

Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/618M, Staatscourant 12 juli 2011, nr. 12463

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 29 november 2010, nr. DGB2010/5419M. De wijzigingen betreffen:

- *het onderscheid tussen communicatiemiddelen en computers e.d. (onderdelen 3.8.2 en 4.8.2);*
- *een verbetering in een voorbeeld (onderdeel 4.3); en*
- *het opnemen van een praktische handreiking voor de vraag wanneer een geschenk geen loon is (onderdeel 4.9).*

1. Inleiding

Naar aanleiding van vragen aan de Belastingdienst zijn de afgelopen jaren standpunten ingenomen over de fiscale duiding van arbeidsvoorwaarden. De vraag daarbij was, of er al dan niet sprake was van (belast) loon uit dienstbetrekking of mogelijke (gedeeltelijk) vrije vergoeding of verstrekking. De ingenomen standpunten zijn opgenomen in dit besluit.

Dit besluit betreft beleid inzake de loonheffingen. Naast dit besluit hebben werkgevers de beschikking over het Handboek loonheffingen en bijbehorende berichten op www.belastingdienst.nl. Dit is echter algemeen voorlichtingsmateriaal. Dat biedt niet precies dezelfde rechtszekerheid als een beleidsbesluit. Dit acht ik ongewenst voor werkgevers als zij bij het nakomen van hun inhoudingsplicht in redelijkheid afgaan op het Handboek loonheffingen en bijbehorende berichten. Dat speelt met name bij standpunten die niet letterlijk zijn overgenomen uit de jurisprudentie of andere rechtsbronnen. Daarom volgt de Belastingdienst in zo'n geval de handelwijze van de werkgever. Dit is alleen anders als de verstrekte informatie zo duidelijk onjuist is dat de werkgever dat in redelijkheid moest beseffen.

Dit besluit vervangt het besluit van 29 november 2010, nr. DGB2010/5419M. De wijzigingen betreffen:

- het onderscheid tussen communicatiemiddelen en computers e.d. (onderdelen 3.8.2 en 4.8.2);
- een verbetering in een voorbeeld (onderdeel 4.3); en
- de vraag wanneer een geschenk geen loon is (onderdeel 4.9).

Onderdeel 2 gaat in op loon en vrijgesteld loon, niet zijnde (vrije) vergoedingen en verstrekkingen.

De onderdelen 3 en 4 betreffen vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de dienstbetrekking. Onderdeel 3 beschrijft de situatie als de werkgever in 2011, 2012 of 2013 kiest voor toepassing van de oude regeling en geen gebruik maakt van de werkkostenregeling.

Onderdeel 4 gaat in op de werkkostenregeling. De onderdelen 3 en 4 hebben dezelfde indeling in paragrafen. Dit vergemakkelijkt een vergelijking van de situaties met en zonder de werkkostenregeling.

Onderdeel 5 verduidelijkt de gevolgen van het terugbetalen van (vrije) vergoedingen en verstrekkingen. In het bijzonder gaat dat onderdeel in op het vergoeden van studiekosten en de terugbetaling van een studiekostenvergoeding.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

IB	inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen
loonheffing	loonbelasting/premie volksverzekeringen
loonheffingen	loonheffing, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet
URLB 2001	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001
URLB 2011	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011
vrije ruimte	1,4% van het loon, zoals bedoeld in artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB
werkgever	inhoudingsplichtige voor de loonheffingen
Wet LB	Wet op de loonbelasting 1964
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen
WKR	Werkkostenregeling

2. Loon en vrijgesteld loon

2.1. Postuum loon

Loonheffingen

Loon van een overleden werknemer dat door de erfgenamen wordt genoten, vormt voor hen loon uit vroegere dienstbetrekking van een ander (zie artikel 2, eerste lid, van de Wet LB en het Handboek loonheffingen). Dit kan tot praktische problemen leiden. Om aan deze problemen tegemoet te komen, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inhoudingsplichtige postuum loon kan aanmerken als loon van de overledene. Op dit loon dient de tabel te worden toegepast die geldt op het tijdstip dat het loon wordt genoten. Over dit loon zijn geen premies werknemersverzekeringen en is geen inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd.

Deze goedkeuring is niet van toepassing als een niet-natuurlijke persoon postuum loon geniet. Als een niet-natuurlijke persoon geniet is, is immers geen loonheffing verschuldigd.

IB en bijdrage-inkomen Zorgverzekeringswet

Postuum uitbetaald loon wordt in beginsel bij de erven belast. In dat geval behoort het postume loon tot het bijdrage-inkomen voor de Zorgverzekeringswet. De ingehouden loonheffing kan ieder van de erven voor zijn eigen aandeel met zijn aanslag IB verrekenen. In het verlengde van de goedkeuring voor de loonheffing keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Als de inhoudingsplichtige bij de inhouding op het postuum uitbetaalde loon de voor de loonheffing geldende goedkeuring heeft toegepast, kunnen de erven dit postuum uitbetaalde loon ook voor de heffing van de IB beschouwen als inkomsten van de overledene.

Niet alle erfgenamen hoeven zich op deze goedkeuring te beroepen. Iedere erfgenaam kan voor zichzelf kiezen voor toepassing van het wettelijke regime dan wel voor deze goedkeuring. De keuze kan uiterlijk op het moment van aangifte plaatsvinden.

Een erfgenaam kan ook een beroep op deze goedkeuring doen als hij het postuum loon in een ander jaar geniet dan in het jaar van overlijden. In dat geval is het echter niet toegestaan op naam van de overledene een aangiftebiljet IB in te dienen dan wel een aanslag IB op te leggen. De ingehouden loonheffing is dan eindheffing.

2.2. Rentevoordeel personeelslening in verband met de eigen woning

De goedkeuring uit het besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/0078M, is met ingang van 1 januari 2011 gecodificeerd in artikel 3.10 van de URLB 2011. Deze bepaling is evenwel niet van toepassing als de werkgever in 2011, 2012 of 2013 kiest voor toepassing van de oude regeling en geen gebruik maakt van de werkkostenregeling. Daarom keur ik voor die gevallen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de hiervoor bedoelde werkgever het bepaalde in artikel 3.10, eerste en tweede lid, van de URLB 2011, toepast op de in die bepaling vermelde rente- en kostenvoordelen.

2.3. Aanspraken op overlijdensuitkeringen

Bepaalde overlijdensuitkeringen (en dergelijke verstrekkingen) zijn vrijgesteld tot ten hoogste driemaal het loon over een maand. Ook de aanspraken op die uitkeringen zijn vrijgesteld (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel *m*, van de Wet LB).

De vrijstelling van de aanspraak sluit aan bij de maximale vrijstelling van de uitkering. Vóór 1990 was er een duidelijke "indien"-vrijstelling. Onder de huidige wettekst geldt een vrijstelling van de aanspraak voor zover de aanspraak de grens van drie maandlonen niet overschrijft. Dit betekent dat het recht op toepassing van de wettelijke vrijstelling voor het gedeelte van drie maandlonen ook blijft bestaan als sprake is van een bovenmatige aanspraak. Dit is een aanspraak op een uitkering ter grootte van meer dan drie maandlonen. Voor de IB kan de waarde van de bovenmatige aanspraak bij de desbetreffende werknemer deel gaan uitmaken van zijn inkomen uit sparen en beleggen (box 3).

Er is een mogelijkheid om bovenmatige aanspraken via een aanwijzing vrij te stellen (zie artikel 3.2, onderdeel *c*, van de URLB 2011). Ik ben hiertoe bereid in zeer bijzondere gevallen. Hierbij stel ik als voorwaarde dat de verzoeker laat blijken dat de waarde van de aanspraak niet in redelijkheid kan worden vastgesteld. Dit kan bijvoorbeeld aan de hand van een verklaring van (een) verzekeraar(s) waarin staat dat de desbetreffende overlijdensuitkeringen niet verzekeraar zijn in verband met de onmogelijkheid een premie te

berekenen.

Oude aanspraken

Met betrekking tot bepaalde aanspraken bevatte het besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/0078M, een overgangsmaatregel. Deze overgangsmaatregel is inmiddels door tijdsverloop uitgewerkt.

