

Vergaderjaar 2012–2013

**33 402**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2013)**

**Nr. 54**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 21 maart 2013

Hierbij bied ik u de reactie aan op de vragen en opmerkingen die zijn gesteld naar aanleiding van de evaluatie van de werkkostenregeling (Kamerstuk 33 402, nr. 53). Overeenkomstig het verzoek van de vaste commissie voor Financiën van uw Kamer ontvangt u deze reactie voorafgaand aan het AO van 27 maart 2013.

Als bijlage bij deze reactie is ook de in mijn brief van 8 maart 2013<sup>1</sup> aangekondigde verkenning opgenomen. Deze verkenning bevat een aantal opties voor maatregelen, zowel binnen als buiten de werkkostenregeling, die ertoe kunnen bijdragen dat de werkkostenregeling verbetert en tegelijkertijd het draagvlak daarvoor vergroot.

De komende periode wil ik gebruiken voor een brede (internet)consultatie van de verkenning om, samen met de praktijk, deze opties te bespreken en te bezien welke van die opties kunnen rekenen op een breed draagvlak. Over de verkenning en uiteraard ook de resultaten van de brede consultatie naar aanleiding van die verkenning, zou ik graag nog voor de zomer met uw Kamer van gedachten wisselen. Ik hoop dan in het pakket Belastingplan 2014 met concrete voorstellen op dit punt te kunnen komen.

De staatssecretaris van Financiën,  
F.H.H. Weekers

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2012/13, 33 402, nr. 51

# AAN HET WERK MET DE WERKKOSTENREGELING

## VERKENNING VERBETERING VAN EN VERGROTEN DRAAGVLAK VOOR WERKKOSTENREGELING

Inhoudsopgave	blz.
<b>Introductie en samenvatting</b>	<b>2</b>
<b>Hoofdstuk 1. Algemene Beschouwing</b>	<b>6</b>
1.1 Doel van de verkenning	6
1.2 Wat is loon?	6
1.3 Korte historie van het loonbegrip en aanverwante wetgeving	7
1.4 Aansluiting bij maatschappelijke beleving van loon	8
1.5 Duale karakter vrije ruimte werkt belemmerend	9
1.6 Ervaren administratieve lasten	9
1.7 Zoeken naar evenwicht tussen belangen	10
<b>Hoofdstuk 2. Noodzakelijkheids criterium</b>	<b>11</b>
2.1 Wat is het noodzakelijkheids criterium	11
2.2 Loslaten van het voordeels criterium	13
2.3 Open normen	14
2.3.1 Voordelen van een open norm	14
2.3.2 Open normen vereisen evenwicht en vertrouwen	15
2.4 Begrenzings van het noodzakelijkheids criterium	15
2.4.1 Objectivering noodzaak	16
2.4.2 Redelijkheidstoets	16
2.4.3 Feitelijk gebruik	17
2.4.4 Financiële last bij werkgever	17
2.5 Uitzonderingen op de hoofdregel	17
2.5.1 Eerste levensbehoefte versus noodzakelijkheid	18
2.5.2 Gerichte vrijstellingen en het noodzakelijkheids criterium	18
2.5.3 Niet buiten beschouwing te laten privévoordeel	19
2.6 Gevolgen	19
2.6.1 Inhoudingsplichtigen	20
2.6.2 Werknemers	20
2.6.3 Uitvoering	20
2.7 Conclusie	21
<b>Hoofdstuk 3. Het wegnemen van knelpunten binnen bestaande systematiek</b>	<b>21</b>
3.1 Algemeen	21
3.2 Afrekenen overschrijding vrije ruimte werkkostenregeling	21
3.3 Salderingsmogelijkheden	22
3.4 Overige knelpunten	22
3.4.1 Knelpunten die samenhangen met het werkplekcriterium	22
3.4.2 Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen	23
3.4.3 Vervallen gerichte vrijstellingen in de werkkostenregeling	23
3.4.4 Gebruikelijkheids criterium	24
3.4.4 Deeltijders met lage lonen	24
3.4.6 Overig	24
3.5 Gevolgen	25
3.5.1 Inhoudingsplichtigen	25
3.5.2 Werknemers	25
3.5.3 Uitvoering	25
3.6 Conclusie	25

### Introductie en samenvatting

Op 1 januari 2011 is de zogenoemde werkkostenregeling voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer van toepassing geworden. In eerste instantie is de werkkostenregeling facultatief vormgegeven, dat wil zeggen dat de werkgevers de keuze hebben om hetzij de werkkostenregeling, hetzij de «oude» regels voor vrije vergoedingen en verstrekkingen toe te passen. Voorzien was een verplichte toepassing van de werkkostenregeling met ingang van 1 januari 2014. Bij brief van 8 maart 2013 aan de Tweede Kamer<sup>2</sup> is bekendgemaakt dat de verplichte toepassing eerst vanaf 1 januari 2015 gaat gelden. In augustus 2012 is een evaluatie

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 51.

afgerond naar de ervaringen met de werkkostenregeling tot dan toe. Tevens is onderzocht of het toen bestaande forfait van 1,4% van de fiscale loonsom voor de werkgever toereikend was als vrije ruimte binnen de werkkostenregeling. Deze evaluatie is per brief van 22 oktober 2012<sup>3</sup> aan de Tweede Kamer aangeboden.

De systematiek van de werkkostenregeling is goed, maar in de uitwerking is zeker nog een slag te maken. Dat is de boodschap uit de evaluatie en dat is ook het geluid dat in de praktijk veel gehoord wordt. Twijfels zijn geuit op het punt van vereenvoudiging; wordt met de werkkostenregeling wel de beoogde vereenvoudiging bereikt en wordt de daaraan verbonden besparing op de administratieve lasten wel als zondanig ervaren? Ook zijn er signalen over knelpunten. Uit de evaluatie blijkt dat het overgrote deel van de werkgevers uitkomt met de vrije ruimte, dat is een mooi resultaat. De evaluatie geeft dan ook geen aanleiding om ten principale terug te komen op de ingeslagen weg. Wel heeft deze evaluatie geleid tot de onderhavige verkenning naar maatregelen, zowel binnen als buiten de werkkostenregeling, die ertoe kunnen bijdragen dat de werkkostenregeling verbetert en tegelijkertijd het draagvlak daarvoor vergroot.

Uit de verkenning blijkt dat simpele oplossingen er niet zijn. In de loonbelasting blijft het toch, in alle redelijkheid en begrijpelijkheid, een balanceren tussen enerzijds een rechtvaardige heffing en het waarborgen van de heffing naar draagkracht en anderzijds een eenvoudig en doelmatig heffingsstelsel. Verdere vereenvoudiging kan alleen worden bereikt door met een frisse blik en in lijn met de huidige maatschappelijke opvattingen over bijvoorbeeld loon, naar de leidende leerstukken als loonbegrip en tijdvakheffing te kijken en vertrouwde principes als draagkracht nieuwe invulling te geven.

Het draait steeds om de vraag wat tot het loon gerekend moet worden, en hoe uitzonderingen daarop vorm krijgen. Dat kan met gedetailleerde regelgeving, maar kan ook met een meer open norm. Gedetailleerde regelgeving geeft weliswaar meer zekerheid maar ook veel administratieve lasten. Een open norm geeft minder zekerheid, maar biedt meer flexibiliteit, beperkt de administratieve lasten en heeft als groot voordeel dat de fiscale regelgeving niet achter hoeft te lopen op nieuwe (maatschappelijke) ontwikkelingen.

Kijkend naar het loonbegrip, de grondslag waarover belasting wordt betaald, bestaat er geen discussie als het gaat om het in de arbeidsovereenkomst overeengekomen salaris. Dat valt zonder meer onder het loonbegrip. Zodra het echter gaat om middelen die én het werken ondersteunen én ook in privé gebruikt kunnen worden, ook bekend onder de verzamelnaam «gemengde kosten», ontstaat er een stevige discussie over de vraag in hoeverre een verstrekking of vergoeding tot het loon behoort. De in de werkkostenregeling geïntroduceerde systematiek van de vrije ruimte zou die discussie over de gemengde kosten moeten wegnemen. Naar nu blijkt heeft de invoering van de werkkostenregeling juist een meer fundamentele discussie over het loonbegrip aangezwengeld. Dit is een gevolg van de breed in de praktijk gehoorde opvatting dat (nood)zakelijke kosten – ook al zit daarin een privévoordeel – eigenlijk helemaal niet tot het loon zouden moeten behoren en dat dientengevolge de vergoeding of verstrekking van die kosten ook niet ten laste van de vrije ruimte zou mogen gaan. Het stuit op onbegrip dat bijvoorbeeld de printer op de thuiswerkplek vanwege het veronderstelde privévoordeel niet onbelast kan, maar uit de vrije ruimte moet gaan. Terwijl de bureaustoel op die thuiswerkplek wel onbelast ter beschikking kan worden gesteld omdat hiervoor als ARBO-voorziening een nihilwaar-

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 9.

dering van toepassing is. Dit beperkt de vrijheid van de werkgever om de vrije ruimte aan te wenden voor voorzieningen met een beloningskarakter. Het loonbegrip zoals dat thans is opgenomen in de wettelijke bepalingen en dat ook wordt gehanteerd in de werkkostenregeling sluit in die redenering niet meer helemaal goed aan bij de maatschappelijke opvattingen daarover. De discussie over het loonbegrip dient te worden gevoerd en mogelijk dient het loonbegrip te worden gewijzigd om de werkkostenregeling intuïtief begrijpelijker en daarmee aantrekkelijker te maken, met name voor vergoedingen en verstrekkingen met een gemengd karakter (zakelijk en privé gebruik).

In deze verkenning wordt daarom de problematiek van de complexiteit van de vergoedingen en verstrekkingen in relatie tot de werkkostenregeling langs twee mogelijk oplossingsrichtingen benaderd. Ten eerste wordt gekeken naar een systematische aanpassing van het loonbegrip (het zogenoemde noodzakelijkheidscriterium) en daarna wordt gekeken naar een oplossingsrichting waarbij in de praktijk ervaren knelpunten zoveel als mogelijk kunnen worden weggenomen. Beide sporen dragen bij aan een verbetering van de werkkostenregeling. Beide sporen kunnen afzonderlijk van elkaar maar ook naast elkaar worden gevolgd.

Het noodzakelijkheidscriterium gaat uit van de gedachte dat het verstrekken, vergoeden of ter beschikking stellen van zaken waarvan de werkgever het nodig en noodzakelijk vindt dat zijn werknemers die in hun werk gebruiken, geheel buiten het loonbegrip blijven. Daarmee wordt de huidige systematiek, waarbinnen alle vergoedingen en verstrekkingen in eerste instantie tot het loon worden gerekend terwijl vervolgens wordt bezien of daarover ook belasting verschuldigd is, deels verlaten. Het feit dat bijvoorbeeld een noodzakelijke verstrekking ook privé wordt of kan worden gebruikt speelt geen rol meer. Met deze inperking van het loonbegrip wordt een nieuwe weg ingeslagen met als doel de aansluiting tussen het loonbegrip en de maatschappelijke opvattingen daarover te verbeteren.

