



**Panteia**

Research to Progress

Research voor Beleid | EIM | NEA | IOO | Stratus | IPM



## **Evaluatie werking Werkkostenregeling in vergelijking met de oude regeling**

John Boog; Marianne van Marwijk; Paul van der Zeijden

Zoetermeer, 16 februari 2018

De verantwoordelijkheid voor de inhoud berust bij Panteia. Het gebruik van cijfers en/of teksten als toelichting of ondersteuning in artikelen, scripties en boeken is toegestaan mits de bron duidelijk wordt vermeld. Vermenigvuldigen en/of openbaarmaking in welke vorm ook, alsmede opslag in een retrieval system, is uitsluitend toegestaan na schriftelijke toestemming van Panteia. Panteia aanvaardt geen aansprakelijkheid voor drukfouten en/of andere onvolkomenheden.

The responsibility for the contents of this report lies with Panteia. Quoting numbers or text in papers, essays and books is permitted only when the source is clearly mentioned. No part of this publication may be copied and/or published in any form or by any means, or stored in a retrieval system, without the prior written permission of Panteia. Panteia does not accept responsibility for printing errors and/or other imperfections.

# Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding en onderzoeksvragen</b>	<b>5</b>
1.1	Achtergrond	5
1.2	Doel en aanpak van het onderzoek	6
1.3	Onderzoeksvragen en onderzoeksmethodiek	6
<b>2</b>	<b>Ervaren effecten WKR</b>	<b>9</b>
2.1	Werkgevers	9
2.2	Intermediairs	23
2.3	Medewerkers Belastingdienst	30
2.4	Samenvattende conclusies ervaringen WKR	35
<b>3</b>	<b>Toereikendheid vrije ruimte WKR</b>	<b>41</b>
3.1	Gebruik vrije ruimte volgens gegevens van de Belastingdienst	41
3.2	Werkgevers	45
3.3	Intermediairs	51
3.4	Medewerkers Belastingdienst	52
3.5	Samenvattende conclusies toereikendheid WKR	52
<b>4</b>	<b>Noodzakelijkheids criterium WKR</b>	<b>57</b>
4.1	Werkgevers	57
4.2	Intermediairs	61
4.3	Medewerkers Belastingdienst	63
4.4	Samenvattende conclusies noodzakelijkheids criterium	63
<b>5</b>	<b>Samenvattende conclusies</b>	<b>67</b>
5.1	Werking van de WKR	67
5.2	Toereikendheid vrije ruimte	71
5.3	Noodzakelijkheids criterium WKR	72
<b>Bijlagen</b>		<b>75</b>
Bijlage 1	Onderzoeksvragen, -aanpak en -methodiek	75
Bijlage 2	Begeleidingscommissie en gesprekspartners	79





# 1 Inleiding en onderzoeksvragen

## 1.1 Achtergrond

Het onderzoek evalueert de werking van het nieuwe systeem van vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer in vergelijking met het oude systeem. Als we het in dit rapport over het nieuwe systeem hebben, dan betreft dit de werkkostenregeling (of afgekort de WKR) zoals deze per 1 januari 2016 geldt. Het oude systeem noemen wij in dit rapport “de oude regeling”. De overgangsjaren 2011-2015 zijn geen onderdeel van dit onderzoek.

De oude regeling omvatte het voormalige regime voor (belasting)vrije vergoedingen en verstrekkingen, zoals destijds opgenomen in hoofdstuk IIA Wet op de loonbelasting 1964. Dit systeem bracht, door de verplichte vastleggingen per werknemer in de loonadministratie, aanzienlijke administratieve lasten met zich mee voor de werkgever<sup>1</sup>. Het doel van de WKR is dan ook vooral de administratieve lasten voor werkgevers te verminderen en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst te verlagen.

De WKR bestaat uit een aantal gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen, waarderingsforfaits en een vrije ruimte (1,2% van de fiscale loonsom). Voor de gerichte vrijstellingen en vrije ruimte geldt, dat de werkgever de betreffende loonbestanddelen eerst als eindheffingsloon moet hebben aangewezen. De vrije ruimte staat open voor alle loonbestanddelen (met een aantal expliciet in de wet genoemde uitzonderingen), ongeacht het beloningselement, mits wordt voldaan aan het gebruikelijkheids criterium. Voor zover de waarde van beloningselementen die in de vrije ruimte worden ondergebracht meer bedraagt dan de omvang van de vrije ruimte, is de werkgever een eindheffing van 80% verschuldigd.

In de periode 2011 tot en met 2014 hadden werkgevers de keuze om de oude regeling te blijven toepassen, dan wel te opteren voor toepassing van de WKR. Per 2015 is de keuzemogelijkheid vervallen en is de WKR verplicht geworden.

In de periode 2011 tot en met 2015 zijn een aantal wijzigingen doorgevoerd in de WKR. De algemene lijn daarbij is dat gerichte vrijstellingen werden toegevoegd, waarbij als dekking de vrije ruimte werd verkleind. Een belangrijke aanpassing van de oorspronkelijke WKR is de invoering per 2015 van het noodzakelijkheids criterium voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. De werkgever mag dergelijke gereedschappen etc. onder voorwaarden belastingvrij vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen, voor zover de werkgever deze voorziening in redelijkheid noodzakelijk acht voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking én voor zover hij de kosten daarvan voor zijn rekening neemt. Een eventueel privévoordeel voor de werknemer blijft dan onbelast.

In 2016 is de gebruikelijkheidstoets aangescherpt. Daarnaast wordt sinds die tijd het rentevoordeel van een personeelslening als belast loon aangemerkt en wordt niet toegestaan dat dit voordeel wordt aangewezen als eindheffingsloon. In 2017 zijn er – anders dan indexatie van de waarderingsforfaits – ten opzichte van 2016 geen wijzigingen in de WKR.

---

<sup>1</sup> Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010) nr.3, Memorie van Toelichting, Tweede Kamerstuk 32 130.



## 1.2 Doel en aanpak van het onderzoek

De vorige – eveneens door Panteia - in 2012 uitgevoerde evaluatie van de WKR was gebaseerd op de eerste ervaringen van de beperkte groep werkgevers, die op dat moment was overgestapt op de WKR<sup>2</sup>. Nu de WKR al een aantal jaren operationeel is, evalueert Panteia de WKR zoals deze vanaf 2016 geldt in vergelijking met de oude regeling. De regeling is geëvalueerd vanuit een aantal invalshoeken:

- er is een telefonische enquête gehouden onder een representatieve steekproef van werkgevers;
- er is een aantal semigestructureerde interviews met zogenoemde intermediairs gehouden;
- om vast te stellen hoeveel werkgevers de vrije ruimte hebben overschreden, zijn de loonaangiften over 2015 en 2016 geanalyseerd;
- tenslotte zijn er gesprekken gevoerd met focusgroepen uit de Belastingdienst om inzicht te krijgen in de ervaringen van de Belastingdienst.

In deze opzet worden de *door de respondenten ervaren* administratieve lasten onderzocht en zijn de administratieve lasten niet in tijd en geld gemeten. De rapportage geeft dus in belangrijke mate meningen weer. Om al te grote subjectiviteit te voorkomen, zijn meningen uit interviews alleen opgenomen als zij door meer dan één persoon zijn uitgesproken.

Bij de evaluatie is geïnventariseerd welke knelpunten er worden ervaren bij de WKR. Als knelpunt is gedefinieerd een punt dat:

- tot veel (gepercipieerde) administratieve lasten leidt; of
- veel discussie oplevert tussen werkgever en werknemer; of
- veel discussie oplevert tussen werkgever en de Belastingdienst; of
- door werkgevers, intermediairs of belastinginspecteurs als onlogisch, onrechtvaardig of complex wordt ervaren.

Daarbij is zo mogelijk ook aangegeven of deze knelpunten nieuw zijn of ook al bij de oude regeling golden.

Naast de evaluatie van de WKR op basis van ervaringen van werkgevers is het ook van belang vast te stellen wat de ervaringen ten aanzien van de uitvoerbaarheid bij de Belastingdienst zijn. Dit in termen van gepercipieerde effecten op de uitvoeringslasten, de houdbaarheid van het noodzakelijkheids criterium en eventuele bredere invoering van dat criterium.

## 1.3 Onderzoeksvragen en onderzoeksmethodiek

### Onderzoeksvragen

Tijdens de parlementaire behandeling van de (wijzigingen van) de WKR is aan het Parlement toegezegd de WKR na een paar jaar op een aantal punten te evalueren<sup>3</sup>. In overeenstemming met de toezeggingen aan de Kamer, bevat deze evaluatie een drietal hoofdonderwerpen, te weten:

1. een algemene evaluatie met de nadruk op administratieve lasten;
2. een kwantitatief onderzoek in hoeverre werkgevers in de praktijk de vrije ruimte overschrijden naar sector en omvang van bedrijven;
3. een evaluatie van de doeltreffendheid en de effecten van het noodzakelijkheids criterium en eventuele bredere invoering daarvan.

Een uitwerking van de onderzoeksvragen is opgenomen in bijlage 1.

<sup>2</sup> J.J. Boog, C.H. Brammer, dr. J.M.P. de Kok, M.J. van Marwijk, drs. J.P. Vendrig: Evaluatie WKR, ervaringen met de WKR en toereikendheid van het forfait WKR van 1,4%, Panteia, Zoetermeer, augustus 2012.

<sup>3</sup> Staatssecretaris tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2015, Handelingen II 2014/2015, Tweede Kamerstuk, nr. 23, pag. 23-7-6.

## Onderzoeksmethodiek

Het onderzoek bestaat uit de volgende stappen:

1. Stap 1 voorbereiding: een korte inventarisatie door middel van deskresearch.
2. Stap 2 interviews met intermediairs: vijftien semigestructureerde expertinterviews met loonservicebureaus, salarisverwerkers en administratie- en accountantskantoren en daarnaast bedrijven die de loonadministratie in eigen beheer uitvoeren.
3. Stap 3 focusgroepsessies met de Belastingdienst en aanlevering kwantitatieve informatie vanuit de Belastingdienst.
4. Stap 4 telefonische enquête werkgevers.
5. Stap 5 analyse en rapportage.

Een uitwerking van de onderzoeksmethode is opgenomen in bijlage 1.

Het onderzoek is begeleid door een commissie met vertegenwoordigers van de ministeries van Financiën en Economische Zaken en Klimaat, de Belastingdienst, het Adviescollege Toetsing Regeldruk en een onafhankelijke deskundige. Wij danken de begeleidingscommissie voor de prettige samenwerking en begeleiding van het onderzoek (zie ook bijlage 2).

## 1.4 Opzet van dit rapport

De structuur van voorliggend rapport volgt op hoofdlijnen de onderzoeksvragen. In hoofdstuk 2 wordt hoofdvraag 1 van het onderzoek over de ervaringen met de WKR beantwoord, waarbij een schets wordt gegeven van de mate waarin de loonadministratie en financiële administratie door bedrijven zelf wordt uitgevoerd dan wel wordt uitbesteed en verder komt de bekendheid met de WKR aan bod. Daarna wordt telkens apart voor werkgevers, intermediairs en Belastingdienst ingegaan op:

1. de ervaring met de werking en de uitvoeringspraktijk van de WKR;
2. de systematiek van de WKR;
3. de administratieve lasten en baten van de WKR;
4. de vraag of meer of minder loonheffing over vergoedingen en verstrekkingen wordt afgedragen; en
5. de vraag of er verschillen zijn naar bedrijfsgrootte en bedrijfstak.

Verder wordt ingegaan op de introductiekosten van de WKR. Daarna komen genoemde knelpunten en verbeter suggesties aan bod. Tot slot zijn samenvattende conclusies over de ervaringen met de WKR opgenomen per doelgroep.