2.4. Diensttijd vrijstelling

Een werkgever kan zijn werknemers na het bereiken van een diensttijd van 25 of 40 jaar een vrijgestelde uitkering of verstrekking geven (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de Wet LB; de zogenoemde diensttijd vrijstelling). Bij de toepassing van de diensttijd vrijstelling geldt het volgende:

- Voor de toepassing van de diensttijd vrijstelling is niet van belang of ooit gebruik is gemaakt van de jubileumvrijstelling, die tot 1 mei 1994 van toepassing kon zijn.
- Bij een diensttijd van ten minste 40 jaar kan ook gebruik worden gemaakt van de vrijstelling na het bereiken van een diensttijd van ten minste 25 jaar als deze vrijstelling nog niet eerder is gebruikt. Het is niet zo dat deze vrijstelling na het bereiken van een diensttijd van ten minste 40 jaar vervalft.
- De diensttijd vrijstelling heeft betrekking op loon dat eenmalig wordt toegekend. Dit betekent dat de vrijstelling niet van toepassing kan zijn op vakantiegeld en evenmin op andere loonbestanddelen met een min of meer periodiek karakter.

2.5. Gebruikelijk loon en auto van de zaak

De zogenoemde gebruikelijkloonregeling van artikel 12a van de Wet LB sluit aan bij het loonbegrip in de Wet LB.

Dit loonbegrip omvat ook eindheffingsbestanddelen. Deze hebben echter alleen gevolgen voor de gebruikelijkloonregeling als ze individualiseerbaar zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval bij spaarloon.

Sinds 1 januari 2006 behoort het privégebruik van een auto (hierna: pga) onder omstandigheden tot het loon voor de loonheffing (zie artikel 13bis van de Wet LB) en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Dat pga behoort niet tot het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen (zie artikel 16, eerste lid, onderdeel c, van de Wfsv). Dit geldt ook voor het gebruikelijk loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen. Het gevolg hiervan is dat een eventuele bijtelling op grond van de gebruikelijkloonregeling gelijk uitwerkt bij aanwezigheid van pga. Dit blijkt uit het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Een werknemer valt onder de gebruikelijkloonregeling en geniet feitelijk alleen pga op grond van artikel 13bis van de Wet LB tot een bedrag van € 19.000. Aannemelijk is dat voor hem een loon inclusief pga van € 40.000 gebruikelijk is.

Uitwerking

€ 19.000	bijtelling privégebruik auto
€ 21.000 +	fictief loon o.g.v. artikel 12a van de Wet LB
€ 40.000	loon voor de loonheffing
€ 19.000 –	uitzondering van de bijtelling (artikel 16, eerste lid, onderdeel c Wfsv)
€ 21.000	loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen

3. Vergoedingen en verstrekkingen (oud regime)

Dit onderdeel is van toepassing voor werkgevers die geen gebruik maken van de werkkostenregeling (zie daarvoor onderdeel 4).

De fiscale behandeling van vergoedingen en verstrekkingen is in de Wet LB (tekst 2010) zoveel mogelijk gelijk. Dit is in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever. De tekst van artikel 17, aanhef en onderdeel *a*, van de Wet LB (tekst 2010), is hiertoe afgestemd op de tekst met betrekking tot vrije vergoedingen in artikel 15, aanhef en onderdeel *a*, van de Wet LB (tekst 2010). De in deze bepalingen opgenomen begrippen hebben dezelfde betekenis. Tenzij anders aangegeven, geldt wat in dit onderdeel voor vergoedingen is vermeld ook voor verstrekkingen.

Ik merk op, dat de beoordeling van een vrije vergoeding in beginsel per kalenderjaar plaatsvindt. Een vrije vergoeding van kosten in een voorgaand jaar is naar mijn oordeel wel mogelijk als de werknemer in dat voorgaande jaar al een onvoorwaardelijk recht op die kostenvergoeding had. Als het recht op zo'n vergoeding afhankelijk was van een keuze van de werknemer (zoals bijvoorbeeld bij een cafetariasysteem) moet deze zijn keuze dus gemaakt hebben in het jaar waarin hij de kosten maakt.

3.1. Vergelijkingscriterium

Bij sommige uitgaven met een gemengd karakter van de werknemer kan een werkgever het eventuele recht op een vrije vergoeding bepalen aan de hand van het zogenoemde vergelijkingscriterium. Een vergoeding voor dergelijke uitgaven is vrij voor zover de uitgaven niet zouden zijn gedaan door voldoende vergelijkbare personen. Dit zijn personen die niet een zodanige dienstbetrekking als deze werknemer vervullen, maar overigens vergelijkbaar zijn wat betreft inkomen, vermogen, leeftijd, maatschappelijke positie en gezinsomstandigheden.

Voorbeeld

Een werknemer krijgt andere werkzaamheden waarbij het bezit van een rijbewijs E vereist is. De werkgever is bereid de les- en examengelden te vergoeden. In zo'n geval behoort de vergoeding tot de vrije vergoedingen voor zover de kosten uitgaan boven de uitgaven van personen die voldoende vergelijkbaar zijn.

3.2. Rangorde

In het algemeen geldt als uitgangspunt dat een specifieke regeling voorgaat op een algemene regeling, tenzij uit de wet, de wetsgeschiedenis, het doel en de strekking van de desbetreffende regeling of de jurisprudentie iets anders blijkt. In dit verband is duidelijkheidshalve in artikel 22, eerste lid, van de URLB 2001, bepaald dat een verstrekking steeds voor het bijbehorende normbedrag in de heffing wordt betrokken als die verstrekking vanaf

een bepaald bedrag tot de vrije verstrekkingen behoort. Dit betekent bijvoorbeeld dat de regeling voor maaltijden in bedrijfskantines (zie artikel 55 van de URLB 2001) niet kan samenlopen met de regeling voor producten uit eigen bedrijf (zie artikel 41 van de URLB 2001).

3.3. Vaste vrije vergoedingen en normvergoedingen

3.3.1. Vergoeding conform Reisbesluit binnenland en Reisbesluit buitenland

De vergoedingen van rijksambtenaren op dienstreis zijn geregeld in onder meer het Reisbesluit binnenland en het Reisbesluit buitenland (hierna: de Reisbesluiten). Deze vergoedingen zijn, zoals blijkt uit de toelichtingen op de Reisbesluiten, in het algemeen vrije vergoedingen voor de loonheffingen. Een werkgever kan de vergoedingregels van de Reisbesluiten integraal toepassen voor een kostenvergoeding aan andere werknemers, mits deze werknemers vanuit kostenoogpunt bezien in gelijke omstandigheden verkeren als ambtenaren op dienstreis. In dat geval kan de werkgever de vergoeding, met inachtneming van de toelichtingen op de Reisbesluiten, voor de loonheffingen onbelast toekennen. De werkgever kan desgewenst afstemmen met de competente inspecteur van de Belastingdienst of sprake is van voldoende gelijke gevallen.

3.3.2. Kostenvergoeding vrijwillige brandweer

In het verleden heeft overleg plaatsgevonden met de Directie Brandweer van het Ministerie van Binnenlandse Zaken met betrekking tot de mogelijkheid leden van de vrijwillige brandweer een vrije vergoeding te verstrekken. In het kader van dit overleg heeft de Directie Brandweer gegevens overgelegd met betrekking tot het kostenpatroon van de leden van de vrijwillige brandweer. Als gevolg hiervan geldt de volgende regeling.

Het is mogelijk een vrije vergoeding te verstrekken van € 136 per jaar voor vaste kosten en € 2 per activiteit voor de variabele kosten. Ik wijs er met nadruk op dat de regeling uitsluitend ziet op afzonderlijk, naast het loon, te verstrekken vergoedingen en niet ziet op een aftrekpost in de aangifte IB.

Onder de activiteiten waarvoor de vrije variabele vergoeding kan worden verstrekt, versta ik uitrukken, oefen-, les- en cursusavonden, vergaderingen en congressen.

