# Scriptie Afstudeerstage

# Werkkostenregeling
# direct invoeren of uitstellen?


Afstudeerwerkstuk

| | |
|---|---|
| Naam Instelling | : Hogeschool Zuyd |
| Faculteit | : HEAO Financieel Management |
| Adres | : Havikstraat 5, 6135 ED Sittard |
| Docentbegeleider | : Dhr. drs. F.H.E. Engelen (expert docent) |
| | |
| Naam student | : Jordi Claeijs (0500658) |
| Opleiding | : Bedrijfseconomie - voltijd |
| Jaar | : 2010 - 2011 |
| Stageperiode | : 6 september 2010 - 21 januari 2011 |
| Datum van publicatie | : 21 januari 2011 |
| | |
| Naam van de organisatie | : Killaars Steeghs Groep<br>Accountants & Belastingadviseurs |
| Adres van de organisatie | : Rijksweg 51, 5953 ZK Reuver |
| Telefoonnummer van de organisatie | : +31 (0) 77 474 00 00 |
| Bedrijfsmentor | : Dhr. J.P.M. Sassen RA |

# Inhoudsopgave


Voorwoord ..... 2
Samenvatting ..... 3
Inleiding ..... 5
H1: Het loonbegrip ..... 6
1.1 Wat is loon? ..... 6
1.2 Loon in geld ..... 7
1.3 Loon in natura ..... 7
1.4 Wat verandert er in de wet loonbelasting 1964? ..... 8
H2: De vrije ruimte ..... 9
2.1 Vaststellen van de loonsom ..... 9
2.2 Vrije ruimte bepalen ..... 10
2.3 Gebruikelijkheidstoets ..... 11
2.4 Voorzieningen op de werkplek ..... 12
2.5 Nihilwaardering ..... 13
2.6 Forfaitaire waardering ..... 17
2.7 Belast in het forfait ..... 18
H3: Uitgezonderd van de vrije ruimte ..... 20
3.1 Geen loon of geen belast loon ..... 20
3.2 Verplicht werknemersloon ..... 21
3.3 Gerichte vrijstellingen ..... 22
3.4 Eindheffingsloon ..... 26
H4: Vaste kostenvergoeding ..... 34
4.1 Huidige regeling ..... 34
4.2 Werkkostenregeling ..... 38
4.3 Steekproef ..... 38
4.4 Stappenplan vaste kostenvergoeding bij het overstappen naar werkkostenregeling ..... 40
H5: Gevolgen van de werkkostenregeling ..... 41
5.1 Financiële administratie ..... 41
5.2 Arbeidsovereenkomst ..... 42
5.3 Cafetariastelsel ..... 43
5.4 Eindheffen of belasten van vergoedingen en verstrekkingen bij de werknemer ..... 44
Conclusies en aanbevelingen ..... 45
Conclusies ..... 45
Aanbevelingen ..... 46
Nawoord ..... 47
Slotverklaring ..... 48
Literatuurlijst ..... 49
Bijlagen ..... 50

# Voorwoord

Ter afsluiting van de opleiding bedrijfseconomie heb ik een achttien weken durende afstudeerstage gelopen bij Killaars Steeghs Groep (KSG) te Reuver. KSG is een dienstverlenende organisatie op het terrein van accountancy, fiscaaljuridische zaken en administratieve ondersteuning.

Deze scriptie gaat over de werkkostenregeling, de meest ingrijpende wijziging in de loonheffing sinds de belastingherziening van 2001.

De manier waarop het onderzoek naar de werkkostenregeling is uitgevoerd staat beschreven in het plan van aanpak (bijlage 1).

In de afgelopen periode zijn er veel artikelen over de werkkostenregeling in verscheidene vakbladen gepubliceerd. Met name de Belastingdienst heeft veel over de werkkostenregeling gecommuniceerd daar zij de uitvoeringsinstantie zijn. Dit gebeurde via radiospots en artikelen in de Staatscourant. Er werden ook veel workshops aangeboden door belastingadvieskantoren. Door verschillende workshops bij te wonen waaronder een seminar gehouden op Hogeschool Zuyd te Sittard en wetgeving van het Ministerie van Financiën door te nemen, was het mogelijk om een brede kennis over de werkkostenregeling op te doen. Deze scriptie legt uit hoe met de werkkostenregeling omgegaan dient te worden en wat het voor bedrijven betekent die willen gaan overstappen op de werkkostenregeling waarbij een vergelijking wordt gemaakt met de huidige regeling. Cliënten van KSG werden geïnformeerd door middel van brieven (bijlage 4) en een seminar (bijlage 5) over de werkkostenregeling. Het onderzoek naar het effect van invoering van de werkkostenregeling bij cliënten van KSG wordt gedaan door het uitvoeren van QuickScans (bijlage 7). De QuickScans laten in een korte weergave zien wat het verschil is tussen de huidige regeling en de werkkostenregeling.

Bij het onderzoek over de werkkostenregeling waren meerdere afdelingen betrokken. Vooral is veel samengewerkt met de afdeling salarisadministratie. Bij dezen wil ik het hoofd van de afdeling salarisadministratie dhr. Geerlings en alle medewerkers bedanken voor de prettige samenwerking.

Daarnaast wil ik mijn stagebegeleider, dhr. J.P.M. Sassen RA, bedanken voor de mogelijkheid om het onderzoek naar de werkkostenregeling te doen. Tevens wil ik hem bedanken voor de prettige samenwerking en bruikbare aanbevelingen gedurende de stage. Mijn docentbegeleider, dhr. drs. F.H.E. Engelen wil ik bedanken voor zijn bruikbare feedback over de scriptie.

Als laatste gaat mijn speciale dank uit naar dhr. P.J.H. Killaars RA die mij in de gelegenheid heeft gesteld bij KSG stage te lopen.

Reuver, januari 2011

Jordi Claeijs

# Samenvatting

Op 1 januari 2011 treedt de werkkostenregeling in werking. Hierdoor veranderen de fiscale regels radicaal omtrent de vergoedingen en verstrekkingen die aan het personeel worden gegeven.
De werkgever mag de werkkostenregeling vanaf 2011 toepassen, maar kan er ook voor kiezen om het uit te stellen tot ultimo 2013. Tijdens deze drie jaren kan hij de keuze voor de werkkostenregeling dan wel de overgangsregeling ieder jaar opnieuw maken. Dit betekent dat per 1 januari 2014 de werkkostenregeling verplicht wordt.
Concreet betekent toepassen van de werkkostenregeling een vrijstelling c.q. vrije ruimte van 1,4% van de fiscale loonsom (loon voor loonheffingen) waar geen belasting over hoeft te worden betaald. De bestaande vrije vergoedingen van onder andere personeelsfestiviteiten, fietsen en kerstpakketten komen straks onder de vrije ruimte te vallen. De vrije ruimte wordt in de literatuur ook wel het algemene forfait genoemd. In principe kwalificeert de werkkostenregeling alle verstrekkingen en vergoedingen als belastbaar loon. Uitgezonderd zijn de intermediaire kosten, dit zijn kosten die de werknemer maakt in opdracht van de werkgever. Ook zijn er een aantal vergoedingen en verstrekkingen gericht vrijgesteld, zoals cursussen en verblijfkosten. Van de vergoedingen en verstrekkingen die tot het forfait behoren zijn nog een aantal posten die onder een nihilwaardering vallen, waardoor deze posten geen vrije ruimte opeisen.

Het huidige stelsel van vrije vergoedingen en verstrekkingen is vrij ingewikkeld, doordat er veel categorieën bestaan met elk zijn eigen fiscale regels. Voor mensen uit het bedrijfsleven is het complex om hier mee te moeten werken. Voor de Belastingdienst is controle en handhaving van dit fiscale regiem bewerkelijk. De werkkostenregeling zou de administratieve lastendruk moeten verminderen bij enerzijds de werkgever en anderzijds de Belastingdienst.
Het is belangrijk voor werkgevers om een gedegen besluit te nemen over het wel of niet toepassen van de werkkostenregeling. Het overstappen kan een behoorlijk financieel voordeel opleveren.
Om tot een goed besluit te kunnen komen, dienen alle vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers uitvoerig onderzocht te worden. Hierbij moet onder andere de loonadministratie en financiële administratie nagelopen worden. Eventueel zal het bestuur het beleid en de arbeidsovereenkomsten moeten aanpassen. Om dit proces vlekkeloos uit te voeren is het essentieel dat de communicatie tussen de verschillende afdelingen en werknemers in de organisatie goed verloopt.

Het doel van deze scriptie is KSG voor te bereiden op de werkkostenregeling en een brede kennis over de werkkostenregeling op te doen. Het is voor KSG van groot belang hun cliënten een zo goed mogelijk advies te geven over de werkkostenregeling.

Met deze scriptie heb ik getracht KSG een handreiking te geven bij het adviseren van cliënten over de werkkostenregeling. De probleemstelling die hieraan gekoppeld is, is: " Werkkostenregeling direct invoeren of uitstellen?". Op deze stelling wordt een antwoord geformuleerd door het beantwoorden van een aantal deelvragen:

- Wat gaat er veranderen door de werkkostenregeling?
- Wat houdt de vrije ruimte in?
- Wat valt er buiten de vrije ruimte?
- Hoe zal er met de vaste kostenvergoeding omgegaan worden?
- Wat zijn de gevolgen voor het toepassen van de werkkostenregeling in een onderneming?

Nadat deze deelvragen met behulp van vakliteratuur beantwoord zijn, wordt de probleemstelling (werkkostenregeling direct invoeren of uitstellen) in de praktijk getoetst. De toetsing vindt plaats door bij cliënten van KSG een QuickScan uit te voeren, zodat antwoord kan worden gegeven op de probleemstelling. De QuickScan behelst onder andere een rekenblad waarop een vergelijking tussen

de huidige regeling en de werkkostenregeling wordt gemaakt. Het rekenblad geeft een inzichtelijke weergave van de belastingheffing tussen de twee regelingen. Dit rekenblad wordt met een adviserende brief naar de cliënten verstuurd.

# Inleiding

Door invoering van de werkkostenregeling heeft de wetgever getracht de werkwijze van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer te vereenvoudigen. Thans bestaan er zo'n dertigtal vrije vergoedingen en verstrekkingen met elk hun eigen voorwaarden. De gedetailleerde fiscale regelgeving hier omtrent is niet eenvoudig uit te voeren.

Het nieuwe regiem c.q. de werkkostenregeling gaat nog maar een beperkt aantal vrijstellingen handhaven, de rest komt te vervallen. Daarnaast komt er een 'budget' van 1,4% van de fiscale loonsom. Over het 'budget' ook wel vrije ruimte genoemd hoeft geen belasting te worden betaald. De werkgever zal 80% eindheffing moeten betalen bij het overschrijden van de vrije ruimte. Dit 'budget' komt in de plaats van de vrije vergoedingen en verstrekkingen die niet meer blijven bestaan onder de werkkostenregeling.

Door het vervallen van de meeste vrije vergoedingen en de daarbij behorende fiscale regels tracht de wetgever een vermindering van de administratieve lasten voor werkgevers en van de uitvoeringsregels voor de Belastingdienst te realiseren. De nieuwe regeling mag worden toegepast vanaf 1 januari 2011. Aangezien het voorwerk een bewerkelijke taak is, heeft de wetgever een overgangsregeling mogelijk gemaakt. De overgangsregeling houdt in dat de werkgever de komende drie jaar kan kiezen tussen de huidige regelgeving en de werkkostenregeling. Op 1 januari 2014 is er geen keuzemogelijkheid meer en moet verplicht worden overgestapt op de werkkostenregeling.

In deze scriptie zal aan de hand van een aantal scans bij cliënten van KSG gekeken worden of het raadzaam is om per direct over te stappen naar de werkkostenregeling. Er zal hierbij een vergelijking worden gemaakt tussen de huidige regeling en de werkkostenregeling.

De vraagstelling die centraal staat in het onderzoek luidt als volgt: Werkkostenregeling direct invoeren of uitstellen?

Tijdens het onderzoeken zullen verschillende deel- en onderzoeksvragen behandeld gaan worden zodat er een duidelijk antwoord op de hoofdvraag gegeven kan worden.

- Wat gaat er veranderen door de werkkostenregeling?
    - Wat verandert er in het loonbegrip?
    - Wat verandert er bij de eindheffing?
- Wat houdt de vrije ruimte in?
    - Hoe wordt de vrije ruimte bepaald?
    - Welke voorwaarden zijn er aan de vergoedingen en verstrekkingen die in de vrije ruimte vallen?
    - Welke vergoedingen en verstrekkingen vallen in de vrije ruimte?
- Wat valt er buiten de vrije ruimte?
    - Welke loonbestanddelen maken geen deel uit van de vrije ruimte?
- Hoe zal er met de vaste kostenvergoeding omgegaan worden?
    - Hoe wordt er momenteel omgegaan met de vaste kostenvergoeding?
    - Wat gebeurt er onder de werkkostenregeling met de vaste kostenvergoeding?
- Wat zijn de gevolgen voor het toepassen van de werkkostenregeling in een onderneming?
    - Wat zijn de administratieve verplichtingen?
    - Wat kan het gevolg zijn voor de cafetariaregelingen?
    - Wat zijn de aandachtspunten bij het overstappen?

# H1: Het loonbegrip

De hoofdregel van de werkkostenregeling houdt in dat alle vergoedingen en verstrekkingen die in het kader van de dienstbetrekking gegeven worden tot het belast loon gerekend moet worden. Onder het huidige stelsel worden niet alle vergoedingen en verstrekkingen tot het belast loon gerekend. In dit hoofdstuk wordt het verschil in loonbegrip met betrekking tot de huidige regels en de werkkostenregeling uitgelegd.

## 1.1 Wat is loon?

De wet loonbelasting kent een tweetal loonbegrippen: belastbaar loon en loon. Loon kan in twee verschijningsvormen voorkomen, namelijk loon in geld en loon in natura. Loon in natura kan onderverdeeld worden in de vorm van goederen en diensten en in de vorm van rechten.
Het eerste begrip, belastbaar loon is in artikel 9 lid 2 Wet Loonbelasting 1964 gedefinieerd: het belastbaar loon is het gezamenlijk bedrag aan loon[1]. Over het belastbaar loon wordt de loonbelasting geheven.
Het tweede begrip, loon is gedefinieerd in artikel 10 Wet Loonbelasting 1964: loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of uit een vroegere dienstbetrekking wordt genoten.[2]
Het loonbegrip, artikel 10 Wet Loonbelasting 1964, is een verreikende definitie. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan dit ruime loonbegrip:

- De beloning moet uit de dienstbetrekking voortvloeien
- De werkgever moet zich bewust zijn van de beloning[3]

Als iets niet uit de dienstbetrekking wordt genoten vormt dit ook geen loon voor de werknemer. Wanneer een werkgever een fruitmand bij ziekte of een rouwkrans bij overlijden van de werknemer verstrekt dan is dit geen loon voor de desbetreffende werknemer. In deze gevallen staat het medeleven van de werkgever of de persoonlijke relatie met de werknemer voorop.

Het tabelloon ook wel loon voor loonheffing of fiscaal loon genoemd, gaat een belangrijk begrip vormen in de werkkostenregeling daar deze de forfaitaire ruimte gaat bepalen. Enkel het tabelloon waarover de werkgever inhoudingsplichtig is, mag worden meegenomen bij de bepaling van de forfaitaire ruimte. Het tabelloon wordt als volgt berekend:

| | | |
|---|---|---|
| Brutoloon | ..... | |
| Loon in natura (exclusief privégebruik auto) | .....+/+ | |
| Aanspraken | .....+/+ | |
| Werknemersdeel pensioenpremie | .....-/- | |
| Vrijstellingen voor alle heffingen (bijv. spaarloon) | .....-/- | |
| Grondslag premies werknemersverzekeringen | ..... | |
| Werknemersdeel premie Werkloosheidswet (Awf-premie) | .....-/- | |
| Ingehouden werknemersdeel levensloopregeling | .....-/- | |
| Privégebruik auto | .....+/+ | |
| Grondslag Zorgverzekeringswet | | ..... |
| Inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet | | .....+/+ |
| Tabelloon | .....[4] | |

[1] Belasting Wetten 2010, prof. Mr. Ch.P.A. Geppaart, Kluwer, eenenveertigste druk, ISBN 978-90-13-06999-0, Hoofdstuk II Voorwerp van belasting, datum van uitgifte 2010, pagina 292
[2] Belasting Wetten 2010, prof. Mr. Ch.P.A. Geppaart, Kluwer, eenenveertigste druk, ISBN 978-90-13-06999-0, Hoofdstuk II Voorwerp van belasting, datum van uitgifte 2010, pagina 292
[3] Belastingrecht voor bachelors en masters; mr. G.A.C. Aarts MFP, Convoy, eerste druk, ISBN 978-90-7956-101-9, datum van uitgifte 2008, hoofdstuk 2.4.

Het tabelloon is het loon waarover de werknemer loonbelasting en premies volksverzekeringen verschuldigd is. Het bedrag dat de werkgever afdraagt (werkgever is namelijk inhoudingsplichtige) kan lager zijn, wanneer hij recht heeft op een afdrachtvermindering. In kolom 14 van de loonstaat staat het tabelloon.

De meest voorkomende loondefinities waar een werknemer mee te maken krijgt, zijn enerzijds het brutoloon, anderzijds het nettoloon.
Het brutoloon is het loon voor aftrek van loonheffingen, meestal is dit bedrag gelijk aan wat de werkgever met de werknemer heeft afgesproken bij het sluiten van de arbeidsovereenkomst.
Het nettoloon is het bedrag dat de werknemer kan besteden vandaar ook wel besteedbaar loon genoemd. Dit bedrag wordt gevonden door van het brutoloon de inhoudingen af te trekken.

## 1.2 Loon in geld

De meest voorkomende verschijningsvorm van loon is 'loon in geld' zoals:

- Salaris;
- Bonus;
- Overwerktoeslag;
- Vergoedingen werknemers;
- Kostenvergoedingen.

Loon in geld is een beloning die in een wettig betaalmiddel, bijvoorbeeld in euro's wordt uitbetaald. De uitbetaling mag giraal of chartaal plaatsvinden.

## 1.3 Loon in natura

Loon in natura wordt alleen tot het loon gerekend, indien dit een voordeel uit de dienstbetrekking vormt. Indien dit het het geval is, wordt dit loon in natura belast met loonheffingen. Het bedrag waarover loonheffingen berekend moet worden, is de waarde in het economische verkeer. In enkele gevallen mag er uitgegaan worden van een lagere waarde, ook wel besparingswaarde genoemd. De besparingswaarde mag worden toegepast bij loon dat wordt genoten tijdens de dienstbetrekking. De besparingswaarde zal bij de werkkostenregeling als waarderingsregel verdwijnen. Enkel de economische waarde en factuurwaarde zullen blijven bestaan.

De hoofdregel blijft bestaan dat loon dat niet in geld wordt genoten, gewaardeerd wordt op de waarde in het economische verkeer. Indien er verstrekkingen worden gedaan die afgenomen zijn van een onafhankelijke derde dient de factuurwaarde inclusief BTW toegepast te worden om de waarde te bepalen. Thans wordt van de factuurwaarde enkel uitgegaan bij collectieve verstrekkingen, zoals kerstpakketten. Wanneer de werkgever producten van eigen bedrijf aan zijn werknemers verstrekt, moet als loon de waarde die in het economische verkeer geldt bepaald worden. De waarde in het economische verkeer is de consumentenprijs inclusief BTW. Er moet ook van de economische waarde worden uitgegaan ingeval de producten van een verbonden lichaam afkomen.

Met betrekking tot de waarde in het economische verkeer kan er een meningsverschil met de Belastingdienst ontstaan door het feit dat bij seizoengevoelige producten de consumentenprijs sterk fluctueert. Hier kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de waarde van schaatsen die de werkgever als

[4] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_loonbelasting_premie_volksverzekeringen/lb22_loonbelasting_premie_volksverzekeringen.html

cadeau verstrekt aan zijn werknemers. De waarde in het winterseizoen (hoog seizoen) ligt normaliter een stuk hoger dan wanneer dezelfde schaatsen in de zomer verkocht worden. De praktijk zal moeten uitwijzen hoe de fiscus hiermee om zal gaan.

Indien de werknemer een eigen bijdrage aan de werkgever betaalt op loon in natura mag volgens artikel 13 lid 2 Wet Loonbelasting dit bedrag in mindering worden gebracht op de economische- of factuurwaarde.

## 1.4 Wat verandert er in de wet loonbelasting 1964?

Het loonbegrip is gedefinieerd in art. 10 Wet Loonbelasting 1964: "loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten"[5]. In het kader van de werkkostenregeling wordt dit loonbegrip ingrijpend veranderd. Vanaf 1 januari 2011 luidt artikel 10 Wet Loonbelasting: "loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking". De wijziging ten opzichte van de huidige wetgeving is het zinsdeel na de komma. Hiermee wil de overheid bereiken dat alles wat aan de werknemer wordt vergoed of verstrekt tot het loon van de desbetreffende werknemer gerekend wordt.
De vergoedingen en verstrekkingen die in eerste instantie geen beloningselement of de werknemer generlei voordeel oplevert, behoren in beginsel toch tot het loon.
Hiervan zijn uitgezonderd de verstrekkingen die een werkgever ook zou doen in een andere rol. De inter-persoonlijke relatie of medeleven met de werknemer zijn hierbij de voornaamste beweegredenen.

Onder de werkkostenregeling is het onderscheid tussen vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikking stelling van groot belang bij de werkplek gerelateerde voorzieningen. Vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikking stelling worden namelijk op een verschillende manier behandeld. Ter beschikking stelling kan vaak nog onbelast aan een werknemer verstrekt worden in tegenstelling tot verstrekkingen en vergoedingen die onder het algemene forfait kunnen gaan vallen. Bijvoorbeeld een mobiele telefoon dient op naam van de werkgever te staan en het eigendom moet bij de werkgever blijven. Als de werknemer een vergoeding krijgt of er vindt eigendomsoverdracht plaats van werkgever naar werknemer zal het als een belaste vergoeding behandeld moeten worden, wat inhoudt dat het bedrag in het algemene forfait kan vallen. De werkgever kan er namelijk ook voor kiezen om de vergoeding of verstrekking tot het belaste loon van de werknemer te rekenen.

De wetgever heeft voor de grote zakelijke posten gerichte vrijstellingen ingevoerd. De voorwaarden, of een vergoeding of verstrekking is vrijgesteld, hangt mede af van de zakelijkheid. Kosten die een grote mate van zakelijkheid bevatten kunnen zijn vrijgesteld. Het aantal gerichte vrijstellingen is beperkt gebleven tot zeven verschillende kostenposten (zie hoofdstuk 3.3). Dit is gedaan om de eenvoud en administratieve lastendruk te verbeteren. De voorwaarden van de gerichte vrijstellingen veranderen niet ten opzichte van de huidige regels. Wanneer de werkgever een vaste kostenvergoeding wil geven onder de werkkostenregeling voor een gerichte vrijstelling of intermediaire kosten dient vooraf een steekproef plaats te vinden, waaruit blijkt dat er geen bovenmatige vergoedingen zijn. Dit is geen vereiste onder de huidige regeling. De vaste kostenvergoeding wordt besproken in hoofdstuk 4.

[5] http://wetten.overheid.nl/BWBR0002471/geldigheidsdatum_01-01-2011#HoofdstukII

# H2: De vrije ruimte

In dit hoofdstuk wordt besproken hoe de omvang van de vrije ruimte ook wel forfaitaire ruimte genaamd bepaald wordt. Daarnaast worden de verschillende methodes om de eindheffing te bepalen beschreven. De posten die in de vrije ruimte mogen vallen worden uiteengezet en de voorwaarden waar deze posten aan moeten voldoen.

## 2.1 Vaststellen van de loonsom

Om te berekenen hoe groot de vrije ruimte c.q. forfaitaire ruimte is, moet de werkgever eerst zijn totale loonkosten bepalen. Dit roept de vraag op wat onder de totale loonkosten moet worden verstaan. De wettekst spreekt over het loon waarover belasting wordt geheven. Dit wordt ook wel het fiscaal loon genoemd. De salarisadministrateur geeft dit bedrag op in kolom 14 van de loonstaat. Dit bedrag is niet cumulatief. Dit betekent dat er alleen het bedrag van het tijdvak vermeld staat. Om het jaarbedrag te bepalen, moeten alle tijdvakken van de aangiften van het desbetreffende jaar opgeteld worden.

Een werkgever kan uitkeringen of verstrekkingen verschaffen aan personen die geen arbeid meer verrichten, bijvoorbeeld op basis van een pensioenregeling of door kerstpakketten aan postactieve werknemers te verstrekken. Deze betalingen worden loon uit vroegere arbeid genoemd. Loon uit vroegere arbeid vormt dus niet een onmiddellijke tegenprestatie voor bepaalde arbeid, maar vindt meer in het algemeen haar oorzaak in het voorheen verricht zijn van arbeid. De nieuwe werkkostenregeling is bedoeld voor vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking, oftewel voor kosten bij het daadwerkelijk verrichten van werkzaamheden. Een werkgever kan daarom geen gebruik maken van het algemene forfait of de gerichte vrijstellingen ingeval van loon uit vroegere arbeid. Dit heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld kerstpakketten aan postactieve werknemers naar de werkelijke waarde belast moet worden. De factuur moet daarbij gescheiden worden naar kerstpakketten voor actieve werknemers en postactieve werknemers, wat resulteert in een administratieve lastendruk. De wetgever wil dit voorkomen door geschenken die zowel aan actieve als ook aan postactieve werknemers worden verstrekt, onder de werkkostenregeling te laten vallen. Door de uitzondering mogen kerstpakketten aan beide werknemers onder het algemene forfait vallen. Dit geldt tevens voor branche eigen producten.

In kolom 14 van de loonstaat wordt zowel het loon uit tegenwoordige arbeid als het loon uit een vroegere dienstbetrekking opgenomen. In de wet is opgenomen dat loon uit vroegere arbeid niet altijd meegenomen mag worden bij het vaststellen van de fiscale loonsom en de daarbij behorende vrije ruimte. Het uitbetaalde loon uit vroegere arbeid moet van de totale fiscale loonsom worden afgetrokken, alvorens de vrije ruimte bepaald wordt. Het zou onredelijk zijn als de forfaitaire ruimte voor de actieve werknemers dusdanig groot wordt door de postactieve werknemers, bijvoorbeeld een pensioenfonds of de gemeente die uitkeringen verstrekt. De werkkostenregeling is er namelijk voor de daadwerkelijk gemaakte kosten voortvloeiende uit de dienstbetrekking. Uit praktische overwegingen hoeft deze beperking niet te worden toegepast, wanneer het loon uit vroegere arbeid 10% of minder van de totale fiscale loonsom bedraagt. Wordt de grens van 10% overschreden, dan moet al het loon uit vroegere arbeid buiten aanmerking worden gelaten. Een werkgever die loon uit vroegere arbeid verstrekt, zal dus altijd moeten berekenen of de 10%-grens wordt overschreden. Bij een groot aantal werkgevers kan hierdoor een uitgebreide loonberekening nodig zijn. Het Ministerie van Financiën heeft verklaard dat een inhoudingsplichtige de administratieve gevolgen van deze maatregel kan voorkomen door een separaat loonbelastingnummer gericht op uitkeringen van loon uit vroegere dienstbetrekkingen bij de Belastingdienst aan te vragen, zoals voor pensioenfondsen of uitkeringsinstanties al gebruikelijk is.

Over loon dat van een derde afkomstig is, is de werkgever niet inhoudingsplichtig. Derhalve mag de inhurende partij het loon aan de niet-werknemer niet tot de grondslag voor de vrije ruimte betrekken. Dit betekent dat wanneer een werkgever veel uitzendkrachten in dienst heeft hij dit loon niet in de grondslag mee mag nemen voor het bepalen van de vrije ruimte.

## 2.2 Vrije ruimte bepalen

Het bijhouden van de vrije ruimte c.q. forfaitaire ruimte gedurende een jaar kan tot problemen leiden. Het grootste probleem betreft het gegeven dat de omvang van de vrije ruimte in een jaar afhankelijk is van de ontwikkeling van de loonsom in dat jaar. Om de forfaitaire ruimte te bepalen en de uiteindelijk te betalen (overschrijding forfaitaire werkkostenregeling) eindheffing kan er gebruik worden gemaakt van drie verschillende methodes. Ieder jaar kan opnieuw worden gekozen voor één van de drie methodes. Voor de eenvoud is het aan te raden één methode te kiezen en deze te blijven volgen. De drie verschillende methodes waaruit de werkgever kan kiezen voor het bepalen van de vrije ruimte en de te betalen eindheffing, heeft de wetgever drie keuzemogelijkheden:

1. de vrije ruimte berekenen per aangiftetijdvak van het lopende kalenderjaar en ook toetsen per aangiftetijdvak van het lopende jaar;
2. de vrije ruimte schatten op basis van het voorafgaande kalenderjaar, toetsen gedurende het lopende jaar en herrekenen na afloop van het jaar;
3. de vrije ruimte schatten op basis van het voorafgaande kalenderjaar, toetsen per aangiftetijdvak van het lopende jaar en herrekenen na afloop van het jaar.

In bijlage 2 is een voorbeeld opgenomen waarin de drie verschillende methodes worden uitgewerkt.

*Methode 1: formele methode / berekening per maand, met forfait van huidig jaar*

De eerste methode is de zogenaamde formele methode. Dit houdt in dat per aangiftetijdvak de vrije ruimte wordt bepaald en bekeken wordt of de vrije ruimte is overschreden. Bij deze methode mag er geen herrekening op jaarbasis plaatsvinden. De werkkostenregeling mag ook niet volgens de huidige voortschrijdende cumulatieve rekenmethode (VCR) bepaald worden. Hierdoor kan het voorkomen dat er meer aan eindheffing betaald moet worden dan wanneer er wel herrekend kan worden.

In bijlage 2 is duidelijk leesbaar dat er bij afrekening per periode een bedrag van €21.960,- aan eindheffingsloon aangemerkt kan worden. Hierover is 80% eindheffing verschuldigd, wat resulteert in €17.568,-. Op jaarbasis is het eindheffingsloon €16.000,- waarover eveneens 80% eindheffing verschuldigd is, wat resulteert in een bedrag van € 12.800,- aan eindheffing. Als de werkgever de aangifte per periode beziet zal hij €17.568,- -/- €12.800 = €4.768,- meer aan eindheffing betalen dan de werkgever op jaarbasis verschuldigd zou zijn. Dit bedrag is niet te verrekenen met de aangifte in het volgende jaar in tegenstelling tot methode 2 en 3 waar dit wel mogelijk is.

*Methode 2: eerste alternatieve methode / per jaar, met forfait van vorig jaar*

De vrije ruimte kan bepaald worden op basis van de fiscale loonsom van het voorafgaande kalenderjaar. Er dient pas eindheffing afgedragen te worden in het geval de vrije ruimte in de loop van het jaar overschreden wordt. Dit wordt ook wel de “volloop” methode genoemd. In het voorbeeld wordt uitgegaan van een fiscale loonsom (voorafgaand kalenderjaar) van €1.000.000,-. De vrije ruimte die hierbij behoort is 1,4% van €1.000.000,- = €14.000,-. Verder is af te lezen dat tot en met september de werkkosten binnen de vrije ruimte blijven. In oktober is pas voor het eerst eindheffing verschuldigd. In de laatste kolom genaamd herrekening staat een bedraag van €12.800,- aan eindheffing. Hierbij wordt uitgegaan van het werkelijke fiscale loon ad €1.300.000,-. In de

periodieke aangiftes is in totaal een bedrag van €16.160,- aan eindheffing verschuldigd. In de laatste loonaangifte dient er een correctie plaats te vinden van €16.160,- -/- € 12.800 = €3.360,- (i.c. teruggaaf).

*Methode 3: tweede alternatieve methode / per maand, met forfait van vorig jaar*

Bij deze methode wordt de vrije ruimte ook in eerste instantie bepaald op basis van het fiscale loon van het voorafgaande kalenderjaar. Bij de eerste alternatieve methode werd de volledige vrije ruimte van de fiscale loonsom van het voorgaande kalenderjaar getoetst aan de cumulatieve werkkosten. De vrije ruimte wordt nu bepaald per aangifteperiode i.c. €14.000,- / 12 = €1.166,67 per maand. Iedere maand wordt er gekeken of de werkkosten de vrije ruimte ad €1.166,67 overschrijden. Op de laatste aangifte van het desbetreffende jaar mag een herrekening plaatsvinden en uiterlijk in de eerste aangifte van het volgende jaar.

De herrekening vindt enkel plaats bij methode 2 en 3. Doordat er niet van de werkelijke fiscale loonsom uitgegaan wordt, kan het voorkomen dat er teveel of te weinig eindheffing voldaan wordt. Dit bedrag wordt verrekend met de afdracht van de maand waarin de herrekening plaatsvindt. Dit betekent dat er geen teruggaafformulier aangevraagd hoeft te worden of op een naheffingsaanslag van de fiscus gewacht hoeft te worden. In de rapportage aan cliënten van KSG adviseer ik hen methode 2 (volloop methode) toe te passen. Deze methode geeft het meeste liquiditeitsvoordeel. Een startende ondernemer kan geen gebruik maken van methode 2 en 3 daar er geen fiscale loonsom over het vorige jaar bekend is, derhalve adviseer ik hen het eerste jaar methode 1 toe te passen.

## 2.3 Gebruikelijkheidstoets

De keuze van de werkgever bij het verstrekken en vergoeden van personeelsvoorzieningen is niet volledig vrij. De wetgever heeft bepaald dat het deel van de personeelsvoorziening alleen in de forfaitaire ruimte mag vallen voor zover de vergoeding of verstrekking gebruikelijk is. Hiermee tracht de wetgever misbruik van de werkkostenregeling te voorkomen. Deze voorwaarden gelden ook voor de gerichte vrijstellingen.

Een vergoeding of verstrekking mag tot 30% afwijken van wat gebruikelijk is. De gebruikelijkheidstoets van 30% geldt bij iedere vergoeding of verstrekking individueel. Op dit moment is er in de jurisprudentie nog niets geschreven over welke waarde ongebruikelijk is voor een vergoeding of verstrekking.

De fiscus kan door de gebruikelijkheidstoets een ongewone verdeling tussen loon en vergoedingen of verstrekkingen corrigeren. Wanneer bijvoorbeeld een directeur-grootaandeelhouder zijn salaris verdeeld in €150.000,- loon en €100.000,- vergoedingen of verstrekkingen dan zal hierover een correctie plaatsvinden door de Belastingdienst. De directeur-grootaandeelhouder betaalt over de €100.000,- vergoedingen maximaal 80% eindheffing. Dit is een stuk lager dan het tabeltarief van (52% gebruteerd =) 108,3%. De belastinginspecteur zal wel moeten bewijzen of oneigenlijk gebruik van toepassing is. De correctie dient enkel plaats te vinden over het bedrag dat ongebruikelijk is. Dit wordt per voorziening bepaald. Concreet betekent dit dat vergoedingen en verstrekkingen die ten laste van het forfait komen aan de gebruikelijkheidseis moeten voldoen om niet alsnog tot het belaste loon van de werknemer te worden gerekend.

## 2.4 Voorzieningen op de werkplek

Bepaalde voorzieningen op de werkplek zijn geschikt om mee naar huis te nemen en privé te gebruiken. Deze voorzieningen moeten tegenwoordig ter beschikking worden gesteld en mogen niet meer onbelast vergoed of verstrekt worden. Worden deze voorzieningen wel vergoed of verstrekt dan vallen deze voorzieningen in de forfaitaire ruimte of worden tot het belaste loon van de werknemer gerekend. Bijvoorbeeld voor ter beschikking gestelde notebooks en apparatuur, gereedschappen, instrumenten die tenminste 90% zakelijk gebruikt worden geldt een nihilwaardering. Voor mobiele telefoons geldt een zakelijk gebruik van tenminste 10%. Als niet aan deze voorwaarden voldaan wordt, is zowel het eigendom als het zakelijk gebruik belast voor het factuurbedrag . Dit betekent dat de huidige zakelijkheidstoets gehandhaafd blijft.

Om een nihilwaardering te mogen toepassen, moet de ter beschikking stelling van de voorziening plaatsvinden op de werkplek behoudens een aantal uitzonderingen waaraan voorwaarden gebonden zijn. De definitie werkplek is in de wet als volgt gedefinieerd: "iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet verantwoordelijk is, met dien verstande dat - tenzij expliciet anders bepaald - niet als werkplek wordt aangemerkt een werkruimte gelegen in een woning, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen in de zin van artikel 1 van de Huisvestingswet".[6]

Het gaat niet alleen om de standaard werkplekken, zoals het bureau of de lopende band, maar ook algemene ruimtes vallen onder de definitie werkplek, zoals de fietsenstalling, vergaderzalen, bedrijfskantines en de parkeergarage op het bedrijfsterrein. De wetgever geeft als voorbeeld voor een gemeentelijke hovenier de plek waar hij de openbare beplanting verzorgt. Verder omvat de definitie voor een vrachtwagenchauffeur of piloot de cabineruimte van een vrachtauto of vliegtuig en voor een machinist of conducteur kan dit de trein zijn.

De definitie van het begrip werkplek sluit aan bij de verantwoordelijkheid van de werkgever over de arbeidsplaats. De grote reikwijdte van de arbeidsomstandighedenwet maakt een brede uitleg voor de werkplek mogelijk. De definitie van het begrip werkplek is niet zo ruim dat bij werken onderweg, bijvoorbeeld tijdens het bewerken van een document op de laptop in de trein dit ook tot werkplek gerekend wordt. Wanneer een journalist beroepsmatig in de trein een artikel schrijft, is dit ook geen werkplek, omdat de werkgever geen ARBO-verantwoordelijkheid op deze plek heeft.

Wat betreft de werkplek in de eigen woning van de werknemer is een beperking aangebracht. Deze wordt niet als werkplek aangemerkt, zodat de voorzieningen in de eigen woning niet als nihilwaardering worden gekwalificeerd. Personeelsvoorzieningen zoals een vaste telefoonlijn thuis, een internetabonnement thuis of een computer thuis moeten dus bij de werknemer zelf worden belast naar de werkelijke waarde of in het algemene forfait worden ondergebracht. Dit betreft niet alleen werkplekken in woningen die als hoofdverblijf dienen, maar bijvoorbeeld ook werkplekken in vakantiewoningen. Ook is niet van belang of er sprake is van een koopwoning of huurwoning. Overigens gelden twee uitzonderingen:

- Ten eerste mag de verstrekking van ARBO-voorzieningen in de eigen woning van een werknemer op nihil worden gewaardeerd;
- Ten tweede kunnen verstrekkingen die op de werkplek worden gebruikt en ook thuis kunnen worden gebruikt, zolang aan de 10%- of 90% zakelijkheideis wordt voldaan, ook tegen nihil worden gewaardeerd.

Wanneer vaststaat dat een arbeidslocatie wordt gekwalificeerd als vaste werkplek is het voor enkele soorten voorzieningen belangrijk om vast te stellen of dit een vaste- of een tijdelijke werkplek is,

[6] http://www.minfin.nl/content.jsp?objectid=81835

bijvoorbeeld voor maaltijden. Deze kunnen als gerichte vrijstelling onder de rubriek verblijfkosten gerekend worden dan wel tot een forfaitaire waardering.

Of sprake is van een vaste werkplek wordt beoordeeld aan de hand van het 20-dagencriterium. Het 20-dagen criterium houdt in dat de werknemer op tenminste één dag per week heen en weer reist tussen zijn woning en dezelfde arbeidsplaats en hij dat op meer dan 20 dagen doet.
Het 20-dagen criterium moet beoordeeld worden over de zogenoemde referentieperiode. Deze periode begint met de week waarin de werknemer voor het eerst naar de arbeidsplaats reist en eindigt met de week waarin hij voor het laatst naar deze plaats reist. Bij lange onderbrekingen vangt de referentieperiode opnieuw aan. Ook bij incidentele onderbrekingen blijft het 20-dagen criterium van toepassing. Bij een langdurige onderbreking ligt dit anders. Van een langdurige onderbreking is sprake wanneer de werknemer niet naar dezelfde arbeidsplaats reist gedurende:

- Twee of meer aansluitende weken, anders dan wegens verlof en/of ziekte, in een periode van 26 weken of minder, of
- Drie of meer aaneensluitende weken, anders dan wegens verlof en/of ziekte, in een periode van meer dan 26 weken, of
- Zes of meer aaneensluitende weken wegens verlof en/of ziekte.
  Voor het onbelaste karakter maakt het niet uit waar de werknemer kosten voor de maaltijd heeft gemaakt. Dit kan bijvoorbeeld bij een cafetaria of een supermarkt zijn geweest.[7]

Het 20-dagencriterium kan van invloed zijn bij het bepalen van de huisvestingskosten. Onder de werkkostenregeling mogen alleen tijdelijke dubbele huisvestingskosten onbelast worden vergoed of verstrekt. Bedoeld is daarmee dubbele huisvesting in verband met een dienstreis, gedurende een tijdelijk project of werkzaamheid. De werknemer die (permanent) op een andere werkplek gaat werken en in afwachting van zijn verhuizing dubbele huisvestingskosten heeft, kan deze niet meer onbelast vergoed of verstrekt krijgen. Deze dubbele huisvesting mag in het forfait worden ondergebracht. De Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 bevat daarnaast waarderingsregels voor dubbele huisvesting op de werkplek. Die regels gelden ook voor huisvesting en inwoning aan boord van schepen en boorplatforms. De forfaitaire waarderingsgrondslag wordt nader besproken.

## 2.5 Nihilwaardering

De voorzieningen waar een werknemer van gebruik kan maken op de werkplek kunnen een persoonlijk voordeel opleveren. Dit kan ook gezegd worden over de voorzieningen die buiten de werkplek ter beschikking worden gesteld. De werknemer kan zich in bepaalde situaties een bedrag uitsparen, doordat deze voorzieningen aan hem ter beschikking worden gesteld. Veel werknemers ervaren de voorzieningen die op de werplek geboden worden niet als een persoonlijk voordeel of beloningsvoordeel. Voorzieningen op de werkplek kunnen bestaan uit gebruik van het toilet, kopieerapparaat, printer, internet of thee en koffie. Deze voorbeelden kunnen geschaard worden onder de term zwak loon. Zwak loon is loon met een gemengd karakter wat zowel een zakelijk als privé karakter heeft. Sommige van deze verstrekkingen mogen op nihil gewaardeerd worden. Er zijn ook voorzieningen op de werkplek die wel een duidelijk beloningsvoordeel voor de werknemer opleveren, hierbij kan gedacht worden aan een gratis maaltijd. Deze voorzieningen worden gewaardeerd op een laag forfaitair bedrag.

De algemene regel luidt dat de waarde van voorzieningen op de werkplek op de waarde in het economische verkeer gewaardeerd dient te worden. De voorzieningen op de werkplek die in kleine mate een beloningsvoordeel voor de werknemer opleveren, mogen 'zonder waarde' worden opgenomen. Deze voorzieningen op de werkplek worden nihilwaardering genoemd. Na de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 zijn er nog een aantal voorzieningen op de werkplek

[7] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_vormen_van_loon/lb22_vormen_van_loon-36.html

bijgekomen die onder een nihilwaardering vallen. De Minister van Financiën heeft door het opnemen in de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 van onder andere bedrijfsfitness en werkkleding de forfaitaire ruimte van 1,5% naar 1,4% verlaagd. Dit is geregeld in artikel 3.7 eerste lid Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011. Hieruit blijkt dat de nihilwaardering en de forfaitaire ruimte communicerende vaten zijn. De nihilwaardering geldt alleen voor verstrekkingen (loon in natura). Geeft de werkgever een vergoeding voor een voorziening dan is deze belast.
De werknemersvoorzieningen die verstrekt kunnen worden op de werkplek met een nihilwaardering betreffen:

1. Bedrijfsfitness, waaronder zwembad op de werkplek;
2. Hulpmiddelen, waaronder computers, gereedschappen en instrumenten;
3. Mobiele telefoons;
4. Inrichting van de werkplek (niet thuis);
5. ARBO-voorzieningen (ook deels thuis);
6. Consumpties op de werkplek;
7. Werkkleding, waaronder ter beschikking gestelde uniformen en werkkleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens het werk te dragen en kleding die op het werk achterblijft;
8. OV- en voordeelurenkaart;
9. Renteloze hypothecaire leningen en personeelslening voor de aanschaf van een (elektrische) fiets of scooter.

*ad 1 Bedrijfsfitness*

Sommige werkgevers beschikken over een fitnessruimte en stellen deze ter beschikking aan hun werknemers. Een fitnessvoorziening heeft als voordeel voor de werkgever dat de werknemers conditioneel gezond blijven, waardoor het ziekteverzuim kan worden gereduceerd. Het feit dat de werknemer voor persoonlijk genot gebruik maakt van deze faciliteit is niet van belang. Voor fitness (conditie- en krachttraining onder deskundige leiding of toezicht) die de werkgever organiseert of laat organiseren op de werkplek geldt een nihilwaardering.

Oorspronkelijk zou volgens het in juni 2010 gepubliceerde concept Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 de waarde van het gebruik van bedrijfsfitness €200,- per werknemer per jaar gaan bedragen. De definitieve Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011, gepubliceerd in september 2010, rekent fitness op de werkplek geheel vrij van het forfait door nihilwaardering.

*ad 2 Hulpmiddelen, waaronder computers, gereedschappen en instrumenten*

Ter beschikking gestelde hulpmiddelen die nagenoeg (lees 90% of meer) zakelijk worden gebruikt, mogen op nihil worden gewaardeerd. De hulpmiddelen kunnen bestaan uit desktop, notebook of gereedschap. Vergoedingen en verstrekkingen worden niet tot de nihilwaardering gerekend. Het eigendom moet bij de werkgever blijven.

*ad 3 Mobiele telefoons*

Ter beschikking gestelde mobiele telefoons of andere mobiele communicatie middelen die meer dan bijkomstig (lees 10% of meer) zakelijk gebruikt worden, mogen op nihil gewaardeerd worden. Het vergoeden van de kosten van de mobiele telefoon en het verstrekken van het toestel is belast. Het kan voor de werkgever raadzaam zijn de arbeidsovereenkomst aan te passen, zodat de mobiele telefoon op nihil gewaardeerd kan worden. Het nadeel van een ter beschikking stelling kan zijn dat de werknemer minder voorzichtig is met een mobiele telefoon die eigendom blijft van de werkgever.

Ter beschikking stellen van een vaste telefoon in de woning van de werknemer is altijd belast. De mate van het zakelijk gebruik van de telefoon is niet meer van belang. Het bedrag waarmee rekening moet worden gehouden voor de opvulling van het forfait is het bedrag van de vergoeding dan wel de factuurwaarde (bij het verstrekken van de telefoonaansluiting in de woning). Net als met verschillende andere posten zou ook gesteld kunnen worden dat de kosten verbonden aan de (mobiele) telefoon intermediaire kosten zijn. De toekomst moet uitwijzen of dit wordt geaccepteerd door de Belastingdienst.

*ad 4 Inrichting van de werkplek*

Met de inrichting van de werkplek wordt bedoeld de voorzieningen waarvan het niet gebruikelijk is om deze elders te gebruiken. Hierbij kan gedacht worden aan de printer op de werkplek waar ook privé gebruik van gemaakt mag worden of de telefoon op het bureau.

De parkeerplaats wordt tot een voorziening op de werkplek gerekend, mits deze zich op het bedrijfsterrein bevindt. Indien de werkgever de parkeerkosten voor een parkeergarage vergoedt of verstrekt, behoort de vergoeding of verstrekking tot het forfait of belast loon van de werknemer. De parkeerkosten die gemaakt worden met een auto van de zaak worden niet als loon bestempeld, omdat het intermediaire kosten betreft en zijn derhalve onbelast.

*ad 5 ARBO voorzieningen*

De ARBO voorzieningen vallen in het forfait, maar zij worden op nihil gewaardeerd indien de ARBO voorziening op de werkplek gebruikt of verbruikt wordt en de voorziening verstrekt wordt. De werkplek thuis kan ook tot een werkplek worden gerekend als er thuis daadwerkelijk arbeid wordt verricht zoals benoemd in de ARBO wet.
Volgens het arbeidsomstandighedenbesluit moet de inrichting van de werkruimte thuis aan de volgende eisen voldoen:

- De arbeidsplaats van een thuiswerker is zodanig ingericht, dat de werknemer zo veel mogelijk zittend en op ergonomisch verantwoorde manier zijn werk kan doen;
- De werknemer heeft hiervoor een doelmatige zitgelegenheid en een doelmatig werkblad of een doelmatige werktafel tot zijn beschikking;
- Op de arbeidsplaats zijn de nodige voorzieningen voor een doelmatige kunstverlichting aanwezig.

Voorbeelden van voorzieningen die voortvloeien uit het ARBO beleid zijn:

- Periodieke geneeskundige keuringen;
- Inentingen in het kader van verzuimbeleid;
- Veiligheidsbrillen met geslepen glazen;
- Computerbrillen;
- Zonnebrillen voor chauffeurs en piloten;
- Isolerende beschermende kleding;
- Stoelmassage.

De vrijstelling van vergoedingen voor en verstrekkingen van ARBO voorzieningen in de woning van de werknemer zou onder de werkkostenregeling oorspronkelijk komen te vervallen. Het verstrekken van ARBO voorzieningen in de woning van de werknemer is volgens de in september 2010 gepubliceerde Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 wel onbelast als deze voorzieningen rechtstreeks voortvloeien uit de ARBO wet 1998.

In de parlementaire enquête is besproken dat de voorzieningen redelijk behoren te zijn. Als voorbeeld is genomen een computerbril met diamantjes. Dit ligt buiten de grens der redelijkheid en is daarom belast. De voorziening moet in redelijkheid worden gedaan.

*ad 6 Consumpties op de werkplek*

Bij consumpties op de werkplek gaat het enkel om de verstrekking op de werkplek. Vergoedingen worden wederom tot het forfait gerekend, tenzij ze onder de gerichte vrijstelling voor verblijfkosten vallen. Daarnaast mogen de consumpties geen deel uitmaken van een maaltijd. Er mag een verscheidenheid aan consumpties gegeven worden aan de werknemer, bijvoorbeeld frisdrank, thee/koffie, vlaai of hapjes.

Aangezien de vrijstelling voor personeelsfeesten eveneens vervalt, zouden in eerste instantie ook alle consumpties buiten werktijd met een feestelijk karakter belast worden, zoals hapjes en drankjes na werktijd. In de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 zijn alle consumpties op de werkplek ook na werktijd onbelast.

Consumpties die worden genuttigd tijdens externe personeelsfestiviteiten, zoals op recepties en bij de viering van jubilea, vallen niet onder deze regel. De werkgever kan de kosten als tijdelijke verblijfkosten opvoeren, wanneer het zakelijk karakter meer dan bijkomstig van belang is.

*ad 7 Werkkleding*

Werkkleding is volgens de uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 alleen vrijgesteld, als deze ter beschikking is gesteld (werkgever blijft eigenaar). In het Belastingplan 2011 (Prinsjesdag) is aangegeven dat werkkleding met een logo van tenminste 70 $cm^2$ ook op nihil mag worden gewaardeerd.

Werkkleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de dienstbetrekking te dragen en ter beschikking is gesteld, mag op nihil worden gewaardeerd. De werkkleding die niet uitsluitend voor de dienstbetrekking geschikt is, maar wel op de werkplek achterblijft, mag ook op nihil gewaardeerd worden. De woning wordt hierbij niet als werkplek gezien.

Mocht de werknemer een vergoeding krijgen voor het wassen van de kleding dan mag dit bedrag ook tot de vrijstelling gerekend worden. Indien het om werkkleding gaat die op de werkplek dient achter te blijven en de werknemer wast deze kleding thuis, moet de vergoeding voor de waskosten evenals de werkkleding geheel in de forfaitaire ruimte worden opgenomen of tot het belast loon van de werknemer worden gerekend.

*ad 8 OV- en voordeelurenkaart*

Een ter beschikking gestelde OV-kaart of voordeelurenkaart mag op een forfaitair bedrag van nihil gewaardeerd worden. Dit geldt alleen als de kaart ook gebruikt wordt voor zakelijk gebruik bijvoorbeeld woon-werkverkeer.

*ad 9 Renteloze hypothecaire leningen en personeelslening voor de aanschaf van een (elektrische) fiets of scooter*

Gaat het om een hypothecaire lening waarvan de rente fiscaal aftrekbaar is, dan is het voordeel dat de werknemer geniet belastingvrij.
Daarnaast is een motie aangenomen door de Tweede Kamer die bepaalt dat laagrentende of renteloze leningen voor de aanschaf van een (elektrische) fiets of (elektrische) bromfiets geen belast

loonvoordeel oplevert. Dit is als zodanig ook in de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 opgenomen. Eén van de redenen hiervoor is om het fietsgebruik te stimuleren en zo het autoverbruik te verminderen.

## 2.6 Forfaitaire waardering

Er zijn voorzieningen op de werkplek waarvan de waarde moeilijk is vast te stellen. De wetgever heeft hier een forfaitaire waardering aan gekoppeld. Dit is thans ook het geval alhoewel van sommige forfaitaire waarderingen het bedrag gewijzigd is. Een forfaitaire waardering houdt in dat de werkgever deze waarde bij de bepaling van het belastbaar loon van de werknemer optelt of in de forfaitaire ruimte laat vallen. Voor de volgende voorzieningen geldt een forfaitaire waardering:

1. Maaltijden op de werkplek;
2. Dienstwoning;
3. Huisvesting en inwoning;
4. Kinderopvang op de werkplek;
5. Personeelslening (niet zijnde hypothecaire lening of aanschaf van (elektrische) fiets of scooter.

*ad 1 Maaltijden op de werkplek*

De huidige regeling kent twee verschillende forfaitaire waarderingsregels voor maaltijden respectievelijk voor een koude/lunch maaltijd €2,20 en een warme maaltijd €4,20. De werkkostenregeling probeert ook hier een vereenvoudiging door te voeren door eenzelfde bedrag voor zowel koude als warme maaltijden te rekenen ad €2,90. Het is niet belangrijk wat de werkelijke waarde van de maaltijd is. De €2,90 is een forfaitaire waardering dat vermenigvuldigd wordt met het aantal keren dat er een maaltijd wordt genoten.

Doordat er niet meer op werknemersniveau in de loonadministratie hoeft worden bijgehouden hoeveel maaltijden een werknemer genoten heeft, moet dit leiden tot een administratieve lastenverlichting. Het bijhouden van het totaal aantal maaltijden is afdoende.

De maaltijden of maaltijdvergoedingen wegens overwerk of koopavond en dienstreizen vallen niet onder de forfaitaire waardering. Deze maaltijden hebben een overwegend zakelijk karakter. Deze komen onder de gerichte vrijstelling, genaamd tijdelijke verblijfkosten te vallen.

*ad 2 Dienstwoning*

Van een dienstwoning is sprake wanneer de werknemer zijn werkzaamheden vanuit de dienstwoning moet uitvoeren en hier niet van kan afzien. De verstrekking of vergoeding van huisvesting valt nooit in het forfait als het gaat om een gewone woning. Dit is altijd belast als loon van de betreffende werknemer. Dit beloningsvoordeel past niet goed in de werkkostenregeling vanwege de grote omvang.

De forfaitaire waardering van het gebruik van een dienstwoning blijft gehandhaafd. De forfaitaire waardering bedraagt de economische huurwaarde met een maximum van 18% van het jaarloon.

*ad 3 Huisvesting en inwoning*

De waarde van huisvesting en inwoning op de werkplek wordt gewaardeerd op €5,- per dag. Het gaat om een plaats waar de werknemer niet woont, maar in het kader van zijn dienstbetrekking meer dan

20 dagen verblijft. Bij minder dan 20 dagen is er geen sprake van huisvesting op de werkplek, maar kan een gerichte vrijstelling gelden onder de noemer verblijfkosten.

In de regeling tot en met 2010 is er een forfaitaire bijtelling van €7,25 per dag. Er is echter een vrijstelling gedurende maximaal twee jaar wanneer de huisvesting redelijkerwijs noodzakelijk is.

*ad 4 Kinderopvang op de werkplek*

Wanneer de werkgever zelf de kinderopvang beheert, mag dit tegen een forfaitair bedrag gewaardeerd worden. De waarde hiervan is gekoppeld aan het maximale uurtarief (in 2011 tegen een tarief van €6,36) waarover kinderopvangtoeslag kan worden verkregen.
De kinderopvang moet zijn georganiseerd op een manier dat er recht bestaat op de kinderopvangtoeslag. Kinderopvang buiten de werkplek moet worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Dit kan het factuurbedrag van het kinderdagverblijf zijn.

*ad 5 Personeelslening (niet zijnde een hypothecaire lening of aanschaf van (elektrische) fiets of scooter*

De leningen niet zijnde een hypothecaire lening of lening voor aanschaf van (elektrische) fiets of scooter zijn belast. Bij deze leningen geldt dat de werknemer de bij die lening horende passende marktrente als loon moet rekenen. Als marktrente kan bijvoorbeeld worden uitgegaan van Euribor (Euribor is het rentetarief waartegen een groot aantal Europese banken elkaar leningen in euro's verstrekken). Het is nog niet geheel duidelijk hoe de marktrente bepaald moet gaan worden. Indien de werknemer minder betaalt dan de marktrente vormt het verschil loon.

## 2.7 Belast in het forfait

Alle loonbestanddelen die geen gerichte vrijstelling of nihilwaardering zijn en waarvoor de werkgever de keuze heeft gemaakt om als eindheffingsloon werkkostenregeling te bestempelen, komen ten laste van de vrije ruimte. Wanneer de grens van het algemene forfait wordt overschreden, moet de werkgever over het meerdere 80% eindheffing afdragen.

De loonbestanddelen die in de vrije ruimte vallen, moeten voor de waarde inclusief BTW ten laste van de vrije ruimte komen. De werkgever kan per loonbestanddeel bepalen of hij dit bij de werknemer belast of de belasting zelf voor zijn rekening neemt. Deze keuze kan per werknemer en per vergoeding en verstrekking gemaakt worden. De werkgever kan er bijvoorbeeld voor kiezen om de eerste fiets van de zaak ten laste van de vrije ruimte te laten vallen en de tweede fiets tot het belast loon van de werknemer te rekenen.

Na publicatie van de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 ziet het er naar uit dat met betrekking tot een aantal vergoedingen en verstrekkingen waar nu een bijzondere regeling voor geldt, deze straks niet meer geldt. Het gaat daarbij om de volgende vergoedingen en verstrekkingen:

- Aan- en verkoopkosten woningen bij zakelijke verhuizingen;
- Contributie van personeelsverenigingen;
- Fiets, elektrische fiets, scooter;
- Huisvesting buiten de woonplaats door permanente werkzaamheden elders;
- Internet thuis en dergelijke communicatiemiddelen;
- IPB-tickets (achtergestelde vliegvervoerbewijzen);
- Kerstpakketten en andere kleine geschenken (maar niet een fruitmand bij ziekte of een rouwkrans);

- Niet-verhaalde verkeersboetes;
- Parkeer- veer- en tolgelden (met uitzondering van auto van de zaak);
- Personeelsfestiviteiten (buiten de werkplek);
- Personeelskorting bij producten van het eigen bedrijf;
- Reiskostenvergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van meer dan €0,19 per kilometer;
- Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen (niet zijnde hypothecaire leningen voor de eigen woning of leningen ten behoeve van een fiets);
- Representatiekosten en relatiegeschenken ten behoeve van interne relaties;
- Schade wegens diefstal tijdens de vervulling van de dienstbetrekking;
- Schade door overstromingen, aardbevingen en dergelijke, die niet is verzekerd;
- Voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of continudiensten;
- Werkruimte bij de werknemer thuis.

# H3: Uitgezonderd van de vrije ruimte

In het vorige hoofdstuk zijn de vergoedingen en verstrekkingen besproken die onder het algemene forfait kunnen vallen. Dit hoofdstuk bespreekt de vergoedingen en verstrekkingen die niet in het algemene forfait van 1,4% van de fiscale loonsom vallen.
De eerste categorie die besproken gaat worden in dit hoofdstuk zijn de vergoedingen en verstrekkingen die geheel uitgezonderd zijn van het forfait.
Bij de tweede categorie genaamd gerichte vrijstellingen geldt tot een vast grensbedrag een vrijstelling van het algemene forfait. Pas als deze grens wordt overschreden, kan het bedrag ten laste van het algemene forfait komen.
De derde categorie die in dit hoofdstuk besproken gaat worden, behelst de eindheffingsregelingen die ook niet ten laste van het algemene forfait komen.

## 3.1 Geen loon of geen belast loon

De wetgever heeft een aantal voordelen buiten de loonsfeer gehouden en derhalve vallen deze niet onder de werkkostenregeling:

1. Voordelen buiten de dienstbetrekking;
2. Intermediaire kosten;
3. Vrijgesteld loon;
4. Verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van minimaal de factuurwaarde of waarde in het economische verkeer heeft betaald.

*ad 1 Voordelen buiten de dienstbetrekking*

Soms ontvangt een werknemer voordelen van zijn werkgever om persoonlijke redenen en niet omdat hij werknemer is. Dit worden voordelen buiten de dienstbetrekking genoemd. De belastingheffing over deze voordelen is vrijgesteld en dit blijft gehandhaafd. Er kan gedacht worden aan een fruitmand bij ziekte of een bloemetje voor een verjaardag.

*ad 2 Intermediaire kosten*

Het begrip intermediaire kosten neemt na de invoering van de werkkostenregeling een belangrijke plaats in. De vergoeding die een werknemer krijgt bij intermediaire kosten is geen vergoeding voor de arbeidsprestatie en ook geen vergoeding voor kosten die noodzakelijk zijn voor uitoefening van de dienstbetrekking. Bij een intermediaire vergoeding koopt een werknemer goederen in opdracht van zijn werkgever en declareert de gemaakte kosten. De intermediaire kosten kunnen ook opgenomen worden in een vaste kostenvergoeding. De wetgever gaat ervan uit dat het initiatief tot het maken van kosten bij de werkgever ligt en dat er sprake is van opdracht van de werkgever aan de werknemer om bepaalde kosten te maken. Mede hierom worden deze kosten niet tot het loonbegrip gerekend. Volgens de jurisprudentie hoeft het initiatief niet altijd bij de werkgever te liggen. Bijvoorbeeld in de situatie dat de werknemer zonder ordners komt te zitten en hiervoor naar de winkel gaat om een set ordners aan te schaffen. Het initiatief ligt nu bij de werknemer, maar de kosten worden gemaakt in naam van de werkgever. Het feit dat dit uitgaven zijn ten laste van de werkgever mogen deze toch tot de intermediaire kosten worden gerekend.

De intermediaire kosten zijn altijd en volledig onbelast te vergoeden. De belastingheffing over deze "voordelen" verandert niet. Doordat deze kosten zijn vrijgesteld, heeft dit ook geen verdere invloed op de forfaitaire ruimte. De terugbetaling speelt zich immers buiten de loonsfeer af. Hierbij rekening

houdend met het feit dat voor zaken die zijn vergoed door de werkgever en daarna worden verstrekt of ter beschikking gesteld aan de werknemer er wel sprake kan zijn van loon.

Bij de volgende gevallen is er sprake van intermediaire kosten:

- De aanschafkosten van zaken die tot het vermogen van de werkgever gaan behoren, bijvoorbeeld de werknemer koopt postzegels of ordners voor op kantoor en rekent dit zelf af;
- Kosten die gemaakt worden voor zaken die behoren tot het vermogen van de werkgever (en die aan de werknemer ter beschikking zijn gesteld), bijvoorbeeld de werknemer betaalt de brandstof van de auto van de zaak;
- Kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering (en dus niet specifiek met het functioneren van de werknemer), bijvoorbeeld een zakelijk etentje met klanten waarbij het deel van de klant betaald wordt door de werknemer.[8]

*ad 3 Vrijgesteld loon*

Er zijn een aantal uitkeringen en aanspraken die onbelast verstrekt mogen worden. Deze verstrekkingen zijn meestal nog wel gebonden aan een aantal fiscale voorwaarden.

De vrijgestelde uitkeringen en aanspraken kunnen bestaan uit:

- Uitkeringen bij overlijden;
- Jubileumuitkeringen;
- Uitkeringen uit sociale fondsen;
- Stakingsuitkeringen.

Deze verstrekkingen worden uitgesloten van de werkkostenregeling, omdat ze niet echt van toepassing zijn op de daadwerkelijke dienstbetrekking.

*ad 4 Verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van minimaal de factuurwaarde of waarde in het economische verkeer heeft betaald*

Wanneer een werknemer loon in natura geniet, moet hier belasting over betaald worden door middel van eindheffing bij de werkgever of belast loon bij de werknemer. Indien de werknemer minimaal de waarde van de verstrekking betaalt aan de werkgever is er geen sprake van belast loon. Dit bedrag mag niet betaald worden door inhouding van de werkgever op het brutoloon van de werknemer. Het mag wel op het nettoloon van de werknemer worden ingehouden daar hier reeds belasting over geheven is.

Bij enkele werknemersvoorzieningen is de waarde van de verstrekking op een forfaitair bedrag vastgesteld. Dit komt onder andere voor bij maaltijden in de bedrijfskantine, huisvesting en inwoning en kinderopvang. Indien de werknemer minimaal de waarde van het forfaitaire bedrag betaalt, wordt er wederom niets belast.

## 3.2 Verplicht werknemersloon

De wetgever heeft bij enkele vergoedingen en verstrekkingen bepaald dat deze bij de werknemer belast moeten blijven. De loonbestanddelen die niet in de eindheffing mogen worden betrokken, staan in artikel 31 lid 4 Wet Loonbelasting 1964. De huidige regelgeving van deze loonbestanddelen

[8] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/werkkostenregeling/werkkostenregeling-04.html

wordt voortgezet. Deze loonbestanddelen vormen een aanzienlijk beloningsbestanddeel voor de werknemer, waardoor het niet goed in de werkkostenregeling past. De kosten die altijd individueel belast moeten worden en hierdoor uitgesloten zijn om tot de forfaitaire ruimte te rekenen zijn:

- Privé gebruik van auto van de zaak;
- Het genot van een woning;
- Vergoeden van strafrechtelijke boetes opgelegd door de Nederlandse Staat;
- Vergoedingen en verstrekkingen voor criminele activiteiten.

De fiscale behandeling van de auto van de zaak verandert niet. De cataloguswaarde van de auto, het aantal privé gereden kilometers en de eigen bijdrage bepalen het bedrag van bijtelling bij het fiscale loon. Het gedeelte dat toegerekend kan worden aan buitengewone beveiligingsmaatregelen mag wel toegeschreven worden tot de forfaitaire ruimte. Bij buitengewone beveiligingsmaatregelen kan gedacht worden aan bepantsering en kogelvrij glas van de auto.
De woning is ook van eindheffing uitgesloten, de werkelijke waarde van het woongenot moet tot het loon van de werknemer gerekend worden. Ook geldt hier weer dat buitengewone beveiligingsmaatregelen, zoals een bewaker, tot de forfaitaire ruimte gerekend mogen worden.

Vergoedingen voor verrichtte arbeid is een onderdeel van het loon en wordt bij de werknemer belast. Het is niet toegestaan om het brutoloon tot het forfait te rekenen. Uitkeringen die tot het brutoloon van de werknemer behoren, kunnen bestaan uit:

- Overwerkvergoeding;
- Ploegendiensttoeslag;
- Eindejaarsuitkering (13e maand);
- Eenmalige uitkeringen (bijv. levensloopuitkering).

## 3.3 Gerichte vrijstellingen

De wetgever heeft getracht om vergoedingen en verstrekkingen die betrekking hebben op kosten die vooral bedrijfseconomisch van aard zijn buiten de belastingheffing te laten vallen. De hoofdregel is als zodanig beschreven dat 'zwak loon' (dit is loon waar duidelijk een voordeel voor de werknemer valt te onderkennen) in de heffing valt. Bij enkele zakelijke vergoedingen kan gebruik worden gemaakt van de gerichte vrijstelling.

Enkele gerichte vrijstellingen onder het huidige regiem gaan ook onder de werkkostenregeling gelden deze zijn thans opgenomen onder de vrije vergoedingen en verstrekkingen in hoofdstuk II A Wet Loonbelasting 1964. De vrije vergoedingen en verstrekkingen in hoofdstuk II A art. 15 t/m 17a Wet Loonbelasting 1964 zullen geheel verdwijnen bij invoering van de werkkostenregeling.
Enkele fiscale voorwaarden van de vrije vergoedingen en verstrekkingen zullen van kracht blijven.

De gerichte vrijstellingen hebben geen invloed op de hoogte van het algemene forfait. Deze gerichte vrijstellingen zijn vergelijkbaar met de op de werkplek verstrekte voorzieningen welke op nihil gewaardeerd mogen worden.

De gerichte vrijstellingen zijn opgenomen in de eindheffingsbepalingen. Dit betekent dat de werkgever van de eindheffing gebruik kan maken indien hij de vergoeding of verstrekking als eindheffingsbestanddeel werkkostenregeling aanwijst. Bij de aangifte loonheffingen maakt de werkgever duidelijk wat zijn keuze is door wel of niet voor eindheffingsloon werkkostenregeling te kiezen. Deze aanwijzing moet plaatsvinden voor het fiscale genietingsmoment.

De meeste voorwaarden waaronder deze gerichte vrijstellingen kunnen worden toegepast, veranderen niet. Zolang aan de voorwaarden van een gerichte vrijstelling wordt voldaan dan wel deze niet worden overschreden, heeft de gerichte vrijstelling geen invloed op het forfait. Bijvoorbeeld indien de werkgever de werknemer een reiskostenvergoeding geeft ad €0,19 per kilometer heeft dit geen invloed op het forfait, aangezien dit het fiscaal maximaal toelaatbare bedrag is. Geeft de werkgever €0,25 reiskostenvergoeding per kilometer dan gaat €0,06 (bovenmatige gedeelte) ten laste van het forfait van 1,4% van de fiscale loonsom of wordt door de werkgever toegerekend tot het belast loon van de werknemer. De werkgever kan ervoor kiezen om de overschrijding bij de werknemer tot zijn belast loon te rekenen in plaats van het algemene forfait, mits dit niet tegenstrijdig is met de arbeidsovereenkomst. De arbeidsvoorwaarden en/of cao zullen hierbij een cruciale rol spelen. Ook voor de gerichte vrijstellingen geldt de 30% gebruikelijkheidstoets.

De gerichte vrijstellingen onder de werkkostenregeling zijn:

1. Reiskosten, zoals de vergoeding tot een bedrag van €0,19 per kilometer afgelegd per auto, fiets, bromfiets of lopend, zowel zakelijk als woon-werk;
2. De vergoedingen en verstrekkingen van de werkelijke kosten per openbaar vervoer, taxi, vliegtuig, schip. Hieronder vallen zowel de losse plaatsbewijzen als het OV-abonnement;
3. Tijdelijke verblijfskosten, zoals overnachtingen in een hotel tijdens dienstreizen en zakelijke maaltijden, zoals de kosten van het etentje van de werknemer met relaties waarbij het alleen gaat om de kosten van de maaltijd die de werknemer genuttigd heeft (de kosten van de maaltijd van de relatie zijn intermediaire kosten);
4. Cursussen, congressen, bijscholing en dergelijke, onderhoud en verbetering van vakkennis, waaronder vakliteratuur, de inschrijving in een beroepsregister en outplacement;
5. Studie-, of opleidingskosten en EVC procedures;
6. Extraterritoriale kosten, waaronder ook huisvestingskosten van seizoensarbeiders uit andere landen (zoals Polen);
7. Verhuiskosten.

Hierna zal een toelichting gegeven worden van alle bovengenoemde gerichte vrijstellingen die onder de werkkostenregeling gaan gelden. Daarnaast zal er beschreven worden wat er wel of niet verandert ten opzichte van het huidige regiem. Wanneer niet aan de voorwaarden wordt voldaan, dan kunnen de vergoedingen en verstrekkingen ten laste van de forfaitaire ruimte komen of bij het loon van de werknemer.

*ad 1 Reiskosten, zoals de vergoeding tot een bedrag van €0,19 per kilometer afgelegd per auto, fiets, bromfiets of lopend, zowel zakelijk als woon-werkverkeer*

Nu en ook onder de werkkostenregeling geldt dat, wanneer een werknemer een eigen vervoermiddel gebruikt voor woon-werkverkeer of ander zakelijk verkeer hij hiervoor een onbelaste kilometervergoeding mag ontvangen van maximaal €0,19 per kilometer. Het is niet relevant met welk vervoermiddel hij het traject heeft afgelegd. Alleen de zakelijk gereden kilometers mogen vergoed worden. De werknemer kan bijvoorbeeld omrijden om zijn kind naar school te brengen. De omgereden kilometers mogen niet onbelast vergoed worden.

Bij een variabele kilometervergoeding mag de werkgever per werknemer het gemiddelde van de betaalde kilometervergoedingen nemen om te bepalen of de vergoeding meer dan €0,19 per kilometer was. Dit mag alleen wanneer schriftelijk is vastgelegd dat hogere kilometervergoedingen feitelijk ook bedoeld zijn voor reiskosten waarvoor een lagere kilometervergoeding is gegeven dan €0,19. Deze salderingsmethode kan onder de huidige regeling evenals onder de werkkostenregeling worden uitgevoerd. Deze berekening kan periodiek bijvoorbeeld per loontijdvak of per kalenderjaar plaatsvinden.

Indien de werknemer naast de maximale onbelaste kilometervergoeding nog een bedrag krijgt voor parkeer- of veerkosten, dan is dit gedeelte een bovenmatige vergoeding daar deze kosten worden geacht in de onbelaste kilometervergoeding te zitten. De bovenmatige vergoeding kan ook hier op twee manieren worden behandeld in het algemene forfait ten laste van de werkgever of als belast loon bij de werknemer.

*ad 2 De vergoedingen en verstrekkingen van de werkelijke kosten per openbaar vervoer, taxi, luchtvaartuig, schip. Hieronder vallen zowel de losse plaatsbewijzen als de OV-kaart*

Onder de huidige regeling kan een werkgever een OV-kaart voor vrij reizen met het Nederlandse openbaar vervoer aan de werknemer vergoeden of verstrekken. Dit is onder de huidige regelgeving belastingvrij. Als voorwaarde geldt wel dat de werknemer de OV-kaart ook gebruikt voor reizen voor het werk. Het kan dan gaan om woon- werkverkeer en/of andere zakelijke reizen. Als de werknemer de OV-kaart niet gebruikt voor reizen voor het werk, is de vergoeding of bij verstrekkingen de waarde in het economische verkeer belast loon. Eenzelfde regeling geldt bij het vergoeden of verstrekken van een voordeelurenkaart. Ook dit is onbelast, mits de werknemer deze kaart (ook) voor reizen voor het werk gebruikt. Daarnaast mag ook het bedrag dat op het bijbehorende vervoerbewijs zelf staat vermeld aan kosten onbelast worden vergoed.

Onder de werkkostenregeling gelden dezelfde voorwaarden voor het onbelast verstrekken of vergoeden van een OV-kaart of voordeel-urenkaart. De voorwaarde waaraan voldaan moet worden, is dat de OV-kaart zakelijk gebruikt moet worden.

Indien geen sprake is van zakelijk gebruik van de OV-kaart of voordeel-urenkaart valt de vergoeding of verstrekking in de forfaitaire ruimte van 1,4% of als belast loon bij de werknemer. De vergoeding of verstrekking zal derhalve alleen nog geheel of gedeeltelijk onbelast zijn, indien en voor zover de forfaitaire ruimte nog niet is gevuld.

*ad 3 Tijdelijke verblijfkosten, zoals overnachtingen in een hotel tijdens dienstreizen en zakelijke maaltijden, zoals de kosten van het etentje van de werknemer met relaties, waarbij het alleen gaat om de kosten van de maaltijd die de werknemer genuttigd heeft (de kosten van de maaltijd van de relatie zijn intermediaire kosten).*

Een vergoeding of verstrekking van maaltijd is onbelast als de maaltijden een meer dan bijkomstig zakelijk karakter hebben. Van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter is sprake bij:

- Overwerk of werk op koopavonden;
- Tijdens dienstreizen;
- Reizen van mobiele en ambulante werknemers;
- Zakelijke besprekingen met klanten en collega's;
- Werkzaamheden op niet permanente locaties;
- Werkzaamheden aan boord van vliegtuigen, schepen, boorplatforms of kermiswagens.

Als een werknemer door zijn werk tussen bijvoorbeeld 17.00 en 23.00 uur niet thuis kan eten, is er in elk geval sprake van een meer dan bijkomstig zakelijke maaltijd (dit is meer dan 10%) en derhalve onbelast.

Het begrip ambulante werknemer speelt een belangrijke rol bij het wel of niet onbelast vergoeden of verstrekken van maaltijden. Bij een ambulante werknemer is de maaltijd wel belast indien er sprake

is van een vaste werkplaats. Er is sprake van een vaste werkplek wanneer de ambulante werknemer aan het 20-dagen criterium (hoofdstuk 2.4) voldoet.

*ad 4 Cursussen, congressen, bijscholing en dergelijke, onderhoud en verbetering van vakkennis, waaronder vakliteratuur, de inschrijving in een beroepsregister en outplacement*

De werkgever mag de kosten van cursussen, congressen en bijscholing onbelast vergoeden, indien deze kosten van belang zijn bij de uitoefening van de dienstbetrekking. De samenhangende kosten van de cursus mogen ook onbelast vergoed worden, hierbij valt te denken aan:

- Eventuele overnachtingen;
- Maaltijden (ontbijt, lunch en diner);
- Reiskosten tot een maximum van €0,19 per kilometer of de werkelijke kosten van het openbaar vervoer;
- Cursusmateriaal.

De kosten van inschrijving in een verplicht beroepenregister valt ook onder de gerichte vrijstelling. De inschrijving in het beroepenregister is alleen vrijgesteld, indien dit noodzakelijk is voor uitoefening van de dienstbetrekking. Hiertoe kunnen onder andere de kosten van BIG registratie voor zorgverleners en inschrijving in het NIVRA voor registeraccountants worden gerekend.

De Eerste Kamer heeft de motie van de Tweede Kamer met betrekking tot het Belastingplan 2011 recent aangenomen. Hierdoor vallen de vergoedingen en verstrekkingen van vakliteratuur thuis en inschrijvingen in beroepsregisters definitief onder de gerichte vrijstellingen.

*ad 5 Studie-, of opleidingskosten en EVC procedures*

De vergoedingen en verstrekkingen in verband met een studie of opleiding die een werknemer volgt met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning vallen ook onder de gerichte vrijstellingen. De vergoeding of verstrekking moet wel aan een aantal voorwaarden voldoen:

- De studiekosten worden niet al door een ander vergoed;
- De studie is gericht op het vervullen van een toekomstig beroep of het op peil houden van kennis;
- De vergoeding is betaald of toegezegd voor het einde van het jaar waarin de studiekosten gemaakt zijn.

Wanneer de werknemer een bonus of gratificatie ontvangt vanwege het behalen van zijn studie is deze vergoeding wel belast

*ad 6 Extraterritoriale kosten, waaronder ook huisvestingskosten van seizoensarbeiders uit andere landen (zoals bijvoorbeeld Polen)*

Extraterritoriale kosten zijn de kosten betreffende huisvesting en inwoning die een werknemer maakt, omdat hij buiten zijn woonland verblijft. Het kan hierbij gaan om werknemers die vanuit Nederland in het buitenland gaan werken (uitgezonden) of werknemers die uit het buitenland naar Nederland worden gehaald (ingekomen). De kostenvergoeding waar de werkgever gebruik van kan maken, is de zogeheten 30% regeling. Deze 30% regeling is om tegemoet te komen aan de extra gemaakte kosten van de werknemer. Indien er geen gebruik wordt gemaakt van de extraterritoriale kostenregeling kunnen de werkelijk gemaakte kosten als onbelaste kostenvergoeding uitbetaald worden. De onbelaste kostenvergoeding moet dan wel aannemelijk gemaakt worden, bijvoorbeeld door het bijhouden van bonnetjes.

Onder de werkkostenregeling verandert er niets aan de 30%-regeling voor deze zogeheten uitgezonden of ingekomen werknemers. Ook als de werknemer zich niet kwalificeert voor de 30%-regeling verandert er niets. De werkelijke extraterritoriale kosten kunnen onbelast worden vergoed of verstrekt. Dat kan op basis van declaraties of op basis van een vaste vergoeding, in dat laatste geval is wel vereist dat vooraf een steekproef heeft plaatsgevonden. In het geval de werkgever meer dan 30% vergoedt, kan hij onder de oude regels eindheffen over het meerdere tegen gebruteerd tabeltarief'. Onder de werkkostenregeling kennen we deze eindheffing niet meer en is de vergoeding deels belast bij het loon van de werknemer of valt in het forfait

*ad 7 Verhuiskosten*

Wanneer een verhuizing verband houdt met de dienstbetrekking kan de vergoeding of verstrekking tot de gerichte vrijstelling gerekend worden. De directeur-grootaandeelhouder is uitgesloten van de verhuiskostenregeling.

Hoewel de staatssecretaris van Financiën onder de nieuwe werkkostenregels belastingvrije vergoedingen voor verhuiskosten wilde beperken tot verhuizingen bij bedrijfsverplaatsingen, is er uiteindelijk niets gewijzigd. Dit is mede gebeurd onder druk van de Tweede Kamer. Onder de werkkostenregeling zijn zakelijke verhuizingen ook belastingvrij te vergoeden. Dat betekende wel dat het algemene forfait werd terug gebracht van 1,5% naar 1,4%.

Vergoedingen voor verhuiskosten zijn onbelast als de verhuizing verband houdt met de dienstbetrekking. De werkgever mag een onbelaste verhuiskostenvergoeding geven van maximaal €7.750,- naast de vergoeding van de werkelijke kosten voor het overbrengen van de boedel.

Voorwaarde is wel dat het gaat om een verhuizing die voldoende samenhangt met de dienstbetrekking. Voldoende verband met de dienstbetrekking is in ieder geval aanwezig als aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

- De werknemer verhuist binnen 2 jaar na aanvaarding van een nieuwe dienstbetrekking of na overplaatsing;
- De werknemer woont meer dan 10 kilometer van het werk en verhuist naar een woning waardoor de afstand woning - werk met tenminste 60% wordt verkleind.

Er is ook nog een bijzondere regeling voor de aan- en verkoopkosten bij verhuizingen. Deze vervalt onder de werkkostenregeling en gaat hierdoor tot het forfait behoren.

## 3.4 Eindheffingsloon

Door de werkkostenregeling zal bij de loonaangifte een wijziging plaatsvinden. De grootste wijziging zal zich voltrekken bij de eindheffing. De nieuwe eindheffing genaamd 'eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling' wordt per 1 januari 2011 ingevoerd. Het bedrag waarmee de forfaitaire ruimte overschreden wordt, wordt belast met een eindheffing van 80%.

Over bepaalde vormen van loon wordt loonbelasting en premies volksverzekeringen geheven in de vorm van een zogenoemde eindheffing. Deze eindheffing houdt de werkgever niet in op het loon van de werknemer, maar deze komt voor rekening van de werkgever. Loon waarop eindheffing toegepast wordt, hoort niet (meer) tot het loon van de werknemer en hoort hierom ook niet tot zijn verzamelinkomen voor de inkomstenbelasting. De loonbelasting en premies volksverzekeringen die de werkgever over dit loon afdraagt, kan de werknemer niet verrekenen met de inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen. De mogelijkheid (en soms de verplichting) om eindheffing toe te

passen, bestaat alleen voor de loonbelasting en premies volksverzekeringen maar niet voor de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Over loonbestanddelen die onder de eindheffing vallen, hoeft de werkgever geen premies werknemersverzekeringen te betalen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet in te houden. De werkgever past over deze loonbestanddelen de eindheffing toe. Een uitzondering is het loon waarop door het opleggen van een naheffingsaanslag eindheffing wordt toegepast. Hierover moet de werkgever wel premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet betalen, tenzij de werkgever het loon zelf in de eindheffing had kunnen of moeten betrekken.[9]

In het huidige regiem zijn er nog veel verschillende eindheffingen. Onder de werkkostenregeling zullen de meeste van deze eindheffingen gaan vervallen en hiervoor komt één nieuwe eindheffing van 80% in de plaats. Per 2006 moet iedere inhoudingsplichtige periodiek (maandelijks of per vier weken) een elektronische aangifte indienen. Dit is gedaan vanwege het feit dat er grote sommen geld gemoeid zijn bij deze aangifte (loonbelasting/premies volksverzekeringen +/+ premieheffing voor de werknemersverzekeringen +/+ de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet). Met betrekking tot het berekenen van de eindheffing onder de werkkostenregeling bestaan er verschillende mogelijkheden (hoofdstuk 2.2) .

Iedere loonaangifte bestaat uit enerzijds een nominatief gedeelte en anderzijds uit een collectief gedeelte.
Het nominatieve deel bestaat uit de gegevens over de afgelopen periode inclusief eventuele correcties. Het kan voor de werknemer grote invloed hebben als de werkgever de eindheffing voor zijn rekening neemt ofwel bruteert. Door het bruteren kan het SV-loon hoger uitkomen, waardoor uitkeringen zoals huurtoeslag of zorgtoeslag verminderd kunnen worden.
Het collectieve gedeelte bestaat uit het totaal van de lonen, inhoudingen en andere bedragen die onder het nominatieve gedeelte van de werknemer vallen, maar cumulatief bepaald wordt. De Belastingdienst maakt gebruik van het collectieve gedeelte om de volledigheid en juistheid van betalingen van de inhoudingsplichtige te kunnen controleren.

Het toepassen van het eindheffingstarief kan verplicht worden gesteld, tenzij in de wet 'behoudens' staat. Wanneer er in de wet 'behoudens' staat, kan de werkgever kiezen om eindheffing toe te passen of niet.

Er zijn drie verschillende tarieven waarover eindheffing wordt berekend:
1. Vast percentage of bedrag;
2. Enkelvoudig tarief;
3. Tabeltarief.

*ad 1 Vast percentage of bedrag*

Voor diverse loonbestanddelen die onder de eindheffing vallen, geldt een vast tarief. Enkele voorbeelden hiervan zijn:
- Het vast tarief van 25% over spaarloon;
- Het vaste tarief van 20% over geschenken in natura;
- Het vaste tarief van €300,- per bestelauto die door twee of meer werknemers doorlopend afwisselend wordt gebruikt.

[9] http://www.Belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen.html

*ad 2 Enkelvoudig tarief*

Het enkelvoudig tarief is afgeleid van de tarieven voor de normale loonheffing (maximaal 52%). Het te hanteren tarief is afhankelijk van:

- Het jaarloon van de werknemer;
- De leeftijd van de werknemer;
- Het al dan niet toepassen van de loonheffingskortingen.

*ad 3 Tabeltarief*

Ook het tabeltarief is gebaseerd op het tarief voor de normale loonheffing. Met dit tarief is rekening gehouden met brutering (netto-bruto). Het uitgangspunt is dat de werkgever het bedrag dat tot de eindheffing wordt gerekend netto wil uitkeren aan zijn werknemer. Het tabeltarief kan maximaal 108,3% bedragen bij een enkelvoudig tarief van 52%.

De eindheffing moet toegepast worden bij:

1. Aangewezen uitkeringen van publiekrechtelijke aard;
2. Aangewezen loonbestanddelen met een bestemmingskarakter;
3. Spaarloon;
4. Doorlopend afwisselend gebruik bestelauto's;
5. Naheffingsaanslagen.

De eindheffing mag worden toegepast bij:

6. Tijdelijke knelpunten van ernstige aard;
7. Loon dat bezwaarlijk kan worden geïndividualiseerd;
8. Bepaalde geschenken in natura;
9. Bovenmatige vergoedingen en verstrekkingen;
10. VUT-regelingen.

Bij de bestanddelen 6 tot en met 10 mag de werkgever kiezen tussen eindheffing toepassen of tot het loon van de werknemer rekenen.

De tien eindheffingen zullen hierna kort uitgelegd worden en wat de invloed van de werkkostenregeling hierop zal zijn.

*ad 1 Aangewezen uitkeringen van publiekrechtelijke aard*[10]

Bij ministeriële regeling kan worden bepaald dat de heffing over bepaalde uitkeringen van publiekrechtelijke aard plaatsvindt door middel van eindheffing. Dat is bij de volgende uitkeringen het geval:

- Toeslagen op grond van artikel 24, lid 3 of 4 van de Wet inschakeling werkzoekenden;
- Uitkeringen op grond van de Uitkeringswet tegemoetkoming 2- tot 5-jarige diensttijd veteranen;
- Uitkeringen op grond van de Uitkeringswet KNIL-beroepsmilitairen;
- Uitkeringen op grond van de Wet werk en inkomen kunstenaars (wordt opgeheven per 1 januari 2012).

Als over uitkeringen van publiekrechtelijke aard wordt geheven bij wijze van eindheffing, is hier ook het tabeltarief van toepassing. Deze eindheffingsregeling blijft bestaan naast de 'eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling'.

[10] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-03.html#P118_10956

*ad 2 Aangewezen loonbestanddelen met een bestemmingskarakter*[11]

De werkgever moet van de Belastingdienst eindheffing toepassen bij een aantal aangewezen loonbestanddelen met een bestemmingskarakter. Bij deze loonbestanddelen is het enkelvoudige tarief van toepassing. Het gaat hierbij om de volgende vergoedingen en verstrekkingen in de sfeer van kosten en schaden:

- Vergoedingen van aan- en verkoopkosten van woningen van werknemers bij bedrijfsverplaatsingen en andere zakelijke verhuizingen;
- Vergoedingen (en overeenkomstige verstrekkingen) van parkeer-, veer- en tolgelden;
- Vergoedingen van het verlies van een persoonlijke zaak van de werknemer wegens diefstal of dergelijke, het verlies moet zijn geleden bij het uitoefenen van de dienstbetrekking;
- Vergoedingen van schade die gewoonlijk niet wordt verzekerd, zoals de schade bij overstromingen en aardbevingen;
- Toeslagen als bedoeld in artikel 10, lid 3 Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940-1945 (Wuv), artikel 21b (oud) Wuv en artikel 19 Wet uitkeringen burgeroorlogsslachtoffers 1940-1945 (Wubo).

Onder de werkkostenregeling zal deze eindheffing komen te vervallen.

Vergoedingen van aan- en verkoopkosten van woningen van werknemers bij bedrijfsverplaatsingen en andere zakelijke verhuizingen zal onder de gerichte vrijstellingen komen te vallen.

De vergoedingen van parkeer-, veer- en tolgelden wordt bij gebruik van een auto van de zaak tot de intermediaire kosten gerekend. Hierdoor blijven deze vergoedingen geheel buiten de loonsfeer. De vergoedingen van parkeer-, veer- en tolgelden bij een privé auto kunnen onder de werkkostenregeling niet meer tegen het enkelvoudige tarief worden belast.

De loonbestanddelen vergoedingen van het verlies van een persoonlijke zaak van de werknemer wegens diefstal of dergelijke en vergoedingen van schade die gewoonlijk niet wordt verzekerd, zoals schade bij overstromingen en aardbevingen zullen tot het forfait gerekend moeten, worden indien deze zijn aangewezen als eindheffingsloon werkkostenregeling.

*ad 3 Spaarloon*[12]

Op grond van de spaarloonregeling mag de werknemer uit zijn brutoloon sparen, hetgeen de werknemer een belasting- en premievoordeel oplevert. Bijkomend voordeel voor de werknemer is dat er een vrijstelling in box 3 geldt. Er geldt namelijk een extra vermogensvrijstelling voor het saldo op een spaarloonrekening in box 3 van de inkomstenbelasting. In box 3 moet normaliter over het gemiddelde vermogen (bezittingen minus schulden) 1,2% vermogensrendementsheffing betaald worden. Het bedrag dat op de spaarloonrekening staat, blijft bij de bepaling van het vermogen buiten beschouwing. Dit geldt zolang het saldo op de spaarloonrekening een bedrag van €17.025,- niet te boven gaat. Over spaarloon moet de werkgever eindheffing betalen, voor zover het over het kalenderjaar niet méér bedraagt dan €613,- of het dubbele bedrag als de werknemer het spaarloon in bepaalde aandelen of opties krijgt. De werkgever moet 25% eindheffing over het spaarloon afdragen. Dit vaste tarief geldt ook voor spaarloon dat bestaat uit aandelen in het kapitaal van de werkgever of een met hem verbonden vennootschap. De eindheffing van 25% wordt berekend over

[11] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-07.html#P171_17481
[12] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-08.html#P184_18743

het totale bedrag dat wordt gespaard in het aangiftetijdvak. Aan de spaarloonregeling worden nog een aantal nadere eisen gesteld, welke hier niet verder besproken zullen worden.

Deze eindheffing blijft gehandhaafd bij invoering van de werkkostenregeling.

*ad 4 Doorlopend afwisselend gebruik bestelauto's*[13]

Als twee of meer werknemers een bestelauto door de aard van het werk doorlopend afwisselend gebruiken, kan het moeilijk zijn om de regeling voor privégebruik individueel toe te passen. In dat geval moet eindheffing toegepast worden op het voordeel van het privégebruik. De eindheffing voor doorlopend afwisselend gebruik is op jaarbasis een vast bedrag van €300,- per bestelauto.

Deze eindheffing blijft onder de werkkostenregeling bestaan.

*ad 5 Naheffingsaanslagen*[14]

Bij het opleggen van een naheffingsaanslag heft de Belastingdienst loonbelasting en premies volksverzekeringen in de regel van de werkgever in de vorm van een eindheffing. Op deze regel zijn 2 uitzonderingen:

- De werkgever verzoekt om een naheffingsaanslag die hij wil verhalen op zijn werknemers. De werkgever moet daarvoor per werknemer de benodigde gegevens verstrekken;
- De Belastingdienst besluit bij een voor bezwaar vatbare beschikking om de eindheffing niet toe te passen. Dit kan gebeuren in de volgende gevallen;
    - Er zijn geen praktische bezwaren tegen het opleggen van een naheffingsaanslag die de werkgever wil verhalen op zijn werknemers, bijvoorbeeld als het om een klein aantal werknemers gaat.
    - Eindheffing zou onbedoelde financiële voordelen hebben voor een of meer werknemers, zoals tariefvoordelen of een hogere subsidie.

Deze aanslag komt voor wanneer de verschuldigde loonheffing niet is voldaan en wordt nageheven. Normaliter vindt de naheffing plaats tegen het tabeltarief. Indien de werkgever aannemelijk kan maken aan de Belastingdienst dat het loonbestanddeel waarover geen loonheffing is afgedragen als bruto vergoeding bezien moet worden, is het mogelijk het enkelvoudige tarief toe te passen.

Onder de werkkostenregeling blijft deze eindheffingsregeling gelden.

*ad 6 Tijdelijke knelpunten van ernstige aard*[15]

Bij technische, administratieve of arbeidsrechtelijke problemen kan het voor de werkgever problematisch zijn om de loonbestanddelen op een juiste, tijdige en volledige manier bij een afzonderlijke werknemer te verwerken. Als dit het geval is, kan de fiscus tot een voor bezwaar vatbare beschikking besluiten en vervolgens deze loonbestanddelen voor een bepaalde tijd (maximaal 1 jaar) met eindheffing toestaan. In de praktijk komt dit geregeld voor bij geschenken en verstrekkingen aan anderen dan de werknemers, bijvoorbeeld geschenken aan zakenrelaties.
De inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen kan de werkgever voor zijn rekeningen nemen. Door over de geschenken eindheffing te betalen, hoeft de zakenrelatie geen belasting meer over dit geschenk te betalen. Wanneer eindheffing bij tijdelijke knelpunten van ernstige aard wordt toegepast, is het tabeltarief van kracht, dit is een gebruteerd tarief. Voor de eindheffing bij

[13] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-12.html#P213_22258
[14] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-01.html#P18_2868
[15] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-02.html#P101_8128

geschenken en verstrekkingen aan anderen dan de werknemers geldt een vast tarief van 45% of 75%. Tarief van 45% geldt als de waarde van het geschenk of de verstrekking niet meer is dan €136,-. Als de waarde meer is dan €136,- moet over de gehele waarde een tarief van 75% toegepast worden. De waarde in het economische verkeer van deze geschenken mag per persoon maximaal €272,- per jaar zijn.

Deze eindheffingsregeling blijft van kracht naast de 'eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling'. De verstrekkingen aan bijvoorbeeld zakenrelaties hebben in principe niets te maken met de werkkostenregeling daar dit geen werknemers zijn waarvoor de werkgever inhoudingsplichtige is.

*ad 7 Loon dat bezwaarlijk kan worden geïndividualiseerd*[16]

Over de hierna genoemde vormen van loon mag eindheffing worden toegepast. Er mag ook gekozen worden voor de normale wijze van heffen, waarbij de loonheffingen op het loon van de werknemer ingehouden wordt. Het gaat om de volgende vormen van loon:

- verkeersboetes die aan de werkgever als kentekenhouder zijn opgelegd voor een verkeersovertreding van de werknemer en die u niet op de werknemer verhaalt;
- verstrekking van maaltijden in bedrijfskantines, voor zover die verstrekkingen niet zijn vrijgesteld;
- aanspraken op grond van een ziektekostenregeling die de werkgever in eigen beheer houdt;
- uitkeringen uit een overgangsregeling van vervallen ziektekostenregelingen in eigen beheer;
- verstrekkingen met een waarde in het economische verkeer van maximaal €272,- op jaarbasis en maximaal €136,- per verstrekking, bijvoorbeeld een cadeaubon, fles wijn of cd;
- verstrekking van achtergestelde vliegvervoerbewijzen (zogenoemde ipb-tickets: indien plaats beschikbaar) door luchtvaartmaatschappijen en aanverwante bedrijven;
- (vergoedingen voor) beperkte rechten op (gedeeltelijk) vrij reizen per Nederlands openbaar vervoer die niet zijn vrijgesteld;
- de belasting over de vergoeding van dubbele woonkosten of de verstrekking van een tweede huisvesting;
- het bovenmatige deel van de vergoeding voor (of verstrekking van) extraterritoriale kosten: de 30%-regeling;
- de belasting over de bijtelling privégebruik auto in verband met buitengewone beveiligingsmaatregelen.

Wanneer er gekozen wordt voor eindheffing over een of meer van de aangewezen vormen van loon, is het tabeltarief van toepassing.

Loon dat bezwaarlijk kan worden geïndividualiseerd, zal gaan vervallen wanneer er gekozen wordt voor de werkkostenregeling. De hoofdregel houdt in dat bovenstaande looncomponenten tot het belast loon van de werknemer gaan behoren. De werkgever kan er ook voor kiezen om deze vergoedingen en verstrekkingen onder 'eindheffing overschrijding werkkostenregeling' te laten vallen rekening houdend met een aantal voorwaarden:

- Voor maaltijden in de bedrijfskantine gaat een bijzonder waarderingsregel gelden;
- Vergoedingen van een woning buiten de eigen woonplaats mag onder het algemene forfait komen te vallen gedurende de eerste twee jaar;
- De extraterritoriale kosten komen onder een gerichte vrijstelling te vallen.

[16] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-04.html#P130_11882

*ad 8 Bepaalde geschenken in natura*[17]

Bij bepaalde geschenken in natura mag er 20% eindheffing toegepast worden bij werknemers, voor zover de waarde in het economische verkeer niet meer is dan €70,- per kalenderjaar. Dit eindheffingstarief bestaat sinds 2007 na invoering van de "paarse krokodil". Deze geschenken hoeven niet ter gelegenheid van bepaalde gebeurtenissen te zijn gegeven. Wanneer de waarde in het economische verkeer van de geschenken in natura meer dan €70,- per kalenderjaar bedraagt, kan er voor het meerdere net als voor andere verstrekkingen, eindheffing toegepast worden tegen het tabeltarief, voor zover de waarde in het economische verkeer maximaal €136,- per verstrekking is en in totaal maximaal €272,- per jaar. Deze geschenken kunnen ook aan zakelijke relaties gegeven worden, maar tegen een hoger tarief (zie ad 5 tijdelijke knelpunten van ernstige aard).

Onder de werkkostenregeling zal deze eindheffingsregeling komen te vervallen. In de praktijk zal dit betekenen dat deze geschenken in natura tot het algemene forfait van 1,4% van de fiscale loonsom gerekend gaan worden. De werkgever kan er ook voor kiezen om de geschenken tot het loon van de werknemer te rekenen. Deze situatie is niet wenselijk voor de werkgever, daar de werknemer de waarde van de geschenken van de werkgever op de loonstrook terug kan vinden.

*ad 9 Bovenmatige vergoedingen en verstrekkingen (maximaal €200,- per maand)*[18]

Deze eindheffingsmogelijkheid geldt tot een maximumbedrag van €200,- per maand per werknemer. Belaste kostenvergoedingen en verstrekkingen waarover deze eindheffing niet toegepast wordt (bijvoorbeeld voor zover deze meer bedragen dan €200,- per maand per werknemer), zijn belast loon voor alle loonheffingen. Hierbij is het tabeltarief is van toepassing.

Deze heffing kan na invoering van de werkkostenregeling niet worden toegepast. Ook hier kan de werkgever kiezen de loonbestanddelen onder de eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling te scharen.

*ad 10 VUT-regelingen*[19]

Bij VUT-regelingen is vanaf 1 januari 2005 een nieuwe eindheffing ingevoerd over de werkgeversbijdragen. De eindheffing over deze werkgeversbijdragen is 26%.

Deze eindheffing kan na invoering van de werkkostenregeling toegepast blijven.

[17] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-09.html#P193_19620
[18] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-10.html#P202_20739
[19] http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/loonheffingen/lb22_eindheffingen/lb22_eindheffingen-11.html#P208_21744

Wanneer er overgestapt wordt naar de werkkostenregeling zullen er een aantal eindheffingsregelingen gaan vervallen. In onderstaande tabel is dit schematisch weergegeven.

| *Eindheffing die gaat vervallen onder de WKR* | *Eindheffing die blijft bestaan onder de WKR* |
|---|---|
| | |
| 1. Aangewezen loonbestanddelen met een bestemmingskarakter | 1. Aangewezen uitkeringen van publiekrechtelijke aard |
| 2. Loon dat bezwaarlijk kan worden geïndividualiseerd | 2. Spaarloon |
| 3. Bepaalde geschenken in natura | 3. Doorlopend afwisselend gebruik bestelauto's |
| 4. Bovenmatige vergoedingen en verstrekkingen | 4. Naheffingsaanslagen |
| | 5. Tijdelijke knelpunten van ernstige aard |
| | 6. VUT-regelingen |

Tabel 1: wijziging in de eindheffing bij de werkkostenregeling

Wanneer bij de loonaangifte vanaf 2011 een bedrag ingevuld wordt bij het onderdeel 'eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling' kan er enkel nog gebruik worden gemaakt van de zes eindheffingsregelingen welke aan de rechterzijde van de tabel staan. De vier eindheffingen aan de linkerzijde van de tabel zullen dan niet meer gebruikt mogen worden.

Daar staat tegenover dat bij het invullen van een bedrag bij één van de vier eindheffingen aan de linkerkant van de tabel er geen 'eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling' gebruikt mag worden. In dat jaar is de werkkostenregeling niet mogelijk. In dit geval kan de werkgever alle tien bestaande eindheffingsregelingen blijven toepassen.

# H4: Vaste kostenvergoeding

Door verruiming van het loonbegrip zijn vergoedingen en verstrekkingen door de werkgever in beginsel aan te merken als loon. De vaste kostenvergoeding kan bezien worden als een vaste periodieke kostenvergoeding voor verschillende kostensoorten. De werkkostenregeling kan een behoorlijke invloed op de vaste kostenvergoeding hebben.
Allereerst zal de vaste kostenvergoeding onder de huidige regels besproken worden, waarna de vaste kostenvergoeding onder de werkkostenregeling aan bod zal komen.

## 4.1 Huidige regeling

De inhoudingsplichtige kan een vaste kostenvergoeding aan zijn werknemers verstrekken (art. 15d Wet Loonbelasting en art. 47 Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2001). Een dergelijke vergoeding leidt tot een vermindering van de administratieve lasten, omdat de werknemer geen bonnetjes meer hoeft in te leveren en de inhoudingsplichtige ze niet meer hoeft te bewaren. De inhoudingsplichtige moet echter wel bewijzen dat de vaste kostenvergoeding in verhouding staat met de kosten die de werknemer ten behoeve van zijn dienstbetrekking heeft gemaakt. Als aan deze voorwaarde wordt voldaan, kan de vaste kostenvergoeding onbelast worden uitgekeerd.

De inhoudingsplichtige kan slechts een vaste groep van werknemers die vanuit kostenoogpunt in dezelfde positie verkeert dezelfde vaste kostenvergoeding verstrekken. De vaste kostenvergoeding moet per kostencategorie naar aard (bijvoorbeeld representatie-, telefoon-, en vakliteratuurkosten) en omvang (bijvoorbeeld €30,- representatiekosten, €10,- telefoonkosten en €25,- vakliteratuurkosten) van de kosten zijn gespecificeerd (er moet worden aangegeven op welke kosten deze betrekking heeft en tot welke bedragen). Wanneer deze onderbouwing ontbreekt, kan de fiscus de volledige vaste kostenvergoeding als belast loon aanmerken. Daarnaast moeten vaste kostenvergoedingen apart in de loonboekhouding worden geadministreerd.

Op verzoek van de belastinginspecteur moet de inhoudingsplichtige de vaste kostenvergoeding onderbouwen met een steekproefsgewijs onderzoek naar de daadwerkelijke uitgaven van de werknemers. Als de werknemer ziek wordt, mag de vaste kostenvergoeding in de maand waarin de werknemer ziek is geworden onbelast worden verstrekt. Na deze periode mogen alleen nog de kosten die tijdens de ziekte doorlopen, bijvoorbeeld abonnementskosten nog onbelast verstrekt worden.[20]

Kosten die reeds voor rekening van de werkgever komen, kunnen niet nogmaals door de werkgever onbelast aan de werknemer verstrekt of vergoed worden. Wanneer de werknemer bijvoorbeeld een auto van de zaak heeft, kan hij niet nogmaals een reiskostenvergoeding hiervoor ontvangen. Dit betekent dat een werknemer een onbelaste kostenvergoeding kan ontvangen, indien hij ook daadwerkelijk zelf kosten gemaakt heeft die van zakelijke aard zijn. De vergoeding moet als loon worden gezien, indien de werknemer geen kosten heeft gemaakt.

[20] Belastingrecht voor bachelors en masters; mr. G.A.C. Aarts MFP, Convoy, eerste druk, ISBN 978-90-7956-101-9, datum van uitgifte 2008, pagina 45

| | |
|---|---|
| Consumpties onderweg | |
| - drank | €10,- |
| - kleine versnaperingen | €10,- |
| Lunches en diners | |
| - overwerk | €30,- |
| - met zakenrelaties | €50,- |
| Totaal | €100,- |

Tabel 2: voorbeeld onderbouwing vaste kostenvergoeding

De onderbouwing van de vaste kostenvergoeding kan op drie verschillende manieren geschieden:
1. De werkgever baseert de vaste kostenvergoeding op de declaraties die de werknemer in het verleden heeft ingediend;
2. De hoogte van de vaste kostenvergoeding baseren op de declaraties van andere werknemers die een soortgelijke functie uitoefenen bij de werkgever;
3. Onder de werknemers een steekproef uitvoeren (van tenminste drie maanden).

In een vaste kostenvergoeding kan in geval er niet voor de werkkostenregeling wordt gekozen maandelijks ongeveer een vast bedrag vergoed worden. In een vaste kostenvergoeding kunnen onder andere de volgende kostensoorten opgenomen worden:

- PC, kantoorbenodigdheden;
- Vakliteratuur;
- Mobiele telefoon;
- Maaltijden en consumpties;
- Representatie;
- Contributies;
- Werkkleding;
- Koffiegelden;
- Auto van de zaak kosten (parkeer, wassen);
- Kosten verblijf in het buitenland

De verschillende kostenposten zullen hierna kort besproken worden.

*PC- en kantoorbenodigdheden*

De volgende kosten kunnen als kantoorbenodigdheden opgenomen worden in een vaste kostenvergoeding; papier, rekenmachine, postzegels met inachtneming dat deze artikelen door de werknemer zelf aangeschaft worden. Als PC-benodigdheden kan gedacht worden aan cartridges voor de printer en printpapier.

Een desktop of laptop kan beter op declaratiebasis worden vergoed. Deze goederen vertegenwoordigen meestal een groot bedrag en komen niet vaak voor. Indien hierop wordt afgeschreven (dit is het geval bij meerjarig gebruik) en wanneer het bedrag meer bedraagt dan €450,- mag slechts het gedeelte worden afgeschreven wat betrekking heeft op het zakelijk gebruik.

*Vakliteratuur*

Wanneer de werkgever vakliteratuur wil vergoeden, kan dit indien het om een redelijk bedrag gaat. Algemene literatuur mag alleen vergoed worden als deze literatuur een direct nut heeft voor de dienstbetrekking.

*Mobiele telefoon*

Zakelijke gesprekskosten van de mobiele telefoon of vaste telefoon kunnen vergoed worden. Wanneer de telefoonkosten een vast bedrag per maand bedragen, kan dit opgenomen worden in een vaste kostenvergoeding. Dit kan voorkomen wanneer de werknemer een vast bedrag per maand vergoed wordt gesteld door de werkgever. Bij een mobiele telefoon kan ook gedacht worden aan iedere maand een bepaald bedrag aan prepaid beltegoed.

*Maaltijden en consumpties onderweg of op het werk*

Indien de werknemer een maaltijd geniet die meer dan 10% een zakelijk karakter heeft, mag deze onbelast worden vergoed of verstrekt. Dit kan zich voordoen bij maaltijden tijdens overwerk op een zakenreis of een werklunch. Maaltijden die tijdens werkzaamheden op niet permanente locaties worden genuttigd kunnen onbelast vergoed of verstrekt worden. Zakelijke maaltijden lenen zich goed voor opname in een vaste kostenvergoeding. Consumpties die onderweg genoten worden, kunnen ook onbelast vergoed worden.

*Representatie*

Onder representatiekosten verstaat men de kosten van consumpties of bloemen tijdens een zakelijke bijeenkomst. De kleine attenties bij verjaardagen of recepties zijn ook representatiekosten. Deze behoren eveneens tot de vrije vergoedingen, mits ze redelijk zijn.

De werkgever kan, indien gewenst de interne representatiekosten ook in een vaste onkostenvergoeding aan zijn werknemers vergoeden. De kosten van interne representatie kunnen bestaan uit de bijdrage aan een verjaardagspotje waaruit een cadeautje voor de werknemers betaald wordt.

*Ontvangsten thuis*

De kosten die een werknemer maakt bij het ontvangen van mensen thuis kunnen onbelast worden vergoed in een onbelaste vaste kostenvergoeding. Het kan gaan om een directielid of een zakenrelatie. De versnaperingen welke genuttigd worden of een diner kunnen kosten zijn die gemaakt worden bij ontvangst thuis.

*Contributies en lidmaatschappen*

Wanneer een werknemer al dan niet verplicht lid is van een beroepenorganisatie of vakbond kunnen de contributie- of lidmaatschapskosten opgenomen worden in een vaste kostenvergoeding.

*Werkkleding*

De kosten van reiniging en onderhoud van werkkleding mogen in een vaste onkostenvergoeding opgenomen worden. Hieraan zijn wel enkele voorwaarden verbonden:

Kleding die voor 90% of meer geschikt is om bij het uitoefenen van de dienstbetrekking te dragen, zoals uniformen en overalls. Van een uniform is sprake als een bepaalde categorie werknemers gelijke kleding draagt die buiten de werkomgeving ook door derden geassocieerd wordt met een bedrijf of beroep. Bijvoorbeeld een politieagent en een stewardess hebben een uniform dat aan deze voorwaarde voldoet.

Kleding die voorzien is van één of meer logo's van de werkgever met een gezamenlijke oppervlakte van tenminste 70cm$^2$ (per kledingstuk).

*Koffiegelden*

Vergoedingen en verstrekkingen die bestempeld kunnen worden als consumpties tijdens werktijd en geen deel uitmaken van een maaltijd kunnen onbelast vergoed of verstrekt worden. Kleine consumpties zoals een kop koffie of snacks kunnen tot een bedrag van €0,55 per dag belastingvrij vergoed worden zonder dat hierbij een bewijslast aan ten grondslag hoeft te liggen. Indien de consumpties gratis verstrekt worden, geldt dit niet. Dit kan het geval zijn wanneer er een automaat staat waar gratis koffie gehaald kan worden. Wanneer de werknemer alleen de kostprijs hoeft te betalen, is er ook sprake van een verstrekking en derhalve geldt deze belastingvrije vergoeding in dit geval niet.

In de meeste gevallen maakt een lunchpauze geen deel uit van de betaalde werktijd. De verstrekte consumpties tijdens deze pauze mogen toch onbelast verstrekt of vergoed worden.
Deze regeling geldt alleen als de consumpties ook tijdens werktijd vrij vergoed of verstrekt worden. Dit betekent dat de vrijstelling niet geldt, wanneer consumpties alleen tijdens de lunch of buiten werktijd vergoed of verstrekt worden.

*Kosten met betrekking tot auto van de zaak*

Dit zijn alle kosten die de werknemer maakt met de auto van de zaak. Deze kosten worden namelijk beschouwd als intermediaire kosten. Gedacht kan worden aan kosten zoals: autowassen, parkeer- en tolgelden, brandstof. De stallingskosten van de auto van de zaak bij de werknemer thuis kunnen niet onbelast vergoed worden.

*Kosten verblijf in het buiteland*

Wanneer de werknemer vanwege zijn dienstbetrekking in het buitenland verblijft, kan er voor deze kosten een extra onbelaste vergoeding gegeven worden. Deze vergoeding kan gegeven worden ter dekking van:

- Ontbijt of lunch;
- Drank;
- Dagblad, telefoonkosten;
- Drankjes bij maaltijden;
- Reinigingskosten;
- Reisbenodigdheden;

Onder bepaalde voorwaarden kan er gebruik worden gemaakt van de 30% vergoedingsregeling wanneer er kosten worden gemaakt in het buitenland. Op grond van deze regeling kan 30% van het totale loon (inclusief 30% vergoeding) onbelast als kostenvergoeding worden betaald, zonder dat de werknemer hoeft aan te tonen dat deze kosten daadwerkelijk zijn gemaakt.
De twee belangrijkste voorwaarden zijn:

- De werknemer dient in een aangewezen land te werken. Deze landen zijn in hoofdzaak ontwikkelingslanden;
- De werkzaamheden moeten minimaal 45 dagen in beslag nemen binnen een periode van 12 maanden. Periodes van minder dan 15 dagen worden niet in de berekening meegenomen.

Er zijn ook een aantal kostensoorten niet geschikt om opgenomen te worden in een vaste kostenvergoeding:

- Kosten die groot van omvang zijn;
- Niet regelmatig voorkomen;
- Individuele afstemming met de werknemer behoeven.

Deze kosten kunnen beter op declaratiebasis vergoed worden.

## 4.2 Werkkostenregeling

Met een vaste kostenvergoeding worden meerdere kostenvergoedingen aan een werknemer vergoed. De verschillende kostensoorten worden in de werkkostenregeling anders behandeld dan onder het huidige fiscale regiem. Hierdoor is het in sommige gevallen niet meer mogelijk om de huidige onderbouwing van de vaste kostenvergoeding te blijven hanteren onder de werkkostenregeling.

Het grootste verschil met de huidige kostenvergoeding is dat onder de werkkostenregeling een onbelaste vergoeding alleen mogelijk is, indien er vooraf een steekproef heeft plaatsgevonden. Dit betekent dat er geen verzoek van de fiscus meer nodig is.

Onder de werkkostenregeling wijzigen de voorwaarden met betrekking tot de vaste kostenvergoeding:

- Het aantal kostensoorten dat opgenomen kan worden in de onderbouwing van een onbelaste vaste kostenvergoeding wordt beperkt tot een aantal gerichte vrijstellingen en de intermediaire kosten;
- Een onbelaste vaste kostenvergoeding zal door de fiscus alleen geaccepteerd worden als er aan de vergoeding een steekproef ten grondslag ligt, waaruit blijkt dat de vergoeding onbelast kan worden verstrekt. Huidige afspraken met de fiscus blijven gelden.

De nihilwaardering kan niet in de vaste kostenvergoeding worden opgenomen, daar deze enkel geldt voor loon in natura (ter beschikking stelling) en niet voor vergoedingen in geld. In de praktijk zal dit waarschijnlijk betekenen dat voornamelijk voor verblijfs- en extraterritoriale kosten nog een vaste kostenvergoeding gegeven zal worden.

## 4.3 Steekproef

Houdt de werknemer gedurende een bepaalde periode de door hem gemaakte zakelijke kosten bij, dan spreekt men over een steekproef.
De duur van de steekproef bedraagt doorgaans drie maanden en moet eens in de vijf jaar worden herhaald. De Belastingdienst kan hier altijd van afwijken. Dit betekent dat de fiscus de werkgever kan verplichten gedurende meer dan drie maanden een steekproef te houden. Het tijdstip waarop de fiscus de werkgever verplicht de steekproef uit te voeren kan zeer nadelig uitpakken als de steekproef over de maanden moet worden uitgevoerd waarin relatief weinig kosten worden gemaakt door de werknemers (bijvoorbeeld mei tot en met juli). Als de vaste kostenvergoeding te hoog blijkt te zijn, kan er door de fiscus een naheffingsaanslag plaatsvinden. De loonbelastingwetgeving geeft aan dat de werkgever verplicht is aan de steekproef mee te werken. De werkgever kan de steekproef weigeren, maar dan moet de vaste kostenvergoeding als belast loon aangemerkt worden.
Mede hierom is het raadzaam om periodiek bijv. eens per vijf jaar drie maanden lang alle bonnetjes te bewaren waaruit alle gemaakte kosten blijken. Afhankelijk van het resultaat kan de vaste vergoeding aangepast worden. Bij een controle is er dan altijd een steekproef voorhanden.

Vervolgens kan met de Belastingdienst afgestemd worden of de steekproef over de vaste kostenvergoeding fiscaal toelaatbaar is. Door deze afstemming met de Belastingdienst kan een naheffingsaanslag voorkomen worden als een deel van de vaste kostenvergoeding te hoog blijkt te zijn.

Het houden van een steekproef kan gedaan worden door het invullen van een inventarisatieformulier (bijlage 3[21]). Een aantal werknemers uit een homogene groep of een individuele werknemer kan per dag het inventarisatieformulier invullen waarop de zakelijke kosten worden vermeld. Dit kan de werknemer zelf doen of laten doen door een medewerker van de salarisafdeling na het inleveren van de bonnetjes. Het is van belang voor de Belastingdienst dat er zoveel mogelijk bonnetjes bewaard worden.
Tenslotte is het van belang dat de werknemers de door hun gemaakte kosten en ingeleverde bonnen zodanig schriftelijk toelichten dat het zakelijke karakter van de kosten duidelijk is, bijvoorbeeld bij maaltijd- en representatiekosten.

Oorspronkelijk heeft de staatssecretaris van Financiën tijdens de bespreking van de werkkostenregeling in de Eerste Kamer te kennen gegeven dat intermediaire kosten niet in een vaste kostenvergoeding opgenomen mogen worden. De huidige praktijk en jurisprudentie gaven hem daarin geen gelijk. In de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 geeft de Minister van Financiën te kennen dat een vaste kostenvergoeding wel uit intermediaire kosten mag bestaan.
Als de werkgever kiest voor het toepassen van de huidige regels hoeft de werkgever geen acties te ondernemen met betrekking tot de vaste kostenvergoeding. De werkgever kan de onderbouwing, indien deze berust op werkelijk gemaakte kosten blijven gebruiken. Eventuele afspraken met de Belastingdienst blijven in dit geval gelden.

Bij het houden van een steekproef dient er een onderscheid gemaakt te worden tussen de steekproef bij één persoon en een steekproef voor eenzelfde groep.
De individuele steekproef houdt in dat de werknemer zelf alle kosten die hij maakt bijhoudt en overlegt aan bijvoorbeeld de salarisadministrateur.
De werkgever kan er voor kiezen om aan eenzelfde (homogene) groep werknemers hetzelfde bedrag te vergoeden. Een homogene groep heeft de volgende kenmerken:

- De werknemers verkeren vanuit kostenoogpunt veelal in dezelfde positie;
- De soorten kosten die de werknemers maken zijn hetzelfde;
- De hoogte van de gemaakte kosten tussen de werknemers verschilt niet of nauwelijks.

Bij een homogene groep is de uitkomst van de steekproef geldend voor de gehele groep.
In een homogene groep kan het bestedingsgedrag per individuele werknemer anders zijn. Met verschillen in persoonlijke voorkeur hoeft geen rekening gehouden te worden. Er kan wel een probleem optreden wanneer het kostenniveau van een werknemer ver achterblijft op de rest van de homogene groep, waardoor hij niet meer tot de homogene groep gerekend mag worden.

[21] http://www.bakker-accountants.nl/pagina/Nieuwsberichten/Bericht_203.html

## 4.4 Stappenplan vaste kostenvergoeding bij het overstappen naar werkkostenregeling

De werkgevers die overstappen naar de werkkostenregeling en een vaste kostenvergoeding blijven uitkeren aan hun werknemers kunnen het volgende stappenplan volgen:

*Stap 1: Bekijk waaruit de vaste kostenvergoeding is opgebouwd*

De werkgever moet bepalen welke kostensoorten er in de vaste kostenvergoeding opgenomen zijn. Onder de werkkostenregeling is er nog maar een beperkt aantal kostensoorten die onbelast vergoed mogen worden. Dit zijn de intermediaire kosten en de gerichte vrijstellingen. Wanneer de huidige onderbouwing enkel bestaat uit gerichte vrijstellingen en/of intermediaire kosten kan deze vaste kostenvergoeding ook onder de werkkostenregeling gehandhaafd blijven.

*Stap 2 Inventariseer declaraties en andere verstrekkingen*

Om te bepalen wat de hoogte van de vaste kostenvergoeding gaat worden, is het belangrijk om inzichtelijk te maken welke kosten de werknemer mag declareren en welke kosten de werkgever rechtstreeks voor zijn rekening wil nemen.

*Stap 3 Afstemmen met de Belastingdienst*

Met de Belastingdienst dient afgestemd te worden welke kostenvergoedingen in een vaste kostenvergoeding opgenomen kunnen worden. Er zal weinig discussie bestaan als de vaste kostenvergoeding enkel berust op gerichte vrijstellingen en/of intermediaire kosten.

*Stap 4 Aanpassen kostenvergoeding*

Het antwoord van de Belastingdienst kan invloed hebben op de inhoud van de vaste kostenvergoeding.

*Stap 5 Steekproef houden*

Onder de werkkostenregeling is het vereist dat er voorafgaand een steekproef heeft plaatsgevonden waaruit blijkt dat de vaste kostenvergoeding bijvoorbeeld niet te hoog is vastgesteld. Is er reeds een steekproefsgewijze onderbouwing aanwezig, dan hoeft er geen nieuwe steekproef plaats te vinden. Dit geldt ook wanneer de vaste kostenvergoeding naar beneden wordt bijgesteld, omdat bepaalde kostensoorten niet meer van toepassing zijn.

*Stap 6 Definitief vormgeven van de nieuwe vaste kostenvergoeding*

Het resultaat van de steekproef kan aanleiding geven tot het aanpassen van de vaste kostenvergoeding. De definitieve vaste kostenvergoeding zou nog met de fiscus besproken kunnen worden. In sommige gevallen dient hierover overeenstemming met de ondernemingsraad te worden bereikt, alvorens dit goedgekeurd kan worden.

# H5: Gevolgen van de werkkostenregeling

Toepassing van de werkkostenregeling kan gevolgen hebben voor onder andere de financiële administratie en de arbeidsvoorwaarden. In dit hoofdstuk zullen enkele aandachtspunten in de financiële administratie besproken worden, evenals het effect op de arbeidsvoorwaarden.

## 5.1 Financiële administratie

De werkkostenregeling kan in bepaalde gevallen leiden tot minder administratieve handelingen. Indien de werkgever bijvoorbeeld tien fietsen voor zijn werknemers koopt, mag hij het factuurbedrag (incl. BTW) als één bedrag in de financiële administratie boeken. De vereenvoudiging zit in het feit dat er niet meer per werknemer in de salarisadministratie geregistreerd hoeft te worden aan wie een fiets wordt verstrekt.

Het is aan te bevelen om het cumulatieve bedrag van de vergoedingen en verstrekkingen die als eindheffingsbestanddeel zijn aangewezen, zodanig te registeren dat deze uit de financiële administratie gehaald kunnen worden. Het rekeningschema kan worden aangepast zodat inzichtelijk wordt gemaakt wat ten laste van de vrije ruimte komt. Aangezien er in de financiële administratie exclusief BTW geboekt wordt, dienen er twee grootboekkaarten aangemaakt te worden waarop inclusief BTW geboekt wordt. Voor de vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever in de vrije ruimte wil laten vallen, kan een aanvullende journaalpost gemaakt worden. Dit kan gedaan worden door het creëren van een tussenrekening:

| | | |
|---|---|---|
| | Vrije ruimte werkkostenregeling | |
| Aan | Vrije ruimte werkkostenregeling (tussenrekening) | |

De medewerker op de financiële administratie zal op de hoogte moeten worden gebracht welke kostensoorten de werkgever onder de werkkostenregeling wil laten vallen en welke niet. Dit kan gedaan worden door het 'labellen' van de verschillende kostensoorten.

Het gebruikte forfait moet worden getoetst aan de loonsom uit de salarisadministratie om vast te stellen of er eindheffing verschuldigd is. Deze vergelijking kan meestal nog niet intracomptabel uitgevoerd worden, daar de meeste softwarepakketten hier nog niet op voorbereid zijn. De berekening zal in dat geval extracomptabel bepaald moeten worden. De verschillende afdelingen moeten onderling beter gaan communiceren om zo goed mogelijk gebruik te maken van de werkkostenregeling.

De werkgever moet voor het genietingsmoment van de vergoeding en verstrekking een keuze maken of de vergoeding en verstrekking als loon van werknemer of als eindheffingsloon wordt bestempeld. Wanneer de werkgever geen keuze maakt, dan wordt de vergoeding of verstrekking automatisch tot het loon van de werknemer gerekend. De keuze die de werkgever maakt, moet blijken uit de salarisadministratie of uit de financiële administratie. In de salarisadministratie kan de werkgever ervoor kiezen om de vergoeding of verstrekking tot het brutoloon van de werknemer te rekenen. Dit betekent dat de vergoeding of verstrekking niet ten laste van de vrije ruimte komt. Uit de financiële administratie blijkt of de vergoeding of verstrekking op de tussenrekening werkkostenregeling geboekt wordt en daarmee als eindheffingsloon bestempeld wordt.

## 5.2 Arbeidsovereenkomst

De meeste afspraken over de vraag bij wie de vergoeding of verstrekking belast gaat worden, zijn meestal in de individuele of collectieve arbeidsvoorwaarden vastgelegd. Werkgevers en werknemers kunnen bereid zijn de arbeidsvoorwaarden te wijzigen, zodat er zo goed mogelijk gebruik kan worden gemaakt van de werkkostenregeling.

De werkgever kan de arbeidsvoorwaarden niet altijd zomaar aanpassen. Zelfs wanneer de arbeidsovereenkomst een eenzijdig wijzigingsbeding (artikel 7:613 van het Burgerlijk Wetboek) bevat, heeft de werkgever niet het recht de arbeidsvoorwaarden naar eigen wil te wijzigen. De werkgever kan proberen aan te tonen dat hij een zwaarwegend belang heeft bij de wijziging van de arbeidsovereenkomst, bijvoorbeeld bij financiële noodzaak of wanneer het imago van de werkgever naar buiten toe dreigt te worden geschaad. Bij dergelijke situaties kan de werkgever gebruik maken van het eenzijdige wijzigingsbeding.

Als er geen eenzijdig wijzigingsbeding is afgesproken, is wijziging overigens niet onmogelijk. De werknemer moet zich als "goed werknemer" gedragen en redelijke voorstellen van zijn werkgever accepteren. Goed werknemerschap en goed werkgeverschap kunnen een zeer belangrijke rol spelen bij wijziging van de arbeidsovereenkomst.

Veel ondernemingen zijn gebonden aan een collectieve arbeidsovereenkomst (cao). Het is belangrijk om na te gaan in hoeverre de werkkostenregeling de bestaande cao beïnvloedt.
In de cao kan opgenomen zijn dat de werkgever de verplichting heeft om zijn medewerkers toe te staan loon of vakantiedagen om te ruilen voor een vergoeding voor een fiets of een bovenmatige reiskostenvergoeding. Onder de werkkostenregeling kan dit gehandhaafd blijven, hierbij rekening houdend dat wanneer de forfaitaire ruimte wordt overschreden deze verstrekkingen belast zijn.
Of de werkgever over verstrekkingen eindheffing toepast ofwel tot het loon van de werknemer rekent, is meestal niet in de cao vastgelegd. Het is raadzaam dit in de cao op te nemen om misverstanden te voorkomen.

In veel cao's is een bepaald bedrag aan vaste kostenvergoedingen opgenomen voor bijvoorbeeld gereedschap, apparatuur of werkkleding. Onder de werkkostenregeling zijn deze vergoedingen belast voor zover deze het forfait overschrijden. Wanneer de werkgever deze vergoedingen en verstrekkingen inruilt door het ter beschikking stellen van gereedschap kan dit in veel gevallen onbelast gedaan worden. De ter beschikking gestelde zaken moeten op de werkplek gebruikt worden en het totale zakelijke gebruik moet 90% of meer bedragen.
De Wet op de ondernemingsraden geeft deze op dit moment bij vergoedingen en verstrekkingen instemmingsrecht voor bepaalde regelingen en voor andere niet. De ondernemingsraad heeft voornamelijk overlegrecht, informatierecht en zorgrecht. Dit betekent dat vergoedingen en verstrekkingen niet mogen worden gewijzigd zonder toestemming van de ondernemingsraad of vakbond. De werkgever kan het beste kijken wat de invloed van de ondernemingsraad in het verleden geweest is bij het bepalen van vergoedingen en verstrekkingen. Het aanpassen van de arbeidsvoorwaarden zal enkel succesvol kunnen worden doorgevoerd met instemmingsrecht van de ondernemingsraad. Wanneer de ondernemingsraad de wijzigingen goedkeurt, zal dit eerder voor acceptatie op de werkvloer zorgen.

## 5.3 Cafetariastelsel

Werknemers werken in ruil voor een beloning. Het belangrijkste deel van de beloning is het salaris. Daarnaast hebben ze recht op een x aantal vrije dagen en soms een auto van de zaak. Dit kan het geheel van arbeidsvoorwaarden zijn. Er zijn bedrijven waar werknemers hun arbeidsvoorwaarden zelf kunnen kiezen, bijvoorbeeld de keuze tussen brutoloon, spaargeld, overwerkuren laten uitbetalen, laten vergoeden in vrije tijd etc. Het zelf kunnen invullen van het arbeidsvoorwaardenpakket wordt ook wel het cafetariastelsel genoemd. De vergelijking kan getrokken worden met een cafetaria waar je op de menukaart kunt kiezen wat je wilt eten. Andere benamingen zijn: arbeidsvoorwaarden à la carte, meerkeuzesysteem of flexibele arbeidsvoorwaarden.[22]
De werkgever kan in de arbeidsovereenkomst opgenomen hebben dat de werknemer een deel van zijn (belaste) brutoloon kan omruilen voor een belastingvrije vergoeding of verstrekking. In de praktijk wordt dit brutoloon vaak omgeruild voor een belastingvrije fiets of extra reiskostenvergoeding. Veel voorkomende voorzieningen in een cafetariastelsel zijn:

- Fiets van de zaak;
- Bedrijfsfitness;
- Vakbondscontributie.

Nadelig effect van de cafetariaregeling is dat het volledige bedrag ten laste van de vrije ruimte komt, tenzij loon wordt omgeruild tegen een gerichte vrijstelling of een voorziening die ter beschikking wordt gesteld en waar een nihilwaardering voor geldt. Bijkomend nadelig effect bij het toepassen van de cafetariaregeling is dat bij het verruilen van brutoloon voor een verstrekking of vergoeding de fiscale loonsom van de werknemer daalt, waardoor de forfaitaire ruimte afneemt.

Mocht de cafetariaregeling in de arbeidsovereenkomst opgenomen zijn en de werkgever hierdoor de cafetariaregeling niet zomaar mag opzeggen, zal het hoogstwaarschijnlijk niet voordelig zijn voor de desbetreffende werkgever om over te stappen op de werkkostenregeling. Voor de desbetreffende werkgever is het onder de cafetariaregeling moeilijk een inschatting te maken hoeveel werknemers van de cafetariaregeling gebruik gaan maken en wat het effect op de vrije ruimte hierop zal zijn.

Voor de werknemer heeft een cafetariaregeling twee voordelen:

1. De werknemer kan de arbeidsvoorwaarden beter afstemmen op zijn persoonlijke behoeften;
2. De werknemer kan beter gebruikmaken van de fiscale mogelijkheden.

## 5.4 Eindheffen of belasten van vergoedingen en verstrekkingen bij de werknemer

Aangezien de werkgever feitelijk zelf mag bepalen of hij gaat eindheffen of niet is het belangrijk hier een weloverwogen beslissing over te nemen. Er dient uiteraard wel met de bestaande arbeidsvoorwaarden rekening te worden gehouden.

Bij eindheffen komt de belasting per definitie voor rekening van de werkgever. Indien de werkgever de heffing niet voor eigen rekening wil nemen, moet hij met de werknemer afspreken dat de vergoeding of verstrekking gewoon (belast)loon is. Wil de werkgever de heffing wel voor zijn rekening nemen dan kan hij dat op twee manieren doen, namelijk door te eindheffen of te bruteren. Of eindheffen voordelig is, hangt af van het toptarief waarover loonheffingen moeten worden ingehouden van de werknemer. De eindheffing van 80% is "gunstig" bij werknemers die over de top

[22] Praktijkgids personeel en fiscus: Drs. K.E.M. Eerden-van der Hoeven, Kluwer, ISBN 978-90-13-07034-7, datum van uitgifte 2010, pagina 19

van hun loon meer dan 44% loonheffing betalen. Voor werknemers die minder betalen, is eindheffing duurder dan (gebruteerde) gewone loonheffing. Als er eindheffing plaatsvindt zijn er geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd door de werkgever. Dat betekent ook dat de vergoeding of verstrekking geen onderdeel uitmaakt van een eventuele pensioengrondslag, ww- of wia-uitkering. Dit kan nadelig uitpakken voor de werknemer. Doordat het SV-loon daalt, kan het wel voordelig uitpakken voor verschillende toeslagen van de Belastingdienst bijvoorbeeld huurtoeslag. Grofweg kan er worden gesteld dat als het gemiddelde loon van de werknemer lager is dan €55.000,- (2010) gewoon bruteren voordeliger is dan de eindheffing van 80%. De werkgever betaalt dan maximaal (42% gebruteerd =) 72,4% loonheffing. Voor de werknemers die in Nederland alleen loonbelasting of alleen premies verschuldigd zijn, kan dit weer anders liggen. Eindheffen tegen 80% zal dan minder snel voordelig uitpakken. De werkgever kan met elke werknemer en/of groep werknemers afspreken of hij de eindheffing toepast of niet. Dit kan ook per vergoeding of verstrekking.

# Conclusies en aanbevelingen

In dit onderzoek is bestudeerd wat de werkkostenregeling inhoudt teneinde een gedegen advies aan de cliënten van KSG te kunnen geven. Het adviseren aan de cliënten van KSG behelst het wel of niet overgaan op de werkkostenregeling per 1 januari 2011. Dit advies is opgenomen in een rapportage die begeleidt wordt door een QuickScan.

## Conclusies

De wetgever heeft de werkkostenregeling ingevoerd met als doel een administratieve lastenverlichting door vereenvoudiging van de fiscale regels omtrent de vergoedingen en verstrekkingen. Na het vergelijken van het huidige fiscale regiem met de werkkostenregeling aangaande de vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers ben ik tot de conclusies gekomen dat de werkkostenregeling zeker geen vereenvoudiging voor de werkgever is. In het huidige regiem bestaan er zo'n dertigtal verschillende regels voor vergoedingen en verstrekkingen. Onder de werkkostenregeling is dit aantal helaas niet significant verminderd, doordat er gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen naast de forfaitaire ruimte blijven bestaan. De fiscale regels voor de posten onder de gerichte vrijstellingen blijven onveranderd. De werkgever zal bij vergoedingen en verstrekkingen die onder de nihilwaardering vallen aan een aantal specifieke voorwaarden moeten voldoen. De werkgever dient in de arbeidsovereenkomst na te gaan of er aanpassingen moeten plaatsvinden conform de voorwaarden.

Na het versturen van de informatieve brief over de werkkostenregeling aan de cliënten van KSG is de gewenste respons achtergebleven. In de brief wordt gevraagd een inventarisatie van de vergoedingen en verstrekkingen op te sturen (volgens het overzicht van het Ministerie van Financiën), zodat KSG een QuickScan kan uitvoeren. Vanwege de teleurstellende respons is er een eigen inventarisatieformulier (bijlage 6) gemaakt waar enkel de meest voorkomende vergoedingen en verstrekkingen op staan. Dit inventarisatieformulier heeft er toe bijgedragen dat er meer vraag is gekomen om een QuickScan uit te voeren.

Na het uitvoeren van QuickScans bij cliënten van KSG blijkt dat er bij 10 van de 16 organisaties minder belasting wordt geheven met de werkkostenregeling in vergelijking met de huidige regeling. Deze organisaties verlenen thans weinig vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers. Bij sommige organisaties is de forfaitaire ruimte voldoende om in zijn geheel geen eindheffing van 80% te hoeven afdragen.

Werkgevers die hun werknemers een flexibel arbeidsvoorwaardenpakket zoals een cafetariastelsel aanbieden, adviseer ik goed na te gaan wat het hun kan gaan kosten onder de werkkostenregeling (bijlage 8), bijvoorbeeld indien werknemers hun belast loon willen omruilen voor onbelast loon. Door de onzekere omvang van het gebruik door werknemers van de cafetariaregeling kan het verstandig zijn hierover aanvullende afspraken te maken met de werknemers. Organisaties die aan hun werknemers veel vergoedingen en verstrekkingen verlenen die onder het huidige regiem vrijgesteld zijn maar niet onder de werkkostenregeling, kunnen onder de werkkostenregeling een financieel nadeel ondervinden. Samengevat betekent dit voor organisaties die veel personeelsfestiviteiten houden en gebruik maken van de fietsenregeling dat het niet snel voordelig uit zal gaan pakken om vroegtijdig over te stappen naar de werkkostenregeling, daar deze vergoedingen en verstrekkingen in het forfait gaan vallen.

## Aanbevelingen

In de conclusies is reeds aangegeven dat het erg belangrijk is om te weten welke vergoedingen en verstrekkingen er in de organisatie bestaan om wel of niet de werkkostenregeling per 1 januari 2011 in te voeren. De werkgever dient een inventarisatie te maken van al zijn vergoedingen en verstrekkingen aan zijn werknemers om een gedegen keuze te kunnen maken. Bij het in kaart brengen van alle vergoedingen en verstrekkingen dient er met de verschillende afdelingen zoals de financiële administratie, personeelszaken en de salarisadministratie goed gecommuniceerd te worden.

De verscheidene afdelingen moeten op de hoogte worden gesteld van de wijzigingen in de financiële administratie, indien overgegaan wordt op de werkkostenregeling.

Het is aan te bevelen voor organisaties om de keuze voor de werkkostenregeling weloverwogen te maken, omdat teruggaan naar de huidige regeling niet eenvoudig te bewerkstelligen is, in verband met aanpassingen in de administratieve organisatie.

De slogan van de Belastingdienst is sinds 2001 "Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker". Mijns inziens is de Belastingdienst met de invoering van de werkkostenregeling hier niet in geslaagd.

# Nawoord

Gedurende de stage bij KSG heb ik veel ervaring opgedaan over de werkkostenregeling. Het verdiepen in een onderwerp wat meteen getoetst kan worden in de praktijk was een leuke en leerzame ervaring. Door het bestuderen van de vele verschillende regels en het uitvoeren van werkzaamheden denk ik een goed inzicht te hebben verkregen in de problematiek. De werkzaamheden besloegen onder andere:

- Informatieve brief werkkostenregeling gemaakt (bijlage 4);
- Presentatie werkkostenregeling voorbereid en gemaakt (bijlage 5);
- Inventarisatieformulier vergoedingen en verstrekkingen ontwikkeld (bijlage 6);
- QuickScan geïmplementeerd en uitgevoerd (bijlage 7);
- Adviesrapportages over werkkostenregeling geschreven (bijlage 8);
- Inventarisatie vergoedingen en verstrekkingen bij cliënten van KSG aan de hand van loonjournaal en grootboekkaarten uitgevoerd.

Daarnaast heb ik door deze scriptie veel over de loonbelasting geleerd. Bij het begin van mijn onderzoek had ik geen weet van het feit dat er zoveel verschillende regels bestonden voor de verschillende vergoedingen en verstrekkingen die een werkgever doet aan zijn werknemers.

Nadat de probleemstelling geformuleerd is, heb ik een plan van aanpak opgesteld in samenspraak met mijn stagebegeleider. Vanwege het complexe vraagstuk is de uitvoering niet geheel verlopen conform het plan van aanpak. Uiteindelijk zijn mijns inziens alle belangrijke aspecten van de werkkostenregeling besproken en in de praktijk uitgevoerd.

## Slotverklaring

"Hierbij verklaar ik dit afstudeerwerkstuk zelfstandig heb vervaardigd. Waar gebruik is gemaakt van geraadpleegde literatuur of andere bronnen is dit in de scriptie duidelijk vermeld.

Jordi Claeijs

# Literatuurlijst

Boeken:
Praktijkgids personeel en fiscus: Drs. K.E.M. Eerden-van der Hoeven, Kluwer, ISBN 978-90-13-07034-7, datum van uitgifte 2010
Belastingwetten: Kluwer, eenenveertigste druk, ISBN 978-90-1306999-0, datum van uitgifte 2010
Belastingrecht voor Bachelors & Masters: G.A.C. Aarts, Convoy, ISBN 978-90-79-56401-9, datum van uitgifte 2008

Internetpagina's:
http://www.arboportaal.nl/
http://www.accountancynieuws.nl
http://www.belastingdienst.nl
http://belastingplan.prinsjesdag2010.nl
http://www.cafetariasysteem.nl
http://www.courdid.com
http://www.fiscaaltotaal.nl
http://www.hrpraktijk.nl
http://www.hr-kiosk.nl
http://www.loonheffing.nl
http://www.minfin.nl
http://www.nob.net
http://www.pleinplus.nl
http://www.rijksoverheid.nl
http://www.sra.nl
http://www.werkkostenregeling.info
http://www.werkkostenregeling.net
http://www.wetten.nl

Dossiers:
Syllabus: Studiebijeenkomst werkkostenregeling door Christ Slaats, datum van uitgifte 2010
Parlementaire behandeling over werkkostenregeling, datum van uitgifte 2010
Antwoorden op Kamervragen werkkostenregeling, , datum van uitgifte 2010
Regels ARBO-wetgeving
Fiscale verzamelwet 2010, , datum van uitgifte 2010
Memorie van Toelichting Fiscale Verzamelwet 2010, , datum van uitgifte 2010
Nota van wijziging Fiscale Verzamelwet 2010, , datum van uitgifte 2010
Het concept Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, , datum van uitgifte 2010
De definitieve Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, , datum van uitgifte 2010
MvM URLB 2001 (met tekst 2011), , datum van uitgifte 2011
Rapportage internetconsultatie, , datum van uitgifte 2010
Verslag Belastingplan 2011, , datum van uitgifte 2010
Nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2011, , datum van uitgifte 2010
Wetgevingsoverleg Tweede Kamer, , datum van uitgifte 2010
Brief staatssecretaris n.a.v. wetgevingsoverleg (12 november 2010), , datum van uitgifte 2010
Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, , datum van uitgifte 2001
Staatscourant, , datum van uitgifte 2010
Nieuwsbrief Loonheffingen 2011, datum van uitgifte 2010
Wet op de loonbelasting 1964, , datum van uitgifte 1964

## Bijlagen

1. Plan van aanpak
2. Eindheffing methodes
3. Inventarisatieformulier steekproef vaste kostenvergoeding
4. Informatieve brief werkkostenregeling
5. Presentatie werkkostenregeling
6. Brief met inventarisatieformulier vergoedingen en verstrekkingen
7. QuickScan organisatie XYZ
8. Adviesrapportage

# Bijlagen

## 1. Plan van aanpak

Na het zoeken en lezen van informatie en literatuur over de huidige regeling en werkkostenregeling heb ik mijn probleemstelling en deelvragen geformuleerd. Dit proces heeft ongeveer vier à vijf weken in beslag genomen. Vervolgens is er een plan van aanpak opgesteld.

| | |
|---|---|
| week 40 | Seminar: College belastingadviseurs/ Register belastingadviseurs, Workshop Belastingplan 2010/2011 en werkkostenregeling |
| week 41 | lezen en beschrijven H1: Het loonbegrip |
| week 42 | lezen en beschrijven H1: Het loonbegrip |
| week 43 | lezen en beschrijven H2: De vrije ruimte |
| week 44 | lezen en beschrijven H2: De vrije ruimte |
| week 45 | lezen en beschrijven H3: Uitgezonderd van de vrije ruimte |
| week 46 | lezen en beschrijven H3: Uitgezonderd van de vrije ruimte |
| week 47 | Rekenblad opstellen |
| week 48 | lezen en beschrijven H4: Vaste kostenvergoeding / Quickscans |
| week 49 | lezen en beschrijven H4: Vaste kostenvergoeding / Quickscans |
| week 50 | lezen en beschrijven H5: Gevolgen van de werkkostenregeling / Quickscans |
| week 51 | lezen en beschrijven H5: Gevolgen van de werkkostenregeling / Quickscans |
| week 52 | Concept inleveren |
| week 01 | Definitief maken scriptie |
| week 02 | Voorbereiden presentatie |
| week 03 | Presentatie rapport |

2. Eindheffing methodes

**Methode 1: formele methode / berekening per maand, met forfait van huidig jaar**

| Omschrijving | Januari | Februari | Maart | April | Mei | Juni | Juli | Augustus | September | Oktober | November | December | **Totaal** | Verschil |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Loonsom | € 100.000 | € 100.000 | € 60.000 | € 160.000 | € 80.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 200.000 | € 1.300.000 | |
| Vrije ruimte | € 1.400 | € 1.400 | € 840 | € 2.240 | € 1.120 | € 1.400 | € 1.400 | € 1.400 | € 1.400 | € 1.400 | € 1.400 | € 2.800 | € 18.200 | |
| Werkkosten | € 1.000 | € 2.000 | € - | € 4.000 | € 200 | € 1.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 21.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 34.200 | |
| Eindheffingsloon | | € 600 | | € 1.760 | | | | | | € 19.600 | | | € 21.960 | € 16.000 |
| Eindheffing 80% | | € 480 | | € 1.408 | | | | | | € 15.680 | | | € 17.568 | € 12.800 |

**Methode 2: eerste alternatieve methode / per jaar, met forfait van vorig jaar**

| Omschrijving | Januari | Februari | Maart | April | Mei | Juni | Juli | Augustus | September | Oktober | November | December | **Totaal** | Herrekening |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Loonsom | € 100.000 | € 100.000 | € 60.000 | € 160.000 | € 80.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 200.000 | € 1.300.000 | € 1.300.000 |
| Loonsom cumulatief | € 100.000 | € 200.000 | € 260.000 | € 420.000 | € 500.000 | € 600.000 | € 700.000 | € 800.000 | € 900.000 | € 1.000.000 | € 1.100.000 | € 1.300.000 | € 1.300.000 | € 1.300.000 |
| Vrije ruimte | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 14.000 | € 18.200 |
| Werkkosten | € 1.000 | € 2.000 | € - | € 4.000 | € 200 | € 1.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 21.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 34.200 | € 34.200 |
| Werkkosten cumulatief | € 1.000 | € 3.000 | € 3.000 | € 7.000 | € 7.200 | € 8.200 | € 9.200 | € 10.200 | € 11.200 | € 32.200 | € 33.200 | € 34.200 | € 34.200 | € 34.200 |
| Eindheffingsloon | | | | | | | | | | € 18.200 | € 1.000 | € 1.000 | € 20.200 | € 16.000 |
| Eindheffing 80% | | | | | | | | | | € 14.560 | € 800 | € 800 | € 16.160 | € 12.800 |

**Methode 3: tweede alternatieve methode / per maand, met forfait van vorig jaar**

| Omschrijving | Januari | Februari | Maart | April | Mei | Juni | Juli | Augustus | September | Oktober | November | December | **Totaal** | Herrekening |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Loonsom | € 100.000 | € 100.000 | € 60.000 | € 160.000 | € 80.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 100.000 | € 200.000 | € 1.300.000 | € 1.300.000 |
| Loonsom cumulatief | € 100.000 | € 200.000 | € 260.000 | € 420.000 | € 500.000 | € 600.000 | € 700.000 | € 800.000 | € 900.000 | € 1.000.000 | € 1.100.000 | € 1.300.000 | € 1.300.000 | € 1.300.000 |
| Vrije ruimte | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 1.167 | € 14.000,00 | € 18.200 |
| Werkkosten | € 1.000 | € 2.000 | € - | € 4.000 | € 200 | € 1.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 21.000 | € 1.000 | € 1.000 | € 34.200 | € 34.200 |
| Werkkosten cumulatief | € 1.000 | € 3.000 | € 3.000 | € 7.000 | € 7.200 | € 8.200 | € 9.200 | € 10.200 | € 11.200 | € 32.200 | € 33.200 | € 34.200 | € 34.200 | € 34.200 |
| Eindheffingsloon | | € 833 | | € 2.833 | | | | | | € 19.833 | | | € 20.200,00 | € 16.000 |
| Eindheffing 80% | | € 667 | | € 2.267 | | | | | | € 15.867 | | | € 16.160 | € 12.800 |

3. Inventarisatieformulier steekproef vaste kostenvergoeding

# INVENTARISATIEFORMULIER STEEKPROEF VASTE KOSTENVERGOEDING

| | |
|---|---|
| ***Naam werkgever:*** | |

| | | |
|---|---|---|
| ***Gegevens werknemer*** | | |
| Naam: | | |
| Functie: | | |
| Afdeling/vestiging: | | |
| Ambulante functie (ja/nee): | | |
| Representatieve functie (ja/nee): | | |
| Auto van de zaak (ja/nee): | | |
| Huidige vaste kostenvergoeding | Dag: | |
| | Week: | |
| | Maand: | |

| | | |
|---|---|---|
| ***Periode gehouden steekproef*** | Begin: | |
| | Eind: | |

| | *Dag* | *Week* | *Maand* | *Kwartaal* | *Jaar* | ***Totaal jaar*** |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Kosten auto van de zaak** | | | | | | |
| Parkeerkosten | | | | | | € 0,00 |
| Autowassen | | | | | | € 0,00 |
| Veer- en tolgelden | | | | | | € 0,00 |
| Lidmaatschap wegenhulp | | | | | | € 0,00 |
| Routekaarten | | | | | | € 0,00 |
| Kleine materialen (lampjes, vloeistoffen, e.d.) | | | | | | € 0,00 |
| Overige kosten | | | | | | € 0,00 |
| *Subtotaal* | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | *€ 0,00* |
| **Kosten voedsel en drank** | | | | | | |
| Koffie, thee en andere consumpties onderweg | | | | | | € 0,00 |
| Ontbijt onderweg | | | | | | € 0,00 |
| Lunchkosten onderweg* | | | | | | € 0,00 |
| Lunchbesprekingen intern* | | | | | | € 0,00 |
| Zakenlunch* | | | | | | € 0,00 |
| Diner onderweg* | | | | | | € 0,00 |
| Diner overwerk* | | | | | | € 0,00 |
| Zakendiner* | | | | | | € 0,00 |
| *Subtotaal* | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | *€ 0,00* |
| **Kosten representatie** | | | | | | |
| Cadeaus aan externe relaties** | | | | | | € 0,00 |
| Cadeaus aan collega's** | | | | | | € 0,00 |
| Tractaties aan externe relaties** | | | | | | € 0,00 |
| Tractaties aan collega's** | | | | | | € 0,00 |
| Ontvangsten thuis van externe relaties | | | | | | € 0,00 |
| Ontvangsten thuis van collega's | | | | | | € 0,00 |
| Tractatie eigen verjaardag | | | | | | € 0,00 |
| *Subtotaal* | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | *€ 0,00* |
| **Overige beroepskosten** | | | | | | |
| Kantoor- en schrijfbenodigdheden | | | | | | € 0,00 |
| Kopieer- en portokosten | | | | | | € 0,00 |
| PC benodigdheden | | | | | | € 0,00 |
| Vakliteratuur | | | | | | € 0,00 |
| Entreegelden, garderobekosten en fooien | | | | | | € 0,00 |
| Zakelijk gebruik telefoon thuis (incl. internet) | | | | | | € 0,00 |
| Zakelijk gebruik mobiele telefoon | | | | | | € 0,00 |
| Zakelijk gebruik internet (niet telefoonkosten) | | | | | | € 0,00 |
| Zakelijk gebruik PC en fax thuis | | | | | | € 0,00 |
| *Subtotaal* | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | *€ 0,00* |

| | |
|---|---|
| ***TOTAAL (per jaar)*** | ***€ 0,00*** |
| ***Totaal per maand*** | *€ 0,00* |

* = De werkgever zou een maximum bedrag per maaltijd kunnen stellen

** = De werkgever zou een maximum bedrag per gelegenheid kunnen stellen

4. Informatieve brief werkkostenregeling

Killaars Steeghs Groep
Accountants & Belastingadviseurs

**Reuver**
Rijksweg 51
Postbus 4785
5953 ZK REUVER
Tel. 077-4740000
Fax 077-4740099
KvK 12024855
E-mail ksg@ksg.nl

Reuver,

Betreft: **Werkkostenregeling** Onze ref.:

Geachte .....,

***Inleiding***

Ik zou graag uw aandacht willen vragen voor een nieuwe fiscale regeling, de werkkostenregeling. Deze regeling heeft betrekking op onbelaste vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers en gaat in op 1 januari 2011. Tot 2014 geldt een overgangsregeling waarbij u ook nog voor de huidige systematiek kunt kiezen. Om tot een fiscaal optimale benutting van de werkkostenregeling te komen is het zaak om nu actie te ondernemen. In bijgaande brochures vindt u wat de regeling inhoudt en welke stappen er genomen moeten worden.

***Essentie van de regeling***

Vanaf 2011 mogen bepaalde onbelaste vergoedingen en verstrekkingen aan het gehele personeel maximaal 1,4% van de fiscale loonsom bedragen. Wij zeggen uitdrukkelijk "bepaalde" daar ook een aantal vergoedingen gewoon onbelast mogen blijven vergoed.
Dit zijn met name de kosten met een grotendeels zakelijk karakter. Daar zit ook de crux van het verhaal. Het is zaak om zoveel mogelijk kosten in deze categorie te laten vallen zodat er voor u zoveel mogelijk speelruimte overblijft voor onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Het is een relatief complexe fiscale materie.

***Voorbeeld***

Een voorbeeld is de onbelaste onkostenvergoedingen.

Member of INAA GROUP INTERNATIONAL NETWORK OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS

Killaars Steeghs Groep is een associatie van besloten vennootschappen. Op alle transacties zijn, met uitsluiting van andere voorwaarden, toepasselijk de bij de Kamer van Koophandel te Utrecht onder nummer 40481496 gedeponeerde Algemene Voorwaarden (SRA-Accountantskantoren), waarvan u op verzoek kosteloos een exemplaar wordt toegezonden.

Door ons wordt geen aansprakelijkheid aanvaard, behoudens voorzover de door ons verplicht afgesloten beroepsaansprakelijkheidsverzekering in voorkomend geval aanspraak op een uitkering geeft.

Indien u deze niet onderbouwt of te algemeen, dan zal deze geheel of grotendeels binnen de eerder genoemde 1,4% van de loonsom worden gerekend zodat deze al heel snel zal vollopen.
Het gevolg is dat u over het meerdere aan verstrekte onbelaste vergoedingen 80% eindheffing zult moeten afdragen.
Wij zullen u hierin begeleiden zodat u tijdig tot een optimale benutting van de werkkostenregeling kunt komen.

***Stappenplan***

Hiertoe dienen in eerste instantie de volgende stappen te worden ondernomen:
1. Inventarisatie en categoriseren van de vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers;
2. Bepalen van een actieplan c.q. te volgen strategie.

Stap 1
De inventarisatie van de vergoedingen en verstrekkingen is iets dat u zelf kunt opstellen op basis van de financiële administratie, de loonadministratie en de arbeidsvoorwaarden.
Het is daarbij essentieel dat u zoveel mogelijk gedetailleerd bent in het categoriseren van de vergoedingen en verstrekkingen, dus niet verteerkosten als een post opnemen, maar aangeven of dit is voor diners met klanten of voor verteer bij overwerk of voor maaltijden tijdens werktijd etc..

U kunt daarbij het overzicht van het Ministerie van Financiën volgen dat is opgenomen in bijlage 6 van de bijgevoegde brochure "SRA-Praktijkhandreiking Werkkostenregeling".
Geef tevens de omvang aan van de vergoedingen en verstrekkingen zodat getoetst kan worden of de norm van 1,4% wordt overschreden. Let wel, de inventarisatie is bedoeld voor 2011. Dus indien u verwacht dat vergoedingen en verstrekkingen in 2011 hoger of lager zullen zijn, dan dient dit in de inventarisatie te worden opgenomen.

Stap 2
Nadat de inventarisatie is afgerond zullen wij in overleg met u een actieplan c.q. te volgen strategie bepalen.

Voor vragen vooraf of bij het opstellen van de inventarisatie of wilt u de inventarisatie door Killaars Steeghs Groep laten uitvoeren, dan kunt u te allen tijde contact opnemen met ondergetekende.

***Klantenbijeenkomst werkkostenregeling***

Gezien het belang en de impact van de regeling organiseert Killaars Steeghs Groep op donderdag 28 oktober 2010 een klantenbijeenkomst. Hierin zullen de werkkostenregeling en de laatste ontwikkelingen op het gebied van de regeling worden gepresenteerd. U bent hiervoor van harte uitgenodigd. Wij verzoeken hiertoe vóór 5 september door te geven met hoeveel personen u wilt komen. Een deelnameformulier is bijgevoegd.

Erop vertrouwende u hiermee van dienst te zijn geweest, verblijft,

Met vriendelijke groet,

Killaars Steeghs Groep

Accountants & Belastingadviseurs

.....Klantbehartiger

BIJLAGEN:

1. SRA Praktijkhandreiking, Werkkostenregeling
2. SRA Stappenplan, Stappenplan werkkostenregeling 2011
3. Deelnameformulier klantenbijeenkomst werkkostenregeling

5. Presentatie werkkostenregeling

# Programma

- Werkkostenregeling (1)
- Pauze
- Werkkostenregeling (2)
- Vragen ??

– Killaars Steeghs groep

# Werkkostenregeling

# Vereenvoudiging vergoedingen en verstrekkingen ?????

# Kosten / verstrekkingen

- Ingaande 2011 wordt aan werkgevers een keuze gegeven:
  - Voortzetten huidig fiscaal systeem kostenvergoedingen / verstrekkingen

  of

  - Invoeren nieuw systeem met gericht vrijgestelde kosten en werkkosten, de “werkkostenregeling”
- Keuze gedurende maximaal 3 jaar, jaarlijks, daarna nieuw systeem verplicht

# Nieuwe systeem (1)

- Hoofdregel: alle vergoedingen en verstrekkingen zijn belast loon !!!
- Werkgever kan kiezen dit bij werknemer of bij werkgever te belasten.
- Werkgever heeft Forfaitaire (vrije) ruimte

  voor onbelast vergoedingen en verstrek-kingen aan werknemers van 1,4 % van de totale fiscale loonsom

  Bij overschrijding: 80% eindheffing LH voor **werkgever**

# Nieuwe systeem (2)

- Aanwijzen door werkgever van kostensoorten voor de vrije ruimte is verplicht ( anders belast loon )
- Aangewezen vergoedingen/ verstrekkingen géén loon voor werknemersverzekeringen en uitkeringsgrondslag

# Nieuwe systeem (3)

In de nieuwe werkkostenregeling dient onderscheid gemaakt te worden tussen:

- Brutoloon / eindheffingsloon
- Intermediaire kosten
- Gerichte vrijstellingen
- Nihilwaardering

# Brutoloon / eindheffingsloon

- Niet onder de vrije ruimte vallen:
- - brutoloon
- - eindheffingsloon bijv.
  - Spaarloon
  - € 300 p.g. bestelauto

# Intermediaire kosten

- Aanschafkosten van zaken die tot het vermogen van de werkgever gaan behoren
  - Aankopen door werknemer voor de zaak
- Kosten die gemaakt worden voor zaken die behoren tot het vermogen van de werkgever (en die aan de werknemer ter beschikking zijn gesteld)
  - Kosten auto van de zaak (tanken, onderhoud, parkeren, tol- en veergelden etc.)

# Intermediaire kosten

- Kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering (en dus niet specifiek met het functioneren van de werknemer)
  - Lunch/diner met klanten
  - Representatiekosten extern
  - Relatiegeschenken

# Gerichte vrijstellingen (1)

- Vervoer in natura in het kader van het werk
- Andere reiskosten tot € 0,19 per km
- Tijdelijk verblijf elders voor het werk
- Cursussen, seminars, excursies, studiereizen, bijscholing, opleidingen etc.
- Extraterritoriale kosten (30%-regelingen)

# Gerichte vrijstellingen (2)

- Verhuiskosten (zakelijke verhuizingen)
- Maaltijden bij overwerk, koopavonden, dienstreizen
- Outplacement
- Vakliteratuur (voor het onderhouden en verbeteren van kennis, ook thuis)
- Contributie beroepsvereniging

# Nihilwaardering (1)

- Arbo-voorzieningen (veiligheidsbril / -schoenen e.d.)
- Consumpties tijdens werktijd (geen deel maaltijd)
- Mobiele telefoons (mits ≥ 10% zakelijk gebruik)
- Openbaarvervoerkaart (mits mede zakelijk gebruik)
- Laptops e.d. (mits 90% of meer zakelijk gebruik)
- Bedrijfsfitness op de werkplek

# Nihil waardering (2)

- Voordeelurenkaart (mits mede zakelijk gebruik)
- Inrichting van de werkplek buiten privéwoning
- Uniformen, echte werkkleding en kleding die op werkplek achter blijft
- Kleding met een logo van tenminste 70 cm2 (mits dienstbaar aan de uitoefening van het beroep).

# Werkkostenregeling

- Alle kosten die niet intermediaire kosten zijn of gerichte vrijstellingen of onder nihilwaardering vallen, behoren tot de te toetsen vrije ruimte mits aangewezen voor WKR
  - Dit laat de vergoeding of verstrekking voor de werknemer onbelast!
  - Vrije ruimte is 1,4% van het totale fiscale loon (kolom 14 loonstaat) bij de werkgever in het kalenderjaar
  - Lopende het jaar mag gebaseerd worden op voorafgaand jaar (eventueel herleid)

# Vrije ruimte (1)

- Maaltijden bedrijfskantines forfait van € 2,90
- Kerstpakketten/geschenken
- KM-vergoedingen > € 0,19
- Internet / fax thuis
- (elektr.) fiets, scooter (ter beschikking gesteld)
- Personeelsfeesten /-reizen

# Vrije ruimte (2)

- Werkruimte thuis
- Niet verhaalde verkeers-boetes
- Schade diefstal tijdens werk
- Apparatuur, gereedschap voor gebruik thuis
- Persoonlijke verzorging
- Interne representatiekosten
- Producten eigen bedrijf
- Bovenmatige reiskosten
- Rentevoordeel personeels- leningen

# Werkkostenregeling

- Indien die ruimte wordt overschreden betaalt de werkgever 80% eindheffing
  - Tenzij de werkgever vooraf de vergoeding of verstrekking tot de arbeidsvoorwaarden van de werknemer heeft bepaald, dan tot het belaste loon van de werknemer te rekenen

# Opgave WKR

Fiscale loonsom van € 1.300.000

| | | |
|---|---|---|
| Kerstpakketten | 50 x € 60 | € 3.000 |
| Personeelsfeest | 50 x € 400 | € 20.000 |
| Bedrijfsfitness | 50 x € 25 x 12 | €15.000 |
| Fiets van de zaak | 20 x € 700 | € 14.000 |
| **Totaal** | | **€ 52.000** |

# Uitwerking WKR

- Totale vergoedingen € 52.000
- Af: Bedrijfsfitness € 15.000
- Toetsen aan forfait € 37.000

- Forfait 1,4% van € 1.300.000 € 18.200
- Overschrijding forfait € 18.800
- Eindheffing 80% € 15.040

# Uitwerking Overgangsregeling

| | | |
|---|---|---|
| • Kerstpakketten | 50 x € 60 | € 3.000 |
| ▪ Heffing 20% | | € 600 |
| • Personeelsfestiv. | 50 x € 400 | € 20.000 |
| ▪ Vrijgesteld tot € 454 per werknemer per jaar | | |
| • Bedrijfsfitness | 50 x € 25 x 12 | €15.000 |
| ▪ Vrijgesteld | | |
| • Fiets van de zaak | 20 x € 700 | € 14.000 |
| ▪ Vrijgesteld tot € 749 per werknemer per drie jaar | | |

# Opgave WKR

Fiscale loonsom van € 1.300.000

- Bovenmatige kostenvergoeding € 30.000
  - Bijv. reiskosten, avondje uit
  - 50 wkn x12 maanden x €50
- **Totaal** **€ 30.000**

# Uitwerking WKR

- Totale vergoedingen € 30.000

- Forfait 1,4% van € 1.300.000 € 18.200
- Overschrijding forfait € 11.800
- Eindheffing 80% € 9.440

# Uitwerking Overgangsregeling

- Bovenmatige kostenvergoeding € 30.000
  - Bijv. reiskosten, avondje uit
  - 50 wkn x12 maanden x €50

  €1.300.000 / 50 = €26.000
- Bruteren tegen 50.2% € 15.060

# Vaste gericht vrijgestelde vergoedingen

- Vaste gericht vrijgestelde vergoedingen moeten qua hoogte en specificatie zijn gebaseerd op een kostenadministratie
  - Specifiek in de wet opgenomen!
  - Indien keuze voor werkkostenregeling
- Niet gebaseerd op kostenadministratie:
  - Dan vallen de vergoedingen in de vrije ruimte WKR
  - De vergoedingen blijven voor de werknemers echter onbelast

# Arbeidsvoorwaarden (1)

- Werkgever dient vóóraf te bepalen of vergoedingen en verstrekkingen tot de arbeidsvoorwaarden van de werknemer behoren en derhalve bij de werknemer belast worden (als er sprake is van belast loon), of dat hij deze aanwijst voor de werkkostenregeling

# Arbeidsvoorwaarden (2)

- Buiten werkkostenregeling vallen altijd:
  - De bijtelling privégebruik auto van de zaak
  - Gratis of goedkoper bewonen van de dienstwoning
  - Vergoedingen voor boetes, wapens, munitie en agressieve dieren

- Van te voren vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen (als arbeidsvoorwaarde of werkkostenregeling)
  - Achteraf is niet meer mogelijk: dan altijd in vrije ruimte werkkostenregeling
  - Gebruteerd tarief (LB+SV) kan lager zijn dan 80%
- Aangewezen vergoedingen mogen niet ongebruikelijk zijn (= gebruikelijkheidstoets 30%)
- Voor verstrekkingen gefactureerd door derden geldt de factuurwaarde (incl. BTW)
  - Voor eigen verstrekkingen geldt consumentenprijs
- Arbeidsvoorwaardenbeleid (cafetariasysteem / producten uit eigen bedrijf / vergoeding kosten)

# Adm. Verplichtingen (1)

- Alle vergoedingen en verstrekkingen bekend in het bedrijf (ongeacht de zakelijkheid)
  - Overzicht van alle vergoedingen en verstrekkingen, met daarbij vermeld de categorie van kosten en de aanwijzing als werkkosten indien van toepassing

# Adm. Verplichtingen (2)

- Gelabeld in het (software)systeem
  - In boekhouding kosten boeken op onderscheidenlijke rekeningen om categorieën kosten uit elkaar te houden en overzicht te behouden
  - Facturen en declaraties en kostenonderbouwingen naar categorie coderen
  - Verzamelfacturen en declaraties gesplitst boeken

# Toepassing werkkostenforfait

- Werkkostenforfait van het vorige kalenderjaar bepalen (eventueel herleid)
- Keuze:
  - Per maand 1/12-deel van forfait toepassen en overschrijding in eindheffing 80%; of
  - Pas na overschrijding van het voorlopige forfait in de loop van het jaar, de eindheffing van 80% toepassen op overschrijding
  - Voor beide mogelijkheden geldt: definitief afrekenen in januari volgend kalenderjaar

# Oude systeem blijven toepassen

- Elk jaar opnieuw keuze mogelijkheid
- Bestaande afspraken met Belastingdienst blijven bestaan
- Niets doen betekent gebruik maken van overgangsregeling

# Oude systeem blijven toepassen

- Indien handhaving huidig systeem:
- Reken op scherpere controle huidige voorwaarden vrije vergoedingen en verstrekkingen
- Schriftelijke onderbouwing naar aard en veronderstelde omvang
  - Personeelsactiviteiten weer beperkt tot

    een vrij bedrag van € 454 per werknemer per jaar

# Aandachtspunten

- Juiste grondslag voor de 1,4%-regeling bepalen
  - Gedurende het jaar fiscaal loon vorig jaar hanteren, eventueel herleid
  - Na afloop van het jaar in januari definitief totaal fiscaal loon bepalen (kolom 14 modelloonstaat)
    - (anoniemenheffing en eindheffing tellen niet mee)
- Onderscheid actieve en niet actieve werknemers
  - Bij niet-actieven geldt werkkostenregeling niet, behalve voor branche-eigen producten en verstrekkingen die ook door actieven worden genoten
  - Fiscale loonsom niet-actieven telt wel mee voor bepalen vrije ruimte werkkostenregeling

# Plan van aanpak

1. Inventarisatie: alle huidige vergoedingen, verstrekkingen en overige voordelen wkn
2. Analyse: gevolgen met en zonder de werkkostenregeling
3. Aanpassingen: mogelijkheden tot het aanpassen van het arbeidsvoorwaardenbeleid
4. Kiezen: de werkkostenregeling of het huidige systeem (overgangsregeling)

# Inventarisatie

- 1. Inventariseer alle huidige vergoedingen en verstrekkingen
- 2. Deel deze in naar gerichte vrijstellingen, intermediaire kosten, nihil waardering, loon
- 3. bereken de vrije ruimte (1,4% van de fiscale loonsom)
- 4. Bepaal of de berekende vrije ruimte voldoende is

# Analyse

- Vrije ruimte niet toereikend:
  - Oude systeem handhaven en zo laat mogelijk overstappen (ultimo 2013)
  - Vergoedingen en verstrekkingen reduceren
- Vrije ruimte toereikend:
  - Overstappen per 1 januari 2011
  - Secundaire arbeidsvoorwaarden uitbreiden

# Aanpassing arbeidsvoorwaarden

- Wederzijdse goedkeuring
- Eenzijdige wijziging:
  - Eenzijdig wijzigingsbeding in arbeidsovereenkomst
  - Zwaarwichtig belang werkgever
- Geen eenzijdig wijzigingsbeding
  - Zwaarwegend belang ?
  - Niet eenzijdig doorvoeren !

# Keuze

- Communiceer tijdig
- Verklaar wat er gaat wijzigen en waarom
- Werknemers interesseren zich niet voor de fiscale wetgeving maar voor het effect

# Tips & Advies (1)

- De keuze wel of niet overstappen pas na inventarisatie van alle arbeidsvoorwaarden maken
- Het inventariseren van alle personeelsvoorzieningen kost veel tijd
- Welke administratieve en financiële gevolgen?
- Administratieve organisatie en arbeidsvoorwaarden aanpassen
- Cafetariasystemen aanpassen
- Er moet overleg worden gevoerd met de werknemers
- (nieuwe) Afspraken met de Belastingdienst?
- Uit onderzoek blijkt dat snel overstappen voor een aantal werkgevers voordelig is

# Tips & Advies (2)

Werkgevers die onder een Cao vallen:

- Welke regelingen (cafetaria, vergoedingen)?
- Looptijd is van belang
- Inventariseren is ook hier belangrijk
- Dan pas keuze maken
- Praktijk leert dat overstap vaak na aangepaste Cao aantrekkelijk is

# Tips & Advies (3)

Werkgevers die (na inventarisatie) niet overstappen (overgangsregeling):

- Onderbouwing van 3 maanden van vaste kostenvergoeding?
- Personeelsvoorzieningen per werknemer administreren (€ 454 per wn per jr)
- Nadenken over nieuwe arbeidsvoorwaarden!

# Tips & Advies (4)

- Eindheffing van 80% kan cafetariasysteem aantrekkelijk maken, (wkg + wkn -/-)
- Ongebruikelijke vergoedingen en/of verstrekkingen: bewijslast Belastingdienst
- Werkkostenregeling geeft meer ruimte voor arbeidsvoorwaarden
- Maatwerk is geboden
- Zakelijkheid is niet (meer) relevant

# KSG Scan WKR

- Inventarisatie vergoedingen en verstrekkingen
- Indeling categorieën vergoedingen en verstrekkingen
- Bepaal de vrije ruimte 1,4% loonsom
- Evaluatie en simulatie
- Advies: **wel** of **niet** overgangsregeling toepassen

# KSG Scan WKR (2)

Bij toepassen WKR:

– Aanwijzen vergoedingen
– Inrichting administratie
– Advies arbeidsovereenkomsten 2011

Bij overgangsregeling:

- Toets vaste vergoedingen
- Advies arbeidsovereenkomsten toekomst

- Namens KSG bedankt voor uw aandacht !!

- Vragen ??  of informatie KSG Scan WKR:
- - na afloop
- - via email
- - via uw klantbehartiger

6. Brief met inventarisatieformulier vergoedingen en verstrekkingen

# Killaars Steeghs Groep

Accountants & Belastingadviseurs

**Reuver**
Rijksweg 51
Postbus 4785
5953 ZK REUVER
Tel. 077-4740000
Fax 077-4740099
KvK 12024855
E-mail ksg@ksg.nl

T.a.v.

Reuver,

Betreft: **Werkkostenregeling**

Geachte .....,

***Quick-scan WKR loont!***
Inmiddels is duidelijk geworden dat de werkkostenregeling voor veel bedrijven een fiscaal voordeel oplevert. Overstappen op de werkkostenregeling kan honderden tot duizenden euro's fiscaal voordeel per jaar opleveren. Dan moeten de zaken wel goed voorbereid zijn. Op 1 januari 2011 gaat de werkkostenregeling in.

***Invulformulier***
Bijgevoegd treft u aan een invulformulier ten behoeve van het inventariseren en het categoriseren van de vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers. Wij adviseren u dit formulier in te vullen en aan ons te retourneren. Op verzoek kunnen wij ook het excel-bestand mailen.

***Berekening financiële gevolgen en actiepunten***
Op basis van de door u aangeleverde gegevens conform het ingevulde formulier berekenen wij wat het voordeel of nadeel is van de werkkostenregeling ten opzicht van de huidige regeling. Tevens bepalen wij de actiepunten ten aanzien van de overgang naar de werkkostenregeling. Hierover rapporteren wij aan u. De kosten voor een rapportage quick-scan inclusief actiepunten op basis van het door u ingevulde formulier bedragen €...,- (exclusief BTW).

Indien wij voor u het invulformulier dienen in te vullen verzoeken wij u contact op te nemen met ondergetekende voor het maken van een prijsafspraak.

In afwachting van uw reactie, verblijft,

Met vriendelijke groet,

Killaars Steeghs Groep
Accountants & Belastingadviseurs

.....

Member of INAA GROUP INTERNATIONAL NETWORK OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS

Killaars Steeghs Groep is een associatie van besloten vennootschappen. Op alle transacties zijn, met uitsluiting van andere voorwaarden, toepasselijk de bij de Kamer van Koophandel te Utrecht onder nummer 40481496 gedeponeerde Algemene Voorwaarden (SRA-Accountantskantoren), waarvan u op verzoek kosteloos een exemplaar wordt toegezonden.

Door ons wordt geen aansprakelijkheid aanvaard, behoudens voorzover de door ons verplicht afgesloten beroepsaansprakelijkheidsverzekering in voorkomend geval aanspraak op een uitkering geeft.

**Invulformulier**

**Basisgegevens**

| | |
|---|---|
| Naam bedrijf<br>• Voor iedere BV/onderneming (met een eigen loonheffingennummer) apart een formulier invullen | |
| Contactpersoon | |
| E-mail | |
| | |
| Aantal personeelsleden<br>• Opgaaf indien KSG niet de lonen doet | |
| Loonsom (kolom 14 van de loonstaat)<br>• Opgaaf indien KSG niet de lonen doet | € |
| | |

**Vergoedingen en verstrekkingen 2011 inclusief BTW**

| | | |
|---|---|---|
| 1 | Bedrijfsfitness buiten de werkplek | € |
| 2a | Contributie van personeelsvereniging (werkgeversbijdrage) | € |
| 2b | Contributie voor vakvereniging of vakbond (werkgeversbijdrage) | € |
| 3a | Fiets tot € 749 (driejaarlijks) | € |
| 3b | Fiets boven € 749 | € |
| 3c | Fietsaccessoires tot € 82 (jaarlijks) | € |
| 4a | Geschenken in geld (bij o.a. feestdagen, verjaardagen etc.) | € |
| 4b | Geschenken in natura tot € 70 per werknemer per jaar (o.a. kerstpakketten) | € |
| 4c | Geschenken in natura boven € 70 tot € 272 per werknemer per jaar | € |
| 5 | Huisvesting, nader specificeren (aantal dagen) | ..... |
| 6 | Kinderopvang op de werkplek (aantal uur) | ..... |
| 7 | Kleding met een bedrijfslogo kleiner dan 70cm$^2$ per kledingstuk | € |
| 8a | Koude maaltijden op de werkplek, niet zijnde overwerk (aantal maaltijden) | ..... |
| 8b | Warme maaltijden op de werkplek, niet zijnde overwerk (aantal maaltijden) | ..... |
| 9a | Niet verhaalde verkeersboetes | € |
| 9b | Parkeer-, veer- en tolgelden (eigen vervoer) | € |
| 9c | Reiskostenvergoedingen meer dan € 0,19 per km (eigen vervoer) | € |
| 10a | Personeelsfestiviteiten (buiten de werkplek) tot € 454 per werknemer | € |
| 10b | Personeelsfestiviteiten (buiten de werkplek) meer dan € 454 per werknemer | € |
| 11a | Producten van het eigen bedrijf die belast zijn (korting meer dan 20% en/of totale korting meer dan € 500) | € |
| 11b | Producten van het eigen bedrijf onbelast (korting tot 20% en totale korting minder dan € 500) | € |
| 12 | Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen (niet zijnde hypothecaire leningen) | € |
| 13 | Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) t.b.v. interne relaties | € |
| 14 | Telefoon, internet computer, werkplek, apparatuur (voor privé gebruik meer dan 90%) | € |
| 15 | Vakliteratuur thuis | € |
| 16 | VASTE ONKOSTENVERGOEDINGEN | € |
| 17 | Overige vergoedingen / verstrekkingen (benoem…) | € |
| | | |
| | | |
| | **Totaal vergoedingen en verstrekkingen** | € |

7. QuickScan organisatie XYZ

Stamgegevens:

| | |
|---|---|
| Naam Organisatie: | Bedrijf XYZ |
| Contactpersoon: | |
| E-mail | |

| | |
|---|---|
| Aantal personeelsleden | 22 |
| Loonsom 2010 (fiscaal loon kolom 14) | € 425.357,00 |
| Forfaitaire ruimte werkkostenregeling 2011 | € 5.955,00 |
| Gemiddelde fiscale loonsom per werknemer op jaarbasis | € 19.334,41 |

| | |
|---|---|
| Toe te passen tarieven: | |
| Enkelvoudig tarief | 41,95% |
| Tabeltarief | 72,20% |
| Eindheffingstarief werkkostenregeling | 80,00% |

| | Vergoedingen en verstrekkingen (begroot 2011): | Aantal | Tarief | Omvang | | Heffing 2010 regels |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Bedrijfsfitness buiten de werkplek | | | | | |
| 2a | Contributie van personeelsvereniging (werkgeversbijdrage) | | | | | |
| 2b | Contributie voor vakvereniging of vakbond (werkgeversbijdrage) | | | | | |
| 3a | Fiets tot € 749 (driejaarlijks) | | | € 2.247,00 | | |
| 3b | Fiets boven € 749 | | | | | |
| 3c | Fietsaccessoires tot € 82 (jaarlijks) | | | | | |
| 4a | Geschenken in geld (bij o.a. feestdagen, verjaardagen etc.) | | | | | |
| 4b | Geschenken in natura tot € 70 per werknemer per jaar (o.a. kerstpakketten) | | | € 850,00 | | € 170,00 |
| 4c | Geschenken in natura boven € 70 tot € 272 per werknemer per jaar | | | | | |
| 5 | Huisvesting, nader specificeren (aantal dagen) | | € 5,00 | | | |
| 6 | Kinderopvang op de werkplek (aantal uur) | | € 6,36 | | | |
| 7 | Kleding met een bedrijfslogo kleiner dan 70cm$^2$ per kledingstuk | | | | | |
| 8a | Koude maaltijden op de werkplek, niet zijnde overwerk (aantal maaltijden) | | € 2,20 | | | |
| 8b | Warme maaltijden op de werkplek, niet zijnde overwerk (aantal maaltijden) | | € 4,25 | | | |
| 9a | Niet verhaalde verkeersboetes | | | | | |
| 9b | Parkeer-, veer- en tolgelden (eigen vervoer) | | | | | |
| 9c | Reiskostenvergoedingen meer dan € 0,19 per km (eigen vervoer) | | | | | |
| 10a | Personeelsfestiviteiten (buiten de werkplek) tot € 454 per werknemer | | | € 2.700,00 | | |
| 10b | Personeelsfestiviteiten (buiten de werkplek) meer dan € 454 per werknemer | | | | | |
| 11a | Producten van het eigen bedrijf die belast zijn (korting meer dan 20% en/of totale korting meer dan € 500) | | | | | |
| 11b | Producten van het eigen bedrijf onbelast (korting tot 20% en totale korting minder dan € 500) | | | | | |
| 12 | Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen (niet zijnde hypothecaire leningen) | | | | | |
| 13 | Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) t.b.v. interne relaties | | | | | |
| 14 | Telefoon, internet computer, werkplek, apparatuur (voor privé gebruik meer dan 90%) | | | € 1.000,00 | | € 722,00 |
| 15 | Vakliteratuur thuis | | | | | |
| 16 | VASTE ONKOSTENVERGOEDINGEN | | | | | |
| 17 | Reiskostenverzekering privé gedeelte | | | € 400,00 | | € 288,80 |
| | Totaal vergoedingen / verstrekkingen | | | € 7.197,00 | | |
| | Bedrag vaste vergoedingen zonder steekproef | | | € - | | |
| | Totaal bedrag belast werkkostenregeling | | | € 7.197,00 | | |
| | Extra kosten werkgever (regels 2010) | | | | | € 1.180,80 |

| | | | Eindheffings-percentage | Heffing WKR regels |
|---|---|---|---|---|
| | Forfaitaire ruimte | € 5.955,00 | | |
| | Overschrijding forfaitaire ruimte | € 1.242,00 | 80,00% | |
| | Extra kosten werkgever (werkkostenregeling) | | | € 993,60 |

| | |
|---|---|
| Regels 2010 voordeliger | € - |
| Werkkostenregeling voordeliger | € 187,20 |

8. Adviesrapportage

# Killaars Steeghs Groep

Accountants & Belastingadviseurs

Bedrijf XYZ.

**Reuver**
Rijksweg 51
Postbus 4785
5953 ZK REUVER
Tel. 077-4740000
Fax 077-4740099
KvK 12024855
E-mail ksg@ksg.nl

Reuver,

Betreft: Werkkostenregeling (WKR) Onze ref.:

Geachte heer,

**Uitkomst Quick-scan**
Op basis van het door u ingevulde formulier in het kader van de werkkostenregeling hebben wij een quick-scan uitgevoerd. Ervan uitgaande dat dit door u aangegeven vergoedingen en verstrekkingen zijn die uw B.V. aan het personeel verstrekt in 2011 concluderen wij dat een overstap naar de werkkostenregeling (WKR) een netto voordeel oplevert van ± €200,- per jaar. Bij deze berekening zijn wij uitgegaan van een juiste toepassing van de fiscale regels zoals die gelden in 2011. Op deze basis hebben wij de totale lasten met en zonder gebruikmaking van de werkkostenregeling tegen elkaar afgezet. In de bijlage is dit verder uitgewerkt. De belastingheffing bedraagt bij voortzetting van de huidige regelingen €1.200,-. Bij overstap naar de WKR bedraagt de heffing €1.000,-.

Afwijkingen tussen de werkelijke vergoedingen en verstrekkingen in 2011 verstrekte vergoedingen en hetgeen u op het formulier heeft aangegeven kunnen tot een andere uitkomst leiden. Indien u bijvoorbeeld twee fietsen verstrekt zal het voordeel van de WKR ± €800,- bedragen. Indien u vier fietsen vertrekt zal het nadeel ± €400,- bedragen ten opzichte van de huidige regels. Wij adviseren u daarom bij een toename van de vergoedingen en verstrekkingen contact met ons op te nemen.

**Overstap naar WKR**
Om per 1 januari 2011 over te stappen naar de werkkostenregeling adviseren wij de volgende maatregelen te nemen:

*- Bestuursbesluit*
Vastlegging van de beslissing in een bestuursbesluit met als inhoud dat u per 1 januari 2011 overgestapt naar de werkkostenregeling. Dit besluit wordt door u als bestuurder ondertekend.
*- Inrichting administratie*
De financiële administratie dient dusdanig te worden ingericht dat hieruit blijkt dat u gebruik maakt van de werkkostenregeling. U kunt dit op de volgende wijze doen:
er dienen twee grootboekkaarten (tussenrekeningen) te worden aangemaakt, te weten "vrije ruimte WKR" en "vrije ruimte WKR tegenrekening". Indien er nu een post valt binnen de vrije

Member of INAA GROUP INTERNATIONAL NETWORK OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS

Killaars Steeghs Groep is een associatie van besloten vennootschappen. Op alle transacties zijn, met uitsluiting van andere voorwaarden, toepasselijk de bij de Kamer van Koophandel te Utrecht onder nummer 40481496 gedeponeerde Algemene Voorwaarden (SRA-Accountantskantoren), waarvan u op verzoek kosteloos een exemplaar wordt toegezonden.

Door ons wordt geen aansprakelijkheid aanvaard, behoudens voorzover de door ons verplicht afgesloten beroepsaansprakelijkheidsverzekering in voorkomend geval aanspraak op een uitkering geeft.

ruimte (zie posten op invulformulier) dan dient hiervoor de aanvullende journaalpost te worden geboekt:

# ..... vrije ruimte WKR
Aan #..... vrije ruimte WKR tussenrekening

Dit voor het bedrag van de betreffende vergoeding en verstrekking, inclusief BTW. Deze journaalpost dient u aanvullend te maken op de normale boeking. De aanvullende boeking heeft geen invloed op BTW of andere balansposten danwel resultaatrekening- posten. Het saldo van beide rekeningen is immers nul.

- *Aangifte loonheffing*
Indien het saldo van de rekening vrije ruimte WKR uitkomt boven de vrije ruimte (1,4% van de loonsom, in 2010 ± €6.000,-) dan dient dit in de aangifte loonheffing als eindheffing te worden aangegeven. Aan de salarisadministratie dient hiertoe te worden aangegeven met welk bedrag de vrije ruimte (1,4% van de loonsom) wordt overschreden. Deze zal vervolgens zorgdragen voor toepassing van de eindheffing in de aangifte.

Indien de vrije ruimte overschreden wordt dient u in januari na afloop van het boekjaar het saldo van de grootboekrekening "vrije ruimte WKR" aan de salarisadministratie door te geven. De salarisadministratie zal dan de eindafrekening van de WKR verzorgen.

- *Arbeidsvoorwaarden*
Zijn de vergoedingen en verstrekkingen aan uw personeel die binnen de vrije ruimte vallen (zie invulformulier) in de arbeidsvoorwaarden vastgelegd dan adviseren wij na te gaan of aanpassing van de arbeidsvoorwaarden wenselijk is.

Erop vertrouwende u hiermee voldoende te hebben bericht, verblijft,

Met vriendelijke groet,

Killaars Steeghs Groep
Accountants & Belastingadviseurs