

Werkkostenregeling en DGA: noodzakelijk en gebruikelijk

Op 01 januari 2011 is de werkkostenregeling (WKR) voor vergoedingen en verstrekkingen in de Wet op de loonbelasting 1964 geïntroduceerd. De WKR was in eerste instantie facultatief vormgegeven, maar vanaf 01 januari 2015 wordt de regeling verplicht. Werkgevers moeten dan de "oude" regels voor vrije vergoedingen en verstrekkingen vervangen door de WKR.

Door: Eric van Uunen

Doelstellingen van de WKR zijn vereenvoudiging van wetgeving en vermindering van administratieve lasten. Ook de eigen BV dient daardoor voor de verloning van haar DGA de WKR toe te passen. Maar of het voor hen ook een vereenvoudiging betekent...

WKR in het kort

In de systematiek van de WKR dienen betalingen door een werkgever aan een werknemer gekwalificeerd te worden:

1. is fiscaal überhaupt wel sprake van loon. Want niet elke betaling door een werkgever aan een werknemer vormt loon (zoals intermediaire kosten);
2. als een vergoeding of verstrekking loon is, dan kan de werkgever soms niet om reguliere inhouding van loonbelasting heen (zoals bij de auto van de zaak);
3. als sprake is een vergoeding of verstrekking die niet verplicht te verlonen loon voor de loonbelasting is, kan sprake zijn van een gerichte vrijstelling. Daarvan heeft de wetgever gezegd dat die onbelast zijn. Hieronder vallen vergoedingen voor de computers en communicatiemiddelen die noodzakelijk zijn voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking;
4. als sprake is een vergoeding of verstrekking die niet gericht is vrijgesteld, kan hij onder de eindheffing vallen: een totaalbedrag van deze vergoedingen en verstrekkingen van 1,2% van de totale fiscale loonsom is alsnog vrijgesteld, over het meerdere dient 80% eindheffing te worden afgedragen.

Noodzakelijkheids criterium

Een nieuw begrip in de WKR vanaf 2015 is het noodzakelijkheids criterium: hetgeen een werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering aan voorzieningen op het gebied van gereedschappen, computers, communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur (waaronder printers, internetabonnementen, dongels,

programmatuur, e.d.) redelijkerwijs noodzakelijk acht, mag hij aan de werknemer vergoeden of verstrekken zonder fiscaal rekening te hoeven houden met het privévoordeel van de werknemer. Ook al is sprake van een genoten privévoordeel, het wordt niet belast. De gedachte van het belasten van de waarde in het economische verkeer van dat privévoordeel of de besparingsgedachte worden daarmee losgelaten.

Daarbij mag de fiscus niet op de stoel van de werkgever kruipen. Als de laatste een laptop voor een werknemer redelijkerwijs noodzakelijk acht voor zijn bedrijfsvoering, dan mag hij die laptop belastingvrij verstrekken, zonder dat rekening wordt gehouden met een eventueel privégenot van die werknemer, hoe groot dan ook. En of hij de werknemer een 15-inch 2,5 GHz MacBook Pro verstrekt of een 11-inch Koreaanse kloon, is niet ter beoordeling aan de fiscus. Daarmee eindigt tegelijkertijd het geleuter over het wel of niet minimaal 10% of 90% zakelijk gebruik van smartphone respectievelijk iPad, over grootte van de diameter van een tablet, enzovoort. Prettig!

Hoe het toetsen aan het noodzakelijkheids criterium uitpakt, zal moeten blijken. Zo wordt in de parlementaire geschiedenis gesteld (TK 34.002 nr. 3, blz. 22) dat een werkgever in het algemeen geen tablet geeft aan een schoonmaker, maar wel aan een vertegenwoordiger. Maar een schoonmaker anno 2014 levert ook zijn urenstaat digitaal bij zijn werkgever in, geeft via de tablet bestellingen van schoonmaakmiddelen voor de werkplek door, krijgt via zijn agenda op zijn tablet te zien waar en wanneer hij moet werken, enzovoort. Ik ben benieuwd hoe deze toets in de praktijk zal uitpakken. Want het oordeel van de werkgever over de noodzakelijkheid van een voorziening vormt het vertrekpunt. Maar wanneer is het redelijk dat een werkgever zich op het standpunt stelt dat de voorziening zonder meer nodig is voor de behoorlijke vervulling van de dienst-

betrekking en daarmee overtuigend is gericht op een optimale bedrijfsvoering? De onderstreepte woorden worden letterlijk in bovengenoemde parlementaire geschiedenis gebezigd.

