

Reactie op de beleidsnotitie *Í* Aan het werk met de werkkostenregeling¹

De Staatssecretaris van Financiën onderzoekt de mogelijkheden tot verbetering en vereenvoudiging van de werkkostenregeling. In de beleidsnotitie *Í* Aan het werk met de werkkostenregeling zijn daarvoor diverse opties beschreven. Het Register Belastingadviseurs (hierna: het RB) heeft met belangstelling kennis genomen van deze beleidsnotitie. Naar aanleiding hiervan maakt het RB dankbaar gebruik van de mogelijkheid om haar reactie te geven op de beleidsnotitie.

1. Wijzigingen in de werkkostenregeling

De werkkostenregeling is sinds 1 januari 2011 van kracht. Na de introductie van de werkkostenregeling worden thans suggesties gedaan om deze regeling weer aan te passen. Het RB merkt op voorhand op dat een aantal van de opties tot verbetering van de werkkostenregeling ingrijpend van aard zijn. Hoewel de praktijk enerzijds behoefte heeft aan aanpassing van de bestaande systematiek van de werkkostenregeling, heeft zij anderzijds behoefte aan duidelijkheid en rust. Het RB acht het daarom raadzaam dat na de eventuele wijzigingen per 1 januari 2015 rust wordt betracht op het wetgevende front.

2. Introductie noodzakelijkheids criterium

Voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten, als loon aangemerkt. Daaronder wordt mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. De introductie van het noodzakelijkheids criterium betekent een vergaande aanpassing van het fiscale loonbegrip onder de werkkostenregeling. Door vergoedingen en verstrekkingen die in redelijkheid noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking buiten het fiscale loonbegrip te houden, sluit het fiscale loonbegrip naar de mening van het RB beter aan bij wat maatschappelijk als loon wordt ervaren. Het RB staat daarom in beginsel positief tegenover de introductie van het noodzakelijkheids criterium. Het RB plaatst echter enkele kanttekeningen bij dit criterium.

2.1 Objectivering noodzakelijkheids criterium

Met de introductie van het noodzakelijkheids criterium wordt een nieuwe open norm geïntroduceerd in de fiscale wetgeving. Het RB ervaart de flexibiliteit van deze open norm als een voordeel omdat deze *Í* meegroeit met maatschappelijke ontwikkelingen. Daarnaast sluit een open norm naar de mening van het RB beter aan bij de verschillen tussen branches in de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Een open norm heeft echter als nadeel dat zij minder rechtszekerheid biedt. Nadere objectivering is daarom gewenst. In de beleidsnotitie wordt daaraan tegemoet gekomen door het noodzakelijkheids criterium nader af te bakemen. De aangebrachte begrenzingen aan het noodzakelijkheids criterium worden hierna separaat becommentarieerd.

2.1.1 Redelijkheidstoets

Ten eerste wordt het noodzakelijkheids criterium begrensd door uit te gaan van een redelijk handelende werkgever. Acht een redelijk handelende werkgever de vergoeding of

verstrekking noodzakelijk voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, dan is geen sprake van loon. Het RB is van mening dat de praktijk met deze toets uit de voeten kan.

Uit de gegeven voorbeelden maakt het RB op dat bij de beoordeling of een vergoeding of verstrekking noodzakelijk is, uitgegaan mag worden van een lichte vorm van noodzaak. De voorziening die wordt vergoed of verstrekt hoeft met andere woorden niet onmisbaar te zijn. Voldoende is dat de voorziening nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Het RB pleit er nadrukkelijk voor dat wordt verduidelijkt dat deze lichte vorm van noodzaak het uitgangspunt wordt bij de toepassing van het noodzakelijkheids criterium. Het verdient de voorkeur dat dit uitgangspunt expliciet tot uitdrukking komt in de wettekst. Het RB geeft daarom in overweging om niet te spreken van het noodzakelijkheids criterium maar van het zakelijkheids criterium.

In de beleidsnotitie wordt opgemerkt dat in situaties waarin de relatie tussen de werkgever en werknemer een minder zakelijk karakter heeft, geen overwegende betekenis zal worden toegekend aan het oordeel van de werkgever. Deze situatie doet zich met name voor als de werknemer ook aandeelhouder is van de werkgever. Voor deze gevallen geeft het RB in overweging om een afwijkende regeling op te nemen in de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964. Deze afwijkende regeling zou kunnen voorzien in een bewijsvermoeden of een afwijkende bewijslastverdeling.

