

## **Werkkostenregeling 2018**



**Horlings Accountants & Belastingadviseurs B.V.**

Koningin Wilhelminaplein 30  
1062 KR Amsterdam

Postbus 53045  
1007 RA Amsterdam

T: +31 (0)20 5700 200  
info@horlings.nl | horlings.nl

**Nico Vlug | [nvflug@horlings.nl](mailto:nvflug@horlings.nl)**

**Disclaimer**

De lezer van dit document kan op geen enkele wijze vertrouwen ontleen aan de inhoud, strekking of bedoeling van dit document. Hoewel dit document met de uiterste zorgvuldigheid, nauwkeurigheid en nauwgezetheid is samengesteld, kan en wil Horlings op geen enkele wijze aansprakelijkheid aanvaarden voor de eventuele onjuistheid en volledigheid van de inhoud van dit document. Indien lezer desondanks op grond van de inhoud, strekking of bedoeling van dit document handelt, handelt de lezer voor eigen rekening en risico en kan Horlings op geen enkele wijze aansprakelijkheid houden voor de fiscale en /of andere gevolgen van diens handelen.

Horlings Nexia is a member firm of the "Nexia International" network. Nexia International Limited does not deliver services in its own name or otherwise. Nexia International Limited and the member firms of the Nexia International network (including those members which trade under a name which includes the word NEXIA) are not part of a worldwide partnership. Member firms of the Nexia International network are independently owned and operated. Nexia International Limited does not accept any responsibility for the commission of any act, or omission to act by, or the liabilities of, any of its members. Nexia International Limited does not accept liability for any loss arising from any action taken, or omission, on the basis of the content in this document or any documentation and external links provided. The trade marks NEXIA INTERNATIONAL, NEXIA and the NEXIA logo are owned by Nexia International Limited and used under licence. References to Nexia or Nexia International are to Nexia International Limited or to the "Nexia International" network of firms, as the context may dictate.



## Inhoud

1	De Werkkostenregeling .....	4
2	Indeling.....	5
3	Vrije ruimte.....	5
3.1	De gebruikelijkheidstoets .....	6
3.2	Vrijwilligers.....	8
4	De Concernregeling .....	8
5	Uitzonderingen die niet onder de vrije ruimte van de werkkostenregeling vallen:.....	10
6	De werkplek.....	12
6.1	Werkplekgerelateerde fitness .....	13
6.2	Parkeren op de werkplek en elders .....	13
7	Het noodzakelijkheids criterium .....	14
8	Waardering verstrekkingen (Loon in natura) .....	16
8.1	Maaltijden .....	16
8.2	Personeelskorting op branche-eigen producten .....	17
8.3	Rentevoordeel Personeelslening eigen woning vanaf 1-1-2016 .....	17
9	Vaste (on)kostenvergoedingen .....	18
10	Schematisch overzicht.....	19
11	Implementatie van de werkkostenregeling .....	20
11.1	Stap 1: De inventarisatie.....	20
11.2	Stap 2: Het categoriseren .....	20
11.3	Stap 3: Bepaal de vrije ruimte .....	21
11.4	Eindheffing. Beoordeel de arbeidsvoorwaarden .....	21
12	Administratieve verplichtingen .....	22
12.1	Inrichten financiële administratie .....	23
12.2	Afrekensysteem WKR .....	23
13	Internationale aspecten.....	24
13.1	Belastingverdragen.....	24
13.2	Toepassing van het verdrag op verschillende uitgangspunten.....	24
14	Tot slot.....	29



# 1 De Werkkostenregeling

De Werkkostenregeling (WKR) is de nieuwe regeling inzake de fiscale behandeling van vergoedingen en verstrekkingen aan personeel. In plaats van de oude specifieke regels per kostensoort of verstrekking kent de WKR meer algemene regels ter bepaling van welk deel van een vergoeding of verstrekking aan het personeel (niet) als brutoloon belast is. Dit kan uiteen lopen van een vaste kosten- of kilometervergoeding voor het gebruik van eigen vervoer, verstrekken van een telefoon of gereedschap, tot personeelsfeesten en planten op het bureau van uw werknemer.

De WKR is verplicht ingevoerd met ingang van 1 januari 2015. Dat betekent dat het sinds 1 januari 2011 bestaande keuzeregime per die datum is komen te vervallen. Ten opzichte van de WKR zoals deze gold tot en met 2014 zijn vanaf 2015 de volgende wijzigingen aangebracht.

## **Wijzigingen per 2015**

In het Belastingplan 2015 zijn de volgende zes wijzigingen opgenomen, welke in de volgende hoofdstukken zullen worden toegelicht.

Verlaging van de vrije ruimte van 1,5% (2014) naar 1,2% per 1 januari 2015:

- de beperkte introductie van het noodzakelijkheidscriterium;
- een jaarlijkse afrekensystematiek;
- vrijstelling voor branche-eigen producten (personeelskorting);
- het wegnemen van het onderscheid tussen het vergoeden of verstrekken in bepaalde gevallen (waaronder ter beschikking stelling van voorzieningen);
- invoering van de concernregeling.

## **Wijzigingen per 2016**

Op 22 december 2015 heeft de Eerste Kamer de voorgestelde aanpassingen van de WKR per 1 januari 2016 zoals opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale Verzamelwet 2015 en het Belastingplan 2016 en de novelle Belastingplan 2016 aangenomen. De wijzigingen voor de WKR zijn als volgt:

- Het gebruikelijkheidscriterium wordt aangescherpt (zie hfd. 3.1);
- Rentevoordeel personeelslening eigen woning wordt belast (zie hfd. 8.2).

Samengevat houdt de regeling in dat u 1,2% (2016) van het totale fiscale loon (kolom 14 van de loonstaat, loon voor de loonbelasting/volksverzekeringen) van uw werknemers onbelast aan vergoedingen en verstrekkingen mag geven (de vrije ruimte). U mag dit totale bedrag zelf (willekeurig) onder de werknemers verdelen. Alle vergoedingen en verstrekkingen moeten dus, op een aantal uitdrukkelijk genoemde uitzonderingen na, worden opgeteld. Zijn de vergoedingen en verstrekkingen hoger dan de vrije ruimte, dan is het meerdere belast loon voor de werknemer of kan door de werkgever worden aangewezen als eindheffing bestanddeel belast met 80% eindheffing. Deze 80% komt bovenop het bedrag van de vergoeding of verstrekking en moet u als werkgever betalen.

## **Wijzigingen per 2017**

Op 20 december 2016 heeft de Eerste Kamer het Belastingplan 2017 aangenomen. In het Belastingplan 2017 zijn geen substantiële wijzigingen ten aanzien van de WKR opgenomen.

## **Wijzigingen per 2018**

In het Belastingplan 2018 zijn geen substantiële wijzigingen ten aanzien van de WKR opgenomen.

## **Voorbeeld jaar 2018**

Is uw loonsom € 1.000.000 en zijn de verstrekkingen en vergoedingen binnen uw bedrijf lager dan of gelijk aan € 12.000, dan zijn deze vrij. Is de waarde van de vergoedingen en verstrekkingen hoger dan € 12.000, dan betaalt u als werkgever (uitgaande van het feit dat u de vergoeding/verstrekking heeft aangewezen als eindheffing bestanddeel) € 0,80 per euro (80%) eindheffing over het meerdere boven de € 12.000.



Door de WKR verdwijnen veel gedetailleerde regels voor verschillende kostenvergoedingen en verstrekkingen. Denk aan de voorwaarden voor de fiets van de zaak. Dat maakt het allemaal een stuk eenvoudiger. Maar daar staat tegenover dat u wél al uw vergoedingen en verstrekkingen aan uw personeel in kaart moet brengen om te beoordelen wat er nu wél en wat er nu niet onder de vrije ruimte valt.

Aanvullend zijn er een aantal gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en een noodzakelijkheids criterium voor zakelijke kosten ingevoerd.

Uw eerste taak is dus het inventariseren van alle vergoedingen en verstrekkingen aan uw personeel. Ga hierbij uit van uw administratie, maar vul dit aan met de vergoedingen en verstrekkingen die zijn opgenomen in uw arbeidsvoorwaarden (en bijvoorbeeld in uw personeelshandboek, CAO etc.). Zie hoofdstuk 11 voor meer details inzake de implementatie van de WKR.

## 2 Indeling

Nadat u alle vergoedingen en verstrekkingen heeft verzameld, moeten deze worden gecategoriseerd (zie hfd.10). Sommige vergoedingen vormen geen loon (zoals kleine geschenken of intermediaire kosten), en andere vormen verplicht individueel werknemersloon (zoals de auto van de zaak).

Daarnaast vallen niet alle vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte. De volgende vergoedingen en verstrekkingen zijn fiscaal 'vrijgesteld' en hoeft u niet mee te nemen:

- Vrijgesteld loon;
- Nihilwaardering;
- Gerichte vrijstellingen.

Vallen de vergoedingen en verstrekkingen niet in één van deze categorieën, dan maken ze automatisch deel uit van het belastbaar loon van de werknemer danwel indien aangewezen als eindheffingsloon, als werkkosten. Het is dus van belang dat u alle vergoedingen en verstrekkingen correct indeelt.

### De loonsom

Heeft u alle vergoedingen en verstrekkingen op één rij, dan telt u deze op en bepaalt u vervolgens de loonsom. Het gaat daarbij om de loonsom in het jaar waarin de WKR wordt toegepast. Voor het jaar 2018 zal dit dus de loonsom van 2018 zijn. Omdat u deze loonsom nog niet kent, kunt u bijvoorbeeld ook uitgaan van de loonsom over 2017. Maar houd dan wel alvast rekening met wijzigingen die u nu al kent of verwacht. Denk aan reorganisaties, ontslag of juist uitbreiding van een afdeling. Bestaat uw bedrijf uit meerdere werkgevers, bijvoorbeeld uit meerdere BV's? Dan dienen de uitgaven voor personeel per werkgever apart te worden vastgesteld en apart te worden vergeleken met de loonsom bij die werkgever, tenzij u heeft gekozen voor het toepassen van de concernregeling (meer hierover in hfdst. 4).

## 3 Vrije ruimte

De vrije ruimte (ook wel forfaitaire ruimte of werkkostenforfait genoemd) om onbelast vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers te doen, bedraagt 1,2% van de totale fiscale loonsom (kolom 14 van de loonstaat).

Let op: Loon uit vroegere dienstbetrekking (zoals ontslagvergoedingen en pensioenuitkeringen) behoort wel tot het fiscale loon, maar behoort NIET tot de 1,2% grondslag, indien u in méér dan bijkomstige mate (10%) loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt. Blijft u binnen deze 10%-marge dan telt loon uit vroegere dienstbetrekking wel mee bij het bepalen van de 1,2% grondslag.

Bij overschrijding van deze (totale) vrije ruimte bent u als werkgever over het meerdere een eindheffing verschuldigd van 80%.

Het is van belang om vast te stellen welke kostensoorten door de werkgever worden toegewezen aan de vrije ruimte. Deze aangewezen vergoedingen en verstrekkingen zijn voor de werknemer onbelast loon. Als het totaal van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen voor het gehele personeel meer bedraagt dan 1,2% van de fiscale loonsom, wordt het meerdere belast als loon bij de werknemer of bij u belast met een eindheffing ter grootte van 80% bij de werkgever. De door u aangewezen vergoedingen/verstrekkingen vormen overigens geen loon voor de volks- en werknemersverzekeringen en u hoeft hierover ook geen inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet te betalen.

U dient vooraf de vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen (kenbaar te maken) die als onderdeel van de vrije ruimte gaan gelden. Deze keuze dient uiterlijk gemaakt te worden op het (genietings)moment van betalen van de vergoeding of het verstrekken van het loon in natura. Indien en voor zover er geen aanwijzing vooraf plaatsvindt,



zijn vergoedingen en verstrekkingen gewoon individueel te belasten loon. Het is niet mogelijk vergoedingen en verstrekkingen met terugwerkende kracht onder te brengen in de vrije ruimte. Let op, dat ook gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen alleen vrijgesteld zijn indien ze door de werkgever als werkkosten zijn aangewezen.

De vrije ruimte geldt per kalenderjaar. Een eventueel restant kan niet worden meegenomen naar een volgend kalenderjaar.

Indien er vrije ruimte over is kunt u overwegen het netto deel van een belaste bruto vergoeding geheel danwel gedeeltelijk aan te wijzen als werkkosten binnen de vrije ruimte.

Voorbeeld:

	Werknemer	Werkgever
Gebruikelijke (bruto) 13 <sup>e</sup> maand	€ 2.000	
Kosten werkgever (inclusief 15% werkgeverslasten)		€ 2.300
Inhouding Loonheffing (42%)	<u>€ 840</u>	
Nettoloon	€ 1.160	

13<sup>e</sup> maand als werkkosten

	Werknemer	Werkgever
13 <sup>e</sup> maand	€ 1.160	
Kosten werkgever		€ 1.160

De werkgever bespaart € 1.140 (€ 2.300 -/- € 1.160) aan kosten per werknemer.

