

Beleidskader toepassing werkkostenregeling sector Rijk

1. De werkkostenregeling

In dit beleidskader is beschreven op welke wijze de werkkostenregeling (WKR) binnen de sector Rijk wordt toegepast en wat daarbij het toepassingsbereik is. Voor de inwerkingtreding van de Wet normalisering rechtspositie ambtenaren per 1 januari 2020 was de toepassing daarvan opgenomen in circulaire.¹ Toekomstige beleidswijzigingen rond de toepassing van de WKR binnen de sector Rijk zullen leiden tot aanpassing van dit beleidskader.

Een inhoudingsplichtige kan vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen aanwijzen als eindheffingsloon. Tot een bepaald wettelijk vastgelegd percentage van de totale fiscale loonsom van de inhoudingsplichtige zijn deze vergoedingen, verstrekkingen of terbeschikkingstellingen onbelast.² Dit wordt de vrije ruimte genoemd. Bij overschrijding van de vrije ruimte is een inhoudingsplichtige over het meerdere een eindheffing verschuldigd van 80%.

Daarnaast blijven bepaalde loonbestanddelen onbelast op grond van nihilwaarderingen of overige vrijstellingen. Voorzieningen op de werkplek, zoals ter beschikking gestelde en op de werkplek gedragen werkkleding en koffie, thee en de kopieermachine op de werkplek, zijn bijvoorbeeld op nihil gewaardeerd. Een voorbeeld van een overige vrijstelling is de pensioenaanspraak.

Gerichte vrijstellingen

De WKR kent een aantal gerichte vrijstellingen die ervoor zorgen dat de aangewezen vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen niet ten koste gaan van de vrije ruimte. Voorbeelden van gerichte vrijstellingen zijn (genormeerde) reiskosten, vergoeding van een voor de dienstbetrekking aangevraagde verklaring omtrent gedrag (VOG), studiekosten en verhuiskosten.

Aanwijzing voor vrije ruimte

Loonbestanddelen die een inhoudingsplichtige onder de vrije ruimte wil laten vallen, moeten uiterlijk op het moment van vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen worden aangewezen. Gebeurt dat niet dan worden deze loonbestanddelen tot het loon van de werknemer gerekend.³

Op grond van de fiscale wetgeving heeft een inhoudingsplichtige grotendeels de vrije keuze om te bepalen welke vergoedingen of verstrekkingen hij voor de aanwijzing in aanmerking wil laten komen. Enkele specifieke vergoedingen en verstrekkingen mogen niet onder de vrije ruimte worden gebracht. Het betreft onder meer de dienstwoning, de auto van de zaak (fiscale bijtelling) en boetes.

Nadere informatie over de WKR is te vinden op de website van de Belastingdienst (met name in het Handboek Loonheffingen).

2. Besluitvorming toepassing werkkostenregeling

De Interdepartementale Commissie Bedrijfsvoering Rijk (ICBR) heeft in 2012 besloten over de invoering van de WKR bij de sector Rijk met ingang van 1 januari 2013. Dit betrof de onderstaande elementen.

Rijksbrede toepassing

De vrije ruimte wordt rijksbreed toegepast.⁴ Dit houdt in dat in het geval enkele organisaties de vrije ruimte hebben overschreden en andere organisaties de vrije ruimte nog niet volledig hebben gebruikt, de vrije ruimte kan worden overgedragen, zodat rijksbreed de fiscale last wordt beperkt. In het geval een overschrijding van de vrije ruimte resteert komt de verschuldigde eindheffing voor die overschrijding volledig voor rekening van de organisatie waar de overschrijding heeft plaatsgevonden. In

¹ Staatscourant 2013, 26934 (Circulaire toepassing werkkostenregeling sector Rijk); De WKR is per 1 januari 2013 rijksbreed ingevoerd. De toepassing van de WKR is sindsdien ongewijzigd voortgezet, zie bijvoorbeeld Staatscourant 2019, 70941.

² Artikel 31a, tweede en derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964).

³ Hierbij wordt opgemerkt dat als een werknemer geen recht blijkt te hebben op een vergoeding, deze moet worden teruggevorderd volgens de regels van de "Handreiking handelwijze bij onverschuldigde betaling en terugbetalingsplicht".