Relevante passages in dit kader uit de parlementaire geschiedenis zijn:

- de voorziening dient in ieder geval daadwerkelijk bij de uitoefening van de dienstbetrekking te worden gebruikt;
- de omvang of intensiteit van dat gebruik is indicatief, niet doorslaggevend;
- de werkgever bepaalt in beginsel welk ICT-middel wordt aangeschaft of bepaalt minimaal de randvoorwaarden (geen cafetariastelsel);
- zonder die voorzieningen kan de dienstbetrekking niet goed worden uitgeoefend: kosten die alleen maar bijdragen aan een goede uitoefening van een dienstbetrekking zijn nog niet perse als noodzakelijk aan te merken;
- wat de werknemer ervaart (voordeel, loon) is niet relevant. Het gaat om het oogmerk van de werkgever;
- noodzakelijk is een strengere eis dan zakelijk;
- als één werknemer een voorziening krijgt en anderen niet, is daarmee niet gezegd dat het noodzakelijkheids criterium niet meer toegepast kan worden;
- teruggaaf van de voorziening of vergoeding van de restwaarde als de noodzakelijkheid is verdwenen of de functie-ervulling eindigt.

Want wat is het belang: alleen als de gereedschappen en ICT-apparatuur noodzakelijk zijn voor de bedrijfsvoering zijn ze gericht vrijgesteld. Voor niet noodzakelijke zaken is de vrije ruimte bedoeld.

De bewijslast ligt hier overigens bij de inspecteur: mocht sprake zijn van een gereede twijfel over de bedrijfsmatige afwegingen door een werkgever, dan ligt het op de weg van de inspecteur om aannemelijk te maken dat de voorziening met een oogmerk van bevoordeling/beloning van de werknemer is gegeven. Toetsing zal door een inspecteur ook vaak lastig zijn: het vergt kennis van de bedrijfsvoering, werkprocessen, functie-inhoud, e.d.

Gebruikelijkheidstoets

Als de werknemer bestuurder of commissaris is lopen de hoedanigheden van werkgever en werknemer in elkaar over. Dan ligt het op de weg van de werkgever om desgevraagd om aannemelijk te maken dat het gaat om een voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking gebruikelijke voorziening. Niet alleen voor gereedschappen en ICT-apparatuur, maar voor alle vergoedingen en verstrekkingen.

De toets houdt in dat als de vergoeding of verstrekking meer dan 30% afwijkt van hetgeen gebruikelijk is, die vergoeding niet kwalificeert voor de gerichte vrijstellingen en/of vrije ruimte, al dan niet met eindheffing van 80%.



Fotografie Lourens Smak

Eric van Uunen

De wetgever heeft de gebruikelijkheidstoets geïntroduceerd om extreme situaties te bestrijden door aannemelijk te maken dat het niet gebruikelijk is om een pakket vergoedingen en verstrekkingen voor een werknemer aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Voor bestuurders (w.o. DGA's) en commissarissen geldt daarom ten aanzien van noodzakelijke voorzieningen een omkering van de bewijslast.

Daarmee wil de wetgever oneigenlijk gebruik voorkomen. De DGA kan daardoor niet naar believen vergoedingen en verstrekkingen aan zichzelf toekennen, die óf niet worden belast (gericht vrijgesteld) óf lager worden belast (80% eindheffing i.p.v. ruim 108% heffing bij reguliere heffing). Denk met name aan de DGA die meent de hele vrije ruimte (gevormd door de loonsom van alle werknemers) zichzelf te kunnen toe-eigenen. Daardoor staat de WKR niet open voor variabele beloningen van bestuurders. Zo kan het aanwijzen van vakantiegeld of bonussen als eindheffingsbestanddeel met het oog op tariefarbitrage bestreden worden met gebruikmaking van het gebruikelijkheidscriterium. Maar het gebruikelijkheidscriterium is een open norm, die in de jurisprudentie nog moet worden ingevuld. En in een brief van de staatssecretaris van Financiën is (TK, 34.002 nr. 14, blz. 6) is al aangekondigd dat om excessen te bestrijden in de Fiscale verzamelwet 2015 een aanscherping zal volgen van het gebruikelijkheidscriterium.

Het introduceren van het noodzakelijkheids criterium en de gebruikelijkheidstoets betekent voor de DGA fiscaal creatieve spannende tijden...