U kunt er voor kiezen het belastingvoordeel geheel ten gunste van uzelf te laten komen, danwel (deels) aan de werknemer door te geven in de vorm van een hogere netto werkkostenvergoeding (in het voorbeeld; een hogere 13<sup>e</sup> maand). Let op, dit is alleen mogelijk indien aan de gebruikelijkheidstoets/gebruikelijkheids criterium wordt voldaan (zie hfd. 3.1)

### 3.1 De gebruikelijkheidstoets

Let op: De werkkostenregeling biedt veel vrijheden en kent maar één beperking: de '**gebruikelijkheidstoets**'. Deze houdt in dat de vergoedingen en verstrekkingen die u aanwijst niet meer dan 30% mogen afwijken van wat in vergelijkbare omstandigheden gebruikelijk is. Het bedrag dat boven de 30%-grens uitkomt, is loon van de werknemer. Een kerstpakket van € 25.000 of een kilometervergoeding van € 5 is bijvoorbeeld niet gebruikelijk.

Voorbeeld

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

De gebruikelijkheidstoets is voor bijzondere situaties. De Belastingdienst gaat ervan uit dat een vergoeding of verstrekking van maximaal € 2.400 per persoon per jaar (de zogenoemde doelmatigheidsmarge) in ieder geval gebruikelijk is.

Elementen die bij de gebruikelijkheidstoets van belang zijn, zijn onder meer:

- de soort vergoedingen en verstrekkingen en de waarde ervan;
- de hoogte van de vergoedingen en verstrekkingen;
- wie de vergoedingen en verstrekkingen krijgen.

De beoordeling of een vergoeding gebruikelijk is of niet, vindt achteraf plaats en vindt plaats op werknemersniveau. De inspecteur krijgt hiermee de mogelijkheid extreme situaties aan te pakken, zoals ongebruikelijke omvangrijke omzettingen van belast loon in een onbelaste vergoeding. Overigens ligt de bewijslast dat bepaalde vergoedingen en verstrekkingen ongebruikelijk zijn, bij de inspecteur.

Als een vergoeding of verstrekking **niet gebruikelijk** is, kan u deze niet als eindheffingsbestanddeel aanwijzen en behoort de vergoeding tot het **individueel belastbaar loon** van de werknemer.



Op 14 september 2016 heeft de Rechtbank Noord-Nederland<sup>1</sup> een uitspraak gedaan over het gebruikelijkheids criterium. In deze procedure was de vraag of de om niet verstrekte aandelen door de werkgever als eindheffingsbestanddeel in de zin van artikel 31, eerste lid, aanhef en onder f van de Wet op de loonbelasting konden worden aangewezen. De Rechtbank Noord-Holland heeft geoordeeld dat het enkele feit dat het om verstrekkingen met een 'aanzienlijke' waarde ging, onvoldoende is voor de conclusie dat de verstrekkingen niet onder de werkkostenregeling gebracht kunnen worden. Daarvoor dient te worden vastgesteld wat gebruikelijk is in overeenkomstige omstandigheden, zodat vervolgens kan worden beoordeeld of daarvan al dan niet in belangrijke mate (30%) wordt afgeweken.

Volgens de Rechtbank heeft de Belastingdienst in het geheel niet duidelijk kunnen maken waarmee deze situatie is vergeleken. De stelling van de Belastingdienst dat bij de beoordeling van het gebruikelijkheid een mogelijk tarief voordeel een rol speelt, leidt er niet toe dat de Belastingdienst het verlangde bewijs heeft geleverd. Op het moment van publicatie van deze uitspraak is nog niet bekend of de Belastingdienst in hoger beroep zal gaan tegen deze uitspraak.

Vanaf 1 januari 2016 luidt de gebruikelijkheidstoets (artikel 31, eerste lid, onderdeel f Wet LB) als volgt:

*Eindheffingsbestanddelen zijn 'voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid: door de inhoudingsplichtige aangewezen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen, voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen'.*

Hiermee wordt het gebruikelijkheids criterium aangescherpt om de mogelijkheden van tariefsarbitrage te beperken.

Wat is er gewijzigd vanaf 1 januari 2016 ten opzichte van het gebruikelijkheids criterium tot en met 2015?

- Verduidelijkt wordt dat het **aanwijzen** van een bepaalde vergoeding of verstrekking van een bepaalde omvang gebruikelijk moet zijn (uit de wettekst tot en met 2015 zou kunnen worden opgemaakt dat de omvang van de vergoeding of verstrekking als zodanig gebruikelijk zou moeten zijn).
- De omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen mag niet in belangrijke mate (dat wil zeggen 30% of meer) groter zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in de regel worden aangewezen. Hiermee wordt aangegeven dat het er omgaat dat het gebruikelijk is dat een werkgever eventueel verschuldigde heffingen over de vergoedingen of verstrekking via de eindheffing voor zijn rekening neemt. In de memorie van toelichting wordt hierbij nog opgemerkt dat het niet gebruikelijk zal zijn een vergoeding of verstrekking die op zichzelf al ongebruikelijk is, aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel.

In de memorie van toelichting wordt een aantal factoren genoemd die een rol zullen spelen bij de toets of voldaan wordt aan het gebruikelijkheids criterium vanaf 2016:

### *1. De aard van de vergoeding of verstrekking*

Het is niet gebruikelijk om een maandloon, vakantiegeld, hoge bonussen of vergoeding van vermogensschade bij indiensttreding als eindheffingsbestanddeel aan te wijzen.

Een lage bonus kan onder omstandigheden wel gebruikelijk zijn, bijvoorbeeld een kleine gratificatie voor een werknemer die een extra prestatie heeft geleverd<sup>2</sup>. Kosten die een werknemer maakt in het kader van behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking zullen eerder gebruikelijk als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen dan pure beloningsbestanddelen. Een kerstpakket zal over het algemeen daarentegen wel gebruikelijk zijn om aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel (afhankelijk van de waarde).

### *2. De hoogte van de vergoeding of waarde van de verstrekking*

Daarbij wordt niet alleen de hoogte van de vergoeding of verstrekking op zich zelf<sup>3</sup> maar ook de hoogte van alle aangewezen vergoedingen en verstrekkingen in een jaar tezamen in de beoordeling betrokken.

### *3. Is tariefsarbitrage het oogmerk van de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel?*

Hierbij kan een bestendige gedragslijn uit het verleden in acht worden genomen. Indien een werkgever in het verleden (voor de werkkostenregeling) de heffing van frequente vergoedingen of verstrekkingen al via individuele brutering voor zijn rekening nam, is aannemelijk dat tariefsarbitrage geen rol speelt bij de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel. Dit kan anders liggen bij incidentele of omvangrijke beloningen waarbij het eindheffingstarief aanmerkelijk lager is dan het tarief bij individuele brutering.

<sup>1</sup> Rechtbank Noord-Nederland, 14 september 2016, zaaknummers: HAA 14/2600 en HAA 15/2207, ECLI:NL:RBNHO:2016:7583

<sup>2</sup> Nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2016, pagina 58/59

<sup>3</sup> Het aanwijzen van een jubileumuitkering kan gebruikelijk zijn, maar is dat niet meer als de jubileumuitkering € 1 miljoen bedraagt.



#### 4. De vergelijking met andere werknemers

Het gaat hierbij om:

- a. een vergelijking met andere werknemers bij dezelfde werkgever;
- b. een vergelijking met andere werknemers in dezelfde functiecategorie, en/of;
- c. een vergelijking met andere werknemers bij andere werkgevers;
- d. als er geen vergelijking met andere werkgevers mogelijk is omdat er sprake is van een unieke werkgever die niet vergelijkbaar is met andere werkgevers, zal in plaats van een vergelijking met andere werkgevers de redelijkheid een factor zijn<sup>4</sup>.

In de nota naar aanleiding van het verslag<sup>5</sup> is opgenomen dat de aanscherping van het gebruikelijkheids-criterium **geen** gevolgen heeft voor de doelmatigheidsgrens van € 2.400 per werknemer per jaar die in het Handboek Loonheffingen 2017 wordt genoemd. In de schriftelijke antwoorden WGO is opgenomen dat het bedrag van € 2.400 per werknemer in het Handboek Loonheffingen staat en dat hiervoor de werkgever zekerheid vooraf heeft zonder dat hij de inspecteur hoeft te raadplegen.

Over hogere vergoedingen dan € 2.400 is het mogelijk om zekerheid vooraf te krijgen, maar daarvoor is overleg met de inspecteur nodig<sup>6</sup>.

## 3.2 Vrijwilligers

Voor vrijwilligers geldt een bijzondere regeling waarbij ervan wordt uitgegaan dat, in het geval een vrijwilliger uitsluitend vergoedingen en verstrekkingen ontvangt met een gezamenlijke waarde van ten hoogste € 150 per maand met een maximum van € 1.500 per jaar, deze vrijwilliger geacht wordt niet in dienstbetrekking te zijn. Voorwaarde voor toepassing van deze regeling is dat de vrijwilliger niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor een algemeen nut beogende instelling, een sportorganisatie of een niet als zodanig aan te merken lichaam dat niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of daarvan is vrijgesteld.

De WKR brengt hierin geen verandering. De vrijwilligersvergoeding van ten hoogste € 150 per maand met een maximum van € 1.500 per jaar vormt vanwege deze fictie geen loon en telt dan ook niet mee voor de bepaling van de loonsom waarover de vrije ruimte wordt berekend. De vergoedingen en verstrekkingen aan de vrijwilligers die binnen de grenzen van de vrijwilligersregeling blijven, hoeven dan ook niet aangewezen te worden als eindheffingsbestanddeel en kunnen als zodanig ook geen beslag leggen op de vrije ruimte. Voor de bepaling van het totaal aan vergoedingen en verstrekkingen zijn geen uitzonderingen gemaakt. Dat betekent dat de waarde van kerstpakketten of een bedrijfsuitje meetelt voor de maximumbedragen van de vrijwilligersregeling. Ook op dit punt brengt de WKR geen verandering (nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2015, pagina 61 en 62).

Voor de vrijwillige brandweer geldt de vrijwilligersregeling niet; zij zijn op grond van een wettelijke regeling aangesteld als ambtenaar en dus fiscaal in dienstbetrekking. Over de hoogte van onbelaste kostenvergoedingen zijn afspraken gemaakt met de Belastingdienst (schriftelijke antwoorden WGO, 30 oktober 2014, AFP/2014/982, pagina 7).

## 4 De Concernregeling

De WKR dient per inhoudingsplichtige te worden toegepast. Vanaf 1 januari 2015 is het mogelijk om de WKR toe te passen op concernniveau (art. 32 Wet LB 1964).

Door de toepassing van de concernregeling ontstaat een collectieve ruimte, aangezien alle deelnemende inhoudingsplichtigen als één inhoudingsplichtige wordt beschouwd.

Hierdoor is het dus mogelijk om de overschrijding van de vrije ruimte bij een van de groepsvennootschappen, te compenseren met de vrije ruimte die een andere groepsvennootschap nog 'over' heeft. De concernvennootschap met de grootste fiscale loonsom zal de eventueel verschuldigde 80% eindheffing moeten aangeven en afdragen. Dit dient uiterlijk te gebeuren in het eerste loontijdvak van het daaropvolgende kalenderjaar. Alle bij de concernregeling betrokken inhoudingsplichtigen zijn wel aansprakelijk voor de gehele door het concern verschuldigde eindheffing.

<sup>4</sup> Nota naar aanleiding van verslag Overige fiscale maatregelen 2016, pagina 59/60

<sup>5</sup> Nota naar aanleiding van het verslag Overige fiscale maatregelen 2016, 34 305, pag. 40

<sup>6</sup> Schriftelijke antwoorden WGO, 29 oktober 2015, AFP/2015/925, pagina 43/44





Per jaar kan een concern kiezen om de concernregeling al dan niet toe te passen. Dit kan uiterlijk bij de aangifte over het eerste tijdvak van het volgende kalenderjaar.

Dit betekent dat, wanneer alle concernvennootschappen maandaangifte doen, uiterlijk in januari kan worden beslist om de regeling gezamenlijk toe te passen.

Om de WKR op concernniveau toe te kunnen passen dient aan de volgende voorwaarden te worden voldaan (art. 32, tweede lid, Wet LB 1964):

- de inhoudingsplichtige heeft voor ten minste 95% een (juridische en economisch) belang in een andere inhoudingsplichtige;
- de andere inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige;
- of een derde voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige, terwijl deze derde tevens voor ten minste 95% belang heeft in die andere inhoudingsplichtige.

Belang wil in dit verband zeggen de juridische en economische eigendomsverhoudingen. Er wordt derhalve aangesloten bij het nominaal gestort aandelenkapitaal en dus niet getoetst aan bijvoorbeeld een eventuele stemrechtverdeling (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 67).

Ook in geval van middellijk aandeelhouderschap van ten minste 95% is sprake van een concern en kan de concernregeling worden toegepast. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als er een moedermaatschappij is met personeel waaronder een 100% tussenholding hangt zonder personeel en daaronder 100% dochtervennootschappen.<sup>7</sup>

Let op dat voor toepassing van de WKR op concernniveau, alle concernonderdelen gedurende het gehele kalenderjaar moeten voldoen aan de eigendomseis van 95%. Dit houdt in dat in- en uittreedende vennootschappen gedurende het kalenderjaar dus geen gebruiken kunnen maken van deze mogelijkheid.