Daarnaast noemt de beleidsnotitie de familierelatie als situatie waarin de relatie tussen werkgever en werknemer een minder zakelijk karakter heeft. Het RB merkt op dat de Wet op de loonbelasting 1964 thans niet voorziet in aparte regelgeving voor familierelaties. Dergelijke regelgeving is wel opgenomen in de Wet inkomstenbelasting 2001. Het RB is van mening dat de introductie van het noodzakelijkheids criterium thans niet voldoende aanleiding is om voor dergelijke relaties aparte regelgeving op te nemen.

2.1.2 Feitelijk gebruik

Ten tweede wordt het noodzakelijkheids criterium begrensd door het feitelijk gebruik van de voorziening voor de dienstbetrekking. Het RB stemt in met deze begrenzing van de noodzaak van een voorziening.

2.1.3 Financiële last bij werkgever

De derde begrenzing die in de beleidsnotitie wordt gesteld aan het noodzakelijkheids criterium, is de wijze van financiering van de voorziening. Betaalt de werknemer voor de voorziening door bruto loon in te leveren, dan is de voorziening kennelijk niet noodzakelijk. Alleen als de werkgever de financiële last draagt, is sprake van een vergoeding of verstrekking die niet tot het loon behoort.

Het RB meent dat ook aan het noodzakelijkheids criterium wordt voldaan als de werkgever bereid is om op verzoek van de werknemer meer te vergoeden of verstrekken dan een standaard bedrag. Zolang de werknemer geen bruto loon inlevert, ligt de financiële last immers bij de werkgever. Het in de beleidsnotitie gegeven voorbeeld, is naar de mening van het RB daarmee in tegenspraak.

Een eigen bijdrage uit het netto loon van de werknemer zou naar de mening van het RB niet van invloed moeten zijn op de beoordeling of de verstrekte voorziening noodzakelijk is. Zolang de werknemer geen bruto loon opoffert voor de verstrekte voorziening, zou de eigen bijdrage geen invloed mogen hebben op de kwalificatie van de verstrekking als loon.

2.2 Uitzonderingen

Het RB is van mening dat uitzonderingen op het noodzakelijkheids criterium zoveel mogelijk moeten worden vermeden. De introductie van nadere regelgeving leidt tot een onnodige beperking van de flexibiliteit van het noodzakelijkheids criterium. Voor de beoordeling of de vergoeding dan wel verstrekking van een maaltijd tot het loon behoort, is van belang of bij de maaltijd het belang van de onderneming voorop staat of de besparing voor de werknemer. Het RB meent dat dit criterium ook kan worden toegepast op verstrekkingen en vergoedingen van kleding, scholing en verhuizing.

Overigens pleit het RB er voor om de bestaande forfaitaire bedragen voor verstrekte maaltijden te behouden. Deze forfaitaire bedragen zullen hun belang onder het noodzakelijkheids criterium behouden voor maaltijden die niet noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.

Om het aantal uitzonderingen op het noodzakelijkheids criterium te beperken zou voorts overwogen kunnen worden om niet langer te voorzien in een aparte vrijstelling voor reiskosten. In plaats daarvan zouden reiskostenvergoedingen forfaitair buiten het loonbegrip gehouden kunnen worden tot een bedrag van maximaal 19 cent per kilometer. Aparte regelingen voor het privégebruik van de auto van de zaak en de ter beschikking gestelde eigen woning lijken echter onvermijdelijk.

2.3 Overige opmerkingen

Het RB verwacht dat de introductie van het noodzakelijkheids criterium een periode van gewenning met zich zal brengen. Deze periode zal zich kenmerken door een zekere mate van rechtsonzekerheid. Enerzijds kan deze rechtsonzekerheid worden weggenomen door vooroverleg tussen werkgevers en de Belastingdienst. Het RB meent dat de introductie van het noodzakelijkheids criterium zal leiden tot een toename van de behoefte aan vooroverleg. Deze toename zal leiden tot extra druk bij de Belastingdienst. Anderzijds zal de invulling van het noodzakelijkheids criterium zich uiteindelijk via jurisprudentie moeten voltrekken. Voordat de uitkomsten van deze jurisprudentie bekend zijn, zal een periode van drie tot vijf jaar zijn verstreken. Het RB meent dat deze periode van onzekerheid opweegt tegen de flexibiliteit die het noodzakelijkheids criterium de praktijk biedt.

