



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Ministerie van Financiën
Directoraat Generaal Fiscale Zaken / Directie Directe Belastingen /
afdeling Arbeid en Vermogen
mw. J. Brunet
Postbus 20201
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 16 mei 2013

Betreft: Concept inbreng NOB bij Verkenning verbetering werkkostenregeling

Geachte mevrouw Brunet,

Thans loopt de “Verkenning verbetering van en draagvlak voor de werkkostenregeling”. Doel van deze consultatie, geïnitieerd door het Ministerie van Financiën is onder andere de in de beleidsnotitie "Aan het werk met de werkkostenregeling" geschetste mogelijkheden tot verbetering van de werkkostenregeling aan de praktijk voor te leggen en om ideeën te verzamelen voor het oplossen van eventuele geconstateerde tekortkomingen in de verkenning.

De Orde is verheugd te constateren dat het Ministerie van Financiën de signalen uit de praktijk over de knelpunten van de werkkostenregeling serieus heeft genomen. De Verkenning “Aan het werk met de werkkostenregeling” nodigt de praktijk uit tot een debat om te komen tot een betere, werkbare regeling. De Orde pakt deze handschoen met genoeg op.

De Orde heeft er de voorkeur aan gegeven om in deze brief een constructieve bijdrage te leveren aan de discussie over (verbetering van) de systematiek van de werkkostenregeling. Nadrukkelijk is de keuze niet gevallen om te inhoudelijk op individuele bepalingen binnen de werkkostenregeling, respectievelijk belangen van (groepen) werkgevers in te gaan. De Orde is van mening dat als de systematiek van de werkkostenregeling – en meer generiek het loonbegrip – consistent en duidelijk is, beter wordt aangesloten bij de maatschappelijke opvattingen van wat loon is. Aanvullende bepalingen voor specifieke soorten voorzieningen kunnen dan tot het minimum worden beperkt, dan wel aan de hand van dit consistente en duidelijke hoofdkader goed worden onderbouwd.

De Orde is verder van mening dat uitzonderingen op de hoofdregel tot een inbreuk op de uitvoerbaarheid van de werkkostenregeling kunnen leiden. Hoe meer uitzonderingen op de hoofdregel – het (nood)zakelijkheids criterium – worden gemaakt, des te meer is de vraag gerechtvaardigd of het systeem van vergoedingen en verstrekkingen, zoals dat tot 1 januari 2011 gold, niet beter in ere hersteld moet worden. Deze vraag wordt evidentier, naarmate met

specifieke regelingen meer en meer tegemoet wordt gekomen aan specifieke wensen van allerlei belangengroeperingen.

Mocht het Ministerie van Financiën behoefte hebben om met de Orde van gedachten te wisselen over specifieke elementen van de werkkostenregeling, dan is zij daartoe uiteraard graag bereid.

Alvorens op de concrete onderdelen van de verkenning in te gaan, geeft de Orde hieronder eerst een aantal meer algemene overwegingen mee.

Reikwijdte van het loonbegrip

De Orde is van mening dat het loonbegrip van art. 10, lid 1 Wet LB 1964, zoals dat sinds 1 januari 2011 geldt, niet goed werkbaar is. Het is moeilijk uitvoerbaar in de praktijk, omdat het niet aansluit bij hetgeen werkgevers en werknemers intuïtief als loon of beloning voor arbeid ervaren. De Orde is dan ook verheugd te constateren dat er met de “Verkenning verbetering werkkostenregeling” een serieuze poging is gedaan om de uitvoerbaarheid te vergroten.

In deze brief neemt de Orde het “noodzakelijkheids criterium” als uitgangspunt, waarbij moet blijven gelden dat als er voor de niet noodzakelijke voorzieningen geen voordeel voor de werknemer is, er geen loon kan zijn. Verderop in deze brief komt de Orde nog terug op de grenzen aan het noodzakelijkheids criterium.

