

## WERKKOSTENREGELING

Op 1 januari 2011 is de werkkostenregeling in de loonbelasting ingevoerd. Ten opzichte van de oude systematiek van onbelaste vergoedingen en verstrekkingen aan personeel is de werkkostenregeling een ingrijpende verandering. Met ingang van 1 januari 2015 is toepassing van de werkkostenregeling verplicht en vervalt de oude regeling.

### Vrije ruimte

Het uitgangspunt van de werkkostenregeling is dat alle vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers loon vormen. Dat geldt ook voor kosten die voor 100% zakelijk zijn. Er is een vrije ruimte waarbinnen vergoedingen en verstrekkingen belastingvrij gedaan kunnen worden. Welke vergoedingen of verstrekkingen dat zijn mag de werkgever zelf bepalen. Vaak zal hij kiezen voor vergoedingen die hij onder de oude regeling al verstrekte of die hij op grond van een CAO verplicht is te betalen. De vrije ruimte bedraagt in 2015 1,2% (2014: 1,5%) van de totale fiscale loonsom van de onderneming. Er hoeft niet per werknemer bijgehouden te worden wat er vergoed of verstrekt wordt. Zo kan aan een werknemer een fiets worden verstrekt zonder rekening te houden met een maximumbedrag en zonder te controleren of de werknemer in voorgaande jaren al een fiets van de zaak heeft gehad en of hij de fiets wel vaak genoeg gebruikt voor het woon-werkverkeer. De enige beperking voor kosten die onder de werkkostenregeling vallen is de gebruikelijkheidstoets. Het totaal van vergoedingen en verstrekkingen dat aan de vrije ruimte wordt toegekend, mag niet meer dan 30% hoger zijn dan wat gebruikelijk is. Is dat wel het geval, dan vormt het meerdere belast loon.

### Eindheffing

Overschrijden de vergoedingen en verstrekkingen de vrije ruimte, dan vormt het meerdere belast loon. Dat loon wordt niet belast bij de werknemer, maar wordt betrokken in een eindheffing tegen een tarief van 80%. Deze eindheffing komt voor rekening van de werkgever en wordt niet doorbelast aan de werknemer. Vergeleken met het hoogste tarief voor bijzondere beloningen kan het voordeliger zijn om te kiezen voor de eindheffing.

#### Voorbeeld eindheffing

Een werkgever wil een werknemer een vergoeding geven van € 50 netto. Het tarief van de bijzondere beloning voor deze werknemer is 52%. Als bijzondere beloning kost dit € 104 ( $€ 104 - 52\% = € 50$ ). Is de vrije ruimte al benut, dan kost dit de werkgever bij toepassing van de eindheffing € 90 ( $€ 50 + 80\%$ ).

### Concernregeling

Concerns kunnen de concernregeling toepassen. De vrije ruimte wordt dan over de gezamenlijke loonsom van de concernmaatschappijen berekend en benut voor alle door de concernmaatschappijen aangewezen vergoedingen en verstrekkingen. Er hoeft geen splitsing te worden gemaakt van vergoedingen en verstrekkingen per concernonderdeel. De concernregeling kent als voorwaarde dat de moedermaatschappij voor 95% of meer eigenaar is van de (klein)dochtermaatschappij(en) gedurende het hele jaar waarin de concernregeling wordt toegepast.

*N.B. Bij toepassing van de concernregeling zijn alle betrokken maatschappijen hoofdelijk aansprakelijk voor de door het concern terzake verschuldigde loonbelasting.*



### Hoe werkt de werkkostenregeling?

Iedere werkgever mag tot 1,2% van de totale fiscale loonsom van zijn bedrijf onbelast vergoeden aan zijn werknemers. De werkgever wijst een aantal vergoedingen en verstrekkingen aan als eindheffingsbestanddelen. Is de totale loonsom bijvoorbeeld € 1.000.000, dan mag maximaal € 12.000 aan eindheffingsbestanddelen onbelast worden vergoed. Dat bedrag hoeft niet evenredig over de werknemers verdeeld te zijn. Zijn de eindheffingsbestanddelen in totaal niet hoger dan € 12.000, dan zijn zij belastingvrij. Zijn de eindheffingsbestanddelen wel hoger, dan betaalt de werkgever 80% eindheffing over het meerdere. Zouden de vergoedingen € 17.000 bedragen, dan valt een bedrag van € 5.000 ( $€ 17.000 - € 12.000$ ) onder de eindheffing. Dat kost de werkgever dus € 4.000 (80%) aan eindheffing, bovenop het bedrag aan vergoedingen.

De gedachte achter de werkkostenregeling is dat vereenvoudiging van de regelgeving leidt tot een besparing aan administratieve lasten. Het streven naar eenvoud is echter deels losgelaten. Zo blijven voor bepaalde categorieën van vergoedingen en verstrekkingen gerichte vrijstellingen bestaan, kennen bepaalde verstrekkingen een nihilwaardering en vallen zogenaamde intermediaire kosten buiten de werkkostenregeling. Daarnaast kunnen werkgever en werknemer ervoor kiezen om bepaalde vergoedingen als regulier loon in aanmerking te nemen. Deze vergoedingen blijven dan buiten de werkkostenregeling en buiten de eindheffing. In die gevallen is de loonbelasting voor rekening van de werknemer zelf. Onderstaand *Schema werkkostenregeling* verduidelijkt dit.

### Noodzakelijkheids criterium

Per 1 januari 2015 wordt het noodzakelijkheids criterium ingevoerd. Op basis van dat criterium hoeft een werkgever geen rekening te houden met een privévoordeel van de werknemer voor ter beschikking gestelde zaken die de werkgever noodzakelijk acht. Het noodzakelijkheids criterium geldt alleen voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. Wanneer een voorziening niet langer noodzakelijk is, moet de werknemer deze inleveren bij de werkgever of de restwaarde aan hem vergoeden. Bestuurders en commissarissen moeten aannemelijk kunnen maken dat een bepaalde voorziening gebruikelijk is. Voor deze categorie van werknemers geldt het noodzakelijkheids criterium dus niet onverkort.

**N.B.** Uitrust van een andere looncomponent voor een voorziening die onder het noodzakelijkheids criterium valt is niet toegestaan. Een eigen bijdrage van de werknemer mag wel gevraagd worden.



### Voorbeelden toepassing noodzakelijkheids criterium

De hamer van de timmerman is een duidelijk voorbeeld van een gereedschap waarop het noodzakelijkheids criterium van toepassing is. Zonder hamer valt er weinig te timmeren.

Dat geldt ook voor het muziekinstrument van een lid van een orkest. Is de musicus eigenaar van het instrument, dan kan een vergoeding door het orkest aan de musicus voor het instrument onder deze regeling worden gebracht. Het is niet nodig dat alle kosten van het instrument vergoed worden.

### Schema werkkostenregeling

Belastbaar loon voor de werknemer	Geen loon of geen belast loon voor de loonheffingen	Binnen de vrije ruimte	Niet ten koste van de vrije ruimte
<ul style="list-style-type: none"> <li>het reguliere loon</li> <li>bijtelling auto van de zaak</li> <li>gebruik van een dienstwoning</li> <li>boetes</li> <li>vergoedingen en verstrekkingen voor criminele activiteiten</li> <li>het deel van vergoedingen en verstrekkingen dat boven de 30%-grens uitkomt (gebruikbaarheidsstoets)</li> <li>het bovenmatig deel van gerichte vrijstellingen</li> <li>niet aangewezen vergoedingen en verstrekkingen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>vergoeding van intermediaire kosten</li> <li>vrijgestelde aanspraken, uitkeringen en verstrekkingen (vrijgesteld loon)</li> <li>verstrekkingen waarvoor de werknemer een eigen bijdrage van ten minste de waarde betaalt.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever heeft aangewezen</li> <li>verstrekking aan gepensioneerde werknemers van:                         <ol style="list-style-type: none"> <li>producten uit eigen bedrijf</li> <li>kerstpakketten en dergelijke die de werkgever ook aan zijn werknemers verstrekt.</li> </ol> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>gerichte vrijstellingen (uitgaven waarbij het zakelijk karakter overheerst)</li> <li>verstrekkingen met nihilwaardering.</li> </ul>

### Intermediaire kosten

Intermediaire kosten zijn uitgaven die de werknemer in opdracht en voor rekening van de werkgever doet. Het gaat om zakelijke uitgaven die de werknemer voorschiet en vervolgens terugbetaald krijgt door de werkgever. Voorbeeld is de brandstofnota voor de auto van de zaak die de werknemer betaalt en vervolgens declareert bij de werkgever.