De vergoedingen worden geacht onder meer de volgende vaste en variabele kosten te dekken:

- extra kosten van elektriciteit, verwarming;
- extra telefoonkosten;
- kosten voor studiemateriaal;
- kosten in verband met het bijwonen van recepties, korps- en verenigingsavonden en dergelijke;
- autokosten in verband met uitrukken, cursussen enzovoorts;
- kosten van reiniging en vervanging van kleding.

Autokosten worden gedekt met het variabele deel van de vergoeding.

Als de totale variabele kosten op jaarbasis hoger zijn dan de totale variabele kostenvergoeding is er in beginsel ruimte voor een hogere belastingvrije vergoeding. De variabele kosten mogen in dat geval op declaratiebasis worden vergoed. Uiteraard moet bij de autokosten en eventuele andere reiskosten rekening worden gehouden met de regeling voor reiskosten en met het maximumbedrag per kilometer.

3.3.3. Vaste vergoeding en intermediaire kosten

Intermediaire kosten zijn uitgaven die de werknemer niet voor zichzelf doet maar namens de werkgever en voor diens rekening. Een vergoeding van intermediaire kosten is hierom geen voordeel uit dienstbetrekking en dus geen loon voor de loonheffingen. Van loon kan wel sprake zijn als de werkgever de werknemer meer vergoedt dan het precieze bedrag van de uitgaven.

Voor kosten van de werknemer bestaat een wettelijke mogelijkheid van een vaste vergoeding. Die mogelijkheid ligt besloten in de woorden 'voor zover zij geacht kunnen worden te strekken tot', in artikel 15, onderdeel a, van de Wet LB (tekst 2010). Deze wettelijke mogelijkheid is er niet voor vergoedingen van intermediaire kosten. In de praktijk is echter gebleken dat werkgevers daar wel behoefte aan hebben. Uit een oogpunt van eenvoud en doelmatigheid keur ik hierom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat een vaste vergoeding van intermediaire kosten plaatsvindt alsof sprake is van een vaste vergoeding van kosten van de werknemer.

Toelichting

Deze goedkeuring houdt het volgende in:

- De werkgever kan het bedrag van de intermediaire kosten aannemelijk maken.
- Hij specificeert de intermediaire kosten per kostenpost naar aard en veronderstelde omvang.
- Hij onderbouwt de vergoeding, als de inspecteur dat vraagt, met een steekproefsgewijs onderzoek van de werkelijk gemaakte kosten.
- Een aanvullende vergoeding is alleen mogelijk als de werkgever aannemelijk kan maken in hoeverre de werkelijke uitgaven hoger zijn dan het desbetreffende bedrag van de vaste vergoeding.

Intermediaire kosten kunnen leiden tot een bevoordeling van een of meer werknemers. Dit is bijvoorbeeld het geval als een werknemer in opdracht van de werkgever cadeaubonnen koopt voor het personeel. Deze goedkeuring heeft geen gevolgen voor de belastbaarheid van de verstrekking van zulke voordelen aan het personeel.

3.4. Vergoeding en verstrekking van kleding

Als een werkgever zijn werknemer kleding verstrekt ten behoeve van de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, is het volgende onderscheid van belang:

- *Werkkleding*
Dit betreft kleding die naar haar aard werkkleding is en kleding die door middel van een of meer zogenoemde logo's werkkleding is (zie artikel 15a, eerste lid, aanhef en onderdeel *b*, en artikel 17 van de Wet LB (tekst 2010), en artikel 24 van de URLB 2001). De werkgever kan dergelijke kleding vrij vergoeden of verstrekken.
- *Kleding als ARBO-verstrekking*
Dit betreft kleding met bijzondere eigenschappen, zoals isolerende of beschermende kleding, die in redelijkheid deel uit kan maken van een ARBO-plan en die overwegend tijdens werktijd wordt gedragen. De werkgever kan dergelijke kleding onder omstandigheden vrij vergoeden of verstrekken (zie paragraaf 3.7 van dit besluit).
- *Kleding op de werkplek*
Dit betreft kleding die de werkgever verstrekt en die blijft op een arbeidsplaats buiten de woning van de werknemer. De werkgever kan dergelijke kleding vrij verstrekken (zie artikel 56 van de URLB 2001).
- *Kleding als product uit eigen bedrijf*
Voor andere kleding dan werkkleding, kleding als ARBO-verstrekking en kleding op de werkplek, geldt het volgende. Als de kleding een zogenoemd product uit eigen bedrijf is, kan de werkgever de kleding onder voorwaarden gedeeltelijk vrij vergoeden of verstrekken (zie artikel 41 van de URLB 2001 en paragraaf 3.6 van dit besluit).
- *Overige kleding*
Voor overige - gewone - kleding geldt dat de werkgever deze niet vrij kan vergoeden of verstrekken. Hierbij is niet van belang of de werknemer al dan niet verplicht is om de kleding tijdens zijn werkzaamheden te dragen. Dit standpunt is in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever blijkens de wetsgeschiedenis van artikel 15a, eerste lid, aanhef en onderdeel *b*, en artikel 17 van de Wet LB (tekst 2010), en artikel 24 van de URLB 2001. Dergelijke kleding behoort in het algemeen naar de waarde in het economische verkeer tot het loon (zie het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 2008, nr. 42.248, LJN BF3806).

3.5. Maaltijden, inwoning en dergelijke

3.5.1. Maaltijden, inwoning en kleding meewerkende kinderen

Voor kinderen die werkzaam zijn in het bedrijf van hun ouders (hierna: meewerkende kinderen) geldt het volgende. Maaltijden, inwoning of kleding maken deel uit van het loon van meewerkende kinderen als hiermee bij de vaststelling van het loon rekening is gehouden. Ook als dergelijke verstrekkingen niet uitdrukkelijk zijn overeengekomen, kunnen deze tot het loon behoren. Dit is naar mijn oordeel het geval als het loon dat wel uitdrukkelijk is overeengekomen in belangrijke mate lager is dan wat gebruikelijk is. Dit laat uiteraard onverlet dat de ouder zijn kind ook geld of goederen kan schenken buiten enig verband met de arbeid van het meewerkend kind. Hierbij zal voor de loonheffingen van het kind hetzelfde standpunt moeten worden ingenomen als voor de winstberekening van de ouder.

Als maaltijden, inwoning of kleding tot het loon van meewerkende kinderen behoren, dienen deze verstrekkingen voor de loonheffingen in beginsel in aanmerking te worden genomen naar de waarde in het

economische verkeer. Op maaltijden van de meewerkende kinderen is in het algemeen geen bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing. Voor de maaltijden zal doorgaans geen sprake zijn van situaties als bedoeld in artikel 55 van de URLB 2001 (maaltijden in bedrijfskantines). Wat betreft de inwoning is het bepaalde in artikel 35, tweede lid, van de URLB 2001 in deze gevallen in het algemeen niet van toepassing. Dat voorschrift geldt namelijk als de inwoning ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking is. Bij de meewerkende kinderen gaat het in het algemeen om een permanente vorm van huisvesting die op zichzelf geen verband houdt met de dienstbetrekking.

Uit een oogpunt van eenvoud en doelmatigheid ontmoet het geen bezwaar als van het volgende wordt uitgegaan.

- *Maaltijden*
De waarde van maaltijden die aan meewerkende kinderen in de woning van hun ouders worden verstrekt mag worden vastgesteld overeenkomstig de regeling voor maaltijden in bedrijfskantines (zie artikel 55 van de URLB 2001).
- *Inwoning*
De waarde van inwoning mag per meewerkend kind worden gesteld op 15% van de huur dan wel de huurwaarde van de woning. Deze huurwaarde wordt bepaald op de voet van artikel 3.19, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Uiteraard laat het voorgaande de wettelijke mogelijkheden onverlet. Voor zover geen bijzonder waarderingsvoorschrift geldt kunnen de werknemer en de werkgever bijvoorbeeld aannemelijk maken dat de waarde in het economische verkeer van de maaltijden of de inwoning lager is dan de in deze paragraaf bedoelde bedragen.