Als u de concernregeling toepast, geldt de regeling voor alle concernonderdelen die het hele kalenderjaar een concern vormen.

Stichtingen die in economisch, juridisch en organisatorisch opzicht zodanig met elkaar verweven zijn, dat zij een eenheid vormen, kunnen gebruik maken van de concernregeling (art. 32, tweede lid, Wet LB 1964).

Van verwevenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht is tussen inhoudingsplichtige stichtingen sprake indien statutair is vastgelegd dat (artikel 8.4b, tweede lid Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011):

- het bestuur van een de deelnemende stichtingen een bindende voordracht kan doen bij de benoeming van het bestuur van een andere stichting en;
- het vermogen van een deelnemende stichting bij opheffing of faillissement op een van de andere deelnemende stichtingen overgaat.

Een concern wordt niet bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Bij twijfel kan een concern wel in overleg treden met de Belastingdienst. Deze kan uitsluitel bieden over de concern onderdelen die voldoen aan de voorwaarden om deel te nemen.

Bij toepassing van de concernregeling legt u per deelnemer de volgende gegevens vast in uw administratie (art. 8.4b uitvoeringsregeling Wet LB 2011):

- de naam en het loonheffingsnummer;
- het totaal van het aan de werknemers verstrekte fiscale loon waarover belasting van die werknemers is geheven;
- een overzicht van alle vergoedingen en verstrekkingen waarvoor de deelnemer gebruik maakt van de vrije ruimte;
- een berekening van de te betalen loonbelasting op concernniveau en de naam en loonheffingsnummer van de deelnemer die de belasting aangeeft en betaalt;
- een overzicht van de vergoedingen en verstrekkingen die deze inhoudingsplichtige in het kader van de WKR als eindheffingsbestanddeel heeft aangewezen en waarvoor geen gerichte vrijstelling van toepassing is.

---

<sup>7</sup> Zie vraag 8 van de veelgestelde vragen en antwoorden WKR-intermediardagen 2014.



## 5 Uitzonderingen die niet onder de vrije ruimte van de werkkostenregeling vallen:

<p><b>Verplicht individueel/eindheffingsloon</b> Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen zijn aangewezen als verplicht individueel loon van de werknemer, waarvoor de werknemer zelf de verschuldigde belasting betaalt. Hierbij hoort ook het loon waarvoor u de belastingheffing voor uw rekening neemt op basis van een specifieke 'eindheffingsloon'-regeling.</p>	<p><b>Voorbeelden</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Verplicht individueel loon</li><li>• Het genot van een (dienst) woning</li><li>• Geldboeten (binnenlandse en vanaf 2015 ook buitenlandse)</li><li>• Privégebruik van de auto van de zaak</li><li>• Verkeersboetes<sup>8</sup></li><li>• Rentevoordeel Personeelslening eigen woning (vanaf 1-1-2016)</li></ul> <p><b>Eindheffingsloon</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• De eindheffing van € 300 (2018) voor privégebruik bij doorlopend afwisselend gebruikte bestelauto's</li></ul>	<p><b>Let op</b> Onder de WKR is het aantal mogelijkheden om eindheffingsloon toe te passen beperkt. Dit kan alleen nog maar in een van de volgende gevallen:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Eindheffing verstrekkingen aan anderen dan uw werknemers</li><li>• Eindheffing wegens tijdelijke knelpunten (omdat de Belastingdienst redelijkerwijs niet van u kan verwachten dat u tijdig een aangifte kunt indienen)</li><li>• Eindheffing wegens een aangewezen publiek rechtelijke uitkering</li><li>• Pseudo-eindheffing wegens VUT-regeling, excessieve vertrekvergoeding of backservice van pensioen</li><li>• Eindheffing goederen en diensten in de promotionele sfeer en voordelen uit spaarsystemen</li><li>• Pseudo eindheffing hoog loon</li></ul>
<p><b>Intermediaire kosten</b> Kosten die met het personeel samenhangen, maar eigenlijk bij de kosten van uw bedrijf horen. (voorgesloten kosten)</p> <p>Hiervan is sprake bij:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• de aanschafkosten van zaken die tot het vermogen van de werkgever gaan behoren,</li><li>• kosten die gemaakt worden voor zaken die behoren tot het vermogen van de werkgever (en die aan de werknemer ter beschikking zijn gesteld),</li><li>• kosten die specifiek samenhangen met de bedrijfsvoering (en niet met het functioneren werknemer).</li></ul>	<p><b>Voorbeelden</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• de werknemer die zaken koopt voor het bedrijf en de kosten daarvoor voorschiet en later terugontvangt</li><li>• Kosten zakendiner</li><li>• Kosten die samenhangen met de auto van de zaak (zoals parkeerkosten, tolwegen en waskosten).</li></ul>	<p><b>Let op</b> Uit de wet blijkt niet altijd duidelijk wat er allemaal onder deze categorie valt. Heeft u kostenvergoedingen of verstrekkingen waarvan u twijfelt of deze onder de intermediaire kosten vallen? Stem deze dan af met uw belastinginspecteur.</p>
<p><b>Niet uit Dienstbetrekking</b> Vergoedingen en verstrekkingen die niet voortvloeien uit de dienstbetrekking, maar uit wellevendheid, sympathie, piëteit of persoonlijke attentie.</p>	<p><b>Voorbeelden</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Rouwkrans bij overlijden</li><li>• Fruitmand bij ziekte</li><li>• Kleine geschenken met factuurwaarde (incl. BTW) van € 25.</li></ul>	<p><b>Let op</b> Bij kleine geschenken geldt als aanvullende voorwaarde, dat het geschenk geen geld of een waardebon betreft en wordt gegeven in situatie waarin ook anderen zo'n attentie geven bij 25-en/of 40 jarig dienstverband.</p>

<sup>8</sup> In het Handboek Loonheffingen (januari 2017) wordt de regeling (art. 31, vierde lid onderdeel c Wet LB) als volgt uitgelegd. Altijd loon van de werknemer zijn vergoedingen voor een boete die de werknemer heeft gekregen. Heeft een werkgever een boete gekregen voor een overtreding van een werknemer en wordt deze boete door de werkgever niet op de werknemer verhaald? Dan mag het voordeel voor de werknemer worden aangewezen als eindheffingsloon ten laste van de vrije ruimte, mits is voldaan aan de gebruikelijkheidstoets.



<p><b>Vrijgesteld Loon</b> Vrijgesteld loon valt niet onder de WKR</p>	<p><b>Voorbeelden</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eenmalige uitkering bij overlijden, etc.</li> <li>• Dienstjuitkeringen etc.</li> <li>• (Pre-)Pensioenregelingen</li> <li>• Aanspraken op ZW/WAZO/ WW/ WAO/WIA</li> </ul>	
<p><b>Gerichte vrijstellingen</b> Voor een beperkt aantal zaken is uitdrukkelijk bepaald dat deze belastingvrij mogen worden <u>vergoed</u> of <u>verstrek</u>t, daar iedere vorm van een beloningselement of voordeel ontbreekt. Deze zaken zijn uitdrukkelijk genoemd in de wet.</p>	<p><b>Voorbeelden</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zakelijke verhuiskosten</li> <li>• Werkelijke kosten zakelijke reizen per openbaar vervoer (abonnementen en losse kaartjes), taxi, vliegticket ed.</li> <li>• Vergoedingen zakelijke reizen met eigen vervoer (maximaal € 0,19 per kilometer - 2018)</li> <li>• Tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking (eten en overnachtingen tijdens dienstreizen)</li> <li>• Cursussen, studie, congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen, vakliteratuur e.d., ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking</li> <li>• Outplacement</li> <li>• Kosten van een opleiding voor bedrijf of beroep (inschrijving beroepsregister en procedures tot erkenning van verworven competenties (EVC-procedures)</li> <li>• Zakelijke maaltijden</li> <li>• ET-kosten ( dubbele huisvestingskosten en kosten wegens het tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst) en de 30% bewijsregel</li> <li>• Arbo-voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeid-omstandighedenbeleid dat de werkgever voert</li> <li>• Ter beschikking gestelde hulpmiddelen</li> <li>• Personeelskortingen</li> <li>• Gereedschappen/ computers/communicatie-middelen (zie hfst. 7)</li> </ul>	<p><b>Let op</b> Naast de hiervoor genoemde voorbeelden zijn er géén mogelijkheden voor andere gerichte vrijstellingen op basis van de huidige WKR.</p> <p>Bijvoorbeeld: beeldschermbril, speciale isolerende en beschermdde kleding, stoelmassage, e.d.). Mits mede op werkplek worden gebruikt en het zakelijke gebruik 90% of meer is.</p> <p>Ten hoogste: - 20% van de waarde econ.verk. - € 500 per kalenderjaar per wkn.</p> <p>Mits wordt voldaan aan het noodzakelijkheidscriterium (hfst.7)</p>



<b>Nihilwaardering</b>	<b>Voorbeelden</b>	<b>Let op</b>
<p><u>Verstrekkings</u> die eigenlijk wel onder de vrije ruimte vallen, maar omdat ze tegen nihil worden gewaardeerd, wanneer deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt.</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Voorzieningen op de werkplek waarvan het niet gebruikelijk is deze elders te gebruiken, zoals het genot van inrichting van de werkplek(niet zijnde de werkplek in de eigen woning) in brede zin gebruik van de vaste computer, het kopieerapparaat en de vaste telefoon), de parkeerplaats op het terrein van de werkgever.</li><li>• Consumpties, in redelijkheid, op de werkplek die geen deel uitmaken van de maaltijd (koffie, thee, snacks)</li><li>• Ter beschikking gestelde werkkleding, indien die kleding of nagenoeg uitsluitend (90%) is geschikt om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen (Uniformen en doorwerkjas in de bouw) of is voorzien van een logo (70cm<sup>2</sup>) of werkkleding die achterblijft op de werkplek.</li><li>• Ter beschikking gestelde OV-jaarkaart en voordeelurenkaart (als uw werknemer deze kaart mede zakelijk gebruikt)</li><li>• Rentevoordeel uit personeelsleningen die betrekking hebben op de aanschaf van een fiets, elektrische fiets of elektrische scooter</li></ul>	<p>Hiervoor staan de mogelijkheden die tot nu toe bij de wetgeving zijn genoemd. Deze lijst kan echter worden uitgebreid. Twijfelt u of kostenvergoedingen of verstrekkingen onder de nihilwaardering vallen? Stem deze dan af met uw belastinginspecteur.</p>

## 6 De werkplek

De werkplek is een belangrijk criterium geworden binnen de WKR. In beginsel moet er daarom een onderscheid worden gemaakt tussen vergoedingen en verstrekkingen voor zaken die OP en NIET-OP de werkplek worden gebruikt of verbruikt. Op de werkplek is vrijgesteld (door middel van een nihilwaardering zie hfst. 5). Bij, naast en ver weg van de werkplek is belast. Het is dus van belang te onderkennen wat een arbeidsplaats is.

Een werkplek is elke plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor de werkgever op grond van de Arbeidsomstandighedenwet verantwoordelijk is. Deze zorgplicht kan blijken uit een arboplan of uit een risico-inventarisatie op grond van de Arbeidsomstandighedenwet. Onder werkplek wordt niet verstaan de werkplek thuis. Dit is slechts anders indien er sprake is van een ruimte met bijvoorbeeld een eigen opgang en sanitair (de ruimte moet een zelfstandige deel van de woning zijn), waarin de werknemer werkt en waarvoor een zakelijke huurovereenkomst tussen werknemer en werkgever is afgesloten, waardoor alleen de werkgever over de ruimte beschikt.

In de toelichting bij de uitvoeringsregeling (URLB 2011) wordt nog het volgende opgemerkt:

*'Het gaat om de werkplek in ruime zin, waaronder bijvoorbeeld vergaderzalen, bedrijfskantines en de parkeergarage op het bedrijfsterrein vallen.*

Voor de gericht vrijgestelde arbovoorzieningen geldt dat onder een werkplek mede kan worden verstaan (artikel 8.4a, tweede lid, uitvoeringsregeling LB 2011):

- een werkruimte thuis in geval van thuiswerk in de zin van de Arbowet;
- de plaats waar uitvoering wordt gegeven aan het arbobeleid van de werkgever.

Door aanwijzing van de werkruimte thuis als werkplek kunnen voorschriften ter zake van de ergonomische inrichting van de werkplek, de beeldschermwerkplek en het dag- of kunstlicht ook op de werkplek thuis gericht vrijgesteld verstrekt of vergoed worden.



Door aanwijzing van de plaats waar uitvoering wordt gegeven aan arbobeleid van de werkgever als werkplek kunnen ook medische keuringen en andere medische handelingen (zoals de dienst van een bedrijfsarts/fysiotherapeut) onder de nieuwe gerichte vrijstelling worden gebracht.

## 6.1 Werkplekgerelateerde fitness

Voor werkplekgerelateerde fitness is gericht vrijgesteld ongeacht of deze op de werkplek zelf plaatsvindt of elders. Bij werkplekgerelateerde fitness moet bijvoorbeeld gedacht worden aan fitness voor het onderhouden van fitheid die vereist is voor de uitoefening van werkzaamheden zelf. Meer algemeen, als de werkgever risico's ziet voor de gezondheid van zijn werknemers die hij met een gericht fitnessprogramma in zijn arbobeleidsplan wil wegnemen, dan is dat gericht vrijgesteld<sup>9</sup>.