In hoofdstuk 3 komt beantwoording van hoofdvraag 2 van het onderzoek over de toereikendheid van de vrije ruimte aan de orde. Ook hier wordt separaat aan werkgevers, intermediairs en de Belastingdienst aandacht gegeven. Daarbij wordt geïnventariseerd:

1. wat de financieel belangrijkste vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte zijn;
2. of er door de invoering van de WKR veranderingen zijn opgetreden in vergoedingen en verstrekkingen;
3. in hoeverre werkgevers de belangrijkste vergoedingen en verstrekkingen laten vallen in de vrije ruimte (en of die daardoor is overschreden) en wat daarbij de afweging was. Daarnaast wordt nog aangegeven of werkgevers bewust de vrije ruimte overschrijden, hoe werkgevers omgaan met de gebruikelijkheidstoets, mogelijke onzekerheid over de loonsom en verschillen naar bedrijfsgrootte en bedrijfstak. In dit hoofdstuk worden ook de kwantitatieve resultaten gepresenteerd van de analyse hoeveel werkgevers eindheffing hebben aangegeven en betaald over de belastingjaren 2015 en 2016. Zo is in kaart gebracht hoeveel werkgevers de vrije ruimte hebben overschreden en in welke mate. Verder komen knelpunten en verbeter suggesties aan de orde. Aan het eind worden samenvattende conclusies over de toereikendheid van de WKR verwoord per doelgroep.



In hoofdstuk 4 staat beantwoording van hoofdvraag 3 van het onderzoek over het noodzakelijkheids criterium centraal. De geluiden van werkgevers, intermediairs en de Belastingdienst worden ook hier gescheiden weergegeven. Daarbij wordt aangegeven of het noodzakelijkheids criterium een vereenvoudiging is, gemakkelijk te hanteren is en of het helpt administratieve lasten te verminderen. Andere onderwerpen die aan de orde komen zijn: heeft het noodzakelijkheids criterium geleid tot meer/minder vergoedingen en verstrekkingen, meer/minder belastingen bij werknemers en werkgevers of eigen bijdragen en in welke mate is er meer/minder overleg met de inspecteur, voelen werkgevers zich zeker over de toepassing, is uitbreiding van toepassing van het noodzakelijkheids criterium gewenst en hoe pakt het uit naar bedrijfsgrootte en bedrijfstak. Ook hier komen knelpunten en verbeteringsuggesties aan bod, waarna samenvattende conclusies volgen.

De bevindingen worden samengevat in de conclusies in hoofdstuk 5.



## 2 Ervaren effecten WKR

### 2.1 Werkgevers

#### 2.1.1 Aantallen werkgevers uitgesplitst naar bedrijfsgrootte en sector

In tabel 1 is het aantal werkgevers (inhoudingsplichtigen) in 2016 weergegeven. Het gaat om ruim 660.000 werkgevers, die bijna allemaal deel uitmaken van het MKB (bedrijven met minder dan 250 werknemers). 85% van de werkgevers heeft vijf of minder werknemers.

tabel 1 Aantallen werkgevers, uitgesplitst naar bedrijfsgrootte en sector, 2016 (x 1.000)

	Aantal werknemers				totaal
	1-5	6-50	51-250	> 250	
Detailhandel, horeca, overige dienstverlening	147,4	20,2	1,1	0,3	169,0
Openbaar bestuur onderwijs	4,6	1,5	1,1	0,6	7,9
Landbouw, industrie, bouw, groothandel	116,1	27,9	3,4	0,6	148,2
Zorg en welzijn	53,6	10,5	1,3	0,7	66,1
Zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer, communicatie	240,6	26,9	3,7	0,9	272,1
Totaal	562,3	87,0	10,7	3,1	663,2

Bron: Belastingdienst.

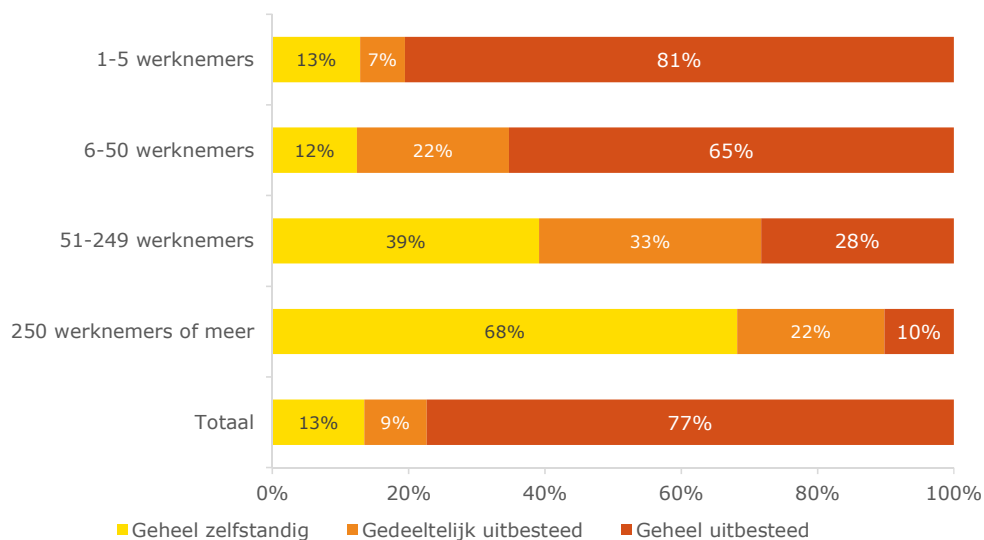
#### 2.1.2 Zelf uitvoeren of uitbesteden van de administratie

##### *Kleine bedrijven besteden meer uit dan grote bedrijven*

Het al dan niet zelf uitvoeren van de loonadministratie en/of de financiële administratie heeft invloed op de mate waarin werkgevers bekend zijn met de WKR en de wijze waarop werkgevers omgaan met de WKR. De mate van uitbesteding van de loonadministratie en/of de financiële administratie hangt vervolgens weer samen met de bedrijfsgrootte. Globaal gezien wordt de loonadministratie meer uitbesteed dan de financiële administratie en kleinere bedrijven besteden meer uit dan grotere bedrijven (zie figuur 1 en figuur 2). Zoals verderop in deze rapportage blijkt zijn kleinere werkgevers (die meer uitbesteden) minder goed bekend met de WKR en zijn zij er minder mee bezig dan grotere werkgevers.

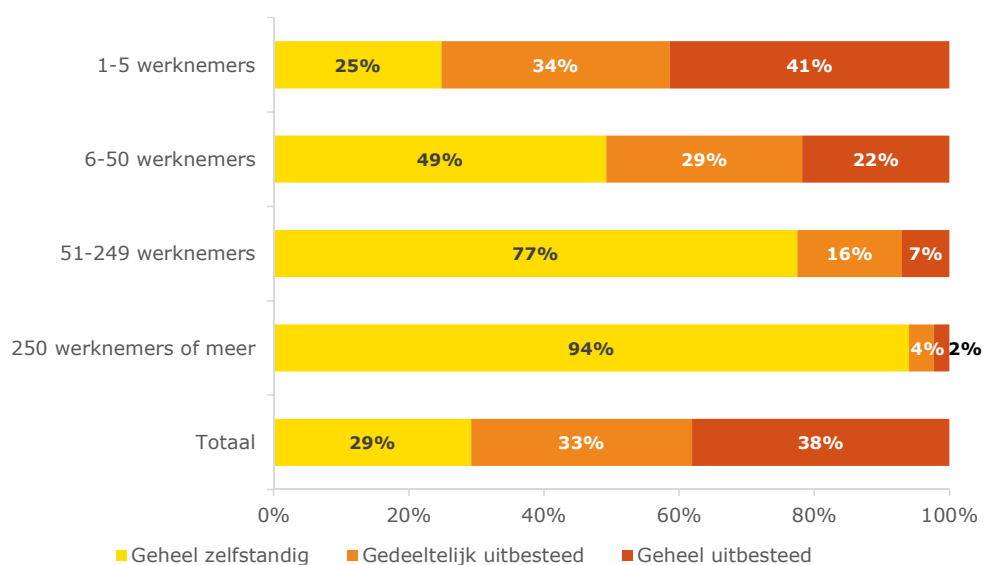


figuur 1 Zelf uitvoeren of uitbesteden van de loonadministratie naar bedrijfsgrootte (n=1.004)



Bron: Panteia, 2017.

figuur 2 Zelf uitvoeren of uitbesteden van de financiële administratie naar bedrijfsgrootte (n=1.004)



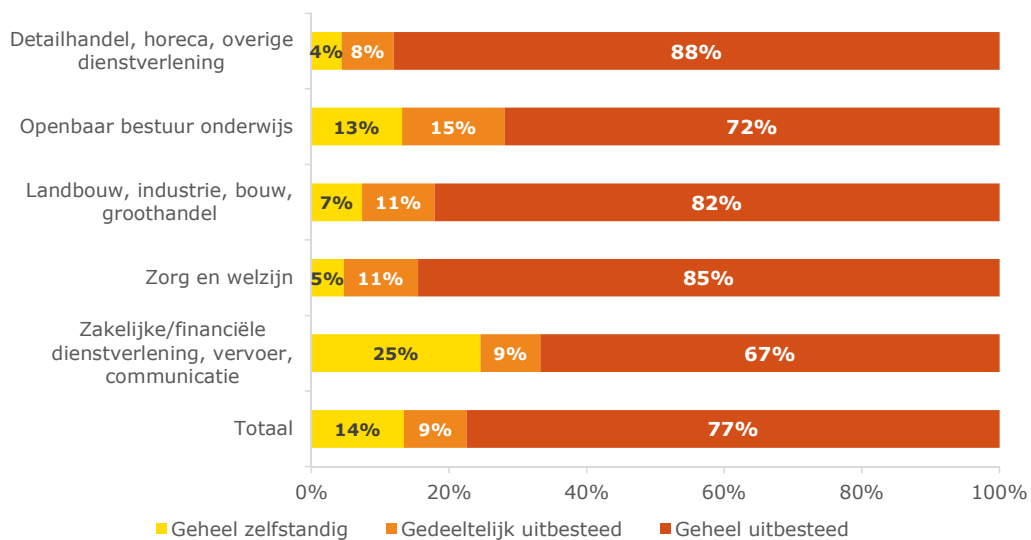
Bron: Panteia, 2017.

*Detailhandel en horeca besteden administratie meer uit dan andere sectoren*

In figuur 3 en figuur 4 is de mate van uitbesteding van de loon- en financiële administratie naar sector weergegeven. De verschillen tussen de sectoren zijn aanzienlijk kleiner dan de verschillen tussen grootteklassen. Van de onderscheiden sectoren wordt in de detailhandel en horeca relatief het meest uitbesteed.

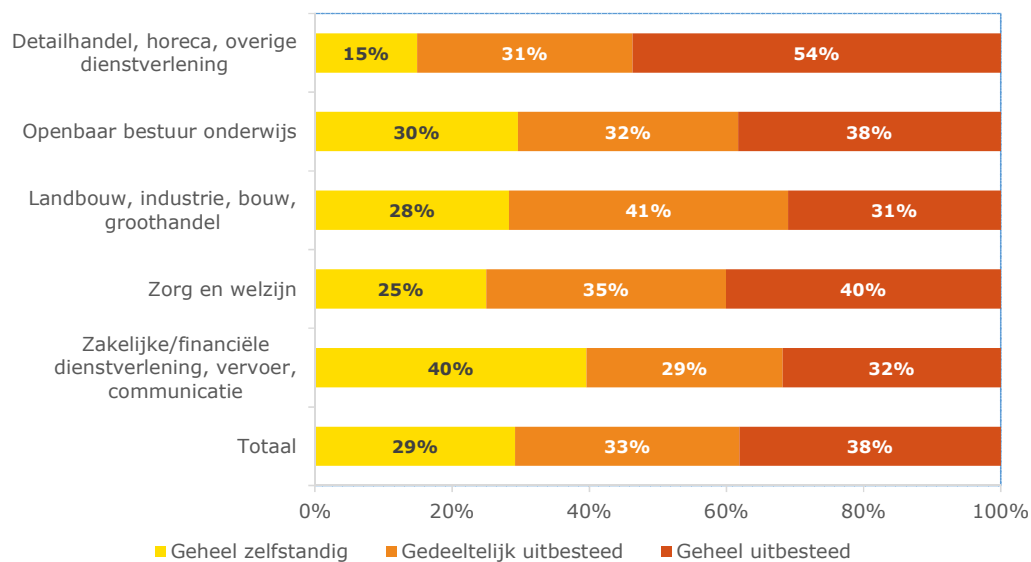


figuur 3 Zelf uitvoeren of uitbesteden van de loonadministratie naar sector (n=1.004)



Bron: Panteia, 2017.

figuur 4 Zelf uitvoeren of uitbesteden van de financiële administratie naar sector (n=1.004)



Bron: Panteia, 2017.