3.5.2. Consumpties tijdens werktijd

De werkgever kan consumpties tijdens de werktijd van de werknemer vrij vergoeden of verstrekken als die consumpties geen deel uitmaken van een maaltijd (zie artikel 15a, eerste lid, onderdeel a, en artikel 17 van de Wet LB (tekst 2010)). Hetzelfde geldt voor consumpties tijdens de lunchtijd (of een koffiepauze) van de werknemer. Hierbij geldt als voorwaarde dat de werknemer dergelijke consumpties ook tijdens de werktijd kan nuttigen.

Als de consumpties een maaltijd vormen samen met andere consumpties die de werkgever geheel of gedeeltelijk vergoedt of verstrekt, is daarop de regeling voor maaltijden van toepassing. Afhankelijk van de concrete situatie kan daarbij sprake zijn van vrije vergoedingen of verstrekkingen of van vergoedingen of verstrekkingen die geheel of gedeeltelijk tot het loon behoren (zie onder meer artikel 15a, eerste lid, onderdeel ab, van de Wet LB (tekst 2010) en artikel 55 van de URLB 2001).

Koffiegeld

Als een werkgever geen consumpties tijdens de werktijd verstrekt, kan hij dergelijke consumpties zonder nader bewijs tot bepaalde bedragen vrij vergoeden (zie artikel 46 van de URLB 2001). Deze regeling is niet van toepassing in het geval dat een inhoudingsplichtige koffie verstrekt tegen een op globale wijze berekende prijs op basis van de kostprijs. In een dergelijk geval is namelijk sprake van een verstrekking in fiscale zin.

De inhoudingsplichtige kan hierom niet zonder nader bewijs naast de verstrekking nog een vrije vergoeding geven.

Het is overigens wel mogelijk dat werknemers onder normale zakelijke voorwaarden koffie van hun inhoudingsplichtige kopen, zodat geen sprake is van een verstrekking in fiscale zin. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als een horecagelegenheid van de inhoudingsplichtige ook voor onafhankelijke derden toegankelijk is en de werknemers net als andere klanten per verstrekking een normale consumentenprijs betalen. In dat geval is geen sprake van een verstrekking in fiscale zin en kan de inhoudingsplichtige een vrije vergoeding geven ter zake van de koffie tijdens de werktijd.

3.6. Producten eigen bedrijf

De regeling voor producten uit het eigen bedrijf is opgenomen in artikel 41 van de URLB 2001. In verband met deze regeling zijn onder meer het vergelijkingscriterium en de wettelijke rangorde van belang (zie de paragrafen 3.1 en 3.2 van dit besluit). Voor de regeling voor producten uit eigen bedrijf geldt niet dat daarmee een verstrekking vanaf een bepaald bedrag tot de vrije verstrekkingen behoort. Hierop is de regeling van artikel 22, eerste lid, van de URLB 2001, dus niet van toepassing. Voorts is van belang dat de regeling van artikel 41 van de URLB 2001 in beginsel is geschreven voor producten die een werknemer louter in de consumptieve sfeer gebruikt of verbruikt. Deze beperking is evenwel niet in de wettekst neergeslagen. Gelet op één en ander ben ik van oordeel dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat de regeling voor producten uit eigen bedrijf de toepassing van de algemene regeling voor vrije verstrekkingen niet opzij zet. Dit geldt op overeenkomstige wijze ook voor vergoedingen.

Voorbeeld

Een uitgever van een dagblad verstrekt een kwartaalabonnement op een krant aan werknemers die de krant gebruiken voor de behoorlijke vervulling van hun dienstbetrekking. De krant is voor hen geen vakliteratuur. Met statistische informatie kan de werkgever aannemelijk maken dat vergelijkbare personen € 30 aan kranten besteden. De krant is een product uit eigen bedrijf als bedoeld in artikel 41 van de URLB 2001. De normale prijs voor een kwartaalabonnement op deze krant is € 55. De werknemers betalen een eigen bijdrage van € 20 per kwartaal.

Het verschil tussen € 55 (de abonnementsprijs) en € 30 (de uitgaven van vergelijkbare personen voor dagbladen), ofwel € 25, behoort tot de vrije verstrekkingen op grond van artikel 17, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet LB (tekst 2010). Niet vrij op grond van deze bepaling is dus € 30. Op grond van de regeling voor producten uit eigen bedrijf in artikel 41 van de URLB 2001 behoort tot de vrije verstrekkingen echter 20% van € 55 (abonnementsprijs), ofwel € 11. Er resteert dan een bedrag van € 19. Op dit bedrag komt de eigen bijdrage van de werknemer van € 20 in mindering, echter niet verder dan tot nihil.

3.6.1. Maximumpercentage per product

Het maximumpercentage van 20, zoals genoemd in artikel 41 van de URLB 2001, geldt per product. De inhoudingsplichtige dient per product vast te stellen of een op producten uit eigen bedrijf verleende korting blijft binnen de regeling van artikel 41 van de URLB 2001. Het is niet toegestaan een gemiddelde korting van 20% te verlenen.

3.6.2. Maximumbedrag korting

Het maximumbedrag van € 500 per jaar, zoals genoemd in artikel 41 van de URLB 2001, geldt per werknemer. De inhoudingsplichtige moet aannemelijk maken dat de werknemer geen hogere onbelaste korting geniet dan € 500 per werknemer per jaar. Als aannemelijk is dat een werknemer wat betreft personeelskortingen tot een zogenoemde homogene groep werknemers behoort, kan de inhoudingsplichtige volstaan met het voor de homogene groep aannemelijk maken dat het bedrag niet wordt overschreden.

Voorbeeld

Een werkgever kan, aan de hand van ervaringscijfers per werknemer aannemelijk maken dat deze geen hogere onbelaste korting geniet dan 20% per product en € 500 per jaar. Bovendien bedraagt het totaal van de personeelskortingen, gedeeld door het aantal personeelsleden, gemiddeld minder dan € 500. Onder deze omstandigheden is een administratie per werknemer niet nodig.

3.6.3. Kosten van geldleningen

In de regeling voor vrije vergoeding van producten uit eigen bedrijf is nadrukkelijk opgenomen dat die regeling niet geldt met betrekking tot geldleningen (zie artikel 41, vijfde lid, van de URLB 2001). Deze uitzonderingsbepaling geldt evenwel alleen voor geldleningen en niet voor de kosten van geldleningen. Deze kosten kunnen hierom onder een regeling voor producten uit het eigen bedrijf vallen.

Wat betreft de kosten van leningen die voor de IB in box 1 zijn geplaatst, kunnen de werknemer en de inhoudingsplichtige gebruik maken van de goedkeuring in paragraaf 2.2 van dit besluit. In dat geval is geen sprake van een korting als bedoeld in artikel 41 van de URLB 2001. Een dergelijke korting telt dan niet mee voor de toetsing aan het maximumbedrag van artikel 41 van de URLB 2001.

3.6.4. Genietingsmoment – waarde in het economische verkeer

De maximale onbelaste korting is mede afhankelijk van de waarde in het economische verkeer (hierna: wev) van het product uit eigen bedrijf. Hierbij is de marktsituatie op het genietingsmoment bepalend. Het is hierom meestal niet mogelijk om voor de bepaling van de hoogte van de wev aan te sluiten bij de waarde die zich op korte termijn voor of na het genietingsmoment voordoet of heeft voorgedaan (bijvoorbeeld in geval van uitverkoop). Er zijn wel situaties denkbaar waarin de wev van een product zodanig stabiel is dat de inhoudingsplichtige kan volstaan met een waardebepaling op één of enkele vaste momenten per jaar. Of een dergelijke situatie zich voordoet hangt af van de feiten en omstandigheden. Hierover is afstemming mogelijk met de competente inspecteur.

3.6.5. Consumentenprijs in concernverband

Ook bij producten uit eigen bedrijf in concernverband is de wev bepalend voor de toepassing van de regeling. Als werknemers met een kortingspasje in een winkel van het concern tegen de groothandelsprijs kunnen kopen, moet de inhoudingsplichtige ook uitgaan van de wev. De wev is dan de consumentenprijs, zijnde de laagste prijs die een inhoudingsplichtige in de markt kan vinden, ongeacht of hij zijn product wel of niet rechtstreeks aan particulieren verkoopt. Deze prijs is voor alle werknemers van het concern gelijk. Een inhoudingsplichtige mag alleen een lagere consumentenprijs in

aanmerking nemen als hij deze vindt bij een andere aanbieder. Daarbij moet sprake zijn van hetzelfde of nagenoeg hetzelfde product dat tegen dezelfde voorwaarden te koop is.