⁴ Dit is gebaseerd op artikel 1, lid 1, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.



paragraaf 3 is de invulling van de rijksbrede toepassing in het kader van de WKR toegelicht.

Fiscale behandeling arbeidsvoorwaardenpakket

De fiscale behandeling van het arbeidsvoorwaardenpakket voorafgaand aan de invoering van de WKR, was de basis voor de wijze van toepassing van de WKR (ofwel: wat aan te wijzen voor de vrije ruimte) bij de invoering daarvan. De bedoeling hiervan was dat de rechten behouden bleven en dat de werknemers binnen de sector Rijk geen financiële gevolgen ondervonden vanwege de invoering van de WKR.

Jaarlijkse vaststelling eindheffing

Voor de organisaties waarop dit beleidskader van toepassing is, zijn rapportages beschikbaar op basis van informatie uit de salarisadministratie van P-Direkt en de financiële administraties. Zij kunnen voor hun eigen organisatie maandelijks inzicht krijgen in de fiscale loonsom, de omvang van de vrije ruimte en de benutting van de vrije ruimte. De rapportages bieden ook de mogelijkheid de onderscheidenlijke posten nader te bekijken. De organisaties kunnen dus gedurende het jaar het gebruik van de vrije ruimte monitoren.

Het Directoraat-generaal Digitalisering en Overheidsorganisatie (DGDOO) van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) stelt ieder kwartaal een rijksbrede WKR-rapportage op. Daarnaast stelt DGDOO na afloop van een kalenderjaar in juni van het daaropvolgende jaar een rijksbrede concept WKR-eindrapportage over dat jaar op. De definitieve WKR-eindrapportage wordt in september van het daaropvolgende jaar met de organisaties gedeeld. De rijksbrede WKR-eindrapportage is de basis om voor alle organisaties waarop dit beleidskader van toepassing is, in één keer met de Belastingdienst te bepalen of in het kader van de WKR sprake is van een eindheffing.

De vereffeningsprocedure voor de eindheffing is opgenomen in de bijlage bij dit beleidskader: "Procedure van samenstelling van de rijksbrede WKR-eindrapportage en toepassing van vereffening voor de eindheffing". Deze procedure is vastgesteld in het interdepartementaal overleg met betrekking tot financieel-economische aangelegenheden (IOFEZ).⁵ Het idee achter de vereffeningsprocedure is dat eerst per departement of organisatie de eventueel verschillende aanwezige loonheffingnummers samen worden genomen. Het gaat hierbij om zowel separate Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatie Nummers als loonheffingen subnummers. Dit wordt gedaan om een beeld per departement of organisatie te krijgen van de over- dan wel onderschrijding van de vrije ruimte die beschikbaar is onder de regels van de WKR. Die gegevens per departement of organisatie worden daarna samengevoegd voor een totaalbeeld van de Staat der Nederlanden waarover de vereffening zal plaatsvinden.

Wijziging toepassing werkkostenregeling

Toekomstige wijzigingen in de rijksbrede toepassing van de WKR, zoals bijvoorbeeld de aan te wijzen vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor de vrije ruimte, dienen ter goedkeuring te worden voorgelegd aan de ICBR.

3. Toepassingsbereik WKR rijksbreed

Staat der Nederlanden

Het besluit van de ICBR voor een rijksbrede toepassing van de WKR heeft in eerste instantie alleen betrekking op de sector Rijk. Aangezien de rechtspersoon "Staat der Nederlanden" één inhoudingsplichtige is, wordt de WKR toegepast voor alle werknemers van deze inhoudingsplichtige. Daarom neemt het Ministerie van Defensie ook deel aan de rijksbrede toepassing van de WKR. Het personeel in dienst van het Ministerie van Defensie maakt echter geen deel uit van de sector Rijk. Het Ministerie van Defensie vormt een eigen arbeidsvoorwaardelijke sector.