Voor fitness op de werkplek (voor zover deze niet-werkplekgerelateerd is) geldt een nihilwaardering. Fitness buiten de werkplek is belast voor zover het niet-werkplekgerelateerde fitness betreft. Voor deze fitness kan gebruik worden gemaakt van de vrije ruimte.

Let op! Het is niet zonder meer mogelijk om werknemers een sportschoolabonnement naar keuze te verstrekken onder de gerichte vrijstelling. Ook niet als deze mogelijkheid wordt opgenomen in het arboplan.

Een fitnessvoorziening buiten de werkplek is alleen gericht vrijgesteld als het in redelijkheid een arbovoorziening is. Uit de vragen en antwoorden op de website van de Belastingdienst maken wij op dat hiervan sprake is als de werkgever in de arbeidsomstandigheden risico's ziet voor de gezondheid van de werknemers en hij deze risico's met een gericht fitnessprogramma in zijn arboplan wil voorkomen of wegnemen. Gewoon fitness is daarvoor niet voldoende.

De werknemers moeten een gericht arbofitnessprogramma volgen dat samenhangt met de bijzondere risico's of eisen van de functie. Hierbij past geen vrijblijvendheid van de werknemer: de werknemer moet aan het arbofitnessprogramma meedoen. Om de vrijstelling te kunnen gebruiken moet de werkgever de kosten van de arbovoorziening volledig voor zijn rekening nemen en dus geen eigen bijdrage van de werknemer vragen, aldus de Belastingdienst.

## 6.2 Parkeren op de werkplek en elders

Er dient allereerst een onderscheid te worden gemaakt tussen de werknemer die met zijn eigen vervoermiddel (zie 6.2.1) reist en de werknemer met een auto van de zaak /leaseauto (zie 6.2.2).

### 6.2.1 Parkeren op/bij werkplek met eigen vervoermiddel

Indien de werknemer parkeert op een parkeerplaats of garage op/bij het bedrijfsterrein van de werkgever, dan zal deze parkeervoorziening onbelast zijn (nihilwaardering), omdat de parkeervoorziening deel uit maakt van de werkplek (zie hfdst. 6).

Indien de werknemer een parkeerplaats benut in de omgeving van de werkplek, dan zal dat is beginsel leiden tot een belast loon bestanddeel. Dit is alleen anders indien de werkgever (arbo)verantwoordelijk voor die parkeerplaats. Dit houdt in dat u als werkgever met succes door de werknemer aansprakelijk gesteld kan worden als door uw nalatigheid bijvoorbeeld de auto van de werknemer is beschadigd. In dat geval kan de parkeergelegenheid onbelast ter beschikking worden gesteld aan de werknemer.

#### 6.2.1.1 Parkeren op andere plekken dan de werkplek

Voor andere parkeerplaatsen en garages die werknemers gebruiken, heeft de werkgever geen (arbo)verantwoordelijkheid. Het vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen van parkeergelegenheid bij het werk, bijvoorbeeld met een parkeerkaart voor het parkeren bij een klant, is in deze gevallen loon van de werknemer voor zover dit loon samen met een kilometervergoeding van u (of een vast bedrag) hoger is dan € 0,19 per kilometer.

Voor werknemers met een eigen auto geldt namelijk dat door de wetgever wordt verondersteld alle kosten zijn begrepen in de gerichte vrijstelling vergoeding van € 0,19 per kilometer. De werkgever kan er voor kiezen om de loonbelasting hierover voor zijn rekening te nemen en de parkeerkosten aan te wijzen als eindheffingsloon. De parkeervoorzieningen dienen te worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer of de factuurwaarde.

<sup>9</sup> schriftelijke antwoorden WGO 30 oktober 2014, AFP/2014/982, pagina 7



#### 6.2.1.2 Parkeren bij de woning van de werknemer

Het vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen van parkeergelegenheid in of bij de woning van de werknemer is belast loon voor de werknemer, tenzij de werkgever er voor kiest om dit loonbestanddeel aan te wijzen als eindheffingsloon.

#### 6.2.2 Parkeren op/bij werkplek met de auto van de zaak.

Voor het parkeren op de werkplek door de met een auto van de zaak (leaseauto) geldt de nihilwaardering. Alle overige vergoedde parkeerkosten kunnen worden onbelast (als intermediaire kosten) door de werkgever worden vergoed. Dit komt omdat ervan wordt uitgegaan dat deze kosten zijn opgenomen in de forfaitaire waarderingsregels voor het privégebruik auto.

##### 6.2.2.1 Parkeervergunning/stalling

Indien de werknemer een parkeervergunning of een stalling op zijn naam heeft voor een parkeergelegenheid bij zijn woning die *ook gebruikt kan worden voor andere vervoermiddelen*, dan is de vergoeding van de kosten van de parkeervergunning of stalling, of de verstrekking of terbeschikkingstelling ervan, (belast) loon voor de werknemer. De werkgever kan er voor kiezen om dit loonbestanddeel aan te wijzen als eindheffingsloon.

Indien de parkeervergunning op kenteken of stalling alleen bestemd is voor de auto van de zaak, dan kan de werkgever de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling van de vergunning of stalling belasting vrij aan de werknemer vergoeden. De kosten zijn dan aan te merken als intermediaire kosten.

In de praktijk komen we geregeld tegen dat de werknemer zijn auto van de zaak in zijn garage bij zijn woonhuis zet. Er kan dan in sommige gevallen sprake zijn van een reële (zakelijke) verhuursituatie. Dit is onder andere het geval indien de werknemer de garage uitsluitend gebruikt voor de auto van de zaak. De werkgever kan in zo'n situatie de werknemer voor het gebruik van de garage een onbelaste vergoeding geven in de vorm van huur. Echter indien de garage gedeeltelijk ter beschikking van de werknemer blijft, bijvoorbeeld doordat een deel door de werknemer wordt gebruikt voor opslag, is er geen sprake van een reële verhuursituatie. Indien de werkgever dan een vergoeding voor het gebruik van de garage aan de werknemer vergoedt is dit aan te merken als loon voor de werknemer. De werkgever kan er voor kiezen om dit loonbestanddeel aan te wijzen als eindheffingsloon.

## 7 Het noodzakelijkheids criterium

Per 1 januari 2015 heeft de staatssecretaris van Financiën de heer Wiebes een nieuwe gerichte vrijstelling ingevoerd door middel van de introductie van het (beperkte) noodzakelijkheids criterium. De achterliggende gedachte van dit criterium is dat alle zaken die noodzakelijk zijn om de dienstbetrekking te kunnen uitoefenen belastingvrij vergoed, verstrekt of ter beschikking gesteld moeten kunnen worden. Het voordeel is dat het noodzakelijkheids criterium een zekere flexibiliteit met zich meebrengt en goed kan aansluiten bij de hedendaagse praktijk met snelle technologische ontwikkelingen op IT-gebied.

Het noodzakelijkheids criterium geldt alleen voor:

- gereedschappen;
- computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur met inbegrip van bijbehorend datatransport en benodigde programmatuur ed.

Bij gereedschap moet gedacht worden aan voorwerpen die voor het verrichten van een werkzaamheid nodig zijn. Een gereedschap wordt gebruikt om iets te maken, te meten of te controleren en kan naar zijn aard meerdere keren worden gebruikt.

Met computer, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur wordt bedoeld op ICT-middelen zoals een desktop, een laptop, een tablet of een mobiele telefoon (ook een smartphone). Ook printers, een organizer en navigatieapparatuur vallen hieronder (nota n.a.v. verslag bp 2015, pagina 64).

Het gaat hierbij niet alleen om het vergoeden of verstrekken van de gereedschappen of ICT-middelen maar ook om de vergoedingen en verstrekkingen die daarmee direct verband houden. Denk daarbij aan bijvoorbeeld het datatransport zoals een dongel of een abonnement via een 4G-kaartje en de benodigde programmatuur en dergelijke die in het kader van de dienstbetrekking wordt gebruikt.

Software die niet noodzakelijk is voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking valt niet onder het noodzakelijkheids criterium maar dient of als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte te worden aangewezen of individueel belast te worden bij de werknemer.





Het noodzakelijkheids criterium is een open norm. Deze open norm gaat ervan uit dat hetgeen u als werkgever in het kader van uw bedrijfsvoering aan voorzieningen noodzakelijk acht (redelijkheidstoets), aan de werknemer kan worden verstrekt zonder fiscaal rekening te houden met het privévoordeel van de werknemer.

Om het noodzakelijkheids criterium te kunnen toepassen moet u per werknemer of per groep werknemers die vergelijkbare werkzaamheden verrichten, verantwoord worden waarom u een bepaalde voorziening voor die groep werknemers noodzakelijk acht. Daarbij gelden de volgende criteria:

1. de voorziening moet feitelijk en daadwerkelijk gebruikt worden;
2. ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking;
3. zonder aanzienlijk privévoordeel;
4. geen (bruto) eigen bijdrage van werknemer(s)\*;
5. verplichte teruggaaf van de voorziening/vergoeding van de restwaarde indien niet langer aan noodzakelijkheids criterium wordt voldaan (bijvoorbeeld bij: functiewijziging/ontslag);
6. indien werknemer tevens bestuurder of commissaris is geldt extra eis: de gebruikelijkheids eis.

\*Het is van groot belang te onderkennen dat binnen het noodzakelijkheids criterium het uitruilen van brutoloonbestanddelen (zoals door toepassing van een cafetariaregeling) niet meer mogelijk is. Indien de werkgever een eigen bijdrage van de werknemer verlangt vanuit zijn brutoloon, is (kennelijk) geen sprake meer van een noodzakelijke voorziening en is de gehele vergoeding/verstrekking belast loon.

Het oordeel over de noodzakelijkheid wordt in eerst instantie aan de werkgever overgelaten, al wordt zijn oordeel geobjectiveerd met een redelijkheidstoets. Mocht de inspecteur een gereede twijfel hebben over de bedrijfsmatige afwegingen bij een vergoeding of een verstrekking door een werkgever, dan is het aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de voorziening met een oogmerk van bevoordeling/beloning aan de werknemer is verstrekt. Dit is anders als de werknemer tevens bestuurder of commissaris is van het lichaam waarvoor hij werkzaamheden verricht. In dat geval is het noodzakelijkheids criterium niet van toepassing, tenzij de werkgever aannemelijk maakt dat de voorziening een voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking van de desbetreffende werknemer gebruikelijke voorziening is. De gebruikelijkheid van de voorziening is een verzwaaring van de bewijslast voor bestuurders en commissarissen.

#### Hulpmiddelen

Hulpmiddelen die ook elders dan op de werkplek gebruikt kunnen worden, niet zijnde gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke, vallen onder de nieuwe gerichte vrijstelling van werkplekgerelateerde voorzieningen onder de voorwaarde dat:

- deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden;
- geheel of nagenoeg (90%) zakelijk gebruikt worden.

Gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke die niet onder het noodzakelijkheids criterium gericht vrijgesteld zijn omdat ze bijvoorbeeld niet zonder meer nodig zijn, kunnen echter ook onder de nieuwe gerichte vrijstelling van werkplekgerelateerde voorzieningen vallen. Voorwaarde is dan wel dat deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden en dat sprake is van geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruik (artikelsgewijze toelichting concept uitvoeringsregeling LB 2011, Artikel I. onderdeel B).

#### Internet Thuis

Omdat de werkplek thuis niet als werkplek in de fiscale zin wordt erkend (zie hfst. 6), kan de internetvergoeding niet onder de vrijstelling voor voorzieningen op de werkplek worden geschoven.

Het noodzakelijkheids criterium geldt onder andere voor computers en dergelijke apparatuur met inbegrip van het bijbehorende datatransport en de voor het gebruik in het kader van dienstbetrekking benodigde programmatuur en dergelijke. Internet is te scharen onder datatransport. In antwoord op Kamervragen heeft de Staatssecretaris aangegeven dat het noodzakelijkheids criterium ook geldt voor internet thuis, Indien dit dus zonder meer nodig is voor de uitoefening van de dienstbetrekking kan de internetvergoeding onbelast worden verstrekt. Dit geldt echter niet voor het televisie- en telefoongedeelte in een alles-in-1-bundel. Vaste telefoonabonnementen kunnen namelijk niet onder het noodzakelijkheids criterium worden vergoed, omdat het noodzakelijkheids criterium alleen geldt voor mobiele communicatiemiddelen. Dergelijke bundels zullen dus moet worden gesplits in internet, telefoon en tv.



## 8 Waardering verstrekkingen (Loon in natura)

De hoofdregel is dat Loon in natura wordt gewaardeerd op het bedrag van de inkoopfactuur inclusief BTW.