3.6.6. Begrip bedrijf

Gelet op de geschiedenis van artikel 41 van de URLB 2001 en de daaraan voorafgaande regeling, wordt met de term "bedrijf" in de zin van artikel 41 van de URLB 2001 het materiële begrip onderneming bedoeld. Het gaat daarbij om een organisatie van kapitaal en arbeid, die in stand wordt gehouden met het oogmerk om winst te behalen die redelijkerwijze te verwachten is. De omschrijving van het begrip bedrijf sluit aan bij de gangbare opvatting van het begrip onderneming in de literatuur. Voor de toepassing van artikel 41 van de URLB 2001 is niet van belang of de onderneming (of de ondernemer) feitelijk is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de IB. Onder het begrip bedrijf valt evenwel niet de uitoefening van overheidstaken door een publiekrechtelijk rechtspersoon.

3.6.7. Provisie assurantietussenpersonen e.a.

Voor assurantietussenpersonen is het branche-eigen product niet het verzekeringsproduct, maar de dienst of bemiddeling, waarvoor van derden een provisie wordt ontvangen. Verzekeringsproducten vormen voor de werknemers van assurantietussenpersonen dan ook geen producten uit eigen bedrijf, als bedoeld in artikel 41 van de URLB 2001. Dit geldt ook voor andere branches waarbij de omzet wordt gevormd door van derden ontvangen provisies, zoals bij een reisbureau.

Het is in het algemeen niet gebruikelijk dat een bemiddelaar zijn provisie geheel of gedeeltelijk doet toekomen aan de cliënten waarvoor hij bemiddelt. Hierom is het in het algemeen niet mogelijk om de van derden ontvangen provisie op verzekeringsproducten voor de werknemer zelf, onbelast aan de werknemer te verstrekken. Hetzelfde geldt voor andere branches waarbij de bemiddeling ten behoeve van derden het product c.q. de dienst is.

3.7. ARBO-vergoedingen en verstrekkingen

Vergoedingen of verstrekkingen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet zijn vrijgesteld, tenzij de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privébesparing geniet (zie artikel 43 van de URLB 2001). Een verstrekking is naar mijn oordeel een vrije ARBO-verstrekking als:

- de werkgever een ARBO-plan heeft;
- de verstrekking daar in redelijkheid deel van uitmaakt;
- de verstrekking tijdens werktijd plaatsvindt;
- de werknemer geen eigen bijdrage is verschuldigd;
- geen sprake is van een aanmerkelijke privébesparing van de werknemer.

Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij geneeskundige keuringen of bij inentingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid. Dergelijke vergoedingen en verstrekkingen zullen in het algemeen geen

aanmerkelijke privébesparing voor de werknemer inhouden en zijn hierom vrijgesteld op grond van artikel 43 van de URLB 2001.

3.8. Mobiele telefoon en dergelijke communicatiemiddelen

In de uitvoeringspraktijk bestaat behoefte aan duidelijkheid over de begrippen "telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen" (hierna: communicatiemiddelen) en "computers en dergelijke apparatuur en bijbehorende apparatuur" (hierna: computers e.d.; zie artikel 15b, eerste lid, onderdelen f en s, van de Wet LB (tekst 2010)). Daarbij gaat het om apparaten met de uiterlijke kenmerken van een mobiele telefoon die tevens bruikbaar zijn voor andere functies dan mondelinge communicatie. Hierover merk ik het volgende op.

3.8.1. Wettelijke regeling

Werkgevers kunnen een vrije vergoeding of verstrekking geven voor communicatiemiddelen als het zakelijke gebruik daarvan van meer dan bijkomstig belang is, dat wil zeggen groter is dan 10% (zie: artikel 15b, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB (tekst 2010)). Bij computers e.d. is een vrije vergoeding of verstrekking pas mogelijk bij nagenoeg geheel zakelijk gebruik, dat wil zeggen 90% of meer (zie: artikel 15b, eerste lid, onderdeel s, van de Wet LB (tekst 2010)).

3.8.2. Telefoon als communicatiemiddel

Onder het begrip communicatiemiddelen vallen ook bepaalde toestellen waarbij de communicatie (zoals telefonie, sms, en e-mail) een centrale rol speelt. Voorbeelden daarvan zijn zogenoemde smartphones (zoals een BlackBerry of een iPhone)

De Belastingdienst gaat er bij deze apparaten vanuit dat sprake is van een communicatiemiddel als het beeldscherm een diagonaal heeft van niet meer dan 7 inch (17,78 cm). Het beeldscherm en de invoermogelijkheden zijn bij deze apparaten te beperkt voor langdurig gebruik als computer. Wel staat het werkgevers vrij om aannemelijk te maken dat een specifiek apparaat met een groter scherm toch een communicatiemiddel is.

Zogenoemde Pocket-PC's, mininotebooks, netbooks, e-readers en navigatieapparatuur vallen niet onder het begrip communicatiemiddelen. Dergelijke apparatuur is hetzij geschikt voor algemeen gebruik, hetzij voor een specifiek ander gebruik dan als communicatiemiddel. Deze apparatuur valt hierom onder de regeling voor computers e.d.

Afhankelijk van technische ontwikkelingen zal naar verwachting het onderscheid tussen computers en communicatiemiddelen (verder) vervagen. Nader wordt bezien in hoeverre dit onderscheid in de fiscale regelgeving aanpassing behoeft.

3.8.3. Zakelijk gebruik

Het voorgaande staat overigens los van de vraag of bij een telefoontoestel sprake is van voldoende zakelijk gebruik voor een vrije vergoeding of verstrekking. Als een telefoontoestel extra functies heeft (bijvoorbeeld fotografie, muziek, video of GPS) kan toch sprake zijn van een communicatiemiddel (zie paragraaf 3.8.2 van dit besluit). Door zulke extra functies kan evenwel eerder sprake zijn van ander dan zakelijk gebruik. De Belastingdienst kan in concrete gevallen vragen het zakelijke gebruik aannemelijk te maken. Dit geldt temeer

als de werkgever het toestel aanbiedt via een zogenoemde cafetariaregeling.

4. Vergoedingen en verstrekkingen bij toepassing van de werkkostenregeling (nieuw regime)

De indeling van de paragrafen in dit onderdeel is gelijk aan die in onderdeel 3 van dit besluit. Dit vergemakkelijkt een vergelijking van de situaties met en zonder de werkkostenregeling.

De werkkostenregeling is van kracht met ingang van 1 januari 2011. Door deze regeling heeft een werkgever een zogenoemde vrije ruimte die hij kan gebruiken voor onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. De vrije ruimte is 1,4% van het totaal van de individuele fiscale lonen van de werknemers van de werkgever. Daarnaast kan de werkgever bepaalde posten onbelast vergoeden of verstrekken door gebruik te maken van de zogenoemde gerichte vrijstellingen. Over het bedrag boven de vrije ruimte betaalt hij loonbelasting in de vorm van een eindheffing van 80% over het nettobedrag. Zie in dit verband met name artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB. De Wet LB bevat ook een aantal lage of nihilwaarderingen. Hierbij is niet van belang of de heffing over de desbetreffende verstrekking plaatsvindt van de werknemer of de werkgever. Zie in dit verband hoofdstuk 3 van de URLB 2011.

Wat betreft de gerichte vrijstellingen merk ik op, dat de beoordeling van een vergoeding in beginsel per kalenderjaar plaatsvindt. Een vergoeding van kosten gemaakt in een voorgaand jaar, is naar mijn oordeel wel mogelijk als de werknemer in dat voorgaande jaar al een onvoorwaardelijk recht op die kostenvergoeding had. Als het recht op zo'n vergoeding afhankelijk was van een keuze van de werknemer (zoals bijvoorbeeld bij een cafetariasysteem) moet deze zijn keuze dus hebben gemaakt in het jaar waarin hij de kosten maakte.