Bijzondere groepen

Daarnaast vindt de rijksbrede toepassing van de WKR plaats voor nog enkele bijzondere groepen personeel waarvoor de Staat der Nederlanden inhoudingsplichtig is, maar die niet behoren tot de sector Rijk. Dit betreft met name de Ministers en de Staatssecretarissen, de leden van de Hoge Colleges van Staat, het personeel van de Rijksrecherche dat valt onder het Ministerie van Justitie en

⁵ Notitie Werkkostenregeling, aanpassen vereffeningsprocedure, 11 februari 2019. De vereffeningsprocedure voor de eindheffing is geactualiseerd en gedeeld in het IOFEZ van 11 mei 2023.



Veiligheid, het lokale personeel van de Staat der Nederlanden in het buitenland voor zover de Nederlandse belastingwetgeving op hen van toepassing is en het personeel dat behoort tot de arbeidsvoorwaardelijke sector Rechterlijke Macht.

Rijksbrede toepassing WKR buiten de sector Rijk

Voor de groepen die niet behoren tot de sector Rijk, maar wel tot de Staat der Nederlanden, geldt dat hun loonsom meetelt bij het rijksbreed toepassen van de WKR. Er geldt voor deze groepen echter een eigen arbeidsvoorwaardenpakket en een eigen afweging bij het aanwijzen van vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor de vrije ruimte.

4. Arbeidsvoorwaardenpakket

Het besluit van de ICBR om bij de invoering van de WKR de fiscale behandeling van het arbeidsvoorwaardenpakket van de sector Rijk voort te zetten, heeft niet tot gevolg dat alle vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen waarover voorheen geen loonbelasting was verschuldigd ten laste gaan van de vrije ruimte. Een groot deel van de vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen blijven onbelast als gevolg van een gerichte vrijstelling of nihilwaardering.

Als gevolg van dit besluit heeft de Staat der Nederlanden bij bepaalde uitgaven feitelijk geen andere keuze dan loonbestanddelen aan te wijzen als eindheffingsloon en ten laste te laten komen van de vrije ruimte. Deze uitgaven zijn praktisch gezien niet of niet eenvoudig tot het individuele loon van een medewerker te herleiden. Voorbeelden hiervan zijn kerstpakketten en bijdragen aan personeelsfeesten en personeelsverenigingen. Van deze uitgaven heeft de ICBR dan ook besloten dat deze dienen te worden aangewezen voor de vrije ruimte van de WKR.

Onderstaand worden enkele onderwerpen nader toegelicht.

Individueel Keuzebudget (IKB)

Binnen het Individueel keuzebudget (IKB) van de CAO Rijk kan een werknemer het IKB-budget gebruiken om fiscaal voordelige uitgaven te doen voor de in de cao opgenomen IKB-doelen binnen de voorwaarden die daaraan in de cao zijn verbonden.

Voor de meeste IKB-doelen geldt dat er sprake is van een gerichte vrijstelling of nihilwaardering. Betalingen ten behoeve van deze doelen hoeven in dat geval niet ten laste te komen van de vrije ruimte.

Voor de IKB-doelen fiets, vakbondscontributie, inrichting telewerkruimte en bedrijfsfitness buiten de werkplek geldt geen gerichte vrijstelling of nihilwaardering. Dit betekent dat betalingen voor deze IKB-doelen wel ten laste komen van de vrije ruimte.

Computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur

Mobiele telefoons, tabletcomputers, ultrabooks, laptops en dergelijke draagbare apparatuur (verder: voorzieningen) kunnen ook buiten de werkplek worden gebruikt. Het onbelast ter beschikking stellen (eigendom blijft bij de werkgever) van een dergelijke voorziening die buiten de werkplek is te gebruiken, is alleen mogelijk als deze voldoet aan het noodzakelijkheidscriterium. Dit is het geval als:

- De voorziening naar het redelijke oordeel van een inhoudingsplichtige noodzakelijk is voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Hierbij is de mate van gebruik van de voorziening niet doorslaggevend.
- De inhoudingsplichtige de voorziening betaalt en de kosten niet doorberekent aan de werknemer. Dit met uitzondering van het in rekening brengen van een eigen bijdrage die van de werknemer wordt gevraagd vanwege privégebruik van de noodzakelijke voorziening.
- De werknemer de voorziening moet teruggeven of de restwaarde van de voorziening aan de inhoudingsplichtige moet betalen als deze niet meer nodig is voor het vervullen van de dienstbetrekking.

