

Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen

Belastingdienst/ Directie Vaktechniek Belastingen

Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M.

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een integrale actualisering van het besluit van 23 juni 2014, nr. BLKB2014/1033M. De wijzigingen zijn grotendeels het gevolg van het vervallen van de overgangsregeling voor werkgevers die nog geen gebruik maakten van de werkkostenregeling en aanpassing van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 met ingang van 1 januari 2015. Onderdelen die achterhaald zijn of een voorlichtend karakter hebben zijn vervallen. Ook worden enkele besluiten ingetrokken die hun belang verloren hebben.

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 een (gedeeltelijk) onbelaste 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 is een actualisering van het besluit van 23 juni 2014, nr. BLKB2014/1033M. De wijzigingen zijn grotendeels het gevolg van het vervallen van de overgangsregeling voor werkgevers die nog geen gebruik maakten van de werkkostenregeling en aanpassing van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 met ingang van 1 januari 2015. Onderdelen die achterhaald zijn of een voorlichtend karakter hebben zijn vervallen. Zo is het voormalige onderdeel 4.6.7 over provisies van tussenpersonen vervallen mede als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 1 juni 2012, nr.11/02478, ECLI:NL:HR:2012:BV1430. Ook worden enkele besluiten ingetrokken die hun belang verloren hebben.

Onderdeel 2 gaat in op loon en vrijgesteld loon, niet zijnde vergoedingen en verstrekkingen volgens de werkkostenregeling.

Onderdeel 3 betreft vergoedingen en verstrekkingen volgens de werkkostenregeling.

Onderdeel 4 verduidelijkt de gevolgen van het terugbetalen van 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
individueel loon van de werknemer	het loon waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b van de Wet LB belasting wordt geheven
loonheffing	loonbelasting/premie volksverzekeringen
loonheffingen	loonheffing, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet
URLB 2011	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011
vergoedingen en verstrekkingen volgens de WKR	vergoedingen en verstrekkingen voor zover de werkgever die heeft aangewezen als eindheffingsbestanddelen
vrije ruimte	1,2% (in 2015) van het loon, zoals bedoeld in artikel 31a 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 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 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 postume 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. 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 overschrijdt. 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. Het meerdere behoort tot het individuele loon van de werknemer, tenzij de werkgever het aanwijst als eindheffingsbestanddeel (zie onderdeel 3 en verder van dit besluit). Voor de IB kan de waarde van de bovenmatige aanspraak bij de desbetreffende werknemer vervolgens deel gaan uitmaken van de grondslag sparen en beleggen waarover zijn inkomen uit sparen en beleggen wordt berekend (box 3).

Er is een mogelijkheid om bovenmatige aanspraken via een aanwijzing vrij te stellen (zie artikel 3.3a 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.

2.3. 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 jubileum vrijstelling, 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 vervalt.
- 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.

2.4. 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.

Sinds 1 januari 2006 behoort ook 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. Sinds 1 januari 2013 behoort het pga ook tot het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen.

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 € 44.000 gebruikelijk is.

Uitwerking

€ 19.000	bijtelling privégebruik auto
€ 25.000 +	fictief loon o.g.v. artikel 12a van de Wet LB
€ 44.000	loon voor de loonheffingen

Als een aanmerkelijkbelanghouder geen werknemer is voor de werknemersverzekeringen, dan zijn in dit voorbeeld geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd. "Loonheffingen" dient dan te worden gelezen als "loonheffing en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet".

3. Vergoedingen en verstrekkingen volgens de werkkostenregeling

De werkkostenregeling is van kracht sinds 1 januari 2011. Door deze regeling heeft een werkgever een zogenoemde vrije ruimte die hij kan gebruiken voor onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Daarnaast kan de werkgever bepaalde posten onbelast vergoeden of verstrekken door gebruik te maken van de zogenoemde gerichte vrijstellingen. Over het resterende bedrag betaalt hij loonbelasting in de vorm van een eindheffing van 80%. Zie in dit verband met name artikel 31a van de Wet LB. De vergoedingen en verstrekkingen volgens de WKR behoren niet tot het individuele loon van de werknemer. 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.

3.1. Beoordeling per kalenderjaar

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 (bijvoorbeeld bij een cafetariasysteem) moet deze zijn keuze dus hebben gemaakt in het jaar waarin hij de kosten maakte.