Zo'n open norm geeft veel vrijheid aan de werkgever, maar legt ook een grote verantwoordelijkheid bij hem neer. Hij is in eerste instantie degene die bepaalt of een vergoeding of verstrekking noodzakelijk is. Dan moet hij wel weten welke voorzieningen hij in alle redelijkheid als noodzakelijk kan en mag beschouwen. Het is aan de wetgever om hem dan een duidelijk kader te bieden. Een open norm biedt mogelijkheden maar heeft tegelijkertijd als nadeel dat het niet de zekerheid biedt die wel bestaat bij dichtgetimmerde en specifiek omschreven vrijstellingen. Over deze verkenning zal een open consultatie plaatsvinden. Uit die consultatie zal onder meer duidelijk moeten worden of het bedrijfsleven deze open norm wenst of toch de voorkeur geeft aan duidelijke regels. Overigens kent ook een open norm wel zijn beperkingen. Een zekere mate van afbakening is noodzakelijk om zowel de werkgever als de inspecteur voldoende handvatten te bieden om met zo'n open norm te kunnen werken. Monitoring zal moeten uitwijzen of de open norm naar genoegen van zowel werkgevers en werknemers als van de Belastingdienst en andere uitvoeringsinstanties functioneert.

Het noodzakelijkheidscriterium leent zich in het algemeen niet voor uitzonderingen. In sommige gevallen is het privévoordeel echter zo evident aanwezig en ook substantieel van omvang, dat het in strijd zou zijn met de maatschappelijke opvattingen om dat privévoordeel buiten aanmerking te laten. Het zal niet te voorkomen zijn dat in een zo beperkt mogelijk aantal gevallen wettelijk moet worden bepaald dat het privévoordeel als loon moet worden beschouwd. Zo zullen bijvoorbeeld de door de werkgever ter beschikking gestelde auto of huisvesting buiten het bereik van het noodzakelijkheidscriterium worden gehouden.

De introductie van het noodzakelijkheids criterium maakt de werkkostenregeling beter uitvoerbaar. Doordat de desbetreffende vergoedingen en verstrekkingen buiten het loonbegrip gehouden worden behoeven veel zaken niet meer in de loonadministratie vastgelegd te worden. Met andere woorden, het aantal facturen dat op werkkostenaspecten moet worden beoordeeld neemt met het noodzakelijkheids criterium af. Met het noodzakelijkheids criterium wordt ook het aantal gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen tot een uiterste minimum beperkt. Daarmee neemt het aantal administratieve handelingen dat de werkgever voor de loonheffingen moet verrichten verder af.

De introductie van dit nieuwe criterium kent niet alleen voordelen. Het buiten het loonbegrip brengen van vergoedingen en verstrekkingen en het buiten beschouwing laten van het voordeel van privégebruik leidt tot budgettaire derving. Overheveling van noodzakelijke vergoedingen en verstrekkingen naar buiten het loonbegrip leidt er daarom toe dat minder vergoedingen en verstrekkingen ten laste komen van de vrije ruimte binnen de werkkostenregeling. Anderzijds kunnen er ook vergoedingen en verstrekkingen die niet noodzakelijk zijn en die dus hoofdzakelijk een beloningskarakter hebben, loon vormen, daardoor belast zijn maar dan wel weer vanuit de vrije ruimte onbelast kunnen worden verstrekt. Bij een budgettair neutrale vormgeving zal de vrije ruimte dan ook naar verwachting, per saldo, iets kleiner worden. Werkgevers die vergoedingen en verstrekkingen geven die overgeheveld worden van vrije ruimte naar noodzakelijk, zullen weinig te hoeven merken van de kleinere ruimte. Voor andere groepen werkgevers kunnen, afhankelijk van de mate waarin zij van kostencategorieën gebruik maken, de gevolgen verschillen. Ook lost het noodzakelijkheids criterium niet alle knelpunten op. Daarom wordt in deze verkenning in Hoofdstuk 2 uitgebreid ingegaan op de aspecten die aan de introductie van het noodzakelijkheids criterium verbonden zijn.

Uit de evaluatie van de werkkostenregeling zijn ook knelpunten naar voren gekomen die minder ingrijpende oplossingen vergen. Met name op administratief terrein verloopt de aansluiting tussen salarisadministratie en financiële administratie niet overal soepel. De loonheffingen, en daarmee ook de werkkostenregeling, gaan uit van heffing en afdracht per tijdvak. De salarisadministratie wordt daartoe periodiek afgesloten bij de uitbetaling van het tijdvakloon, terwijl de financiële boekhouding – vaak voor kleinere ondernemingen in samenhang met de btw-aangifte – een andere sluitingsdatum kent. Om aan deze problematiek tegemoet te komen wordt gedacht aan een voorlopige afrekening per kwartaal met een definitieve afrekening op jaarbasis die plaatsvindt na sluiting van de verschillende administraties. Van een dergelijke systematiek kunnen ook starters profijt hebben. De verbetering op deze specifieke knelpunten is mogelijk ongeacht de invoering van een noodzakelijkheids criterium. In Hoofdstuk 3 van deze verkenning wordt uitgebreid aandacht besteed aan de mogelijkheden om deze administratieve knelpunten weg te nemen. Tenslotte is er aandacht voor het wegnemen van specifieke knelpunten in de bestaande systematiek met gerichte maatregelen.

Deze verkenning zal zo spoedig mogelijk onderwerp worden van een brede (internet)consultatie. De bedoeling is om van het bedrijfsleven en de wetenschap (en ieder ander die zich bij het onderwerp betrokken voelt) te vernemen of men de in de verkenning gesuggereerde oplossingen werkbaar acht. Daarbij zal niet alleen worden gekeken naar de praktische uitvoerbaarheid, maar zeker ook naar de wenselijkheid van een open norm zoals het noodzakelijkheids criterium. In het verleden is regelmatig geconstateerd dat het bedrijfsleven weliswaar behoefte heeft aan vereenvoudiging maar tegelijkertijd ook aan zekerheid. Met de introductie van een open norm wordt die zekerheid – in ieder geval de zekerheid

vooraf – losgelaten. Daar staat tegenover dat het bedrijfsleven uiteraard altijd de mogelijkheid heeft om vooraf contact op te nemen met de Belastingdienst om zekerheid vooraf te verkrijgen, desalniettemin zal voor een groot deel van het bedrijfsleven die zekerheid pas duidelijk zijn nadat de aangifte is aanvaard. De vraag is dus of het bedrijfsleven dit een werkbare situatie acht en om die reden ook bereid is een bepaalde mate van zekerheid in te leveren om daarvoor een forse vereenvoudiging en daling van administratieve lasten terug te krijgen.

## **Hoofdstuk 1. Algemene beschouwing**

### *1.1 Doel van de verkenning*

Deze verkenning heeft als doel te onderzoeken of met behoud van de systematiek van de vrije ruimte, de toepasbaarheid van de werkkostenregeling kan worden verbeterd. Daartoe is onderzocht hoe de fiscale behandeling van werkkosten in de loonsfeer meer kan aansluiten bij de maatschappelijke beleving van loon. Een belastbaar loon dat meer aansluit bij de maatschappelijke opvattingen van wat loon is, kan veel onduidelijkheid wegnemen. Het verhogen van de begrijpelijkheid moet ertoe leiden dat kwalificatievragen (is sprake van te belasten loon, en zo ja op welke manier is het belast), eenvoudiger te beantwoorden zijn door de praktijk. Dit helpt immers bij de praktische uitvoering van de werkkostenregeling.

De aanpassing van het loonbegrip – want daar komt het op neer – is een allerminst simpele exercitie die ook zal moeten voldoen aan een aantal voorwaarden. In hoofdstuk 2 wordt hier uitgebreid op teruggekomen. Tevens heeft deze verkenning als doel de mogelijkheden van verdere vereenvoudiging van de administratieve handelingen rond vergoedingen en verstrekkingen te onderzoeken om zo de ervaren administratieve lasten te verlichten.

Er is onderzocht of en omschreven hoe de introductie van een open norm het loonbegrip beter kan aansluiten bij de maatschappelijke beleving van wat loon is. Een open norm ademt mee met zowel tijdgeest als bedrijfsvoering, en daarmee ook met de maatschappelijke beleving.

Aan de introductie van een nieuwe en open norm kleven ook bezwaren. Daarom is ook naar minder vergaande verbeteringen gezocht. Aanpassing van het bestaande systeem is minder vergaand, maar heeft als voordeel dat de praktijk dit systeem al kent en dat door gerichte oplossingen maatwerk kan worden geboden. Het grote gevaar hiervan is dat de wens voor maatwerk niet goed past bij de met de werkkostenregeling ingeslagen richting van vereenvoudiging. De uitkomsten zijn dan duidelijk, maar de hoofdregel zal misschien niet meer eenvoudig uit te leggen zijn. De uitdaging ligt erin om een logisch samenhangend systeem te behouden.

De systematiek van de werkkostenregeling, die in de basis qua karakter tegemoet komt aan de maatschappelijke behoefte aan minder regeldruk en meer vrijheid voor werkgevers, vormt een stevig fundament. Daarom geldt als kader voor deze analyse het handhaven van de vrije ruimte en het beperken van vastleggingen op werknemersniveau om fiscale redenen. Verder geldt dat de gevolgen van een begrijpelijker invulling van het loonbegrip macro budgettair neutraal op te vangen moeten zijn.

### *1.2 Wat is loon?*

De hoofdregel van de wet is een alomvattende loonbegrip; «Al hetgeen» uit een dienstbetrekking wordt genoten behoort tot het fiscale loon. Er is dus sprake van loon voor zover een werknemer in privé voordelen geniet uit zijn dienstbetrekking al dan niet in de vorm van een besparing op privé-uitgaven.

Het in beginsel tot het loon behoren van voorzieningen die naast hun nut voor het werk ook in privé gebruikt (kunnen) worden zoals bijvoorbeeld, computers, telefoons en consumpties in het kantoor van de werkgever, wordt in de wet sterk gerelativeerd doordat deze componenten vervolgens alsnog worden vrijgesteld. Het betreft dan voorzieningen met een voldoende zakelijk karakter. Bij voorzieningen met een sterk gemengd karakter ligt dat anders. Daar moet bepaald worden wat de omvang van het privévoordeel is. Dat is vaak zeer bewerkelijk, zo niet bijna onmogelijk. Dit zorgt in belangrijke mate voor de ervaren administratieve last. Het voordeelscriterium heeft als uitgangspunt dat ieder privévoordeel van voorzieningen die uit de dienstbetrekking voortvloeien in beginsel belast dient te zijn omdat het de draagkracht verhoogt. Dit principe wordt in aanvullende wetgeving en lagere regelgeving steeds sterk genuanceerd. Dat kan zijn door geen privévoordeel te veronderstellen bij een bepaalde mate van gebruik of als de waarde in het economisch verkeer niet hoger is dan een bepaald bedrag. De wetgever heeft hier dus steeds een praktische oplossing gezocht om het voordeel zo te behandelen op een manier die voor de praktijk uitvoerbaar is. De uitvoering blijkt echter weerbarstiger, in het ene geval is sprake van een alles-of-niets-benadering (zakelijk gebruik eisen van computer en telefoon: bij voldoen aan de voorwaarden geen bijtelling), in het andere geval geldt de verplichting om een knip in de voorziening aan te brengen tussen een zakelijk deel en een privévoordeel (drempelwaardes bij de maaltijden en reiskosten). In beide vormen van begrenzing van het privévoordeel, klinkt een normatief oordeel door over wanneer het voordeel zodanig wordt geacht dat dit belast behoort te worden. Zodra een voorziening niet meer voldoet aan de gestelde normeringen en beperkingen moet het privévoordeel gewaardeerd worden en tot het loon geteld. Dat heeft tot gevolg gehad dat de fiscale afbakening als maatstaf is komen te gelden als maatschappelijke opvatting over loon.

