complex en onoverzichtelijk uitziet. Het feit dat de voor de toepassing van de werkkostenregeling relevante bepalingen erg verspreid in de regelgeving zijn terecht gekomen, maakt die complexiteit en onoverzichtelijkheid nog groter.⁹¹⁰ In bijlage 2 is een aantal schema's opgenomen waarin verschillende auteurs hebben getracht de hoofdlijnen van de werkkostenregeling overzichtelijk samen te vatten.

3. Overgangsregeling

Zoals in de inleiding reeds is aangegeven heeft de wetgever een overgangsregeling in het leven geroepen op grond waarvan de werkgever tot 1 januari 2015 – aanvankelijk 1 januari 2014 – kan kiezen het oude systeem te blijven hanteren, dan wel over te stappen op toepassing van de werkkostenregeling. Wordt de werkkostenregeling voor 1 januari 2015 toegepast, dan is die keuze wel definitief en kan niet meer teruggekeerd worden naar het systeem van de vrije vergoedingen en verstrekkingen. Vanaf 1 januari 2015 is – zoals het er nu uitziet - toepassing van de werkkostenregeling verplicht. De overgangsregeling is opgenomen in art. 39c Wet LB 1964.

4. Knelpunten werkkostenregeling

4.1. Algemeen

4.1.1 Gebrekkige presentatie, weinig transparant en onoverzichtelijk

De wetgeving rond de werkkostenregeling wordt over het algemeen gekarakteriseerd als rommelige regelgeving,¹¹ weinig transparant en zodanig in de Wet LB 1964 opgenomen dat het overzicht ontbreekt (zie hiervoor). Begrippen zoals 'intermediaire kosten' zijn gehanteerd zonder dat ze duidelijk zijn omschreven en afgebakend; criteria die als uitgangspunt dienen voor het – geheel of gedeeltelijk - vrijstellen van vergoedingen en verstrekkingen zijn soms gewijzigd, soms overgenomen uit de 'oude' regeling, zonder ze duidelijk te omschrijven en de achtergrond ervan aan te geven. Al voor de inwerkingtreding van de nieuwe regeling kwamen onder andere Schuver en Kawka tot de conclusie dat alles overziende, van de beoogde vereenvoudigingswinst weinig terecht dreigde te komen.¹² Die conclusie wordt ten volle gedeeld door onder andere Verhoeven in zijn opstel in de bundel '50 jaar directe belasting'. Het wijst er op dat de toenmalige staatssecretaris, De Jager, heeft

⁹ Zie in dit verband ook Verhoeven, L.J., *De bedenkelijke tegemoetkoming van een keuzeregime bij de werkkostenregeling*, in 50 jaar directe belastingen. Opstellen aangeboden aan Ben Verhoeven, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 206.

¹⁰ Om de werkkostenregeling als zodanig te kunnen overzien dienen in ieder geval art. 10, 11, 13, 31 en 31a Wet LB 1964 en art. 3.1 t/m 3.13 Uitv.reg. LB 2011, afzonderlijk en in hun samenhang te worden doorgrond.

¹¹ We doelen hiermee onder andere op het gehaspel rond de vrije ruimte en het beleid met betrekking tot de duur van het overgangsregime, gevoed door de voortdurende evaluaties. Dit heeft geleid tot onzekerheid bij de betrokkenen en een afwachtende houding, redenen waarom nog betrekkelijk weinig werkgevers op de nieuwe regeling zijn overgestapt. Gevolg kan zijn dat later dit jaar weer uitstel van het afschaffen van de overgangsregeling moet worden overwogen.

¹² Schuver, B.F., *De werkkostenregeling: loont deze?*, Het Register 2010/7/8, blz. 18-21, Kawka, M.L., *De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Af!*, WFR 2010/6881, blz. 1433-1438. Vergelijk ook Kawka, M.L., *Alles draait om eenvoud*, WFR 2010/6859, blz. 638-643, welk artikel betrekking heeft op de wet uniformering loonbegrip, waarmee ook een belangrijke vereenvoudiging wordt beoogd te realiseren, en waarmee de werkkostenregeling in één lijn ligt.

gekozen voor een kort wetgevend traject en, zo is de strekking van zijn betoog, eigenlijk een onaf wetgevingsproduct heeft afgeleverd.¹³ Hij had er beter aangedaan om de – onvolwassen - werkkostenregeling per 1 januari 2011 (nog) niet in te voeren. Door voorts voor een overgangsregeling te kiezen waardoor er tijdelijk twee systemen naast elkaar functioneren, is volgens Verhoeven de situatie onnodig complex geworden. Verder heeft zijns inziens het naast elkaar bestaan van de twee systemen nadelige budgettaire consequenties en zorgen ze alleen maar voor meer teksten en hogere advieskosten.¹⁴

Dat sprake is van niet voltooide wetgeving – ook in de ogen van de wetgever - blijkt wel uit de vele toezeggingen van de opeenvolgende staatssecretarissen, in het parlement en bij de presentatie van de verschillende evaluatieonderzoeken, waarmee tegemoet gekomen wordt aan de eisen van de praktijk, alsmede uit de in het vooruitzicht gestelde voorstellen om te komen tot een verbeterde wetgeving.¹⁵ Ook het gehannes omtrent het inschatten van de mogelijke administratieve lastenverzwaring, dan wel –verlichting waarop met name Van Schendel heeft gewezen, geeft een weinig vertrouwenwekkend beeld.¹⁶

4.2. Knelpunten in de regelgeving als zodanig

4.2.1. De bepaling van de omvang van de vrije ruimte

Aan de bepaling van de vrije ruimte – aanvankelijk in het wetsvoorstel gesteld op 1,5% van de fiscale loonsom - heeft een onderzoek van het EIM uit Zoetermeer (2008) ten grondslag gelegen naar het gebruik van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de dagelijkse praktijk.¹⁷ In het onderzoek zijn 29 kostensoorten betrokken. Uit het onderzoek komt naar voren dat werkgevers op jaarbasis circa € 10 miljard aan onbelaste vergoedingen en verstrekkingen betaalden op een totale loonsom van € 290 miljard, dat is ruim 3,4% van de totale loonsom. Wel bleken er grote verschillen te bestaan tussen bedrijfssectoren voor wat betreft het vergoedingenbeleid. Zo bleek in de sector *landbouw, visserij en winning delfstoffen* het aandeel van de onbelaste vergoedingen en verstrekkingen in de totale loonsom 8,3% te bedragen, terwijl voor de sector *financiële dienstverlening* dat percentage 1,5 bedraagt. Het zelfde beeld komt naar voren als men de tabel waarin het gebruik van kosten binnen het algemene forfait beziet. Daarbij zijn de percentages voor genoemde sectoren respectievelijk 4,1 en 0,7. Ook de bedrijfsgrootte is hierop van invloed. Daarbij is ook gebleken dat de administratieve lasten, opgeroepen door de regelgeving rond deze vergoedingen en verstrekkingen ongeveer € 333 miljoen. per jaar bedragen. Van de € 10 miljard aan onbelaste vergoedingen en verstrekkingen bleek € 4,2 miljard betrekking te hebben op vergoedingen waarvoor in het nieuwe systeem gerichte vrijstellingen in het leven worden geroepen; € 5,8 miljard had derhalve betrekking op vergoedingen en verstrekkingen die in de vrije ruimte zouden vallen¹⁸. Hoewel dit neerkomt op 2% van de totale fiscale loonsom heeft de wetgever ervoor gekozen het percentage te stellen op 1,5%, welk percentage bij Tweede nota van wijziging bij het ontwerp-Fiscale vereenvoudigingswet 2010 werd verlaagd naar 1,4%. Toezeggingen van de staatssecretaris aan de Tweede Kamer met betrekking tot

¹³ Verhoeven, L.J., *De bedenkelijke tegemoetkoming van een keuzeregime bij de werkkostenregeling*, in 50 jaar directe belastingen. Opstellen aangeboden aan Ben Verhoeven, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 205.

¹⁴ Verhoeven, L.J., t.a.p., blz. 207.

¹⁵ Vergelijk m.n. wat dat laatste betreft de brief van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16 en het vervolg daarop. Zie noot 5.

¹⁶ Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126.

¹⁷ Vendrig, J.P., M. Folkeringa, C.M. Hartog, P.J.M. Vroonhof en J.J. Boog, *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer. Aantallen, omvang en administratieve lasten. Eindrapport*, Zoetermeer, EIM, juli 2009. Bijlage bij Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3.

¹⁸ Bij al die cijfers moet worden bedacht dat ze golden voor de vele toezeggingen van de staatssecretarissen van Financiën met betrekking tot bijvoorbeeld het onder het regime van de gerichte vrijstellingen of nihilwaarderingen brengen van bepaalde kostensoorten.

gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen waren hiervoor de oorzaak; er diende sprake te zijn van budgettaire neutraliteit.¹⁹

Bij de Wet uniformering loonbegrip (Wet van 6 juni 2011, Stb. 2011, 288) is het percentage met ingang van 1 januari 2013 verhoogd naar 1,5%. Aanleiding voor die verhoging was dat als gevolg van de Wet uniformering loonbegrip de totale fiscale loonsom daalde. Het voorstel ingevolge het Belastingplan 2013 het percentage voor 2013 verder de verhogen tot 1,6% van de totale fiscale loonsom is bij derde Nota van wijziging bij het Belastingplan weer ingetrokken. Uit evaluatie zou blijken dat een verdere verhoging onnodig werd geacht – volgens het rapport heeft de gemiddelde ondernemer genoeg aan een vrije ruimte van 1,2% -, terwijl het voornemen bestond om het percentage van de vrije ruimte, dat dan inmiddels 1,6 zou zijn, met ingang van 1 januari 2014 weer te verlagen.²⁰

De werkkostenregeling geldt per inhoudingsplichtige. Het ontbreken van een zogenoemde concernregeling, op grond waarvan eventuele overschotten en tekorten in de vrije ruimte van verschillende concernonderdelen zouden kunnen worden gesaldeerd, wordt als een knelpunt ervaren. Daarnaast is het administratief bewerkelijk om facturen die aan één concernonderdeel zijn gericht, te splitsen en door te belasten naar rato van het aantal werknemers bij de verschillende concernonderdelen. In zijn brief van 7 maart 2013, nr. DB/2013/96M, V-N 2013/14.16, blz. 86 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven te zoeken naar een aanpassing van de bestaande systematiek. Daarvan is het tot op heden niet gekomen waar het betreft aanpassingen, dan wel voorstellen daartoe.