In de financiële administratie van werkgevers die BTW-belaste prestaties verrichten, worden vastleggingen in principe exclusief BTW geboekt. Voor de WKR is BTW wel relevant, want loon is al hetgeen wordt genoten inclusief BTW. De BTW dient voor de WKR inzichtelijk te worden gemaakt voor kosten die als werkkosten in de vrije ruimte vallen. Dat is een administratieve uitdaging. In de brief van 3 juli 2014 (DB2014/272) heeft staatssecretaris Wiebes aangegeven dat voor het berekenen van het BTW bedrag de werkgever met de inspecteur kan afspreken dat hij de gemiddelde BTW-druk over de verschillende voorzieningen uit de vrije ruimte in aanmerking neemt. Indien er geen factuur is, of de factuur is afkomstig van een verbonden vennootschap dan worden werkkosten gewaardeerd op de *waarde in het economisch verkeer*.

Uitzonderingen op de hoofdregel zijn:

- nihil waarderingen;
- waardering producten uit eigen bedrijf;
- forfaitaire waarderingen.

Een limitatief aantal opgesomde verstrekkingen wordt op nihil gewaardeerd (zie hfst. 5). Dit zijn voorzieningen op de werkplek van de werknemer. In het algemeen geldt dat van een werkplek voor de WKR sprake is als de werkgever voor die plek Arbo verantwoordelijk is. Zie hoofdstuk 6 voor gedetailleerde uitleg van het werkplekcriterium.

De wetgever heeft sommige verstrekkingen gewaardeerd op normbedragen. Voor de volgende voorzieningen, die op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, geldt een normbedrag:

- maaltijden € 3,35 (2018) per maaltijd;
- huisvesting en inwoning (anders dan de ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking ter beschikking gestelde woning) met inbegrip van genot van energie, water en bewassing: € 5,55 (2018) per dag (bijvoorbeeld boerenknecht die bij zijn werkgever woont);
- door de werkgever verrichte kinderopvang waarvoor aanspraak kan ontstaan op kinderopvangtoeslag of een tegemoetkoming Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen: het aantal uren kinderopvang maal de uurprijs vastgesteld krachtens artikel 1.7, tweede lid, Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen;
- de terbeschikkingstelling van een dienstwoning ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, zoals een portierswoning. Deze wordt gewaardeerd op 18% van het fiscale loon van de werknemer, uitgaande van een dienstverband van tenminste 36 uur per week.

### 8.1 Maaltijden

De forfaitaire waardering (€ 3,35; 2018) van maaltijden op de werkplek is een tegemoetkoming van de wetgever om eventuele discussies omtrent het bepalen van de waarde van een maaltijd te voorkomen.

Indien kan worden aangetoond dat de factuurwaarde (als een derde, niet verbonden vennootschap een bedrag in rekening heeft gebracht) of de waarde in het economische verkeer (in de overige gevallen) lager is dan het forfaitaire bedrag kan worden aangesloten bij dat lagere bedrag worden aangesloten.

Let op dat de belastingdienst het standpunt zal innemen dat per maaltijd altijd van het normbedrag moet worden uitgegaan, ongeacht de werkelijke kosten van de maaltijd.

Dit houdt dus in dat er per maaltijd per werknemer € 3,35 tot het loon van de werknemer moet worden gerekend. Dit wordt verminderd met de eventuele eigen bijdrage van de werknemer.

De werkgever kan er ook voor kiezen dit loonbestanddeel aan te wijzen als eindheffingsloon en het bedrag ten laste van de vrije ruimte brengen.

De werkgever dient dan wel aannemelijk te maken hoeveel keer de werknemers gebruik maken van maaltijden. Uit het vraag en antwoord publicatie op de website van de Belastingdienst maken wij op dat hierover afspreken zijn te maken met de Belastingdienst.





### 8.1.1 Wat is een maaltijd?

De belastingdienst het tijdens het webinar aangegeven dat het begrip maaltijd niet nader is gedefinieerd. Een kop soep plus een aantal boterhammen met beleg en een beker melk wordt volgens de Belastingdienst wel als maaltijd aangemerkt. Alleen een snack of alleen een kopje soep met een beker melk vormt geen maaltijd. Voor het verteer op de werkplek dat geen maaltijd vormt, geldt een nihilwaardering.

### 8.1.2 Maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter

Een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter is gericht vrijgesteld. Een lunch met alleen werknemers is in het algemeen niet meer dan bijkomstig zakelijk. Dat wordt het ook niet als zij daarbij alleen over het werk praten (bijvoorbeeld vaktechnische overleg).

Indien de vergadering wel duidelijk een zakelijk karakter heeft, is er wel sprake van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter. Een vergoeding of verstrekking van de maaltijd is dan onbelast.

Van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter is tevens sprake bij:

- al dan niet verwacht overwerk of werk op koopavonden
- therapeutisch mee-eten (kinderdagverblijf)
- werkzaamheden aan boord van vliegtuigen, schepen, boorplatforms of kermiswagens

Als een werknemer door zijn werk tussen 17.00 en 20.00 uur niet thuis kan eten, is er in elk geval sprake van een meer dan bijkomstig zakelijke maaltijd.

### 8.1.3 Maaltijden als onderdeel van tijdelijke verblijfskosten

Maaltijden als onderdeel van tijdelijke verblijfskosten zijn onbelast. Van zo'n maaltijd is sprake bij:

- dienstreizen
- reizen van mobiele en ambulante werknemers, zoals vertegenwoordigers en accountants
- zakelijke besprekingen met klanten buiten de vaste werkplek
- werkzaamheden op niet-permanente locaties, zoals bij het werk van wegenbouwers, bouwvakkers en medewerkers van een filmcrew

## 8.2 Personeelskorting op branche-eigen producten

Producten uit eigen bedrijf (branche-eigen producten) worden gewaardeerd op de prijs die aan derden in rekening wordt gebracht.

Als u aan uw werknemer een korting of vergoeding geeft bij de aankoop van producten uit eigen bedrijf, dan is dit onder de volgende voorwaarden gericht vrijgesteld:

- de producten zijn niet branchevreemd;
- de korting of vergoeding is per product maximaal 20% van de waarde in het economische verkeer van dat product;
- de kortingen of vergoedingen bedragen in 2018 samen niet meer dan € 500;
- kortingen of vergoedingen voor producten uit eigen bedrijf zijn ook vrijgesteld als de dienstbetrekking is geëindigd door pensionering of arbeidsongeschiktheid.

Bij hogere kortingen of vergoedingen dan de hiervoor genoemde maxima geldt de vrijstelling tot deze maxima en kan het meerdere in de vrije ruimte worden ondergebracht.

## 8.3 Rentevoordeel Personeelslening eigen woning vanaf 1-1-2016

Het rentevoordeel van een aan de werknemer verstrekte lening voor de eigen woning wordt vanaf 1 januari 2016 aangemerkt als verplicht individueel loon van de werknemer. Dit rentevoordeel mag vanaf die datum niet meer worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel in de vrije ruimte, maar moet individueel belast worden bij de werknemer (artikel 31, vierde lid, onderdeel h Wet LB).

De werknemer kan dit belaste rentevoordeel aanmerken als rente van een eigenwoninglening onder voorwaarde dat het een lening betreft waarvan de rente als aftrekbare kosten in de zin van de artikelen 3.120 tot en met 3.123 Wet IB 2001 in aanmerking kan worden genomen.

Voor ex-werknemers voor wie het rentevoordeel ook na uitdiensttreding doorloopt, geldt dat de werkgever vanaf 1 januari 2016 weer inhoudingsplichtig wordt voor deze werknemers (of bij uitdiensttreding na 1 januari 2016, inhoudingsplichtig blijft). De in te houden loonheffing zal door de werkgever bij de ex-werknemer moeten worden verhaald (er is geen loon waarop deze kan worden ingehouden).



Bij een wisselend rentevoordeel gedurende het jaar (bijvoorbeeld bij annuïtaire leningen of leningen met een variabele rente), mag gedurende het jaar worden uitgegaan van een redelijk geschat bedrag, waarna in het laatste loontijdvak van het jaar het restant van het op jaarbasis berekende voordeel in aanmerking moet worden genomen<sup>10</sup>.

Het rentevoordeel wordt bepaald aan de hand van artikel 13 Wet LB. Dit betekent dat moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. Als sprake is van branche-eigen producten (bijvoorbeeld voor werknemers van een bancaire instelling) geldt de waarde die onder overeenkomstige omstandigheden aan een derde in rekening zouden worden gebracht. Het rentevoordeel is vervolgens het verschil tussen de tussen werkgever en werknemer afgesproken rente en de waarde in het economische verkeer (of bij branche-eigen producten de rente die aan een derde in rekening zou worden gebracht).

Voor het rentevoordeel van een personeelslening voor een fiets, een elektrische fiets of elektrische scooter blijft overigens, ook in 2018, een nihilwaardering gelden (artikel 13, vijfde lid, Wet LB).

## 9 Vaste (on)kostenvergoedingen

Onder de WKR is het tevens mogelijk om een vaste (on) kostenvergoeding te verstrekken, mits deze onderbouwd is. De vergoeding dient als volgt gesplitst te worden:

- werkkosten ten laste van de vrije ruimte van 1,2% zoals interne representatie, internet thuis;
- gerichte vrijstellingen zoals kleine consumpties onderweg, lunchkosten en vakliteratuur;
- intermediaire kosten zoals kosten auto van de zaak, lunchkosten met relaties, externe representatie.

Gerichte vrijstellingen en intermediaire kosten kunnen alleen onderdeel zijn van een vaste onkostenvergoeding indien voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- Het bedrag van de vrijstellingen en de kosten kan aannemelijk gemaakt worden.
- Er is een omschrijving van elke vrijstelling en kostenpost met een geschat bedrag.
- Er is een specificatie van de opbouw van de vaste kostenvergoedingen per vrijstelling en per kostenpost.
- Er is een onderbouwing van de vaste onkostenvergoeding met een onderzoek vooraf naar de werkelijk gemaakte kosten. Op verzoek van de belastingdienst of als de omstandigheden wijzigen wordt dit onderzoek herhaald.

Het onderzoek vooraf is alleen noodzakelijk als het gaat om nieuwe vaste onkostenvergoedingen. Voor vaste onkostenvergoedingen die al bestonden voordat de WKR werd toegepast, hoeft niet opnieuw onderzoek te worden gedaan zolang de omstandigheden niet zijn veranderd.

Natuurlijk dient u wel periodiek een steekproef (van minimaal 3 maanden) te doen onder uw werknemers ter onderbouwing van de hoogte van de vaste onkosten die wordt vergoed.

Veel voorkomende componenten van een vaste onkostenvergoeding zijn:

- Kosten auto van de zaak --> Intermediaire kosten
- Externe representatiekosten --> Intermediaire kosten
- Interne representatiekosten --> belast loon/werkkost
- Consumpties onderweg --> gericht vrijstelling
- Vakliteratuur --> gericht vrijstelling
- Kantoorkosten thuis --> belast loon/ werkkost

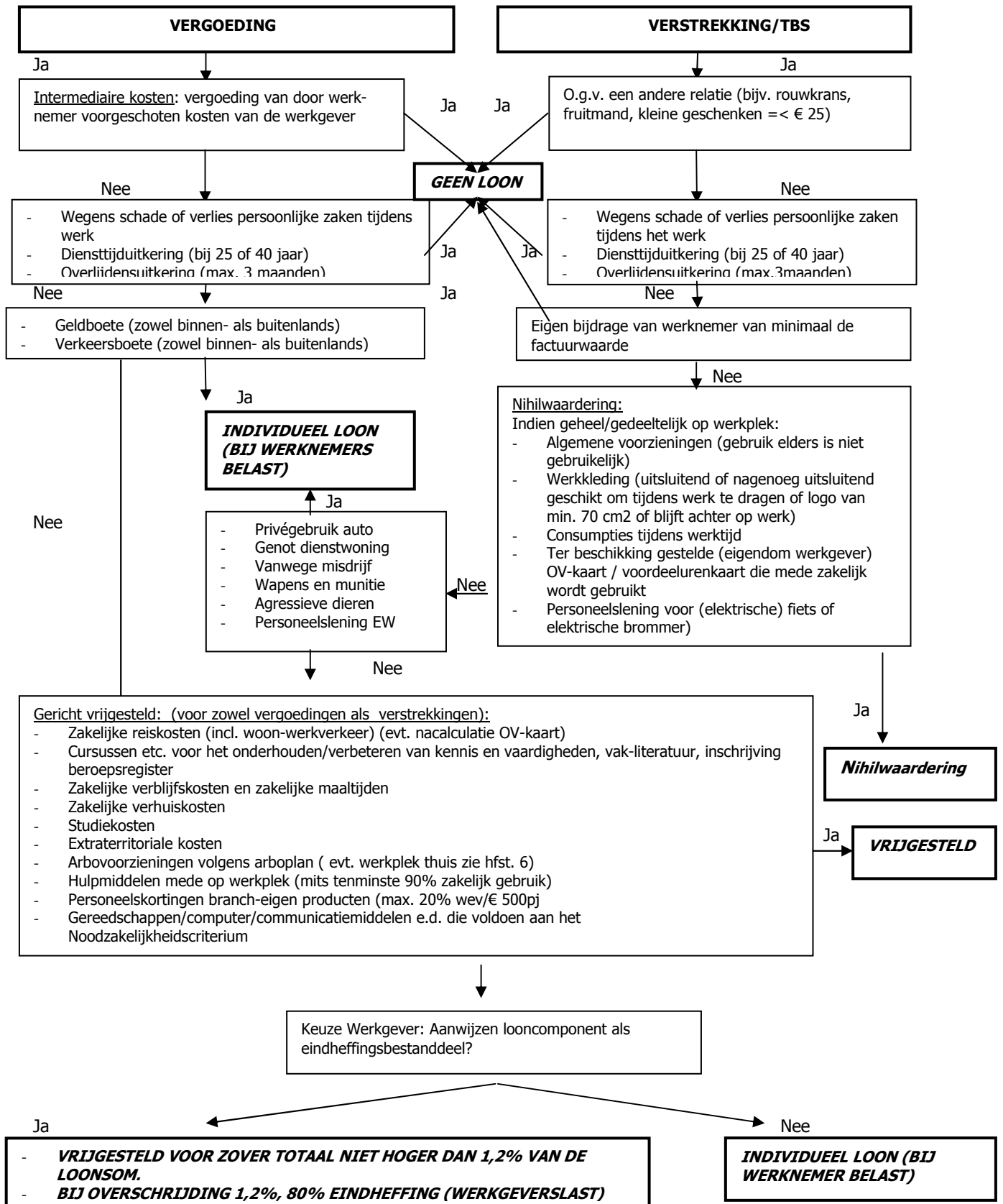
Vaste onkostenvergoedingen voor gerichte vrijstellingen en intermediaire kosten die niet voldoen aan de hiervoor genoemde voorwaarden, zijn belast loon voor de werknemer. Het is wel mogelijk om deze toe te wijzen aan de vrije ruimte.