In het verleden werd de omvang van het privévoordeel gesteld op de waarde in het economische verkeer of het bedrag dat de werknemer zich in privé bespaarde door het gebruik of verbruik van een verstrekking of van een vergoeding in geld voor zakelijke uitgaven. Achterliggende gedachte was dat datgene belast moest worden wat de draagkracht van een werknemer verhoogde. Het privévoordeel werd in de praktijk ook wel bepaald door middel van waarderingsvoorschriften en vrijstellingen. Het draagkrachtbeginsel vormt daarmee het leidende uitgangspunt voor het bestaande loonbegrip. Het huidige fiscale loonbegrip draait om twee kernwaarden: het causaliteits- en het voordeelscriterium. Van loon kan kortom slechts sprake zijn als het geld of de voorziening een vrucht is die uit de dienstbetrekking voortvloeit en de werknemer hier een privévoordeel van heeft.

### *1.3 korte historie van het loonbegrip en aanverwante wetgeving*

De werkkostenregeling heeft ondanks de uitbreiding van de wettelijke definitie, niets aan dit loonbegrip gewijzigd. Wel zijn de waarderingsvoorschriften voor voordelen in natura gewijzigd, in die zin dat uitsluitend nog wordt aangesloten bij de factuurwaarde of de waarde in het economische verkeer. De besparingswaarde die tot 1 januari 2011 onder voorwaarden kon worden toegepast is onder de werkkostenregeling komen te vervallen. In die zin is de berekening van het voordeel voor de werknemer geobjectiveerd.

Het toepassen van de waarderingsregel was in de praktijk onder het regime van vergoedingen en verstrekkingen maar beperkt nodig. Een lange lijst van detailregels voorzag in afbakening van het privévoordeel voor 29 categorieën voorzieningen. Deze categorieën zijn onder de werkkostenregeling in afgeslankte vorm in stand gebleven, in de vorm van gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen.

De vraag rijst hoe deze veelheid aan regels is ontstaan. Oorspronkelijk kende de Wet LB 1964 de vele opsommingen van kostencategorieën niet, maar gold de regel dat betalingen die geacht werden te strekken tot vergoeding van kosten die in de inkomstenbelasting aftrekbaar zouden zijn, niet tot het loon behoorden. In de inkomstenbelasting gold de leer van de verwervingskosten, dat wil zeggen dat kosten die samenhangen met verwerving, inning en behoud van inkomen, in aftrek waren toegelaten. Met de zogenoemde Oort-wetgeving (ingaaude 1 januari 1990) zijn in de loon- en inkomstenbelasting naast de verwervingskosten voor het eerst kostencategorieën geformuleerd die expliciet buiten het loonbegrip werden gehouden. Tegelijk zijn er kostencategorieën benoemd met eigen normeringen en beperkingen om het (eventuele) voordeel te bepalen of juist uit te sluiten. Dit betrof in het bijzonder de gemengde kosten. Aan een belangrijk deel van die categorieën lag min of meer de gedachte ten grondslag dat wat noodzakelijk was voor de uitoefening van de dienstbetrekking geen loon kon vormen, zij het dat er wel degelijk rekening gehouden werd met het belasten van eventuele privévoordelen in deze voorzieningen. Bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 is voor looninkomsten de aftrek van beroepskosten in de inkomstenbelasting vervallen en werd het belang van het in de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen vergoedingsregime groter. Immers als kosten niet belastingvrij werden vergoed, was er geen mogelijkheid meer om deze in de aangifte inkomstenbelasting alsnog af te trekken. Een belangrijke overweging van de wetgever hierbij was dat als kosten zakelijk waren, de werkgever wel bereid zou zijn tot het vergoeden daarvan.

#### *1.4 Aansluiting bij maatschappelijke beleving van loon*

Vergoedingen of verstrekkingen van verwervingskosten en andere voorzieningen zijn in de loonsfeer vrijgesteld, indien deze naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren. Hoe subjectief dit ook klinkt en hoezeer de wetgever ook leunde op de vergoedingsbereidheid van de werkgever, het was de wetgever, en niet de werkgever, die feitelijk bepaalde in hoeverre vergoedingen en verstrekkingen niet als beloning werden ervaren. Van veel posten werd de beloningsvoordeelgedachte namelijk in de wet vastgelegd. Bij andere vergoedingen en verstrekkingen was er wel een – beperkte – beoordelingsmarge van de werkgever, waardoor privévoordelen niet tot een beloningsvoordeel hoefden te leiden als het ging om min of meer bijkomstige «bijvangst» van zakelijke vergoedingen en verstrekkingen. Het keerpunt van deze drang naar een zo goed mogelijke aansluiting bij de daadwerkelijke draagkracht van en het voordeel voor de werknemer, is het wetsvoorstel «Paarse krokodil»<sup>4</sup> geweest, waarmee een richting van vereenvoudiging van het loonbegrip is ingeslagen met als doel irritaties van werkgevers over administratieve lasten weg te nemen. Dit heeft bijvoorbeeld geleid tot het buiten de heffing laten van relatief kleine voordelen zoals maaltijden of mobiele telefoons met een niet overwegend zakelijk belang. Daarmee is een strakke toepassing van de draagkrachtgedachte losgelaten als de eenvoud en doelmatigheid daarmee gediend zijn. Met de introductie van de werkkostenregeling is het in 2001 nog gemaakte onderscheid tussen de vergoeding van verwervingskosten en andere vergoedingen die naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren vervaagd. De oorspronkelijke idee was om de vrije ruimte van de werkkostenregeling op alle kosten van beide categorieën van toepassing te laten zijn, maar uiteindelijk zijn de grootste zakelijke kostencategorieën buiten de vrije ruimte geplaatst in de vorm van (behoud van) gerichte vrijstellingen. Vervolgens zijn andere zakelijke

<sup>4</sup> Wet van 14 december 2006 houdende wijziging van enkele belastingwetten ter vermindering van administratieve lasten (Wijzigingsplan «Paarse krokodil») (Stb. 2006, 681)



kostencategorieën door een zogenoemde nihilwaardering buiten de vrije ruimte gehouden en zijn nog enkele andere kostencategorieën verschoven richting gerichte vrijstelling of nihilwaardering. Uiteindelijk voorziet de vrije ruimte in een «lekbakje» voor een – weliswaar beperkt – aantal vergoedingen uit de categorie verwervingskosten en voor andere vergoedingen en verstrekkingen die niet onder de gerichte vrijstellingen of nihilwaarderings vallen.

### *1.5 Duale karakter vrije ruimte werkt belemmerend*

Sinds de introductie van de werkkostenregeling wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen zakelijke uitgaven en andere voorzieningen. Hoewel in de regeling zakelijke uitgaven vaker via gerichte vrijstellingen of nihilwaarderings buiten de loonheffing worden gehouden, zijn er ook zaken die voorheen als verwervingskosten vrijgesteld waren en, omdat zij technisch gesproken belast loon vormen, nu via de generieke vrijstelling van de vrije ruimte lopen. Dat blijkt niet aan te sluiten bij het maatschappelijk gevoel over het loonbegrip. Zo acht de praktijk het niet wenselijk dat bijvoorbeeld de parkeerplaats buiten de werkplek en de iPad, binnen de vrije ruimte moeten concurreren met het personeelsfeest, het kerstpakket en de fiets. Dit duale karakter van de vrije ruimte is dan weliswaar een logisch gevolg van de vereenvoudiging die is ingezet met de werkkostenregeling, het vindt weinig weerklank en maakt de werkkostenregeling weinig populair. De inschatting is dan ook dat een vrije ruimte die primair bestemd is voorvoorzieningen waarvan het beloningskarakter voorop staat, beter aansluit bij de maatschappelijke beleving van wat loon is.

### *1.6 Ervaren administratieve lasten*

Een aanzienlijk deel van de administratieve lasten gemoeid met vergoedingen en verstrekkingen is in stand gebleven vanwege de detailregels van de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderings. Uit de cijfers over de omvang van de gerichte vrijstellingen of de daarmee gepaard gaande administratieve lasten blijkt ook dat ongeveer driekwart van de inspanningen daarin zitten.

Er zitten administratieve overlappings tussen de drie soorten vrijstelling (gerichte vrijstelling, nihilwaardering en de vrije ruimte als generieke vrijstelling). Daarom wordt de systematiek van de vrije ruimte niet zonder meer als terugdringen van de administratieve lasten ervaren. Als voorbeeld de factuur van de bloemist aan de werkgever. Daarop staat het bloemetje dat wekelijks op het bureau van directeur geplaatst wordt (op de werkplek, dus nihilgewaardeerd) en een aantal boeketjes op secretaressedag (beloningskarakter, vrije ruimte). Bij deze factuur moet dus een knip aangebracht worden. Hetzelfde geldt veelal voor facturen voor andere voorzieningen.

De kwalificatievragen houden het gevoel in stand dat er nog steeds zoveel detailregels gelden, terwijl de eisen over vastlegging per medewerker in de loonadministratie zijn vervallen.

Administratieve lastenreductie op dit punt zou nog kunnen worden behaald door het terugbrengen van het aantal regelingen buiten de vrije ruimte. Het noodzakelijkheids criterium kan daar een positieve bijdrage aan leveren, omdat van noodzakelijke voorzieningen geen vastleggingen in de loonadministratie is vereist.

Ervaringen en verwachtingen rond het becijferen in hoeverre de vrije ruimte door een bepaalde voorziening wordt ‘gevuld’ is een veelbesproken administratief knelpunt. Voor dat becijferen moet in beginsel per loontijdvak aansluiting tussen loonaangifte – in de aangifte is de loonsom en dus de vrije ruimte af te leiden – en de financiële administratie gemaakt worden. Bij de invoering van de werkkostenregeling is deze aansluiting ook onderkend. In de praktijk blijkt dat de met de werkkostenregeling

versterkte aansluiting tussen de loonaangifte en de financiële administratie twee kanten heeft. Werkgevers die zijn overgestapt zijn zeer positief over deze aansluiting als instrument voor kostenbeheersing. Alleen het «inregelen» van die aansluiting wordt als niet eenvoudig gezien. Andere werkgevers, vooral die nog niet zijn overgestapt, hebben moeite met de aansluiting. Dat geldt in het bijzonder werkgevers die de loonaangifte hebben uitbesteed en werkgevers waarvan de financiële administratie niet per loontijdvak afgesloten wordt. Op het punt van het afrekenmoment kunnen nog stappen gezet worden door daar minder strak mee om te gaan. Dat is dan ook – naast een mogelijke aanpassing van het loonbegrip – een van de mogelijke verbeterpunten voor de werkkostenregeling waarop in hoofdstuk 3 wordt teruggekomen.

