

# DE WKR CODE

DE WERKKOSTENREGELING  
ONTCIJFERD

Jacques Raaijmakers

Geheel  
herziene  
vierde druk

# Inhoud

|   |                                                                                                                              |    |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|   | Voorwoord                                                                                                                    | 9  |
| 1 | Inleiding                                                                                                                    | 11 |
| 2 | Achtergrond                                                                                                                  | 13 |
| 3 | Wetssystematiek                                                                                                              | 19 |
|   | 3.1 Inleiding                                                                                                                | 19 |
|   | 3.2 Loonbegrip                                                                                                               | 20 |
|   | 3.3 Voordeel buiten dienstbetrekking                                                                                         | 22 |
|   | 3.4 Intermediaire kosten                                                                                                     | 24 |
|   | 3.5 Geen loon                                                                                                                | 28 |
|   | 3.5.1 Algemeen                                                                                                               | 28 |
|   | 3.5.2 Vrijgestelde aanspraken                                                                                                | 29 |
|   | 3.5.2.1 Pensioenaanspraken                                                                                                   | 30 |
|   | 3.5.2.2 Aanspraken regeling vervroegde uittreding                                                                            | 33 |
|   | 3.5.2.3 Aanspraken op grond van de ZW, de WAZO, de WIA, de WAO en de WW                                                      | 35 |
|   | 3.5.2.4 Aanspraken, die naar aard en strekking overeenkomen met aanspraken op grond van de ZW, WAZO, de WIA, de WAO en de WW | 35 |
|   | 3.5.2.5 Aanspraken op uitkeringen wegens overlijden of invaliditeit als gevolg van een ongeval                               | 36 |
|   | 3.5.2.6 Aanspraken op uitkeringen of verstrekkingen ter zake van overlijden                                                  | 37 |
|   | 3.5.2.7 Aanspraken op verlof                                                                                                 | 39 |
|   | 3.5.2.8 Aanspraak op transitievergoeding                                                                                     | 40 |
|   | 3.5.2.9 Aangewezen aanspraken                                                                                                | 40 |
|   | 3.5.3 Bedragen die worden ingehouden                                                                                         | 40 |
|   | 3.5.4 Uitkeringen ter dekking van geleden schade                                                                             | 41 |
|   | 3.5.5 Overlijdensuitkeringen                                                                                                 | 42 |
|   | 3.5.6 Fondsenvrijstelling                                                                                                    | 42 |
|   | 3.5.7 Diensttijd vrijstellingen                                                                                              | 43 |
|   | 3.5.8 Vergoeding meewerkende partner                                                                                         | 44 |
|   | 3.5.9 Uitkeringen in het kader van Participatiewet                                                                           | 44 |
|   | 3.5.10 Bijdragen wettelijke ziektekostenregeling                                                                             | 45 |

|          |                                                              |           |
|----------|--------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>4</b> | <b>Systematiek werkkostenregeling</b>                        | <b>47</b> |
| 4.1      | Algemeen                                                     | 47        |
| 4.2      | De forfaitaire ruimte                                        | 48        |
| 4.2.1    | Grondslag forfaitaire ruimte                                 | 48        |
| 4.2.2    | Internationaal                                               | 50        |
| 4.2.3    | Concernregeling                                              | 52        |
| 4.2.4    | Overschrijding vrije ruimte                                  | 55        |
| 4.3      | Verplicht loon                                               | 56        |
| 4.4      | Aanwijzen als eindheffingsbestanddeel                        | 57        |
| 4.5      | Rangorde                                                     | 62        |
| 4.6      | Gebruikelijkheidstoets                                       | 63        |
| 4.6.1    | Achtergrond                                                  | 63        |
| 4.6.2    | Aanscherping                                                 | 65        |
| 4.6.3    | Jurisprudentie                                               | 66        |
| <b>5</b> | <b>Gerichte vrijstellingen</b>                               | <b>75</b> |
| 5.1      | Algemeen                                                     | 75        |
| 5.2      | Reiskosten                                                   | 75        |
| 5.2.1    | Vervoer vanwege inhoudingsplichtige                          | 76        |
| 5.2.2    | Carpoolen                                                    | 77        |
| 5.2.3    | Bovenmatige vergoeding                                       | 79        |
| 5.2.4    | Saldering                                                    | 80        |
| 5.2.5    | Coronacrisis                                                 | 80        |
| 5.3      | Kosten tijdelijk verblijf en zakelijke maaltijden            | 81        |
| 5.4      | Onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden          | 86        |
| 5.5      | Volgen van opleiding of studie                               | 87        |
| 5.6      | Extra kosten tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst | 89        |
| 5.6.1    | 30%-regeling                                                 | 91        |
| 5.6.2    | Uitgezonden werknemer                                        | 96        |
| 5.6.3    | Ingekomen werknemer                                          | 97        |
| 5.6.3.1  | Voorwaarden                                                  | 97        |
| 5.6.3.2  | Deskundigheid                                                | 99        |
| 5.6.3.3  | Addendum bij de arbeidsovereenkomst                          | 99        |
| 5.6.3.4  | De vergoeding                                                | 100       |
| 5.6.3.5  | Aanvraag en looptijd                                         | 102       |
| 5.7      | Verhuiskosten                                                | 103       |
| 5.8      | Noodzakelijkheids criterium                                  | 104       |
| 5.9      | Voorzieningen op de werkplek                                 | 106       |
| 5.10     | Arbovoorzieningen                                            | 106       |
| 5.11     | Producten uit eigen bedrijf                                  | 111       |

- 5.12 Verklaring Omtrent het Gedrag (VOG) 113
- 5.13 Thuiswerkvergoeding 113
- 5.14 Vaste kostenvergoedingen 115

## 6 Waardering 121

- 6.1 Algemeen 121
- 6.2 Hoofregel 121
- 6.3 Producten uit eigen bedrijf 122
- 6.4 Lagere waardering 123
  - 6.4.1 Algemeen 123
  - 6.4.2 Nihilwaarderingen 123
    - 6.4.2.1 Voorzieningen werkplek 123
    - 6.4.2.2 Vrij reizen 126
    - 6.4.2.3 Rente personeelslening 126
    - 6.4.2.4 Aanspraken waaronder die op ziektekostenregelingen 127
  - 6.4.3 Forfaitaire waarderingen 127
    - 6.4.3.1 Forfait werkplek 127
    - 6.4.3.2 Ter beschikking gestelde dienstwoning 129
    - 6.4.3.3 Aanspraken, waaronder die op ziektekostenregelingen 130
    - 6.4.3.4 Meewerkende kinderen 130
    - 6.4.3.5 Ter beschikking gestelde auto 130
    - 6.4.3.6 Terbeschikkingstelling fiets 135

## 7 Varia 137

- 7.1 IKB of cafetariasysteem 137
- 7.2 Administratie 144
- 7.3 Arbeidsrecht 146
- 7.4 Internationale aspecten 148
- 7.5 Voorbeelden 152

Jurisprudentie 155

Trefwoordenregister 159

# 1

## Inleiding

**W**erknemers krijgen voor verrichte werkzaamheden loon. Naast het overeengekomen (meestal) brutoloon kan een werkgever andere vormen van betalingen aan werknemers doen. Bijvoorbeeld een vergoeding voor gemaakte kosten, of een vergoeding voor studiekosten. Met betrekking tot het belastingvrij vergoeden van kosten is de laatste jaren het nodige veranderd. Door de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 en daarmee de afschaffing van de aftrekbare kosten is ook de Wet op de loonbelasting 1964 aangepast. Op 1 januari 2001 zijn de zogeheten ‘vrije vergoedingen’ in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: ‘Wet LB 1964’) geïntroduceerd.

Vrije vergoedingen behoorden niet tot het loon. Onder ‘vrije vergoedingen’ moesten volgens art. 15 Wet LB 1964 (oud) worden verstaan: vergoedingen voor zover zij geacht werden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, en ook andere vergoedingen, voor zover zij naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel werden ervaren. Een en ander was verder uitgewerkt in art. 15a en 15b Wet LB 1964 (oud). In de Uitvoeringsregeling LB 2001 was nadere uitvoering gegeven aan het begrip ‘vrije vergoedingen’. Daarin waren nadere regels gegeven ten aanzien van een groot aantal vergoedingen. Deze regelingen waren (zeer) gedetailleerd.

Door invoering van de wet ‘Paarse krokodil’<sup>1</sup> in 2007 zijn de gedetailleerde regelingen vereenvoudigd, hetgeen een administratieve lastenverlichting voor de werkgevers te zien heeft gegeven. Om tot verdere vereenvoudiging te komen, is het gehele systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen op de schop gegaan. Daarvoor in de plaats is de werkkostenregeling gekomen.

---

1 Wet van 14 december 2006 houdende wijziging van enkele belastingwetten ter vermindering van administratieve lasten (Wijzigingsplan Paarse krokodil), Stb. 2006, 681.

# 4

## Systematiek werkkostenregeling

### 4.1 Algemeen

**Z**oals in hoofdstuk 3 is aangegeven, behoren alle vergoedingen, terbeschikkingstellingen en verstrekkingen, ook die 100% zakelijk zijn, in beginsel tot het loon uit dienstbetrekking. Vervolgens moet worden beoordeeld of de desbetreffende vergoeding of verstrekking niet uitgezonderd is in die zin dat er geen sprake is van loon. Behoort het niet tot het loon, dan is daarmee de kous af. Behoort de vergoeding of verstrekking wel tot het loon, dan dient eerst te worden bepaald of die vergoeding of verstrekking mogelijk uitgezonderd is (zie bijvoorbeeld art. 11 Wet LB 1964 waar is bepaald 'tot het loon behoren niet (...)'). In sommige gevallen vormt de vergoeding of verstrekking weliswaar loon maar is die – al dan niet onder voorwaarden – op nihil gewaardeerd. Voorts dient te worden bepaald of de desbetreffende vergoeding of verstrekking kan worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Wordt of kan de desbetreffende vergoeding of verstrekking niet worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel, dan is de betreffende vergoeding of verstrekking belast bij de werknemer en loopt dat via het loonstrookje van de desbetreffende werknemer. Stel dat gekozen is om die vergoeding aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel, dan zal moeten worden beoordeeld of er mogelijk sprake is van een gerichte vrijstelling. Is dat niet het geval, dan valt de vergoeding in de forfaitaire ruimte. Wordt die ruimte overschreden, dan is over het meerdere 80% eindheffing verschuldigd door de werkgever.

## 4.2 De forfaitaire ruimte

De werkgever heeft in 2024 een vrij te besteden ruimte van 1,92% over de eerste €400.000 aan fiscale loonsom en over de fiscale loonsom boven €400.000 is dat 1,18% (in 2023 zijn deze percentages 3% respectievelijk 1,18%)<sup>61</sup> Zoals hiervoor is beschreven, is er een aantal vergoedingen en verstrekkingen die niet tot het loon behoren, waarvoor een gerichte vrijstelling geldt of waarvoor een nihil- of forfaitaire waardering geldt. Met uitzondering van de forfaitaire waarderingen beïnvloeden de andere vergoedingen en verstrekkingen, die geen loon vormen dan wel waarvoor een gerichte vrijstelling of nihilwaardering geldt, de forfaitaire ruimte van de werkgever niet.

### 4.2.1 Grondslag forfaitaire ruimte

Uitgangspunt is dat de vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers tot het loon behoren. De werkgever kan die vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel, mits deze niet in belangrijke mate hoger zijn dan in voor overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is, en niet zijn uitgezonderd als mogelijk eindheffingsloon. Op die eindheffingsbestanddelen mag in mindering worden gebracht de in paragraaf 4.2 genoemde percentages aan forfaitaire ruimte, waarover met toepassing van art. 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven. Genoemde artikelen zien op de tarieftabellen, het loon volgens de tabel bijzondere beloningen en het loon volgens het anoniementarief. Daarnaast wordt rekening gehouden met de gerichte vrijstellingen. Kortweg komt dit erop neer dat de forfaitaire ruimte wordt vastgesteld op basis van het fiscale loon. Dit is het loon voor de Wet LB 1964. In de praktijk komt dit neer op het loon volgens kolom 14 van de loonstaat.

De fiscale loonsom omvat zowel loon uit tegenwoordige dienstbetrekking als loon uit vroegere dienstbetrekking. Het is echter niet de bedoeling van de wetgever dat het loon uit vroegere dienstbetrekking in alle gevallen meetelt in de grondslag. Uit de grondslag dient het loon uit vroegere dienstbetrekking te worden geschrapt als meer dan 10% van de gehele fiscale loonsom bestaat uit loon uit vroegere dienstbetrekking. Bedraagt het loon uit vroegere dienstbetrekking dus 10% of minder van de gehele fiscale

<sup>61</sup> Art. 31 lid 3 Wet LB 1964. In het kader van de coronacrisis is de genoemde 1,7% voor de jaren 2020 en 2021 beleidsmatig verhoogd naar 3% (zie par. 6.4 Besluit noodmaatregelen coronacrisis; deze goedkeuring voor de verhoging van de vrije ruimte van de WKR is per 1 januari 2022 vervallen, zie het meest recente Besluit van 19 januari 2022, nr. 2022-12961, Stcrt. 2022, 1588). De wettelijke basis voor de verhoging van de vrije ruimte in 2021 is pas in het Belastingplan 2022 opgenomen.

loonsom, dan hoeft dat loon niet te worden geëlimineerd.<sup>62</sup> Het belang om onderscheid aan te brengen tussen loon uit tegenwoordige arbeid en vroegere arbeid is evident. Grofweg is het verschil dat loon uit tegenwoordige dienstbetrekking nauw verband houdt met bepaalde of in bepaalde tijdvakken verrichte arbeid. Bij loon uit vroegere dienstbetrekking is dat niet het geval. Bij loon uit vroegere dienstbetrekking vormt het loon geen onmiddellijke tegenprestatie voor verrichte arbeid, maar vindt het slechts meer in het algemeen haar oorzaak in het voorheen verricht zijn van die arbeid.<sup>63</sup>

Verder dient op grond van art. 31a lid 15 onderdeel b Wet LB 1964 het loon waarvoor een onderneming uitsluitend inhoudingsplichtige is, op grond van art. 6 lid 1 onderdeel c Wet LB 1964 eveneens te worden geëlimineerd. Met deze wijziging van de grondslag voor de werkkostenregeling wil de wetgever voorkomen dat de forfaitaire ruimte voor de actieve werknemers op onbedoelde wijze wordt vergroot. Gedacht kan worden aan pensioenfondsen die hun uitkeringsloonsom zouden kunnen gebruiken voor eigen werknemers en gemeenten die naast het loon van eigen werknemers ook uitkeringen op grond van de Wet werk en bijstand verstrekken.

### Voorbeeld 1

Werkgever Blanken heeft een fiscale loonsom in 2023 van €5.000.000. Van die fiscale loonsom heeft €525.000 betrekking op loon uit vroegere dienstbetrekking. Grondslag WKR: nu het loon uit vroegere dienstbetrekking meer dan 10% bedraagt van de totale fiscale loonsom, bedraagt de grondslag voor de vaststelling van de vrije ruimte van de WKR €4.475.000 (€5.000.000 minus €525.000).

### Voorbeeld 2

Werkgever Flier heeft een fiscale loonsom in 2023 van €535.000. Daarvan heeft €52.500 betrekking op loon uit vroegere dienstbetrekking. Grondslag WKR: nu het loon uit vroegere dienstbetrekking minder dan 10% is van de totale fiscale loonsom, bedraagt de grondslag voor de vaststelling van de vrije ruimte van de WKR €535.000.

Tot het fiscaal loon van kolom 14 behoort niet het eindheffingsloon. Eindheffingsloon is loon waarvoor de werkgever de verschuldigde belasting voor zijn rekening neemt. Bij het opleggen van een of meer naheffingsaanslagen door de Belastingdienst wordt standaard eindheffing toegepast. Als de werkgever verzoekt om deze toepassing van eindheffing achterwege te

62 Art. 31a lid 15 onderdeel a Wet LB 1964.

63 HR 21 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6257, BNB 2000/271.

laten, neemt de loonsom in dat jaar of die jaren met het bedrag van het te corrigeren bedrag aan loon toe (zie art. 31 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet LB 1964). Dat betekent dat daarmee de forfaitaire ruimte toeneemt met in beginsel 1,18% (voor zover de fiscale loonsom hoger is dan €400.000) van het gecorrigeerde bedrag aan loon.

Bedacht moet worden dat, als het zogeheten cafetariasysteem wordt toegepast (zie hiervoor verder paragraaf 7.1), dit tot gevolg heeft dat de grondslag voor de berekening van de vrije ruimte wordt verlaagd. Immers, er wordt afgezien van toekomstig loon in ruil voor een loonbestanddeel dat gericht is vrijgesteld, is aangewezen als eindheffingsbestanddeel en in de vrije ruimte is ondergebracht of op nihil is gewaardeerd. Daarmee wordt het fiscale loon dus lager en daarmee dus ook de grondslag voor de berekening van de vrije ruimte.

## 4.2.2 Internationaal

Ten aanzien van werknemers die alleen belastingplichtig in Nederland zijn of alleen sociaal verzekerd zijn in Nederland, geldt dat het loon van deze werknemers ook tot de grondslag van de forfaitaire ruimte behoort.

Met betrekking tot de werknemers die uitsluitend sociaal verzekerd zijn doet zich een vreemd fenomeen voor. Voor die werknemers leidt overschrijding van de vrije ruimte niet tot een heffing van 80%. Immers, er is geen belastingplicht ten aanzien van deze personen. In feite is er ten aanzien van deze werknemers dus geen limiet, mits de vergoedingen en verstrekkingen niet ongebruikelijk zijn. Dat betekent dat bij een eventuele overschrijding van de forfaitaire ruimte die overschrijding kan worden gesplitst in een deel waarvoor wel, en in een deel waarvoor geen eindheffing is verschuldigd.

Een ander, naar ik aanneem onbedoeld, fenomeen is dat bij werkgevers die geen inhoudingsplichtigen zijn voor de loonbelasting het niet mogelijk is om gebruik te maken van de mogelijkheden (lees: gerichte vrijstellingen, bijvoorbeeld voor reiskosten) wat leidt tot een hoger premieloon en dus het betalen van meer premies voor werknemersverzekeringen dan werkgevers die ook inhoudingsplichtigen zijn voor de loonbelasting.

Immers, als loon is aangewezen als eindheffingsbestanddeel dan vormt dat geen loon voor de premies werknemersverzekeringen (art. 16 lid 2 onderdeel b Wfsv). Of kan uit een uitspraak van de Hoge Raad<sup>64</sup> afgeleid worden dat in

64 HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:697, Futd 2022-1502.

redelijkheid niet kan worden verwacht dat een buitenlandse werkgever zich richt naar de het systeem van de Nederlandse loonbelasting en dat aldus gebruik kan worden gemaakt van de WKR? In de betreffende zaak leidde de Hoge Raad uit de wetsgeschiedenis af dat art. 3.84 lid 2 Wet IB 2001 was bedoeld om te voorkomen dat werknemers met een niet-inhoudingsplichtige werkgever in een nadeliger positie kwamen dan andere werknemers en dat daarom in die bepaling een regeling was opgenomen die ertoe leidde dat aan eerstgenoemde werknemers in elk geval een vrijstelling werd gegeven die gelijk was aan het percentage van de vrije ruimte in art. 31a lid 2 Wet LB 1964. Uit de tekst van art. 3.84 lid 2 Wet IB 2001 noch uit de wetsgeschiedenis kon volgens de Hoge Raad worden afgeleid dat die aftrek alleen zou gelden voor door de werkgever aangewezen vergoedingen en verstrekkingen.

Zo'n eis lag ook niet voor de hand. Uit de wetsgeschiedenis van art. 31a Wet LB 1964 volgde dat de inhoudingsplichtige de vrije ruimte kon toepassen ongeacht de mate waarin in aangewezen vergoedingen en verstrekkingen een beloningselement te onderkennen viel. In de situatie dat een werkgever niet inhoudingsplichtig was, kon in redelijkheid niet worden verwacht dat die werkgever zich richtte naar het systeem van de Nederlandse LB. Daarom was het in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever dat art. 3.84 lid 2 Wet IB 2001 zo werd uitgelegd dat in deze gevallen de werknemer een vrijstelling genoot ter grootte van het bedrag van de in art. 31a lid 2 Wet LB 1964 vermelde vrije ruimte, ongeacht of zijn werkgever vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddelen had aangewezen. Omdat kennelijk niet in geschil was dat de betreffende Luxemburgse vennootschap in 2013 en 2014 niet inhoudingsplichtig was voor de Nederlandse LB, hadden X en Y voor die jaren recht op een vrijstelling ter hoogte van de vrije ruimte van 1,5% van het door hen van de Luxemburgse werkgever genoten loon. De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep gegrond en verwees de zaken naar Hof Arnhem-Leeuwarden<sup>65</sup>. Hof 's-Hertogenbosch heeft nadrukkelijk geoordeeld dat een werknemer die geen inhoudingsplichtige werkgever heeft in Nederland, recht heeft op de gerichte vrijstellingen van art. 31a lid 2 Wet LB 1964 en ook de vrije ruimte van de WKR.<sup>66</sup> A-G Ettema is van oordeel dat voor de toepassing van art. 3.84 lid 2 Wet IB 2001 niet is vereist dat de

65 De aanslagen inkomstenbelasting 2013 en 2014 zijn door de inspecteur na het arrest vermindert zodat alleen nog de proceskostenvergoeding in geschil was (Hof Arnhem-Leeuwarden, 28 maart 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:2618, Futd 2023-0939).

66 Hof 's-Hertogenbosch 7 september 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3100, Futd 2022-2589. In gelijke zin Hof Arnhem-Leeuwarden 6 december 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:10438, Futd 2022-3048 en Rb. Zeeland-West-Brabant 13 december 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:7554 en Hof Den Haag 20 september 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2051, Futd 2023-2997.

buitenlandse werkgever een vergoeding heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel voor zover het betreft een gerichte vrijstelling.<sup>67</sup>

Ook de situatie dat er sprake is van een ‘salary split’ (heffing deels toegewezen aan Nederland en deels aan een ander land) heeft invloed op de grondslag. Tot de grondslag hoort dan immers alleen het loon waarvan de heffing op grond van het verdrag is toegewezen aan Nederland.

Voor werknemers die geen inhoudingsplichtige werkgever in Nederland hebben, geldt dat deze in de inkomstenbelasting de vrije ruimte geldend kunnen maken (art. 3.84 lid 2 Wet IB 2001).<sup>68</sup> De Belastingdienst heeft hier ook een kennisgroepstandpunt van gepubliceerd inhoudende dat een werknemer zonder inhoudingsplichtige de WKR in zijn aangifte inkomstenbelasting kan toepassen.<sup>69</sup>

### 4.2.3 Concernregeling

Sinds 1 januari 2015 kunnen inhoudingsplichtigen die tot een concern behoren ervoor kiezen om de WKR op concernniveau toe te passen (art. 32 Wet LB 1964). Deze regeling houdt in dat op concernniveau wordt bekeken of de vrije ruimte wordt overschreden. Is dat het geval, dan dient de inhoudingsplichtige binnen het concern die de grootste loonsom heeft over dat kalenderjaar de verschuldigde eindheffing af te dragen. Een inhoudingsplichtige opereert gezamenlijk met een andere inhoudingsplichtige in concernverband als:

- dit gedurende het gehele kalenderjaar het geval is;
- de inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in die andere inhoudingsplichtige;
- die andere inhoudingsplichtige voor ten minste 95% belang heeft in de inhoudingsplichtige;
- 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.

Bij amendement is de concernregeling uitgebreid naar stichtingen. Stichtingen kunnen onder de concernregeling vallen als zij financieel, organisa-

67 Conclusie A-G Ettema 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:672.

68 Zie ook Hof Den Haag 11 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1572, Futd 2020-2483, NLF 2020/1962. In het ingestelde beroep in cassatie is dit punt niet aan de orde geweest (HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1845, Futd 2022-0015, BNB 2022/37).

69 KG:041:2024:16 Werkkostenregeling in de inkomstenbelasting, publicatiedatum 27 mei 2024.

torisch en economisch verweven zijn gedurende het gehele kalenderjaar.<sup>70</sup> In de Uitvoeringsregeling LB 2011 is in art. 8.4b lid 2 bepaald dat sprake is van verwevenheid, als statutair is vastgelegd dat het bestuur van een van de stichtingen de bestuurders van de andere stichtingen benoemt of bindende voordracht doet voor de benoeming, en bij de vereffening bij faillissement of opheffing van een stichting wordt overgedragen aan een van de andere stichtingen.

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld aan de berekening van de verschuldigde belasting als concern en aan de inhoudingsplichtige die de belasting aangeeft en afdraagt (art. 32 lid 3 Wet LB 1964 j<sup>o</sup> art. 8.4b Uitvoeringsregeling LB 2001). Van die bevoegdheid is gebruikgemaakt. In art. 8.4b lid 1 Uitvoeringsregeling LB 2011 is aangegeven aan welke vereisten de administratie van de WKR moet voldoen bij de toepassing van de concernregeling. De volgende zaken dienen te worden gedaan:

- Iedere inhoudingsplichtige legt het door hem verstrekte fiscale loon in het jaar vast.
- Iedere inhoudingsplichtige legt het loon vast dat op grond van art. 31a lid 13 Wet LB 1964 buiten beschouwing dient te worden gelaten (loon uit vroegere dienstbetrekking als dit meer dan 10% van de gehele fiscale loonsom bedraagt).
- Iedere inhoudingsplichtige legt vast en geeft een overzicht van de loonelementen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel.
- Iedere inhoudingsplichtige legt van de andere inhoudingsplichtigen vast het loonbelastingnummer en het loon van die andere inhoudingsplichtigen dat dient als grondslag voor de berekening van de vrije ruimte.
- Elke inhoudingsplichtige legt de naam en het loonbelastingnummer vast van de inhoudingsplichtige die aangifte en afdracht doet van de verschuldigde eindheffing als de vrije ruimte is overschreden, en ook de berekening van de verschuldigde eindheffing als gevolg van de overschrijding.

De keuze voor de toepassing van de concernregeling mag ook op het laatste afrekenmoment plaatsvinden, te weten de aangifte loonheffingen over het tweede tijdvak van het volgende kalenderjaar (art. 32 lid 3 Wet LB 1964).<sup>71</sup>

Aan de concernregeling is een hoofdelijke aansprakelijkheid verbonden van alle deelnemers voor de verschuldigde eindheffing als gevolg van de toepassing van de WKR op concernniveau (art. 43a Invorderingswet 1990). Wel is nadrukkelijk betoogd dat niet is beoogd om een fiscale eenheid

<sup>70</sup> Kamerstukken II, 2014-2015, nr. 34 002, nr. 50.

<sup>71</sup> Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 3, blz. 25.

loonheffingen te creëren.<sup>72</sup> Onduidelijk is vooralsnog wat onder het begrip ‘belang’ moet worden verstaan. Is dit alleen het aandelenbelang? Is dit economisch belang? Is dit het stembelang? Kortom: mogelijkheden te over. Door de Kamer zijn vragen gesteld hoe het begrip ‘belang’ moet worden uitgelegd.<sup>73</sup> In de nota naar aanleiding van het verslag is door de regering gesteld dat bij het begrip ‘belang’ doorslaggevende betekenis moet worden toegekend aan het juridische en economische eigendom.<sup>74</sup> Rechtbank Noord-Holland heeft geoordeeld dat de wetgever voor het begrip ‘belang’ heeft gekozen om met een eenvoudig te hanteren criterium te komen, waarbij de wetgever er bewust voor heeft gekozen om niet aan te sluiten bij een bestaande concerndefinitie.<sup>75</sup>

De kennisgroep Loonheffingen van de Belastingdienst heeft goedgekeurd dat de verschuldigde eindheffing over de overschrijding van de vrije ruimte bij de toepassing van de concernregeling ook mag worden afgedragen door een vennootschap die niet het hoogste loon binnen het concern heeft betaald.<sup>76</sup> Dit is mogelijk door met de inspecteur af te spreken dat art. 64 AWR (doelmatigheidsartikel) wordt toegepast. Bij de goedkeuring is wel vermeld dat alle vennootschappen van het concern moeten instemmen met de wijze van aangeven en afdracht van de verschuldigde eindheffing.

Met betrekking tot de beoordeling of het loon uit vroegere dienstbetrekking meer dan 10% van de loonsom bedraagt, heeft de Belastingdienst te kennen gegeven dat de beoordeling van die 10% zowel op concernniveau als op inhoudingsplichtigenniveau kan plaatsvinden.<sup>77</sup> In de bij het kennisgroepstandpunt gepubliceerde overwegingen blijkt dat de kennisgroep van oordeel is dat de beoordeling op concernniveau dient plaats te vinden, maar dat het pleitbaar is om dat ook op inhoudingsplichtigenniveau te mogen doen. Ik ben het met de kennisgroep eens. Het is toch gek dat het loon en de vergoedingen en verstrekkingen op concernniveau plaatsvinden, maar de 10% toets van het loon uit vroegere dienstbetrekking niet. Bovendien wijst de kennisgroep terecht op een aantal passages uit de parlementaire geschiedenis die daarvoor aanknopingspunten biedt.

72 Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 3, blz. 25 en Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 10, blz. 67-68.

73 Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 7, blz. 27 en 31.

74 Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 10, blz. 67.

75 Rb. Noord-Holland 31 januari 2018, ECLI:NL:RBNHO:2018:545, Futd 2018-2370, NLF 2018/2029.

76 KG:204:2023:10: concernregeling, publicatiedatum 29 juni 2023.

77 KG:204:2024:12 Concernregeling, publicatiedatum 3 juli 2024.

#### 4.2.4 Overschrijding vrije ruimte

Op het moment dat de forfaitaire ruimte van de fiscale loonsom wordt overschreden, dient over het meerdere 80% eindheffing door de werkgever te worden voldaan. De hoogte van het tarief is op grond van verschillende overwegingen vastgesteld. Overwegingen die een rol hebben gespeeld zijn:

- de marginale belasting- en premiedruk die de werknemers voor de invoering van de werkkostenregeling ondervonden;
- het tarief mag niet te laag zijn, om het onaantrekkelijk te maken om regulier loon om te ruilen voor vergoedingen en verstrekkingen die in de vrije ruimte worden ondergebracht;
- het tarief mag niet te hoog zijn, om geen (te) grote afwijking te hebben met de voordien geldende belasting- en premiedruk;
- een budgetneutrale invoering van de werkkostenregeling.

Al deze overwegingen hebben geleid tot de vaststelling van een eindheffingstarief van 80%.

Een en ander betekent dat het voor een werkgever interessant kan zijn er in bepaalde gevallen juist niet voor kiezen om loonbestanddelen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel, met name als de vrije ruimte 'vol' is (werknemers vallen in de eerste belastingschijf of hebben de 30%-beschikking) of juist wel (werknemers vallen onder het hoogste belastingtarief). Op die wijze kan door een werkgever op relatief eenvoudige wijze een voordeel worden behaald.

Met ingang van 1 januari 2015 hoeft desgewenst nog slechts eenmaal per jaar de verschuldigde eindheffing van de overschrijding van de vrije ruimte te worden aangegeven en afgedragen. Dat dient dan uiterlijk te gebeuren in de tweede aangifte loonheffingen na afloop van het kalenderjaar (zie art. 31a lid 16 Wet LB 1964).

Eindigt de inhoudingsplicht in de loop van een kalenderjaar, dan dient de verschuldigde eindheffing te worden aangegeven in en afgedragen voor de loonaangifte over het tijdvak waarin de inhoudingsplicht is geëindigd.

Volgens de Hoge Raad kan er geen verhaal plaatsvinden als de naheffing is opgelegd aan de werkgever als een eindheffing, zoals bedoeld in art. 31 Wet LB, en er door de werkgever geen verzoek is gedaan voor een verhaalbare naheffingsaanslag. Een als eindheffing opgelegde naheffingsaanslag wordt namelijk aangemerkt als een eigen schuld van de werkgever, zodat verhaal op de werknemer is uitgesloten.<sup>78</sup> Volgens de Hoge Raad wordt uit

<sup>78</sup> HR 24 september 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO4778, BNB 2004/414, Futd 2004-1723.

de Wet LB duidelijk dat bij wijze van eindheffing altijd wordt nageheven bij de werkgever. Bij eindheffing ziet de werkgever dus af van verhaal. Deze heffing kan volgens de Hoge Raad dan ook niet in aanmerking komen voor verrekening met loon als bedoeld in art. 7:632 lid 1 aanhef en onderdeel d BW. Immers, als de werkgever meent dat hij in de relatie tot de werknemer niet gehouden was de belasting voor zijn rekening te nemen (en daartoe ook niet bereid was), had hij een verzoek als bedoeld in art. 31 lid 1 onderdeel a sub 1 Wet LB kunnen en moeten doen.<sup>79</sup> De kennisgroep van de Belastingdienst heeft laten weten dat het gebruik van een cafetariaregeling waarbij van een extra stukje loon wordt afgezien in verband met de door de werkgever verschuldigde eindheffing wegens overschrijding van de vrije ruimte geen verhaal is van de verschuldigde eindheffing.<sup>80</sup> Met dit standpunt van de Belastingdienst ben ik het eens nu er sprake is van het vaststellen van de arbeidsvoorwaarden tussen werkgever en werknemer; er is of ontstaat dan ook geen vordering tot verhaal van eindheffing.

### 4.3 Verplicht loon

De wetgever heeft een aantal zaken uitgezonderd die niet kunnen worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel; die dus niet kunnen worden ondergebracht in de vrije ruimte. Deze loonelementen vormen dus verplicht loon van de werknemer, dat altijd via zijn loonstrookje dient te worden verloned. De zaken die tot dit verplichte loon behoren (zie art. 31 lid 4 Wet LB 1964), zijn de volgende:

- een ook voor privédoeleinden ter beschikking gestelde auto, met uitzondering van het voordeel daarvan dat toerekenbaar is aan buitengewone beveiligingsmaatregelen (zoals bepantsering);
- een woning, behalve het voordeel dat toerekenbaar is aan buitengewone beveiligingsmaatregelen<sup>81</sup> of als het de huisvesting buiten de woonplaats van de dienstbetrekking betreft;
- geldboeten opgelegd door een strafrechter en geldsommen betaald aan een Staat of een onderdeel daarvan, ter voorkoming van strafvervolgung, in het kader van een strafbeschikking of daarmee vergelijkbare buitenlandse

79 HR 11 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5924, V-N 2008/10.16, Futd 2008-0175.

80 KG:204:2024:9 cafetariaregeling, (on)mogelijkheid verhaal eindheffing.

81 Zie voor een voorbeeld waarin de beveiligingsmaatregelen niet als gerichte vrijstelling worden aangemerkt Rb. Gelderland 19 juli 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:5148, Futd 2022-2421. In deze zaak ging het om beveiligingsmaatregelen die niet ongebruikelijk zijn bij een woning met vergelijkbare omvang en ligging. Daarbij kwam ook nog dat de kosten niet waren aangewezen als eindheffingsbestanddeel.

wijze van bestraffing, of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening, bestuurlijke boeten en daarmee vergelijkbare buitenlandse boeten, geldboeten opgelegd op basis van bij wet geregeld tuchtrecht, en ook kosten als bedoeld in art. 234 lid 5 en art. 235 lid 3 Gemeentewet (parkeerbelasting en kosten wielklem);

- misdrijven waarvoor de werknemer door een Nederlandse strafrechter bij onherroepelijke uitspraak is veroordeeld, daaronder begrepen misdrijven die zijn betrokken bij de bepaling van de hoogte van de opgelegde straf en waarvan het Openbaar Ministerie heeft verklaard te zullen afzien van vervolging;
- misdrijven waarvan tegenover de werknemer een onherroepelijk geworden strafbeschikking is uitgevaardigd;
- wapens en munitie, tenzij daarvoor een erkenning, consent, vergunning, verlof of ontheffing is verleend volgens de Wet wapens en munitie;
- dieren waartegen onherroepelijke bestuursrechtelijke of strafrechtelijke maatregelen zijn genomen;
- het rentevoordeel van een door de inhoudingsplichtige (of een daarmee verbonden lichaam) aan de werknemer verstrekte geldlening, daaronder begrepen een gedeelte van de geldlening waarvan de rente als aftrekbare kosten in de zin van art. 3.120 t/m 3.123 Wet IB 2001 in aanmerking kan worden genomen;
- de aan de in de vorige bullet genoemde lening verbonden kosten;
- dwangsommen als bedoeld in afdeling 5.3.2 Awb of daarmee vergelijkbare buitenlandse dwangsommen.

De reden dat deze vergoedingen en verstrekkingen zijn uitgezonderd van de mogelijkheid tot aanwijzen als eindheffingsbestanddeel is dat, naar het oordeel van de wetgever, deze minder geschikt zijn om in een forfaitaire regeling op te nemen. Immers, naar het oordeel van de wetgever is de werkkostenregeling met name bedoeld voor kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en kleine verstrekkingen. De kosten in verband met de bepantsering van een ter beschikking gestelde auto kunnen wel worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Voor wat betreft het genot van de woning en de kosten van criminele activiteiten is sprake van een voortzetting van de voordien bestaande regelgeving voor vrije vergoedingen (art 15b lid 1 onderdeel m t/m q Wet LB 1964 (oud, tekst 2010).

## 4.4 Aanwijzen als eindheffingsbestanddeel

De wet is duidelijk: de werkgever kan voor de actieve werknemers vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsbestanddelen. Dit op

grond van art. 31 lid 1 onderdeel f en g Wet LB 1964 waar nadrukkelijk wordt gesproken over ‘door de inhoudingsplichtige aangewezen vergoedingen en verstrekkingen’. Het aanwijzen dient te gebeuren voordat het fiscale heffingsmoment van de aan te wijzen vergoeding of verstrekking plaatsvindt<sup>82</sup>. Vindt er geen aanwijzing plaats of pas na het fiscale heffingsmoment, dan is sprake van loon voor de werknemer. De keuze om een of meer loonbestanddelen al dan niet aan te wijzen hoeft niet aan de Belastingdienst kenbaar te worden gemaakt. Hoewel nergens expliciet vastgelegd, is het feitelijk handelen van de werkgever doorslaggevend voor de vraag welke fiscale gevolgen verbonden zijn aan de verstrekking of vergoeding van een bepaald loonelement.

De keuze dient te blijken uit de administratie van de werkgever. Is sprake van loon, dan zal dat uit de salarisadministratie blijken. Is de betreffende vergoeding of verstrekking aangewezen als eindheffingsloon, dan zal dat blijken uit de financiële administratie waar het eindheffingsloon is verwerkt en zal dit niet in de loonadministratie zijn opgenomen. Echter, de keuze zal niet altijd of niet alleen uit de administratie van de werkgever blijken. In de praktijk zal er veelal tussen de werkgever en werknemer een afspraak zijn gemaakt over het salaris en de vergoedingen en verstrekkingen. Daarbij zal dan vaak zijn aangegeven of de verstrekkingen en vergoedingen als eindheffingsbestanddeel (en dus voor rekening van de werkgever) worden aangewezen. Bovendien zijn, als een cao van toepassing is, ook daar afspraken opgenomen en ook de gevolgen van die afspraken.

De gemaakte keuze is definitief.<sup>83</sup> Het is dus niet mogelijk om die keuze later aan te passen. Uiteraard blijft het mogelijk om gemaakte fouten te herstellen. Bijvoorbeeld als een vergoeding ten onrechte is aangemerkt als eindheffingsbestanddeel. Bij het herstel van een dergelijke fout zal over het algemeen sprake zijn van het verschuiven van de grondslag van heffing van de werkgever naar de werknemer of vice versa. Uit de aangifte loonheffingen zal die verschuiving van de grondslag moeten blijken. Het blijft uiteraard mogelijk om voor elke loonperiode (meestal is sprake van een maandloon) nieuwe en andere afspraken tussen werkgever en werknemer te maken. In de praktijk komt dit niet tot weinig voor gelet op de administratieve last die daaraan verbonden is. Wel is het eenmaal of tweemaal per jaar kunnen wijzigen van de wijze van samenstelling van het loonbudget bij grote(re) ondernemingen veelal mogelijk.

82 HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:387, r.o. 4.2.5, Futd 2024-0817.

83 Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 130, nr. 3, blz. 14.

Om discussies over of iets is aangewezen als eindheffingsloon te voorkomen, is het aan te bevelen om in het personeelshandboek, personeelsreglement en dergelijke, waarin veelal de secundaire arbeidsvoorwaarden zijn opgenomen, in het hoofdstuk dat handelt over de verschillende vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen, expliciet aan het begin van het hoofdstuk op te nemen dat de werkgever heeft besloten om voor het desbetreffende jaar de volgende loonelementen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Daarmee wordt duidelijkheid geschapen, zowel voor de werknemers als voor de onderneming, en ook voor de Belastingdienst. Dit geldt te meer als de (financiële) administratie van de onderneming in het buitenland wordt gevoerd en gehouden. In het buitenland zal er minder begrip zijn voor de regels van de WKR, waardoor er meer fouten in de administratieve verwerking kunnen optreden. Door dan in bijvoorbeeld het handboek expliciet te hebben bepaald welke loonelementen als eindheffingsbestanddeel zijn aangewezen, kan richting de Belastingdienst aanmerkelijk worden gemaakt dat die loonelementen zijn aangewezen als eindheffingsloon, ondanks een mogelijke foutieve verwerking. Zoals hiervoor al is opgemerkt, mogen fouten worden hersteld, als maar aan het begin van het jaar duidelijk is welke elementen wel en niet voor dat jaar zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel.

Er is geen sprake van een fout als een loonbestanddeel tot het loon is gerekend en later wordt gesteld dat dit ten onrechte is gebeurd omdat het onder de WKR gebracht had moeten worden. Zie voor een voorbeeld het oordeel van de Commissie voor Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven.<sup>84</sup>

Met ingang van 2020 is in het Handboek loonheffingen opgenomen dat het expliciet aanwijzen van loonbestanddelen waarvoor een gerichte vrijstelling geldt niet meer nodig is; er wordt van uitgegaan dat deze zijn aangewezen. Daarna is in een besluit<sup>85</sup> expliciet opgenomen dat de Belastingdienst ervan uitgaat dat gedurende het kalenderjaar gerichte vrijstellingen zijn aangewezen als aan de voorwaarden en grensbedragen daarvan is voldaan. Ook wordt ervan uitgegaan dat zaken zijn aangewezen als gedurende het kalenderjaar de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling tot het loon behoort maar niet tot het individuele loon van de werknemer is gerekend.

Hof 's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat het aanwijzen van de gerichte vrijstelling voor de 30%-regeling noodzakelijk is om gebruik te kunnen

84 Kamerstukken II, vergaderjaar 2020-2021, 35 586, nr. 1, V-N 2021/32.5.

85 Besluit van 21 juni 2022, nr. 2022-159595, Stcrt. 2022, 18970 (paragraaf 3.2.1).

maken van die vrijstelling.<sup>86</sup> Van belang daarbij is dat het beroep van belanghebbende op de uitlating in een Kamerstuk, waarin de Kamer voorstelt aan de regering om het aanwijzen van gerichte vrijstellingen achterwege te laten,<sup>87</sup> wordt verworpen. Het hof verwijst naar de duidelijke tekst van art. 31 lid 1 onderdeel f Wet LB 1964 en het feit dat er geen aanwijzingen zijn dat de suggestie om aanwijzing achterwege te laten heeft geleid tot een wetswijziging. Verder is van belang dat de werkgever in deze casus de 30%-regeling niet had toegepast op de periode van 'garden leave'. In min of meer gelijke zin met Hof Den Haag.<sup>88</sup> Hier ging het om de vraag of de 30%-regeling nog kon worden toegepast in de inkomstenbelasting als de 30%-regeling niet was aangewezen als eindheffingsbestanddeel. In casu ging het in deze zaak om de uitbetaling van een retention bonus, uitbetaling van vakantiedagen, een beëindigingsvergoeding en een cash incentive; uitbetaald na einde van de dienstbetrekking. De werkgever had op de voornoemde loonelementen loonbelasting ingehouden en de 30%-regeling daarop niet toegepast. De keuze voor het al dan niet aanwijzen van een loonbestanddeel als eindheffingsbestanddeel werkt door naar de inkomstenbelasting.<sup>89</sup> Hiermee lijkt de rechtspraak een formeler standpunt inzake het aanwijzen te hanteren dan de Belastingdienst. Ik gebruik bewust het woord 'lijkt'. Immers, uit het feit dat de werkgever in de berechte zaken de 30%-regeling op een aantal loonelementen heeft toegepast, waar hij dat eerder wel over de 'reguliere' loon heeft toegepast, kan in mijn optiek worden afgeleid dat uit de administratie blijkt dat de werkgever de betreffende loonelementen niet heeft aangewezen; de 30%-regeling wordt namelijk niet op die loonbestanddelen toegepast. Uit het feit dat beleidsmatig is goedgekeurd dat gerichte vrijstellingen niet langer hoeven te worden aangewezen, kan niet de conclusie worden getrokken dat die dan ook altijd door de werkgever zijn aangewezen. Het is immers aan de werkgever om loonelementen al dan niet aan te wijzen. Door de gerichte vrijstelling niet toe te passen, met andere woorden dat loonelement gewoon tot het loon te rekenen, is die vrijstelling dus bewust niet aangewezen en is er geen sprake van een foutieve administratieve verwerking.<sup>90</sup> Echter, om twijfel en discussie te voorkomen, is mijn advies om, zoals hiervoor al is opgemerkt, de loonelementen die worden aangewezen vast te leggen in bijvoorbeeld een personeelshandboek, personeelsgids of op een intranet.

86 Hof 's-Hertogenbosch 10 juni 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:1680, Futd 2021-1986, NLF 2021/1324.

87 Kamerstukken II, vergaderjaar 2017-2018, 34 785, nr. 80, blz. 18.

88 Hof Den Haag 30 juni 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1325, Futd 2021-2342.

89 Rb. Den Haag 27 oktober 2020, ECLI:NL:RBDHA:2020:13259, Futd 2021-1984.

90 HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:387, r.o. 4.4.3., Futd 2024-0817.

Van belang is te onderkennen dat geen gebruik kan worden gemaakt van de gerichte vrijstellingen als de desbetreffende vergoedingen of verstrekkingen niet zijn aangewezen als eindheffingsbestanddelen. Daarbij geldt dat de werkgever ervoor kan kiezen om eventuele bovenmatige vergoedingen en verstrekkingen niet aan te wijzen. Dat betekent dat tot het vrijgestelde deel een vergoeding of verstrekking kan worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel en dat het bovenmatige deel niet wordt aangewezen als zodanig.

Hof's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat art. 31 lid 1 onderdeel f en art. 31a lid 2 Wet LB 1964 niet de eis stellen dat een gerichte vrijstelling *vooraf* moet worden gespecificeerd.<sup>91</sup> Het hof benadrukt dat het aanwijzen vormvrij is en daar geen voorwaarden aan zijn verbonden; is een loonbestanddeel niet tot het loon van de werknemer gerekend, dan is dat een aanwijzing dat het loonbestanddeel is aangewezen als eindheffingsbestanddeel. A-G Ettema is in een aantal conclusies nader ingegaan op het begrip 'aanwijzen'.<sup>92</sup> Zij is van mening – onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis – dat de aanwijzing los moet worden gezien van de verloning. Wel kan uit de wel of niet verloning een vermoeden worden ontleend dat het betreffende loonelement wel of niet is aangewezen als eindheffingsbestanddeel. De aanwijzing vloeit in de regel voort uit een afspraak of een vastlegging in de afspraak. In deze conclusies geeft de A-G ook aan van mening te zijn dat de aanwijzing dient plaats te vinden uiterlijk op het genietingstijdstip. De Hoge Raad<sup>93</sup> oordeelde dat er geen eisen zijn gesteld aan het aanwijzen en dat het aanwijzen vormvrij is. Er is sprake van een aanwijzing indien de inhoudingsplichtige een gedraging verricht waarmee hij kenbaar maakt dat hij besloten heeft om de verschuldigde loonbelasting over een loonbestanddeel als eindheffing voor zijn rekening te nemen. Daarbij rust de bewijslast op de inhoudingsplichtige die hij een loonbestanddeel heeft aangewezen. In navolging van A-G Ettema oordeelde de Hoge Raad dat de administratieve verwerking en inhouding van loonheffing op een loonbestanddeel slechts aanwijzingen zijn maar niet doorslaggevend zijn. De vraag of de vergoeding als loon uit vroegere dienstbetrekking of als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking moet worden aangemerkt, is nadrukkelijk niet in de procedure niet gesteld. Onduidelijk is waarom, omdat indien het loon uit vroegere dienstbetrekking zou zijn, hetgeen in mijn optiek niet onlogisch zou zijn

91 Hof's-Hertogenbosch 7 september 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3100, Futd 2022-2589.

92 Conclusies A-G Ettema 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:671, Futd 2023-2024, ECLI:NL:PHR:2023:672, Futd 2023-2023 en ECLI:NL:PHR:2023:699. Ten aanzien van de conclusie ECLI:NL:PHR:2023:672 (aangaande aanwijzing in de inkomstenbelasting) is nog geen arrest gewezen.

93 HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:387, r.o. 4.2.2 t/m 4.2.5., Futd 2024-0817.

omdat de vergoeding niet voor bepaalde arbeid of in een bepaald tijdvak verrichte arbeid is, dan komt aanwijzing niet aan de orde (zie art. 31 lid 1 onderdeel g Wet LB 1964 juncto art. 31 lid 1 onderdeel f Wet LB 1964).

Rb. Zeeland-West-Brabant heeft geoordeeld dat door de 30%-vergoeding te verwerken op individueel niveau het vermoeden bestaat dat die 30%-vergoeding niet is aangewezen.<sup>94</sup> In casu is door de werkgever niet aannemelijk gemaakt dat de 30%-vergoeding wel is aangewezen, reden waarom de gerichte vrijstelling niet wordt toegepast. Voor de toepassing van de werkkostenregeling in de inkomstenbelasting bij de werknemer op basis van artikel 3.84 Wet IB 2001 geldt dat deze een vrijstelling geniet van het bedrag van de vrije ruimte, ongeacht of zijn werkgever vergoedingen en verstrekkingen heeft aangewezen. A-G Ettema geeft in haar conclusie aan dat aanwijzing voor de werkkostenregeling niet mogelijk is voor een niet-inhoudingsplichtige werkgever. De werknemer hoeft dan ook niet aannemelijk te maken dat een dergelijk loonbestanddeel dan is aangewezen als eindheffingsbestanddeel.<sup>95</sup>

Een en ander betekent dat de werkgever zich goed moet verdiepen in de binnen de onderneming voorkomende vergoedingen en verstrekkingen, wat de gemaakte afspraken zijn met de werknemers, hoe de vergoedingen en verstrekkingen onder de werkkostenregeling uitpakken en zich vervolgens moet beraden over of hij bepaalde vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddelen aanwijst en zo ja, voor welke periode. Verder dient bedacht te worden dat bij wijziging(en) van de bestaande arbeidsvoorwaarden en daarmee gepaard gaande mogelijke fiscale gevolgen, gesproken dient te worden met de werknemers, ondernemingsraad (of bij een onderneming waar geen ondernemingsraad noodzakelijk is een personeelsvertegenwoordiging) en vakbonden.

## 4.5 Rangorde

Bij de toepassing van de werkkostenregeling geldt een bepaalde rangorde. Uitgangspunt is dat een specifieke regeling voorgaat op een algemene regeling, tenzij de wet, de wetsgeschiedenis, doel en strekking van de betreffende bepaling of rechtspraak anders blijkt of bepaalt. In het beleidsbesluit van 21 juni 2022 is die bepaalde volgorde opgenomen.<sup>96</sup>

<sup>94</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 25 augustus 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:5812, Futd 2023-2340.

<sup>95</sup> Conclusie A-G Ettema 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:672, Futd 2023-2023.

<sup>96</sup> Besluit van 21 juni 2022, nr. 2022-159595, Stcrt. 2022, 18970 (opvolger van het Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, Stcrt. 2014, 36871).

Nadat is vastgesteld dat iets tot het loon van art. 10 Wet LB 1964 dient te worden gerekend, dient:

- een vrijstelling ex art. 11 Wet LB 1964 toe te worden gepast;
- het loon te worden gewaardeerd volgens art. 13 en 13bis Wet LB 1964;
- vergoedingen en verstrekkingen te worden vastgesteld die niet door de werkgever zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel, inclusief de vergoedingen en verstrekkingen die niet als zodanig kunnen worden aangewezen op grond van art. 31 lid 4 Wet LB 1964;
- vergoedingen en verstrekkingen te worden vastgesteld die door de werkgever zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel:
  - een gerichte vrijstelling volgens art. 31a lid 2 Wet LB 1964;
  - de vrije ruimte;
  - voor zover niet vrijgesteld en ook niet passend in de vrije ruimte. Daarover is de werkgever 80% eindheffing verschuldigd.

## 4.6 Gebruikelijkheidstoets

### 4.6.1 Achtergrond

In art. 31 lid 1 onderdeel f Wet LB 1964 is bepaald dat de werkgever vergoedingen en verstrekkingen kan aanwijzen als eindheffingsbestanddelen. Die vrijheid wordt ingeperkt doordat in genoemde wetsbepaling is opgenomen dat vergoedingen en verstrekkingen alleen als eindheffingsloon gelden ‘voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in overige overeenkomstige omstandigheden in de regel wordt aangewezen’. In fiscale zin betekent ‘niet in belangrijke mate’ dat de afwijking niet groter mag zijn dan 30%. Dit wordt het zogeheten gebruikelijkheidscriterium of de gebruikelijkheidstoets genoemd.

Genoemde bepaling is opgenomen om misbruik of oneigenlijk gebruik van de vrije ruimte te beperken.<sup>97</sup> Uit de parlementaire geschiedenis<sup>98</sup> komt naar voren dat er in die situatie aan de volgende voorbeelden wordt gedacht:

- een werkgever heeft nog veel ruimte in de forfaitaire ruimte over en kent die ruimte aan één werknemer toe, die zo zijn loon waarover hij belasting betaalt aanmerkelijk ziet dalen;
- de werkgever komt al boven zijn forfaitaire ruimte, maar maakt met een werknemer met een hoog inkomen afspraken om diens belast loon om te

<sup>97</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 130, nr. 3, blz. 65.

<sup>98</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 130, nr. 3, blz. 64.

zullen zetten in vergoedingen en verstrekkingen in de vorm van eindheffingsbestanddelen. Van belang is wel dat de werknemer die een dergelijke afspraak maakt zich realiseert dat daar ook negatieve kanten voor hem aan zitten (doorwerking in pensioenopbouw, inkomensafhankelijke regelingen, verkrijgen van een hypotheek, etc.).

Toegezegd is dat de Belastingdienst alleen in sprekende situaties tot bestrijding zal overgaan.<sup>99</sup> Het ziet er echter naar uit dat die toezegging door de Belastingdienst niet wordt nagekomen, gelet op de tot op heden verschenen jurisprudentie. Bedacht moet worden dat, gelet op deze uitlating, de bewijslast in eerste aanleg bij de fiscus zal liggen.

Tijdens de parlementaire behandeling zijn enige voorbeelden behandeld.<sup>100</sup> Zo vormt de verstrekking van een flatscreen met kerst aan alle werknemers van een middelgroot of groot bedrijf geen ongebruikelijke verstrekking en is dus niet in strijd met de gebruikelijkheidstoets. Hetzelfde geldt voor de verstrekking van een (elektrische) fiets van de werkgever om een dag per week naar het werk te komen. Dat vormt niet op voorhand een ongebruikelijke verstrekking, ook niet als de overige werknemers een dergelijke verstrekking niet ontvangen. Het is immers niet ongebruikelijk dat een werkgever niet collectief een fiets verstrekt.

Het is mogelijk om zowel ‘zwak’ loon (hierbij valt te denken aan een bovenmatige reiskostenvergoeding) als ‘echt’ loon (denk aan een bonus) onder de forfaitaire ruimte te brengen.<sup>101</sup> Op zich is dat niet ongebruikelijk. De Belastingdienst hanteert als beleid dat het onderbrengen in de vrije ruimte van ‘echt’ loon, voor zover dat niet meer bedraagt dan € 2.400 per werknemer per jaar, niet als ongebruikelijk wordt aangemerkt.<sup>102</sup>

Wat bijvoorbeeld wel als een ongebruikelijke aanwijzing als eindheffingsloon van vergoedingen en verstrekkingen wordt aangemerkt, illustreert de volgende situatie. Een bedrijf met twee werknemers en een directeur/(groot)aandeelhouder (dga) geeft aan de twee werknemers geen vergoedingen of verstrekkingen. Wel geeft het bedrijf verschillende niet-zakelijke verstrekkingen aan de dga. Daardoor vindt omzetting plaats van het bij de dga belast loon naar bij de werkgever (lager) belast loon in natura. Dat kan voor de inspecteur aanleiding zijn een correctie in verband met ongebruikelijkheid van deze verstrekking aan te brengen. Het is dan aan het bedrijf om

99 Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 130, nr. 3, blz. 65.

100 Kamerstukken I, vergaderjaar 2009-2010, 32 128 t/m 32133, nr. E, blz. 16.

101 Kamerstukken II, vergaderjaar 2014-2015, 34 002, nr. 10, blz. 65, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 32 130, nr. 3, blz. 7-10.

102 Zie hoofdstuk 4.2 Handboek Loonheffingen 2024, versie van 1 juli 2024.

aannemelijk te maken dat en in hoeverre het wel een gebruikelijke situatie is. Ingeval een bedrijf slechts één werknemer heeft, de dga, het loon knipt in een loon van €100.000 voor de dga en €150.000 eindheffingsbestanddelen, dan is een dergelijke knip als ongebruikelijk aan te merken.<sup>103</sup>

#### 4.6.2 Aanscherping

Naar aanleiding van signalen van oneigenlijk gebruik van de vrije ruimte is een onderzoek ingesteld. Uit dat onderzoek zou naar voren zijn gekomen dat de Belastingdienst behoefte had aan een nadere aanscherping.<sup>104</sup> Aanscherping zou met name op het punt van tariefarbitrage gewenst zijn. Die behoefte heeft geleid tot de aanscherping van het gebruikelijkheidscriterium per 1 januari 2016.<sup>105</sup> Sinds die datum is het criterium omschreven als ‘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.’ Voordien luidde de tekst ‘voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate hoger is dan in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is.’ De aanscherping ziet dus op dat het gebruikelijk moet zijn om die loonbestanddelen aan te wijzen als eindheffingsbestanddelen. De wetgever heeft in de toelichting gesteld dat er sprake is van een verduidelijking.

In de parlementaire toelichting is aangegeven dat bij de beoordeling van de gebruikelijkheid de volgende elementen een rol (kunnen) spelen:

- de aard van het loonbestanddeel;
- de omvang van het voordeel;
- de omvang van het voordeel per werknemer per jaar;
- het oogmerk van de verstrekking;
- vergelijking met eigen werknemers, met werknemers in dezelfde functie-groep;
- vergelijking met hetgeen andere werkgevers doen;
- de redelijkheid.<sup>106</sup>

Bij de beoordeling van de gebruikelijkheid zou ook gekeken moeten worden of tariefarbitrage het oogmerk van de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel zou kunnen zijn. Daarbij wordt gesteld dat als de werkgever in het

103 Kamerstukken I, vergaderjaar 2009-2010, 32 128 t/m 32133, nr. E, blz. 16.

104 Kamerstukken II, vergaderjaar 2014-2015, 34 002, nr. 14, blz. 6.

105 Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (OFM 2016), Stb. 2015, 540.

106 Kamerstukken II, vergaderjaar 2015-2016, 34 305, nr. 3, blz. 15.

verleden (voorafgaande aan de invoering van de werkkostenregeling) de heffing van vergoedingen en verstrekkingen via individuele brutoering voor zijn rekening nam, dan ook de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel eerder gebruikelijk zal zijn.<sup>107</sup> Zie volgende paragraaf over hoe de rechtspraak hiermee is omgegaan.

### 4.6.3 Jurisprudentie

Rechtspraak over de gebruikelijkheidstoets is bijzonder karig; er is slechts een gering aantal zaken aan de rechter voorgelegd, waarvan twee aan de Hoge Raad.<sup>108</sup> In deze zaken, welke aan de Hoge Raad zijn voorgelegd, gaat het om de jaren 2012 en 2013, waarbij de inhoudingsplichtige aan een beperkt aantal managers om niet aandelen heeft verstrekt en die verstrekking als eindheffingsbestanddeel heeft aangewezen. Daarbij vertegenwoordigden de toegekende aandelen een aanzienlijke waarde. In de jaren vóór 2012 gaf de inhoudingsplichtige ook al om niet aandelen aan die groep managers en nam de inhoudingsplichtige de verschuldigde loonbelasting voor zijn rekening.

#### Zaak 1 Verstrekken van aandelen met aanzienlijke waarde om niet

Rechtbank Noord-Holland heeft in de eerste aanleg van deze WKR-procedure geoordeeld over de vraag of het mogelijk is om toegekende aandelen uit hoofde van een aandelenplan aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel.<sup>109</sup> De Belastingdienst stelde zich in die procedure op het standpunt dat de verstrekking van de aandelen in belangrijke mate hoger was dan het in overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. De rechtbank oordeelde dat de Belastingdienst niet aan haar bewijslast had voldaan om aan te tonen dat de verstrekking in belangrijke mate hoger was dan hetgeen gebruikelijk was. Bovendien werd ook het verweer van de Belastingdienst, inhoudende dat het niet de bedoeling is geweest om aanzienlijke beloningsbestanddelen in de vrije ruimte onder te brengen, onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis verworpen. Ook de door de Belastingdienst gehanteerde beleidsmatige grens van € 2.400 is hierbij niet relevant.

Op het ingestelde hoger beroep kwam Hof Amsterdam tot een tegenovergestelde conclusie.<sup>110</sup> Onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis

107 Kamerstukken II, vergaderjaar 2015-2016, 34 305, nr. 3, blz. 16.

108 Althans voor zover bekend, daar slechts circa 5% van de uitspraken op [rechtspraak.nl](http://rechtspraak.nl) wordt gepubliceerd.

109 Rb. Noord-Holland 14 september 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:7585, Futd 2016-2353.

110 Hof Amsterdam 25 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:169, Futd 2018-0257.

oordeelde het hof dat de werkkostenregeling niet afwijkt van de oude systematiek, niet bedoeld is om een verruiming te geven en geen ruimte biedt voor kosten die geen zuiver zakelijk of gemengd karakter hebben. Nu het gaat om een toekenning om niet, sprake is van een aanzienlijk beloningsbestanddeel op individueel niveau en van zuiver beloningsloon oordeelde het hof dat sprake is van tariefarbitrage en oneigenlijk gebruik.

Op het ingestelde beroep in cassatie heeft de Hoge Raad onder meer geoordeeld dat ook zuiver beloningsloon onder de vrije ruimte van de WKR kan worden gebracht.<sup>III</sup> In de berechte zaak ging het om de jaren 2012 en 2013. Daarbij heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er over het gebruikelijkheidscriterium weinig is terug te vinden in de parlementaire geschiedenis. De Hoge Raad oordeelt dan dat dient te worden aangesloten bij de aanscherping van het gebruikelijkheidscriterium per 2016 en de daaraan ten grondslag liggende aandachtspunten om die gebruikelijkheid te toetsen. Dat betekent dat er vergeleken kan worden met de WKR voor andere werknemers van dezelfde werkgever en met een WKR voor collega's van de werknemer in dezelfde functiecategorie bij dezelfde werkgever, en voor werknemers bij andere werkgevers. Daarbij is het aan de Belastingdienst om te stellen – en bij betwisting te bewijzen – of een aanwijzing al dan niet gebruikelijk is. Het door de Belastingdienst gehanteerde bedrag van €2.400 per jaar per werknemer is daartoe volstrekt onvoldoende, aldus de Hoge Raad. Verder benadrukt de Hoge Raad dat de gebruikelijkheidstoets erop is gericht om misbruik te voorkomen. Samengevat:

- De aard van het loonbestanddeel is niet van belang. Dit betekent dat ook 'zuiver' loon, denk aan bonussen, ten laste van de vrije ruimte kunnen worden gebracht.
- De inspecteur moet aannemelijk maken dat aanwijzing van het loonbestanddeel ongebruikelijk is, waarbij de parlementaire geschiedenis overigens amper aanknopingspunten biedt waaruit blijkt hoe aan deze bewijslast kan worden voldaan.
- De inspecteur voldoet in elk geval niet aan zijn bewijslast door te verwijzen naar de door hem gehanteerde doelmatigheidsgrens van €2.400.
- Voor de vraag of aan het gebruikelijkheidscriterium is voldaan dient een vergelijking te worden gemaakt met de andere werknemers van dezelfde werkgever, met collega's van dezelfde werkgever binnen dezelfde functiegroep en met werknemers van andere werkgevers.

III HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1196, Futd 2019-1844, HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1195, Futd 2019-1844, HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1198, Futd 2019-1844, HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1197, Futd 2019-1844 en HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1050, Futd 2019-1844.

De zaak is vervolgens verwezen naar Hof Den Haag.

Hof Den Haag heeft geoordeeld dat bij de gebruikelijkheidstoets zowel de aard als de omvang van de verstrekking een rol speelt.<sup>112</sup> De gebruikelijkheid ziet zowel op het verstrekken van het loonbestanddeel als op het aanwijzen van dat loonbestanddeel, aldus het hof. Omdat de werkgever binnen haar bedrijf andere werknemers niet dergelijke netto bonussen heeft verstrekt én dat andere bedrijven geen bonussen van dergelijke omvang hebben verstrekt, oordeelt het hof dat het niet gebruikelijk is om aandelen om niet van dergelijke omvang in de vrije ruimte van de WKR onder te brengen.

Twee zaken springen in het oog. Ten eerste acht het hof het geoorloofd dat de fiscus haar bevoegdheid inroept om een uitvraag te doen onder 88 werkgevers in het land en de resultaten van deze uitvraag gebruikt om aan haar bewijslast te voldoen. Van de responderende werkgevers heeft slechts één werkgever bevestigd bonussen als eindheffingsloon aan te merken, overigens voor een veel lager bedrag dan in de onderhavige zaak. Ten tweede valt op dat het hof geen waarde toekent aan het feit dat de werkgever de aandelen ook vóór de introductie van de werkkostenregeling al netto toekende, zij het door deze op de individuele loonstrook van de werknemers in kwestie te bruten. Dat in tegenspraak tot hetgeen in de parlementaire geschiedenis is vermeld; daar wordt dat juist wel gezien als een aanwijzing dat het gebruikelijk is.<sup>113</sup>

Tegen de hofuitspraak is cassatie aangetekend en hierdoor is de zaak voor de tweede keer naar de Hoge Raad gegaan.

De Advocaat-Generaal (A-G) van de Hoge Raad heeft een standpunt ingenomen.<sup>114</sup> De A-G is van mening dat op basis van de parlementaire geschiedenis, de jurisprudentie en literatuur, art. 53 AWR breed moet worden uitgelegd. Het door de inspecteur ingestelde derdenonderzoek kon daarmee door de beugel. Ondanks het feit dat de door de inspecteur gedane uitvraag (derdenonderzoek) niet voldoet aan de eisen van proportionaliteit en subsidiariteit en hij niet op prudente wijze was omgegaan met zijn bevoegdheden, geeft de A-G aan dat dit naar zijn mening niet hoeft te leiden tot bewijsuitsluiting.

De Hoge Raad oordeelt dat er geen beperking is in de kring van administratieplichtigen zoals verdedigd wordt door de inhoudingsplichtige. Verder

112 Hof Den Haag 11 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1562, Futd 2020-2414.

113 Kamerstukken II, vergaderjaar, 2015-2016, 34 305, nr. 3, blz. 16.

114 Conclusie A-G Niesen 21 juni 2021, ECLI:NL:PHR:2021:631, Futd 2021-2170.

overweegt de Hoge Raad dat het aan de inhoudingsplichtige was om voor het hof feiten te stellen waaruit de conclusie zou kunnen worden getrokken dat de wijze van verkrijgen van informatie zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat het gebruik van die informatie onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Dit is echter niet gebeurd zodat dit verweer wordt verworpen.<sup>115</sup>

## **Zaak 2 Compensatie voor pensioen**

In deze zaak ging de werkgever in 2006 over van een middelloonregeling naar een beschikbare-premieregeling. Na onderzoek blijkt dat de werkgever richting de werknemers een te rooskleurig beeld had geschetst over de pensioenrechten binnen de beschikbare-premieregeling en dat de werkgever aansprakelijk is voor de ter zake door de werknemers geleden schade. De werkgever gaat daarom over tot het betalen van een financiële tegemoetkoming aan haar (ex-)werknemers, variërend van €500 tot ruim €189.322 per persoon. Tussen de werkgever en de Belastingdienst is in geschil of deze tegemoetkoming mag worden aangewezen als eindheffingsloon ten laste van de vrije ruimte. De rechtbank oordeelt dat de inspecteur aannemelijk moet maken dat een dergelijke aanwijzing ongebruikelijk is.<sup>116</sup> Hierin is de inspecteur niet geslaagd. Zo heeft de inspecteur niet onderzocht of het betalen van dergelijke schikkingsbedragen gebruikelijk is en ook heeft de inspecteur niet onderzocht of het gebruikelijk is om dergelijke bedragen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Een voor de praktijk belangrijke overweging van de rechtbank is daarnaast dat de enkele hoogte van de betaalde vergoeding op zichzelf geen aanwijzing is voor ongebruikelijkheid. Wellicht dat daarbij heeft meegespeeld dat de rechtbank heeft vastgesteld dat de betaling het karakter had van een schikkingsbedrag ter voorkoming van verdere procedures en schadeclaims.

Op het ingestelde hoger beroep heeft Hof Arnhem-Leeuwarden anders geoordeeld. Uit de feiten van de zaak komt naar voren dat bij de betrokken inhoudingsplichtigen voor de afdracht loonheffingen €2.400 per actieve werknemer werd aangewezen als eindheffingsloon en de bedragen boven het bruto-equivalent van €2.400 als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking werden aangemerkt bij de werknemers en hierop de witte tabel voor bijzondere beloningen werd toegepast. Het hof besliste dat de inhoudingsplichtigen met betrekking tot de maand juli 2017 ten aanzien

<sup>115</sup> HR 12 november 2011, ECLI:NL:HR:2021:1595, Futd 2021-3467, BNB 2022/2021.

<sup>116</sup> Rb. Gelderland 30 september 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:5443, Futd 2021-0004.

van de tegemoetkoming per werknemer maximaal € 2.400 als eindheffingsbestanddeel hadden aangewezen, en het meerdere als werknemersloon hadden aangemerkt waarop loonheffingen waren ingehouden en afgedragen. Zij hadden wel een hoger bedrag als eindheffingsbestanddeel willen aanwijzen, maar die aanwijzing had niet plaatsgevonden. Aangezien de inhoudingsplichtige geen hogere vergoeding hadden aangewezen als eindheffingsbestanddeel, nog afgezien van de vraag of een dergelijke vergoeding aan het gebruikelijkheidscriterium voldeed, had de loonheffing volgens het hof in zoverre op een juiste wijze plaatsgevonden. In de tekst van de wet was geen termijn gesteld aan het doen van een aanwijzing van een vergoeding als eindheffingsbestanddeel, maar gelet op het stelsel van de Wet LB en de aard van de werkkostenregeling moest volgens het hof worden aangenomen dat de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel op een zodanig moment moest worden gedaan dat daarmee rekening kon worden gehouden bij de uitbetaling van het loon en als zodanig op individueel niveau kon worden verwerkt in de loonadministratie. Een aanwijzing kon volgens het hof daarom niet in een later stadium, zoals in de bezwaar- of beroepsfase, worden gedaan. Dat bracht in dit geval mee dat van de tegemoetkoming per werknemer maximaal € 2.400 als eindheffingsbestanddeel was aangewezen en het meerdere als werknemersloon was aangemerkt waarop loonheffingen moesten worden ingehouden en afgedragen. Op het ingestelde beroep in cassatie heeft A-G Ettema een conclusie genomen.<sup>117</sup> Met betrekking tot het aanwijzen stelt zij dat dit niet meer mogelijk is na het genietings-tijdstip. Ook geeft zij aan hoe gehandeld kan worden als er een verschil van mening is tussen de inhoudingsplichtige en de Belastingdienst. Daarbij is de 'koninklijke weg' het eigen standpunt volgen bij het doen van aangifte en afdragen van de loonheffingen waarbij het loonbestanddeel is aangewezen en de inspecteur de gegevens te verstrekken op grond waarvan deze een naheffingsaanslag kan opleggen. Zo ontstaat er een rechtsingang om de rechter over het geschil te laten oordelen terwijl het loonbestanddeel wel al is aangewezen. In cassatie is de gebruikelijkheid niet langer meer in geschil, reden waarom daar door de Hoge Raad niet op is ingegaan.<sup>118</sup>

Het is duidelijk dat op basis van twee zaken het moeilijk is om een nadere uitleg of interpretatie te geven aan het gebruikelijkheidscriterium. Vooralsnog is onduidelijk hoe en op welke wijze de Belastingdienst invulling aan het gebruikelijkheidscriterium geeft. De verwachting is dan ook dat er nog

117 A-G Ettema 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:671, Futd 2023-2024 en ECLI:NL:PHR:2023:699.

118 HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:387, Futd 2024-0817.

tal van procedures zullen volgen. Dat betekent nog lang onzekerheid, hetgeen voor alle betrokken partijen onwenselijk is. Wat in mijn optiek nog niet of althans onvoldoende is uitgekristalliseerd, is wanneer iets gebruikelijk is, zowel qua omvang als qua het aanwijzen. Daarbij speelt een rol waarmee vergeleken moet worden. In de ‘aandelenzaak’ (zie hiervoor) heeft de inspecteur zijn uitvraag beperkt tot bedrijven werkzaam in dezelfde sector als de betreffende inhoudingsplichtige. De vraag is of dit wel juist is. In de memorie van toelichting is daarover het volgende opgenomen: ‘Vervolgens kan ook een vergelijking met andere werkgevers worden gemaakt: wat is de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van die andere werknemers in dezelfde sector bij een vergelijkbaar bedrijf.’<sup>119</sup> Ten eerste is in de wettekst geen dergelijke beperking te lezen. Als dat de nadrukkelijke wens van de wetgever is, dan had het voor de hand gelegen om dat nadrukkelijk in de wet op te nemen. Ten tweede kan worden verdedigd dat het feit dat iets dat in andere sectoren gebruikelijk is maar niet in een bepaalde specifieke sector, niet betekent dat het aanwijzen niet gebruikelijk is. Stel dat het in de metaalsector niet gebruikelijk is om een bonus aan te wijzen als een eindheffingsbestanddeel, maar in alle andere sectoren wel. Dan kan in mijn optiek niet worden volgehouden dat het aanwijzen van een bonus (in de metaalsector) niet gebruikelijk is. Kortom: in mijn optiek moet de gebruikelijkheid niet per sector worden bepaald, maar moet die worden beoordeeld op het gehele bedrijfsleven.

A-G Niessen is van mening dat, als 10% van de inhoudingsplichtigen iets aanwijst als eindheffingsloon, het als gebruikelijk moet worden aangemerkt.<sup>120</sup> Daarbij is van belang om vast te stellen dat de bewijslast dat iets ongebruikelijk is, op de inspecteur rust. Vervolgens rijst de vraag of de Belastingdienst, om aan haar bewijslast te voldoen, in elke zaak uitvraag mag doen bij een representatieve steekproef onder alle inhoudingsplichtigen. Daarbij is van belang dat die uitvraag, de reacties daarop en de verwerking daarvan, als op de zaak betrekking hebbende stukken moeten worden aangemerkt. Dat betekent dat dergelijke stukken in een procedure door de inspecteur moeten worden ingebracht.

Uit de uitspraak van Rechtbank Gelderland<sup>121</sup> komt naar voren dat ook vergoedingen en verstrekkingen van substantiële omvang in beginsel voor aanwijzing als eindheffingsloon in aanmerking komen. In hoeverre dat oordeel is beïnvloed of bepaald door het karakter van die vergoeding is

119 Kamerstukken II, vergaderjaar 2015-2016, 34 305, nr. 3, blz. 16.

120 A-G Niessen 27 februari 2019, ECLI:NL:PHR:2019:183, Futd 2019-0718, overweging 5.44.

121 Rb. Gelderland 30 september 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:5443, Futd 2021-0004.

vooralsnog onduidelijk. Wel is deze uitspraak gedaan na het arrest van de Hoge Raad en de verwijzingsuitspraak van Hof Den Haag. In het ingestelde hoger beroep is dit punt door het hof niet beoordeeld nu is vast komen te staan dat ‘slechts’ € 2.400 per werknemer was aangewezen als eindheffingsbestanddeel.

Vooralsnog lijkt het onduidelijk of het feit dat een vergoeding of verstrekking aan een beperkte groep werknemers van de inhoudingsplichtige wordt gedaan, van belang is voor de beoordeling van het gebruikelijkheidscriterium. Uit de uitspraak van Hof Amsterdam komt naar voren dat het toekennen van een loonvoordeel aan een beperkte groep werknemers het ongebruikelijke karakter versterkt.<sup>122</sup> Ook Hof Den Haag lijkt die mening te zijn toegedaan.<sup>123</sup> Die oordelen lijken mij niet juist. Het feit dat een inhoudingsplichtige slechts enkele van zijn werknemers iets toekent, maakt niet dat die toekenning enkel daardoor ongebruikelijk wordt geacht. Het lijkt mij dat het een werkgever vrij staat om bepaalde loonelementen aan het gehele personeel of een deel daarvan toe te kennen en al dan niet aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Als voor die loonbestanddelen geen gerichte vrijstelling bestaat of een nihilwaardering, dan vallen die elementen automatisch onder de vrije ruimte. Er geldt namelijk geen zakelijkheidstoets.

### Een voorbeeld

Een uitzendbureau heeft in 2022 een loonsom van €10 miljoen. De vrije ruimte bedraagt €120.080 (1,92% over €400.000 en 1,18% over €9,6 miljoen). De uitzendkrachten ontvangen een reiskostenvergoeding van €0,23 per kilometer en een kerstpakket ter waarde van €75. Beide loonbestanddelen zijn aangewezen als eindheffingsbestanddelen. De totale kosten van het kerstpakket bedragen voor de uitzendorganisatie €15.000. Met betrekking tot de bonus die het management van het uitzendbureau ontvangt, is door het uitzendbureau besloten deze aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Totaal wordt aan de vijf managementleden een bonus betaald van €100.000.

### Uitwerking

De reiskostenvergoeding van €0,23 per kilometer is gericht vrijgesteld. De overige elementen (kerstpakket €15.000 en bonussen €100.000) vallen in de vrije ruimte en omdat die niet wordt overschreden, is er geen eindheffing verschuldigd. Deze loon-elementen zijn dus effectief onbelast.

122 Zie r.o. 5,10 van Hof Amsterdam 25 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:169, Futd 2018-0257.

123 Zie r.o. 5,5 van Hof Den Haag 11 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1562, Futd 2020-2414.

De uitkomst wordt alleen anders als de inspecteur stelt én bewijst dat het aanwijzen van de bonussen ongebruikelijk is. Maar het enkele feit dat uitsluitend de managementleden een bonus toegekend hebben gekregen, betekent niet dat die bonus om die reden ongebruikelijk is.

De gebruikelijkheidstoets is niet aan de orde bij de toepassing van artikel 3.84 lid 2 Wet IB 2001, aldus A-G Ettema.<sup>124</sup> Door Hof Den Haag is geoordeeld dat het gebruikelijkheidscriterium niet aan de orde is bij vergoedingen en verstrekkingen welke onder een gerichte vrijstelling vallen; het aanwijzen van dergelijke vergoedingen en verstrekkingen is altijd gebruikelijk.<sup>125</sup> Een – naar mijn mening – opmerkelijk oordeel is dat van Rb. Gelderland.<sup>126</sup> In die zaak oordeelde de rechtbank namelijk dat het aanwijzen van een kilometervergoeding van € 0,4625 per kilometer ongebruikelijk is aangezien een Nederlandse vergoeding naar Nederlandse maatstaven (van het toen geldende bedrag) € 0,19 per kilometer bedraagt. Een onjuist oordeel in mijn optiek. Immers, het is niet ongebruikelijk dat een werkgever een hoger bedrag aan reiskostenvergoeding vergoedt dan het bedrag waarvoor een gerichte vrijstelling geldt. Ook het aanwijzen van het meerdere als eindheffingsbestanddeel is niet ongebruikelijk.

<sup>124</sup> Conclusie A-G Ettema 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:672, Futd 2023-2023.

<sup>125</sup> Hof Den Haag 20 september 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2051, Futd 2023-2997.

<sup>126</sup> Rb. Gelderland 22 augustus 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:4764, Futd 2023-2383.

## DE WKR CODE

De WKR is sinds 2015 de enige regeling voor vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers. Maar hoe ziet de WKR er tegenwoordig uit? Welke gerichte vrijstellingen zijn er? En op welke manier kan de werkgever de onbelaste vergoedingen en verstrekkingen voor werknemers inrichten? Fiscalist Jacques Raaijmakers biedt met praktische voorbeelden meer duidelijkheid over de fiscale gevolgen van de toepassing van de werkkostenregeling. De WKR-code is daarom voor iedereen die zich bezighoudt met de werkkostenregeling een must-read.

De eerste druk van De WKR Code verscheen in oktober 2021 en was direct een groot succes. Duizenden mensen hebben het boek besteld. In deze geactualiseerde vierde druk heeft de auteur de wetgeving en jurisprudentie verwerkt tot en met Prinsjesdag 2024.

Jacques Raaijmakers is als adviseur gespecialiseerd in (internationale) loonbelasting, (internationale) sociale verzekeringen, invordering, aansprakelijkheid en formeel belastingrecht. Sinds 2012 heeft hij zijn eigen fiscale adviespraktijk waarin hij daarnaast activiteiten ontplooit als o.a. auteur.