### Nihilwaarderingen

Voor een aantal vergoedingen en verstrekkingen op de werkplek geldt dat een eventuele beloningscomponent daarin op nihil wordt gewaardeerd. Het gaat om zaken die de werkgever aan zijn werknemers ter beschikking stelt. Deze verstrekkingen komen dus niet ten laste van de vrije ruimte. Het gaat om de volgende voorzieningen en verstrekkingen:

- arbovoorzieningen;
- vakliteratuur op de werkplek;
- consumpties tijdens werktijd die geen deel uitmaken van de maaltijd;
- de inrichting van de werkplek, mits het niet gaat om een werkplek in de eigen woning;
- openbaar vervoerkaart indien deze mede zakelijk wordt gebruikt;
- uniformen en werkkleding die op het werk achterblijft;
- een voordeelurenkaart voor het openbaar vervoer indien deze mede zakelijk wordt gebruikt;
- het rentevoordeel op een personeelslening voor de eigen woning;
- fitness op het werk.

### Bijzondere waarderingen

Voor de volgende verstrekkingen gelden bijzondere waarderingen (bedragen gelden voor 2014):

- maaltijden op de werkplek: € 3,15 per maaltijd ongeacht of het gaat om ontbijt, lunch of diner;
- huisvesting en inwoning op de werkplek: € 5,35 per dag;
- door de werkgever verzorgde kinderopvang.

### Gerichte vrijstellingen

De volgende kosten kunnen onbelast vergoed worden en hebben geen invloed op het budget van de werkkostenregeling:

- reiskosten, waaronder de kosten van abonnementen en losse kaartjes voor openbaar vervoer. Bij gebruik van eigen vervoer geldt een maximumbedrag van € 0,19 per kilometer;
- kosten van (bij)scholing, cursussen, congressen en dergelijke;
- kosten van maaltijden bij overwerk en tijdens dienstreizen;
- outplacementkosten;
- verhuiskosten tot maximaal € 7.750 plus de kosten van overbrengen van de boedel;
- verblijfskosten bij tijdelijke werkzaamheden elders;
- extraterritoriale kosten (de zogenaamde 30%-regeling);
- werkplekgerelateerde voorzieningen waarvoor tot 2015 een nihilwaardering geldt;

- personeelskorting voor branche-eigen producten tot 20% van de waarde in het economisch verkeer en met een maximum van € 500 per werknemer per jaar.

Indien de werkgever meer vergoedt of verstrekt dan de norm van de gerichte vrijstelling, vormt het bovenmatige deel belastbaar loon van de werknemer of valt het in de vrije ruimte, voor zover nog beschikbaar.

De gerichte vrijstellingen worden later dit jaar bij ministeriële regeling nader vastgesteld.

### Voorbeeld vergoeding boven norm

Een werkgever betaalt zijn werknemer een reiskostenvergoeding van € 0,29 per zakelijke kilometer. Een bedrag van € 0,19 per kilometer mag onbelast vergoed worden omdat tot dit bedrag een gerichte vrijstelling geldt. Het deel van de vergoeding boven het normbedrag is belast loon van de werknemer of valt in de vrije ruimte.

Is de vrije ruimte al benut, maar kiest de werkgever toch voor toerekening aan de vrije ruimte, dan moet hij over het meerdere 80% eindheffing betalen, dus € 0,08 per kilometer. Door de eindheffing komt de reiskostenvergoeding dan uit op een totaal van € 0,37 per zakelijke kilometer.

Bestempelt de werkgever het bovenmatige deel als regulier loon, dan zijn de totale kosten niet hoger dan € 0,29 per zakelijke kilometer. De netto vergoeding voor de werknemer wordt dan wel lager.

### Administratie

Om te kunnen beoordelen of de vrije ruimte niet wordt overschreden, moet de werkgever het totale bedrag van de vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte weten. Dit totaalbedrag moet uit de financiële administratie blijken. Staat in de financiële administratie geen btw bij de vergoedingen en verstrekkingen, dan moet de btw alsnog toegevoegd worden. Verder moet het totale bedrag aan vergoedingen in de financiële administratie gekoppeld kunnen worden aan het fiscale loon volgens de loonadministratie om te toetsen of de vrije ruimte niet wordt overschreden.

**N.B.** Denk er om dat vergoedingen en verstrekkingen altijd bedragen inclusief btw zijn.





## Hoe wordt de werkkostenregeling verwerkt bij de aangifte loonheffingen?

De vrije ruimte wordt bepaald aan de hand van de totale fiscale loonsom van een kalenderjaar. Na afloop van een kalenderjaar moet de werkgever controleren of de vrije ruimte door het totaal aan vergoedingen en verstrekkingen is overschreden. Als dat het geval is moet de werkgever de verschuldigde belasting uiterlijk bij de aangifte over het eerste aangiftetijdvak van het volgende kalenderjaar afdragen. Eerder afdragen mag, bijvoorbeeld in delen bij de aangiften over de tijdvakken in het kalenderjaar zelf.

## Arbeidsvoorwaarden

In verband met de invoering van de werkkostenregeling kan het nodig zijn om de bestaande arbeidsvoorwaarden aan te passen. Om lastenverzwaring door de eindheffing te voorkomen kan het verstandig zijn om vergoedingen die in de vrije ruimte vallen te vervangen door vergoedingen waarvoor gerichte vrijstellingen gelden of nihilwaarderings. Ook kan het zinvol zijn om vergoedingen uit te sluiten van de vrije ruimte, waardoor deze normaal belast loon voor de werknemer vormen.

*Hoewel aan deze uitgave de grootste zorg is besteed, kan geen enkele aansprakelijkheid worden aanvaard voor onvolledigheid of onjuistheid van hierin opgenomen informatie. Deze uitgave is uitdrukkelijk niet bedoeld als advies. In deze tekst is rekening gehouden met de wijzigingen die in het wetsvoorstel Belastingplan 2015 van 16 september 2014 zijn opgenomen en die per 1 januari 2015 in werking moeten treden.*

Bestaande vaste vergoedingen voor werknemers kunnen componenten bevatten die ten laste van de vrije ruimte komen. Als de vrije ruimte al volledig wordt benut met andere vergoedingen, wordt de vaste vergoeding deels belast. Als er in de arbeidsovereenkomsten met uw werknemers geen eenzijdig wijzigingsbeding is opgenomen, kunt u de arbeidsvoorwaarden alleen in overleg met uw werknemers aanpassen. Begin daar op tijd mee.

## Stappenplan

Wat moet u doen om u voor te bereiden op de invoering van de werkkostenregeling en om een juiste keuze te maken?

Als eerste moet u vaststellen welke vergoedingen en verstrekkingen u nu doet aan uw werknemers. Dat doet u aan de hand van uw financiële administratie, een eventueel arbeidsvoorwaardenreglement of de CAO en aan de hand van de individuele arbeidsovereenkomsten. Vergeet de eindheffingen voor geschenken niet!

Vervolgens moet u bepalen welk deel daarvan binnen de werkkostenregeling onder de gerichte vrijstellingen valt en voor welk deel een nihilwaardering geldt. Daarna stelt u vast wat uw vrije ruimte is door te bepalen wat de fiscale loonsom is. Als het deel van de vergoedingen en verstrekkingen dat ten laste komt van de vrije ruimte uitgaat boven 1,2% van de totale loonsom, is het verstandig om uw arbeidsvoorwaarden aan te passen, zodat u uiterlijk op 1 januari 2015 binnen de vrije ruimte blijft.

## Tenslotte

Uiteraard kunt u te allen tijde een beroep op ons doen om met u mee te denken over optimalisering van uw arbeidsvoorwaardenpakket en u te helpen bij de invoering van de werkkostenregeling.