### *1.7 Zoeken naar een evenwicht tussen belangen*

Welke vormgeving in het verleden ook is gekozen, het is te duiden als een streven naar evenwicht tussen enerzijds het draagkrachtprincipe – dat vereist dat bij voorzieningen met een privévoordeel dit voordeel belast zou moeten zijn – en anderzijds het beginsel van een doelmatige heffing, waarbij inhoudingsplichtigen en burgers niet moeten worden opgezadeld met complexe regels en administratieve lasten om die voordelen tot de laatste cent te kunnen bepalen. Ook de huidige discussie over de werkkostenregeling is terug te voeren op de wens naar een eenvoudig stelsel, met zo min mogelijk administratieve lasten en zo veel mogelijk rechtszekerheid voor de praktijk en daarnaast de maatschappelijke wens dat wet- en regelgeving appelleert aan het rechtvaardigheidsgevoel, waarbij iedereen zoveel mogelijk gelijk wordt behandeld door middel van een robuust en fraudebestendig belastingstelsel. In de marge van deze discussie speelt ook nog de wens eerder verworven fiscale faciliteiten te behouden.

Een stelsel dat iedereen tevreden stelt valt niet te ontwerpen. Zo zal het meest eenvoudige fraudebestendige stelsel eruit bestaan dat alle kosten voor voorzieningen die de werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering maakt als loon worden gezien en kan de werkgever deze voor zover hij deze kosten niet kan of wil terugvoeren op een individuele persoon via de eindheffing laten verlopen, met een voor iedereen gelijke vrije ruimte. Dit zal echter als zeer onrechtvaardig worden beschouwd omdat dit te ver afstaat van wat als loon wordt beleefd en van de draagkrachtgedachte van de loonheffingen. Een volledig tegengesteld alternatief is dat van iedere voorziening precies wordt bijgehouden in welke mate het gebruik zakelijk is, om zodoende te proberen per voorziening exact te bepalen wat het privévoordeel daarvan is, zodat optimaal wordt aangesloten bij de draagkrachtgedachte. Veel detailregelingen bieden wel duidelijkheid maar dat brengt tegelijk ook erg veel administratieve lasten met zich.

Met bovenstaande voorbeelden wordt duidelijk dat een eenvoudig systeem vaak haaks staat op een rechtvaardig systeem en vice versa. Maar minder regels brengen ook niet altijd een eenvoudiger systeem mee. Werkgevers kunnen om hen moverende redenen voor zichzelf een gedetailleerde administratie blijven bijhouden. Daarnaast sluiten werkgevers vaak bij de fiscale regels aan bij het bepalen van de grenzen die zij zelf stellen aan vergoedingen en verstrekkings. Denk bijvoorbeeld aan de onbelaste reiskostenvergoeding tot € 0,19 per kilometer, waardoor veel werkgevers deze ook daadwerkelijk op € 0,19 per kilometer vaststellen.

Dit roept de vraag op hoeveel de wetgever zou moeten regelen en waar aan de praktijk de ruimte kan worden gelaten om zelf invulling te geven aan het loonbegrip. Hier wordt in hoofdstuk twee uitgebreid op ingegaan. Bovenstaande in ogenschouw nemend is er geen enkel criterium – eenvoud, rechtvaardigheid, rechtszekerheid, lage administratieve lasten – dat consequent boven het andere moet worden gesteld bij het

opstellen van een optimaal stelsel voor vrijstelling van werkkosten in de loonbelasting. Een ieder moet zich er van bewust zijn dat de wens voor het één, het andere vaak in de weg staat. In de volgende hoofdstukken wordt steeds aangegeven welke afweging is gemaakt tussen de verschillende wensen en waarom daarbij een bepaalde keuze is gemaakt.

De opties in de volgende hoofdstukken zijn erop gericht – alle belangen tegen elkaar afwegend – de maatschappelijk meest wenselijke uitkomst te bereiken. Om belanghebbenden in de gelegenheid te stellen hun afwegingen kenbaar te maken vindt dit voorjaar een (brede) consultatie plaats.

## **Hoofdstuk 2. Noodzakelijkheids criterium**

### *2.1 Wat is het noodzakelijkheids criterium*

Een vergoeding of verstrekking voldoet aan het noodzakelijkheids criterium en vormt dus geen belastbaar loon als deze in redelijkheid noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Immers, zonder adequaat instrumentarium kan een werknemer zijn werk niet naar behoren doen. Zo geformuleerd vormt dit noodzakelijkheids criterium een open norm die op allerlei denkbare situaties in werkverhoudingen – nu en in de toekomst – toegepast kan worden. Met zo'n open formulering loopt de fiscale regelgeving ook niet achter nieuwe ontwikkelingen aan. De redelijkheid als voornaamste objectivering moet duidelijkheid en vertrouwen bieden aan werkgevers en de uitvoering. Dit geldt temeer omdat, anders dan in de leer van de verwervingskosten, in eerste instantie wordt afgegaan op het oordeel van de werkgever. Zijn betrokkenheid en verantwoordelijkheid moet blijken uit het feit dat hij de kosten voor zijn rekening neemt en deze niet op de werknemer afwentelt. Verder is het zo dat de voorziening feitelijk en daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking moet worden gebruikt. Een paar voorbeelden ter illustratie hoe het noodzakelijkheids criterium kan uitwerken.

#### *Voorbeeld a:*

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

#### *Voorbeeld b:*

*Adviesbureau Pietersen vindt dat zijn medewerkers na een drukke werkweek wel toe zijn aan een verzetje en vindt het belangrijk dat zijn medewerkers ook wel eens met elkaar in een ongedwongen sfeer in contact komen. Daarom organiseert Pietersen maandelijkse borrels met een vrijblijvend karakter. De borrels vinden soms op kantoor plaats, soms in het café om de hoek. De opkomst is wisselend. Voor de uitoefening van de dienstbetrekking zijn deze borrels niet noodzakelijk. De kosten ervan behoren tot het loon en zijn dientengevolge belast, maar kunnen uiteraard in de vrije ruimte ondergebracht worden.*

*Voorbeeld c:*

*Orthodontist Smit wil dat zijn assistentes kleding dragen met een professionele uitstraling en die, gelet op het werk, op hoge temperatuur gewassen moet kunnen worden. Op zijn briefpapier staat zijn naam, maar een echt bedrijfslogo heeft hij niet. In overleg met zijn assistentes wordt witte kleding zonder logo of opschriften gekocht, die door de assistentes bij hen thuis gewassen wordt. De verstrekking van deze kleding behoort niet tot het loon omdat deze noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.*

*Voorbeeld d:*

*De orkestleden van het Haagsch Symfonie Orkest, een professioneel orkest op topniveau, hebben veelal eigen instrumenten. Het HSO geeft aan haar orkestleden een redelijke vergoeding voor het instrument en het onderhoud daarvan. De vergoeding behoort niet tot het loon, omdat het instrument noodzakelijk is voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.*

*Voorbeeld e:*

*Een grote organisatie heeft in de kelder een fitnessruimte waar het personeel onder leiding van een sportinstructeur kosteloos gebruik van mag maken. De werkzaamheden van de medewerkers vergen geen bijzonder fitheidsniveau. Daarom vormt de verstrekking van de fitness loon in natura. De waarde in het economische verkeer van dit loon is belast, maar kan uiteraard in de vrije ruimte ondergebracht worden.*

In dit hoofdstuk wordt een radicale stap gezet, namelijk naar een open loonbegrip met een minimum aan nadere regels. In het vorige hoofdstuk werd al geconstateerd dat detailregels werkgevers enerzijds kunnen helpen bij het bepalen van de hoogte van het loon en daarmee rechtszekerheid bieden, maar anderzijds ook administratieve lasten meebrengen en bij de maatschappelijke ontwikkelingen achterblijven. Idealiter zou per regel moeten worden bepaald of de baten daarvan opwegen tegen de lasten. Dit is echter niet eenvoudig vast te stellen, ook al omdat dit per werkgever nog kan verschillen.

In het verleden is er lange tijd sprake geweest van de uitbreiding van wetgeving om daarmee steeds in aansluiting met het draagkrachtbeginsel meer maatwerk te leveren. Vanaf het wetsvoorstel Paarse krokodil is echter de weg ingeslagen richting meer eenvoud en minder regeldruk. Met de introductie van de werkkostenregeling is een verdere stap in die richting gedaan. Het noodzakelijkheidscriterium past in die lijn, maar gaat nog een stap verder naar een open norm. Wel moet een duidelijk kader worden gecreëerd om de gewenste rechtszekerheid te verkrijgen en om het stelsel behalve eenvoudig, ook voldoende robuust en fraudebestendig te houden. Daarbij spelen de in het vorige hoofdstuk benoemde overwegingen om beter aan te sluiten bij de maatschappelijke beleving van wat loon is, een belangrijke rol.

Een open norm kan niet betekenen dat bij de invoering van een dergelijke norm in het geheel geen voorwaarden zullen gelden. Zo dient wel sprake te zijn van budgetneutraliteit. Het loslaten van het in sommige gevallen belasten van het privévoordeel van een vergoeding of verstrekking gaat gepaard met een budgettaire derving die binnen de werkkostenregeling moet worden gedekt. Tegelijkertijd dient de beoogde vereenvoudiging substantieel te zijn. Dat wil zeggen dat bijvoorbeeld het huidige fiscale onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen moet verdwijnen. Ook moet de introductie van het noodzakelijkheidscriterium ertoe leiden dat de huidige zogenoemde nihilwaarderingen overbodig zijn. Als immers

sprake is van een noodzakelijkheid, is het eventuele privévoordeel niet meer van belang. Daarnaast moet de norm in zijn uitwerking aansluiten bij hetgeen in maatschappelijke zin als noodzakelijk wordt beschouwd. Zo zal, als de keuze om tot een vergoeding of verstrekking over te gaan feitelijk bij de werknemer ligt, de vraag of sprake is van een noodzakelijke vergoeding of verstrekking in het algemeen negatief worden beantwoord. Dit zijn enkele voorwaarden die de invoering van een noodzakelijkheids-criterium niet hoeven te belemmeren, maar die wel nodig zijn om vooraf helderheid te bieden over de grenzen die ook bij een open norm onontbeerlijk zijn. In onderdeel 2.4 is een uitwerking van deze grenzen opgenomen.

## *2.2. Loslaten van het voordeelscriterium bij gemengde kosten*

Daadwerkelijk vereenvoudiging op het punt van gemengde kosten kan alleen worden bereikt door in die gevallen het voordeelscriterium op dit punt los te laten en te kiezen voor een andere alles-of-niets-benadering, namelijk door de noodzakelijkheid centraal te stellen met zo weinig mogelijk aanvullende regels per voorziening. Heeft een vergoeding of verstrekking betrekking op een voorziening die noodzakelijk is voor het verrichten van werkzaamheden, dan speelt het eventuele privégebruik en het daaraan verbonden privévoordeel geen rol meer. Een 'alles of niets open norm' betekent overigens niet dat alle voorzieningen met een beperkt privévoordeel altijd onbelast blijven. Het betekent niets meer dan dat het privévoordeel dat een werknemer van de voorziening heeft niet langer bepalend is voor de beantwoording van de vraag of sprake is van belastbaar loon. Om aan te sluiten bij de maatschappelijke opvattingen van wat loon is, zal veel meer de achtergrond van de voorziening een rol moeten spelen. Heeft de voorziening met name een zakelijke achtergrond en kan de werkgever in redelijkheid menen dat dit nodig is voor de uitoefening van de dienstbetrekking, dan kan het eventuele privévoordeel van die voorziening buiten beschouwing blijven als het gaat om de vaststelling van loon. Andersom kan dit ook; is een voorziening gericht op het belonen van een werknemer, maar kan deze voorziening ook bijdragen aan de uitoefening van de dienstbetrekking, dan is deze toch volledig belast. De werkgever heeft bij veel situaties zelf de fiscale gevolgen in de hand. Als hij een op zichzelf zakelijke noodzakelijke voorziening opzichtig «optuigt» met privévoordelen voor de werknemer, kan een situatie ontstaan waarin de voorziening als geheel zodanig overheersend een beloningskarakter heeft dat geen sprake meer is van een noodzakelijke voorziening. Ter illustratie van deze 'alles of niets' benadering de volgende voorbeelden.