4.2.2. Loonbegrip vanaf 2011

In het kader van de vereenvoudiging van de loonbelasting en de daarmee samenhangende introductie van de werkkostenregeling is het loonbegrip van art. 10 Wet LB 1964 uitgebreid, in die zin dat ook vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking onder het loonbegrip zijn gebracht.²¹ Volgens Van Ballegooijen en Werger is het loonbegrip te ruim geformuleerd met als gevolg dat allerlei kleinere vergoedingen tot het loon moeten worden gerekend, hetgeen veel administratieve rompslomp met zich brengt.²² De auteurs pleiten ervoor om in eerste instantie terug te keren naar het loonbegrip zoals dit tot 1 januari 2011 gold, waarbij in art. 10 Wet LB 1964 expliciet wordt gecodificeerd dat vergoedingen en verstrekkingen die worden gegeven ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking niet tot het loon behoren voor zover de terloopse privévoordelen bij de verstrekkingen en terbeschikkingstellingen een bepaald bedrag – bijvoorbeeld € 454²³ – op jaarbasis niet overschrijden. Hoogstraten pleit er met name voor het voordeelcriterium dat ten grondslag ligt aan het loonbegrip, te verduidelijken.²⁴ Ook Kawka en Kramp pleiten uitdrukkelijk voor

¹⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 29 oktober 2009, Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 13.

²⁰ Zie ook Boog, J.J. C.H. Brammer, J.M.P. de Kok, M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie werkkostenregeling*, Panteia/EIM, augustus 2012, bijlage bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 oktober 2012, DB2012/347M, V-N 2012/55.14 (Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9).

²¹ In art. 11 Wet LB 1964 is een aantal vrijgestelde loonbestanddelen opgesomd, waaronder aanspraken waarvoor de omkeerregeling geldt, jubileumuitkeringen en uitkeringen bij ziekte en invaliditeit.

²² Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, WFR 2013/6992, blz. 324-325.

²³ Dit bedrag gold tot 2011 ook als norm bij de Belastingdienst.

²⁴ Overigens beoordeelt Hoogstraten de werkkostenregeling over het algemeen positief en beschouwt hij deze als een goede opmaat naar een vlaktax en een loonsomheffing. Hoogstraten, P.W.H., *De werkkostenregeling: opmars naar vlaktax en loonsomheffing*, WFR 2010/6849, blz. 288-298. Een duidelijk andere mening heeft Kawka: Kawka, M.L., *De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Afl.*, WFR 2010/6881, blz. 143. Voor eenzelfde mening zie onder andere ook: Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126 en Luja, R., *De werkkosten verkeren in crisis*, WFR 2012/6985, blz. 806-807.

terugkeer naar het oude loonbegrip.²⁵ Kramp pleit er voorts uitdrukkelijk voor de gerichte vrijstellingen uit te sluiten van het loonbegrip. Volgens Mertens is het loonbegrip eigenlijk niet gewijzigd.²⁶ In zijn brief van 7 maart 2013 oppert de staatssecretaris van Financiën de suggestie om het noodzakelijkheids criterium in te voeren door van het loonbegrip uit te zonderen alle vergoedingen en verstrekkingen, die noodzakelijk zijn om de dienstbetrekking naar behoren te vervullen. In par. 6.5 wordt nader op dit voorstel ingegaan.²⁷ In ieder geval is de conclusie duidelijk: het loonbegrip moet – ook bij handhaving van de werkkostenregeling als zodanig – worden gewijzigd en verduidelijkt.²⁸

4.2.3. Knelpunten in verband met het gehanteerde werkplekbegrip

Veel kritiek bestaat er met betrekking tot het gehanteerde werkplekbegrip. Onder werkplek wordt ingevolge art. 1.2, lid 1, onderdeel f, Uitv.reg. LB 2011 verstaan iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de inhoudingsplichtige – de werkgever – de Arbeidsomstandighedenwet – de Arbowet – van toepassing is, met dien verstande dat niet als werkplek wordt aangemerkt een werkruimte gelegen in een woning, een duurzaam aan een plaatsgebonden schip of een woonwagen in de zin van art. 1 Huisvestingswet, de aanhorigheden daaronder begrepen, van de werknemer. Overigens wordt op dat laatste weer een inbreuk gepleegd door het bepaalde in art. 3.7, lid 2, Uitv.reg. LB 2011, op grond waarvan onder bepaalde omstandigheden de werkruimte thuis bij de werknemer weer wel al werkplek kan worden aangemerkt.²⁹ In onderdeel 4.10 van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1828, Stcrt. 2011, 21911, V-N 2011/64.17 is een nadere toelichting gegeven op het werkplekbegrip. Daarin wordt aangegeven dat het begrip ‘werkplek’ moet worden beoordeeld vanuit de werknemer. Voor een werknemer is een werkplek die de werkgever als zodanig heeft ingericht alleen een werkplek als hij daar zelf arbeid verricht. Uit de toelichting blijkt dat het werkplekbegrip belangrijke beperkingen kent. Voor zover de werkgever ten aanzien van bepaalde voorzieningen geen Arbo-verantwoordelijkheden heeft, is geen sprake van een werkplek in de zin van de werkkostenregeling. Een voorbeeld is de door de werkgever gehuurde parkeerplaats in een openbare parkeergarage. Ook als de werknemer hiervan gebruik maakt in het kader van zijn dienstbetrekking is de nihilwaardering niet van toepassing. Met name bij werknemers die (veelal of vaak) niet op een vaste werkplek werken, leidt dat tot problemen omdat de zogenoemde nihilwaarderingen zijn beperkt tot verstrekkingen en voorzieningen die op de (vaste) werkplek, zoals hierboven beschreven, worden gebruikt of verbruikt.³⁰ Voor ambulante werknemers en thuiswerkers – denk in dit verband ook aan het nieuwe werken, waarbij geen sprake meer is van een vaste werkplek – leidt dit tot problemen en ongelijke behandeling. Immers, niet op de werkplek genuttigde maaltijden en gedronken koffie moet worden gewaardeerd volgens de nieuwe regels voor loon in natura en worden bij de betrokken werknemer belast. Ook ten aanzien van personeelsfeesten, recepties en jubilea-vieringen doen zich problemen voor. Nihilwaardering gelden slechts indien dergelijke gelegenheden plaatsvinden op een locatie, waarvoor de werkgever Arbo-verantwoordelijkheid draagt. Van Ballegooijen en Werger zijn van mening dat in ieder geval overgegaan dient te worden op het aanmerkelijk ruimere begrip arbeidsplaats in de zin van de Arbowet.

²⁵ Kawka, M.L., De plussen en minnen van de werkkostenregeling, Het Register 2012/2, blz. 38-41 en Kramp, J., Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling, NTFR-A 2013/10.

²⁶ Mertens, A.L., *Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust*, NTFR 2011/2709.

²⁷ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16.

²⁸ Vergelijk ook de aanbevelingen in: Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126.

²⁹ Voor thuiswerkers is weliswaar enige ruimte gegeven door het bepaalde in art. 3.7, lid 2, Uitv.reg. LB 2011 bij het gebruik van Arbo-voorzieningen thuis, doch deze wordt onduidelijk en ontoereikend gevonden.

³⁰ Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, WFR 2013/6992, blz. 325-326.

In zijn brief van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16, blz. 85 heeft de staatssecretaris van Financiën gesuggereerd het werkplekbegrip te vervangen door een noodzakelijkheids criterium. Getoetst zou daaraan moeten worden of en in hoeverre een bepaalde vergoeding of verstrekking noodzakelijk is om de dienstbetrekking naar behoren uit te voeren. Kramp wijst erop dat het hierbij een open norm betreft, waarbij het gaat om alles of niets –geheel onbelast, dan wel geheel belast.³¹ Hij acht invoering onverstandig en leidend tot vele uitvoeringsproblemen. Wat is noodzakelijk voor de behoorlijke uitoefening van een dienstbetrekking? Wanneer teruggekeerd wordt naar het ‘oude’ – tot en met 2010 geldende - loonbegrip is het probleem zijns inziens opgelost. In par. 6.5 wordt nader aandacht besteed aan het noodzakelijkheids criterium.

4.2.4. Verschillende regimes voor gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen

Het naast elkaar bestaan van twee regimes voor respectievelijk gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen maakt de regeling er niet eenvoudiger op. Met name ook in verband met het verschil in systematiek van beide waarderingmethoden. In wezen gaat het hierbij om materieel dezelfde kostensoorten, waarvoor vergoedingen en verstrekkingen worden verleend. Het zakelijk karakter ervan overheerst. Het eventuele privé-voordeel voor de werknemer is gering. Van Ballegooijen en Werger pleiten er dan ook voor om uit doelmatigheidsredenen vergoedingen en verstrekkingen met een overheersend zakelijk belang op nihil te waarderen.³²

4.2.5. Het gebruikelijkheids criterium

Het gebruikelijkheids criterium – geformuleerd in art. 31, lid 1, aanhef en onderdeel f, Wet LB 1964 – roept veel vragen op. In het algemeen wordt er van uitgegaan dat voor zover vergoedingen en verstrekkingen 30% hoger zijn dan gebruikelijk, ze in zoverre belast dienen te worden. Voor de beoordeling daarvan moet de gebruikelijkheid getoetst worden op basis van de soort vergoeding en de waarde daarvan, de hoogte van de vergoedingen en verstrekkingen en wie de vergoedingen en verstrekkingen verkrijgen – de doelgroep. Als de Belastingdienst vindt dat de vergoeding te hoog is, rust op de Belastingdienst de bewijslast.³³ Voorts is van belang aan te tonen wat in een bepaalde bedrijfstak gebruikelijk is. Dit roept de nodige problemen op. Daarbij komt dat de gebruikelijkheidstoets met name gaat gelden voor vergoedingen en verstrekkingen die tot het loon van de individuele werknemer worden gerekend.³⁴ Kawka geeft een aantal voorbeelden op grond waarvan het gebruikelijkheids criterium praktisch wel haast onuitvoerbaar lijkt.³⁵ Van Ballegooijen en Werger zijn van mening dat het begrip niet specifiek genoeg is geformuleerd en praktisch moeilijk uitvoerbaar is. Ze pleiten er voor terug te keren naar het omvangscriterium – ongebruikelijk hoge arbeidskosten – dat tot 2011 gold (art. 14 Wet LB 1964 oud).³⁶

4.2.6. Intermediaire kosten

Hoewel het begrip intermediaire kosten duidelijk lijkt, zijn er tijdens de parlementaire behandeling van de werkkostenregeling een aantal problemen gesignaleerd. Eén ervan is de overlap die kan ontstaan tussen intermediaire kosten en gerichte vrijstellingen, bijvoorbeeld in het geval van een etenje van een werknemer met cliënten. Het verzoek van de Tweede Kamer om definitie van

³¹ Kramp, J., *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, NTFR-A 2013/10.

³² Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)*, WFR 2013/6993, blz.355.

³³ Handboek loonheffing 2014, te raadplegen via de website van de Belastingdienst, www.belastingdienst.nl

³⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32.130, nr. 3, blz. 10.