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.

De rangorde is als volgt.

- een vrijstelling op grond van artikel 11 van de Wet LB. Voorbeeld: een vrijgestelde dienststijduitkering;
- waarderingen bij of krachtens de artikelen 13 en 13bis van de Wet LB;
- vergoedingen en verstrekkingen voor zover de werkgever die 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 voor zover de werkgever die 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 en ook niet 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 gedurende het kalenderjaar 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. Dit is anders als de Belastingdienst meent dat de werkgever bij vergissing de vergoeding of verstrekking niet tot het individuele loon heeft gerekend of dat niet wordt voldaan aan de gebruikelijkheidstoets (zie artikel 31, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB).

3.3. Vaste vergoedingen

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). Een werkgever kan de vergoedingregels van de Reisbesluiten en de toelichtingen daarop integraal toepassen voor een kostenvergoeding aan andere werknemers, mits deze werknemers vanuit kostenooqpunt in gelijke omstandigheden verkeren als ambtenaren op dienstreis.

De werkgever kan tot de hierna genoemde bedragen vergoedingen aanwijzen als gericht vrijgestelde eindheffingsbestanddelen (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel b, van de Wet LB). Voor zover de werkgever meer vergoedt, kan hij de vergoeding tot het individuele loon van de werknemer rekenen of aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Als de werkgever het bovenmatige deel van de vergoeding aanwijst als eindheffingsbestanddeel is hij eindheffing verschuldigd voor zover de vergoeding niet binnen zijn vrije ruimte past.

Zie in dit verband de laatste alinea van onderdeel 3.2 van dit besluit.

De bedragen voor 2015 zijn:

- kleine uitgaven overdag: € 4,06;
- kleine uitgaven 's avonds: € 8,16;
- een lunch: € 8,42;
- een avondmaaltijd: € 21,12;
- logies: € 85,39;
- een ontbijt: € 8,43.

De vergoedingen volgens het Reisbesluit buitenland voor verblijfkosten bij buitenlandse dienstreizen zijn wel onbelast. Daarop is één uitzondering. Als de werkgever de kosten van een overnachting niet aannemelijk kan maken voorziet het Reisbesluit in een vergoeding van € 11,34. Deze vergoeding is niet gericht vrijgesteld.

De Belastingdienst publiceert eventuele wijzigingen van de hiervoor genoemde bedragen op www.belastingdienst.nl.

3.3.2. 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. Dit geldt ook voor zover de intermediaire kosten leiden tot een voordeel voor een of meer werknemers (zie hierna).

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, voor zover nodig met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, 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 en gerichte vrijstellingen
- 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 auto van de zaak	€	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 gerichte vrijstelling geldt (consumpties onderweg; 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 onderdeel 3 van dit besluit.

3.3.3. Geen vaste vergoeding achteraf

Een vaste vergoeding ziet op kosten die de werknemer nog moet maken. Het is niet mogelijk om achteraf een onbelaste vaste vergoeding te geven. Vergoeding achteraf is wel mogelijk op declaratiebasis. Zie onderdeel 3.1 voor de vraag wanneer een vergoeding in een volgend jaar mogelijk is.

3.4. Maaltijden, inwoning en dergelijke

3.4.1. 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 de met ingang van 1 januari 2015 geldende tekst van artikel 3.7, eerste lid, onderdeel b, 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.

3.5. 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 een 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.

3.6. Het begrip 'werkplek'

Vanuit de praktijk zijn vragen opgekomen over het begrip 'werkplek'. Dit betreft onder meer het gebruik van een auto als werkplek en de behandeling van personeelsfeesten en dergelijke op een locatie van de werkgever. Het begrip 'werkplek' is van belang voor de toepassing van de nihilwaarderingen, lage waarderingen en gerichte vrijstellingen in de artikelen 3.7, 3.8, 8.4 en 8.4a van de URLB 2011. Hierna ga ik daar nader op in.

Het begrip 'werkplek' wordt beoordeeld vanuit de werknemer. Een werkplek van een werknemer is een plaats die deze gebruikt in verband met het verrichten van arbeid en waarvoor voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is (zie artikel 1.2, eerste lid, onderdeel f, van de URLB 2011 en de uitzonderingen en uitbreidingen in de artikelen 3.7, tweede lid, en 8.4a, tweede lid, van de URLB 2011).

