

HOOFDSTUK 1

Inleiding

De werkkostenregeling vervangt met ingang van 1 januari 2015 definitief het systeem van vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen in de loonsfeer. Ook enkele vormen van eindheffing verdwijnen. Het meest in het oog springende onderdeel van de werkkostenregeling is dat de werkgever een vrij te besteden ruimte krijgt van 1,2% van de totale loonsom en dat hij bij overschrijding daarvan 80% eindheffing is verschuldigd. Daarnaast vervalt een aantal van de tot 2011 bestaande detailregelingen en daarbij behorende voorwaarden. Voor een aantal veelvoorkomende kostencategorieën blijven gerichte vrijstellingen in de vergoedingen- en verstrekkingensfeer bestaan. Bepaalde verstrekkingen die de werkgever op de werkplek van de werknemer verricht, zijn op nihil of op een lagere waarde gewaardeerd dan de waarde in het economische verkeer (deze waarde is doorgaans de normale prijs), deels een verkapte vrijstelling dus. Als de werkgever toch meer wil vergoeden of verstrekken dan de vrijstellingen toelaten en hij de vrije ruimte overschrijdt, kan hij ervoor kiezen hierover de 80% eindheffing te betalen. Is dat hem een brug te ver, dan resteert niets anders dan het gebruikelijke bruto-nettotraject te volgen en het vermelden van de vergoeding of verstrekking op het loonstrookje van de werknemer. In dat geval draait de werknemer op voor de loonheffing (loonbelasting en premie volksverzekeringen), maar niet voor de premies werknemersverzekeringen en de werkgeversheffing Zorgverzekeringswet. De laatste twee heffingen zijn werkgeversheffingen.

Een belangrijk kenmerk van de loonheffingen is de relatie met het werknemerschap. Anders gezegd: de loonbelasting is in principe een werknemerslast. Als er geen sprake is van werknemerschap, komen de loonheffingen niet in beeld. In dat geval zou wel sprake kunnen zijn van een belastingplichtige voor de inkomstenbelasting of een verzekerde voor de volksverzekeringen en de Zorgverzekeringswet. Maar voor andere personen dan werknemers (en werkgevers) is de werkkostenregeling niet van toepassing. Dit is niet de plek om tot in detail te bespreken wie al dan niet als werknemer wordt aangemerkt. In het algemeen kan gezegd worden dat de natuurlijke persoon die tot een werkgever in echte of fictieve dienstbetrekking staat, of loon geniet uit een vroegere dienstbetrekking, werknemer is. Geen werknemer is bijvoorbeeld een persoon die onder de vrijstellingsbepaling voor huispersoneel valt, of de

vrijwilliger die slechts een vrijwilligersvergoeding ontvangt. Ook is de werkkostenregeling niet van toepassing op artiesten die onder het speciale artiestenregime in de loonbelasting vallen. Vergoedingen en verstrekkingen aan anderen dan werknemers komen daarom niet ten laste van de vrije ruimte.

Voorbeeld

Een vrijwilliger mag maximaal € 150 per maand en maximaal € 1.500 per jaar ontvangen in de vorm van vergoedingen en/of verstrekkingen. Deze bepaling is alleen van toepassing als 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 werkkostenregeling brengt hierin geen verandering. De hiervoor vermelde vergoedingen en/of verstrekkingen vormen in dat geval geen loon. De vergoedingen en/of verstrekkingen hoeven daarom niet aangewezen te worden als eindheffingsbestanddeel en leggen dus geen beslag op de vrije ruimte. Daar staat tegenover dat de vergoedingen en/of verstrekkingen niet tot de loonsom behoren waarover de werkgever de vrije ruimte berekent. Wel is het zo dat bijvoorbeeld de waarde van het kerstpakket of een bedrijfsuitje meetelt voor de maximumbedragen van de vrijwilligersregeling. Uiteraard alleen als de vrijwilliger een kerstpakket ontvangt of deelneemt aan het bedrijfsuitje.