³⁵ Kakwa, M.L., *De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Afl*, WFR 2010/6881, blz. 1437.

³⁶ Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, WFR 2013/6992, blz. 329.

intermediaire kosten in de wet op te nemen is echter niet door de regering gehonoreerd. Als reden voerde de regering aan dat intermediaire kosten aan de ene kant en vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer aan de andere kant, niet elkaar uitsluitende begrippen vormen.³⁷

Voorts dient een duidelijk onderscheid gemaakt te worden tussen intermediaire kosten en beroepskosten. Van intermediaire kosten is sprake indien de kosten betrekking hebben op de algemene bedrijfsvoering van de werkgever en niet zozeer op het goed functioneren van de werkgever.³⁸ Voorts leidt Dankaart uit de parlementaire geschiedenis af dat intermediaire kosten de volgende kenmerken hebben:

- het verzoek of de opdracht tot het doen van de uitgaven gaat uit van de werkgever;
- de uitgaven worden gedaan voor rekening van de werkgever;
- de wijze van verrekening van de uitgaven vormt een aanwijzing dat sprake is van een betaling voor intermediaire kosten; en
- de kosten worden gemaakt in verband met het goed functioneren van het bedrijf van de werkgever en niet in verband met het goed functioneren van de werknemer.

Het is volgens Dankaart niet relevant of het om uitgaven (lees betalingen) gaat die ten behoeve van de werknemer zijn gedaan, dan wel dat deze betalingen aan derden zijn verricht. Volgens hem is relevant dat de werknemer de kosten voor de werkgever voorschiet.³⁹

Bij Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 29 november 2010, nr. DGB2010/5419M, V-N 2010/64.21 is goedgekeurd dat een vaste vergoeding van intermediaire kosten plaatsvindt alsof sprake is van een vaste vergoeding van kosten van de werknemer als bedoeld in art. 31, lid 3, Wet LB 1964 – derhalve een vergoeding die geldt voor arbeidskosten. Blijkens de toelichting hierop zijn er echter nog al wat bewerkelijke voorwaarden aan verbonden. Zo dienen de intermediaire kosten per kostensoort naar aard en veronderstelde omvang gespecificeerd te worden. Voorts dient de werkgever de vaste vergoeding, waartoe de intermediaire kosten behoren, naar het bedrag dat ziet op intermediaire kosten, gerichte vrijstellingen en overige posten te specificeren, en de vergoeding met een onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten te onderbouwen. Een aanvullende vergoeding is alleen mogelijk als de werkgever aannemelijk kan maken in hoeverre de werkelijke kosten hoger zijn dan het desbetreffende bedrag van de vaste vergoeding. Zie ook par. 4.2.9.

4.2.7. Tariefarbitrage

De wetgever heeft een eindheffing van 80% vastgesteld waartegen het de vrije ruimte overschrijdend bedrag aan vergoedingen en verstrekkingen als eindloonbestanddeel wordt belast. Worden echter – naar keuze van de werkgever dezelfde vergoedingen en verstrekkingen geïndividualiseerd en tot het loon van de werknemers gerekend, die met een marginaal tarief van 52% gerekend dan impliceert dit dat een gebruteerd tarief van ruim 108% van toepassing is. Tariefarbitrage is het mogelijke gevolg, met name bij veelverdienende werknemers en werknemers met hoge bonussen e.d. Kawka wijst er op dat voor hen het tarief van 80% erg voordelig is, temeer omdat over eindloonbestanddelen geen sociale premies verschuldigd zijn. Hij tekent daarbij aan dat dat voor deeltijdwerkers met een laag inkomen en werknemers die kwalificeren voor de 30%-regeling niet geldt.⁴⁰ Overigens is het de vraag of bonussen, gouden handdrukken e.d. wel in de vrije ruimte zouden moeten worden begrepen. Blijkens de site van de Belastingdienst, onder veel gestelde vragen, kunnen bonussen voor zover het gebruikelijk is ze onder het eindloon te laten vallen, tot –

³⁷ Westen, G.W.B., *Cursus belastingrecht 2013, Loonbelasting*, blz. 472.

³⁸ Dankaart, E.P.J., *Stallingskosten auto van de zaak intermediaire kosten?*, Loon 2006, nr. 12, blz. 8.

³⁹ Werger, F.M., *Loonsomheffing*, Kluwer, Deventer, 2011, blz. 255-256.

⁴⁰ Kawka, M.L., *De plussen en minnen van de werkkostenregeling*, Het Register 2012/2, blz. 38-41. Over het knelpunt bij laatstgenoemde categorie zie Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, WFR 2013/6992, blz. 329.

het restant van – de vrije ruimte te rekenen. Het is echter niet mogelijk bonussen met terugwerkende kracht onder de vrije ruimte te brengen. In dit verband pleiten Van Ballegooijen en Werger voor een duidelijke definitie van vergoedingen en verstrekkingen of in ieder geval van het begrip vergoedingen en verstrekkingen uit te sluiten de vergoedingen en verstrekkingen waarvan niet aannemelijk is dat daar arbeidskosten bij de werknemer tegen overstaan.⁴¹ Overigens zijn wij van oordeel dat de opmerking dat bonussen onder de vrije ruimte gebracht zouden moeten kunnen worden, niet juist zou moeten zijn. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat normaal loon als kostenvergoeding kan worden aangemerkt. Dit staat haaks op de systematiek van de loon- en inkomstenbelasting.

4.2.8. Keuzevrijheid werkgever

Hierboven is er diverse malen melding van gemaakt dat de wetgever aan de werkgever de vrijheid heeft gegeven om vergoedingen en verstrekkingen tot het loon van de individuele werknemer te rekenen, dan wel als eindloonbestanddeel te bestempelen. Vraag is echter hoever die vrijheid strekt. Van Ballegooijen en Werger wijzen op een aantal factoren die de vrijheid beperken.⁴² Een belemmering om van een effectieve keuzevrijheid te kunnen spreken is van arbeidsrechtelijke aard. De werkgever is niet in staat om de arbeidsrechtelijke condities, die voor de individuele werknemer gelden eenzijdig te veranderen, terwijl overgang naar de werkkostenregeling wel wijziging van die condities noodzakelijk maakt (zie par. 4.4.2).

4.2.9. Vaste kostenvergoedingen

Onder de werkkostenregeling kunnen ook vaste kostenvergoedingen vallen. In par. 4.2.5 is daar in verband met het feit dat ook de vergoeding van intermediaire kosten in de vorm van een vaste kostenvergoeding kan worden gegoten. Vaste kostenvergoedingen onder de werkkostenregeling zijn echter alleen mogelijk als daaraan een onderzoek naar de werkelijke kosten ten grondslag ligt (art. 31a, lid 3, Wet LB 1964). Van Ballegooijen en Werger signaleren in hun eerder aangehaalde artikel dat er geen sprake is van eenduidige eisen voor verschillende soorten vaste vergoedingen. Het toe te passen regime wordt bepaald door de kostensoort waar de vergoeding betrekking op heeft. Met name bij algemene kostenvergoedingen met een gemengd karakter – waarbij verschillende regimes van toepassing zijn – leidt dit tot problemen. Er ontbreekt een geobjectiveerde omschrijving van het begrip kostenvergoeding, zoals tot 2011 in art. 15, onderdeel a, Wet LB 1964 was vastgelegd. Van Ballegooijen en Werger gaan er voorsnog niet vanuit dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om met ingang van 2011 een gesubjectieerd begrip kostenvergoeding te introduceren.⁴³

4.2.10. Waardering loon in natura

Zoals eerder aangegeven zijn in verband met de introductie van de werkkostenregeling ook de bepalingen rond de waardering van loon in natura gewijzigd. Volgens Kawka was dat volstrekt overbodig. De oude regels voldeden prima, vindt hij.⁴⁴ Hierbij kan wel worden aangetekend dat de vervallen besparingswaarde niet meer paste bij de gedachte van heffing op werkgeversniveau. De persoon van de werknemer staat in de werkkostenregeling minder centraal dan in de ‘oude’ regeling.

⁴¹ Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)*, WFR 2013/6993, blz. 353.

⁴² Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)*, WFR 2013/6993, blz. 353-354.

⁴³ Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)*, WFR 2013/6993, blz. 357.

⁴⁴ Kawka, M.L., *De plussen en minnen van de werkkostenregeling*, Het Register 2012/2, blz. 38-40.

4.2.11. Loon uit vroegere arbeid.

De werkkostenregeling is slechts in beperkte mate van toepassing op loon uit vroegere arbeid. Art. 31a, lid 10, Wet LB 1964 heeft ten doel het loon uit vroegere arbeid uit de grondslag voor de berekening van de vrije ruimte te houden, in beginsel voor zover dat loon uit vroegere arbeid meer bedraagt dan 10% van de totale loonsom, dan wel als sprake is van een inhoudingsplichtige in de zin van art. 6, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964. Dit laatste is geregeld in art. 31a, lid 10, onderdeel b, Wet LB 1964. De doelstelling is duidelijk. Uitkeringsgerechtigden en gepensioneerden profiteren nauwelijks van onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Het rekenen van loon uit vroegere arbeid tot de grondslag ter berekening van de vrije ruimte zou met name de actieve werknemers – onbedoeld – bevoordelen. Van Ballegooijen en Werger tonen met een voorbeeld aan dat de wetgever door het opnemen van art. 31a, lid 10, Wet LB 1964 het beoogde resultaat niet realiseert, terwijl die bepaling de complexiteit van de regeling vergroot. Ze pleiten er voor om loon uit vroegere dienstbetrekking volledig te elimineren uit de fiscale loonsom. Eliminering is volgens de auteurs vrij eenvoudig en brengt weinig extra administratieve lasten met zich, omdat het verschil tussen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking en loon uit vroegere dienstbetrekking toch moet worden gemaakt in verband met tabeltoepassing en de arbeidskorting. Van Ballegooijen en Werger stellen voor een afzonderlijk regime in de werkkostenregeling op te nemen voor loon uit vroegere dienstbetrekking en in ieder geval art. 31a, lid 10, onderdeel b, Wet LB 1964 te schrappen.⁴⁵

4.2.12. Internationale implicaties.

Ten slotte wordt in de literatuur een aantal knelpunten gesignaleerd met betrekking tot de inpassing van het systeem van de werkkosten in het internationale belasting- en sociale verzekeringsrecht. Van Schendel heeft een aantal vraag- en knelpunten op een rij gezet.⁴⁶ Uit de analyse van de vraag- en knelpunten concludeert hij dat de vereenvoudiging die met de introductie van de werkkostenregeling is beoogd, in internationale situaties nog aanmerkelijk verder weg is dan in nationale situaties. Zo is het vooralsnog onduidelijk wat de invloed is op de 80%-eindloonheffing als Nederland over loon op grond van de belastingverdragen geen heffingsbevoegdheid heeft. Van Schendel is van mening dat in dat geval uitgegaan moet worden van de fiscale loonsom, exclusief het loon waarover Nederland geen heffingsrecht heeft, maar inclusief het premieloon indien de werknemer in Nederland sociaal verzekerd is. Separate administratie van de vergoedingen en verstrekkingen blijft noodzakelijk als de werkgever werknemers in dienst heeft die wel en niet (volledig) belastingplichtig in Nederland zijn. De manier waarop de Belastingdienst hier blijkens het Handboek Loonheffingen 2012, par.16.5⁴⁷ mee om gaat is volgens Van Schendel in strijd met de regels van internationaal belastingrecht (belastingverdragen en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001). De Belastingdienst heft over vergoedingen en verstrekkingen, terwijl Nederland geen heffingsrecht heeft. Anderzijds wordt volgens Van Schendel Nederland tekort gedaan, doordat een vrijstelling wordt verleend voor vergoedingen en verstrekkingen die 100% in Nederland zijn belast.