De Belastingdienst kan een inhoudingsplichtige om uitleg vragen over de noodzakelijkheid van de ter beschikking gestelde voorzieningen. Bijvoorbeeld uitleg over het aantal voorzieningen dat aan een werknemer beschikbaar is gesteld: naast een smartphone ook een tablet *en* een laptop.

In het geval niet aan het noodzakelijkheidscriterium wordt voldaan bij de verstrekking of het ter beschikking stellen van deze voorzieningen, is sprake van loon in natura dat ten laste komt van de vrije ruimte.

Ook als de werknemer zelf de voorziening heeft gekocht en daarvoor een vergoeding krijgt, maar niet aan het noodzakelijkheidscriterium wordt voldaan, dan is sprake van loon dat ten laste komt van de vrije ruimte.



Ministers en Staatssecretarissen en leden van de Hoge Colleges van Staat

In het “Voorzieningenbesluit ministers en staatssecretarissen” en in het “Besluit rechtspositie Raad van State, Algemene Rekenkamer en Nationale ombudsman” is voor een aantal onkostenvergoedingen van Ministers, staatssecretarissen en leden van deze Hoge Colleges van Staat bepaald dat deze vergoedingen zijn aangewezen als eindheffingsloon en ten laste komen van de vrije ruimte. Voor zover deze vergoedingen worden uitbetaald via P-Direkt, vraagt dit geen verdere actie, omdat dit door P-Direkt is verwerkt in de salarisadministratie.

Bijlage:

Procedure van samenstelling van de rijksbrede WKR-eindrapportage en toepassing van vereffening voor de eindheffing:

Maandoverzicht in december van het jaar T:

De WKR-gegevens worden uiterlijk in december op de vastgestelde datum aan P-Direkt geleverd.⁶ Hierin zit, tegelijk met de gegevens van november, een prognose over december, samengesteld op basis van de gegevens van december van het jaar ervoor (T-1).

Maandoverzicht in januari van het jaar T + 1:

Ten behoeve van de voorlopige rijksbrede WKR-rapportage over het jaar T, moeten de WKR-gegevens met de definitieve cijfers over december uiterlijk in januari op de vastgestelde datum aan P-Direkt worden toegestuurd.

De voorlopige vereffening en de eerste aangifte over het jaar T in januari van het jaar T+1:

1. P-Direkt voegt de WKR-gerelateerde P-gegevens en de in januari door de organisaties aangeleverde WKR-gerelateerde F-gegevens samen tot een rijksbreed overzicht over het jaar T, en past daar de vereffeningsberekening op toe.
2. Omstreeks 24 januari biedt P-Direkt een cijfermatig overzicht aan de organisaties en de Belastingdienst aan.
3. De organisaties kunnen op het P-Direktportaal het overzicht inzien.
4. De organisaties, die in het jaar T de vrije ruimte hebben overschreden doen op basis hiervan afdracht van het verschuldigde bedrag aan de Belastingdienst:
 - Deze aangifte/afdracht wordt gedaan in het eerste tijdvak van T+1.
 - Deze aangifte/afdracht is te beschouwen als een voorlopige aangifte/afdracht, aangezien hier nog correcties in kunnen worden verwerkt.

Correcties op de aangifte/afdracht over het jaar T tussen eind januari en 10 juni van T+1:

1. De organisaties richten de correctieprocedure intern zodanig in, dat gestuurd kan worden op tijdige indiening van de correcties.
 - Tijdig betekent in dit geval dat de processen voor verwerking van correcties in principe in de pas lopen met de jaarcyclus omtrent de controle op - en afsluiting van het voorgaande boekjaar en de ADR-controle hierop.
 - Het komt voor dat organisaties meerdere correcties over het jaar T hebben.
 - De keuze is aan de organisatie of zij de correcties, die in de periode tot 10 juni plaats moeten vinden, maandelijks willen verrekenen met de Belastingdienst of ze willen opsparen tot een bepaald tijdstip. In sommige gevallen betekent dit dat men terugkrijgt, in andere gevallen moet men bijbetalen.
2. De rijksbrede concept WKR-eindrapportage over het jaar T:
 - De organisaties hebben tot 10 juni (T + 1) de tijd om correcties op de gegevens over het jaar T aan te leveren aan P-Direkt.
 - Het rijksbrede concept WKR-overzicht over het jaar T, wordt samengesteld door P-Direkt en is na de salarisberekeningen omstreeks 24 juni beschikbaar. De onder punt 1 genoemde correcties zijn hierin verwerkt.
 - BZK stelt aan de hand van deze gegevens de rijksbrede WKR-eindrapportage over het (belasting)jaar T op en stuurt die vóór 1 juli naar de organisaties.
3. De organisaties hebben tot 1 september de tijd:
 - De departementale gegevens uit de rijksbrede concept WKR-eindrapportage te controleren op juistheid en volledigheid en leveren zo nodig correcties en aanvullingen aan.
 - Deze correcties worden door P-Direkt verwerkt voordat de definitieve WKR-eindrapportage wordt opgemaakt
 - Alvorens de (indien nodig gecorrigeerde) departementale gegevens aan te leveren aan P-Direkt, heeft de (hoofd)directeur FEZ kennisgenomen van de op volledigheid en juistheid gecontroleerde en -zo nodig gecorrigeerde- departementale gegevens en worden deze uiterlijk 31 augustus, met akkoord van de (hoofd) directeur FEZ opgestuurd aan P-Direkt.
 - Indien geen verklaring voor akkoord wordt toegezonden aan P-Direkt, zal naar de stand van 1 september de vereffening worden doorgevoerd.
 - Voordat de organisaties de door de directeuren FEZ geaccordeerde definitieve cijfers voor de vereffening en eindheffing aanleveren aan P-Direkt, leggen zij voor dit deel van het proces vast wie hiertoe de contactpersonen zijn, zowel bij de organisaties als bij P-Direkt. Het is tevens van belang dat de berichten met de geaccordeerde cijfers van de organisaties, op hetzelfde tijdstip

⁶ P-Direkt deelt ieder jaar in december de vastgestelde data voor deze procedure met de WKR contactpersonen van de organisaties en met het Fiscaal Loket Rijk (Ministerie van Financiën).



aan P-Direkt worden verzonden. Daartoe zal jaarlijks via het platform Loonheffingen worden afgesproken op welke datum dat zal zijn.

De definitieve rijksbrede WKR-eindrapportage over het jaar T:

1. P-Direkt sluit per 1 september de mogelijkheid tot inzending van departementale gegevens voor de rijksbrede WKR-eindrapportage.
2. P-Direkt stelt hierop het definitieve rijksbrede WKR-overzicht over het jaar T samen en past de vereffeningsberekening hierop toe.
3. P-Direkt stelt hierna het definitieve rijksbrede WKR-overzicht over het jaar T rond 24 september beschikbaar aan de organisaties.
4. P-Direkt stelt tegelijk de definitieve rijksbrede WKR-overzicht over het jaar T ter beschikking aan de Belastingdienst.
5. BZK stelt aan de hand van deze gegevens de rijksbrede WKR-eindrapportage over het (belasting-)jaar T op en stuurt die vóór 30 september rond.
6. De overschrijdende organisaties, die in januari afdracht hebben gedaan, kunnen op basis van de aangifte over het jaar T, de afdracht met de Belastingdienst verrekenen als P-Direkt een correctiebericht heeft ingediend.

Correcties over het jaar T na 1 september T+1:

1. Correcties op volledigheid en juistheid van gegevens over het jaar T, die na 10 september van het jaar T+1 binnenkomen, worden niet meer meegenomen in de definitieve rijksbrede WKR-eindrapportage over het jaar T en in de vereffeningsprocedure.
2. Deze correcties worden door de organisaties bilateraal met de Belastingdienst verrekend. Dit betekent dat correcties die als belast loon worden aangemerkt voor 80% zullen worden belast, aangezien de overgebleven departementale vrije ruimte vanwege de vereffenings-procedure na 10 september niet meer beschikbaar is.