---

<sup>10</sup> Brief van 21 september 2015, AFP2015/820U inzake de Fiscale verzamelwet 2015, pagina 5 en concept lagere regelgeving rentevoordeel personeelslening



# 10 Schematisch overzicht





# 11 Implementatie van de werkkostenregeling

Vanaf 1 januari 2015 bent u verplicht om de werkkostenregeling toe te passen.

Aan de hand van een inventarisatie van de huidige arbeidsvoorwaarden, moet beoordeeld worden of en hoe uw arbeidsvoorwaardenpakket in het forfait van 1,2% (2017) van de fiscale loonsom past. Elke ondernemer wil immers zo veel mogelijk vermijden dat 80% eindheffing betaald moet worden, welke niet op de werknemer kan worden verhaald. Met andere woorden, u doet er verstandig aan om een analyse te maken van de (mogelijkheden van de) WKR, bestaande uit de volgende stappen:

1. De inventarisatie
2. Het categoriseren
3. Het bepalen van de vrije ruimte
4. Het Eindoordeel

## 11.1 Stap 1: De inventarisatie

In deze stap beoordeelt u welke bronnen van werkkosten uw organisatie heeft. Inventariseer in ieder geval de volgende zaken:

1. Welke feitelijke vergoedingen en verstrekkingen zijn er binnen het bedrijf? Bronnen die u kunt gebruiken bij de inventarisatie van alle feitelijke vergoedingen en verstrekkingen zijn:
  - a. financiële administratie;
  - b. loonadministratie;
  - c. arbeidsvoorwaarden (wellicht wordt niet alles gebruikt);
  - d. overige informatie welke voortkomt uit gesprekken en beoordelingen.
2. Welke vaste kostenvergoedingen worden aan werknemers betaald en waarvoor dienen deze (onderbouwing)?
3. Voor zover de huidige vaste kostenvergoedingen niet zijn gebaseerd op een kostenonderzoek, kan het verstandig zijn om (alsnog) een onderzoek uit te voeren. Dit is van belang omdat ook onder de WKR de Belastingdienst zal blijven controleren of de vaste kostenvergoedingen naar aard en veronderstelde omvang zijn gespecificeerd. Bij een kostenonderzoek moet een representatieve groep werknemers gedurende een representatieve periode (dus niet bijvoorbeeld tijdens de zomervakantieperiode) gedurende ten minste drie maanden de kosten bijhouden.
4. Aan welke werknemers (functies) worden de kostenvergoeding betaald?
5. Hoe verhoudt de hoogte van de verstrekte kostenvergoedingen zich tot het werkelijke kostenniveau dat redelijkerwijze hoort bij de betreffende werkzaamheden (mogelijk per functiegroep)?
6. Welke kosten(soorten) kunnen redelijkerwijs gemaakt worden ten behoeve van de dienstbetrekking?

## 11.2 Stap 2: Het categoriseren

De volgende stap is het indelen van de vergoedingen en verstrekkingen volgens de volgende verdeling:

### **Vergoedingen en verstrekkingen die geen loon vormen**

1. Niet al hetgeen de werknemer van u als werkgever ontvangt, vormt loon. Het beslissende criterium is het verband tussen loon en dienstbetrekking, zoals dat uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie naar voren komt. Geen loon is/zijn in ieder geval:

- vergoedingen en verstrekkingen die op grond van een andere relatie opkomen;
- intermediaire kosten;
- verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van minimaal de (factuur)waarde betaalt.

### **2. Vrijgesteld loon**

Vrijgesteld loon is niet belast en raakt de WKR dan ook niet.

### **3. Gerichte vrijstellingen**

Niet over alle vergoedingen en verstrekkingen is belasting verschuldigd. Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen zijn gericht vrijgesteld. Zie hoofdstuk 5 voor meer informatie.

### **4. Vergoedingen die verplicht individueel loon vormen**

Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen kunnen niet als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen en vormen verplicht individueel loon. Zie hoofdstuk 5 voor meer informatie.



## 5. Overige vergoedingen die kunnen worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel (vallend in het forfait van 1,2% (2018)).

Alle overige vergoedingen en verstrekkingen (die niet gerangschikt zijn onder de vier hiervoor genoemde categorieën) kunnen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Hierbij geldt als voorwaarde dat de totale omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate mag afwijken van hetgeen gebruikelijk is onder voor het overige overeenkomstige omstandigheden (de gebruikelijkheidstoets, zie hiervoor hoofdstuk 3).

Voor verstrekkingen geldt dat deze in principe worden gewaardeerd naar:

- de waarde in het economische verkeer, of;
- in het geval door een derde een bedrag in rekening is gebracht aan de werkgever: het in rekening gebrachte bedrag.

Sommige verstrekkingen worden op nihil gewaardeerd. Deze verstrekkingen gebruiken niet de vrije ruimte van 1,2% (2017) omdat de waarde nihil is. Om die reden onderscheiden wij ook deze categorie. De verstrekkingen die als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen, kunnen daarom verdeeld worden in twee categorieën:

- verstrekkingen welke gewaardeerd worden tegen nihil*  
Het gaat om voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek worden gebruikt of verbruikt. Voor meer informatie zie hoofdstuk 5 en 6.
- overige verstrekkingen welke een waardering hoger dan nihil hebben.*

## 11.3 Stap 3: Bepaal de vrije ruimte

De derde stap is het bepalen van de vrije ruimte en het vergelijken met de als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen:

- **Bepaal de loonsom in het jaar waarin de WKR wordt toegepast.**

Voor het jaar 2018 zal dit de loonsom van 2018 zijn. Omdat deze loonsom nog niet beschikbaar is, bepaalt u die zo goed als mogelijk. Houd daarbij alvast rekening met wijzigingen die bekend zijn. Denk aan reorganisaties, ontslag van mensen of juist uitbreiding van een afdeling.

- **Bereken de vrije ruimte**

Het percentage van het vrije WKR-budget 2018 is 1,2. U kunt uitgaan van 1,2% van de verwachte totale fiscale loonsom 2018.

Let op: Loon uit vroegere dienstbetrekking (zoals ontslagvergoedingen en pensioenuitkeringen) behoort wel tot het fiscale loon, maar behoort NIET tot de 1,2% grondslag, indien u in méér dan bijkomstige mate (10%) loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt. Blijft u binnen deze 10%-marge dan telt loon uit vroegere dienstbetrekking wel mee bij het bepalen van de 1,2% grondslag.

Let op: bestaat het bedrijf uit meerdere werkgevers (bijvoorbeeld meerdere bv's), dan dienen de uitgaven voor personeel per werkgever apart te worden vastgesteld en apart te worden vergeleken met de loonsom bij die werkgever, tenzij u kiest voor toepassing van de concernregeling (zie hfst. 4).

Bepaal de vergoedingen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel en de verstrekkingen met een waardering hoger dan nihil die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Is het saldo hiervan hoger dan de vrije ruimte, dan is het meerdere belast tegen 80% eindheffing.

## 11.4 Eindheffing. Beoordeel de arbeidsvoorwaarden

Op grond van de verkregen informatie uit de voorgaande stappen kan beoordeeld worden wat de invloed van de WKR voor u is en welke stappen er door u nog genomen moeten worden.

Anderzijds kan het raadzaam zijn om de arbeidsvoorwaarden te beoordelen en waar nodig te herzien, zodat op de langere termijn de WKR niet leidt tot een forse kostenstijging. Te denken valt bijvoorbeeld aan het uitruilen van arbeidsvoorwaarden die onder de gerichte vrijstelling, intermediaire kosten of nihilwaardering vallen. Ook kan het raadzaam zijn vergoedingen en verstrekkingen die thans onbelast zijn, onder de WKR als individueel loon aan te merken (goedkoper dan de 80% eindheffing), zodat de werknemer zelf de loonheffing voor zijn rekening moet nemen. Vergoedingen en verstrekkingen die onder de huidige regeling onbelast zijn, kunt u onder de



werkkostenregeling deel laten uitmaken van het brutoloon. De werknemer moet dan zelf de loonheffing voor zijn rekening nemen. Let hierbij wel op: een hoger brutoloon kan gevolgen hebben voor de door u te betalen premies werknemersverzekeringen. Ook kan een hoger brutoloon gevolgen hebben voor de opbouw van pensioen en vakantiegeld. Per saldo kan het omzetten van een vergoeding of verstrekking in belast loon daardoor duur zijn.

### **Let op**

Houd er rekening mee dat het meestal niet is toegestaan om als werkgever eenzijdig de arbeidsvoorwaarden aan te passen. Sommige werkgevers zijn gebonden aan CAO's en moeten rekening houden met de arbeidsvoorwaarden conform de CAO.

Voor pensioen is het aan te raden dit na te kijken in het pensioenreglement. Ook kunt u informatie inwinnen bij de pensioenverzekeraar. Voor vakantiegeld is de CAO of uw eigen vakantiegeldregeling leidend.

### **Ondernemingsraad**

Wanneer een CAO u niet belemmert om arbeidsvoorwaarden aan te passen, dan mag u dit in principe doen. Hierbij is vaak wel toestemming van de werknemer of de ondernemingsraad nodig. Vraagt u deze toestemming niet, dan kan de werknemer naar de rechter stappen om handhaving van de verdwenen arbeidsvoorwaarde af te dwingen. Stem, om onduidelijkheden te voorkomen, een en ander vooraf af met de ondernemingsraad of uw werknemers.

## 12 Administratieve verplichtingen

De financiële administratie moet de juiste en tijdige WKR-managementinformatie waarborgen, opdat juist en volledige aangiften loonheffingen worden ingediend.

De volgende zaken moeten in de administratie worden bijgehouden:

- Alle vergoedingen en verstrekkingen die zijn aangewezen in de vrije ruimte, worden in de administratie opgenomen als eindheffingsloon. Deze gegevens hoeven niet op werknemersniveau te worden vastgelegd.
- Als een vergoeding of verstrekking niet is aangewezen in de vrije ruimte, maar wordt behandeld als individueel loon van de werknemer, moet deze vergoeding of verstrekking wel op werknemersniveau worden vastgelegd in de loonstaat van de werknemer.
- Een gerichte vrijstelling is eindheffingsloon welke op werknemersniveau moet worden vastgelegd. Voor zover meer wordt vergoed of verstrekt dan het gericht vrijgestelde bedrag, is er sprake van een bovenmatige vergoeding. Als deze bovenmatige vergoeding is aangewezen in de vrije ruimte, dan moet deze als eindheffingsloon worden opgenomen in de administratie. Als deze bovenmatige vergoeding wordt aangemerkt als individueel loon van de werknemer, moet deze op werknemersniveau worden geadministreerd in de loonstaat van de werknemer.
- Let op! Zijn in de administratie de vergoedingen en verstrekkingen opgenomen exclusief BTW, dan moet de BTW worden toegevoegd (zie hoofdstuk 6). Vastlegging in de financiële administratie door werkgevers die BTW-belaste prestaties verrichten gebeurt in principe exclusief BTW. In de brief van 3 juli 2014 DB2014/272) heeft staatssecretaris Wiebes aangegeven dat voor het berekenen van het bedrag dat in de vrije ruimte moet worden geboekt, de werkgever met de inspecteur kan afspreken dat hij de gemiddelde BTW-druk over de verschillende voorzieningen uit de vrije ruimte in aanmerking neemt. In dat geval hoeft niet per voorziening separaat de BTW geadministreerd te worden.



## 12.1 Inrichten financiële administratie

Het kan zijn dat u de inrichting van uw grootboekrekeningen moet aanpassen om een juiste en volledige registratie inzake de WKR-relevante posten te kunnen verkrijgen. Mede afhankelijk van de aard en omvang van uw organisatie kan de indeling van het grootboekrekeningschema er bijvoorbeeld als volgt uitzien:

### **Groep 417 Kosten WKR**

#### **Groep 4171 Belaste werkkosten**

- 417100 Kerstpakketten
- 417101 Personeelsfeesten en –reizen
- 417102 Verstrekkingen door personeelsvereniging
- 417103 ...