Een ander aspect dat op voorhand aandacht verdient, is de vraag van wie de loonheffing, loonbelasting en premie volksverzekeringen, wordt geheven. Van oudsher is de werknemer degene van wie de loonheffing wordt geheven en dat gebeurt door tussenkomst van zijn werkgever. De werknemer is belastingplichtige en de werkgever is inhoudingsplichtige. De werkgever is in feite een onbezoldigd kassier voor de overheid. Vanaf 1997 is in sommige gevallen de belastingplicht ook neergelegd bij de werkgever. In dat geval is sprake van loonheffing in de vorm van een eindheffing. Die eindheffing is daarmee een loonheffing van de werkgever en komt in de plaats van de inhouding van loonheffing op het loon van de werknemer. De werkkostenregeling is in dat opzicht weer een stap verder op de ingeslagen weg. Onder de werkkostenregeling is het in veel gevallen de werkgever die een keuze maakt wie de loonheffing over vergoedingen en verstrekkingen moet dragen: de werknemer óf de werkgever. In dat opzicht wordt het 'gewone' loon wel 'werknemersloon' genoemd en wordt het eindheffingsloon als 'werkgeversloon' aangeduid. Voor het spraakgebruik kan dat wel, maar formeel-juridisch klopt die naamgeving niet. Het loon blijft altijd het loon van de werknemer. Alleen de heffing over dat loon komt ten laste van de werknemer óf de werkgever. In uitzonderlijke gevallen komt de heffing over één loonbestanddeel ten laste van zowel de werknemer als de werkgever. Die loonbelasting heet 'pseudo-eindheffing'. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de pseudo-eindheffing bij regelingen voor vervroegd uittreden en de pseudo-eindheffing excessieve vertrekvergoeding.

Als op 1 januari 2011 sprake zou zijn geweest van een 'big bang', een verplichte overgang naar de werkkostenregeling, zou dat menige salarisadministrateur, medewerker personeelszaken en controller uit hun slaap hebben gehouden. De wetgever heeft daarom een overgangperiode van, in eerste instantie, drie jaar ingevoerd, waarbinnen de werkgever elk jaar kon kiezen tussen de werkkostenregeling en het op 31 december 2010 bestaande systeem van vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen, met bijbehorende vrijstellingen, beperkingen en normeringen. Invoering van

de werkkostenregeling vereist namelijk overleg tussen werkgevers en werknemers over de vaststelling van de arbeidsvoorwaarden, waarbij individuele en collectieve arbeidsovereenkomsten mogelijk aanpassing behoeven. Ook vergt de werkkostenregeling aanpassingen in de financiële administratie en in de salarissoftware. Uiteindelijk is die overgangperiode met één jaar verlengd tot 2015. Daarnaast zijn in de overgangsjaren nog veel wijzigingen doorgevoerd in de werkkostenregeling, waarvan de meeste in het najaar van 2014. Dat betekent voor werkgevers veel extra werk tegen het einde van 2014 en dat zal waarschijnlijk ook nog wel in 2015 het geval zijn!

Het doel van de werkkostenregeling is het bereiken van een administratieve lastenverlichting bij werkgevers, een vermindering van de uitvoeringslasten bij de Belastingdienst en een vereenvoudiging in de vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen. Uitgangspunt bij invoering van de werkkostenregeling is budgetneutraliteit. Mede daarom kan de werkkostenregeling op werkgeversniveau tot voor- en nadelen leiden. Het doel van de werkkostenregeling is nobel, daarop kan niemand principieel tegen zijn. Maar het is de vraag of de werkkostenregeling dé oplossing is voor een ingewikkelde loonadministratie en het voor velen toch nog ondoorgrondelijke loonstrookje. Eind jaren tachtig is de 'Oortwetgeving' geïntroduceerd als grote vereenvoudigingsoperatie. Die bleek bij invoering uiteindelijk veel ingewikkelder uit te vallen dan was aangekondigd. Ook na de Oortwetgeving heeft de wetgever niet stil gezeten met vereenvoudigingsmaatregelen. In 1999 stelde de commissie-De Boer dat 90% van de administratieve last zit in 10% van de loonbestanddelen die onvoldoende zijn gecoördineerd. Dat rapport heeft geleid tot de Walvisoperatie, waarbij een betere aansluiting is ontstaan tussen het loon voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en het loon voor de werknemersverzekeringen. De wetswijziging die bekend staat als Paarse Krokodil heeft hoofdzakelijk afgerekend met een aantal irritaties in de loonsfeer, zoals de zakelijke mobiele telefoon en de zakelijke maaltijden, voornamelijk door deze van loonheffingen vrij te stellen. Het wetsvoorstel Uniformering loonbegrip, dat het loonstrookje eenvoudiger heeft gemaakt, is op 1 januari 2013 in werking getreden. En met ingang van 2015 dus de werkkostenregeling voor alle werkgevers. Volgens de Haagse rekenmodellen is dit een regeling die, ook na de vele wijzigingen, de administratieve en uitvoeringslasten vermindert. De professionals die de regeling in de praktijk moeten toepassen, blijven dat ontkennen. En ik ben het met hen eens. In 2012 heeft de regering plannen ontvouwd om de loonheffingen nog eenvoudiger te maken in de Verkenning Loonsomheffing. Die Verkenning is niet met gejuich ontvangen, maar dat lag niet aan de loonheffingen zelf. De aansluiting van de loonheffingen op de systematiek van de inkomstenbelasting, met de vele heffingskortingen en daarnaast het systeem van toeslagen zorgt voor een gordiaanse knoop. Het belastingstelsel moet dus eerst veranderen voordat een loonsomheffing effectief is. Het kabinet heeft in 2014 aangekondigd snel met de Tweede Kamer van gedachten te willen wisselen over zo'n nieuw belastingstelsel. Deze stelselwijziging kan desondanks nog wel een aantal jaren op zich laten wachten.