4.1. Vergelijkingscriterium

Dit onderwerp is niet meer van belang bij toepassing van de werkkostenregeling.

4.2. Rangorde

In het algemeen geldt als uitgangspunt dat een specifieke regeling voorgaat op een algemene regeling, tenzij uit de wet, de wetsgeschiedenis, het doel en de strekking van de desbetreffende regeling of de jurisprudentie iets anders blijkt.

De rangorde bij toepassing van de werkkostenregeling is als volgt.

- een vrijstelling op grond van artikel 11 van de Wet LB. Voorbeeld: een vrijgestelde dienstjduitkering;
- waarderingen bij of krachtens de artikelen 13 en 13bis van de Wet LB;
- vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever niet heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel, waaronder de vergoedingen en verstrekkingen in artikel 31, vierde lid, van de Wet LB. Dergelijke vergoedingen en verstrekkingen behoren tot het individuele loon van de werknemer;

- vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel:
 - een gerichte vrijstelling volgens artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB. Voorbeeld: reiskosten- of studiekostenvergoeding;
 - de vrije ruimte. Voorbeeld: kerstpakketten;
 - vergoedingen en verstrekkingen voor zover deze niet gericht zijn vrijgesteld of passen binnen de vrije ruimte. Hierover is de werkgever eindheffing verschuldigd naar een tarief van 80%.

Een gerichte vrijstelling of een vrijstelling binnen de vrije ruimte is alleen mogelijk bij eindheffingsbestanddelen. De werkgever kan vergoedingen of verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. De Belastingdienst gaat uit van zo'n aanwijzing als een vergoeding of verstrekking tot het loon behoort en de werkgever deze niet tot het individuele loon van een werknemer heeft gerekend.

4.3. Vaste vrije vergoedingen en normvergoedingen

4.3.1. Vergoeding conform Reisbesluit binnenland en Reisbesluit buitenland

De vergoedingen van rijksambtenaren op dienstreis zijn geregeld in onder meer het Reisbesluit binnenland en het Reisbesluit buitenland (hierna: de Reisbesluiten). Een werkgever kan de vergoedingregels van de Reisbesluiten integraal toepassen voor een kostenvergoeding aan andere werknemers, mits deze werknemers vanuit kostenhoogpunt in gelijke omstandigheden verkeren als ambtenaren op dienstreis. Overigens is bij de actualisering van dit besluit nog niet beoordeeld wat de gevolgen zijn van de werkkostenregeling voor de Reisbesluiten. Zie in dit verband de laatste alinea van paragraaf 4.2 van dit besluit.

4.3.2. Kostenvergoeding vrijwillige brandweer

In het verleden heeft overleg plaatsgevonden met de Directie Brandweer van het Ministerie van Binnenlandse Zaken met betrekking tot de mogelijkheid leden van de vrijwillige brandweer een vergoeding te verstrekken (zie paragraaf 3.3.2 van dit besluit).

Bij gebruik van de werkkostenregeling dient de werkgever de vergoeding of een gedeelte daarvan aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Hij beoordeelt dan per component of sprake is van een gerichte vrijstelling. Als geen gerichte vrijstelling van toepassing is kan de werkgever gebruik maken van de vrije ruimte. Zie ook paragraaf 4.3.3 van dit besluit.

Autokosten worden gedekt met het variabele deel van de vergoeding. Als de totale variabele kosten op jaarbasis hoger zijn dan de totale variabele kostenvergoeding is er in beginsel ruimte voor een hogere belastingvrije vergoeding. De variabele kosten mogen in dat geval op declaratiebasis worden vergoed. Uiteraard moet bij de autokosten en eventuele andere reiskosten rekening worden gehouden met de regeling voor reiskosten en met het maximumbedrag per kilometer.

Zie in dit verband de laatste alinea van paragraaf 4.2 van dit besluit.

4.3.3. Vaste vergoeding en intermediaire kosten

Intermediaire kosten zijn uitgaven die de werknemer niet voor zichzelf doet maar namens de werkgever en voor diens rekening. Een vergoeding van intermediaire kosten is hierom geen voordeel uit dienstbetrekking en dus geen loon voor de loonheffingen. Van loon kan wel sprake zijn als de werkgever de werknemer meer vergoedt dan het precieze bedrag van de uitgaven.

Onder de werkkostenregeling zijn vaste vergoedingen zonder beperking mogelijk voor posten die niet gericht zijn vrijgesteld. Voor de gerichte vrijstellingen zijn vaste vergoedingen alleen mogelijk als aan deze vergoedingen een onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten ten grondslag ligt (zie artikel 31a, derde lid, van de Wet LB). In lijn hiermee keur ik het volgende goed voor de vaste vergoeding van intermediaire kosten.

Goedkeuring

Ik keur goed dat een vaste vergoeding van intermediaire kosten plaatsvindt alsof sprake is van een vaste vergoeding van kosten van de werknemer als bedoeld in artikel 31a, derde lid, van de Wet LB.

Toelichting

Deze goedkeuring houdt het volgende in:

- De werkgever kan het bedrag van de intermediaire kosten aannemelijk maken.
- Hij specificeert de intermediaire kosten per kostenpost naar aard en veronderstelde omvang.
- Hij specificeert de vaste vergoeding naar het bedrag dat ziet op intermediaire kosten, gerichte vrijstellingen en overige posten
- Hij onderbouwt de vergoeding met een onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten en herhaalt dit als de inspecteur dat vraagt.
- Een aanvullende vergoeding is alleen mogelijk als de werkgever aannemelijk kan maken in hoeverre de werkelijke uitgaven hoger zijn dan het desbetreffende bedrag van de vaste vergoeding.

Intermediaire kosten kunnen leiden tot een bevoordeling van een of meer werknemers. Dit is bijvoorbeeld het geval als een werknemer in opdracht van de werkgever cadeaubonnen koopt voor het personeel. Deze goedkeuring heeft geen gevolgen voor de belastbaarheid van de verstrekking aan werknemers van zulke voordelen.

Voorbeeld

Uit een kostenonderzoek volgt dat de buitendienstwerknemers van een verkooporganisatie de volgende kosten (per persoon en per periode) maken:

Kosten voor parkeren van de lease-auto	€	25
Kosten externe representatie	€	8
Kosten van consumpties onderweg	€	16
Kosten reinigen van kostuum (geen werkkleding)	€	7

De werkgever kan met deze gegevens een vaste vergoeding geven die hij tot een bedrag van € 49 per periode moet specificeren. Dit betreft € 33 voor intermediaire kosten (parkeren en externe representatie) en € 16 kosten waarvoor een nihilwaardering of een gerichte vrijstelling geldt (nihilwaardering voor consumpties onderweg, zie artikel 3.7, onderdeel *d*, van de URLB 2011; gerichte vrijstelling voor kosten van tijdelijk verblijf, zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel *b*, van de Wet LB). Voor zover hij een hogere vergoeding geeft dan € 49 kan hij het meerdere aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Dat deel van de vaste vergoeding komt ten laste van de beschikbare vrije ruimte. Zie de aanhef van onderdeel 4 van dit besluit.

4.4. Vergoeding en verstrekking van kleding

Zie voor de verstrekking van kleding artikel 3.7, eerste lid, aanhef en onderdeel *c*, van de URLB 2011. De werkgever kan vergoedingen van kleding tot het individuele loon van de werknemer rekenen of aanwijzen als eindheffingsbestanddeel ten laste van de beschikbare vrije ruimte.

4.5. Maaltijden, inwoning en dergelijke

4.5.1. Maaltijden, inwoning en kleding meewerkende kinderen

Voor kinderen die werkzaam zijn in het bedrijf van hun ouders (hierna: meewerkende kinderen) geldt het volgende. Maaltijden, inwoning of kleding maken deel uit van het loon van meewerkende kinderen als hiermee bij de vaststelling van het loon rekening is gehouden. Ook als dergelijke verstrekkingen niet uitdrukkelijk zijn overeengekomen, kunnen deze tot het loon behoren. Dit is naar mijn oordeel het geval als het loon dat wel uitdrukkelijk is overeengekomen in belangrijke mate (30% of meer) lager is dan wat gebruikelijk is. Dit laat uiteraard onverlet dat de ouder zijn kind ook geld of goederen kan schenken buiten enig verband met de arbeid van het kind. Uiteraard zal hierbij voor de loonheffingen van het kind hetzelfde standpunt moeten worden ingenomen als voor de winstberekening van de ouder.