De Orde verzoekt het Ministerie om bij de rapportage over de uitkomsten van de consultatie alvast een concrete invulling te geven aan het objectieve loonbegrip, of meer concreet op welke wijze het nieuwe loonbegrip zal worden geformuleerd. Moet de Orde bijvoorbeeld denken aan een definitie die uitgaat van het beginsel dat alles wat uit de dienstbetrekking voort komt loon vormt, maar dat daar in ieder geval niet de noodzakelijke voorzieningen onder vallen? Of wordt meer de voorkeur gegeven aan een loonbegrip dat uit gaat van “al hetgeen de werknemer van zijn werkgever ter beloning ontvangt”? De Orde geeft er hierbij – gezien het belang van de wijziging – sterk de voorkeur aan dat de regeling in de Wet LB 1964 en niet in lagere wet- of regelgeving wordt verankerd. Hoe eenvoudiger de regeling in de Wet LB 1964 wordt, hoe minder er ook behoefte bestaat aan uitvoeringsregelingen, die doorgaans in de tijd steeds gedetailleerder worden en leiden tot een lappendeken van regeltjes, waarmee in de praktijk steeds moeilijker te werken valt en die tevens leiden tot uitvoerige discussies in de uitvoeringspraktijk.

Tevens verzoekt de Orde om in het wetgevingsproces nadrukkelijk aandacht te besteden aan de gevolgen die een gewijzigd loonbegrip heeft ten aanzien van andere heffingen die aan het loonbegrip van de Wet LB 1964 zijn gekoppeld. Hierbij valt te denken aan het loonbegrip voor de sociale verzekeringen en het loonbegrip voor de aanvullende pensioenopbouw.

Het begrip personeelsvoorzieningen

Waar in dit stuk wordt gesproken over “personeelsvoorzieningen” wordt daarmee bedoeld vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikking stellingen van zaken aan de werknemer.

Het moment van toetsen belastbaarheid voorziening

Personeelsvoorzieningen kunnen soms gedurende een langere tijd door werknemers worden gebruikt. De vraag is dan gerechtvaardigd op welk moment of op welke momenten moet worden getoetst of de betreffende personeelsvoorziening tot een belastbaar loonvoordeel leidt.

De Orde is van mening dat dit toetsmoment voor vergoedingen en verstrekkingen is gelegen op het moment waarop de personeelsvoorziening op grond van art. 13a Wet LB 1964 voor het eerst als genoten wordt beschouwd. Indien op dat moment op grond van bijvoorbeeld het noodzakelijkheids criterium is geconstateerd dat er geen sprake is van loon, dan zou een latere wijziging in de situatie daar in beginsel geen verandering in moeten brengen. Wijzigingen na het genietingsmoment leiden derhalve niet tot her-etikettering van de betreffende personeelsvoorziening. Voor ter beschikking gestelde personeelsvoorzieningen geldt daarentegen dat ieder tijdvak opnieuw getoetst zou moeten worden of aan het noodzakelijkheids criterium is voldaan.

Noodzakelijkheids criterium en samenloop met digra

De Orde constateert dat er in de verkenning geen specifieke aandacht is besteed aan de positie van de digra. Met name bij deze categorie werknemers kan de Orde zich voorstellen dat een aanvullend toetsingskader wordt geformuleerd, omdat de functie en het financiële belang van werkgever en werknemer hier meer parallel lopen dan in een “reguliere” werkgever-werknemer relatie. De Orde geeft het Ministerie in overweging om in het wetgevingsproces nadrukkelijk aandacht te besteden aan de wijze waarop zij met de digra in relatie met het noodzakelijkheids criterium om zal gaan. Indien tot een aanvullend toetsingskader wordt besloten, is het zeer gewenst dit in wet- en/of regelgeving vast te leggen, zodat een objectieve beoordeling ook voor deze groep werknemers wordt gewaarborgd.

In een breder kader geeft de Orde het Ministerie in overweging om bij de afwegingen rondom de fiscale positie van de digra eveneens te betrekken de vereenvoudigingsplannen voor de inkomstenbelasting waar de commissie Dijkhuizen in de nabije toekomst mee zal komen.