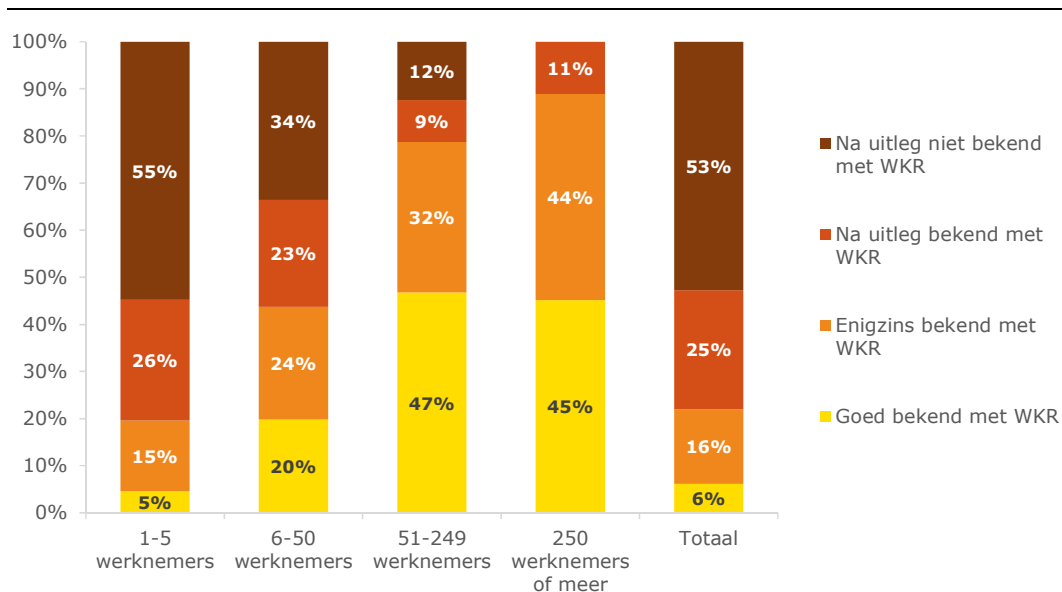
### 2.1.3 Bekendheid met de WKR

In de enquête onder werkgevers is er vanuit gegaan dat werkgevers die de loonadministratie of de financiële administratie volledig zelf uitvoeren, bekend zijn met de WKR. Voor respondenten die zowel de loonadministratie als de financiële administratie geheel of gedeeltelijk hebben uitbesteed is dat minder vanzelfsprekend. Aan hen is daarom gevraagd of zij bekend zijn met de WKR. Daarop konden zij antwoorden dat zij goed bekend zijn met de WKR, enigszins bekend zijn met de WKR of niet weten wat de WKR inhoudt (spontane bekendheid). In het geval respondenten aangaven niet bekend te zijn met de WKR is een toelichting gegeven, door in te gaan op vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte. Een deel van de respondenten kende na die uitleg de WKR wel (geholpen bekendheid).

In figuur 5 is de bekendheid met de WKR bij werkgevers die zowel de loonadministratie als de financiële administratie geheel of gedeeltelijk hebben uitbesteed naar grootteklasse weergegeven. Daaruit blijkt dat kleinere bedrijven die de administratie uitbesteden minder bekend zijn met de WKR dan grotere bedrijven. Verder blijkt dat een behoorlijk deel van de kleinere bedrijven in eerste instantie de WKR niet onder die naam kende, maar na een toelichting wel, kennelijk zonder zich bewust te zijn dat het om de WKR gaat. Het beperkte aantal grote bedrijven die zowel de loonadministratie als de financiële administratie geheel of gedeeltelijk hebben uitbesteed zijn veelal wel bekend met de WKR.

Omgerekend naar de totale populatie (dus inclusief de werkgevers die de loonadministratie of de financiële administratie zelf doen) is 36% van de werkgevers niet bekend met de WKR.

figuur 5 Bekendheid met de WKR bij werkgevers die zowel de loonadministratie als de financiële administratie geheel of gedeeltelijk hebben uitbesteed, naar bedrijfsgrootte (n=394)



Bron: Panteia, 2017.

### 2.1.4 Werkgevers die niet bekend zijn met de WKR

Aan de werkgevers die (ook na uitleg) niet bekend zijn met de WKR is voor een reeks vergoedingen en verstrekkingen gevraagd of zij deze hadden. 24% van deze werkgevers (ofwel 9% van alle werkgevers) heeft geen vergoedingen en verstrekkingen. Verder is in tabel 2 weergegeven welke vergoedingen en

verstrekkingen deze werkgevers hebben in hun bedrijf. Met name de kerstpakketten en bedrijfsfeesten en bedrijfsuitjes buiten de werkplek komen bij deze werkgevers veel voor. Echter, doordat zij de loonadministratie en de financiële administratie geheel of gedeeltelijk uitbesteden zijn zij zich er kennelijk niet van bewust dat deze posten ondergebracht kunnen c.q. moeten worden in de vrije ruimte van de WKR.

tabel 2 Vergoedingen en verstrekkingen van werkgevers die de loon- en de financiële administratie geheel of gedeeltelijk hebben uitbesteed en de WKR niet kennen (percentage van deze werkgevers dat wel deze vergoedingen en verstrekkingen heeft; n=157)

<i>Vergoedingen en verstrekkingen</i>	<i>%</i>
<i>geen vergoedingen en verstrekkingen</i>	24%
kerstpakketten	54%
bedrijfsfeesten en/of bedrijfsuitjes buiten de werkplek	42%
lunches, maaltijden op de werkplek	25%
representatiekosten	22%
aansprakelijkheidspremie	18%
bonussen, gratificaties	18%
contributie vak(bond)vereniging	16%
vergoedingen bij overwerk of bij oproepdienst	15%
parkeer-, veer- en tolgelden	15%
verklaring omtrent gedrag (VOG)	13%
reiskostenvergoedingen voor reizen met eigen vervoer van meer dan 0,19 euro per kilometer	11%
fiets van de zaak	7%
bedrijfsfitness buiten de werkplek	2%
andere verstrekkingen of vergoedingen	4%

Bron: Panteia, 2017.

Aan de werkgevers die niet bekend zijn met de WKR maar wel vergoedingen en verstrekkingen hebben die in de vrije ruimte kunnen worden ondergebracht (27% van de totale populatie), is vervolgens gevraagd of zij met hun administratiekantoor overleg hebben over de vergoedingen en verstrekkingen. 66% heeft aangegeven overleg te hebben met het administratiekantoor over de vergoedingen en verstrekkingen (n=119). Bij 74% hiervan gaat het ook over aanwijzen van vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte of loonheffing (n=78). Dit betreft 13% van alle werkgevers. Kennelijk regelt het administratiekantoor de verwerking van de relevante posten in de vrije ruimte voor hen.

Deze werkgevers geven aan regelmatig overleg te hebben met het administratiekantoor. 33% doet dit eens per maand, 29% eens per jaar, 18% een per half jaar, 12% eens per kwartaal en 9% doet dat op een ander moment of weet het niet.

In het vervolg van deze rapportage zijn de werkgevers die niet bekend zijn met de WKR meegenomen in de uitkomsten uit de telefonische enquête, waarbij ervan is uitgegaan dat zij 'weet niet' zouden hebben geantwoord. Dit is gedaan om te zorgen dat de uitkomsten worden weergegeven over de gehele populatie.



### 2.1.5 Invoering WKR

De WKR is bij de introductie in 2011 en de eerste jaren daarna in beperkte mate toegepast door werkgevers. Werkgevers hadden toen nog de keuze om de WKR of de oude regeling toe te passen. In het vierde jaar (2014) had 8% de WKR ingevoerd<sup>4</sup>. De grotere bedrijven liepen enigszins voor op de kleinere bedrijven met de invoering van de WKR. Bij kleinere bedrijven is de bekendheid met de WKR veel minder en lijkt het ook regelmatig het administratiekantoor te zijn dat de WKR voor hen toepast. Daarnaast kan het zijn dat kleinere bedrijven minder of geen relevante vergoedingen en verstrekkingen hebben waardoor de WKR voor hen niet relevant is. In het voorgaande zagen we reeds dat 9% van de werkgevers zegt geen vergoedingen en verstrekkingen te hebben die onder de vrije ruimte kunnen worden gebracht, wat met name de kleinere bedrijven betreft.

tabel 3 Jaar van invoering van de WKR naar grootteklasse (n=1.004)

Jaar	1-5 werknemers	6-50 werknemers	51-249 werknemers	250 werknemers of meer	Totaal	Cumulatief
2011	1%	5%	7%	8%	2%	2%
2012	1%	1%	4%	7%	1%	3%
2013	2%	2%	7%	5%	2%	5%
2014	2%	7%	7%	11%	3%	8%
2015	38%	62%	71%	69%	42%	50%
Weet niet	56%	24%	5%	0%	50%	100%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%	

Bron: Pantela, 2017.

Aan de werkgevers is in drie stappen gevraagd naar het effect van de WKR op de tijdbesteding in vergelijking met de oude regeling. Er is eerst gevraagd naar de verschillen in tijdbesteding in het jaar van introductie, vervolgens op het moment van de enquête en als laatste naar de verwachte tijdbesteding in de komende jaren. De verwachting van de wetgever was namelijk dat de WKR tijdens de invoering meer tijd zou kosten, maar na verloop van tijd minder. Deels blijkt dit ook uit de resultaten (zie tabel 4, tabel 5 en tabel 6). Het blijkt dat bijna de helft (48%) van het aantal bedrijven geen antwoord op deze vraag kan geven (zie antwoorden 'weet niet'). 36%-punt daarvan is te verklaren doordat men niet bekend is met de regeling. Van de bedrijven die wel antwoord geven, vormen de bedrijven die zeggen evenveel tijd aan de uitvoering van de WKR te besteden als aan de oude regeling, de grootste categorie. Zoals verwacht neemt deze categorie in de tijd toe: van 30% in het jaar van de introductie via 38% momenteel naar 40% in de komende jaren. Verder gaf 20% van de werkgevers aan bij de introductie meer tijd kwijt te zijn geweest aan de WKR in vergelijking met de oude regeling, terwijl 10% van de werkgevers verwacht de komende jaren aan de uitvoering van de WKR meer tijd kwijt te zijn in vergelijking met de oude regeling.

Samenvattend is de conclusie dat 88% van de bedrijven verwacht in de komende jaren evenveel tijd te besteden als onder het oude stelsel of geen antwoord kan geven op deze vraag. Binnen de groep die wel verschil constateert is het aantal dat meer tijd denkt te gaan besteden (10% van het totaal) groter dan het aantal dat minder tijd denkt te gaan besteden (2%).

<sup>4</sup> De helft van de werkgevers (met name de kleinere) kon echter geen jaar noemen wanneer zij de WKR zijn gaan toepassen.

tabel 4 Mate waarin de uitvoering van de huidige WKR *in het jaar van de introductie* van de WKR in vergelijking met de oude regeling minder, evenveel of meer tijd kostte, naar grootteklasse (n=1.004)

	<i>Aantal werknemers</i>				
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	<i>Totaal</i>
Minder tijd	1%	4%	6%	5%	2%
Evenveel tijd	29%	35%	29%	20%	30%
Meer tijd	16%	38%	62%	70%	20%
Weet niet	53%	24%	3%	5%	48%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

tabel 5 Mate waarin de uitvoering van de huidige WKR *momenteel* in vergelijking met de oude regeling minder, evenveel of meer tijd kost, naar grootteklasse (n=1.004)

	<i>Aantal werknemers</i>				
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	<i>Totaal</i>
Minder tijd	3%	7%	14%	15%	4%
Evenveel tijd	36%	48%	44%	41%	38%
Meer tijd	9%	25%	40%	42%	12%
Weet niet	52%	20%	3%	2%	47%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

tabel 6 Mate waarin de uitvoering van de huidige WKR *in de komende jaren* in vergelijking met de oude regeling minder, evenveel of meer tijd gaat kosten, naar grootteklasse (n=1.004)

	<i>Aantal werknemers</i>				
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	<i>Totaal</i>
Minder tijd	1%	5%	17%	13%	2%
Evenveel tijd	38%	52%	54%	53%	40%
Meer tijd	8%	18%	25%	32%	10%
Weet niet	53%	25%	4%	3%	48%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

Aan de respondenten is vervolgens gevraagd waarom zij verwachten dat de uitvoering van de huidige WKR minder, evenveel of meer tijd gaat kosten in de komende jaren in vergelijking met de oude regeling. De meeste werkgevers die verwachten dat het evenveel tijd kost, hebben aangegeven dat de regeling nu duidelijk is, dat systemen



erop zijn aangepast en dat men er aan gewend is. Verschillende werkgevers geven aan dat het is uitbesteed zodat het hen evenveel tijd kost. Tenslotte hebben verschillende werkgevers aangegeven dat ze weinig werknemers hebben en/of weinig vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers geven. Werkgevers die verwachten dat het minder tijd gaat kosten, geven ook aan dat het eenvoudig is of dat systemen zijn aangepast en men er aan gewend is. De groep die verwacht dat de nieuwe regeling meer tijd gaat kosten dan de oude regeling (10% van het totaal), wijst vooral op de vele administratieve handelingen. Dit betreft het per factuur bekijken waar het onder valt (loon, vrije ruimte, specifieke vrijstelling, nihilwaardering), meer specificeren (ook naar werknemers), controleren (of juist is geboekt) en bewaken of men binnen de vrije ruimte blijft. Diverse werkgevers binnen deze groep geven aan dat ze de WKR complex vinden en voor hen nog steeds veel onduidelijkheden bevat.

### 2.1.6 Effect vrije ruimte op de administratieve verwerking

De introductie van de vrije ruimte heeft bij de meeste werkgevers (die bekend zijn met de regeling) niet geleid tot veranderingen in de benodigde tijd voor de administratieve verwerking van vergoedingen en verstrekkingen. Er zijn wel meer bedrijven waar de administratieve verwerkingstijd is toegenomen dan bedrijven waar deze is afgenomen. Vooral de grotere bedrijven hebben te maken met meer benodigde tijd voor de administratieve verwerking van vergoedingen en verstrekkingen.

tabel 7 Mate waarin meer of minder tijd nodig is voor de administratieve verwerking van de vergoedingen en verstrekkingen door de invoering van de WKR, naar grootteklasse (n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Veel minder tijd	0%	0%	0%	0%	0%
Minder tijd	1%	3%	5%	7%	2%
Evenveel tijd	45%	50%	53%	45%	46%
Meer tijd	10%	24%	37%	43%	13%
Veel meer tijd	0%	3%	1%	4%	1%
Weet niet	43%	19%	4%	2%	39%
(waarvan onbekend met de WKR)	(40%)	(16%)	(2%)	(0%)	(36%)
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

Het kleine aantal werkgevers dat aangeeft minder tijd nodig te hebben voor de administratieve verwerking van vergoedingen en verstrekkingen noemt daarbij vooral als redenen dat er minder vergoedingen en verstrekkingen zijn dan voorheen of dat ze de vergoedingen en verstrekkingen niet meer per werknemer hoeven bij te houden. De werkgevers die aangeven dat deze administratieve verwerking meer tijd kost noemen vooral het moeten bekijken en etiketteren van veel facturen, het continu bewaken van de vrije ruimte en het aanwijzen van vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsloon.

In tabel 8 en tabel 9 is onderscheid gemaakt naar de benodigde tijd in de loonadministratie en in de financiële administratie. Voor beide administraties geldt dat de grootste groep (70% bij de loonadministratie en 57% bij de financiële administratie) nu evenveel tijd spendeert als voorheen. Verder blijkt dat bij alle



grootteklassen, behalve de kleinste bedrijven (1-5 werknemers), meer sprake is van een toename van de benodigde tijd voor de administratieve verwerking van vergoedingen en verstrekkingen in de financiële administratie dan in de loonadministratie. Dat geldt vooral voor de grotere bedrijven. Bij bedrijven met 250 en meer werknemers geeft 44% aan meer tijd nodig te hebben voor de financiële administratie tegenover 22% voor de loonadministratie.

tabel 8 Mate waarin de loonadministratie meer of minder tijd nodig heeft voor de administratieve verwerking van de vergoedingen en verstrekkingen door de invoering van de WKR (werkgevers die de loonadministratie geheel of gedeeltelijk zelf doen), naar grootteklasse (n=493)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Veel minder tijd	0%	0%	0%	0%	0%
Minder tijd	0%	5%	4%	5%	1%
Evenveel tijd	70%	67%	70%	66%	70%
Meer tijd	16%	24%	21%	22%	18%
Veel meer tijd	0%	2%	1%	1%	1%
Weet niet	13%	2%	4%	6%	10%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

tabel 9 Mate waarin de financiële administratie meer of minder tijd nodig heeft voor de administratieve verwerking van de vergoedingen en verstrekkingen door de invoering van de WKR (werkgevers die de financiële administratie geheel of gedeeltelijk zelf doen), naar grootteklasse (n=799)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Veel minder tijd	0%	0%	0%	0%	0%
Minder tijd	1%	3%	6%	4%	2%
Evenveel tijd	57%	58%	51%	42%	57%
Meer tijd	11%	27%	39%	44%	15%
Veel meer tijd	0%	2%	1%	4%	0%
Weet niet	31%	11%	4%	5%	27%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

### 2.1.7 Extra kosten en inspanningen voor introductie van de WKR

18% van de werkgevers heeft aangegeven bij de introductie van de WKR extra externe kosten te hebben gehad en/of extra inspanningen te hebben moeten doen.



tabel 10 Mate waarin werkgevers extra externe kosten of extra inspanningen hadden bij de introductie van de WKR, naar grootteklasse (n=1.004)

	<i>Aantal werknemers</i>				<i>Totaal</i>
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	
Extra externe kosten	7%	10%	7%	15%	7%
Extra inspanningen	4%	9%	21%	22%	5%
Zowel extra externe kosten als extra inspanningen	4%	13%	23%	38%	6%
Geen extra externe kosten of extra inspanningen	42%	51%	44%	24%	43%
Weet niet	43%	17%	5%	1%	39%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

De extra externe kosten hadden vooral betrekking op het inhuren van externe adviseurs, gevolgd door de kosten voor cursussen en seminars. 10% van de werkgevers die extra externe kosten hebben gemaakt, heeft kosten gemaakt voor het aanpassen van software.

tabel 11 Aard van de extra externe kosten bij de introductie van de WKR (werkgevers in procenten van het aantal werkgevers met extra externe kosten), naar grootteklasse (meerdere antwoorden mogelijk; n=247)

	<i>Aantal werknemers</i>				<i>Totaal</i>
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	
kosten voor cursussen, seminars, e.d.	51%	35%	48%	30%	47%
kosten voor aanpassing software	9%	13%	10%	21%	10%
kosten voor adviseurs	59%	82%	63%	78%	65%
anders	3%	3%	3%	6%	3%

Bron: Panteia, 2017.

De omvang van de extra externe kosten bleef bij de kleinere bedrijven (met extra externe kosten) over het algemeen onder de 1.000 euro. De omvang van de extra externe kosten neemt toe met de omvang van de bedrijven. Bij de grotere bedrijven (250 werknemers of meer) waren de kosten bij 7% van de bedrijven (met extra externe kosten) hoger dan 20.000 euro.

tabel 12 Omvang van de extra externe kosten bij de introductie van de WKR (werkgevers met extra externe kosten), naar grootteklasse (n=247)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
minder dan 1.000 euro	89%	49%	21%	9%	76%
1.000 tot 5.000 euro	11%	27%	52%	32%	17%
5.000 tot 10.000 euro	0%	9%	13%	30%	3%
10.000 tot 20.000 euro	0%	4%	3%	15%	1%
20.000 euro of meer	0%	0%	3%	7%	0%
weet niet	0%	11%	8%	7%	3%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

De extra inspanningen die bedrijven hebben moeten doen zijn weergegeven in tabel 13. Aanwijzen van posten voor gerichte vrijstellingen en overig eindheffingsloon worden hierbij het meest genoemd, evenals het herinrichten van de salarisadministratie.

tabel 13 Aard van de extra inspanningen bij de introductie van de WKR (spontaan door respondenten genoemd; werkgevers in procenten van het aantal werkgevers met extra inspanningen), naar grootteklasse (meerdere antwoorden mogelijk; n=311)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
aanwijzen van posten voor gerichte vrijstellingen en overig eindheffingsloon	66%	27%	34%	38%	52%
aanmaken extra grootboekrekeningen	6%	29%	23%	28%	14%
volgen van cursussen, seminars e.d.	19%	43%	50%	44%	28%
analyse van de boekhouding	26%	21%	20%	29%	25%
herinrichten van de salarisadministratie	44%	34%	46%	47%	42%
anders	15%	38%	32%	35%	23%

Bron: Panteia, 2017.

Gemiddeld hebben eigen medewerkers van bedrijven met extra inspanningen bij de introductie van de WKR 54 uur extra besteed (op basis van schattingen van respondenten). Conform verwachting is het aantal extra uren bij grotere bedrijven groter dan bij kleinere bedrijven.



tabel 14 Geschatte omvang van de extra inspanningen bij de introductie van de WKR (werkgevers met extra inspanningen, die een schatting konden geven), naar grootteklasse (n=233)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Gemiddeld aantal bestede uren	25	103	96	298	54

Bron: Panteia, 2017.

### 2.1.8 Positieve aspecten van de WKR

Aan de werkgevers is gevraagd wat zij het meest positief vinden aan de WKR in vergelijking met de oude regeling. Het overgrote deel kon hier niets bij noemen (86%, hierin begrepen de 36% die niet bekend is met de regeling). Bij de grotere bedrijven konden beduidend meer respondenten iets positiefs noemen dan bij de kleinere bedrijven. Grotere bedrijven zijn er ook meer mee bezig en hebben meer kennis van de WKR. Vanaf een bedrijfsgrootte van 51 werknemers is het aantal ondernemers dat positieve aspecten noemt, groter dan het aantal dat geen positieve aspecten noemt.

Werkgevers die positieve aspecten noemen (14% van het totaal) geven vooral aan dat de WKR duidelijker en overzichtelijker is dan de oude regeling en dat werkgevers onder de WKR meer vrijheid van handelen hebben en meer vrije keuze. Verder geven ook redelijk wat werkgevers aan dat zij door de introductie van de WKR bewuster met de werkkosten bezig zijn en dat het voor hen inzichtelijker is geworden.

tabel 15 Meest positief aan de WKR in vergelijking met de oude regeling, naar grootteklasse (meerdere antwoorden mogelijk; n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Niets	89%	76%	43%	41%	86%
duidelijker/overzichtelijker	3%	10%	22%	17%	5%
eenvoudiger/minder administratie	1%	3%	8%	10%	1%
vrije ruimte/vrije keuze/vrijheid van handelen	4%	8%	24%	25%	5%
financieel voordeliger	0%	1%	1%	2%	1%
meer bewust mee bezig en inzichtelijker	2%	4%	4%	9%	2%
Overig	0%	1%	2%	1%	0%

Bron: Panteia, 2017.

### 2.1.9 Knelpunten en oplossingen

Aan de respondenten is gevraagd of zij nog knelpunten zien in de WKR. 204 van de 1.004 respondenten hebben hier bevestigend op geantwoord (20 in de groep 1-5 werknemers, 73 in de groep 6-50 werknemers, 44 in de groep 51-249 werknemers en

67 in de groep 250 werknemers of meer). De knelpunten en oplossingen worden hier beschreven.

De genoemde knelpunten zijn gecategoriseerd. De belangrijkste knelpunten, die door werkgevers als zodanig worden gezien, zijn:

- de vrije ruimte van 1,2% is te laag of de 80% heffing is te hoog (6,5% van alle werkgevers): De meeste respondenten noemen dat de vrije ruimte in het algemeen te beperkt is. Sommige respondenten specificeren dat meer, bijvoorbeeld het hebben van veel parttimers leidt tot een lage loonsom en dus een beperkte vrije ruimte; klein bedrijf heeft minder mogelijkheden; het hebben van veel laagbetaalde medewerkers. Kleinere bedrijven (tot en met 50 werknemers) noemen dit knelpunt wat vaker dan grotere bedrijven.
- te veel onduidelijkheid; complex (circa 4% van alle werkgevers): Hierbij wordt vooral veel genoemd dat het onduidelijk is wat wel en wat niet onder de WKR past. Bijvoorbeeld: parkeerplaatsen, catering op locatie, telefoon en internet en werkkleding.
- te veel administratie en administratief ingewikkeld, veel uitzoekwerk en controle (circa 2% van de werkgevers). Hierbij wordt genoemd dat er veel moet worden bijgehouden en gecontroleerd of dat de administratie hier niet goed op is aangepast of aan te passen, e.d. Daarnaast zijn verschillende posten lastig, zoals opleidingskosten, cafetarieregeling, vergoedingen voor leaseauto's en leningen aan het personeel. Grotere bedrijven (vanaf 51 werknemers) noemen dit knelpunt wat vaker dan kleinere bedrijven.
- bepaalde posten moeten in de vrije ruimte omdat er geen gerichte vrijstelling voor is (minder dan 1% van de werkgevers). Hierbij worden genoemd: eigen kantine, partijen en feesten op locatie, buitenlandvergoedingen, onkostenvergoedingen voor buitendienstmedewerkers, kilometervergoeding boven 19 cent en parkeren buiten het pand.
- BTW-aspect (minder dan 1% van de werkgevers): Verwerking van de BTW in relatie met de WKR is lastig.

Aan de respondenten is vervolgens gevraagd hoe zij de belangrijkste knelpunten zouden beschrijven. De te kleine vrije ruimte wordt vooral gezien als financieel nadelig, terwijl te veel onduidelijkheid vaak als administratief complex en ook als onlogisch wordt ervaren en te veel administratie vooral wordt gezien als administratief complex.

tabel 16 Beschrijving van de belangrijkste knelpunten (alleen knelpunten die door meer dan één procent van de werkgevers genoemd zijn; meerdere antwoorden mogelijk)

<i>Categorie knelpunten</i>	<i>Administratief complex</i>	<i>Onlogisch</i>	<i>Financieel nadelig</i>	<i>Weet niet</i>	<i>Anders</i>
Vrije ruimte van 1,2% te laag of de 80% heffing te hoog (n=67)	4%	6%	93%	1%	2%
Teveel onduidelijkheid; complex (n=57)	71%	78%	36%	0%	21%
Te veel administratie en administratief ingewikkeld, vele uitzoekwerk en controle (n=57)	91%	17%	32%	0%	0%

Bron: Panteia, 2017.



Vervolgens is gevraagd of het knelpunt te maken heeft met de introductie van de WKR in de organisatie en of verwacht wordt dat men het knelpunt over een jaar niet meer zal ervaren. Over het algemeen blijkt dat laatste niet het geval te zijn. De knelpunten waarbij relatief veel respondenten aangeven dat het knelpunt te maken heeft met de introductie hebben betrekking op onduidelijkheid en de vrije ruimte en heffing.

tabel 17 Mate waarin de knelpunten (alleen knelpunten die door meer dan één procent van de werkgevers genoemd zijn) te maken hebben met de introductie van de WKR in de organisatie

<i>Categorie knelpunten</i>	<i>%</i>
Vrije ruimte van 1,2% te laag of de 80% heffing te hoog (n=67)	29%
Te veel onduidelijkheid; complex (n=57)	33%
Te veel administratie en administratief ingewikkeld, vele uitzoekwerk en controle (n=57)	22%

Bron: Panteia, 2017.

Verder is gevraagd een rapportcijfer te geven aan de knelpunten op een schaal van 1 niet erg tot 10 zeer erg. Te veel administratie en administratief ingewikkeld, veel uitzoekwerk en controle wordt het meest erg gevonden (rapportcijfer 8,4).

tabel 18 Gemiddeld rapportcijfer voor de knelpunten (alleen knelpunten die door meer dan één procent van de werkgevers genoemd zijn), 1 staat voor niet erg en 10 staat voor zeer erg

<i>Categorie knelpunten</i>	<i>Rapportcijfer</i>
Vrije ruimte van 1,2% te laag of de 80% heffing te hoog (n=67)	6,6
Te veel onduidelijkheid; complex (n=57)	7,2
Te veel administratie en administratief ingewikkeld, veel uitzoekwerk en controle (n=57)	8,4

Bron: Panteia, 2017.

De respondenten is vervolgens gevraagd hoe de genoemde knelpunten door de overheid zouden kunnen worden opgelost. Per categorie knelpunten volgt hier een beschrijving van de aangedragen oplossingen, die veelal summier door werkgevers zijn aangegeven vanuit hun perceptie:

- Vrije ruimte van 1,2% te laag of de 80% heffing te hoog: Niet verrassend is dat de meeste respondenten suggereren om het percentage voor de vrije ruimte te verhogen. Andere suggesties zijn:
  - Werkgevers en werknemers laten onderhandelen over de omvang van de vrije ruimte
  - WKR afschaffen
  - Loon in natura anders inrichten in de wet
  - Vrijgesteld bedrag per werknemer
  - Oude regeling weer in het leven roepen
  - Aparte regeling voor fietsen voor werknemers
  - Kilometervergoeding verhogen
  - Hoger maximum voor kleine bedrijven
  - Mogelijkheid om niet benutte ruimte mee te nemen naar het volgende jaar
  - Personeelsfeesten en kerstpakketten niet onder de WKR laten vallen
- Te veel onduidelijkheid; complex: Niet verrassend is dat hier vooral wordt gesuggereerd om meer duidelijkheid te scheppen en de regeling minder complex te maken. Verder wordt genoemd:
  - Een speciaal aanspreekpunt (bijvoorbeeld bij de Belastingdienst) voor de WKR
  - WKR afschaffen
  - Duidelijkheid geven via de site van de Belastingdienst
  - Arbovoorzieningen onder het noodzakelijkheids criterium te plaatsen

- Aanvullend document met praktijkvoorbeelden
- Terug naar de oude regeling
- Te veel administratie en administratief ingewikkeld, vele uitzoekwerk en controle: Naast vereenvoudiging van de regeling wordt hier ook het afschaffen van de regeling genoemd en terug naar de oude regeling. Andere opmerkingen:
  - De regeling verruimen
  - Meer duidelijkheid
  - Minder wijzigingen in de regeling
  - Minder categorieën
  - Flexibelere tijdvakken
  - Forfaitaire heffing voor maaltijden in de eigen kantine voor personeel bij bedrijfsfeesten
  - Meer hulpmiddelen voor het maken van berekeningen
- Bepaalde posten moeten in de vrije ruimte in plaats van gericht vrijgesteld te zijn: Suggesties hebben betrekking op het introduceren van een gerichte vrijstelling voor bepaalde posten, zoals: bedrijfsfeesten buiten het eigen pand, kantine, hogere kilometervergoeding en parkeerplekken buiten het pand. BTW-aspect: Hierbij wordt vooral gesuggereerd om de BTW bij waardering van verstrekkingen buiten beschouwing te laten.

Ten slotte is respondenten gevraagd of zij nog verdere suggesties hebben voor verbetering van de WKR. 203 respondenten hebben een antwoord gegeven. Ook deze antwoorden zijn summier gegeven vanuit hun perceptie. De meeste suggesties zijn gelijk aan de eerder genoemde oplossingen zoals verruiming van de vrije ruimte (68x genoemd) en versimpeling en verduidelijking van de regeling (64x genoemd). Verder wordt ook afschaffen en terug naar de oude regeling regelmatig genoemd (24x genoemd). Andere suggesties zijn:

- Wijzigingen duidelijker communiceren (8x genoemd)
- Meer branchegericht (4x genoemd)
- Minder veranderingen in de regels (5x genoemd)
- Aparte regeling voor kleinere bedrijven (3x genoemd)
- Standaardprogramma's hoe in te vullen of stroomschema's opstellen (3x genoemd)
- Gerichte vrijstelling voor fietsplan (2x genoemd)
- Verlaging van het 80%-tarief (2x genoemd)
- Onbenutte ruimte meenemen naar volgend jaar (2x genoemd)

## 2.2 Intermediairs

In deze paragraaf worden de resultaten besproken van de semi-gestructureerde gesprekken met intermediairs als loonservicebureaus, salarisverwerkers, administratie- en accountantskantoren. Daarnaast is gesproken met koepelorganisatie VNO-NCW. En verder met drie brancheorganisaties (NOAB, RB en SRA), in relatie tot het aanleveren van administratie- en accountantskantoren die in het onderzoek zijn betrokken. De geïnterviewde intermediairs zijn uitgenodigd op basis van hun brede ervaring met en kennis van de regeling. Het doel van de gesprekken was het verifiëren en verdiepen van bestaande kennis, het verkrijgen van waardeoordelen en beleving van intermediairs op het gebied van de WKR, alsmede over huidige knelpunten en verbeteringsuggesties in relatie tot de wettelijke verplichtingen.

De positie van de intermediair ten opzichte van de WKR is wezenlijk anders dan die van de werkgever. Voor de intermediairs maakt het uitvoeren van en adviseren over de WKR deel uit van hun kerntaak; voor werkgevers is dat niet het geval. De introductie van de WKR heeft ook omzet gegenereerd voor de intermediairs in de vorm van analyse van de administratie, het geven van seminars etc.



Daar komt bij dat de telefonische enquête is uitgevoerd onder een representatieve steekproef van werkgevers. De geïnterviewde intermediairs zijn niet aselekt gekozen, maar zijn uitgenodigd op basis van hun ervaring met en kennis van de regeling. In deze rapportage zijn de rode draden uit de interviews met intermediairs weergegeven en worden knelpunten en suggesties geschetst, zoals die gepercipieerd worden door intermediairs.

### **Eenvoudiger of moeilijker ervaren uitvoeringspraktijk**

De WKR wordt door alle door ons geïnterviewde intermediairs vooralsnog als moeilijker, omvangrijker en bewerkelijker ervaren. Daarbij wordt soms wel het voorbehoud gemaakt dat dit mogelijk komt door de recente invoering. Zij beschouwen het wel als een omslagpunt omdat zij zich opnieuw hebben moeten verdiepen. Het gaat hier dan ook om een nieuwe regeling en niet om aanpassingen van een bestaande regeling.

Intermediairs vinden ook dat invoering van WKR tot hernieuwde bewustwording heeft geleid bij werkgevers over verstrekkingen die zij doen aan hun werknemers. Echter, doordat werkgevers vele keuzes (opnieuw) hebben moeten maken, wordt het als een (te) complexe regeling voor werkgevers ervaren. In essentie vinden de intermediairs de WKR een goed idee, echter door de vele aanpassingen en nuances is het weer complexer geworden.

Voorbeelden van aspecten die door intermediairs als moeilijk worden ervaren:

- Het verschil tussen vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen wordt als onlogisch ervaren. Specifiek voor verschillende soorten loon in natura van werkplekgerelateerde zaken vallen de kosten bij vergoeden in de vrije ruimte, maar bij verstrekken niet, terwijl het doel hetzelfde is. Volgens intermediairs was dit verschil er in de oude regeling niet.
- Als pas na het boekjaar foute boekingen van de uitbestedende werkgever worden geconstateerd door de intermediair die eigenlijk in de vrije ruimte horen, kan dat vervelend zijn, omdat ze dan in de praktijk de vrije ruimte kunnen overschrijden en dan in de 80% eindheffing komen.
- Lastiger is ook dat als een ondernemer in de inkomstenbelasting werknemers in dienst heeft, alles moet worden uitgesplitst voor bijvoorbeeld etentjes buiten de deur. In de oude regeling werd het niet op deze manier uitgesplitst, bleef alles bij elkaar en hoefde men niet op werknemers te corrigeren.

### **Systematiek van de WKR**

De systematiek en de toereikendheid van de nihilwaarderingen, gerichte vrijstellingen en de overige (aangewezen) eindheffingsbestanddelen (vrije ruimte en overschrijding daarvan) wordt door intermediairs goed begrepen, maar de terminologie is volgens hun ervaring lastig en onbegrijpelijk voor werkgevers. Intermediairs geven aan dat werkgevers het verschil tussen nihilwaarderingen en gerichte vrijstellingen bijvoorbeeld niet goed snappen. De terminologie van de oude regeling was ingeburgerd, terwijl de WKR voor een groot deel een nieuw begrippenkader kent met formele teksten.

Met name de verschillende begrippen zoals gerichte vrijstellingen, noodzakelijkheids criterium, nihilwaarderingen, vrije ruimte, eindheffing zijn zeker in het begin complex. Deze ingewikkelde terminologie en categorisering zegt de meeste, vooral kleinere werkgevers niets. Eerder was het belast of onbelast en dat was wel heel duidelijk voor een werkgever. Werkgevers houden zich volgens de intermediairs voornamelijk bezig met of ze eindheffing in de WKR moeten betalen of niet.



### **Ervaren effecten op administratieve lasten**

Intermediairs ervaren geen besparing van administratieve lasten. Door intermediairs zijn de volgende aspecten genoemd die hebben geleid tot extra administratieve lasten:

- Volgens intermediairs is in de parlementaire behandeling opgemerkt dat de Belastingdienst zich niet met de inrichting van de administratie zou bezig houden. De WKR zou zelfs extracomptabel mogen worden bijgehouden. In de praktijk hebben intermediairs de ervaring dat de Belastingdienst wel voorwaarden stelt aan de inrichting van de financiële administratie en in elk geval suggereert dat er met aparte grootboekrekeningen moet worden gewerkt. In de praktijk zijn er vaak extra grootboekrekeningen WKR bijgekomen. Een bestaande grootboekrekening voor een post is nu gesplitst in één voor eindheffingsbestanddelen die in de vrije ruimte moeten en één voor andere vergoedingen en verstrekkingen. Dit heeft tot hogere administratieve lasten geleid omdat met behulp van een accountant de administratie moest worden aangepast (op grootboekniveau, door kostenplaatsen of met subnummers).
- De loonadministratie wordt veelal uitbesteed door de werkgever, terwijl de financiële administratie meer zelf wordt gedaan. Daardoor is meer interactie nodig. Verder wordt de financiële administratie bij btw-belaste ondernemingen exclusief BTW bijgehouden, terwijl de loonadministratie voor de vrije ruimte inclusief BTW is. Intermediairs geven aan dat daarom extra beoordelingen en boekingen nodig zijn wat als een dubbele administratieve last wordt gezien. Ook al moest dat bij de oude regeling eigenlijk ook gebeuren, bij de WKR komt dit punt pregnant naar voren en moet men het in een categorie plaatsen, omdat dit eerder niet echt werd gedaan. Wel ontstaat door de WKR meer bewustzijn dat loonadministratie, financiële administratie en ook HR meer moeten samenwerken, wat als positief kan worden gekenmerkt. Door de WKR komen werkkosten naar boven, die men eerder niet in beeld had, waaruit blijkt dat men het in het verleden niet goed heeft gedaan.
- Eindheffingsbestanddelen, waaronder gerichte vrijstellingen en posten die onder de vrije ruimte gaan vallen, moeten aangewezen worden. Dit is vormvrij. Volgens intermediairs is het voor werkgevers niet altijd duidelijk hoe men dit moet doen en wat goed is. De praktijk moet uitwijzen of hoe het gedaan wordt, goedgekeurd wordt door de Belastingdienst. Volgens intermediairs zijn veel werkgevers zich in de praktijk niet bewust van het feit dat aanwijzing van gerichte vrijstellingen noodzakelijk is. Adviseurs zijn er nog steeds niet zeker van hoe aanwijzing van gerichte vrijstellingen moet plaatsvinden. Volgens intermediairs stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat alle loonbestanddelen expliciet moeten worden aangewezen om gebruik te kunnen maken van de gerichte vrijstellingen en de vrije ruimte. Volgens intermediairs is tijdens de parlementaire behandeling steeds gesteld dat een en ander reeds voortvloeide uit de administratieve verwerking. Het feit dat een kilometervergoeding van € 0,19 onbelast werd uitbetaald zou in deze visie reeds voldoende zijn om te kunnen worden bestempeld als een gerichte vrijstelling. Volgens intermediairs stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat er bijvoorbeeld in het personeelsreglement sprake moet zijn van een aanwijzing als eindheffingsloonbestanddeel. Vóór de invoering van de WKR speelde de expliciete aanwijzing niet waardoor er met de WKR sprake is van een administratieve lastenverzwaring. Bij strikte controles bestaat onduidelijkheid of het standpunt wordt ingenomen dat de reiskostenvergoeding (€ 0,19 per kilometer) als belast loon moet worden bestempeld en wel omdat er geen sprake is van een expliciete aanwijzing.
- Intermediairs geven aan dat door de WKR alle vergoedingen en verstrekkingen tot het loon worden gerekend. Door deze verruiming van het loonbegrip zijn vergoedingen en verstrekkingen niet meer expliciet vrijgesteld en is de ervaring van intermediairs dat alles beoordeeld moet worden. Ook zakelijke vergoedingen en voordelen die maatschappelijk niet als loon worden ervaren.



### **Ervaren baten dat bij betaling uit de vrije ruimte niet meer op individueel niveau geadministreerd hoeft te worden**

Bij invoering van de WKR heeft de overheid aangegeven, dat vergoedingen en verstrekkingen niet meer aan individuele werknemers hoeven te worden toegerekend in de loonadministratie. Met name vergoedingen en verstrekkingen die worden aangewezen als eindheffingsloon en onder de vrije ruimte vallen. Daarmee zouden zij nagenoeg niet meer gebonden zijn aan de specifieke voorwaarden die golden voor vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen onder de oude regeling.

Intermediairs geven aan dat het individueel administreren niet altijd is weggevallen. Men doet dit toch ter onderbouwing, bijvoorbeeld bij maaltijden. Bij maaltijden wordt nog aangevinkt wie wat wanneer heeft gekregen. Men wil niet te vaak € 3,30 per keer ten laste brengen van de vrije ruimte. In dit geval zijn de administratieve lasten wel formeel weggevallen, maar is de administratie niet vereenvoudigd. Voor de controle door de Belastingdienst moet men ook aantonen dat men het goed heeft gedaan. Kerstpakketten gaan wel makkelijker in één keer in één bedrag.

### **Meer of minder loonheffingen over vergoedingen en verstrekkingen betalen sinds invoering WKR?**

Meer of minder loonheffingen betalen sinds de invoering van de WKR is veelal niet het geval volgens intermediairs, alhoewel intermediairs wel ervaren dat kleine bedrijven veel afgeschapt hebben wat eerder onbelast was (kerstpakketten, personeelsfeest, fietsregeling).

### **Verschillen qua bedrijfsgrootte en bedrijfstak**

Grotere bedrijven zijn beter in staat de vrije ruimte te benutten vanwege hogere loonsommen. Zij zijn meer berekenend bezig, hoe dit optimaal te benutten. Bij het MKB is de loonsom lager en is er daarom minder mogelijk volgens intermediairs. Kleinere bedrijven, vooral met veel parttimers en lage loonsommen, hebben meer problemen. Hoe meer parttimers, hoe meer vrije ruimte wordt opgesoupeerd door kerstpakketten en uitjes die per persoon gaan. Qua sector zou er geen verschil zijn of het valt mee. In de enquête onder werkgevers is gevraagd naar de mate waarin bedrijven proberen de vrije ruimte volledig te benutten (zie tabel 29).

Volgens intermediairs hebben kleinere bedrijven veel geschapt om de vrije ruimte niet te overschrijden. Uit de enquête onder werkgevers (tabel 27) blijkt dat ook de meerderheid van de grotere bedrijven het pakket aan vergoedingen en verstrekkingen heeft beperkt. Volgens de intermediairs zijn bijvoorbeeld kerstpakketten geschapt, terwijl deze in de oude regeling onbelast konden worden gegeven. Overigens vielen onder de oude regeling kerstpakketten tot € 70 per persoon onder een eindheffing van 20%. Bij grotere bedrijven zijn naar de mening van de intermediairs meer mogelijkheden vanwege de hogere loonsom. Volgens hen calculeren grote bedrijven meer om de vrije ruimte te kunnen benutten.

Grotere bedrijven hebben vaak meer mogelijkheden om personeelsfeesten op eigen werkplek te houden, dan kleinere bedrijven. Waar men vroeger besloot om een feest buiten het bedrijf te houden, kiest men er nu eerder voor om dat intern te doen.

Bedrijven met enkele werknemers in loondienst hebben geen specialisten in dienst die administratieve taken en personeelszaken uitvoeren. Zij zijn niet erg bezig met de WKR en richten zich met name op het ondernemen. De werkzaamheden voortvloeiend uit de WKR besteden zij uit. Voor hen is de WKR daarom ook in grote mate onbekend, ze hebben er weinig ervaring mee en besteden de administratie uit. Uit de telefonische

enquête blijkt dat 73% van de werkgevers met vijf werknemers of minder zowel de loonadministratie als de financiële administratie uitbesteedt.

Sectoren met veel gereedschappen en werkkleding, bijvoorbeeld de bouwnijverheid in combinatie met lage lonen komen volgens de intermediairs vaak niet uit met de vrije ruimte en bedrijven in de dienstverlening geven vaker feesten en hebben vaker personeelsuitjes dan fabricagebedrijven. Overigens lijkt hier de perceptie van de intermediairs niet geheel correct: gereedschappen zijn gericht vrijgesteld onder het noodzakelijkheids criterium en echte werkkleding kent een nihilwaardering.

### **Introductiekosten**

Intermediairs hebben veel cursussen en seminars georganiseerd en voorlichting gegeven. Ook heeft de WKR geleid tot implementatie en aanpassing van software en bij uitbesteding tevens herinrichting van de administratie en koppeling van de loonadministratie en financiële administratie. Voor een deel hebben intermediairs deze diensten gratis geleverd vanuit oogpunt van klantenbinding, voor een ander deel maakte dit onderdeel uit van een onderhoudscontract waarvoor men jaarlijks toch al betaalt en voor weer een ander deel zijn deze werkzaamheden verricht tegen vergoeding van kosten. De kosten varieerden van € 200 tot € 1.500 per bedrijf. Voor de werkgevers komen daar nog de loonkosten bij voor het bijwonen van bijeenkomsten.

### **Ervaren knelpunten**

Op basis van de ervaringen van de intermediairs zijn door hen verschillende punten genoemd die nog als knelpunt bij de uitvoering van de WKR worden ervaren. Het gaat om ervaringen waarbij niet een zwaarte van de knelpunten kan worden aangegeven omdat geen sprake is van een representatieve groep intermediairs. Hierna volgt een opsomming van de genoemde knelpunten, die veelal in het voorgaande reeds zijn toegelicht en door meerdere intermediairs zijn genoemd:

- Vastleggingen voor de Belastingdienst en eigen bedrijfsvoering: In de praktijk worden vaak toch administratieve vastleggingen gedaan van vergoedingen en verstrekkingen om er zeker van te zijn wie wat heeft gehad (dat is meer voor de eigen administratie van het bedrijf), maar ook voor de controle Belastingdienst (om aan te tonen dat men het goed gedaan heeft). In dit geval zijn de administratieve lasten wel formeel weggevallen, maar is de administratie niet vereenvoudigd. Er is een grijs gebied met wat precies binnen welke categorie past en de Belastingdienst doet er bij vragen van intermediairs lang over om een oordeel te vellen.
- Meer interactie tussen loonadministratie en financiële administratie: Door de WKR is meer interactie ontstaan tussen de loonadministratie, die vaak wordt uitbesteed, en de financiële administratie, die vaker zelf wordt gedaan. Dit levert enerzijds problemen op, maar anderzijds zijn er ook pluspunten omdat een beter beeld wordt verkregen van werkkosten.
- Vormvrijheid van het aanwijzen: De vormvrijheid van het aanwijzen wordt als een knelpunt gezien. Het is onduidelijk wanneer het volstaat voor de Belastingdienst. Daarnaast weten veel klanten van de intermediairs niet dat gerichte vrijstellingen moeten worden aangewezen.
- Kosten vaak pas aan het eind van het jaar duidelijk: De kosten die in de vrije ruimte vallen liggen vaak aan het einde van het jaar (kerstpakketten, eindejaarsfeesten e.d.). Aan het begin van het jaar is moeilijker in te schatten welke kosten zich later in het jaar voor zullen doen, waardoor het lastiger is te bepalen welke vrije ruimte nog over is voor andere zaken.
- Fiscale behandeling van parkeerplaatsen: Werkgevers hebben er moeite mee dat de parkeergelegenheid buiten het gebouw of terrein waarop de werkgever zijn bedrijf uitoefent als loon wordt gezien. In de praktijk wordt een mogelijke nihilwaardering op



gekunstelde wijze gekoppeld aan de Arbowet, doordat de werkgever zichzelf arboverantwoordelijk maakt voor die buiten de werkplek gelegen parkeerplek. Ook is het onduidelijk hoe met een gezamenlijke parkeerruimte, bijvoorbeeld in een bedrijfsverzamelgebouw, moet worden omgegaan. Daarnaast is het in de praktijk lastig om de omvang van het loon vast te stellen. Vaak wordt er met een "all-in" huurovereenkomst gewerkt waarbij de werkgever over een aantal parkeerplaatsen buiten de werkplek in enge zin mag beschikken. Door het werkplekcriterium ontstaat de bijzondere situatie dat als een auto van de zaak wordt geparkeerd op een gehuurde parkeerplek geen sprake is van loon, maar als een werknemer zonder auto van de zaak zijn auto daar parkeert wel sprake is van loon. Hoe wordt de werkgever geacht dit te controleren? Daarnaast kunnen ook derden de auto daar parkeren (geen loon). De regelgeving is moeilijk werkbaar en controleerbaar in de praktijk. Vóór de invoering van de WKR was er sprake van een vrije verstrekking en speelde dit probleem niet. Daarmee is er in de ogen van de intermediairs sprake van een administratieve lastenverzwaring.

- Forfait voor maaltijden: Er is wel sprake van een administratieve lastenverlichting, maar deze is niet groot. De grote diversiteit aan fiscale behandeling van maaltijden onder de WKR heeft tot gevolg dat dit voor de gemiddelde ondernemer niet meer te volgen en goed uit te voeren is. Door het werkplekcriterium worden niet-zakelijke maaltijden en consumpties op en buiten de werkplek anders behandeld. Buiten de werkplek dient op basis van het lastige criterium van de ambulante werknemer bepaald te worden of sprake is van tijdelijke verblijfskosten en derhalve gericht vrijgesteld. Daarnaast valt onder de gerichte vrijstellingen de vrijstelling voor maaltijden bij overwerk. Bij personeelsfeestjes op de werkplek mogen maaltijden door middel van het forfait worden gewaardeerd, bij personeelsfeestjes buiten de werkplek niet. Dan wordt gewaardeerd tegen de factuurwaarde. Een werkoverleg lunch op de werkplek is vrijgesteld, maar daarvoor geldt dat bewezen dient te worden dat sprake is van een zakelijke lunch. Dit heeft administratieve lasten tot gevolg. Indien met een cliënt wordt gedineerd of geluncht is weer sprake van een gerichte vrijstelling. Dit forse aantal verschillende maaltijden moet allemaal bijgehouden worden en beoordeeld op fiscale gevolgen. Indien een werkgever een kantine heeft waar werknemers kunnen lunchen, moet bepaald worden of sprake is van belast loon. Als men dit echt zou bijhouden is dit praktisch onuitvoerbaar. Het aantal genoten maaltijden is lastig te bepalen. Zo zijn sommige kassa-aanslagen geen maaltijden (bijvoorbeeld een stuk fruit, een chocoladereep, etc.) en is de check lastig of de kassa-aanslag wel voor een werknemer is (of een uitzendkracht, freelancer of een derde zoals een vertegenwoordiger). Lastig is ook een situatie dat er een cateraar is en de werkgever hiervan alle informatie dient te verkrijgen.
- Verklaring Omtrent Gedrag (VOG): Tot en met 2010 waren vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren vrijgesteld. Vergoeding van de kosten van een VOG vielen daaronder. Wettelijk bezien is het vaak verplicht om een VOG te overleggen. De VOG wordt onder de WKR bestempeld als loon en wordt in de praktijk ten laste van de vrije ruimte gebracht. Met name in gevallen waarin de wetgever de VOG verplicht stelt, leidt dit tot onbegrip. In de praktijk wordt de VOG niet ervaren als een voordeel uit hoofde van de dienstbetrekking. Buiten de uitoefening van de dienstbetrekking om kan de VOG ook niet voor privédoeleinden worden gebruikt.
- (Bestuurders)aansprakelijkheidsverzekering: In een tijdperk waarin bestuurders en commissarissen steeds gemakkelijker aansprakelijk worden gesteld is het vrij gebruikelijk om een aansprakelijkheidsverzekering voor de bestuurders en commissarissen af te sluiten. Onder de WKR wordt de premie die hierop betrekking heeft aangemerkt als loon. Ook hier geldt dat in de praktijk de (bestuurders)aansprakelijkheidsverzekering niet als loon wordt ervaren.
- Fiscale behandeling van personeelsfeesten: Personeelsfeesten op de werkplek worden nauwelijks belast. Voor werkgevers met veel bedrijfsruimte biedt dit veel mogelijkheden. Een werkgever met weinig bedrijfsruimte heeft vaak minder mogelijkheden een personeelsfeest op de werkplek te organiseren, waardoor men de kosten van

personeelsfeesten ten laste moet brengen van de vrije ruimte. Daarbij geldt dat in de oude regeling er nog sprake was van een aparte vrijstelling voor personeelsfestiviteiten, terwijl dit onder de WKR niet meer het geval is. Indien een personeelsfeest een zakelijke component heeft, dienen de kosten te worden gesplitst. Dit is lastig.

- Rente personeelslening: Bij het werken met een personeelslening moet elke keer gezocht worden naar een markconforme rente. Vóór de invoering van de WKR moest altijd worden uitgegaan van de normrente. Er is dus sprake van een administratieve lastenverzwaring volgens intermediairs, voorts vreest men bij controles een discussie over de hoogte van het gehanteerde rentepercentage.
- Kosten jubilea: Jubileumjaren zorgen vaak voor een piek in de kosten. Als er ook bedrijfsuitjes buiten de werkplek plaatsvinden wordt de vrije ruimte eerder overschreden.

### **Bereidheid om meer gerichte vrijstellingen te hanteren tegen een kleinere vrije ruimte**

Volgens intermediairs hangt de bereidheid van werkgevers om bijvoorbeeld meer gerichte vrijstellingen te geven en tegelijkertijd het percentage van de vrije ruimte van de loonsom te verlagen sterk af van de gerichte vrijstelling waar het dan om gaat en het percentage waarmee de vrije ruimte wordt ingeperkt. Dat kan voor elk bedrijf verschillen en zou om de meest gebruikte moeten gaan. Als er meer vrijgesteld is hoeft met minder posten rekening gehouden te worden. Een vrijstelling voor aan feestdagen gerelateerde zaken (kerstpakketten en eindejaarsfeesten) in ruil voor een lagere vrije ruimte wordt een aantal keren genoemd door intermediairs.

### **Verbetersuggesties**

De overgrote meerderheid van intermediairs geeft aan dat de WKR intact moet worden gelaten. De systeemverandering wordt als rigoureuus ervaren en terugkeren naar de oude regeling, wat enkelen ook aangaven, zou de verwarring compleet maken. Ook geeft een aantal intermediairs aan dat de WKR een aantal jaren ongewijzigd zou moeten blijven. Als er dan toch aan gesleuteld wordt, zijn er de volgende verbetersuggesties door intermediairs gedaan:

- Werkplekcriterium schrappen, dan wel uitbreiden en de ter beschikkingstelling/verstrekking van een parkeerplaats op nihil waarderen;
- Maaltijden: het werken met twee forfaits en het herintroduceren van de tegenbewijsregeling zoals deze onder de Uitvoeringsregeling Wet LB 2001 gold;
- Parkeervergunningen voor hulpverleners en taxipassen gericht vrijstellen;
- VOG gericht vrijstellen;
- (Bestuurders)aansprakelijkheidsverzekering gericht vrijstellen;
- Personeelsfonds gericht vrijstellen;
- Gerichte vrijstelling voor personeelsfestiviteiten tot maximaal € 500 per werknemer per jaar;
- Uitbreiding van de vrijstelling tot alle communicatiemiddelen (vaste en mobiele telefoon), dan wel het schrappen, respectievelijk het uitbreiden van het werkplekcriterium;
- Gerichte vrijstellingen voor kosten aan het einde van het jaar (kerstpakketten, eindejaarsfeesten e.d.).
- Jubileumjaren zorgen vaak voor een piek in de kosten, waardoor dan ook de vrije ruimte wordt overschreden en 80% eindheffing moet worden betaald. Een oplossing zou een middelingsregeling kunnen zijn, waarbij overgehouden vrije ruimte van het ene jaar meegenomen zou kunnen worden naar volgende jaren waar het meer nodig is.



## 2.3 Medewerkers Belastingdienst

In twee focusgroepsessies met medewerkers van de Belastingdienst is Panteia ten eerste nagegaan welke ervaringen men tot nu toe heeft gehad met de WKR, ten tweede wat mogelijke effecten zijn op de uitvoeringslasten van de Belastingdienst, ten derde welk beeld de medewerkers van de Belastingdienst hebben van de toereikendheid van de vrije ruimte en ten vierde of de werking van het noodzakelijkheids criterium bevalt. Bij elk van de onderwerpen zijn knelpunten en verbeteringsuggesties besproken. Aan de focusgroepsessies hebben deelgenomen: heffingsspecialisten en controlespecialisten loonheffing MKB en Grote Ondernemingen, accountmanagers MKB, klantcoördinatoren van grote ondernemingen en leden van de kennisgroep loonheffingen algemeen van de Belastingdienst.

### 2.3.1 Ervaringen Belastingdienst met de WKR

#### Eerste gevoel

De medewerkers van de Belastingdienst hebben gemengde gevoelens over de WKR ten opzichte van de oude regeling. In oorsprong was de WKR een goed idee en was men er positief over. De vrije ruimte onder de WKR waarbinnen onbelaste vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen aan werknemers mogen worden gedaan wordt gepercipieerd als meer flexibiliteit. Het gevoel bij de toelichting van de wet was ook dat het ruimer was dan puur de vergoedingen en verstrekkingen van voor die tijd.

Over het bedrag dat binnen de vrije ruimte valt, wordt geen loonbelasting betaald. Over het bedrag boven de vrije ruimte betaalt de werkgever loonbelasting in de vorm van een eindheffing van 80%. Voor alle leden van de focusgroepen was het daarbij wennen aan die vrije ruimte en wat daar al dan niet onder valt.