### *Voorbeeld f:*

*Snoepfabrikant Visser organiseert voor zijn gehele verkoopstaf een driedaagse training in een viersterren motel op de Veluwe. Door een professioneel bureau wordt 5 dagdelen training verkooptechnieken gegeven. Op de eerste middag en avond staat ook een uitstapje naar Nationaal Park de Hoge Veluwe en het Kröller Muller museum op het programma. De gehele verstrekking kwalificeert als noodzakelijk en behoort daarom niet tot het loon.*

### *Voorbeeld g:*

*Assurantiekantoor Live organiseert voor zijn best presterende verkoopmedewerkers een 10 daagse reis naar de sneeuwvelden van Noord Finland, waarbij in het programma ook een paar korte workshops zijn opgenomen gericht op verkooptechniek. Het beloningskarakter van een dergelijke verstrekking is dermate overheersend dat deze niet als noodzakelijk gekwalificeerd kan*

*worden. Omdat deze verstrekking niet kwalificeert als noodzakelijk dient de gehele verstrekking als loon te worden aangemerkt en is dus belast. Uiteraard kan daarvoor de vrije ruimte gebruikt worden.*

Splitsing van de verstrekking in een onbelaste zakelijke component en een te belasten privévoordeel komt in de nieuwe systematiek niet meer voor. Ook de gerichte vrijstellingen voor reis- en verblijfkosten, die onder de huidige systematiek nog gedeeltelijk uitkomst zouden kunnen bieden, kan in theorie bij de introductie van het noodzakelijkheids criterium vervallen, zij het dat daar wel behoefte bestaat aan een maximum. Uiteraard kan voor het loonvoordeel van deze verstrekkingen de vrije ruimte benut worden. Deze voorbeelden maken ook meteen het verschil met het huidige loonbegrip duidelijk: de vaststelling van de waarde van het privévoordeel van de trip naar Finland is met het noodzakelijkheids criterium overbodig geworden. Ook is dit voorbeeld illustratief voor de eenvoudige systematiek van de werkkostenregeling: de werkgever is niet verplicht het privévoordeel bij het loon van de werknemer te tellen, maar kan daarvoor de vrije ruimte benutten. In het geval hij de vrije ruimte benut, is hij ook niet meer verplicht om per deelnemer aan de trip naar Finland vastleggingen te doen in de loonadministratie. Hij kan volstaan met de factuur/facturen te boeken in de vrije ruimte. Voordat inhoudelijk op de invulling van een open norm en de kaders daarvoor wordt ingegaan, wordt eerst ingegaan op de gevolgen van een meer open norm voor de dagelijkse praktijk.

### *2.3 Open normen*

#### 2.3.1 Voordelen van een open norm

Het noodzakelijkheids criterium vormt een open norm. Open normen zijn adaptief, efficiënt en kunnen maatwerk bieden. Open normen ademen mee met de maatschappelijke ontwikkelingen en wil een open norm maximaal tot zijn recht kunnen komen, dan is uiterste terughoudendheid geboden bij de invulling (lees: beperking) ervan. Met het noodzakelijkheids criterium krijgt de werkgever meer vrijheid de (technische) ontwikkelingen te volgen. In het bijzonder technische ontwikkelingen gaan snel. Zo is het faxapparaat bijna geheel verdwenen, een vergoeding daarvoor ligt dan ook niet voor de hand. Ook de aard van de internetverbinding thuis ontwikkelt zich snel. Verder verschijnen er steeds meer functionaliteiten op de (portable) computer en de mobiele telefoon – en op allerlei apparaten daar tussenin – die het steeds lastiger maken in de fiscale regels nog onderscheid aan te brengen. Met name tablets en smartphones groeien immers in gebruiksmogelijkheden naar elkaar toe. Juist het onderscheid in fiscale behandeling tussen de tablet en de smartphone leidt tot veel onbegrip. Dat onderscheid is overigens niet ontstaan door de werkkostenregeling, maar kent een lange historie van fiscaal maatwerk op het punt van – destijds vaste – telefonie en de computer (bekend van de inperking van pc-privéregeling) met als gevolg een onderscheid in de eis van zakelijk gebruik. Voor alle gereedschap waarvan in het gebruik ook een privévoordeel is te onderkennen, waaronder computers en tablets, geldt een eis van zakelijk gebruik van meer dan 90%. De mobiele telefoon vormt in dit verband een buitenbeentje: voor communicatiemiddelen als de mobiele telefoon geldt echter de aanmerkelijk lichtere eis dat het zakelijk gebruik minimaal 10% moet zijn. In de praktijk is het vrijwel onmogelijk aannemelijk te maken dat het zakelijk gebruik van de tablet meer dan 90% bedraagt, met als gevolg dat het privévoordeel tot het loon gerekend moet worden. Past de werkgever de werkkostenregeling al toe, dan kan hij het te belasten loon in de vrije ruimte onderbrengen. Inmiddels hebben bijvoorbeeld veel werkgevers in het kader van papierloos werken een tablet verstrekt aan daarvoor in aanmerking

komende medewerkers. Daarmee neemt ook de roep om het onderscheid weg te nemen toe. Met het noodzakelijkheids criterium is dat mogelijk.

### 2.3.2 Open normen vereisen evenwicht en vertrouwen

Open normen vergen vertrouwen, zowel van de kant van de werkgevers en werknemers als van de kant van de wetgever en uitvoeringsinstanties. Open normen gaan ook uit van evenwicht tussen die partijen. Wetgeving die in open normen voorziet heeft als vertrekpunt het vertrouwen dat werkgevers zich als inhoudingsplichtigen in beginsel willen voegen naar de geldende regels en doel en strekking achter die open norm en dat de handhaving zich beperkt tot marginale toetsing. Hiervoor is maatschappelijk draagvlak, en derhalve maatschappelijk begrip in de zin van en voor de regelgeving noodzakelijk. Een puur fiscale norm volstaat niet, het moet gaan om een algemene norm, die ook buiten de fiscaliteit betekenis en gezag heeft. Nu de gedachte achter horizontaal toezicht steeds meer is ingebed en het streven naar fiscale transparantie door inhoudingsplichtigen groeit, lijkt het maatschappelijk speelveld zich steeds beter te lenen voor open normen in wetgeving. Voor werkgevers moet ook duidelijk zijn waar de grenzen liggen. Dus niet een enkele definitie van noodzakelijkheid, maar ook de begrenzing ervan moet duidelijk zijn.

Een open norm brengt echter ook meer onzekerheid met zich mee, omdat deze niet iets zegt over de voorziening zelf, maar slechts over de achtergrond, doel en strekking van die voorziening. Inmiddels is het echter, in het kader van het horizontaal toezicht of van vooroverleg, gebruikelijk geworden dat een werkgever bij twijfel over de toepassing van een wettelijke bepaling contact zoekt met de Belastingdienst, waardoor langs die weg vooraf duidelijkheid kan worden geboden. Omdat ieder geval verschillend is, betekent dat ook dat de fiscale kwalificatie van eenzelfde voorziening de ene keer anders kan zijn dan de andere. Dat doet recht aan de maatschappelijke realiteit, maar vraagt van werkgevers tevens om kritischer te kijken naar aan wie en waarom zij een voorziening toekennen. Hoe ferm het wederzijdse vertrouwen tussen wetgever/uitvoerder en de inhoudingsplichtige ook mag zijn, er kunnen zich altijd situaties voordoen waarin de werkgever onder een open norm dermate scherpe posities inneemt, dat zich ongewenste fiscale grensverkenning voordoet. De introductie van een open norm moet daarom in de wetgeving vergezeld gaan van een duidelijke afbakening. Het moet duidelijk zijn waar de piketpaaltjes geslagen zijn waarbinnen de bewegingsvrijheid van partijen zich kan afspelen. Bij het verkennen van een open norm moet voor ogen gehouden worden dat het formuleren ervan als hoofdregel niet per definitie grote veranderingen teweeg moet brengen ten opzichte van de huidige situatie. Te grote veranderingen in het begrippenkader kunnen op zich weer nopen tot een adaptatieperiode, waarbinnen zich een tijdelijke toename van onzekerheid voordoet. Intuïtief logischere wetgeving kan daarbij helpen omdat het er toe leidt dat kwalificatievragen eenvoudiger te beantwoorden zijn en dat het aantal administratieve handelingen afneemt. De adaptatieperiode voor dergelijke logische wetgeving zal naar verwachting dan ook relatief kort zijn.

### 2.4 Begrenzings van het noodzakelijkheids criterium

Het loslaten van het privévoordeel en de introductie van een open norm betekent niet dat in het geheel geen aanvullende regels nodig zijn. Het is uiteraard de taak van de wetgever om duidelijke grenzen te trekken waarbinnen werkgevers moeten blijven. Wettelijke kaders moeten duidelijkheid bieden en tevens misbruik of te grote verschillen tussen belastingplichtigen zien te voorkomen. Zo wordt werkgevers ook de benodigde rechtszekerheid geboden. Meer algemene criteria voor zoveel

mogelijk voorzieningen in plaats van het vasthouden aan specifieke grenzen per voorziening, leidt tot een eenvoudiger systeem dat makkelijker is uit te leggen omdat het meer aansluit bij de maatschappelijke beleving van loon en geeft werkgevers (nog) meer ruimte bij het ondernemingsbeleid.

Enige voorzichtigheid van de kant van de wetgever is echter wel op zijn plaats. Hoewel het loon buiten het reguliere salaris nog geen 2% van de totale loonsom uitmaakt, loopt het totale bedrag dat hierin omgaat in de miljarden euro's en heeft het dus een aanzienlijk fiscaal en daarmee ook budgettair belang. Een open norm moet werkgevers weliswaar veel vrijheid geven, maar wel weer zodanig ingevuld dat een effectieve handhaving mogelijk is en daarmee een stabiele belastingopbrengst gewaarborgd blijft.

#### 2.4.1 Objectivering noodzaak

De noodzaak van een bepaalde voorziening is in essentie een objectief gegeven. Het vergt echter veel kennis van alle mogelijke beroepen om deze noodzaak te kunnen toetsen. Door de noodzaak van een voorziening als uitgangspunt te nemen voor de vraag of een bepaalde voorziening loon voor de werknemer vormt of niet, wordt het antwoord op de vraag 'Wat is loon?' in de praktijk vooral neergelegd bij de werkgever. Het gaat dan niet zo zeer om wat de werknemer als voordeel ervaart of wordt geacht te ervaren, maar of de werkgever heeft beoogd de werknemer het noodzakelijke instrumentarium te verstrekken voor de uitoefening van diens werk.