De Orde geeft het Ministerie in overweging, mede gelet op de wenselijkheid om het loonbegrip niet te laten vervuilen door allerlei specifieke regels, die er op gericht zijn om bijzondere groepen, zoals digra's in het algemene loonbegrip te monitoren (oneigenlijk gebruik en misbruik), het noodzakelijkheids criterium te vervangen door het zakelijkheids criterium. De vraag of iets noodzakelijk is vraagt een scherpere toets en betekent dat de fiscus hier eenvoudiger tot weerlegging van de onbelastbaarheid van een vergoeding, verstrekking of ter beschikkingstelling kan komen, hetgeen niet gewenst is, gelet op de zakelijke argumenten die een werkgever heeft om dergelijke faciliteiten aan zijn werknemers te verstrekken. Voor digra's zou een noodzakelijkheids criterium in de loonheffingswetgeving mogelijk meer voor de hand liggen.

Internationale aspecten van de werkkostenregeling

In de huidige situatie wordt door de belastingdienst een “praktische regeling” gegeven voor de wijze waarop voorkoming wordt gegeven ingeval loonbestanddelen als gevolg van de toepassing van de werkkostenregeling in de eindheffing worden betrokken, die op grond van de internationale toewijzingsregels feitelijk niet ter belastingheffing aan Nederland toekomen. Deze praktische regeling strookt niet met de algemene internationale regels die gelden voor de vermindering van dubbele belasting. Hierdoor is onnodige onduidelijkheid ontstaan in de praktijk.

De Orde benadrukt het belang voor de praktijk van een duidelijke uiteenzetting van de internationale consequenties van een gewijzigde werkkostenregeling en verzoekt het Ministerie in het verdere wetgevingsproces nadrukkelijk aandacht te besteden aan alle relevante internationale aspecten die aan de werkkostenregeling verbonden zijn.

De Orde geeft ook in overweging mee om met een schuin oog naar de Wet op inkomstenbelasting 2001 te kijken voor de te verwachten discussies over de mate van privé karakter van in beginsel zakelijke bestedingen. Het Cesna-arrest zou kunnen dienen als sanctie voor onredelijk handelende werkgevers, de aftrekbeperking of percentuele bijtelling van artikel 3.15 Wet IB als maatgevend voor bijvoorbeeld maaltijden.

Commentaar bij introductie en samenvatting

De oorspronkelijke gedachte achter de werkkostenregeling is goed. Maar door de vele inbreuken op deze basisgedachte heeft de uiteindelijke vormgeving van de werkkostenregeling niet tot een verlichting van administratieve lasten geleid. Ook is de duidelijkheid die met de “oude wetgeving” bestond – omdat die inmiddels aardig is uitgekristalliseerd – deels vervangen door een nieuw begrippenkader, dat niet aansluit bij dat wat werkgevers en werknemers van nature als loon ervaren. Het geheel wordt te veel als studeerkamerwijsheid ervaren.

Er wordt geconstateerd dat uit de evaluatie blijkt dat het overgrote deel van de werkgevers uit komt met de vrije ruimte. De Orde vraagt zich af of de werkgevers zich bij de inventarisatie en evaluaties ten volle bewust zijn geweest van alle vergoedingen, ter beschikkingstellingen en verstrekkingen die onder de werkkostenregeling ten principale tot het loon (geheel of ten dele) gerekend moeten worden. Zoals hierboven opgemerkt sluit het loonbegrip niet aan bij hetgeen werkgevers en werknemers als loon ervaren, waardoor niet op voorhand uit te sluiten is dat de nodige vergoedingen, ter beschikkingstellingen en verstrekkingen bij de inventarisatie buiten beschouwing zijn gebleven. Dit neemt niet weg dat de conclusie – dat de werkkostenregeling in de basis kan werken – in stand kan blijven. De Orde is dan ook verheugd dat het Ministerie in de Verkenning een voorzet geeft om de scherpe kanten – waaronder de reikwijdte van het loonbegrip – te heroverwegen.