De werkkostenregeling zou vanuit de principiële doelstelling het meest effectief zijn als alle vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen tot het loon worden gerekend. Vervolgens zou één procentuele vrijstelling daarvoor in de plaats kunnen komen. De

vraag is wel tot welk bedrag of percentage werkgevers tot nu toe vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen verrichten; een tot 2009 nog nooit onderzochte vraag. Het Economisch Instituut voor het Midden- en Kleinbedrijf (tegenwoordig Panteia) heeft begin 2009 aan de hand van een steekproefonderzoek vastgesteld dat werkgevers bijna € 11 miljard besteden aan 29 soorten vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen. Het bedrag is bij een nader onderzoek in 2012 bijgesteld tot ruim € 16 miljard. Dit betekent 6,4% van de totale loonsom. Als dit percentage de enige wettelijke norm op het terrein van vergoedingen en verstrekkingen zou worden, betekent dat ontegenzeggelijk een zekere mate van uniformiteit en grofheid ontstaat, die in de ogen van bepaalde groepen werkgevers en werknemers niet als rechtvaardig zou worden beschouwd. Sommigen zijn slechter af, anderen weer beter. Het loonbegrip en loonheffingen moeten eenvoudig, begrijpelijk en systematisch zijn, maar minstens zo belangrijk is dat deze aansluiten bij de beleving van wat werkgevers en werknemers onder een loonvoordeel verstaan en wat zij als een rechtvaardige heffing daarover ervaren. Er moet een stevig draagvlak in de samenleving voor bestaan. De loonheffingen vormen met een opbrengst van ongeveer 60% van alle belastingen en premies de 'financiële aorta van de BV Nederland'. Het toepassen van het hiervoor vermelde 'vrijstellingspercentage' op alle lonen doet geen recht aan de verschillen in beroepskosten tussen verschillende (categorieën) werknemers. Daarom is gekozen voor een systeem waarbij voor de belangrijkste zakelijke vergoedingen en verstrekkingen gerichte vrijstellingen blijven bestaan. Dit heeft ervoor gezorgd dat het percentage van de vrije ruimte is gezakt naar 1,2%, de wetgeving moest immers budgetneutraal plaatsvinden. Op het percentage van de vrije ruimte is veel kritiek, het zou te laag zijn. Voor een modale werknemer komt het neer op € 414 vrije ruimte. Let wel, de werkgever is niet verplicht alle werknemers hetzelfde bedrag of percentage toe te kennen. Toch even uitgaand van dat bedrag en rekening houdend met een kerstpakket en een personeelsfeest namens de werkgever en de mogelijkheid om via een cafetariaregeling loon of vrije dagen in te leveren voor een fiets, bedrijfsfitness en vakbondscontributie, lijkt het inderdaad aan de krappe kant. Anderzijds zal niet elke werknemer elk jaar van alle cafetariamogelijkheden gebruikmaken. Uit evaluatieonderzoek in 2012 is gebleken dat 78% van de werkgevers voldoende zou hebben aan een vrije ruimte van 1,4% (wat in 2012 het percentage van de vrije ruimte was). Uit datzelfde onderzoek bleek dat macro gezien gemiddeld 1,2% van de totale loonsom voldoende zou zijn. En laat dat nu precies het percentage van de vrije ruimte zijn per 2015!

1.1 Stroomschema werkkostenregeling

Stroomschema werkkostenregeling



