

Memorandum werkkostenregeling

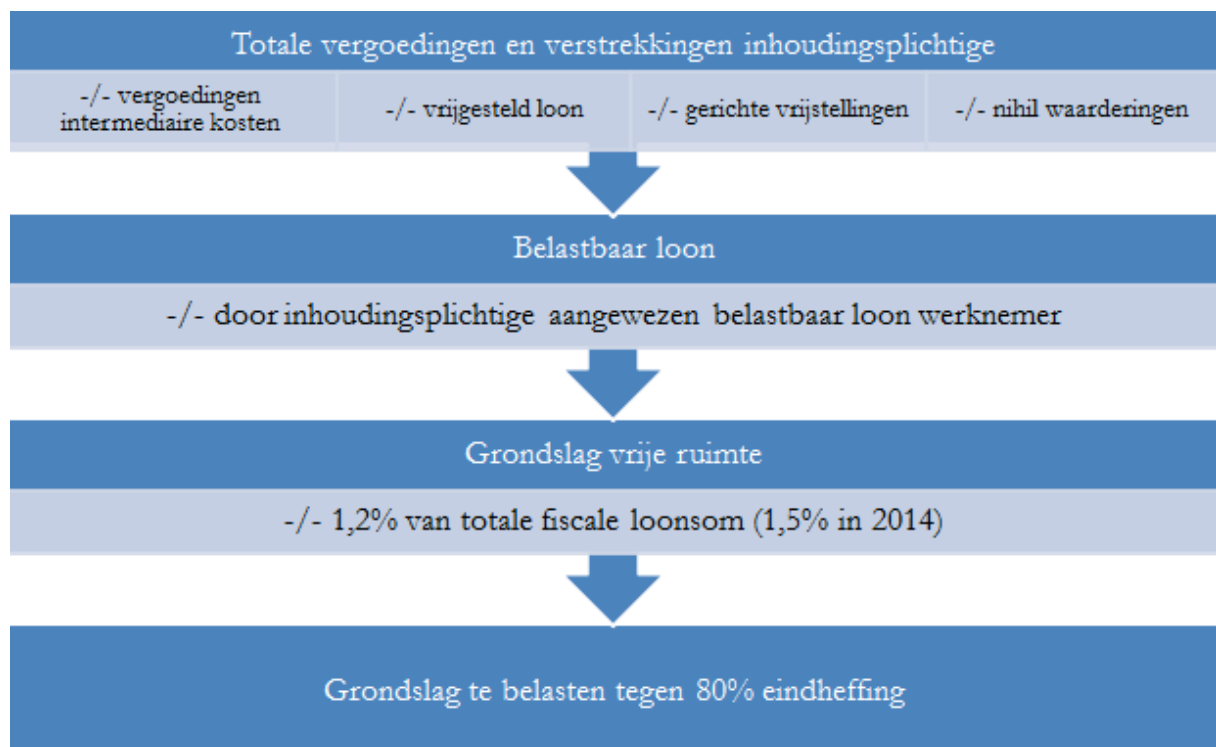
De werkkostenregeling

De werkkostenregeling (hierna: WKR) betekent een volledige verandering van de fiscale regels rondom het geven van vergoedingen en verstrekkingen aan personeel. Met ingang van 1 januari 2015 is de WKR een feit voor iedere inhoudingsplichtige!

Op 1 januari 2011 is de WKR in werking getreden met als doel de hoge administratieve lasten terug te dringen die het systeem van de vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen met zich bracht. Tot en met 31 december 2014 kon de inhoudingsplichtige kiezen of hij de WKR toepaste of de regels zoals deze golden tot en met 31 december 2010. Met ingang van 1 januari 2015 is het overgangsregime afgeschaft en is iedere inhoudingsplichtige voor de loonbelasting verplicht om de WKR toe te passen.

Werking WKR

Schematisch gezien werkt de WKR als volgt:



Uitgangspunt: alles is loon

Het loonbegrip is onder de WKR ingrijpend veranderd en uitgebreid. Tot het loon behoort in beginsel alles dat wordt vergoed en verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. Ook als dit vergoedingen of verstrekkingen betreft die geen beloningselementen bevatten of de werknemer geen voordeel opleveren.

De uitbreiding van het loonbegrip gaat echter niet zo ver dat alles wat een werknemer van zijn inhoudingsplichtige ontvangt tot het loon behoort. Er moet een verband zijn tussen het loon en de dienstbetrekking. Een fruitmand of een rouwkrans is bijvoorbeeld geen loon, omdat de inhoudingsplichtige deze verstrekt uit wellevendheid, sympathie of piëteit en niet zozeer op basis van de relatie inhoudingsplichtige-werknemer.

Op het uitgangspunt dat alles wat de werknemer van de werkgever krijgt loon is, bestaat een aantal uitzonderingen.

Intermediaire kosten

Zo is een vergoeding voor intermediaire kosten geen loon voor de loonheffingen. Van intermediaire kosten is sprake als de werknemer als verlengstuk van de werkgever een goed of dienst aanschaft. Het zijn dus kosten die bij de werkgever thuis horen en die de werknemer heeft voorgesloten.

Voorbeeld

Een werknemer beschikt over een aan hem ter beschikking gestelde auto. Bij het tanken rekent hij zelf af en declareert vervolgens de brandstofkosten bij zijn werkgever. De vergoeding van de brandstofkosten is aan te merken als een intermediaire vergoeding.

Vrijgesteld loon

Vrijgesteld loon maakt ook geen onderdeel uit van de WKR. Denk hierbij aan vrijgestelde aanspraken, zoals pensioen- en VUT-aanspraken, aanspraken op een stamrechtuitkering of aanspraken op grond van een levensloopregeling. Deze aanspraken blijven onder de WKR onbelast. De uiteindelijke uitkering zal wel belast zijn. Ook bepaalde uitkeringen en verstrekkingen blijven tot het vrijgestelde loon behoren, zoals uitkeringen in het kader van een personeelsfonds of kostenvergoedingen voor vrijwilligerswerk.

Gerichte vrijstellingen

Een aantal specifieke vergoedingen en verstrekkingen is ook onbelast binnen de WKR. Dit zijn de zogenoemde gerichte vrijstellingen. De gerichte vrijstellingen zien op kosten waarbij het zakelijke karakter overheerst. Er zijn onder meer gerichte vrijstellingen voor onder meer reiskosten (tot maximaal € 0,19 per kilometer), tijdelijke verblijfkosten in het kader van de dienstbetrekking, extraterritoriale kosten, en producten uit eigen bedrijf.

Voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur die *noodzakelijk* zijn in het kader van de bedrijfsvoering, geldt met ingang 1 januari 2015 ook een gerichte vrijstelling. In eerste instantie is het oordeel van de inhoudingsplichtige bepalend voor de vraag of een dergelijke voorziening noodzakelijk ('zonder meer nodig') is voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Dit is anders in de situatie dat de werknemer tevens bestuurder of commissaris is van het bedrijf.

Nihilwaarderingen

Een aantal voorzieningen die op de werkplek worden gebruikt of verbruikt worden op nihil gewaardeerd. Deze categorie valt dan eigenlijk wel binnen de vrije ruimte, maar mag op nihil worden gewaardeerd. De inhoudingsplichtige kan deze voorzieningen daarom toch onbelast aan zijn werknemer geven en ze gaan dus niet ten koste van zijn vrije ruimte.

Vrije ruimte van 1,2% (2016)

Is er na het gebruik van de hiervoor genoemde vrijstellingen en waarderingen nog loon te onderkennen, dan kan nog gebruik worden gemaakt van de zogenoemde vrije ruimte. Op grond hiervan mag de inhoudingsplichtige in 1,2% (2016) van de totale fiscale loonsom besteden aan onbelaste vergoedingen en verstrekkingen voor zijn werknemers.

Doordat een vast percentage van de fiscale loonsom onbelast mag worden vergoed of verstrekt, wordt registratie van de meeste vergoedingen en verstrekkingen op werknemersniveau in de loonadministratie voorkomen. De inhoudingsplichtige heeft ook niet meer te maken met de voorwaarden en beperkingen op basis van de regels voor vrije vergoedingen en verstrekkingen vóór invoering van de WKR (en die ook golden in het overgangsrecht 2011-2014).

Voor het onderbrengen van vergoedingen en verstrekkingen hoeft de werknemer niet eerst zelf kosten te maken. Er hoeven dus geen bonnen of betalingsbewijzen aan de werknemer te worden gevraagd. Dit is inherent aan het karakter van de vrije ruimte.

Gebruikelijkheidstoets

Waar de werkgever bij het toepassen van de WKR vooral op moet letten is de gebruikelijkheidstoets. Deze toets is geïntroduceerd om oneigenlijk gebruik van de regeling tegen te gaan. Als de Belastingdienst stelt en bewijst dat een vergoeding of verstrekking in belangrijke mate (30% of meer) hoger is dan wat onder vergelijkbare gevallen gebruikelijk is, valt de vergoeding buiten de WKR. Het bestanddeel wordt dan belast als normaal loon. De gebruikelijkheidstoets speelt geen rol als de vergoeding of verstrekking niet meer dan € 2.400 per werknemer per jaar bedraagt.

Voorbeeld

Een werkgever geeft aan al zijn werknemers met kerst een flatscreen televisie van € 2.500. Binnen de sector is het gebruikelijk dat het personeel met kerst zo'n duur cadeau krijgt. De werkgever mag de flatscreens volledig in de vrije ruimte onderbrengen. Dit voorbeeld is ontleend aan de parlementaire toelichting.

Aanscherping gebruikelijkheidscriterium per 1 januari 2016

Op vragen heeft staatssecretaris geantwoord dat een hoge bonus niet als eindheffingsbestanddeel kan worden aangewezen, omdat dit ongebruikelijk is. Het als eindheffingsbestanddeel aanwijzen van een lage bonus kan wel, als voorbeeld wordt genoemd de kleine gratificatie voor een werknemer die een bijzondere prestatie heeft geleverd. Het gebruikelijkheidscriterium van de werkkostenregeling is niets meer en niets minder dan een veiligheidsklep om te beoordelen of niet ten onrechte afgeweken wordt van de hoofdregel dat een werknemer belasting verschuldigd is over zijn loonbestanddelen.

Daarnaast heeft de staatssecretaris meegedeeld dat vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen van maximaal € 2.400 per werknemer per jaar als gebruikelijk worden beschouwd. Bij bedragen tot € 2.400 vindt dan ook geen gebruikelijkheidstoets plaats.

Voorbeeld aanscherping gebruikelijkheidscriterium

Een werkgever geeft enkele werknemers ieder jaar een belaste bonus van € 6.000. Netto krijgen deze werknemers dan elk ongeveer € 3.000. Dit jaar geeft de werkgever dezelfde werknemers dezelfde bonus, maar dan onbelast. De werknemers krijgen dan netto € 6.000. De werkgever mag de bonus dus niet aanwijzen als eindheffingsloon, omdat dit ongebruikelijk is.

Concernregeling

Door de introductie van de zogenoemde concernregeling per 1 januari 2015 kunnen de vrije ruimte, de vergoedingen en de verstrekkingen binnen een concern worden getotaliseerd.

Binnen concernverhoudingen hoeft niet langer een splitsing te worden gemaakt tussen vergoedingen en verstrekkingen die deels ten behoeve van werknemers van het ene concernonderdeel komen en

deels ten behoeve van een ander. Er is sprake van een concern als de moedermaatschappij 95% of meer van de aandelen heeft in de (klein)dochtermaatschappij. Op de holding en de werkmaatschappij van de dga kan dus de concernregeling worden toegepast.

Pas op voor 80% eindheffing

Voor zover de vrije ruimte wordt overschreden, is er sprake van belast loon waarover de inhoudingsplichtige 80% eindheffing is verschuldigd. Deze eindheffing is verplicht, tenzij de inhoudingsplichtige vooraf aangeeft dat bepaalde vergoedingen of verstrekkingen als normaal belast loon worden aangemerkt. In dat geval wordt het voordeel belast bij de werknemer tegen het voor hem geldende tarief en moet dit op de loonstrook van de werknemer worden opgenomen.

WKR-aspecten voor de dga

Een dga wordt geacht van zijn vennootschap een loon te krijgen dat normaal is voor het niveau en de duur van zijn arbeid ('gebruikelijk loon'). Vergoedingen en verstrekkingen die als eindheffingsloon worden ondergebracht in de vrije ruimte hebben geen gevolgen voor dit 'gebruikelijk loon'. Ze tellen dus niet mee als loon voor de gebruikelijkloonregeling.

Als in een vennootschap naast de dga ook meerdere 'gewone' werknemers werken, is het mogelijk dat er vrije ruimte over is. Deze beschikbare ruimte kan dan worden gebruikt voor de dga. De dga kan in dat geval meer vergoedingen en verstrekkingen onbelast ontvangen dan een dga die als enig werknemer werkzaam is in zijn vennootschap. Als de dga bijna de hele vrije ruimte verbruikt, bestaat wel het risico dat dit in strijd is met het gebruikelijkheids criterium.

Vervallen van afspraken met de Belastingdienst

Als gevolg van de invoering van de WKR, vervallen de afspraken die eerder met de Belastingdienst zijn gemaakt over de vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen. Alleen de afspraken die betrekking hebben op vergoedingen en verstrekkingen die als een gerichte vrijstelling kunnen kwalificeren, blijven onverkort gelden.

/