#### **Groep 4172 Nihilwaarderingen**

- 417200 Verteer op werkplek
- 417201 Kosten arbovoorzieningen
- 417202 kwalificerende bedrijfskleding
- 417203 ...

#### **Groep 4173 Gerichte vrijstellingen**

- 417300 reiskostenvergoeding binnen fiscale norm
- 417301 Studiekosten
- 417302 Zakelijke verblijfkosten
- 417303 ....

#### **Groep 4174 Intermediaire kosten**

- 417400 Kosten auto van de zaak (inclusief veer- en tol gelden, parkeerkosten etc.)
- 417401 Kosten zakelijk diner
- 417402 ....

#### **Groep 4175 Geen Loon en geen werkkosten**

- 417500 Fruitmand, rouwkaart, bloemetje etc.
- 417501 Bijdragen aan personeelsvereniging
- 417502 ....

Een aangepast grootboekschema kan voorkomen dat achteraf in de financiële administratie moet worden 'gezocht' naar WKR-relevante vergoedingen en verstrekkingen. Een juiste en volledige registratie wordt verder bevorderd door bij de primaire boeking van een uitgave de WKR-invloed ervan te beoordelen. Dat vereist waarschijnlijk WKR-scholing bij deze medewerker(s).

## 12.2 Afrekenstelsel WKR

Daarnaast moet in de administratie worden bijgehouden hoeveel vrije ruimte er nog is en wanneer de inhoudingsplichtige eindheffing moet gaan betalen.

Vanaf het jaar 2015 hoeft u dit maar eenmaal per jaar toetsen. De inhoudingsplichtige kan bij deze jaarlijkse afrekenmethode als het kalenderjaar is afgelopen in één keer toetsen of de vrije ruimte (1,2%) wordt overschreden. Indien de vrije ruimte wordt overschreden dient de inhoudingsplichtige over het meerdere 80% eindheffing te af te dragen. Dit geeft u aan en draagt u af in het eerste tijdvak van het nieuwe kalenderjaar. Bij een aangiftetijdvak van een maand is dit de aangifte loonheffingen over de maand januari die in februari wordt gedaan.

U mag er ook voor kiezen om (bij overschrijding van de vrije ruimte eerder in het jaar) de verschuldigde belasting op een eerder moment al aan te geven en af te dragen. Indien de inhoudingsplicht gedurende het kalenderjaar eindigt moet de eventueel verschuldigde eindheffing worden aangegeven en afgedragen over het tijdvak waarin de inhoudingsplicht is geëindigd.





## 13 Internationale aspecten

Tot aan dit hoofdstuk is nagenoeg alleen aandacht besteed aan werknemers die in Nederland wonen en werken en waarbij de werkgever gevestigd is in Nederland.

De WKR is ook van toepassing op grensoverschrijdende situaties. In de wetgeving over de WKR is daar bij één situatie rekening gehouden, namelijk waarbij de werknemer in Nederland belastingplichtig is en in dienst is bij een werkgever die is in het buitenland is gevestigd. Voor de overige denkbare grensoverschrijdende situaties biedt de wetgeving van de WKR (nog) geen oplossing.

De oplossing dient te komen uit de (internationale) regelingen die ook tot de invoering van de WKR voorzagen in het voorkomen van dubbele belasting. Hierbij valt te denken in belastingverdragen en bij gebrek hieraan het Besluit voorkoming dubbele belasting. Deze laatste is een eenzijdig door Nederland getroffen regeling, die alleen van toepassing is op inwoners van Nederland.

Tot slot is bij grensoverschrijdend verkeer ook de sociale zekerheidspositie van belang voor de werknemer. Hier gaan wij in hoofdstuk 13.2.2 (slechts) op in, aangezien de WKR een belastingmaatregel betreft.

### 13.1 Belastingverdragen

Belastingverdragen zijn afspraken tussen verschillende landen over de toewijzing van heffingsrecht ter voorkoming van het ontstaan van dubbele belastingheffing.

Er bestaat overeenstemming over het feit dat de WKR, feitelijk een vorm van eindheffing, valt onder het toepassingsbereik van belastingverdragen, als een specifieke vorm van loonbelasting. Hierbij wordt aansluiting gezocht bij de toewijzingsregels die voortvloeien uit de arbeidsartikelen in belastingverdragen. De arbeidsartikelen bestaan (meestal) uit de volgende verschillende categorieën:

- Inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (meest voorkomende variant, werknemersartikel)
- Bestuurdersbeloningen
- Pensioenen
- Socialezekerheidsuitkeringen
- Ambtenarensalarissen en -pensioenen

De verschillende categorieën wijzen het loon, salaris of inkomen toe aan de woonstaat of werkstaat danwel bronstaat (Staat waaruit de betalingen afkomstig zijn) of beide.

Aangezien het overgrote deel van de vraagstukken met betrekking tot de WKR bij verdragstoepassing zal gaan over de niet –zelfstandige arbeid (werknemer) gaan wij in het vervolg alleen in op deze categorie.

Aangezien de WKR als eindheffing wordt geheven van de werkgever (over het loon van de werknemer) zal de werkgever een beroep moeten doen op de verdragstoepassing ter voorkoming van dubbele belasting.

### 13.2 Toepassing van het verdrag op verschillende uitgangsposities

Hierna wordt de impact van het verdrag in de vier volgende situaties nader uitgelicht:

- werknemer woont in Nederland en werkt in het buitenland;
- werknemer woont in het buitenland en werkt in Nederland;
- werknemer die woont en werkt in het buitenland;
- van een buitenlands concernonderdeel afkomstige werknemer in Nederlandse loonadministratie;
- werknemer werkt in Nederland zonder Nederlandse inhoudingsplichtige.

#### 13.2.1 De werknemer woont in Nederland en werkt in het buitenland

Voor een werknemer die in Nederland woont en een dienstbetrekking heeft met een Nederlandse werkgever, die (ook) werkt in het buitenland, gelden in principe geen andere regels dan werknemers die wonen en werken in Nederland.

De werknemer zal meestal sociaal verzekerd zijn in Nederland op grond van een socialezekerheidsverdrag, de Europese verordening of de nationale Nederlandse wetgeving. Dat geldt voor zowel de volksverzekeringen, de werknemersverzekeringen als de Zorgverzekeringswet. Het loon van deze sociale verzekeringswetten is gelijk aan het loon voor de loonbelasting, waarbij het aangewezen eindheffingsloon buiten beschouwing blijft.





Het loon (inclusief vergoedingen en verstrekkingen) zal onder de loonbelastingwetgeving vallen. De werkgever kan (een deel van) de vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Het kan zijn dat over het loon of een gedeelte daarvan effectief geen of minder Nederlandse belasting verschuldigd is, uit hoofde van grensoverschrijdend werken.

Dit kan voorkomen doordat een belastingverdrag de heffing op het loon toewijst aan het buitenland (werkland).

In dat geval kan de totale loonsom die relevant is voor toepassing van de WKR in eerste instantie mede het loon omvatten dat op grond van een belastingverdrag qua belastingheffing aan een ander (buiten)land is toegewezen.

Een werkgever kan er dan voor kiezen, ter voorkoming van dubbele belasting, om minder loonbelasting in te houden en af te dragen. De werknemer kan ook zelf komen tot een voorkoming van dubbele belasting, door in zijn aangifte inkomstenbelasting een vrijstelling of tax-credit danwel aftrek op te voeren.

De vrije ruimte zal worden berekend op basis van een loonsom die ook 'buitenlandse componenten bevat. Als de vrije ruimte (1,2%) wordt overschreden dient de werkgever (80%) eindheffing af te dragen terwijl de onderliggende oorzaak, de deels in het buitenland uitgeoefende dienstbetrekking, qua belastingheffing aan het buitenland toewezen is. Het gevolg van de vrijstelling is dat de eindheffing voor een deel vervalt. Om tot een juist bedrag aan eindheffing te komen dient, volgens de methode die de Belastingdienst hanteert, de eindheffing te worden verminderd aan de hand van de volgende berekening (de collectieve methode):

1. bereken het totale fiscale loon volgens de loonstaat van alle werknemers, voor zover dat niet in Nederland wordt belast;
2. deel de uitkomst van de berekening door de totale fiscale loonsom van alle medewerkers;
3. vermenigvuldig de uitkomst van deze breuk met de in eerste instantie verschuldigde eindheffing (80%) uit hoofde van de toepassing van de WKR.

De uitkomst van de berekening is de vermindering op de verschuldigde eindheffing.

#### Voorbeeld:

Werknemers	Werkland	Loon	Vergoeding/Verstrekking
Jan	Duitsland	€ 250	€ 35
Marc	Nederland	€ 250	€ 25
Alex	Nederland	€ <u>500</u>	€ <u>50</u>
Totaal		€ 1.000	€ 110

Totale fiscale loon is € 1.000. De vrije ruimte bedraagt € 12 ( $€ 1.000 \cdot 1,2\%$ ).

Stel dat alle vergoedingen en verstrekkingen door de werkgever zijn aangewezen als eindheffingsloon, wordt de vrije ruimte met € 98 ( $€ 110 - € 12$ ) overschreden. Over de overschrijding is 80% eindheffing verschuldigd, wat neerkomt op een eindheffing van € 78.

De vermindering bedraagt als volgt:

Stap 1: het totale fiscale loon van alle werknemers dat niet in Nederland is belast bedraagt € 250

Stap 2: het totale fiscale loon van alle werknemers bedraagt € 1.000.

Stap 3:  $€ 250 / € 1.000 = 25\%$ . Het deel van de eindheffing dat niet in Nederland is belast is,  $€ 78 \cdot 25\% = € 19,50$ .

De eindheffing volgens nationale wet bedraagt € 78. Van deze eindheffing vervalt een deel vanwege de werking van het belastingverdrag. Deze vermindering bedraagt in dit voorbeeld € 19,50, zodat de werkgever een eindheffing verschuldigd is van € 58,50 ( $€ 78 - € 19,50$ ).

#### De individuele methode

Het is tevens door de belastingdienst toegestaan de eindheffing te berekenen volgende de individuele methode.

Als we werken met de genoemde bedragen uit het voorbeeld wordt de eindheffing als volgt berekend:

Stap 1: Het totale fiscale loon van alle werknemers bedraagt € 1.000. De vrije ruimte is  $1,2\% \cdot € 1.000 = € 12$ .

Stap 2: De vrije ruimte worden overschreden met € 98 ( $€ 110 - € 12$ ). Hierover is 80% eindheffing verschuldigd,  $80\% \cdot € 98 = € 78$ .

Stap 3: Het deel van de vergoedingen, verstrekkingen (incl. TBS) van werknemers dat is toe te rekenen aan werk met loon dat niet in Nederland is belast bedraagt: € 35

Stap 4: Het totaal bedrag aan vergoedingen, verstrekkingen (incl. TBS) van alle werknemers is € 110.

Stap 5: Het deel van de eindheffing dat niet in Nederland is belast bedraagt  $€ 35 / € 110 \cdot € 78 = € 24,82$

Stap 6: De eindheffing bedraagt € 53,18 ( $€ 78 - € 24,82$ )



### De alternatieve methode

De alternatieve methode werkt als volgt:

Het totale fiscale loon bedraagt alleen het loon dat betrekking heeft op Nederland, exclusief de vrije vergoedingen en verstrekkingen (€ 750). De vrije ruimte bedraagt 1,2% van het totale fiscale loon in Nederland, zijnde € 9. De vergoedingen en verstrekkingen die betrekking hebben op Nederland bedragen € 75. De vrije ruimte wordt overschreden met een bedrag van € 66 (€ 75 -/- € 9). De verhouding tussen de Duitse vergoeding van € 35 en de totale Nederlandse vergoedingen en verstrekkingen van € 75 is (35/75ste deel) 46,6%. Dit betekent dat de eindheffing met 26,6% moet worden verminderd in plaats van met 25% (€ 250/€ 1.000). Dit kan worden bereikt door de eindheffing te berekenen over alleen de vergoedingen en verstrekkingen die betrekking hebben op Nederland, zijnde € 75.

De vrije ruimte wordt nu alleen berekend over de in Nederland belaste lonen (€ 750). De vrije ruimte is dan € 9 (€ 750 x 1,2%). Uiteindelijk moet de werkgever dan een eindheffing betalen van € 52,80 ((€ 75 -/- € 9) x 80%).

*De alternatieve methode kan alleen worden gebruikt als er in de jurisprudentie bevestigd wordt dat deze methode door de werkgever gebruikt mag worden naast de methode van de Belastingdienst.*

De berekeningsmethode van de Belastingdienst is nadeliger voor de inhoudingsplichtige als de verhouding van de buitenlandse en Nederlandse loonsommen *kleiner* is dan de verhouding tussen de aan het buitenland en Nederland toe te rekenen vergoedingen en verstrekkingen. Als deze verhouding *groter* is, dan is de methode van de Belastingdienst voordeliger.

