

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag  
Nederland

## Directie Algemene Fiscale Politiek

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

**Ons kenmerk**  
2018-000033393

**Uw brief (kenmerk)**

**Bijlagen**

1

Datum 23 maart 2018  
Betreft Kabinetsreactie Evaluatie Werkkostenregeling

Geachte voorzitter,

Hierbij zend ik u het rapport "Evaluatie werking werkkostenregeling" van 16 februari 2018. Met het rapport wordt uitvoering gegeven aan de wettelijke bepaling in het Belastingplan 2015<sup>1</sup> dat het noodzakelijkheids criterium geëvalueerd dient te worden, aan de toezeggingen door mijn ambtsvoorganger bij behandeling van het Belastingplan 2015<sup>2</sup> en het Belastingplan 2017<sup>3</sup> om de werkkostenregeling breder te evalueren dan enkel het noodzakelijkheids criterium, en aan motie De Vries waarin het kabinet wordt opgeroepen de werkkostenregeling al in 2017 te evalueren.<sup>4</sup>

### **De werkkostenregeling: geschiedenis en werking in het kort**

De werkkostenregeling (WKR) is het systeem voor de behandeling van vergoedingen en verstrekkingen in de loonbelasting. Het systeem bestaat uit een aantal gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen en een vrije ruimte. Bepaalde vergoedingen en verstrekkingen vallen tot op zekere hoogte onder een gerichte vrijstelling en blijven daardoor onbelast, zoals reiskosten en studiekosten.<sup>5</sup> Bepaalde vormen van loon in natura, zoals werkplekvoorzieningen en werkkleding, vallen onder een nihilwaardering en blijven op grond daarvan onbelast.<sup>6</sup> De overige vergoedingen en verstrekkingen (met uitzondering van

<sup>1</sup> Artikel VI van het Belastingplan 2015, Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 2.

<sup>2</sup> Handelingen II 2014/15, nr. 23, p. 23-7-6 en 23-7-31.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr.14, p.81.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr.51.

<sup>5</sup> Artikel 31a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

<sup>6</sup> Artikel 3.7 en 3.9 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.

onder andere de ter beschikking gestelde auto en woning<sup>7</sup>) kan de werkgever onder de vrije ruimte van 1,2% van de fiscale loonsom brengen,<sup>8</sup> waardoor deze onbelast blijven. Hiervoor moet de werkgever deze vergoedingen en verstrekkingen in de administratie aanwijzen als eindheffingsbestanddeel, waarbij moet worden voldaan aan het gebruikelijkheidscriterium.<sup>9</sup> Het bedrag dat boven de vrije ruimte uitkomt, valt onder een eindheffing van 80%.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

De WKR is in 2011 ingevoerd. Tot die tijd bestond in de loonbelasting het regime voor (belastingvrije) vergoedingen en verstrekkingen. Hierin werd onderscheid gemaakt tussen voordelen uit de dienstbetrekking die volledig tot het loon worden gerekend en vergoedingen en verstrekkingen die geheel of gedeeltelijk vrijgesteld zijn. Het regime kende veel (29) verschillende vrijstellingen en een groeiend aantal regels op detailniveau daarvoor. Met name de vereiste vastleggingen op individueel niveau van de werknemer bleken een zware administratieve last voor de werkgever. Tevens bestond een aantal categorieën van vergoedingen en verstrekkingen die onder verschillende eindheffingen vielen. De percentages van deze eindheffingen liepen uiteen. Zie onderstaande box voor een voorbeeld waarbij er sprake was van een samenloop van eindheffingen.

**Box 1. Voorbeeld eindheffingen**

Over de waarde van een kerstpakket mocht in de oude regeling 20% eindheffing worden betaald voor zover die waarde niet hoger was dan € 70. Bij duurdere kerstpakketten werd die eindheffing berekend tegen het tabeltarief. De hoogte van het tabeltarief was afhankelijk van de hoogte van het loon van de werknemer. Eindheffing mocht alleen toegepast worden als de waarde van het kerstpakket niet hoger was dan € 136 en het totaal van alle geschenken in natura voor de werknemer die het kerstpakket ontving in het kalenderjaar niet hoger was dan € 272. Bij hogere bedragen moest de loonbelasting ingehouden worden op het loon van de werknemer.