Als maaltijden, inwoning of kleding tot het loon van meewerkende kinderen behoren, dienen deze verstrekkingen voor de loonheffingen in beginsel in aanmerking te worden genomen naar de factuurwaarde of de waarde in het economische verkeer (zie artikel 13, eerste lid, van de Wet LB). Voor deze verstrekkingen is immers doorgaans geen bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing (zie artikel 3.7, eerste lid, onderdeel *c*, en artikel 3.8, onderdelen *a* en *b*, van de URLB 2011).

Uit een oogpunt van eenvoud en doelmatigheid ontmoet het geen bezwaar als van het volgende wordt uitgegaan. De waarde van maaltijden, inwoning en kleding wordt op een zodanig bedrag gesteld dat het loon van het meewerkende kind niet in belangrijke mate afwijkt van hetgeen gebruikelijk is. Wat betreft maaltijden en inwoning kan de werkgever hiertoe aansluiten bij de waarderingsvoorschriften volgens artikel 3.8, onderdelen *a* en *b*, van de URLB 2011.

Uiteraard laat het voorgaande de wettelijke mogelijkheden onverlet. Voor zover geen bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing is kunnen de werknemer en de werkgever bijvoorbeeld aannemelijk maken dat de waarde in het economische verkeer van de maaltijden, de inwoning of kleding lager is dan het bedrag bedoeld in de vorige alinea.

4.5.2. Consumpties op de werkplek

De werkgever kan consumpties op de werkplek vrij verstrekken als die consumpties geen deel uitmaken van een maaltijd (zie artikel 3.7, eerste lid, aanhef en onderdeel *d*, van de URLB 2011). Hetzelfde geldt voor consumpties tijdens de lunchtijd (of een koffiepauze) van de werknemer. Hierbij geldt als voorwaarde dat de werknemer dergelijke consumpties ook tijdens de werktijd kan nuttigen.

Als de consumpties een maaltijd vormen samen met andere consumpties die de werkgever geheel of gedeeltelijk verstrekt, is daarop de regeling voor maaltijden van toepassing. Afhankelijk van de concrete situatie kan daarbij sprake zijn van verstrekkingen die geheel of gedeeltelijk tot het loon behoren (zie artikel 3.8, onderdeel *a*, van de URLB 2011).

Koffiegeld

Als een werkgever geen consumpties tijdens de werktijd verstrekt maar vergoedt, zijn deze vergoedingen belast. De werkgever kan de vergoedingen aanmerken als eindheffingsbestanddeel en gebruik maken van de beschikbare vrije ruimte.

4.6. Producten eigen bedrijf

Dit onderwerp is niet meer specifiek van belang bij toepassing van de werkkostenregeling.

4.7. ARBO-vergoedingen en verstrekkingen

Zie artikel 3.7, eerste lid, onderdeel *b*, en artikel 3.7, tweede lid, van de URLB 2011.

4.8. Mobiele telefoon en dergelijke communicatiemiddelen

In de uitvoeringspraktijk bestaat behoefte aan duidelijkheid over de begrippen "computers en dergelijke apparatuur" (hierna: computers e.d.) en "communicatiemiddelen" (zie artikel 3.7, eerste lid, onderdelen *e* en *f*, van de URLB 2011). Daarbij gaat het om apparaten met de uiterlijke kenmerken van een mobiele telefoon die tevens bruikbaar zijn voor andere functies dan mondelinge communicatie. Hierover merk ik het volgende op.

4.8.1. Wettelijke regeling

Bij een terbeschikkingstelling van communicatiemiddelen - niet zijnde computers en dergelijke apparatuur - die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, wordt de waarde op nihil gesteld. Hierbij geldt als voorwaarde dat het zakelijke gebruik daarvan van meer dan bijkomstig belang is, dat wil zeggen groter is dan 10% (zie artikel 3.7, eerste lid, aanhef en onderdeel *f*, van de URLB 2011). Bij een terbeschikkingstelling van computers e.d. die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden is een nihilwaardering eveneens mogelijk. Hierbij geldt echter als voorwaarde geheel of nagenoeg geheel zakelijk gebruik, dat wil zeggen 90% of meer (zie artikel 3.7, eerste lid, aanhef en onderdeel *e*, van de URLB 2011).

4.8.2. Telefoon als communicatiemiddel

Onder het begrip communicatiemiddelen vallen ook bepaalde toestellen waarbij de communicatie (zoals telefonie, sms en e-mail)

een centrale rol speelt. Voorbeelden daarvan zijn zogenoemde smartphones (zoals een BlackBerry of een iPhone).

De Belastingdienst gaat er bij deze apparaten vanuit dat sprake is van een communicatiemiddel als het beeldscherm een diagonaal heeft van niet meer dan 7 inch (17,78 cm). Het beeldscherm en de invoermogelijkheden zijn bij deze apparaten te beperkt voor langdurig gebruik als computer. Wel staat het werkgevers vrij om aannemelijk te maken dat een specifiek apparaat met een groter scherm toch een communicatiemiddel is.

Zogenoemde Pocket-PC's, mininotebooks, netbooks, e-readers en navigatieapparatuur vallen niet onder het begrip communicatiemiddelen. Dergelijke apparatuur is hetzij geschikt voor algemeen gebruik, hetzij voor een specifiek ander gebruik dan als communicatiemiddel. Deze apparatuur valt onder de regeling voor computers e.d.

Afhankelijk van technische ontwikkelingen zal naar verwachting het onderscheid tussen computers en communicatiemiddelen (verder) vervagen. Nader wordt bezien in hoeverre dit onderscheid in de fiscale regelgeving aanpassing behoeft.

4.8.3. Zakelijk gebruik

Het voorgaande staat overigens los van de vraag of bij een telefoontoestel sprake is van voldoende zakelijk gebruik voor een nihilwaardering van een terbeschikkingstelling. Als een telefoontoestel extra functies heeft (bijvoorbeeld toegang tot internet, fotografie, muziek, video of GPS) kan toch sprake zijn van een communicatiemiddel (zie hiervoor). Door zulke extra functies kan evenwel eerder sprake zijn van ander dan zakelijk gebruik. De Belastingdienst kan in concrete gevallen vragen het zakelijke gebruik aannemelijk te maken. Dit geldt temeer als de werkgever het toestel aanbiedt via een zogenoemde cafetariaregeling.

4.9 Kleine geschenken

De Belastingdienst neemt aan dat sprake is van loon bij verstrekkingen en betalingen die duidelijk gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking, zoals bloemen ter gelegenheid van secretaressedag of een ambtsjubileum. Sommige geschenken van de werkgever zijn geen loon uit dienstbetrekking. Zo wordt bijvoorbeeld de rouwkrans van de werkgever of de fruitmand aan een zieke werknemer eerder uit wellevendheid, sympathie of piëteit, op grond van een persoonlijke relatie verstrekt dan uit hoofde van het werkgeverschap. Er is dan hetzij geen op geld waardeerbaar voordeel, hetzij geen uit de dienstbetrekking genoten voordeel, zodat dergelijke verstrekkingen buiten het loon blijven. In de praktijk is het niet altijd eenvoudig om vast te stellen in hoeverre een geschenk niet zozeer een grond vindt in de dienstbetrekking dat geen sprake is van loon.

De Belastingdienst neemt in elk geval aan dat geen sprake is van loon als een werkgever diens werknemer een persoonlijke attentie geeft in situaties waarin ook anderen dan de werkgever een dergelijke attentie plegen te geven bij de desbetreffende gelegenheid en:

- het geen geld of waardebonnen betreft; en
- de attentie niet een factuurwaarde (inclusief omzetbelasting) heeft die hoger is dan € 25.