3. Wegnemen van knelpunten binnen de bestaande systematiek

Naast de mogelijkheid tot introductie van het noodzakelijkheids criterium besteedt de verkenning aandacht aan diverse mogelijkheden voor versoepeling van de bestaande systematiek van de werkkostenregeling. Deze mogelijkheden worden hierna becommentarieerd.

3.1 Afrekenen overschrijding vrije ruimte werkkostenregeling

Het RB is van mening dat het vervallen van de verplichting tot maandelijks administreren van de vrije ruimte een welkome versoepeling is van de bestaande systematiek. Daarmee worden de administratieve lasten van de werkkostenregeling aanzienlijk beperkt. Voor met name kleine werkgevers is het gemeengoed om de financiële administratie jaarlijks af te sluiten. Het RB spreekt daarom de voorkeur uit voor een jaarlijks afrekenmoment voor de vrije ruimte. Daarmee zou de regeling goed aansluiten op de in het MKB bestaande praktijk.

Een jaarlijks afrekenmoment kan tot een piek in de cashflow leiden. Een dergelijke piek kan een probleem opleveren voor de werkgever. Het RB geeft daarom in overweging om werkgevers de mogelijkheid te bieden om de jaarlijks verschuldigde eindheffing in maandelijkse termijnen te voldoen. De mogelijkheid tot betaling van een voorlopige eindheffing moet niet worden verplicht, omdat daarmee de versoepeling van de verplichte jaarlijkse afrekening teniet zou worden gedaan. De grondslag van de voorlopige eindheffing kan worden gebaseerd op een schatting van de verschuldigde eindheffing. Deze schatting zou gebaseerd kunnen worden op de eindheffing van het voorafgaande jaar.

3.2 Salderingsmogelijkheden

De mogelijkheid tot saldering van de vrije ruimte van tot hetzelfde concern behorende werkgevers acht het RB een welkome versoepeling van de bestaande systematiek. Het RB pleit ervoor de saldering van vrije ruimte tussen concernvennootschappen niet verplicht te stellen. Tot hetzelfde concern behorende werkgevers zou de mogelijkheid geboden moeten worden om op gezamenlijk verzoek in de aangifte loonheffingen te kiezen voor saldering van de vrije ruimte. Deze keuze moet per jaar kunnen worden gemaakt.

Het RB constateert dat in artikel 10a zevende lid Wet op de loonbelasting 1964 al is voorzien in een concernbegrip. Voor deze regeling is een belang van ten minste een derde voldoende om een concern tussen werkgevers te constateren. Voordeel van een dergelijk concernbegrip is dat geen aparte beschikking nodig is. Gevolg is wel dat een werkgever deel uit kan maken van meerdere concerns. Dit ruime concernbegrip wordt verklaard door het antimisbruikarakter van deze regeling. De mogelijkheid tot saldering van vrije ruimte tussen werkgevers heeft echter niet het karakter van een antimisbruikregeling maar van een begunstigende regeling. Het RB is van mening dat bij een dergelijke regeling een strikter concernbegrip meer voor de hand ligt. Een concernbegrip dat aansluit bij een aandelenbelang (al dan niet inclusief stemrecht) van méér dan 50% zou daarvoor voldoende zijn. Werkgevers kunnen dan slechts onderdeel uitmaken van één concern. Om te kwalificeren als concernvennootschap zou overigens als uitgangspunt moeten gelden dat de werkgever het gehele jaar tot het concern behoort. Voor situaties van oprichting en ontbinding zou daarop een uitzondering kunnen worden gemaakt.