De berekeningsmethode betreffende de 80% eindheffing van de Belastingdienst, levert een administratieve lastenverlichting op voor de werkgever, maar is een onjuiste toepassing van de regels zoals die zijn opgenomen in de belastingverdragen. Als de werkgever de alternatieve methode (zou mogen) gebruiken, past hij de regels van de belastingverdragen op een juiste manier toe, maar dan zou de WKR een administratieve lastenverzwaring opleveren.

### **13.2.2 De werknemer woont in het buitenland en werkt in Nederland**

Indien de werknemer in het buitenland woont en werkt in Nederland voor een in Nederland gevestigde werkgever, zijn voor toepassing van de WKR, dezelfde regels als voor reguliere werknemers.

Als de werknemer uitsluitend in Nederland werkt is het volledige loon in Nederland aan belastingheffing onderworpen.

Indien de werknemer een deel in het buitenland werkt, volgt uit het belastingverdrag welk deel van de beloning voor de heffing aan Nederland is toegewezen. Het woonland (in casu buitenland) kent meestal de regel dat het wereldinkomen daar in de belastingheffing wordt betrokken. Het woonland dient dan een voorkoming van dubbele belasting te verlenen voor het deel van de heffing dat aan Nederland is toegewezen.

Als de werkgever de vrije ruimte overschrijdt is hij 80% eindheffing verschuldigd. Indien een deel van het loon van de werknemer op basis van het belastingverdrag is toegewezen aan Nederland, is de werkgever de eindheffing slechts verschuldigd over het aan Nederland toegewezen deel van het totale loon.

De werkgever zal per (grensoverschrijdende)werknemer moeten vaststellen in hoeverre hij van die werknemer op basis van het belastingverdrag loonbelasting moet inhouden en tevens in hoeverre hij over de aan de werknemer aangewezen eindheffingbestanddelen eventueel loonbelasting in de vorm van eindheffing verschuldigd is.

### **Voorbeeld**

Werknemer woont in Brussel en werkt voor een Nederlandse werkgever. Het loon van de werknemer die volledig door Nederland wordt betaald komt voor 30% ten laste van de vaste inrichting in Brussel en voor 10% in Bremen. Stel dat op grond van het verdrag 40% is toegewezen aan België/Duitland, dan is 60% belast in Nederland. Het totale loon van de werknemer bedraagt € 100.000. Dit bedrag is inclusief € 10.000 aan eindheffingsloon, aangezien de vrije ruimte van 1,2% al is overschreden.

In Nederland is nu belast over het loon

60% van € 90.000 is € 54.000

Dit bedrag telt ook mee in de grondslag waarover de werkgever de vrije ruimte (1,2%) mag berekenen.

Tevens mag Nederland 60% heffen over het eindheffingsloon.

60% van € 10.000 is € 6.000.

Dit is belast tegen 80% eindheffing is € 4.800.



Indien de regels ter voorkoming van dubbele belasting niet wordt toegepast, wordt het volledige loon in Nederland belast. Er wordt dan door de werkgever teveel loonbelasting ingehouden. De werknemer kan deze loonbelasting via zijn aangifte inkomstenbelasting terugvragen. In dat geval betaalt de werkgever wel de volledige eindheffing; er vervalt dan geen deel van de eindheffing.

### **De Sociale zekerheid**

Het percentage van de Nederlandse loonheffing bestaat uit een loonbelastingpercentage en een sociaal zekerheidspercentage (AOW/ANW/WLZ) afhankelijk van de hoogte van het loon. Het kan zo zijn dat de werknemer wel belastingplichtig in Nederland is maar niet sociaal verzekerd of visa versa. De vraag of een werknemer sociaal verzekerd is in Nederland, heeft geen gevolgen voor de vraag hoe de belastingheffing verloopt. Waar een werknemer sociaal verzekerd is wordt geregeld in een Europese verordening (basisverordening nr. 883/2004 en toepassingsverordening nr. 987/2009), een sociaalzekerheidsverdrag of de nationale Nederlandse wetgeving. Indien de werknemer sociaal verzekerd is in Nederland, berekent de werkgever de premie over het loon. Het loon voor deze sociale verzekeringswetten is gelijk aan het loon voor de loonbelasting. Echter de aangewezen eindheffingsloon wordt buiten beschouwing gelaten. Tot slot dient er rekening te worden gehouden met het maximumpremieloon van € 54.614 in 2018.

#### *Een werknemer zonder Nederlandse belastingplicht, maar met Nederlandse premieplicht*

In dit geval moet over het inkomen van de werknemer alleen premie worden berekend. Het lijkt dan juist om het 'buitenlands' loon in de loonstaat te mee te nemen. Voor berekening van de vrije ruimte en voor invulling van de vrije ruimte (de fiscale componenten) lijkt het echter weer juist om het loon van en de vergoedingen en verstrekking aan de 'buitenlandse' werknemer buiten beschouwing te laten.

#### *Een werknemer met Nederlandse belastingplicht, maar zonder Nederlandse premieplicht*

Zoals hierboven gesteld gelden voor werknemers die aan Nederland belastingheffing onderworpen zijn in principe, voor toepassing van de WKR, dezelfde regels als voor reguliere werknemers. Wanneer echter geen sprake is van premieplicht zijn er gevallen denkbaar waarin het aanwijzen van loonbestanddelen voor toepassing van de WKR nadelig kan uitpakken. Dit komt dan vooral voor als overschrijding van de vrije ruimte speelt. Immers, zonder premieplicht in Nederland, is slechts sprake van de relatief lage belastingtarieven in vooral de eerste en tweede schijf. Wanneer de intentie bestaat om loonbestanddelen op netto basis uit te keren of te verstrekken, dan kan met deze lage tarieven 'goedkoper' worden gebruteerd dan onder gebruikmaking van het tarief van de eindheffing WKR, i.e. de 80% eindheffing. Dit effect doet zich ook voor in gevallen waarin de 30%-regeling mag worden toegepast. Consequentie is wel dat in plaats van een afweging op collectieve basis (zoals beoogd in het kader van de WKR) toch weer moet worden gekeken naar het individu.

### **13.2.3 De werknemer die woont en werkt in het buitenland**

Een werknemer die woont en werkt in het buitenland, zal waarschijnlijk niet aan Nederlandse loonbelasting zijn onderworpen. In dat geval zal de WKR niet van toepassing zijn.

Dit wordt pas anders in geval van bijvoorbeeld bestuurders, commissarissen of ambtenaren die via een verdragsomweg en ondanks woon- en werkplaats elders, in het systeem van de Nederlandse loonbelasting terecht kunnen komen. Dit kan voorkomen bij de volgende personen:

- de bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam;
- de werknemer die in dienst is bij de Staat der Nederlanden;
- de werknemer die voor de Nederlandse Staat is uitgezonden.

Het kan voorkomen dat een deel van het loon niet in Nederland is belast, als gevolg van een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Indien dat het geval is, dient er voor het berekenen van de eindheffing WKR, in eerste instantie, volgens de belastingdienst, te worden uitgegaan van het volledige loon, inclusief vergoedingen, verstrekkingen (inclusief TBS). Vervolgens dient er op het loon van de werknemer dat in het andere land wordt belast, de regels ter voorkoming van dubbele belasting te worden toegepast. Hiermee wordt voorkomen dat dit deel van het loon ook in Nederland wordt belast.

Als de vrije ruimte wordt overschreden, vervalt een deel van de eindheffing. Dit deel kan volgens de belastingdienst worden berekend met de collectieve methode of the individuele methode (zie hfd. 13.2.1).

### **13.2.4. Van buitenlands concernonderdeel afkomstige werknemer in Nederlandse loonadministratie**

Als een bedrijf deel uitmaakt van het Nederlandse onderdeel van een internationale onderneming (multinational), dan mag een (uitgezonden) buitenlandse werknemer die een arbeidsovereenkomst heeft met een ander concernonderdeel (en dus niet in dienstbetrekking staat tot het Nederlandse concernonderdeel) toch worden opgenomen in de Nederlandse salarisadministratie (Art. 6, lid 6 Wet LB 1964). Deze werknemer blijft dan formeel in dienst bij een buitenlands onderdeel van de multinational, maar het Nederlandse onderdeel betaalt voor deze werknemer loonbelasting in Nederland. De inspecteur moet hiervoor wel op verzoek van de werkgever en werknemer een beschikking afgeven. De reden dat dit gebeurt, is dat de werknemer in aanmerking kan komen voor de 30%



regeling. Tevens voorkomt dit administratieve lasten anders had het buitenlandse concern zich in Nederland (vrijwillig) kunnen aanmelden als inhoudingsplichtige.

In dit geval geldt de WKR voor deze werknemer, net als voor alle andere werknemers die in Nederland werken.

De Nederlandse werkgever houdt rekening met de eventuele vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die het buitenlandse onderdeel van de multinational aan de werknemer geeft. De werkgever beoordeelt of deze vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen in Nederland als vergoeding, verstrekking en terbeschikkingstelling gelden en of ze binnen de normbedragen blijven. Als dat niet het geval is, zijn deze vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen (belast) loon voor de werknemer. Maar de werkgever kan dit loon ook aanwijzen als eindheffingsloon.

### 13.2.5. De werknemer werkt in Nederland zonder Nederlandse inhoudingsplichtige

De WKR wordt toegepast door een inhoudingsplichtige (de werkgever). De werkgever heeft de mogelijkheid bepaalde vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen als eindheffingbestanddeel. De werknemer heeft daar geen invloed op. Die invloed is nog kleiner indien de werkgever niet in Nederland gevestigd/inhoudingsplichtig is. Hier kan een probleem ontstaan zonder toegang tot de mogelijkheid van een vrije ruimte en het toepassen van gerichte vrijstellingen, is een werknemer zonder Nederlandse inhoudingsplichtige slechter af dan een werknemer met een Nederlandse inhoudingsplichtige. Al wat uit dienstbetrekking wordt genoten, inclusief vergoedingen en verstrekkingen, vormt immers loon en er is geen inhoudingsplichtige die bepaalde looncomponenten kan aanwijzen voor toepassing van de WKR.

Om dit nadeel (gedeeltelijk) op te heffen heeft de wetgever in een wettelijke bepaling in de inkomstenbelasting<sup>11</sup> opgenomen. Onder het gebruik van de mogelijkheden voor gerichte vrijstellingen en berekening en aanwending van de vrije ruimte mag de werknemer zijn loon volgens jaaropgaaf, vermeerderd met alle vergoedingen en verstrekkingen, zo veel mogelijk herrekenen tot een nieuw samengesteld belastbaar loon. Door deze handelwijze mag de werknemer de algemene WKR-vrijstelling (1,2%; 2018) als het ware volledig ten behoeve van zichzelf toepassen. Dit kan zowel positief als negatief uitpakken.

De niet-inhoudingsplichtige werkgever heeft uiteraard ook de mogelijkheid zich vrijwillig te onderwerpen aan het (Nederlandse) loonbelastingregime (art 6, lid 2, letter b, Wet LB 1964). Zie hfd. 13.2.4 voor nadere informatie.

#### Voorbeeld

Werknemer woont in Amsterdam en werkt voor een Belgische werkgever. Belgische werkgever is niet in Nederland gevestigd en houdt dus geen loonbelasting in op het loon en vergoedingen en verstrekkingen aan de werknemer:

Het wereldinkomen bestaat uit de volgende componenten:

Loon	€ 60.000
Reiskostenvergoeding	€ 7.000 (25.000 km x € 0,30)
Maaltijdcheques	€ 2.000 (stel waarvan € 1.000 kosten tijdelijke verblijf)
Vaste onkostenvergoeding	€ 2.000 (stel waarvan € 1.250 gericht vrijgesteld)
Totaal	€ 70.000

Herrekening salaris obv art. 3.84, lid 2 Wet IB 2001

Totaal	€ 70.000
--------	----------

AF:

Gerichte vrijstelling reiskosten	€ 4.750 (25.000 km x € 0,19)
Maaltijdcheques	€ 1.000
Vast onkostenvergoeding	€ 1.250
Herrekend loon	€ 63.000

AF:

Vrije ruimte (1,2% x € 63.000)	€ 756
--------------------------------	-------

Herrekend belastbaar loon € 62.244

<sup>11</sup> artikel 3.84, lid 2 van de Wet inkomstenbelasting 2001



### 13.2.6. Schema WKR in buitenlandsituaties

<b>Feitelijke situatie</b>	<b>WKR gevolgen</b>
De werknemer is geen werknemer voor de loonbelasting.	Het loon, de vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen vallen niet onder de WKR.
De werknemer is werknemer voor de loonbelasting en het loon is in Nederland belast.	Het loon, de vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen vallen onder de WKR.
De werknemer is werknemer voor de loonbelasting. Het loon is (gedeeltelijk) niet belast in Nederland, bijvoorbeeld door een belastingverdrag.  De werkgever houdt wel loonbelasting in.	De vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen vallen onder de WKR. Als de regels ter voorkoming van dubbele belasting toepast, vervalt het deel van de eindheffing dat te maken heeft met het loon dat niet in Nederland is belast. Dit deel kan worden berekend met de collectieve of de individuele methode.

## 14 Tot slot

In deze WKR brochure zijn de meeste wijzigingen besproken naar aanleiding van het Belastingplan 2018 en de parlementaire behandeling.

Neem voor meer informatie en ondersteuning contact met ons op.