3.6.1. Werkplek van een werknemer

In de praktijk komt het vaak voor dat werknemers op verschillende plaatsen arbeid voor de werkgever verrichten. Voor al die plaatsen kan voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing zijn (hierna: ARBO-verantwoordelijkheid). Bezien vanuit de werkgever is voor al de plaatsen waarvoor hij ARBO-verantwoordelijkheid draagt sprake van een werkplek. Dit brengt echter niet mee dat al die plaatsen ook steeds een werkplek zijn voor alle werknemers van de desbetreffende werkgever. Voor een werknemer is een dergelijke plaats alleen een werkplek als hij daar arbeid verricht. Een werkplek blijft overigens een werkplek zolang de relevante omstandigheden niet wijzigen. Relevante omstandigheden zijn bijvoorbeeld een overplaatsing, blijvende arbeidsongeschiktheid en het einde van de dienstbetrekking.

3.6.2. Auto en andere vervoermiddelen als werkplek

Een auto of een ander vervoermiddel kan een werkplek zijn zolang een werknemer daarin arbeid verricht en als de werkgever ARBO-verantwoordelijk is voor dat vervoermiddel. Bij bepaalde beroepen is die ARBO-verantwoordelijkheid zonder meer aannemelijk. Dat betreft bijvoorbeeld beroepschauffeurs, machinisten, conducteurs en fietskoeriers. Bij andere beroepen kan de ARBO-verantwoordelijkheid afhankelijk zijn van een opdracht van de werkgever om het vervoermiddel te gebruiken voor de arbeid van de werknemer. Een voorbeeld hiervan is als een werkgever afsprekt dat een werknemer diens auto gebruikt voor een dienstreis.

3.6.3. Parkeerplaats als werkplek

Een parkeerplaats of garage op het bedrijfsterrein van een werkgever kan als algemene ruimte deel uitmaken van een werkplek indien deze (ook) toegankelijk is voor werknemers. De waarde van een dergelijke parkeervoorziening is op nihil gesteld (zie artikel 3.7, eerste lid, onderdeel a, van de URLB 2011). Voor andere parkeerplaatsen en garages heeft de werkgever in het algemeen geen ARBO-verantwoordelijkheid, ongeacht of de werknemer die locaties aandoet in het kader van zijn dienstbetrekking. In die gevallen is geen nihilwaardering van toepassing.

4. Terugbetaling van vergoedingen

4.1. 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 vrijgestelde vergoeding

Betref het een vrijgestelde vergoeding, dan is de terugbetaling geen negatief loon.

Terugbetaling andere aangewezen vergoeding (al dan niet ten laste van de vrije ruimte)

Voor de terugbetaling van een andere vergoeding die de werkgever aanwees als eindheffingsbestanddeel geldt het volgende. De terugbetaalde vergoeding vergroot op het moment waarop de werknemer deze terugbetaalt de vrije ruimte van de werkgever. 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.

4.2. 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.

Schematische weergave van de verschillende situaties.

Casus	Wg	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.	ja
B Wn heeft drukkende uitgaven voor een studie en krijgt een vergoeding van zijn werkgever	gerichte vrijstelling	nee
C Wn betaalt vrijgestelde studiekostenvergoeding terug aan zijn werkgever	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 studiekostenvergoeding aan de oude werkgever	gerichte vrijstelling	nee
E Een nieuwe werkgever kent een vergoeding toe na het jaar van terugbetaling van de studiekostenvergoeding aan de oude werkgever	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	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 gericht vrijgesteld. 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 onderdeel 4.1 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 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.

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.

5. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 30 juni 2008, nr. CPP2008/1230M, inzake Loonheffingen, verwerking teruggaaf inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en premies werknemersverzekeringen 2007;
- het besluit van 21 april 2009, nr. CPP2009/455M, inzake Loonheffingen. Verwerking teruggaaf inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en premies werknemersverzekeringen 2008;
- het besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/566M, inzake Loonheffingen. Verwerking teruggaaf inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet 2009;
- het besluit van 23 juni 2014, nr. BLKB2014/1033M, inzake Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2015.

Den Haag, 17 december 2014.

De Staatssecretaris van Financiën,

namens deze,

drs. T.W.M. Poolen

Lid van het managementteam Belastingdienst