5. Terugbetaling van vergoedingen

5.1 Algemeen

In de praktijk komt het voor dat een werknemer een vergoeding moet terugbetalen aan zijn werkgever, bijvoorbeeld omdat de bijbehorende kosten zich niet hebben voorgedaan.

Terugbetaling individueel belaste vergoeding

Voor de vraag wat het karakter is van een terugbetaling is naar mijn oordeel het oorspronkelijke karakter van de vergoeding richtinggevend. Als de vergoeding in het verleden bij de werknemer belast werd, vormt de terugbetaling negatief loon voor de werknemer.

Terugbetaling vrije vergoeding (oud regime)

Betref het een vrije vergoeding, dan is de terugbetaling geen negatief loon. Zie de toelichting op artikel 15 van de Wet LB in de memorie van toelichting bij de Invoeringswet IB 2001 (26 728, nr. 3): "Indien een werknemer om welke reden dan ook een vrije vergoeding geheel of gedeeltelijk terugbetaalt, brengt het in de wet neergelegde systeem mee dat deze terugbetaling niet op enigerlei wijze in mindering op het loon kan komen. De fiscale behandeling van een dergelijke situatie is derhalve gelijk aan die van de situatie waarin de werkgever aanstonds geen of een gedeeltelijke vergoeding verstrekt."

Terugbetaling gericht vrijgestelde vergoeding (WKR)

Zie hiervoor, bij Terugbetaling vrije vergoeding (oud regime). De terugbetaling van een gericht vrijgestelde vergoeding heeft om dezelfde wetsystematische reden zowel voor de werknemer als de werkgever geen gevolgen.

Terugbetaling vergoeding ten laste van de vrije ruimte (WKR)

Voor de terugbetaling van een vergoeding die ten laste kwam van de beschikbare vrije ruimte geldt het volgende. Zie voor de gevolgen voor de werknemer hiervoor, bij Terugbetaling vrije vergoeding (oud regime). De terugbetaalde vergoeding komt op het moment waarop de werknemer deze terugbetaalt in mindering op eventuele vergoedingen en verstrekkingen waarover de werkgever eindheffing betaalt volgens artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB. De terugbetaling vergroot hierdoor de vrije ruimte. Dit laat de wettelijke mogelijkheden van herrekening onverlet (zie artikel 31a, vierde en vijfde lid, van de Wet LB). Hierbij is niet van belang of de terugbetaalde vergoeding bij toekenning ten laste van de vrije ruimte kwam of dat hierover eindheffing werd betaald. Dit is naar mijn oordeel in overeenstemming met het kasstelsel en het globale en vereenvoudigende karakter van de werkkostenregeling.

5.2 Terugbetaling van studiekostenvergoedingen

Ter illustratie ga ik hierna specifiek in op de terugbetaling van studiekostenvergoedingen. Daarbij komt ook de aftrekbaarheid van studiekosten voor de IB in beeld.

Het komt regelmatig voor dat werknemers bij ontslag een vergoeding voor studiekosten moeten terugbetalen aan hun werkgever. Ook komt het voor dat een nieuwe werkgever de terug te betalen vergoeding van studiekosten direct of indirect voor zijn rekening neemt. Waar

hierna gesproken wordt over studiekosten, zijn dit de op de werknemer drukkende uitgaven voor het volgen van een opleiding of studie als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel *d*, van de Wet LB. Past een werkgever de werkkostenregeling in een jaar niet toe, dan zijn studiekosten de uitgaven als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel *h*, van de Wet LB (tekst 2010).

Schematische weergave van de verschillende situaties.

Casus	Wg zonder WKR	Wg met WKR	Wn heeft in IB aftrek van studiekosten
A Wn heeft drukkende uitgaven voor een studie en krijgt geen vergoeding van zijn werkgever	n.v.t.	n.v.t.	ja
B Wn heeft drukkende uitgaven voor een studie en krijgt een vergoeding van zijn werkgever	vrije vergoeding	gerichte vrijstelling	nee
C Wn betaalt studiekostenvergoeding terug aan zijn werkgever (er was sprake van een onbelaste vergoeding of een gerichte vrijstelling)	geen negatief loon	geen negatief loon	ja (tenzij een nieuwe werkgever een vergoeding toekent binnen het kalenderjaar; zie situatie D)
D Een nieuwe werkgever kent een vergoeding toe in het jaar van terugbetaling van de vergoeding aan de oude werkgever	vrije vergoeding	gerichte vrijstelling	nee
E Een nieuwe werkgever kent een vergoeding toe na het jaar van terugbetaling van de vergoeding aan de oude werkgever	geen vrije vergoeding	geen gerichte vrijstelling	ja, in het jaar van terugbetalen (zie situatie C)
F Een nieuwe werkgever betaalt de studiekostenvergoeding rechtstreeks terug aan de oude werkgever	buiten loonheffing om	buiten loonheffing om	nee

(Wg=werkgever en Wn=Werknemer)

Toelichting

1. Vergoeding van studiekosten door een werkgever

Dit is de gebruikelijke (begin-)situatie. Een werkgever kent een studiekostenvergoeding toe in het jaar waarin de werknemer de uitgaven doet. De studiekostenvergoeding is een vrije vergoeding of er is sprake van een gerichte vrijstelling. Voor de werknemer is in zoverre geen sprake meer van uitgaven die op hem drukken. De kosten kunnen hierom voor de heffing van de IB niet bij hem in aftrek komen (zie de artikelen 6.1 en 6.27 van de Wet IB 2001). Zie casus B in het schema hiervoor.

2. Terugbetaling van een studiekostenvergoeding door de werknemer

Als een werknemer een eerder onbelaste studiekostenvergoeding terugbetaalt is voor de werknemer geen sprake van negatief loon.

Ook voor de werkgever zijn er geen gevolgen (zie paragraaf 5.1 van dit besluit).

Mede gelet op het voorgaande brengt een redelijke wetstoepassing mee dat de werknemer het terugbetaalde bedrag voor de heffing van de IB in aanmerking kan nemen als scholingsuitgaven in het jaar van terugbetaling. Zie casus C in het schema hiervoor.

3. Vergoeding door een nieuwe werkgever binnen het kalenderjaar van terugbetaling

Aangezien de terugbetaling van de studiekostenvergoeding voor de werknemer meebrengt dat in zoverre sprake is van op hem drukkende scholingsuitgaven (zie hiervoor onder 2), kan een nieuwe werkgever hiervoor een onbelaste studiekostenvergoeding geven. Het is dan een vrije vergoeding of, onder de werkkostenregeling, een gericht vrijgestelde vergoeding. Hierbij geldt als voorwaarde dat hij de vergoeding betaalt of onvoorwaardelijk toezegt in het kalenderjaar waarin de werknemer terugbetaalt aan zijn oude werkgever. Het gevolg voor de werknemer is dat in zoverre geen sprake meer is van uitgaven die op hem drukken. De kosten kunnen hierom voor de heffing van de IB niet bij hem in aftrek komen (zie de artikelen 6.1 en 6.27 van de Wet IB 2001). Zie casus D in het schema hiervoor.

4. Vergoeding door een nieuwe werkgever buiten het kalenderjaar van terugbetaling

Als een nieuwe werkgever een vergoeding toekent na afloop van het jaar waarin de werknemer terugbetaalt aan zijn oude werkgever, is geen sprake van een onbelaste studiekostenvergoeding. Voor de werknemer vormde de terugbetaling in het desbetreffende jaar aftrekbare scholingsuitgaven (zie hiervoor onder 2). In een later jaar is hierom geen sprake van drukkende uitgaven en is een onbelaste vergoeding in zoverre niet mogelijk. Zie casus E in het schema hiervoor. Aanwijzing als eindheffingsbestanddeel is dan uiteraard wel mogelijk.

In de praktijk hoeft de situatie onder 3 en 4 overigens niet via de werknemer te verlopen. Als een nieuwe werkgever de terugbetalingsverplichting van de werknemer overneemt en rechtstreeks aan de oude werkgever betaalt, heeft deze betaling voor de werknemer geen enkel gevolg voor de loonheffingen en de IB. Zie casus F in het schema hiervoor.

6. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 29 november 2010, nr. DGB2010/5419M;

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2011.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 5 juli 2011.

De staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers