

5. Overige maatregelen

5.1. Aanscherpen gebruikelijkheids criterium werkkostenregeling

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2015 is in het kader van de werkkostenregeling in beide Kamers van de Staten-Generaal de zorg geuit dat bonussen met het oog op tariefarbitrage zouden worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Aan beide Kamers is toegezegd om het gebruikelijkheids criterium aan te scherpen teneinde de mogelijkheden om tariefarbitrage te bestrijden te verbeteren.²¹ Hiertoe strekt de onderhavige wijziging. In de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) is bepaald dat de werkgever in geval van tegenwoordige arbeid vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel kan aanwijzen. Daarbij geldt als voorwaarde dat deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. Dit wordt het gebruikelijkheids criterium genoemd. Met de onderhavige wijziging wordt verduidelijkt dat het door de werkgever *aanwijzen* van aan een werknemer verstrekte vergoedingen of verstrekkingen van een bepaalde omvang als eindheffingsbestanddeel gebruikelijk moet zijn (en - anders dan op grond van de wettekst zou kunnen worden betoogd - niet de omvang van de vergoedingen of verstrekkingen als zodanig). Daarmee wordt de wettekst in overeenstemming gebracht met de memorie van toelichting.²² Met deze wijziging blijft het karakter van de werkkostenregeling, en de daarbij behorende keuzevrijheid voor de werkgever, derhalve volledig in stand. Door het in stand houden van het karakter van de werkkostenregeling blijft ook de administratieve lastenverlichting bestaan die het gevolg was van het invoeren van de werkkostenregeling. Zo hoeft voor loonbestanddelen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel niet te worden aangetoond dat er tegenover de vergoeding daadwerkelijk gemaakte kosten staan (tenzij er sprake is van een gerichte vrijstelling). Volgens het gebruikelijkheids criterium, zoals dit met de onderhavige wijziging opnieuw wordt geformuleerd, mag de omvang van de als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in de regel in overeenkomstige omstandigheden als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Op deze wijze is een maximum gesteld aan de omvang van de vergoedingen

²¹ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 14 en Handelingen I 2014/15, nr. 14, item 11.

²² Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 65.

en verstrekkingen die aan een werknemer kunnen worden gegeven zonder dat deze werknemer hierover loonbelasting verschuldigd is. Het moet gebruikelijk zijn dat de werknemer vergoedingen of verstrekkingen van een bepaalde omvang belastingvrij ontvangt, doordat de werkgever de vergoedingen of verstrekkingen heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Het gaat er dus om dat het gebruikelijk is dat de werkgever de eventueel verschuldigde heffingen over de vergoedingen of verstrekkingen via eindheffing voor zijn rekening neemt. Ten overvloede wordt opgemerkt dat als een vergoeding of verstrekking op zichzelf al ongebruikelijk is, het eveneens niet gebruikelijk zal zijn dat deze wordt aangewezen als eindheffingsbestanddeel.

Bij de toets of is voldaan aan het gebruikelijkheids criterium, spelen een aantal factoren een rol. Zo zal de aard van de vergoeding of verstrekking van belang zijn. Het is bijvoorbeeld niet gebruikelijk dat het maandloon van een werknemer wordt aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor vakantiegeld, hoge bonussen of vergoeding van vermogensschade bij indiensttreding. Het aanwijzen van vergoedingen of verstrekkingen die een relatie hebben met kosten die de werknemer maakt, onderscheidenlijk zonder de verstrekking zou moeten maken, in het kader van de behoorlijke vervulling van zijn dienstbetrekking, zal eerder gebruikelijk zijn dan het aanwijzen van pure beloningsbestanddelen. Onder meer bij een kerstpakket kan het echter, afhankelijk van de waarde van het kerstpakket, gebruikelijk zijn om dit aan te wijzen, ondanks dat hier sprake is van een puur beloningsbestanddeel. Daarnaast speelt de hoogte van de vergoeding of de waarde van een verstrekking een belangrijke rol bij de beoordeling. Het aanwijzen van een jubileumuitkering kan gebruikelijk zijn, maar het aanwijzen van een jubileumuitkering van € 1 miljoen is niet gebruikelijk. In dit kader kan ook worden gekeken naar alle aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van een werknemer per jaar samen. Het is, als extreem voorbeeld, in het algemeen ongebruikelijk dat bij een werknemer in totaal per jaar € 100.000 aan vergoedingen wordt aangewezen. Dat de beoordeling in een dergelijk geval op werknemersniveau kan plaatsvinden, betekent overigens niet dat de werkgever verplicht is om alle vergoedingen en verstrekkingen aan alle werknemers in de loonadministratie vast te leggen. Afspraken met individuele werknemers liggen in het algemeen schriftelijk vast, veelal in het personeelsdossier. Vergoedingen en verstrekkingen worden als kosten geboekt in de financiële administratie. Bij de beoordeling aan de hand van het gebruikelijkheids criterium wordt ook bekeken of tariefarbitrage het oogmerk van de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel zou kunnen zijn. In dit kader kan acht worden geslagen op een bestendige gedragslijn vanuit het verleden. Als een werkgever bijvoorbeeld in het verleden, voorafgaand aan de invoering van de werkkostenregeling, de heffing ter zake van frequente vergoedingen of verstrekkingen via individuele brutering voor zijn rekening nam, zal ook de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel eerder gebruikelijk zijn. In zulke gevallen is aannemelijk dat, afhankelijk van de hoogte van de aangewezen vergoedingen of verstrekkingen, tariefarbitrage geen doorslaggevende rol speelt bij de aanwijzing en zal de Belastingdienst niet snel aanleiding vinden om de gebruikelijkheid ter discussie te stellen. Dat ligt anders bij min of meer incidentele of omvangrijke beloningen waarbij het eindheffingstarief aanmerkelijk lager is dan het bij individuele brutering geldende tarief. Er vindt dus ook een beoordeling plaats van het voordeel dat kan ontstaan als gevolg van het tariefverschil.

Om te kunnen beoordelen of iets gebruikelijk is, moet een vergelijking met andere werknemers worden gemaakt. Ten eerste kan een vergelijking worden gemaakt met de andere werknemers van dezelfde werkgever. Als een werkgever bijvoorbeeld vrijwel de volledige vrije ruimte gebruikt voor

een paar werknemers, is dat ongebruikelijk. Ten tweede kan een werknemer worden vergeleken met zijn collega's in dezelfde functiecategorie: wat is de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van die andere werknemers die bij de werkgever dezelfde functie uitoefenen? Het ligt in de rede dat voor werknemers met dezelfde functie en bij dezelfde werkgever ongeveer tot dezelfde omvang vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Bij verschillen zal de werkgever daar een verklaring voor moeten kunnen geven. Vervolgens kan ook een vergelijking met andere werkgevers worden gemaakt: wat is de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van die andere werknemers in dezelfde sector bij een vergelijkbaar bedrijf? Indien de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen voor een bepaalde werknemer gebruikelijk is in vergelijking met zijn collega's en met vergelijkbare werknemers bij andere werkgevers, is voor die werknemer in ieder geval voldaan aan het gebruikelijkheids criterium. Als vergelijken met een andere werkgever niet mogelijk is – omdat een vergelijkbare situatie zich nergens anders voordoet – wordt in plaats van het maken van deze vergelijking de aanwijzing naar redelijkheid beoordeeld. Indien de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen ongebruikelijk is, dient te worden bekeken hoe groot de afwijking is van het gebruikelijke. Volgens het gebruikelijkheids criterium geldt immers dat de omvang van als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet *in belangrijke mate* groter mag zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen.