Dit brengt ook mee dat de werkgever moet kunnen verantwoorden waarom hij een bepaalde voorziening wel of niet tot het loon heeft gerekend. Gevolg van de introductie van een noodzakelijkheids criterium in het loonbegrip (en het in zoverre vervallen van het voordeels criterium daarin) is immers dat noodzakelijke voorzieningen de 'loonpoort' niet doorkomen en dus niet langer in de loonadministratie hoeven te worden verantwoord. Waar werkgevers dus meer vrijheid en minder administratieve lasten krijgen, wordt er door een noodzakelijkheids criterium ook veel meer verantwoordelijkheid bij hen neergelegd en zijn er minder regels waarop zij zich kunnen baseren. Die nieuwe verantwoordelijkheid houdt onder meer in dat de werkgever per werknemer, althans per groep werknemers die vergelijkbare werkzaamheden verrichten, moet verantwoorden waarom een voorziening voor die groep werknemers noodzakelijk is. De noodzaak van een tablet voor de vertegenwoordiger is aannemelijker dan de noodzaak daarvan voor de interieurverzorgster. Het tegenovergestelde geldt voor schoonmaakhandschoenen.

Zoals aangegeven zal het in eerste instantie de werkgever zijn die bepaalt wat de werknemer voor zijn werk nodig heeft en welke voorzieningen voor een goede uitoefening van de dienstbetrekking ook noodzakelijk zijn. Dit impliceert wel dat uitgegaan wordt van een geobjectiverde redelijkheid van een weldenkende werkgever. Maar de werkgever kan er immers belang bij hebben om voorzieningen als noodzakelijk te bestemmen omdat zij daarmee buiten het loonbegrip blijven. Waar in noodzakelijke voorzieningen ook een substantieel privévoordeel voor de werknemer onderkend kan worden, neemt het belang van een helder en begrijpelijk toetsingskader toe.

#### 2.4.2 Redelijkheidstoets

Als eerste geldt de objectivering van het oordeel van de werkgever als een marginale toets. Door uit te gaan van een redelijk handelend werkgever wordt een objectivering opgenomen. Van een werkgever mag immers verwacht worden dat hij opereert als een ondernemer die streeft naar een zo hoog mogelijke winst. Voorzieningen die geen bijdrage leveren aan het



bedrijfsproces zal een redelijke werkgever daarom zoveel mogelijk achterwege laten. Mocht er desalniettemin sprake zijn van twijfel over bedrijfsmatige afwegingen dan ligt het vervolgens op de weg van de inspecteur om te bewijzen dat de voorziening (primaire) met een oogmerk van bevoordeling/beloning van de werknemer is gegeven. Met het redelijkheids criterium krijgt de Belastingdienst de mogelijkheid bijvoorbeeld een vergoeding voor een faxapparaat tot het loon te rekenen. Het ligt voor de hand dat dit (nog) eerder zal spelen in gevallen waarin de relatie tussen werkgever en werknemer een minder zakelijk karakter kan hebben, zoals bij directeur-grootaandeelhouders en in familieverhoudingen.

#### 2.4.3 Feitelijk gebruik

Verder is het zo dat de voorziening feitelijk en daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking moet worden gebruikt. De omvang of de intensiteit van dat gebruik is indicatief, maar op zichzelf beschouwd niet doorslaggevend. Bij de vraag of een voorziening feitelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking wordt gebruikt kan het ook gaan om het resultaat van de voorziening. Te denken is aan cursussen om de benodigde kennis bij te houden of te vergroten voldoen aan het vereiste dat de voorziening feitelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking wordt gebruikt. Voor fitness bijvoorbeeld geldt dat in het algemeen niet, als slechts sprake is van een voorziening die hooguit in algemene zin bijdraagt aan de uitoefening van de dienstbetrekking, en daarvoor niet specifiek noodzakelijk is. Dit is alleen anders bij beroepen die een bijzonder fitheidsniveau vergen.

#### 2.4.4 Financiële last bij werkgever

Daarnaast is nog van belang de financiële verantwoordelijkheid; is het de werkgever die betaalt en bepaalt? Voor een noodzakelijke voorziening ligt deze verantwoordelijkheid ten principale bij de werkgever. In het algemeen ligt ook het initiatief bij hem. Dat staat overigens niet in de weg van vaste kostenvergoedingen voor door de werknemer aangeschafte en betaalde voorzieningen, zolang de werkgever maar expliciet bepaalt, welke voorzieningen uit de vergoeding bekostigd moeten worden. Dat de werkgever moet bepalen welke voorziening noodzakelijk is, betekent overigens niet dat de werknemer geen keuze mag hebben in de vorm van de voorziening. Aan het noodzakelijkheids criterium is nog steeds voldaan, ook als de werknemer de keuze maakt voor bijvoorbeeld het merk mobiele telefoon. In het geval een werkgever een groep werknemers in het kader van bereikbaarheid voorziet van een mobiele telefoon, maar bereid is op verzoek van een enkele werknemer ook de kosten van een «upgrade» naar een smartphone voor zijn rekening te nemen, dan zal hij bij navraag door de inspecteur wel aannemelijk moeten maken waarom deze upgrade noodzakelijk is (voor de betreffende werknemer).

Het uitgangspunt dat, om als noodzakelijke voorziening te gelden, de werkgever moet bepalen en betalen, heeft tot gevolg dat van cafeteria-regelingen, waar in het algemeen de werknemers zelf mag bepalen of hij van een voorziening gebruik maakt, minder aantrekkelijk worden.

#### 2.5 Uitzonderingen op de hoofdregel

Het noodzakelijkheids criterium wordt dus zoals hierboven beschreven door objectivering verder afgekaderd. Voor de praktijk biedt zo'n open norm te weinig duidelijkheid en zekerheid. Dit diametraal tegenover de wetgeving van een zeer fijnmazige stelsel een meer risicomijdend karakter, waarmee de toepassing voor zoveel mogelijk specifieke situaties wordt vastgelegd, waar de praktijk in het verleden aan gewend is geraakt.

Om meer duidelijkheid te bieden en de toepasbaarheid van het noodzakelijkheids criterium te vergroten zijn nadere beperkingen gewenst.

### 2.5.1 Eerste levensbehoeften versus noodzakelijkheid

Bij de toepassing van het noodzakelijkheids criterium zal bij sommige voorzieningen niet altijd duidelijk zijn of de voorziening slechts bijdraagt aan de uitoefening van de dienstbetrekking (en dus zakelijk is maar niet noodzakelijk) en wanneer die voorziening daadwerkelijk noodzakelijk is. Sommige voorzieningen hebben nu eenmaal een zodanige verwevenheid met het privéleven dat zij een afzonderlijke beoordeling vergen. Deze problematiek speelt met name bij de eerste levensbehoeften. Het gaat daarbij vooral om voorzieningen als eten, drinken, slapen, kleding. Zo kan bepaalde kleding vanuit de optiek van de werkgever noodzakelijk zijn voor de goede uitoefening van de dienstbetrekking omdat de werknemer onmiddellijk herkenbaar moet zijn als werknemer van de onderneming. Daarentegen moet voorkomen worden dat iedere werkgever gaat voorzien in kleding onder het mom van noodzaak voor de bedrijfsvoering, terwijl de primaire gedachte daarachter bevoordeling van de werknemer is. Zo bestaat nu ook al het verschil tussen «puur» (nood)zakelijke kleding en kleding. Sportkleding met bedrijfslogo vormt in het algemeen loon in natura, is daardoor belast maar kan uiteraard wel onbelast vanuit de vrije ruimte worden gegeven.

Iedere individu, ongeacht zijn dienstbetrekking, maakt kosten voor eerste levensbehoeften. Het blijkt echter bijzonder lastig om de noodzaak voor de uitoefening van de dienstbetrekking en de algemene noodzaak van eerste levensbehoeften van elkaar te kunnen scheiden. Als uitgangspunt voor noodzakelijke voorzieningen in de sfeer van eerste levensbehoefte geldt dat voorzieningen waar de werknemer zich in redelijkheid niet aan kan onttrekken als noodzakelijk worden beschouwd. Dat is ook thans het geval. Bekend voorbeeld is huisvesting aan boord van een zeeschip. Het privévoordeel daarvan behoort ook thans niet tot het loon. Hetzelfde geldt voor de dienstreis.

Ook andere voorzieningen in de sfeer van eerste levensbehoeften zijn in het verleden niet tot het loon gerekend. Een maaltijd op koopavond bijvoorbeeld voorziet in een eerste levensbehoefte en is tevens noodzakelijk. Daarom behoort de vergoeding of verstrekking van een maaltijd op koopavond niet tot het loon. Hiervoor is een palet aan detailregelingen ontstaan. Daarom ligt het voor de hand bij toepassing van het noodzakelijkheids criterium in het verlengde van de bestaande regels rond kleding, maaltijden en verblijfkosten elders, aansluiting te zoeken bij de in het verleden ontwikkelde inzichten. Met een open norm als het noodzakelijkheids criterium zou dat ook zonder al te veel detailregels moeten kunnen. Bijvoorbeeld de orthodontist die zijn assistentes in uniforme witte kleding steekt. In de consultatie zal, in het bijzonder op het punt van eerste levensbehoeften, moeten blijken in hoeverre de praktijk behoefte heeft aan een concreet toetsingskader als bijvoorbeeld de eis van bedrijfslogo's van 70 cm<sup>2</sup> per kledingstuk.

### 2.5.2 Gerichte vrijstellingen en het noodzakelijkheids criterium

Het noodzakelijkheids criterium valt in principe samen met de uitgangspunten van de huidige gerichte vrijstellingen. Toch kunnen zij niet zonder meer vervallen. In hoofdstuk 1 is reeds aangegeven dat meer regels juist soms voor minder administratieve lasten zorgen omdat zij duidelijkheid scheppen en werkgevers hierdoor geen lastig te maken onderscheid hoeven te maken in verschillende voorzieningen die dicht tegen elkaar aanliggen, maar die deels als noodzakelijk en deels als beloning kunnen worden gekenschetst. Het sprekende voorbeeld zijn de reiskosten. Het onderscheid tussen zakelijke reizen en de daarmee wettelijk gelijkgestelde

reizen, en reiskosten woning-werk is moeilijk te maken. De huidige regeling werkt goed en het laten vervallen van deze gerichte vrijstelling zou ertoe leiden dat voor (noodzakelijke) zakelijke reizen de werkelijke kosten belastingvrij kunnen worden vergoed in plaats van tot maximaal € 0,19 per kilometer.

Ook de gerichte vrijstelling voor scholing en de gerichte vrijstelling voor onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden liggen dicht tegen elkaar. Ook op dit punt is het niet wenselijk deze faciliteiten te splitsen in een deel dat gericht is op de vervulling van de dienstbetrekking, en dus noodzakelijk, en een gedeelte dat dat niet is. Dit onderscheid zal in de praktijk ook niet altijd eenvoudig zijn te maken en bovendien zou een beperking van faciliteiten voor overige vormen van onderwijs (immers niet noodzakelijk) zonder nadere maatregel tot een aftrekpost leiden in de inkomstenbelasting.

Met betrekking tot verhuiskosten moet geconstateerd worden dat deze in het algemeen niet binnen het noodzakelijkheids criterium vallen en dat er ook geen andere objectieve reden is waarom voor verhuiskosten een uitzondering op de systematiek zou moeten worden gemaakt (ook niet als de werkgever daardoor lagere reiskostenvergoedingen kan geven). Dat kan anders zijn als het gaat om bedrijfsverplaatsingen of verplaatsingen naar een andere vestiging van de werkgever.

### 2.5.3 Niet buiten beschouwing te laten privévoordeel

Tevens zijn er situaties te onderkennen waarin het ook naar maatschappelijke opvattingen en uit overwegingen van draagkracht en gelijke behandeling niet gewenst is om een voorziening buiten beschouwing te laten. Als privégebruik van een noodzakelijke voorziening leidt tot een absoluut en relatief omvangrijke beloningscomponent, ligt een uitzondering op de hoofdregel dat eventuele privévoordelen van een op zich noodzakelijke voorziening geen loon vormen voor de hand. Een limitatieve opsomming van dergelijke voorzieningen, die overigens tot het minimum beperkt moet worden, geeft duidelijkheid en zekerheid en geniet daarom de voorkeur. Dit betreft het privégebruik van de auto van de zaak en de ter beschikking gestelde woning. Het niet als loon aanmerken van deze in potentie omvangrijke voordelen, zou de betrokkenen een ongerechtvaardigd voordeel opleveren. De bestaande waarderingsregels voor de auto en de woning van de zaak kunnen daarom bij toepassing van het noodzakelijkheids criterium in stand blijven.

### 2.6 Gevolgen

Zoals steeds is benadrukt moet het noodzakelijkheids criterium het loonbegrip begrijpelijker en zo de werkkostenregeling eenvoudiger te maken. Dat betekent ook dat de fiscale beoordeling van een voorziening eenvoudiger wordt. De invoering van een nieuw criterium roept altijd vragen op, ook naar overzichten wat er nu precies verandert. Een open norm geeft bij aanvang ook meer onzekerheid en behoefte aan voorlichting. Dat is geen reden om «lijstjes met noodzakelijke kosten» te produceren, ook al omdat de opvattingen door het tijdsverloop kunnen wijzigen en zo'n lijstje niet meer voldoet en per werkgever kunnen verschillen. Omdat noodzakelijkheid altijd afhankelijk is van de specifieke omstandigheden van het geval is het ook niet wenselijk om dat criterium in te vullen met lijstjes zoals dat onder de bestaande regimes van vergoedingen en verstrekkingen en de werkkostenregeling het geval was. De periode van onduidelijkheden zal echter vanwege de verbeterde aansluiting met de maatschappelijke opvattingen naar verwachting beperkt zijn.

De vraag is wat het noodzakelijkheids criterium betekent voor de inhoudingsplichtige en zijn werknemers.

### 2.6.1 Inhoudingsplichtigen

Eerder is reeds aangegeven dat de beoordeling of een bepaalde voorziening noodzakelijk is, in eerste instantie bij de werkgever ligt. Daarmee heeft hij dan ook bij aanvang een beperkte bewijsvoorsprong. De werkgever moet van die voorzieningen aannemelijk kunnen maken dat hij het initiatief nam voor de voorziening en dat de kosten voor zijn rekening komen. Het is vervolgens in voorkomend geval aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat een dergelijke voorziening redelijkerwijs niet als noodzakelijk voor de uitoefening van de dienstbetrekking kan worden beschouwd. Hiervoor geldt de vrije bewijsleer. Het hangt van de omstandigheden af hoe de bewijspositie verschuift. In de situatie waarin de werknemer ook aandeelhouder is in het lichaam waarvoor hij werkzaamheden verricht, lopen de hoedanigheid van werkgever en werknemer in bepaalde mate door elkaar, wat mogelijk afbreuk doet aan de zakelijke afweging van de werkgever. In dergelijke gevallen zal geen overwegende betekenis worden toegekend aan het oordeel van de werkgever voor de vraag of van een noodzakelijke voorziening sprake is. Hetzelfde kan gelden in familieverhoudingen of in anderszins gelieerde verhoudingen.

### 2.6.2 Werknemers

Afspraken tussen werkgevers en werknemers over privégebruik van zakelijke voorzieningen hebben een arbeidsvoorwaardelijk karakter. Dat is zo en dat blijft zo. De doorwerking naar collectieve arbeidsovereenkomsten blijft, anders dan bij de introductie van de werkkostenregeling, naar verwachting beperkt.

Het feit dat de werkgever de kosten voor de noodzakelijke voorziening ook voor zijn rekening moet nemen leidt er mogelijk toe, dat de toepassing van cafetarieregelingen afneemt, of het karakter daarvan wijzigt.

### 2.6.3 Gevolgen voor de uitvoering door de Belastingdienst

De vrije bewijsleer in fiscalibus zorgt ervoor dat de bewijspositie van de inspecteur er door de invoering van het noodzakelijkheids criterium er niet eenvoudiger op wordt. Het is aan hem om aan te geven waarom een voorziening, die de werkgever noodzakelijk acht, toch een beloningskarakter heeft.

Voorlichting werkt daarbij ondersteunend. Nu werkgevers minder wettelijk houvast hebben en niet zeker weten of de Belastingdienst een voorziening wel of niet als noodzakelijk zal accepteren, zullen zij mogelijk voorzichtig worden met vergoeden en verstrekken. Hierdoor zullen wellicht bepaalde voorzieningen in de heffing worden betrokken (althans niet buiten de loonpoort blijven), die met een redelijke toepassing van het noodzakelijkheids criterium niet tot belastingheffing zouden hoeven leiden (en ook niet in de vrije ruimte onder hoeven te worden gebracht). Als de werkgever de voorziening tot het individuele loon rekent, zal de werknemer daar dan wellicht bezwaar tegen maken. Overigens zullen werkgevers zich waarschijnlijk vaker tot de Belastingdienst wenden met verzoeken om zekerheid vooraf. Toch zullen er naar verwachting ook werkgevers zijn die de rand van het redelijke opzoeken en binnen (en wellicht soms buiten) de maximale grenzen van het toelaatbare onbelast voorzieningen aan het personeel geven. De inspecteur heeft te allen tijde, ook indien sprake is van een open norm, de mogelijkheid de desbetreffende vergoedingen of verstrekkingen te toetsen aan het noodzakelijkheids criterium en indien nodig, alsnog tot belastingheffing over te gaan. Uiteraard gelden alsdan de normale regels van bezwaar en beroep.

## 2.7 Conclusie

Het noodzakelijkheidscriterium heeft de charme van de eenvoud, maar mag niet gezien worden als oplossing voor alle problemen. Aan de ene kant zijn de voordelen aanzienlijk. De problematiek van gemengde kosten neemt sterk af, omdat bij noodzakelijke voorzieningen niet meer gekeken hoeft te worden naar het privévoordeel. Ook zal het aantal detailregelingen sterk afnemen. Nieuwe ontwikkelingen die de uitoefening van de dienstbetrekking ondersteunen kunnen in principe vlot zonder fiscale consequenties toegepast worden.

Aan de andere kant zijn er nadelen waar niet licht over gedacht mag worden.

Allereerst ontstaan waarderingkwesties van voorzieningen waarvan het noodzakelijk karakter ontbreekt of waar sprake is van een eerste levensbehoefte, en die momenteel niet in de heffing worden betrokken.

Voorts wordt de aandacht meer gericht op het beloningskarakter van voorzieningen die *niet* noodzakelijk zijn. Daarom zal de roep om behoud van fiscale faciliteiten voor zulke voorzieningen – denk daarbij aan personeelsfeesten, personeelskorting, fietsen, algemene fitness etcetera – veel luider klinken.

Tenslotte moet een nieuw criterium zich in de praktijk zetten, er zal jurisprudentie worden gevormd. Daarom zullen onduidelijkheden en interpretatieverschillen in aanvang de betrokkenen (werkgevers, de adviespraktijk en de Belastingdienst) volop bezighouden.

## **Hoofdstuk 3. Het wegnemen van knelpunten binnen bestaande systematiek**

### 3.1 Algemeen

In dit hoofdstuk komt een aantal door het bedrijfsleven als zodanig ervaren knelpunten aan de orde die, ongeacht de invoering van een noodzakelijkheidscriterium kunnen worden weggenomen. Het betreft dan vooral versoepeling van de administratieve uitwerking. In de praktijk heeft de met de werkkostenregeling versterkte aansluiting tussen de loonaangifte en de financiële administratie geleid tot meerdere signalen, die samenhangen met de afrekeningsystematiek. Werkgevers die zijn overgestapt zijn zeer positief dat de aansluiting zorgt voor een eenvoudiger beheersing van de personeelskosten. Sommige werkgevers hebben moeite met de aansluiting, in het bijzonder werkgevers die de loonaangifte hebben uitbesteed en werkgevers waarvan de financiële administratie niet per loontijdvak afgesloten wordt. Door afstand te nemen van de tijdvakgedachte in de loonaangifte bij de afrekening van de overschrijding van de vrije ruimte kan dit administratieve knelpunt weggenomen worden.

Voorts wordt een aantal specifieke knelpunten binnen de werkkostenregeling beschreven, zoals het werkplekcriterium en het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen. In dit onderdeel wordt het spanningsveld tussen generieke en specifieke oplossing sterk naar voren. De mogelijkheden om deze knelpunten weg te nemen en de gevolgen daarvan worden toegelicht.

### 3.2 Afrekenen overschrijding vrije ruimte werkkostenregeling

De huidige wetgeving kent drie verschillende manieren waarop bij overschrijding van de vrije ruimte in de werkkostenregeling de verschuldigde eindheffing bepaald en betaald mag worden. De hoofdregel is dat per tijdvak wordt bezien wat de op grond van de loonsom in dat tijdvak beschikbare vrije ruimte is, en dat bij een eventuele overschrijding daarvan ieder tijdvak afzonderlijk wordt afgerekend. Het per tijdvak

moeten toetsen van een eventuele overschrijding van de vrije ruimte vergt aansluiting tussen de financiële administratie en de salarisadministratie. Dat is lastig, omdat de tijdvakken van beide administraties niet synchroon afsluiten.

Als alternatief voor de afrekening per tijdvak zijn er twee voorschotmethoden toegestaan. Daarbij wordt niet uitgegaan van de loonsom in het aangiftetijdvak, maar van de loonsom in het vorige kalenderjaar. Na afloop van het jaar vindt herrekening plaats. Beide methoden vereisen nog wel maandelijkse afstemming tussen loonaangifte en de financiële administratie.

Met name starters, die geen historie kennen om de voorschotmethode op te baseren en kleinere ondernemers uit het MKB die hun financiële administratie hebben afgestemd op de cyclus van de btw-aangifte kunnen onvoldoende met de drie afrekenmethoden uit de voeten. Deze knelpunten kunnen weggenomen worden door op het punt van afrekenmethodiek het loontijdvak niet ten principale als afrekenmoment te hanteren. Er wordt gedacht aan te sluiten bij het standaardtijdvak voor de btw van drie maanden of eens per jaar af te stemmen en af te rekenen.

In overleg met de praktijk wordt naar een invulling gezocht die breed uitvoerbaar is.

### *3.3 Salderingsmogelijkheden*

Het Nederlandse bedrijfsleven kent een aantal tienduizenden kleinere en grotere concerns, waarbij de werknemers van de verschillende concernonderdelen regelmatig met elkaar samenwerken en waarbij ook gezamenlijk voorzieningen worden vergoed, verstrekt of ter beschikking worden gesteld. Voor degene die de loonadministratie moet doen binnen zo'n concern of concernonderdeel is niet altijd eenvoudig na te gaan, in welke mate het gebruik en het voordeel van die voorzieningen bij de verschillende concernonderdelen neer moet slaan. De werkkostenregeling vergt daarom bijkomende administratieve vastleggingen om kosten en benutten van de vrije ruimte in overeenstemming met de inhoudingsplicht te brengen. Dat staat echter haaks op de gedachte achter de vrije ruimte waarbij juist het bijhouden op persoonsniveau achterwege moest kunnen blijven.

In beginsel is het meest eenvoudige systeem om na afloop van het kalenderjaar alle vrije ruimtes van de verschillende concernonderdelen met elkaar te salderen. Daarbij past dat het boeken van een rekening voor een voorziening die ten bate komt aan de werknemers van verschillende concernonderdelen, dan bij één van de concernonderdelen waarvan de werknemers gebruik maken van de voorziening naar keuze plaats kan vinden. Via saldering na afloop van het kalenderjaar vloeit alles immers samen in de gezamenlijke vrije ruimte. Een eventuele naheffingsaanslag zou dan aan het concernonderdeel dat de saldering toepast moeten worden opgelegd.

### *3.4 Overige punten*

#### *3.4.1 Knelpunten die samenhangen met het werkplekcriterium*

De werkkostenregeling heeft met het werkplekcriterium een nieuw criterium geïntroduceerd om op collectieve wijze voorzieningen die weliswaar binnen het brede loonbegrip vallen, maar waarvan het maatschappelijk niet wenselijk is het (zeer beperkte) privévoordeel te belasten, buiten de heffing te laten. Voorzieningen die in ieder geval deels op de werkplek gebruikt worden, kennen daarom een nihilwaardering. Het werkplekcriterium werkt uit als een forfaitaire regeling; het is een benadering van de werkelijkheid. In het algemeen zullen voorzieningen

die de werkplek niet verlaten, overwegend zakelijk worden gebruikt en noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de dienstbetrekking en dienen-gevolge zal het privévoordeel daarom beperkt zijn.

Het werkplekcriterium is niet bijzonder fijnmazig te noemen. Hoewel het ook past in het oude regime van vergoedingen en verstrekkingen, zijn het juist de verschillen met het oude regime die als verslechtering worden ervaren, ongeacht of het gaat om een voorziening met een onmiskenbaar privévoordeel of niet. Knelpunten als gevolg van het werkplekcriterium die regelmatig worden genoemd zijn de fitness, de parkeerplaats buiten het eigen terrein van de werkgever en sommige ARBO-voorzieningen. Het merendeel van deze knelpunten is een gevolg het door de nihilwaarde-ningen ontstane onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen. Dat geldt overigens niet voor de parkeerplaats buiten het eigen terrein van de werkgever.

Aan deze knelpunten is veelal tegemoet te komen door het treffen van specifieke maatregelen.een specifieke regeling. Dat staat haaks op het streven naar eenvoud, terwijl dit ook de samenhang en systematiek van de werkkostenregeling niet ten goede komt. Bij zakelijke vergoedingen en verstrekkingen met een bijkomstig privévoordeel is een oplossing te vinden in het herintroduceren van het beloningsvoordeelcriterium, geen loon ontstond als het ging om min of meer bijkomstige «bijvangst» van zakelijke vergoedingen en verstrekkingen.

#### 3.4.2 Verschillende behandeling vergoedingen en verstrekkingen

Met de werkkostenregeling is de gelijke behandeling van vergoedingen en verstrekkingen bij verschillende posten losgelaten. Dat is gebeurd om het aantal verplichte administratieve handelingen terug te brengen. Een vergoeding moet op werknemersniveau vastgelegd worden en getoetst kunnen worden. Voor een verstrekking is dat niet nodig: de factuur volstaat om te toetsen. Dit onderscheid ligt dus aan de bron van de administratieve lastenverlichting die met de werkkostenregeling is beoogd. Zoals in vorige subparagraaf is gezegd hangen de nihilwaarde-ningen meestal samen met de werkplek. Het onderscheid tussen vergoe-dingen en verstrekkingen 'dwingt' werkgevers ertoe om hun bedrijfs-voering aan te passen. Waar een vergoeding efficiënter is kiest men nu voor de natura-vorm (al dan niet via een geforceerde intermediaire constructie) met het oog op de fiscale gevolgen. Het herintroduceren van de gelijke behandeling van vergoedingen en verstrekkingen zou dergelijk gedrag onnodig maken en laat zich goed denken los van een noodzakelijkheids-criterium. Het wegnemen van het onderscheid leidt evenwel tot een verhoging van de administratieve lasten.

#### 3.4.3 Vervallen gerichte vrijstellingen in de werkkostenregeling

Voor het MKB pleit voor het vervallen van de gerichte vrijstellingen ten gunste van de vrije ruimte. Voor deze categorie ondernemers spelen hier twee kernoverwegingen: met de gerichte vrijstellingen zijn de meeste administratieve lasten gemoeid, en de vrije ruimte wordt dan hoger en biedt daarmee meer flexibiliteit. Een dergelijke ingreep is eerder, voorafgaand aan de introductie van de werkkostenregeling reeds overwogen. De herverdelingseffecten zijn dan aanzienlijk groter dan met de huidige gerichte vrijstellingen. Dat komt omdat het voorzieningen-niveau van werkgevers bijzonder zowel qua hoogte als qua diversiteit sterk uiteenloopt. De evaluatie bevestigt dat beeld. Overigens, ook voor een eventueel hoog/laag regime geldt dat de herverdelingseffecten buitengewoon groot zijn. Daarom worden dergelijke maatregelen niet overwogen.

#### 3.4.4 Gebruikelijkheids criterium

De werkkostenregeling geeft werkgevers meer vrijheid om afspraken met werknemers te maken over omzetten van belast loon in een vergoeding of verstrekking die hij in de vrije ruimte onderbrengt. Die vrijheid is, ter voorkoming van excessen en tariefarbitrage, afgebakend met een gebruikelijkheidstoets. De omvang van omzettingen van belast loon naar de vrije ruimte mag niet in belangrijke mate afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. Als voorbeeld: de verstrekking aan het personeel van een middelgroot bedrijf ter gelegenheid van kerst van een flatscreen is niet ongebruikelijk te noemen. In toenemende mate wordt in de praktijk de vraag gesteld naar de reikwijdte van het gebruikelijkheids criterium. Ook bij de gebruikelijkheidstoets is sprake van een open norm. De wetgever heeft er bij de invoering van de werkkostenregeling bewust voor gekozen een open norm te hanteren en hieraan in de praktijk invulling te laten geven. Uit de praktijk komen signalen dat er mogelijk toch behoefte is aan duidelijke kaders. In de consultatie zal aan dit punt aandacht besteed worden.

#### 3.4.5 Deeltijders met lage lonen

De systematiek van de werkkostenregeling kenmerkt zich door een generieke vrijstelling op loonsomniveau. Naarmate een werkgever meer relatief laag betaald personeel heeft, is – gemiddeld per werknemer gemeten – minder vrije ruimte beschikbaar. Dit effect wordt versterkt in geval dit personeel ook nog eens relatief veel in deeltijd werkt. Het is met name de detailhandel die dit effect als sterk nadelig ervaart. In deze sector speelt de fiscale faciliteit van de personeelskorting een rol, waarvan het beloningskarakter voorop staat. Een forfaitaire berekeningsmethodiek voor de vaststelling van de vrije ruimte waarin rekening wordt gehouden met de deeltijdfactor of met een vast bedrag per werknemer zou voor het genoemde effect kunnen verminderen, maar is in de uitwerking complex en leidt tot meer herverdeling.

Een specifieke vrijstelling voor producten uit eigen bedrijf op loonsomniveau kan een alternatieve oplossing bieden. Een dergelijke maatregel kan genomen worden ongeacht de invoering van het noodzakelijkheids criterium, maar gaat – bij de eis van budgetneutraliteit – ten koste van de sectoren zonder een dergelijke korting.

#### 3.4.6 Overig

Zoals in onderdeel 2.3 al aan de orde is geweest leidt het onderscheid in fiscale behandeling tussen de mobiele telefoon en de tablet tot veel onbegrip. Het wegnemen van dit onderscheid, los van het noodzakelijkheids criterium, kan twee kanten op gaan: op de eis van zakelijk gebruik van de mobiele telefoon wordt de hoofdregel van toepassing (meer dan 90% zakelijk gebruik) of omgekeerd wordt voor tablets en computers de eis van zakelijk gebruik even licht als bij de mobiele telefoon (een percentage ergens tussen is om bewijstechnische redenen niet realistisch). Gezien de absolute omvang van het bedrag dat is gemoeid met de voorzieningen communicatiemiddelen en computers, heeft het gelijktrekken van de gebruikseisen naar 10% zakelijk gebruik budgettaire gevolgen. In geval van de eis van budgetneutraliteit zal de vrije ruimte krimpen als ook voor computers nog slechts een zakelijkheidseis van 10% zou worden gesteld. Bovendien zou dat betekenen dat de in het verleden afgeschafte pc-privéregeling onverkort terugkeert. Bij deze regeling werden computers in dermate grote mate vanuit een beloningsperspectief verstrekt, dat de regeling totaal uit de hand liep. Het optrekken van de mobiele telefoon naar de eis van meer dan 90% zakelijk gebruik zou in de praktijk tot grote weerstand leiden. Het noodzakelijkheids criterium maakt,



voor zover de computer, de tablet of de mobiele telefoon noodzakelijk zijn, een einde aan het onderscheid en voorkomt tegelijkertijd dat toekomstige technische ontwikkelingen nieuwe detailregelingen vergen.

### *3.5 Gevolgen*

Uitgangspunt van dit hoofdstuk is, dat de beschreven maatregelen een bijdrage leveren aan verbetering van de werkkostenregeling binnen de bestaande vormgeving. De maatregelen op administratief terrein (onderdeel 3.2 en onderdeel 3.3) kunnen ook los van deze vormgeving, in combinatie met het noodzakelijkheids criterium getroffen worden.

#### *3.5.1 Inhoudingsplichtigen*

De maatregelen op administratief terrein vormen voor die groepen werkgevers die met dergelijke knelpunten te maken heeft, een aanmerkelijke verbetering in de uitvoerbaarheid van de werkkostenregeling. Met de overige maatregelen worden de bezwaren weliswaar weggenomen of afgevlakt, maar zijn er vanwege de eis van budgetneutraliteit ook verliezers, in het bijzonder werkgevers die niet de beschreven knelpunten niet ervaren.

#### *3.5.2 Werknemers*

Naar verwachting hebben de maatregelen uit dit hoofdstuk geen gevolgen voor de arbeidsrechtelijke afspraken tussen werkgever en werknemer.

#### *3.5.3 Gevolgen voor de uitvoering door de Belastingdienst*

De beschreven verbeteringen op administratief terrein alsmede het wegnemen van andere knelpunten binnen de werkkostenregeling hebben nagenoeg geen invloed op de uitvoering door de Belastingdienst.

### *3.6 Conclusies*

De praktijk heeft een aantal knelpunten in de werkkostenregeling geconstateerd. Een deel van de knelpunten vloeit rechtstreeks voort uit de systematiek van de werkkostenregeling, die vooral gericht is op de wens tot vereenvoudiging. In dat kader kan nog een slag gemaakt worden door de afrekensystematiek te vereenvoudigen, ongeacht of gekozen wordt voor het noodzakelijkheids criterium. Het wegnemen van andere genoemde knelpunten zou leiden tot een meer maatwerk, meer specifieke regelingen en minder eenvoud.

In de consultatie moet duidelijk worden of een maatregel om eens per jaar af te rekenen de uitvoerbaarheid vergroot, in het bijzonder voor MKB en starters.