De Orde onderschrijft de constatering in de Verkenning dat er geen simpele oplossingen zijn om tot een eenvoudige systematiek van loonheffing te komen. Het streven naar een eenvoudige en allesomvattende oplossing ligt dan ook niet voor de hand. De Orde geeft wel in overweging om de wettelijke systematiek vorm te geven vanuit een duidelijk en eenduidig toetsingskader. De Orde geeft er hierbij – gezien het belang van de wijziging – sterk de voorkeur aan dat de regeling geheel in de Wet LB 1964 en niet in lagere wet- of regelgeving wordt verankerd.

In eerste opzet hield de werkkostenregeling de discussie over de zakelijkheid van vergoedingen en verstrekkingen buiten de deur. Bij de verdere invulling is er inbreuk gemaakt op deze eenvoud. De Orde ziet – als er geen grondige herziening van de huidige systematiek komt – dan ook grond voor een voortdurende keuze mogelijkheid binnen de werkkostenregeling, namelijk voor het toepassen van:

1. de werkkostenregeling waarbij de zakelijkheid geen enkele rol speelt; en
2. een werkkostenregeling waarbij het aan de inhoudingsplichtige is om met de inspecteur die mate van zakelijkheid invulling te geven.

Concreet houdt dit in dat het aan de inhoudingsplichtige is om te kiezen voor eenvoud of voor een heffing naar draagkracht. De Orde benadrukt dat zij niet oproept tot een verlenging van het overgangsregime. Bovengenoemde keuzemogelijkheid dient plaats te vinden binnen het kader van de werkkostenregeling. Neem als voorbeeld de dag op de hei die werkgevers om meerdere redenen met hun werknemers willen doorbrengen. Dat de kosten hiervan in het forfait weg lopen, dus feitelijk wel belast zijn, is uit overwegingen van eenvoud te begrijpen. Maar als de eigenheid van het bedrijf meebrengt dat door zakelijke motieven meerdere dagen

tegen hogere kosten noodzakelijk zijn, dan zou de werkgever de mogelijkheid moeten hebben om die zakelijkheid desgewenst aannemelijk te maken. Binnen de werkkostenregeling zouden dan over alle voorzieningen afspraken gemaakt moeten worden, waardoor er geen behoefte meer is aan een forfaitaire vrijstelling.

Commentaar bij hoofdstuk 2

Grenzen van Noodzakelijkheids criterium

De Orde is op zich positief over de gedachte om een meer open norm voor onbelaste vergoedingen en verstrekkingen te hanteren. Wil deze open norm echter voor de praktijk (werkgevers en inspecteurs) meer werkbaar zijn dan een uitgebreid stelsel aan regels voor specifieke vergoedingen en verstrekkingen, dan zullen de kaders van deze open norm duidelijk en eenduidig geformuleerd moeten zijn. Hoewel de open norm prima past binnen het gedachtengoed en werkwijze van Horizontaal Toezicht, kan niet voorbij worden gegaan aan de omstandigheid dat een dergelijke benadering niet passend zal zijn bij een deel van de werkgevers. Om ook deze groep binnen de kaders van de wet te houden, zal een voldoende robuust en duidelijk afgebakend wettelijk kader beschikbaar moeten zijn.

De Orde acht het een verbetering ten opzichte van de huidige situatie, dat evident zakelijke voorzieningen buiten het loonbegrip worden geplaatst, zodat ze niet in de loonadministratie verantwoord hoeven te worden.

Onder aan pag. 12 wordt opgemerkt dat aan het noodzakelijkheids criterium is voldaan indien sprake is van een:

- voorziening met met name een zakelijke achtergrond
- die in redelijkheid nodig is voor de uitoefening van de dienstbetrekking

Dit lijkt ruimer te zijn geformuleerd dan de definitie die op pag. 3 is gegeven. Daar wordt gesproken over voorzieningen waarvan de werkgever het nodig en noodzakelijk vindt dat zijn werknemers die in hun werk gebruiken. Kan het Ministerie toelichten hoe deze beide omschrijvingen zich ten opzichte van elkaar verhouden? De Orde bepleit daarbij het noodzakelijkheids criterium centraal te stellen.

Met de in voering van het noodzakelijkheids criterium lijkt in de verkenning een meer geobjectiveerd zakelijkheids criterium geïntroduceerd te worden, waarmee de eenvoud gediend zou zijn. Bij een mogelijkheid voor de werkgever om te kiezen voor of eenvoud of heffing naar draagkracht is dit noodzakelijkheids criterium overbodig. Bij keuze voor eenvoud wordt de zakelijkheid van een vergoeding “teruggeven” aan de werkgever via de vrij ruimte. Bij een heffing naar draagkracht is de zakelijkheid “in goede justitie” vastgesteld en is er volgens de Orde geen reden voor een vrij ruimte.

Volgens de Orde is het positief dat het huidige onderscheid tussen vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen wordt opgeheven. Ook indien uiteindelijk niet wordt gekozen voor een noodzakelijkheids criterium, acht de Orde het wenselijk dat dit onderscheid in fiscale behandeling wordt opgeheven. De wijze waarop een personeelsvoorziening aan de werknemer toekomt mag in beginsel niet relevant zijn voor de wijze waarop een eventueel privé voordeel vervolgens in de heffing wordt betrokken.

Grens aan redelijkheidstoets

Een vergoeding of verstrekking voldoet aan het noodzakelijkheids criterium als deze *in redelijkheid* noodzakelijk is voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Hierbij wordt in eerste instantie afgegaan op het oordeel van de werkgever; er is sprake van een

marginale toets. De Orde vraagt zich af waar de grens voor deze redelijkheidstoets ligt. Anders geformuleerd; welke mate van bewijs moet de inspecteur leveren om aannemelijk te maken dat de werkgever in redelijkheid niet heeft kunnen oordelen dat de betreffende voorziening onbelast aan de werknemer ten goede kon komen. De voorbeelden die in paragraaf 2.1 worden gegeven, geven ieder in meer of mindere mate ruimte voor een andere afweging. Hoe verhoudt deze redelijkheidstoets zich ten opzichte van de redelijkheidstoets die voor hoofdstuk IIA Wet LB 1964 gold? Deze redelijkheidstoets – die als marginale toets geldt – zou wat betreft de Orde op eenzelfde wijze kunnen worden ingevuld als voor het goedkoopmansgebruik gewezen Cesna-arrest.

Vervallen voordeelscriterium

Onderdeel van het noodzakelijkheidscriterium is dat het voordeelscriterium voor gemengde kosten wordt losgelaten. De Orde is van mening dat een bijdrage kan worden geleverd aan de vereenvoudiging van het loonbegrip, indien er voor noodzakelijke kosten geen knip hoeft te worden aangebracht voor een eventueel privé voordeel dat de werknemer aan een dergelijke voorziening ontleent of kan ontlene. Door deze alles of niets benadering zal echter wel een grotere druk komen op de vraag of een voorziening al dan niet noodzakelijk is. Immers, bij een niet noodzakelijke voorziening wordt – naar de Orde begrijpt – de gehele waarde in het economische verkeer (incl. btw) in de vrije ruimte onder gebracht. Door deze harde scheidslijn kan het zijn dat een noodzakelijke voorziening met een aanzienlijk privé voordeel onbelast blijft, terwijl een niet noodzakelijke voorzieningen met een verwaarloosbaar privé voordeel tot volledige belastingheffing leidt. De Orde heeft zijn twijfels of een dergelijke uitkomst zonder meer aansluit bij dat wat maatschappelijk als loon wordt ervaren. De gedachte dat een eventueel privé voordeel niet bepalend is of sprake is van loon, maar dat daarvoor wordt gekeken naar de achtergrond (de reden waarom een voorziening wordt gegeven) is zonder meer een interessante gedachte om nader uit de werken. Wil een dergelijke benadering in de praktijk werkbaar zijn, dan acht de Orde echter wel essentieel dat er een duidelijk kader is aan de hand waarvan het noodzakelijkheidscriterium wordt ingevuld. De Orde is verheugd dat het Ministerie van Financiën de noodzaak van een duidelijk kader in de Verkenning al onderkent.

Kosten die gedeeltelijk een privé karakter hebben en gedeeltelijk zakelijk, zullen onbelast blijven dan wel behoren in eerste instantie al niet tot het loon. De verhouding tussen privé- en zakelijk gebruik zou dan in principe niet van belang zijn. Dit is anders als het privévoordeel evident aanwezig is en ook substantieel is (pagina 4 van de Verkenning). Het is dus niet alleen van belang om vast te stellen of de kost noodzakelijk is voor de uitoefening van de dienstbetrekking. Om maar door te borduren op een voorbeeld uit de Verkenning, de Ipad heeft een evident aanwezig privévoordeel (kinderen die daar thuis spelletjes op kunnen doen). Dus als het privévoordeel dan substantieel is, is het toch belast. Substantieel is een weinig geobjectiveerd begrip en de Orde kan zich voorstellen dat de Ipad een substantieel privé voordeel heeft. Het is de Orde dan ook onduidelijk om welke reden in de Verkenning dan toch de conclusie wordt getrokken dat deze – in voorkomende gevallen – onbelast kan blijven. Wellicht kan veel van de onduidelijkheid worden weggenomen, indien een nadere invulling wordt gegeven van het begrip substantieel; moet dit dan bijvoorbeeld kwalitatief of kwantitatief worden ingevuld?

De voorwaarden “evident aanwezig” en “substantieel” worden overigens in de Verkenning weer teniet gedaan (zie bijvoorbeeld paragraaf 2.2, pagina 12). Duidelijkheid is een eerste vereiste.

De Orde ziet drie alternatieven:

1. De voorwaarden “evident aanwezig” en “substantieel” schrappen. Dat betekent dat als er ook maar in enige mate sprake is van noodzakelijkheid, de kost niet tot het loon zal behoren. Budgettaire dekking zou kunnen worden gevonden door het werkkostenforfait te verlagen en/of het eindheffingstarief te verhogen.
2. De voorwaarden “evident aanwezig” en “substantieel” vervangen door de eis van “hoofdzakelijk” (70% of meer privé) danwel “in beperkte mate” (30% of meer privé). Als hiervoor wordt gekozen, blijven er discussies ontstaan over de vraag of aan deze criteria wordt voldaan. Het zou dan redelijk zijn om de bewijslast hiervoor neer te leggen bij de inspecteur, mede in het kader van het voorkomen van administratieve lasten.
3. Het invoeren van een drempel/vrijstelling. Het is wel van belang dat het een vrijstelling per vergoeding/verstrekking wordt. Veel kleine posten zorgen voor relatief veel werk voor de salarisadministratie. Door een drempel/vrijstelling per jaar kunnen de administratieve lasten niet direct worden beperkt omdat dan toch alle (kleine) kosten moeten worden bijgehouden. Als je het per vergoeding/verstrekking vrijstelt, dan hoeft het ook niet te worden geadministreerd.

Behandeling van eerste levensbehoeften

Als uitgangspunt voor noodzakelijke voorzieningen in de sfeer van de eerste levensbehoeften geldt dat voorzieningen waar de werknemer zich in redelijkheid niet aan kan onttrekken, als noodzakelijk worden beschouwd. De Orde begrijpt dat de huidige regels rond kleding, maaltijden en verblijfkosten elders onder het noodzakelijkheids criterium blijven bestaan.

De Orde is van mening dat het de uitvoerbaarheid ten goede komt, als voor de fiscale behandeling van kleding, maaltijden en tijdelijke verblijfskosten de huidige regels worden gehandhaafd. Dit voorkomt onnodige onduidelijkheid en discussie. De huidige regels hebben zich in de praktijk gezet en zijn voor de meeste partijen goed bruikbaar. Meer in zijn algemeenheid merkt de Orde echter op dat zeer terughoudend moet worden omgegaan met het toevoegen van specifieke regels naast het noodzakelijkheids criterium, mocht gekozen worden voor een dergelijke open norm. Nadere regels naast de open norm moeten alleen ingevoerd worden indien ze eenduidig en duidelijk zijn en een significante bijdrage leveren aan een vereenvoudiging van de uitvoeringspraktijk.

Commentaar bij hoofdstuk 3

Knelpunten in de werkkostenregeling die los van de keuze rond het al dan niet invoeren van een noodzakelijkheids criterium opgelost moeten worden:

De Orde is van mening dat het werkplekcriterium niet van deze tijd is, aangezien het niet aansluit bij de maatschappelijke ontwikkelingen zoals het nieuwe werken etc. Daarnaast is het naar het oordeel van de Orde niet bruikbaar voor de afweging of een voorziening al dan niet voldoende zakelijk is (bijv. gehuurde parkeerplek). De Orde geeft het Ministerie in overweging om het werkplekcriterium los van het al dan niet invoeren van het noodzakelijkheids criterium sowieso te heroverwegen.

Zoals reeds eerder in deze brief opgemerkt, is de Orde van oordeel dat er geen gerechtvaardigde reden is om het huidige onderscheid in fiscale behandeling tussen vergoeden/verstrekken/ter beschikking stellen te handhaven. Het maakt voor de mate van zakelijkheid feitelijk niet uit op welke wijze een werknemer kan beschikken over een personeelsvoorziening. De Orde geeft het Ministerie in overweging om de fiscale behandeling tussen vergoeden/verstrekken/ter beschikking stellen net als onder de

systematiek zoals dit tot 1 januari 2011 gold weer gelijk te trekken. Daarmee wordt de werkkostenregeling ook beter bestand tegen toekomstige ontwikkelingen zoals de trend van Bring Your Own Device (BYOD).

In het verlengde van bovenstaande geeft de Orde het Ministerie in overweging om het huidige onderscheid tussen pc's e.d. (90% zakelijkheidstoets) en communicatiemiddelen als telefoons (10% zakelijkheidstoets) te vervangen voor één criterium voor hulpmiddelen. Het komt de toepasbaarheid van de systematiek van de werkkostenregeling ten goede indien voor alle soorten van hulpmiddelen één unaniem criterium wordt gehanteerd.

De Orde constateert dat het naast elkaar bestaan van nihilwaarderingen en gerichte vrijstellingen niet tot een eenvoudig systeem leidt. In de praktijk wordt dit veelal als een niet te verklaren onderscheid ervaren. De Orde geeft het Ministerie in overweging om de nihilwaarderingen – voor zover het gewenst is dat deze individuele regelingen blijven bestaan – om te zetten in gerichte vrijstellingen.

De Orde constateert dat de waardering incl. btw in de praktijk lang niet altijd op eenvoudige wijze uit de administratie blijkt. Grotendeels wordt dit veroorzaakt doordat een deel van de werkgevers als btw-vrijgestelde ondernemers optreden (en voorzieningen veelal inclusief btw zullen administreren) en een ander deel als btw-belaste ondernemers optreden (en voorzieningen veelal exclusief btw zullen administreren). Dit onderscheid is naar het oordeel van de Orde in de praktijk lastig op te lossen indien als uitgangspunt de factuurwaarde inclusief btw blijft gelden.

De Orde geeft het Ministerie in overweging om geen specifieke regelingen op te nemen voor zaken als producten eigen bedrijf, fitness of fiets. Indien het noodzakelijkheids criterium wordt ingevoerd, kunnen voorzieningen als fiets en bedrijfsfitness onbelast blijven indien in redelijkheid geoordeeld kan worden dat deze voorziening noodzakelijk is bij de uitoefening van de dienstbetrekking (zoals bijvoorbeeld het geval kan zijn bij fitness voor brandweerlieden of de fiets voor de postbode). Ook indien het noodzakelijkheids criterium niet wordt ingevoerd ziet de Orde voldoende reden om geen specifieke bepalingen voor deze voorzieningen in te voeren. Enerzijds worden dergelijke voorzieningen vaak gecafetarieerd, hetgeen een indicatie is dat er een bepaalde mate van beloningsbedoeling voor de werkgever aanwezig kan zijn. Anderzijds biedt de vrije ruimte de mogelijkheid om dergelijke personeelsvoorzieningen deels onbelast op te vangen. Naar het oordeel van de Orde zijn “cafetarieregeling” en budgetregelingen (BYOD) niet hetzelfde. BYOD past naar het oordeel van de Orde in het kader van het noodzakelijkheids criterium en een cafetarieregeling niet.

Naar het oordeel van de Orde is de gebruikelijkheidstoets niet voldoende duidelijk afgebakend. Het zou de uitvoeringspraktijk ten goede komen indien de grenzen van deze antimisbruikbepaling duidelijk in een wettelijk kader worden vastgelegd. Hierbij geeft de Orde in overweging om expliciet aandacht te besteden aan de grenzen van de tarief arbitrage die als gevolg van de vrije ruimte kan worden benut en de “extra speelruimte” die een digra ten opzichte van reguliere werknemers heeft.

De Orde geeft het Ministerie in overweging om de thans bestaande drie methoden voor het toetsen van de vrije ruimte te vervangen door één systeem. De Orde geeft hierbij de voorkeur aan een afrekening na afloop van het kalenderjaar (eventueel op basis van schatting loonsom aan begin jaar).

De Orde is van mening dat de mogelijkheid om binnen concernverhoudingen de vrije ruimte te kunnen salderen als belangrijk wordt ervaren. De Orde acht het enerzijds wenselijk een voor de loonheffingen eenduidige definitie van het begrip concern op te nemen. Anderzijds acht de Orde het wenselijk dat een dergelijke salderingsmogelijkheid niet als wettelijke verplichting wordt geformuleerd.

Overige opmerkingen:

Uit de verkenning kan worden afgeleid dat de toets van “maatschappelijke opvatting” weer wordt geïntroduceerd, al dan niet naast een “nieuwe” (nood)zakelijkheidstoets. Door deze twee criteria aan te leggen, kan de Orde zich niet aan de indruk onttrekken dat er weinig anders is dan onder de oude regeling. In de oude regeling behoorden immers zakelijke kosten en kosten die naar maatschappelijk oordeel niet als beloningsvoordeel wordt ervaren, niet tot het loon. Artikel 15 Wet LB 1964 (oud) is dan feitelijk weer terug! De Orde stelt het op prijs dat er nader wordt ingegaan op hoe het redelijkheidscriterium, het noodzakelijkheidscriterium en de maatschappelijke opvattingen zich in onderling verband houden. In de visie van de Orde is voor maatschappelijke opvattingen geen rol weg gelegd als het primaat wordt gelegd bij het noodzakelijkheidscriterium, gezien vanuit de werkgever. De afgrenzing vindt dan plaats met het redelijkheidscriterium.

Met de introductie van een blijvend keuze regime, niet persé artikel 15 Wet LB 1964 (oud), maar een keuze voor het aannemelijk maken van de verhouding zakelijkheid/privé besparing (lees heffing naar draagkracht) behoren de volgende knelpunten uit de verkenning tot het verleden, in die zin dat bij keuze voor het administratief eenvoudige systeem (lees eenvoud voorop) de daarmee verband houdende knelpunten geaccepteerd moeten worden:

- 3.2 want er is geen vrije ruimte bij heffing naar draagkracht
- 3.4.1 werkplekcriterium want anderszins bewijs te leveren van zakelijkheid of minimaal privé voordeel
- 3.4.2 verhoging van administratieve lasten bij gelijkstelling vergoedingen en verstrekkingen bij heffing naar draagkracht geen dragend argument
- 3.4.5 deeltijders met lage lonen
- 3.4.6 discussie over belastingheffing iPad en mobiele telefoons, zakelijk deel blijft onbelast

De Orde vraagt hierop een reactie.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze

*l.o. abt. Swan
Strepen*

mr. A.A.W. Langevoord
voorzitter sectie Loonbelasting en Sociale Verzekeringen