Onder de WKR kan de waarde van een kerstpakket onder de vrije ruimte gebracht worden. Voor zover de vrije ruimte overschreden wordt, is een eindheffing van 80% van toepassing.

<sup>7</sup> Artikel 31, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

<sup>8</sup> Het gaat hierbij om de fiscale loonsom exclusief vergoedingen en verstrekkingen.

<sup>9</sup> Dit criterium is te vinden in artikel 31, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 en luidt: 'voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen.'

Het primaire doel van de invoering van de WKR was om de administratieve lasten voor werkgevers te verminderen. De reductie van administratieve lasten zou in belangrijke mate tot stand komen doordat vergoedingen en verstrekkingen die worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel en onder de vrije ruimte vallen, niet meer aan individuele werknemers hoeven te worden toegerekend in de loonadministratie en doordat werkgevers nagenoeg niet meer gebonden zijn aan de voorwaarden die voor invoering van de WKR golden voor vrijstellingen. De reductie van de administratieve lasten werd oorspronkelijk geraamd op € 124 miljoen.<sup>10</sup> Daarbij bedroeg de vrije ruimte 1,5%.<sup>11</sup>

In de eerste vier jaar na invoering was overstappen op de WKR nog niet verplicht. Sinds 2015 geldt de regeling voor alle werkgevers. In de loop der jaren is nog een aantal wijzigingen doorgevoerd, waarbij de rode draad was dat gerichte vrijstellingen werden toegevoegd en ter compensatie de vrije ruimte werd verkleind. Door deze wijzigingen nam de geraamde reductie van de administratieve lasten af tot € 90 miljoen en de vrije ruimte tot 1,2%.<sup>12</sup>

Een belangrijke ontwikkeling is de beperkte invoering per 2015 van het noodzakelijkheids criterium op het gebied van gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur.<sup>13</sup> Al voor de invoering van de WKR waren er problemen in de afbakening tussen tablet, mobiele telefoon en computer, omdat voor het vrij kunnen verstrekken of vergoeden verschillende percentages zakelijk gebruik waren vereist. Deze problemen zijn weggenomen door het noodzakelijkheids criterium, waarbij de werkgever dergelijke gereedschappen etc. belastingvrij mag verstrekken en vergoeden mits hij deze redelijkerwijs noodzakelijk acht in het kader van de dienstbetrekking en de kosten daarvan voor zijn rekening neemt. Een eventueel privévoordeel voor de werknemer blijft dan onbelast.

### **Aanleiding evaluatie**

Bij invoering van het noodzakelijkheids criterium in het Belastingplan 2015 is in de wet vastgelegd om de doeltreffendheid en effecten hiervan te evalueren, nadat drie jaar binnen een overzichtelijk terrein in de praktijk en in de uitvoering

---

<sup>10</sup> Hoofdstuk 12 van Memorie van Toelichting op Belastingplan 2011, Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 3.

<sup>11</sup> Hoofdstuk 2 van Memorie van Toelichting op de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3.

<sup>12</sup> Hoofdstuk 11 van Memorie van Toelichting op Belastingplan 2015, Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3.

<sup>13</sup> Artikel 31a, tweede lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964.

ervaring is opgedaan met dit nieuwe criterium.<sup>14</sup> Bij de behandeling van Belastingplan 2015 heeft mijn ambtsvoorganger toegezegd de WKR te zullen evalueren.<sup>15</sup> Bij de behandeling van het Belastingplan 2017 heeft uw Kamer de motie De Vries aangenomen. Hierin wordt het kabinet verzocht de evaluatie een jaar eerder uit te voeren dan oorspronkelijk gepland. In het licht hiervan heeft Panteia in 2017 op mijn verzoek de WKR geëvalueerd.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

### **Opzet evaluatie**

In de evaluatie is de werking van de WKR onderzocht in vergelijking met de oude regeling. Dit is gedaan door middel van een representatieve enquête onder werkgevers, interviews met intermediairs, focusgroepsessies met medewerkers van de Belastingdienst en een kwantitatieve analyse van de aangegeven eindheffing. Bij de interviews met intermediairs is gesproken met loonservicebureaus, salarisverwerkers, administratie- en accountantskantoren, koepelorganisatie VNO-NCW en drie brancheorganisaties (NOAB, RB en SRA). In deze opzet zijn de gepercipieerde effecten van de WKR geïnterpreteerd. De evaluatie gaat in op de administratieve lasten, onlogische en complexe zaken, de toereikendheid van de vrije ruimte en de ervaringen met het noodzakelijkheids criterium.

In 2012 is de WKR al tussentijds geëvalueerd en in 2009 is een meting gedaan van de vergoedingen en verstrekkingen en de administratieve lasten. Deze onderzoeken vroegen veel tijd van de respondenten. Dit is, mede met het oog op de hoge kosten van een dergelijk onderzoek, de reden dat er voor de onderhavige evaluatie niet voor een herhaling van de eerdere kwantitatieve onderzoeken is gekozen. Hierdoor is geen kwantitatieve meting uitgevoerd van de administratieve lasten(reductie) van de regeling.

### **Resultaten evaluatie**

In hoofdstuk 5 van het evaluatierapport staat een samenvatting van de resultaten van de evaluatie. Hieronder vat het kabinet de in zijn ogen belangrijkste punten samen.

#### Benutting vrije ruimte

Om een beeld te krijgen van de aard van de vergoedingen en verstrekkingen waarvoor de vrije ruimte wordt benut, zijn de werkgevers gevraagd naar hun gebruik van de vrije ruimte. In de enquête noemen werkgevers het vaakst de

---

<sup>14</sup> Artikel VI van het Belastingplan 2015, Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 2.

<sup>15</sup> Handelingen II 2014/15, nr. 23, p. 23-7-6 en 23-7-31.

kerstpakketten, bedrijfsuitjes, maaltijden, kilometervergoeding boven 19 eurocent, fiets van de zaak en vakbondscontributie als posten die onder de vrije ruimte worden gebracht. Deze voorbeelden zijn overigens niet noodzakelijkerwijs ook de posten met het grootste financiële belang.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

#### Administratieve lasten

Door een meerderheid van de werkgevers wordt geen verschil in tijdsbesteding waargenomen door invoering van de WKR. Zij die wel een verschil merken, geven vooral aan meer tijd kwijt te zijn, met name bij het grootbedrijf. De beoogde administratieve lastenverlichting wordt over het algemeen niet ervaren. De *uit de regelgeving volgende* administratieve lasten nemen wel af als gevolg van de invoering van de WKR, maar doordat vastleggingen op individueel niveau in de praktijk toch nog vaak gedaan worden voor de eigen administratie, dalen de *gepercipieerde* administratieve lasten niet. Ook komt uit de evaluatie het beeld naar voren dat werkgevers door de invoering van de WKR zich meer bewust zijn geworden hoe vergoedingen en verstrekkingen moeten worden geadministreerd. Deze betere administratie kan leiden tot de perceptie dat de WKR tot hogere administratieve lasten leidt, terwijl dit juist een gevolg is van betere naleving. Een positief gevolg van de betere administratie is dat werkgevers en de Belastingdienst meer inzicht hebben gekregen in de vergoedingen en verstrekkingen. Een groot deel van de werkgevers, met name de kleinere, besteedt de financiële en/of loonadministratie uit aan intermediairs. Deze intermediairs ervaren de WKR vooralsnog als moeilijker, omvangrijker en bewerklijker, maar dit kan ook te maken hebben met de recente invoering.

Zowel de intermediairs als de medewerkers van de Belastingdienst spreken uit dat de WKR in essentie een goed idee was, maar dat het in de praktijk te complex is geworden. Dit komt doordat veel administratief bewerkelijke regelingen alsnog in de WKR terecht zijn gekomen. Dat heeft te maken met de overleggen die zijn gevoerd met verschillende partijen en de parlementaire behandeling rondom de invoering, waarbij steeds meer gerichte vrijstellingen zijn toegevoegd en de vrije ruimte is verkleind. Ook wordt de nieuwe regeling als complex ervaren door de vele nieuwe begrippen en de verschillende categorieën waar vergoedingen en verstrekkingen onder kunnen vallen. Toch pleiten intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst nauwelijks voor het afschaffen van de WKR en herinvoering van het oude stelsel. Van medewerkers van de Belastingdienst komt de suggestie om ten behoeve van de eenvoud het aantal gerichte vrijstellingen te verminderen in ruil voor een grotere vrije ruimte.

### Toereikendheid van de vrije ruimte

In het onderzoek wordt op basis van de aangiften loonbelasting over 2015 en 2016 vastgesteld dat 3-4% van de bedrijven eindheffing moet betalen door overschrijding van de vrije ruimte. In de enquête geeft 5% aan de ruimte overschreden te hebben, en weet de helft van de bedrijven niet of zij binnen de vrije ruimte zijn gebleven. De verschillen tussen de sectoren zijn beperkt. Uit de aangiften blijkt dat de sector openbaar bestuur en onderwijs met 7-8% het hoogste percentage werkgevers heeft dat de vrije ruimte overschrijdt. Detailhandel, horeca en overige dienstverlening heeft met 2-3% het laagste percentage werkgevers dat de vrije ruimte overschrijdt. De verschillen naar bedrijfsomvang zijn groter, waarbij 12-13% van de bedrijven met meer dan 50 werknemers eindheffing betaalt en slechts 2-3% van de bedrijven tot en met 5 werknemers. Bij bedrijven met een overschrijding bedraagt die overschrijding gemiddeld 0,4% van de loonsom. Bij de kleinste bedrijven (1-5 werknemers) met een overschrijding ligt die gemiddelde overschrijding iets boven 1%. De verdeling van de overschrijdingen is scheef doordat er uitschieters naar boven zijn. Zo bedraagt de gemiddelde eindheffing in 2016 bij kleine bedrijven € 803, terwijl de mediaan in deze groep € 280 is. Iets minder dan de helft van de bedrijven die in 2015 eindheffing betaalden, betaalde ook in 2016 eindheffing.

Werkgevers, intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst geven aan dat overschrijdingen van de vrije ruimte met name door personeelsfeesten en bedrijfsjubilea worden veroorzaakt.

Uit de enquête blijkt dat 14% van de bedrijven door invoering van de WKR veranderingen heeft doorgevoerd in de vergoedingen en verstrekkingen; bij bedrijven met meer dan 250 werknemers is dat 50%. Dit betrof vaker een inperking dan een uitbreiding, waarbij het afschaffen van de fietsregeling het vaakst is genoemd.

Om het effect van de WKR op de totale afgedragen loonbelasting over vergoedingen en verstrekkingen te analyseren, moet worden gekeken naar de betaalde eindheffingen enerzijds en de afgedragen loonbelasting ter zake van individueel verlonde loonbestanddelen anderzijds. Onder de oude regeling bestonden een aantal eindheffingen die zijn vervangen door de ene eindheffing van de WKR. Het totaalbedrag dat wordt opgehaald met deze eindheffingen is gedaald.<sup>16</sup> Daarnaast kunnen sommige vergoedingen en verstrekkingen die in het

---

<sup>16</sup> Dit is niet in de evaluatie zelf onderzocht, maar blijkt uit de aangiftecijfers die binnen het Ministerie van Financiën beschikbaar zijn. Zie de onderliggende tabel in bijlage I.

oude systeem individueel verloond moesten worden, zoals eindejaarsuitkeringen, bonussen en niet-onderbouwde onkostenvergoedingen, nu onder de vrije ruimte vrijgesteld van loonbelasting blijven, zo lang de vrije ruimte toereikend is en aanwijzing als eindheffingsbestanddeel niet in strijd is met het gebruikelijkheidscriterium. Het budgettaire belang van dit financiële voordeel voor de belastingplichtige is niet becijferd. Het kabinet concludeert op basis van bovenstaande punten dat de WKR over het algemeen financieel voordeliger is voor de werkgever dan het oude systeem.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

In de enquête geeft 6-10% van de bedrijven aan dat ze meer zijn gaan betalen. Van de kleinste bedrijven geeft 2% aan minder te zijn gaan betalen, terwijl dit van de grootste bedrijven 19% is. Met name de grote bedrijven lijken dus meer financiële ruimte te hebben gekregen, terwijl grote bedrijven vaker dan kleine bedrijven eindheffing betalen.

Op basis van het lage percentage bedrijven dat de vrije ruimte overschrijdt, concludeert het kabinet dat de verhouding met de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen voor het overgrote deel voldoet. De afgedragen loonbelasting voor vergoedingen en verstrekkingen is per saldo eerder afgenomen dan toegenomen, hoewel dit per bedrijf verschilt.

#### Noodzakelijkheids criterium

De in het onderzoek geuite meningen over het noodzakelijkheids criterium zijn verdeeld. Bij de kleinste bedrijven is slechts 19% bekend met het criterium en vindt ruim de helft van deze bedrijven dat de uitvoering van de WKR hierdoor moeilijker is geworden. Bij de grotere bedrijven zijn aanzienlijk meer bedrijven bekend met het noodzakelijkheids criterium en merkt twee derde hiervan juist geen verschil in de uitvoering. Veruit de meeste werkgevers die het criterium kennen voelen zich zeker over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium. Intermediairs zijn enthousiast over het noodzakelijkheids criterium en vinden het een vereenvoudiging. Belastinginspecteurs ook, maar zij geven wel aan dat ze erg afhankelijk zijn van het verhaal van de werkgever en dat de grenzen daarmee opgezocht worden. Het probleem van grijze gebieden wordt ook door een aantal werkgevers genoemd.

Over het algemeen heeft de invoering van het noodzakelijkheids criterium weinig effect gehad. De administratieve lasten zijn er niet merkbaar door verminderd en er is geen effect waargenomen op het aantal vergoedingen en verstrekkingen, de

af te dragen loonbelasting of de hoeveelheid overleg tussen inhoudingsplichtigen en inspecteurs.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

Van de werkgevers die bekend zijn met het noodzakelijkheids criterium (22% van het totaal), geeft ruim 70% aan geen uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium naar andere vergoedingen en verstrekkingen te wensen. Ook de intermediairs uiten over het algemeen niet de wens om iets te wijzigen. Wel wordt aangegeven dat het rechtvaardig zou zijn als zaken die min of meer wettelijk verplicht zijn, zoals de Verklaring Omtrent Gedrag, onder het noodzakelijkheids criterium belastingvrij vergoed zouden kunnen worden. Ook zou er volgens intermediairs meer duidelijkheid moeten komen hoe enerzijds de Belastingdienst, die de bewijslast draagt, de afwezigheid van noodzakelijkheid aan kan tonen en hoe anderzijds de werkgever noodzakelijkheid aan zou kunnen tonen. Tot slot is als knelpunt naar voren gekomen dat niet altijd duidelijk is of eigen bijdragen van de werknemer voor een verstrekking strijdig zijn met het als noodzakelijk aanmerken van een verstrekking.

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

#### Knelpunten en mogelijke oplossingen

In de enquête heeft 80% van de werkgevers geen knelpunten kunnen noemen. De knelpunten die wel werden genoemd, hebben deels te maken met het feit dat bepaalde aspecten tot financieel nadeel leiden. Zo vragen werkgevers om vergroting van de vrije ruimte en verlaging van het tarief van de eindheffing. De werkgevers hebben verder vooral moeite met de complexiteit van de regeling en de onverminderd hoge administratieve lasten. Enkelen pleiten ervoor om terug te gaan naar de oude regeling. Verder ervaren werkgevers het onderscheid in behandeling tussen bijvoorbeeld parkeerplaatsen op en buiten de werkplek als onlogisch.

De door de intermediairs gesuggereerde verbeteringen vallen uiteen in de volgende categorieën:

- suggesties met betrekking tot het werkplekcriterium, namelijk schrappen dan wel uitbreiden;
- suggesties om meer kosten gericht vrij te stellen (bijvoorbeeld de Verklaring Omtrent Gedrag, bestuurdersaansprakelijkheidsverzekeringen, kosten personeelsfonds);
- suggesties tot wijziging van de maaltijdregeling, gericht op het vereenvoudigen van de uitvoering;



- suggesties tot introductie van de mogelijkheid om onbenutte vrije ruimte over te boeken naar volgende jaren.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

Voorstellen van de intermediairs om bepaalde kosten gericht vrij te stellen worden gesteund door sommige medewerkers van de Belastingdienst, maar anderen pleiten juist voor vermindering van het aantal gerichte vrijstellingen en vergroting van de vrije ruimte. Verder noemen medewerkers van de Belastingdienst het moeten aanwijzen van vergoedingen voor het toepassen van gerichte vrijstellingen als knelpunt en stellen zij voor om voor personeelsleningen weer een normrente vast te stellen. Dit werd ook door de intermediairs als knelpunt aangegeven.

### **Kabinetsreactie**

#### Benutting vrije ruimte

Vanuit de evaluatie krijgt het kabinet het beeld dat de werkgevers proberen zo veel mogelijk de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen te benutten, alvorens een vergoeding of verstreking onder de vrije ruimte te brengen. Het is mogelijk dat dit bijdraagt aan de ervaren complexiteit van de regeling.

#### Administratieve lasten

Het kabinet betreurt het dat betrokkenen geen administratieve lastenverlichting ervaren en dat de regeling nog steeds als complex wordt gezien. Het deelt tegelijkertijd de conclusie van het onderzoek dat werkgevers op dit moment gebaat zijn bij zoveel mogelijk rust rond de WKR en dat er dus hooguit ruimte is voor kleine aanpassingen. Het kabinet ziet kansen om met kleine aanpassingen de WKR op enkele punten te vereenvoudigen. Enkele mogelijkheden hiertoe worden verderop in deze brief genoemd.

#### Toereikendheid van de vrije ruimte

Op basis van de onderzoeksresultaten, waaruit blijkt dat vanuit de meeste werkgevers geen eindheffing WKR hoeven te betalen, ziet het kabinet geen aanleiding om de regeling budgettair te verruimen. Dat betekent dat een eventuele toename van de gerichte vrijstellingen zal moeten worden gecompenseerd met een verkleining van de vrije ruimte. In dat geval gaan sommige werkgevers erop vooruit en andere erop achteruit. Het onderzoeksrapport stelt dan ook: "De bereidheid om meer gerichte vrijstellingen te hanteren tegen een kleinere vrije ruimte hangt sterk af van de gerichte vrijstelling waar het om gaat en met welk percentage de vrije ruimte wordt ingeperkt. Dat kan voor elk bedrijf verschillen." Daarnaast leiden extra gerichte

vrijstellingen tot hogere administratieve lasten. Het kabinet concludeert dan ook dat het zeer terughoudend moet omgaan met verzoeken tot uitbreiding van het aantal gerichte vrijstellingen.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

#### Noodzakelijkheids criterium

Het kabinet concludeert dat het noodzakelijkheids criterium naar behoren werkt binnen het terrein waar het op dit moment van toepassing is en ziet in deze evaluatie geen reden om de toepassing te verbreden.

#### Knelpunten en mogelijke oplossingen

Een punt dat vaak naar voren komt bij de inventarisatie van knelpunten is de nihilwaardering voor bepaalde verstrekkingen op de werkplek, vanwege het onderscheid dat hierdoor bestaat met vergelijkbare verstrekkingen buiten de werkplek. Deze nihilwaardering is ingevoerd vanwege de onmogelijkheid om de waarde in het economische verkeer van de verstrekkingen op de werkplek vast te stellen. Zonder deze nihilwaardering zou een groot aantal voorzieningen op de werkplek door de werkgever (forfaitair) gewaardeerd moeten worden om zodoende vast te stellen welk bedrag ten laste van de vrije ruimte gebracht moet worden dan wel individueel verloond zou moeten worden. Het schrappen van de nihilwaardering op de werkplek zou dus een zware administratieve lastenverzwaring betekenen. Het als onlogisch ervaren onderscheid tussen vergoedingen op en buiten de werkplek zou ook opgelost kunnen worden door bepaalde verstrekkingen die op de werkplek zijn vrijgesteld eveneens buiten de werkplek gericht vrij te stellen. Parkeerplaatsen en personeelsfeesten worden in dit kader genoemd. Gegeven de budgettaire neutraliteit zou dit tot een beperking van de vrije ruimte leiden. Het kabinet acht wijzigingen op dit gebied dan ook niet wenselijk.

Verder valt op dat sommige suggesties, zoals het invoeren van meerdere forfaitaire bedragen voor maaltijden en het jaarlijks doorschuiven van ongebruikte vrije ruimte, de regeling complexer maken, nog afgezien van mogelijke budgettaire consequenties.

Er zijn echter ook oplossingen voor concrete knelpunten binnen de WKR zonder deze nadelen:

- regelen dat vergoedingen en verstrekkingen waarvoor een gerichte vrijstelling geldt, niet langer hoeven te worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Het aanwijzen hiervan is op dit moment

verplicht, maar lijkt enkel onnodige administratieve lasten met zich mee te brengen;

- toestaan dat de werkgever het loonvoordeel uit de verstrekking van maaltijden door middel van een steekproef vaststelt. Dit vermindert administratieve lasten, doordat niet continu elke verstrekking van een maaltijd bijgehouden hoeft te worden;
- herinvoeren van de normrente om het voordeel bij de personeelslening te kunnen berekenen. Op dit moment moet de werkgever de marktrente bijhouden wanneer hij een personeelslening verstrekt. Voor de werkgever is het eenvoudiger als er een normrente wordt vastgelegd waar hij zich op kan baseren;
- bieden van meer duidelijkheid in het Handboek Loonheffingen op het gebied van de eigen bijdragen van werknemers in relatie tot het noodzakelijkheids criterium.

**Directie Algemene Fiscale  
Politiek**

**Ons kenmerk**  
2018-0000033393

### **Vervolg**

In de komende periode zal ik in overleg treden met het bedrijfsleven om na te gaan voor welke aanpassingen in de WKR draagvlak bestaat. De meest kansrijke opties zal ik uitwerken in wet- en regelgeving en in de communicatie richting betrokkenen.

Hoogachtend,

de Staatssecretaris van Financiën

Menno Snel

## BIJLAGE I – EINDHEFFINGEN

**Tabel 1. Totale opbrengst eindheffingen met betrekking tot vergoedingen en verstrekkingen 2008-2016**

Eindheffing	<i>in miljoenen euro</i>								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Bezwaarlijk te individualiseren loon	45	37	50	46	78	93	120	0	-
Loon met een bestemmingskarakter <sup>17</sup>	27	22	18	33	15	18	14	0	-
Geschenken in natura	46	43	59	52	49	41	29	0	-
Bovenmatige kostenvergoedingen en verstrekkingen	32	32	24	24	25	20	18	0	-
Werkkostenregeling <sup>18</sup>	-	-	-	6	11	21	29	115	137
<b>Totaal</b>	<b>151</b>	<b>134</b>	<b>151</b>	<b>161</b>	<b>178</b>	<b>193</b>	<b>210</b>	<b>115</b>	<b>137</b>

### Toelichting eindheffingen

Met de invoering van de WKR zijn vier categorieën eindheffingen vervallen. Het gaat om de volgende categorieën:

#### 1. Bezwaarlijk te individualiseren loon

Het gaat hierbij onder andere om de volgende vormen van loon: bepaalde verkeersboetes, bepaalde maaltijden, bepaalde regelingen die verband houden met ziektekosten, geschenken, bepaalde verstrekkingen en vergoedingen op het gebied van vervoer en huisvesting en het bovenmatige deel van de vergoeding van extraterritoriale kosten. Voor deze soorten van loon golden bepaalde maximum normbedragen. Op deze vormen van loon was het tabeltarief van toepassing.

#### 2. Loon met een bestemmingskarakter

Het gaat hierbij om de volgende vergoedingen en verstrekkingen: bepaalde kosten die de werknemer maakt bij bedrijfsverplaatsingen, vergoedingen van parkeer-, veer- en tolgelden, vergoedingen bij diefstal en vergoeding van schade die niet gewoonlijk wordt verzekerd. Daarnaast gaat het om toeslagen in het kader van de Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940-1945 en van de Wet uitkeringen burgeroorlogsslachtoffers 1940-1945. Deze toeslagen worden momenteel belast als loon uit vroegere dienstbetrekking. Op loon met een bestemmingskarakter was het enkelvoudige tarief van toepassing.

<sup>17</sup> Een deel van wat onder deze eindheffing viel is omgezet in belast loon uit vroegere dienstbetrekking.

<sup>18</sup> De eerste maand van het jaar is toegerekend aan het vorige jaar, gezien de vertraging in de aangifte. De genoemde bedragen voor 2015 en 2016 zijn exclusief respectievelijk € 57,4 miljoen en € 58,8 miljoen grondslag werkgeversdeel van de premie voor de Ziektekostenverzekering van de krijgsmacht. Zie voor het feit dat deze premie onder de WKR valt onder andere Kamerstukken II 2014/15, 34 000 X, nr. 65, p.6-7.

### 3. Geschenken in natura

Voor geschenken met een waarde van maximaal € 70 gold een eindheffing van 20%.

### 4. Bovenmatige kostenvergoedingen en verstrekkingen

Op het bovenmatige deel van kostenvergoedingen en verstrekkingen tot een maximumbedrag van € 200 per maand per werknemer was het tabeltarief van toepassing.

Met de invoering van de WKR is er één nieuwe eindheffing geïntroduceerd. Dit betreft een eindheffing van 80% over de waarde van de vergoedingen en verstrekkingen waarmee de vrije ruimte overschreden wordt.