Het RB merkt op dat de keuze tot verrekening niet zonder gevolgen kan blijven voor de rechtspositie van de betreffende werkgevers onderling en ten opzichte van de Belastingdienst. Mocht achteraf blijken dat ten onrechte saldering van vrije ruimte heeft plaatsgevonden, dan zou het redelijk zijn dat alle betrokken werkgevers aansprakelijk zijn voor de naheffingsaanslag voor de te weinig betaalde, dan wel teveel terugontvangen loonheffing. De vraag aan wie deze naheffingsaanslag gericht zou moeten zijn staat daarmee overigens nog open. Het lijkt voor de hand te liggen om deze aanslag op te leggen aan de tophoudster. Dit ligt echter anders, als verrekening van vrije ruimte plaats heeft gevonden tussen zustermaatschappijen. De nadere invulling van deze regeling verdient daarom nog de nodige aandacht.

3.3 Werkplekcriterium

Het RB constateert dat het werkplekcriterium in de praktijk tot ongewenste uitkomsten leidt. De introductie van extra regels om deze effecten teniet te doen staat haaks op de uitgangspunten van de werkkostenregeling. Het RB pleit er daarom voor om het werkplekcriterium te verruimen, zodat ook de werkplekken van thuiswerkers en ambulante werknemers onder het begrip vallen. Overigens is het RB van mening dat de introductie van

het noodzakelijkheids criterium in veel gevallen uitkomst zal bieden. Het belang van het werkplekcriterium zou daarmee komen te vervallen.

3.4 Opheffing verschil tussen vergoedingen en verstrekkingen

Het RB merkt op dat het opheffen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen binnen de huidige systematiek van de werkkostenregeling tot potentieel hogere administratieve lasten leidt. Voor een juiste administratie van vergoedingen moeten immers meer handelingen worden verricht dan voor verstrekkingen. Voor een vergoeding moet naast de ontvanger van de vergoeding ook het doel van de vergoeding worden geadministreerd. Voor een verstrekking hoeft alleen de factuur geadministreerd te worden.

Het RB constateert dat in de praktijk veel onbegrip bestaat over het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen. Fiscale wet- en regelgeving zouden zo min mogelijk invloed moeten hebben op de wijze waarop de werkgever zijn bedrijfsvoering vorm geeft. In die zin zou het vervallen van het bestaande onderscheid tussen vergoedingen en verstrekkingen een welkome versoepeling zijn voor de praktijk.

3.5 Vervallen van de gerichte vrijstellingen

Het RB herkent niet de wens van het MKB om alle gerichte vrijstellingen te laten vervallen ten gunste van de vrije ruimte. Hoewel deze maatregel voor een deel van het MKB leidt tot een grotere flexibiliteit, leidt de maatregel tevens tot het vervallen van de gerichte vrijstelling voor reiskosten. Van deze gerichte vrijstelling wordt ook in het MKB veel gebruik gemaakt. Bij de behandeling van het pakket Belastingplan 2013 is gebleken dat de vrije ruimte tekort schiet om de reiskostenvergoedingen op het huidige niveau te continueren. Invoering van de maatregel zou daardoor leiden tot aanzienlijke herverdelingseffecten. De maatregel doet daarmee geen recht aan de bestaande verschillen tussen branches in de gebruikelijke vergoedingen en verstrekkingen. Het RB raadt deze maatregel daarom af.

3.6 Gebruikelijkheidstoets

Het RB constateert dat in de praktijk de behoefte bestaat naar een verduidelijking van de reikwijdte van de gebruikelijkheidstoets. In de verkenning wordt voorgesteld om duidelijke kaders te scheppen. Het RB is van mening dat de reikwijdte van de gebruikelijkheidstoets moet worden beperkt tot situaties van evident misbruik.

3.7 Deeltijders met lage lonen

Het RB stelt vast dat de vrije ruimte een regeling is die per werkgever wordt toegepast. Toekenning van een hogere vrije ruimte aan werknemers die in deeltijd werken past niet bij de opzet van de regeling. De genoemde problematiek doet zich overigens niet alleen voor bij personeelskorting, maar ook bij het verstrekken van kerstpakketten en deelname aan personeelsactiviteiten. Voor al die gevallen geldt dat de vrije ruimte afhankelijk is van ieders bijdrage aan de totale loonsom, terwijl de waarde van de verstrekking daar niet van afhankelijk is.

Deze problematiek laat zich naar de mening van het RB alleen oplossen door een gerichte vrijstelling per werknemer. Zoals reeds eerder opgemerkt gaat de voorkeur van het RB niet uit naar een dergelijke oplossing. Hoewel het RB het belang van de diverse branches bij het verstrekken van personeelskorting erkent, is het RB van mening dat personeelskorting niet

de kenmerken heeft van een voorziening ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Dergelijke voorzieningen horen thuis in de vrije ruimte.

3.8 Onderscheid tussen mobiele telefoon en tablet

Het thans binnen de werkkostenregeling bestaande onderscheid in fiscale behandeling tussen de verstrekte mobiele telefoon en verstrekte tablet wordt in de praktijk als onrechtvaardig ervaren. Het gelijktrekken van de voorwaarden voor de vrije verstrekking van tablets aan de voorwaarden die gesteld worden aan de verstrekking van mobiele telefoons, kan het draagvlak voor de regeling vergroten.

4. Overige opmerkingen

De beleidsnotitie geeft het RB aanleiding tot een drietal aanvullende opmerkingen.

4.1 Verrekening van vrije ruimte

In de beleidsnotitie wordt de mogelijkheid tot saldering van vrije ruimte tussen tot hetzelfde concern behorende werkgevers beschreven. In aanvulling op deze mogelijkheid tot saldering, zou ook verrekening van ~~de~~ resterende vrije ruimte tussen verschillende jaren kunnen worden overwogen. Het RB constateert dat sommige personeelsvoorzieningen niet in alle gevallen jaarlijks worden verstrekt. Dat geldt bijvoorbeeld voor personeelsfeesten. In de praktijk blijkt dat werkgevers die doorgaans jaarlijks vrije ruimte overhouden, in de jaren dat zij een personeelsfeest geven vrije ruimte tekort komen. Zou de mogelijkheid geboden worden tot verrekening van niet-benutte vrije ruimte over de jaargrens heen, dan zouden deze personeelsfeesten (voor een groter deel) binnen de vrije ruimte verstrekt kunnen worden. Deze mogelijkheid tot verrekening zou beperkt kunnen blijven tot bijvoorbeeld drie jaren.

4.2 Verhouding tussen het loonbegrip en de winstbepaling

Artikel 3.14 en 3.15 Wet inkomstenbelasting 2001 regelen dat bepaalde kosten niet c.q. beperkt aftrekbaar zijn van de winst voor de heffing van inkomstenbelasting. Deze aftrekbeperkingen zijn ook van toepassing op de winstbepaling van vennootschapsbelastingplichtige lichamen. De aftrekbeperking is echter niet van toepassing voor zover de betreffende kosten loon voor de loonbelasting vormen. Het bedrag van de niet aftrekbare kosten voor de winstbepaling is daardoor mede afhankelijk van het bedrag van de kosten dat feitelijk in de loonheffing is betrokken.

De introductie van het noodzakelijkheids criterium zal er toe leiden dat bepaalde vergoedingen en verstrekkingen niet langer tot het loon gerekend gaan worden. De kosten van deze voorzieningen zouden daarmee niet of beperkt aftrekbaar worden voor de winstbepaling in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Het RB is van mening dat dit niet de bedoeling kan zijn. Het RB pleit er dan ook voor om het noodzakelijkheids criterium ook in artikel 3.14 en 3.15 Wet inkomstenbelasting 2001 op te nemen. Op die manier wordt een eenduidig kader gecreëerd voor de aftrekbaarheid van kosten.

4.3 Administratieve lasten

De werkkostenregeling heeft mede de beperking van administratieve lasten ten doel. Het RB meent dat de administratieve lastenverlichting van de suggesties uit de beleidsnotitie beperkt zal zijn. Doordat de vrije ruimte blijft bestaan, moet in de financiële administratie nog steeds een onderscheid worden gemaakt tussen vergoedingen en verstrekkingen die wel en niet ten laste van de vrije ruimte komen. De introductie van het noodzakelijkheids criterium maakt de regeling wel meer begrijpelijk. Het RB verwacht dat dit in de praktijk de indruk zal wekken van een lastenverlichting.

Deze reactie is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen drs. M.A.B. Bögemann, mr. A.T. Pahladsingh en dr. R.N.F. Zuidgeest.

Culemborg, 14 mei 2013

Over het RB

Het RB is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging die de belangen behartigt van ruim 7.400 aangesloten leden. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Meer informatie zie www.rb.nl.