Voorts treden volgens Van Schendel complexe problemen op en zijn er onevenwichtigheden wanneer sprake is van geen belastingplicht, maar wel sociale verzekeringsplicht en – in het

⁴⁵ Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (II)*, WFR 2013/6993, blz. 359.

⁴⁶ Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in internationaal perspectief*, NTFR-B 2012/9.

⁴⁷ In het Handboek Loonheffingen 2014, par. 17.5 wordt dezelfde aanpak beschreven. Alleen de voorbeelden zijn aangepast vanwege de verhoging van de vrije ruimte van 1,4% naar 1,5% per 1 januari 2013. De Handboeken zijn terug te vinden op de website van de Belastingdienst, www.belastingdienst.nl.

omgekeerde geval – wel belastingplicht, maar geen sociale verzekeringsplicht. Ons inziens is dit laatste overigens geen gevolg van de werkkostenregeling.

Een knelpunt doet zich voorts voor ten aanzien van gedetacheerde werknemers bij het van toepassing zijn van de zogenoemde 30%-regeling. Op grond van art. 31a, lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964 is de tegemoetkoming die ingevolge de 30%-regeling wordt verleend een gerichte vrijstelling. Indien de 30%-regeling van toepassing is, is het aanwijzen van loon door de werkgever meestal ongunstig. Van Ballegooijen en Werger geven het volgende voorbeeld:⁴⁸

Een gedetacheerde werknemer betaalt ten hoogste 52% over 70% van het loon; dat is gebruteerd 57,23%. Het verschil tussen 80% - eindloonheffingspercentage – en 57,23% is voor de werknemer zelf gemakkelijk te verzilveren, aangezien meestal sprake is van een nettoloonovereenkomst. Voor de werkgever ligt dat echter anders. Hij kan de tegemoetkoming beter niet tot het eindloon rekenen maar tot het werknemersloon. Gevolg daarvan is echter wel dat hij een en ander per individuele werknemer moet blijven toerekenen en administreren.

Ook Van Schendel laat zien dat de werkgever van gedetacheerde werknemers bij het van toepassing zijn van de 30%-regeling attent moet zijn op de etikettering van de tegemoetkoming als werknemersloon, dan wel als eindheffingsloon.⁴⁹ Hij geeft het volgende voorbeeld van de werking van de werkkostenregeling waarbij hij ervan uitgaat dat de werkkosten niet volledig, maar slechts voor 70% in de vrije ruimte vallen. Een ingekomen werknemer ontvangt naast de 30%-vergoeding een (belaste) vergoeding voor dubbele huisvestingskosten van € 10.000 netto. De werkgever wijst deze vergoeding als een werkkost aan. Uitgaande van een reeds 'vol' werkkostenbudget (bedoeld wordt 'vrije ruimte'), bedraagt de door de werkgever verschuldigde eindheffing: 80% (tarief) van 70% van € 10.000 is € 5.600. Zou deze werkgever de vergoeding voor dubbele huisvestingskosten niet als werkkost aanwijzen maar bij de werknemer zelf belasten, dan is de verschuldigde loonbelasting in het hoogste belastingtarief 57,23%, zijnde het gebruteerde tarief van een enkelvoudige heffing van 36,4% (70% van 52%) van € 10.000 is € 5.723. In dat geval kan de werkgever er beter voor kiezen om de tegemoetkoming ingevolge de 30%-regeling tot het bij de werknemer te belasten loon rekenen.

4.3. Knelpunten bij de uitvoering

Blijkens het Handboek Loonheffingen 2014, par. 8.2, zijn er drie methoden om de vrije ruimte te berekenen⁵⁰, te weten:

1. De vrije ruimte wordt geschat op basis van de totale fiscale loonsom van het voorgaande boekjaar. Gedurende het jaar wordt de ruimte getoetst (in hoeverre er al dan niet ruimte is) en na afloop van het jaar volgt een herrekening (definitieve afrekening).
2. De vrije ruimte wordt geschat op basis van de totale fiscale loonsom van het voorgaande boekjaar. Per aangiftetijdvak wordt de ruimte getoetst en na afloop van het jaar volgt een herrekening.
3. De vrije ruimte wordt per aangiftetijdvak berekend. Per aangiftetijdvak wordt de ruimte getoetst. Er vindt na afloop van het jaar geen herrekening plaats.

In beginsel kunnen inhoudingsplichtigen voor één van de methoden kiezen. Voor startende ondernemingen zal echter in het eerste jaar methode 3 moeten worden toegepast. De methoden 1 en 2 zijn in dat geval niet toepasbaar omdat in het voorgaande boekjaar geen sprake is van een fiscale loonsom. Het feit dat na afloop van het jaar bij methode 3 geen herrekening plaatsvindt wordt als een knelpunt ervaren. In zijn brief van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16, blz. 86, heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven hiervoor een oplossing te zoeken. Op dit moment is daar (nog steeds) geen uitvoering aan gegeven.

⁴⁸ Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I)*, WFR 2013/6992, blz. 329.

⁴⁹ Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in internationaal perspectief*, NTFR-B 2012/9.

⁵⁰ Zie ook art. 31, lid 4 en 5, Wet LB 1964.

4.4. Knelpunten bij de implementatie

4.4.1. Noodzakelijke aanpassingen in de financiële en salarisadministratie

Overgang naar de werkkostenregeling vergt vrij ingrijpende aanpassingen in de financiële en salarisadministratie. Voor grote ondernemingen zullen die aanpassingen minder problematisch zijn dan voor kleinere. Dit verklaart zeker ten dele dat kleinere ondernemingen in aanzienlijk mindere mate op de werkkostenregeling zijn overgegaan dan grotere.

Bij kleinere ondernemingen wordt de administratie veelal uitbesteed, soms zelf gesplitst. Zo wordt de financiële administratie vaak uitbesteed aan een boekhouder of een administratiekantoor, terwijl de salarisadministratie door een salarisverwerkingsbedrijf wordt verzorgd. Door het administratiekantoor resp. het salarisverwerkingsbedrijf worden veelal dan ook de aangiftes loonbelasting gedaan. De ondernemer moet dan in ieder geval - veelal maandelijks - de relevante mutaties doorgeven aan degene die de lonen en salarissen verwerkt.

4.4.2. Noodzakelijke aanpassingen in de arbeidsvoorwaarden

Bij overgang naar de werkkostenregeling kan de werkgever er belang bij hebben om de arbeidsvoorwaarden ter zake van zijn werknemers te wijzigen. Dit om de extra belastingheffing te zijnen laste waarmee hij bij overschrijding van de ruimte wordt geconfronteerd, te vermijden. Wijziging daarvan kan veelal niet alleen bewerkstelligd worden door de werkgever.⁵¹ Veelal moet hij hierover in overleg treden met de individuele werknemer, dan wel met een organisatie van werknemers of een organisatie waarin werknemers zijn vertegenwoordigd. Denk bijvoorbeeld aan de ondernemingsraad. Dit alles kost tijd en geld. Slaagt de werkgever er niet in om in samenspraak van zijn werknemers de arbeidsvoorwaarden aan te passen, dan kan hij er uiteraard voor kiezen, de vergoedingen en verstrekkingen tot het werknemersloon te rekenen. Ook dat tast overigens de arbeidsvoorwaarden aan vanwege de minder gunstige fiscale behandeling van de vergoedingen en verstrekkingen. Die zijn immers in beginsel belast. Tevens gaat voor de werkgever de administratieve vereenvoudigingswinst verloren. In par. 4.2.8. wezen wij al op de beperkingen in de keuzevrijheid van de werkgever ten aanzien van het bestempelen van vergoedingen en verstrekkingen als werknemersloon of als eindloonbestanddeel.

4.4.3. Kosten van implementatie

Voor het inzicht in de kosten die de werkkostenregeling met zich brengt is het goed onderscheid te maken tussen (a) eenmalige transactiekosten en (b) jaarlijks terugkerende operationele kosten. Uit het voorgaande wordt duidelijk dat de overgang van de 'oude' regeling naar de werkkostenregeling gepaard gaat met vrij omvangrijke kosten. Denk aan kenniskosten, kosten in verband met de aanpassing van de financiële administratie en de salarisadministratie en de kosten – en tijd – in verband met het oplossen van arbeidsrechtelijke problemen. Vraag is of en in hoeverre de jaarlijks terugkerende operationele kosten na invoering van de werkkostenregeling lager zullen zijn dan die van de 'oude' regeling – dat was in ieder geval een van de belangrijke doelstellingen van de wetswijziging - en hoe groot de inverdieneffecten dan voor de individuele ondernemer/werkgever zijn. Uit de onderzochte literatuur kan de conclusie worden getrokken dat vereenvoudiging ten opzichte van het 'oude' systeem vooralsnog ver te zoeken is.

⁵¹ Zie voor een indruk wat de werkgever wel en niet eigenhandig kan doen Bentohami, S., *De werkkostenregeling: meer vereenvoudiging of meer irritatie?*, Forfaitair 2010/206, par. 3.

5. Rol accountant

De rollen die de accountant bij de implementatie van de werkkostenregeling kunnen spelen zijn divers. Allereerst kan gedacht worden aan de rol als voorlichter. Uit dit rapport volgt in ieder geval al duidelijk dat de werkkostenregeling ingewikkeld is en vele onduidelijkheden bevat. De taak van de accountant is in ieder geval meer duidelijkheid te scheppen. Een tweede taak – eigenlijk wellicht zijn primaire taak – is hulp te bieden bij de aanpassing van de financiële en de salarisadministratie van de ondernemer. Voorts heeft de accountant uiteraard ter zake een controletaak. Gezien de vele knelpunten en problemen die ten aanzien van de werkkostenregeling gesignaleerd worden is het denkbaar dat accountants en met name hun beroepsorganisaties druk uitoefenen op de wetgever om de werkkostenregeling aan te passen, zodat die praktisch beter uitvoerbaar is, dan wel alternatieven voor de werkkostenregeling ontwikkelen.

6. Alternatieven

6.1. Het niet vrijstellen van vergoedingen en verstrekkingen

Het meest vergaande voorstel is het geheel afschaffen van vrijstellingen voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer. Met het schrappen van de aftrek van arbeidskosten en het handhaven van de vrijstellingen voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer is vanaf 2001 de symmetrie daartussen verbroken. Door nu ook de vrijstellingen af te schaffen – en daarmee ook de gehele werkkostenregeling - wordt die symmetrie weer hersteld. Kavelaars wijst er terecht op dat destijds het afschaffen van het arbeidskostenforfait en van de feitelijke arbeidskosten tot weinig protesten en complicaties heeft geleid en dat dat wellicht ook zo kan zijn bij het afschaffen van de vrijstellingen voor vergoedingen en verstrekkingen.⁵² Een en ander zou een belangrijke vereenvoudigingswinst opleveren. Kavelaars is van oordeel dat het budgettaire voordeel volledig terug moet worden gesluisd in de vorm van lagere tarieven voor arbeidsinkomen en/of een (hogere) afdrachtkorting.

6.2. Volstaan met één vrije ruimte

Een belangrijke vereenvoudigingswinst zou kunnen worden geboekt door alleen vrijstellingen toe te staan die binnen een forfaitair vastgestelde vrije ruimte vallen. Uitgangspunt kan hiervoor de huidige vrije ruimtesystematiek zijn waarbij het vrijstellingspercentage verhoogd kan worden. Immers, de gerichte vrijstellingen uit de werkkostenregeling kunnen verdwijnen. Eventueel kunnen de nihilwaarderingen met betrekking tot bepaalde verstrekkingen worden gehandhaafd.

Denkbaar is om hierbij variatie aan te brengen in het percentage, geldend per bedrijfssector en/of naar bedrijfsgrootte. Daarbij wordt rekening gehouden met de bevindingen uit de verschillende evaluatierapporten (zie par. 4.2.1). Het systeem zou daardoor beter aansluiten bij de praktijk. Het zou echter wel betekenen dat een deel van de vereenvoudigingswinst teniet wordt gedaan.

6.3. Forfait per werknemer

Denkbaar zou zijn – naar analogie van het voormalige arbeidskostenforfait – om per werknemer een bepaald forfaitair percentage van de aan de individuele werknemer uitbetaalde loonsom aan vergoedingen en verstrekkingen vrij te stellen van belasting- en premieheffing. Hoogstraten wijst dat

⁵² Kavelaars, P., *Belastingherziening: onderbelichte thema's*, TFO 2011/112-113, par. 2.

alternatief af vanwege de administratieve lasten – individuele toerekening per individuele werknemer blijft noodzakelijk – en vanwege het feit dat er grote verschillen bestaan tussen (groepen van) werknemers wat betreft de door hen gemaakte kosten ter vervulling van hun dienstbetrekking.⁵³ Dat laatste bezwaar geldt echter ook ten aanzien van de huidige berekening van de vrije ruimte (zie par. 4.2.1).

6.4. Afschaffen vrije ruimte

Met name Kramp pleit voor het afschaffen van de vrije ruimte, onder handhaving van de eindheffing van 80%.⁵⁴ Dit impliceert dat de uitbreiding van het loonbegrip per 1 januari 2011 ongedaan wordt gemaakt en dat onbelaste vergoedingen en verstrekkingen weer mogelijk worden door te bepalen dat uitgaven die in het kader van een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking noodzakelijk zijn, belastingvrij vergoedbaar zijn. Dat maakt een vrije ruimte overbodig. Overschrijding van de noodzakelijkheidsnorm leidt tot het aanmerken van het surplus als eindloonbestanddeel dat wordt belast tegen 80%.

Van Schendel gaat nog een stap verder en bepleit de gehele werkkostenregeling af te schaffen.⁵⁵

6.5. Invoering noodzakelijkheids criterium

De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn brief van 7 maart 2013 gesuggereerd het noodzakelijkheids criterium te hanteren om te toetsen of een vergoeding, dan wel verstrekking onbelast kan blijven.⁵⁶ Vergoedingen en verstrekkingen die aan het noodzakelijkheids criterium voldoen worden dan uitgezonderd van het loonbegrip. Het noodzakelijkheids criterium is gebaseerd op de gedachte dat in beginsel de werkgever kan beoordelen welke vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikking stellingen van zaken nodig en noodzakelijk zijn voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Of aan de vergoeding of verstrekking ook een privé voordeel zit, is irrelevant. De verantwoordelijkheid bij de toepassing van het noodzakelijkheids criterium – een open norm - wordt in eerste instantie bij de werkgever gelegd. Een voordeel van het noodzakelijkheids criterium is dat de bepalingen omtrent de gerichte vrijstellingen, de nihilwaarderingen en de werkplekvoorzieningen kunnen vervallen. Gezien de vele knelpunten die gesignaleerd zijn is dat een belangrijke vereenvoudiging. Een nadeel is echter dat ook het noodzakelijkheids criterium een zekere inkadering behoeft. Door het oordeel van wat nodig en noodzakelijk is aan de werkgever over te laten dreigt het criterium een sterk subjectief karakter te krijgen wat op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel kan staan. Wat en onder welke omstandigheden zijn bijvoorbeeld vergoedingen en verstrekkingen in het kader van bedrijfsfitness en een personeelsuitje noodzakelijk? Moet dit beoordeeld worden vanuit het gezichtspunt van de functie en de aard van de dienstbetrekking, moet de subjectieve beoordeling van de werkgever hier van doorslaggevende betekenis zijn of moet ook het maatschappelijk nut van dergelijke voorzieningen een rol spelen? Enige wettelijke begeleiding en normering – aanvullende regelgeving derhalve - lijkt in ieder geval gewenst. Voor onder andere Van Schendel zijn dit redenen om het noodzakelijkheids criterium af te wijzen en er voor te kiezen het voordeelcriterium uit te drukken in een concrete norm, een vrijstelling voor (kleine) vergoedingen tot € 600 per jaar (€ 50 per maand).⁵⁷ Ook Kramp wijst het noodzakelijkheids criterium af. Hij vreest dat de praktijk zal leren dat een open norm met weinig detailregelgeving qua wetgeving heel praktisch en dynamisch is, maar dat het probleem bij de inhoudingsplichtigen, de Belastingdienst en de rechters wordt gelegd. Oeverloze discussies zullen volgen, net zolang tot alle details alsnog via

⁵³ Hoogstraten, P.W.H., *De werkkostenregeling: opmars naar vlaktax en loonsomheffing*, WFR 2010/6849, blz. 289.

⁵⁴ Kramp, J., *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, NTFR-A 2013/10.

⁵⁵ Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126.

⁵⁶ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16.

⁵⁷ Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126.

jurisprudentie zijn bepaald. Ook de alles-of-niets-benadering zal volgens hem ongetwijfeld tot discussie leiden. Als een gemengde vergoeding of verstrekking volledig onbelast blijft, heeft niemand daar problemen mee. Als het kwartje echter net verkeerd valt (alles belast), zullen werkgevers maar wat graag proberen deze te splitsen in een aparte belaste en een aparte onbelaste vergoeding of verstrekking.⁵⁸

6.6. Handhaven systeem vrije vergoedingen en verstrekkingen

Er kan voor worden gekozen het systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen als enige methode in ere te herstellen en dus de werkkostenregeling af te schaffen. Een belangrijk voordeel is dat overgangskosten voor een groot aantal bedrijven kan worden bespaard en dat de bedrijven die nog niet op het nieuwe systeem zijn overgegaan gevrijwaard worden van het moeten voeren van overleg over nieuwe arbeidsvoorwaarden. Een nadeel is dat bedrijven die reeds op het systeem van de werkkostenregeling zijn overgegaan weer terug moeten, hetgeen extra kosten met zich brengt. Een mogelijkheid zou zijn beide systemen naast elkaar te laten bestaan en aan de werkgever de keuze te laten.

6.7. Aanpassing werkkostenregeling

Bij de bespreking van de knelpunten in de werkkostenregeling (par. 4) is – globaal – aangegeven welke oplossingen zijn gesignaleerd. Wij volstaan daarom op deze plaats naar de diverse onderdelen van par. 4. Voor het voorstel om het noodzakelijkheids criterium toe te passen zie par. 6.5.

7. Conclusies

Uit bovenstaande evaluatie trekken wij de volgende conclusies:

- Onduidelijk is en sterke twijfels bestaan over de met de werkkostenregeling te behalen vereenvoudigingswinst. De algemene opvatting in de literatuur is dat van de beoogde vereenvoudig vooralsnog weinig is terechtgekomen en dat men die ook niet ziet.
- Met name de uitgangspunten voor het vaststellen van de fiscale behandeling van de verschillende kostensoorten zijn onduidelijk. In ieder geval moet het loonbegrip opnieuw worden aangepast. Een aantal auteurs pleit dan ook voor terugkeer naar het ‘oude’ systeem van kostenvergoedingen en verstrekkingen en het loonbegrip van vóór 2011. Ook aan de noodzaak van de ingevoerde andere waarderingsregels om de werkkostenregeling toe te kunnen passen, wordt getwijfeld.
- Er bestaat onduidelijkheid omtrent de omvang van de administratieve en arbeidsrechtelijke kosten bij de overgang van het ‘oude’ naar het ‘nieuwe’ systeem.
- De vraag is gerezen of de overgang naar de werkkostenregeling moet worden doorgezet. Ook in diverse brieven van de staatssecretaris worden ter zake twijfels geuit en wordt in ieder geval voorzichtigheid betracht voor wat betreft de overgang naar de werkkostenregeling.
- In zijn brief van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16 heeft de staatssecretaris van Financiën toegezegd naar oplossingen te zoeken voor een aantal gesignaleerde knelpunten. De staatssecretaris stelde in verband daarmee voor om een nieuwe internetconsultatie te houden. Aanvankelijk was het de bedoeling dat het wetsvoorstel

⁵⁸ Kramp, J., *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, NTFR-A 2013/10.

dat voorziet in een aantal aanpassingen in het najaar van 2013 zou worden gepubliceerd. Tot op heden is daarvan echter nog geen sprake. Dit kan betekenen dat rekening moet gehouden worden met verlenging van de overgangsregeling tot 2016. Zie in dit verband ook de redactie van Vakstudie-Nieuws, V-N 2014/4.2.2, blz. 73.

Fiscaal Economisch Instituut
Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics
D.A. Albregtse
P. Kavelaars
F.M. Werger

Rotterdam, 7 april 2014

BIJLAGEN

1. Literatuur

Totstandkoming/Literatuur vóór in werking treden werkkostenregeling

Bentohami, S., *De werkkostenregeling: meer vereenvoudiging of meer irritatie?*, Forfaitair 2010/206.

Hoogstraten, P.W.H., *De werkkostenregeling: opmars naar vlaktax en loonsomheffing*, WFR 2010/6849, blz. 288-298.

Kamerstukken II 2009/10, 32.130 (Fiscale vereenvoudigingswet 2010).

Kavelaars, P., *Belastingherziening: onderbelichte thema's*, TFO 2011/112-113, par. 2.

Kawka, M.L., *Alles draait om eenvoud*, WFR 2010/6859, blz. 638-643.

Kawka, M.L., *De werkkostenregeling: Klaar voor de start? Afl*, WFR 2010/6881, blz. 1433-1438.

Schuver, B.F., *De werkkostenregeling: loont deze?*, Het Register 2010/7/8, blz. 18-21.

*Stevens, R., *Cafetariseren onder de werkkostenregeling*, Loonzaken 2010/10.

**Themanummer werkkostenregeling*, Praktijkblad Salarisadministratie 2010/12 en 14.

Vendrig, J.P., M. Folkeringa, C.M. Hartog, P.J.M. Vroonhof en J.J. Boog, *Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer. Aantallen, omvang en administratieve lasten. Eindrapport*, Zoetermeer, EIM, juli 2009. Bijlage bij Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, V-N 2009/46.9 (Memorie van Toelichting bij Fiscale vereenvoudigingswet 2010).

Regeling als zodanig

Diverse Handboeken, w.o. Fiscale Encyclopedie de Vakstudie, Deel loonbelasting en premieheffingen, NDFR, Deel loonbelasting en Cursus Belastingrecht, onderdeel loonbelasting (m.n. onderdeel 5.4.1.B), Wegwijsserie, Deel loonbelasting (hoofdstuk 7), Handboek loonbelasting (Belastingdienst)

Hoogstraten, P.W.H., *Werkkostenregeling*, Fiscaal Actueel nr. 10, Kluwer, Deventer, 2011, 150 blz.

*Toor, F.W. van (red.), *De werkkostenregeling*, Praktijkreeks Administratie nr. 23, Kluwer, Deventer, 2010, 136 blz.

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

Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, *Loonheffingen*, Kluwer, Deventer, 2012.

Ambtelijke/politieke evaluaties

Evaluatie werkkostenregeling, Brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 oktober 2012, DB2012/347M, V-N 2012/55.14 (Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9). Brief bij aanbidding Panteia/EIM. Zie onder knelpunten: algemeen (Boog e.a.).

Keuzeregime werkkostenregeling met een jaar verlengd. Brief staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. DB2013/96M, V-N 2013/14.16.

Tussenevaluatie werkkostenregeling, Brief van de staatssecretaris van financiën van 24 oktober 2011, nr. DB2011/342, V-N 2011/54.6.

Knelpunten: algemeen

Ballegooijen, C.W.M. van, en F.M. Werger, *Enkele belangrijke knelpunten in de werkkostenregeling (I en II)*, WFR 2013/6992 en 6993, blz. 324-330 en blz. 352-360.

Boog, J.J. C.H. Brammer, J.M.P. de Kok. M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie werkkostenregeling*, Panteia/EIM, augustus 2012, bijlage bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 oktober 2012, DB2012/347M, V-N 2012/55.14 (Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9)

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

Kramp, J., *Suggesties voor verbetering van de werkkostenregeling*, NTFR-A 2013/10.

Luja, R., *De werkkosten verkeren in crisis*, WFR 2012/6985, blz. 806-807.

Mertens, A.L., *Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust*, NTFR 2011/2709.

Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in mineur*, TFO 2013/126.

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

Knelpunten: bewijslast/salarisadministratie

*Kasteren, W. van, *Vaste kostenvergoeding onder werkkostenregeling. Invoering WKR zorgt voor zwaardere bewijslast*, Praktijkblad salarisadministratie 2013/14, blz. 19-21.

*Kasteren, W. van, *Noodzakelijkscriterium onder de werkkostenregeling*. Praktijkblad salarisadministratie 2013/11, blz. 8-10.

Knelpunten: internationaal

Schendel, Th. J.M. van, *De werkkostenregeling in internationaal perspectief*, NTFR-B 2012/9.

Knelpunten: overgangsregeling

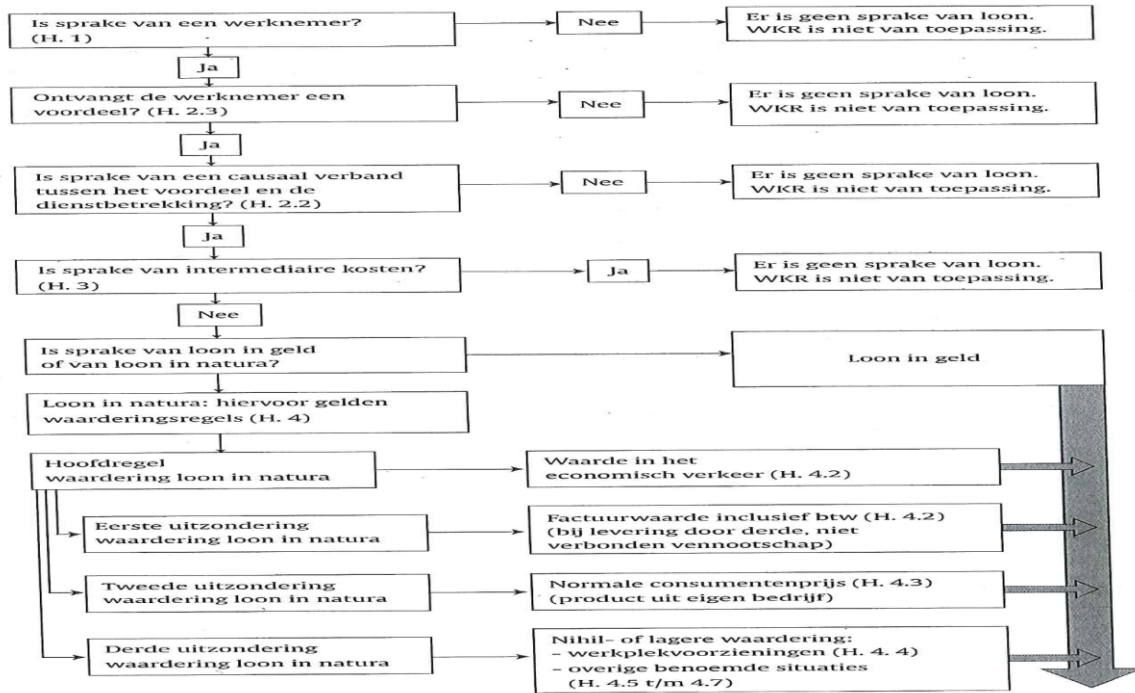
Verhoeven, L.J., *De bedenkelijke tegemoetkoming van een keuzeregime bij de werkkostenregeling*, in 50 jaar directe belastingen. Opstellen aangeboden aan Ben Verhoeven, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 203-208.

Niet geraadpleegd en verwerkt.

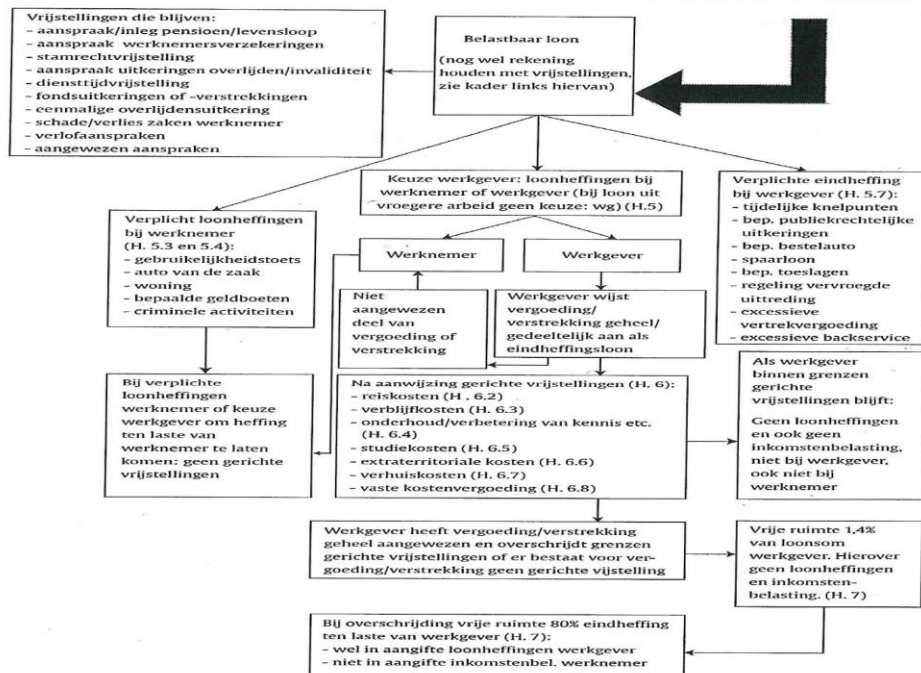
2. De werkkostenregeling in schema's

(a). Een uitgebreid stroomschema is ontwikkeld door Hoogstraten. Zie Hoogstraten, P.W.H., *Werkkostenregeling*, Fiscaal Actueel nr. 10, Kluwer, Deventer, 2011, blz. 5-6.

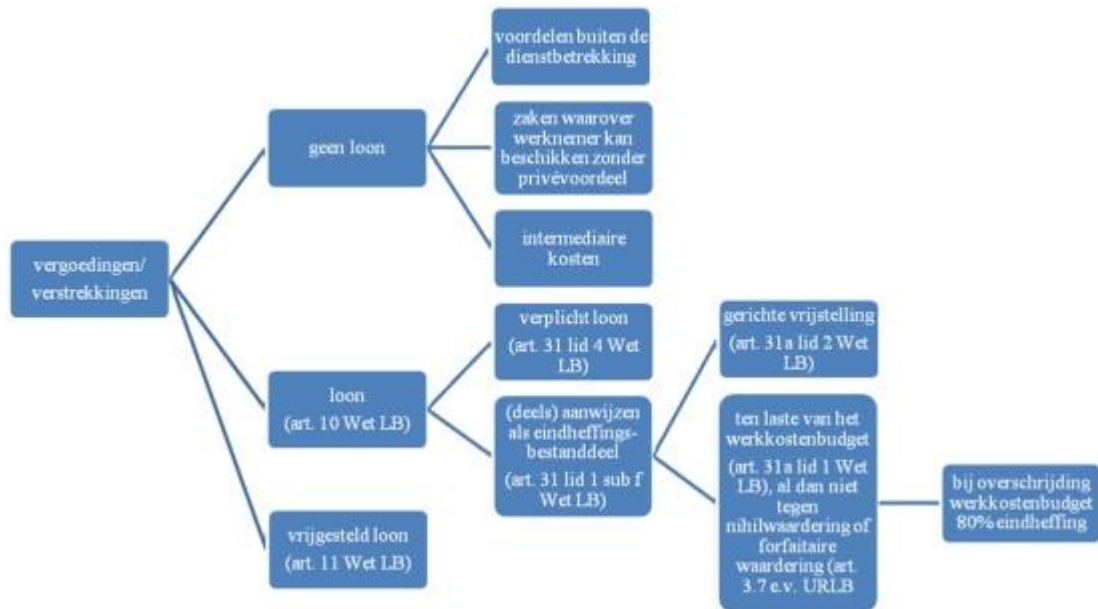
1.1 Stroomschema werkkostenregeling



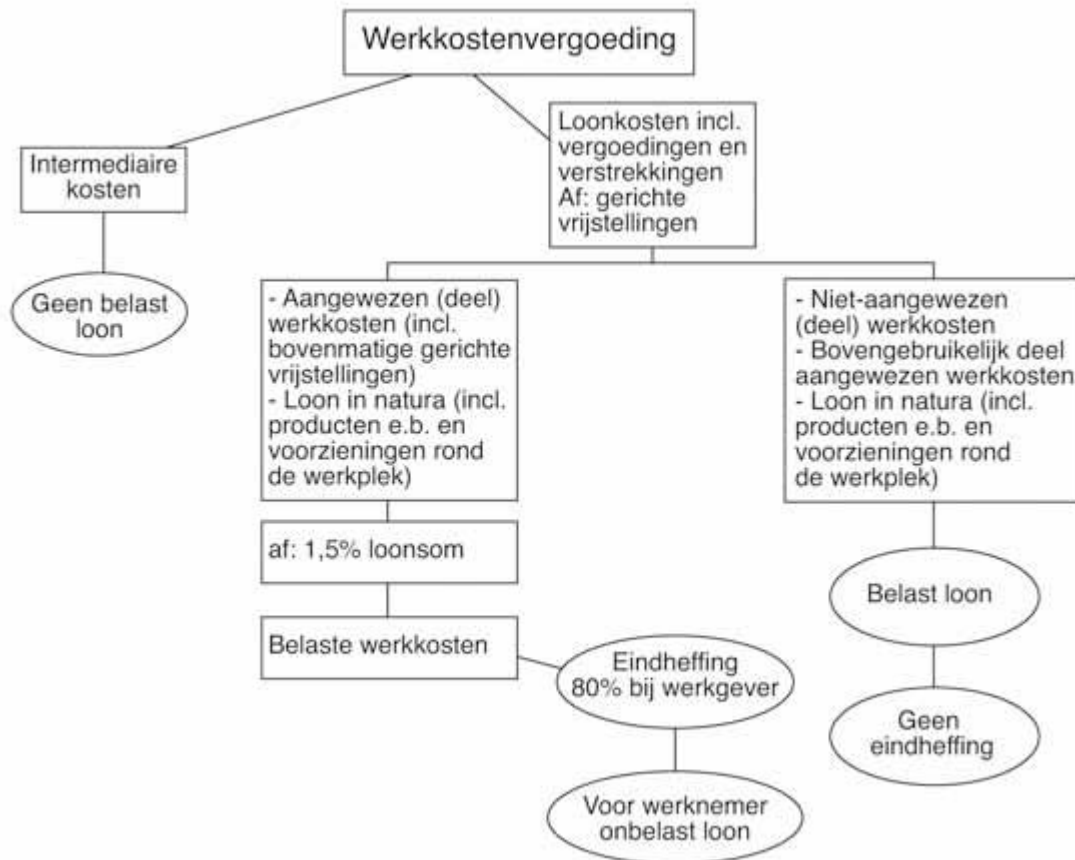
1.1 HOOFDSTUK 1 / Inleiding



(b). Stroomschema ontleend aan Werger, F.M., A.E.K. Zwartscholten, C.W.M. van Ballegooijen, *Werkkostenregeling*, Fiscale Zakenreeks nr. 10, Sdu, Den Haag, 2011, par. 2.2.



(c). Schema werkkostenregeling G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht, onderdeel Loonbelasting, 5.4.1.B.m, blz. 488.



(d) Schema ontleend aan Boog, J.J. C.H. Brammer, J.M.P. de Kok. M.J. van Marwijk en J.P. Vendrig, *Evaluatie werkkostenregeling*, Panteia/EIM, augustus 2012, bijlage bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 oktober 2012, DB2012/347M, blz. 11, V-N 2012/55.14 (Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9)

Vergoedingen en verstrekkingen

Af: intermediaire kosten

Loon belast bij werknemer	loon belast bij werkgever
	Af: gerichte vrijstellingen
Ingehouden loonbelasting bij	Af: nihilwaarderingen
Werknemer	Af: eigen bijdrage werknemer
	Af: 1,5% van de fiscale loonsom (vrije ruimte)
	Loon waarover 80% eindheffing wordt betaald
Totaal af te dragen loonheffing	80% eindheffing

3. Praktijkervaringen (verslag bijeenkomst met NBA-leden)

1. Inleiding

Op 12 februari 2014 heeft ter zake van de toepassing van de werkkostenregeling een bijeenkomst plaatsgevonden op het kantoor van de NBA te Amsterdam. De achtergrond van dit overleg was om een beter inzicht te krijgen in de praktijkervaring van een aantal leden van de NBA ten aanzien van de werkkostenregeling. Naast de NBA-leden, waren van de zijde van het Fiscaal Economisch Instituut prof. dr. P. Kavelaars en dr. F.M. Werger aanwezig. Verder waren enkele leden van het bestuur van Nemacc aanwezig.

Als inleiding is de kader en de doelstelling van het onderzoek toegelicht. Vervolgens werden de genodigden ieder in de gelegenheid gesteld om hun (praktische) ervaringen en gevoelde knelpunten in te brengen. Doel van de bijeenkomst was primair informatie van de genodigden te ontvangen, teneinde deze naast de uit de literatuurstudie gedestilleerde knelpunten te leggen.

2. Algemeen beeld over toepassing van de werkkostenregeling

De zaken die tijdens de bijeenkomst naar voren zijn gekomen, kunnen puntsgewijs als volgt worden weergegeven:

1. Van de "kleinere werkgevers" is tot op heden nagenoeg niemand overgestapt op de werkkostenregeling met uitzondering van een enkele dga zonder personeel. Bij de "grotere werkgevers" ligt het percentage dat per 1 januari 2014 is overgestapt op de werkkostenregeling tussen de 10 – 20%. Dit is in lijn met het landelijke beeld dat uit de door het Ministerie van Financiën uitgevoerde tussentijdse evaluatie van de werkkostenregeling is af te leiden. Niettemin waren er ook wel enkele aanwezigen die een percentage van minder dan 10% melden.
2. De uitvoering/implementatie van de werkkostenregeling is binnen de categorie bedrijven met minder dan 15 werknemers veelal bij één persoon belegd. De ervaring is dat deze persoon veelal geen fulltime functie voor HR/salarisadministratie vervult. Soms wordt deze rol zelfs bij de meewerkende partner van de ondernemer belegd. Het kennisniveau van de specifieke wetgeving en de beschikbare tijd voor een goede implementatie is daardoor beperkt beschikbaar binnen de onderneming. Niet zelden leunt men sterk op het initiatief van de adviseur.
3. De achtergrond dat de meeste werkgevers nog niet zijn overgestapt is met name gelegen in een of meer van de volgende redenen:
 - geen prioriteit, omdat de regeling nog niet verplicht hoeft te worden ingevoerd; en (zie punt 2) HR/salarisadministratie veelal geen volledige fulltime functie is en soms naast reguliere werkzaamheden wordt ingevuld;
 - er wordt getwijfeld of de werkkostenregeling uiteindelijk wel verplicht moet worden ingevoerd, dan wel dat het overgangsregime verder wordt verlengd, dan wel dat de werkkostenregeling weer wordt afgeschaft;
 - de werkkostenregeling is niet voordelig (budget is niet toereikend of vergoedingsniveau ligt rond het break-even point);
 - administratieve rompslomp/initiële kosten van overstappen (herinrichten van administratie);
 - bestaan van overangsrecht, waardoor reeds bestaande arbeidsvoorwaarden in ongewijzigde vorm kunnen blijven worden verloned;
 - het draagvlak voor de werkkostenregeling ebt bij de werkgevers weg. Men gokt op verdere verlenging van het overangsregime of zelfs gehele afschaffing van de werkkostenregeling (zie ook deels hiervoor).

Deze argumenten zijn terug te vinden in het landelijke beeld dat uit de door het Ministerie van Financiën uitgevoerde tussentijdse evaluatie van de werkkostenregeling is af te leiden.

3. *In de praktijk ervaren knelpunten*

Uit de rondvraag naar de in de praktijk ervaren knelpunten kwam een vrij eenduidig beeld naar voren van de bij werkgevers ervaren knelpunten. Puntsgewijs kunnen deze als volgt worden weergegeven:

1. De werkkostenregeling is een onduidelijke regeling met onbegrijpelijke begrippen. De structuur voelt niet logisch aan.
2. Het naast elkaar bestaan van de werkkostenregeling en het overgangsregime is eigenlijk geen optie. Het naast elkaar bestaan van twee systemen vergroot de kans op fouten in de verloning, zeker in het veel voorkomende geval dat de uitvoering van de salarisadministratie is uitbesteed aan een administratiekantoor. Medewerkers van het administratiekantoor moeten goed in beeld hebben welk regime voor welke werkgever van toepassing is; hierbij zijn zij sterk afhankelijk van de informatie die door de werkgever wordt aangeleverd. Deze laatste is zich niet altijd volledig bewust van de verloningsverschillen tussen de werkkostenregeling en het overgangsregime.
3. Intern is er binnen een MKB-onderneming vaak onvoldoende kennis om het goed te doen, gezien alle afwegingen die gemaakt moeten worden om het goed te labelen. Het implementeren/uitvoeren van de werkkostenregeling kan feitelijk niet worden uitbesteed omdat het administratiekantoor/de accountant niet voldoende zicht heeft op wat er in de onderneming gebeurt. Voor grote ondernemingen zijn procedures in te voeren; voor het kleinbedrijf is dat niet mogelijk. Ook de administratieve verwerking is lastig.
4. De administratieve lasten worden verschoven van overheid naar werkgever. In het MKB is het per saldo een verzwaring van administratieve lasten voor de werkgever. Overschrijding van budget leidt tot extra controle of er wel juist geboekt is. Er kan een bewuste of onbewuste drang ontstaan om onjuist te boeken. Correcties achteraf door foutieve boekingen leiden ook tot discussie tussen accountant /administratiekantoor en werkgever over wie verantwoordelijk is voor de financiële gevolgen van de foutieve boeking.
5. Een goede koppeling tussen salarisadministratie en financiële administratie is in de praktijk veelal lastig. De loonadministratie moet in beginsel maandelijks worden gedaan, terwijl de financiële administratie veelal op kwartaalbasis wordt gedaan (hiervoor wordt aangesloten bij de btw-aangifte). De koppeling van de financiële en de salarisadministratie wordt door geen enkel softwarepakket goed geregeld. Ook komt het vaak voor de beide administraties niet bij hetzelfde advieskantoor zijn ondergebracht.
6. Een goede koppeling van de financiële administratie en salarisadministratie is in de praktijk ook lastig omdat bij de meeste mkb-ondernemingen de kosten inclusief btw door de financiële pakketten niet standaard gefaciliteerd worden. Hiervoor moeten derhalve extracomptabele calculaties worden gemaakt. Zeker bij gemengde prestaties (hoog en laag tarief) is dat een bewerkelijke operatie.
7. De gebruikelijkheidsstoets is een volstrekt onduidelijk en onbruikbaar begrip. Vooral bij DGA's is behoefte aan een duidelijke afbakening van dit begrip; wat is nu gebruikelijk en wat is ongebruikelijk?
8. Het in de wet gemaakte onderscheid in fiscale behandeling tussen vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen leidt tot een aanzienlijke extra administratieve rompslomp. Daarnaast breekt de huidige wetgeving op dit punt in in de beleidsvrijheid van de ondernemer om zijn arbeidsvoorwaarden economisch zo effectief mogelijk in te richten. Zo kan een ter beschikking gestelde telefoon bijvoorbeeld op nihil worden gewaardeerd, terwijl een telefoonvergoeding binnen een bring-your-own-device regeling ongeacht de mate van het zakelijke gebruik volledig ten laste van de vrije ruimte moet worden gebracht.
9. Verschil in fiscale behandeling van communicatiemiddelen (10%-eis) en computers c.s. (90%-eis) wordt als onwenselijk/onduidelijk ervaren, zeker ten aanzien van hybride apparaten zoals tablets.
10. Het onderscheid in fiscale behandeling van personeelsfeesten etc. op de werkplek versus op een externe locatie valt in de praktijk niet aan werkgevers uit te leggen. In de beleving van de werkgevers en hun personeel verandert het karakter van een dergelijke voorziening niet door de

plek waarop deze voorziening wordt genoten. Een evenwichtigere regeling op dit punt zou wenselijk zijn.

11. In de praktijk is het (administratieve) onderscheid tussen tijdelijke verblijfskosten en intermediaire kosten lastig tot niet te maken. Zeker niet in de situatie dat de uitvoering van de salarisadministratie is uitbesteed aan een administratiekantoor. Dit geldt overigens in meer algemene zin voor het onderscheid tussen intermediaire kosten en niet-intermediaire kosten. De administratie ligt vaak bij de accountant. Die heeft vaak geen beeld of kosten gemaakt worden in opdracht van de werkgever of dat het initiatief bij de werknemer ligt. Praktisch wordt de regeling hierdoor onuitvoerbaar en is de kans op fouten in de verloning aanzienlijk. Het volgende voorbeeld werd gegeven: bloemenleverancier levert 4 bloemetjes: voor de balie, 1 voor de directeurskamer, 1 voor een zieke werknemer en 1 voor een jarige. Hoe moet deze bon administratief worden verwerkt? Welke kostenposten moeten hiervoor allemaal in de administratie worden opgenomen. Hier speelt de koppeling met financiële administratie een belangrijke rol (zie hiervoor).
12. De communicatie van de belastingdienst over het al dan niet in de vrije ruimte onder kunnen brengen van bonussen. De wet lijkt hier geen beperkingen te leggen, anders dan de hiervoor aangehaalde gebruikelijkheidstoets. Op de website en in het Handboek loonheffingen wordt opgemerkt dat bonussen in de vrije ruimte kunnen worden ondergebracht indien dat binnen de onderneming gebruikelijk is. In de praktijk schijnt de belastingdienst het standpunt in te nemen dat maximaal € 200 per maand in de vrije ruimte mag worden ondergebracht. Dit maximum sluit niet aan bij enig wettelijke bepaling die voor de werkkostenregeling geldt, maar lijkt te zijn gebaseerd op een onder het overgangsrecht bestaande bepaling om bedragen tot € 200 per maand onder de eindheffing te brengen.
13. Grotere kostenposten zoals personeelsfeesten (zeker ingeval van jubilea) moeten in één jaar ten laste van de vrije ruimte worden gebracht. Dit kan tot grote schommelingen leiden en tot onzekerheid over de hoogte van de loonkosten. Het zou wenselijk zijn als voor dergelijke personeelsvoorzieningen de in een jaar onbenut gebleven vrije ruimte kan worden gereserveerd (via carry back of carry forward) om een eenmalige piek in dergelijke uitgaven op te kunnen vangen.
14. De drie methodieken voor het meten van de vrije ruimte zijn niet logisch. Zo wordt bij een nieuw kvk-nummer (bijvoorbeeld toetreden vennoot tot maatschap) aangenomen dat er sprake is van een nieuwe werkgever. Gevolg is dat actueel moet worden gemonitord wat er met het vollopen van de vrije ruimte gebeurt. Dit leidt tot extra administratieve lasten.
15. Voor de nihilwaarderingen van Arboverstrekingen wordt verwezeg naar een Arbo-plan. Dit is bij een mkb-onderneming veelal niet aanwezig. Hierdoor ontstaat onduidelijkheid over het toepassingsbereik van deze nihilwaardering.
16. De handmatige controle van veel facturen vormt een onoverkomelijke belemmering voor de introductie van digitaal facturen. Een trend die in de markt sterk in opkomst is.

4. Welke wijzigingen zijn nodig om de werkkostenregeling wel effectief te laten zijn

Vanuit de deelnemers kwamen de volgende suggesties die de bovengenoemde knelpunten rond de werkkostenregeling (deels) weg zouden kunnen nemen. Sommige suggesties zijn fundamenteeler van aard dan andere. Onderstaand zijn de suggesties gesplitst in aanpassingen van de huidige werkkostenregeling, respectievelijk suggesties voor meer fundamentele wijzigingen.

4.1 Suggesties tot aanpassing van de werkkostenregeling

Vereenvoudig de werkkostenregeling fundamenteel, zodat deze werkbaar en consistent wordt. De gebruikelijkheidstoets moet nader/concreter worden ingevuld of voor reguliere werknemers worden afgeschaft. Voor de DGA zou dan eventueel kunnen worden volstaan met de voorwaarde dat maximaal 1,5% van het loon onbelast kan worden uitgekeerd.

Deel de vrije ruimte op in een per werknemer individuele vrije ruimte en een vrije ruimte voor de werkgever. Voor de werknemer geldt een bepaald percentage van het loon als individuele vrije ruimte waarbinnen aan hem gegeven vergoedingen onbelast kunnen worden vergoed. Dit deel wordt zonder meer als gebruikelijk ervaren. Daarnaast krijgt iedere werkgever een bepaalde vrije ruimte gebaseerd op een percentage van de totale loonsom, dat hij kan gebruiken voor moeilijk individualiseerbare personeelsvoorzieningen, zoals personeelsfeesten. Bij overschrijding van een van beide vrije ruimtes wordt het surplus als eindheffing belast.

Introductie van een concernbepaling (soort fiscale eenheid) om de werkkostenregeling op het totale personeelsbestand van een concern toe te kunnen passen en verschillen tussen diverse werkmaatschappijen onderling te kunnen compenseren. Voordeel is tevens dat tal van voorzieningen niet meer administratief gesplitst hoeven te worden over de verschillende werkmaatschappijen.

Verlaag het percentage van de vrije ruimte en gebruik de budgettaire ruimte voor het invoeren van een aantal extra gerichte vrijstellingen of nihilwaarderingen (bijvoorbeeld voor maaltijden < 10% zakelijk, tablets etc).

Schaf het onderscheid tussen mobiele communicatie middelen (10% zakelijkheidseis) en computers (90% zakelijkheidseis) af. Hierbij wordt aangegeven dat het feitelijk niet uitmaakt of voor alle apparaten wordt aangesloten bij 90%, 10% of een ander percentage, mits er maar een duidelijke lijst is en het rechtvaardigheidsgevoel geen geweld wordt aangedaan.

Introduceer (boven een bepaald niveau) een aftrekbeperking van vergoedingen/verstrekkingen in de vennootschapsbelasting. Dit zet een rem op het ongebreideld onder de werkkostenregeling brengen van personeelsvoorzieningen en geeft daarmee tegenwicht aan de wens tot tariefarbitrage.

4.2 Suggesties van meer fundamentele aard

Het noodzakelijkheids criterium is veel conflict gevoeliger dan de huidige situatie. Aanpassing van de werkkostenregeling conform het in de notitie van het Ministerie van Financiën voorgestelde noodzakelijkheids criterium wordt als niet wenselijk ervaren.

Afschaffen van de werkkostenregeling en terugkeer naar het oude systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen. Hierbij zou eventueel wel gesneden kunnen worden in de gedetailleerdheid van de oude regeling. Keer terug naar het oude loonbegrip en schoon de lijst voor vrije vergoedingen en verstrekkingen goed op en introduceer zoveel mogelijk forfaits; maak deze consequent. Dit is wel het meest gehoorde argument dat men van de werkgevers hoort.

Indien het onuitvoerbaar blijkt om de werkkostenregeling af te schaffen, dan zou een permanent overgangsregime (naast elkaar bestaan van beide regimes) een oplossing kunnen zijn, waarbij de werkgever eenmalig kan kiezen voor toepassing van een van beide stelsels.

5. Eindconclusie

De algemene eindconclusie die tijdens de rondvraag werd getrokken is dat de werkkostenregeling een vloeiende automatisering van de administratie in de weg staat. Er bestaat een grote wens naar minder gedetailleerde regels. Insteek van een verbeterd systeem zou moeten zijn dat enerzijds niet de laatste euro onbelast kan worden vergoed en dat anderzijds ook niet de laatste euro wordt belast. Balans zoeken teneinde een uitvoerbare regeling te krijgen wordt als erg belangrijk ervaren.

Fiscaal Economisch Instituut
prof. dr. P. Kavelaars
dr. F.M. Werger

Rotterdam, 19 maart 2014

Correspondentieadres
NEMACC, Kamer H 13-05
Postbus 1738, 3000 DR Rotterdam