De uiteindelijke uitwerking is echter volgens medewerkers van de Belastingdienst te veel in detail doorgevoerd. Het doel was verlichting van regeldruk en administratieve lasten voor werkgevers, maar op den duur zijn veel oude regelingen toch weer in de nieuwe regeling gevoegd (vrijstelling branche-eigen producten / personeelskorting). Onduidelijkheden over pure loonbestanddelen, zoals bonussen of eindejaarsuitkering, kunnen wegvallen in de vrije ruimte en dat voelt voor medewerkers van de Belastingdienst niet altijd comfortabel.

Voor de controle van de Belastingdienst is niet veel veranderd. Tot nu toe zijn er nog weinig tot geen problemen met toetsing van de vrije ruimte. Een enkel geval ligt bij de rechter. Daarbij is aangegeven, dat er nog relatief weinig ervaring is met controles gezien de recente definitieve invoering van de WKR (2015).

#### Effecten op uitvoeringslasten Belastingdienst

Volgens de medewerkers van de Belastingdienst gebruikte tot 2015 ongeveer tachtig procent van de werkgevers de oude regeling nog<sup>5</sup>. Momenteel zijn er alleen nog ervaringen met een beperkt aantal controles in 2016 en 2017. Taken van de Belastingdienst als vooroverleg, controles, inspecties, bezwaar en beroep zijn grotendeels gelijk gebleven, alleen de inhoud is veranderd. De toetsing is nu anders, maar er is ook veel overlap. In de oude regeling was er meer discussie per vergoeding / verstrekking, terwijl het nu meer gaat over de vrije ruimte, en daarmee kan men er sneller doorheen. Qua controletijd is er echter weinig verschil. Zowel het controleren

<sup>5</sup> Uit de telefonische enquête onder werkgevers kwam naar voren dat 8% van de bedrijven voor 2015 de WKR is gaan toepassen. De helft van de werkgevers (met name de kleinere) kon echter geen jaar noemen wanneer zij de WKR zijn gaan toepassen. Dit verklaart waarschijnlijk het verschil met de ervaring van de medewerkers van de Belastingdienst dat voor 2015 circa 20% van de werkgevers is gaan toepassen.

van de oude regeling als van de WKR is onderdeel van een grotere belastingcontrole over meerdere middelen. Bij de oude regeling en bij de WKR wordt een gelijk aantal vergoedingen in de steekproef uitgelicht. Daarmee worden er geen grote verschillen in uitvoeringslasten verwacht voor de Belastingdienst bij de WKR in vergelijking tot de oude regeling.

### **Wat gaat goed?**

#### **Minder vragen**

De afgelopen tijd zijn er betrekkelijk weinig directe concrete vragen. De vragen die er zijn gaan over het niveau waarop en de fase van het administratieproces waarin kosten gerekend kunnen worden die raken aan de WKR. De indruk bestaat dat er minder vragen zijn over de WKR in vergelijking met de oude regeling, maar tegelijkertijd vraagt men zich af of dit een goed teken is. Mogelijk draagt het ertoe bij dat de Q&A van de overheid over de WKR op orde is, aan de andere kant vraagt men zich af of ondernemers er wel zo mee bezig zijn of het meer overlaten aan hun intermediairs.

#### **Minder discussie**

De beleving is dat de WKR meer duidelijkheid geeft als men door de toetsing komt, men weet waar men aan toe is. Onderzoeken zijn er nog wel, maar discussie is er minder, deels omdat men vaak nog een deel vrije ruimte heeft dat men kan benutten. In die zin is de controle minder arbeidsintensief. Overigens hangt dit wel af van de grootte van het bedrijf, de sector en de mate van vrije ruimte die er is.

Indien men onbelaste vaste kostenvergoedingen onder de WKR wil verstrekken, dan moeten deze gebaseerd zijn op een onderzoek naar de werkelijke kosten. Dit is een wettelijke verplichting geworden onder de WKR. In de oude regeling moest de vergoeding naar aard en omvang onderbouwd zijn en kon de Belastingdienst de verplichting opleggen de vergoeding door een steekproef naar de werkelijke kosten te onderbouwen. Door het verplichte kostenonderzoek over vaste vergoedingen in de WKR is er meer duidelijkheid. Eerst was het kostenonderzoek alleen op verzoek. Werkgevers met voldoende vrije ruimte kunnen er ook voor kiezen om vaste kostenvergoedingen geheel in de vrije ruimte te stoppen. Een kostenonderzoek is dan niet nodig en er kan dan ook geen discussie tussen de Belastingdienst en de werkgever ontstaan welke elementen uit de kostenvergoeding vrijgesteld zijn en welke belast zijn. Dit bespaart tijd voor werkgevers en de Belastingdienst. Verder is er ook minder discussie door de mogelijkheid om de vrije ruimte flexibel in te zetten voor bijvoorbeeld een dertiende maand, bonus, mobiliteit, e-bikes etc.

#### **Meer inzicht in kosten**

Verder is men van mening dat er een positieve ontwikkeling is op het gebied van registratie door werkgevers. Er is een inhaalslag om kosten die bij de werkgever onbekend zijn of buiten regelingen lijken te vallen toch in beeld te brengen. Dit is niet alleen positief voor de werkgever, maar ook voor Belastingdienst omdat dan wellicht meer kosten toch belast worden. Het geeft een beter beeld van de kosten. Als inspecteur ziet men eerder en beter of ergens een looncomponent inzit. Nadeel daarvan is dat daar dan weer discussie over kan ontstaan. Het accent is door de WKR meer verschoven van de loonadministratie naar de financiële administratie. Sommige bedrijven hebben specifieke grootboekrekeningen WKR aangemaakt in hun administratie. Er is meer interactie en verband gekomen tussen de loonadministratie, de financiële administratie en HRM-aspecten. Dat de loonadministratie inclusief BTW moet zijn en de financiële administratie exclusief BTW wordt door de focusgroepen van



de Belastingdienst niet als een probleem gezien. Dat was er in de oude regeling ook al, maar door de WKR komt het verschil wel wat pregnanter naar voren. Sommige werkgevers (in de telefonische enquête) en intermediairs (in de interviews) hebben dit wel als knelpunt aangegeven.

Men schat in dat werkgevers door de WKR meer inzicht hebben gekregen in hun loonkosten en het reilen en zeilen van het bedrijf. Dit is ook bij de interviews met intermediairs naar voren gekomen. Verder wordt de vrije ruimte wellicht te veel gezien als een soort buffer, waardoor men het idee heeft dat daarmee alles afgedekt is en zeker, terwijl er mogelijk toch nog vragen bij de controle zijn. De vervolgvraag is dan als Belastingdienst hoe men daarmee omgaat, praktisch of formeel.

### **Wat gaat minder goed?**

#### **Aanwijzen**

Vergoedingen en verstrekkingen waarvoor inhoudingsplichtigen de WKR wensen toe te passen moeten volgens de Wet op de loonbelasting 1964, als eindheffingsbestanddelen aangewezen worden. Dit geldt ook voor vergoedingen en verstrekkingen die zich onder de WKR als gerichte vrijstelling kwalificeren. Het nut van het aanwijzen wordt door medewerkers van de Belastingdienst betwijfeld. De vraag is waarom daar een specifieke handeling voor nodig is en of men niet beter kan kijken naar de manier waarop het in de praktijk verwerkt is. Hoe beoordeelt men bijvoorbeeld kosten die eerder altijd aangewezen waren en geaccepteerd werden en nu niet? Is het dan mogelijk ervan uit te gaan dat het nog steeds in die post moet zijn aangewezen?

Het aanwijzen is nu een extra handeling, is vormvrij en roept discussie op. Dit is een probleem of kan bij verdere controles meer een probleem gaan worden. Daarnaast beseffen werkgevers ook niet altijd dat loon in de vrije ruimte moet worden aangewezen. Het is onduidelijk hoe te handelen als niet is aangewezen, terwijl wel duidelijk is dat (een deel van) de vrije ruimte is benut. Is het niet aanwijzen dan toch een overtreding waarop men stringent moet handhaven? De ene controleur is daar soepeler in dan de ander. Er wordt niet één lijn gehanteerd. Daar is het vaak ook te complex voor. Daarnaast gaat het soms om unieke situaties.

De lijn zou zijn dat wat niet aangewezen is, niet als eindheffingsbestanddeel onder de vrije ruimte komt. De vraag is wat er gebeurt indien de werkgever aangeeft abusievelijk zaken niet onder de WKR gebracht te hebben.

Een voorbeeld is de kilometervergoeding voor zakelijk gebruik van de privé-auto, waarbij het niet voor iedere werkgever duidelijk is dat men dit moet aanwijzen. Onder de WKR is een kilometervergoeding van maximaal 19 cent per kilometer gericht vrijgesteld. Dit betekent dat dit onbelast kan worden vergoed, zonder dat het ten koste gaat van de vrije ruimte. Het kan echter zijn dat er een hogere kilometervergoeding is vastgelegd in de arbeidsovereenkomst met medewerkers of in de cao. In dat geval kan het deel van de vergoeding dat uitgaat boven de 19 cent, ondergebracht worden in de vrije ruimte of aangemerkt worden als belast loon. Als men vrije ruimte overheeft, is onderbrengen in de vrije ruimte de meest voordelige optie. In die situatie moet dus de hele vergoeding worden aangewezen, en gaat de 19 cent de gerichte vrijstelling in en het meerdere de vrije ruimte in. Maar als werkgevers de vergoeding willen splitsen (19 cent gericht vrijgesteld en het meerdere belast loon) wordt het administratief bewerkelijker.

Kortom, als men van gerichte vrijstellingen of de vrije ruimte van de WKR gebruik maakt, dan is het onduidelijk of deze eindheffingsbestanddelen nu expliciet moeten



worden aangewezen of dat dit meer impliciet kan gebeuren. Wanneer de aanwijzing niet of niet juist gebeurt, zou het loon bij de individuele werknemer belast moeten worden. Dat kan zowel voor de werknemer als de werkgever aanzienlijke financiële consequenties hebben.

### **Gebruikelijkheids criterium**

De Belastingdienst hanteert bij de beoordeling van het gebruikelijkheids criterium een doelmatigheidsgrens van € 2.400 per persoon per jaar. Tot dit bedrag wordt aangenomen dat niet in strijd met het gebruikelijkheids criterium wordt gehandeld. Het vermelde bedrag is tot stand gekomen na onderzoek in de praktijk en is mede gebaseerd op wat onder de oude regeling onder de eindheffing kon vallen. Naar het gebruikelijkheids criterium wordt verschillend gekeken. Het gebruikelijkheids criterium houdt in dat vergoedingen en verstrekkingen kunnen worden aangewezen, voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate (30%) groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen. Dit is een vrij onduidelijke definiëring voor werkgevers, maar ook voor de Belastingdienst, waardoor het lastig wordt de discussie aan te gaan.

### **Werkplekcriterium en arbobeleid**

Voor de WKR is een werkplek gedefinieerd als iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de inhoudingsplichtige de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is. Het is soms een worsteling bij een controle, omdat ook begrippen door elkaar lopen. Arboverantwoordelijk *zijn* (parkeerplek als Arbo aanmerken) is bijvoorbeeld wat anders dan Arboverantwoordelijkheid *voelen* (wat heeft een parkeerplek met arbobeleid van doen?) en het biedt daarmee ruimte voor interpretatie.

Het werkplekcriterium wordt niet altijd even helder gevonden, op punten als onlogisch en moeilijk uitlegbaar ervaren. Daarnaast bestaat de indruk dat in het algemeen grotere bedrijven met veelal eigen terreinen in het voordeel zijn boven kleinere bedrijven met beperkte of geen ruimte. Grotere bedrijven hebben daardoor meer mogelijkheden om zaken op de eigen werkplek te organiseren die dan vrijgesteld zijn. Zo is er wel een onbelaste terbeschikkingstelling mogelijk voor fitness op de werkplek, maar niet voor fitness buiten de werkplek. Hetzelfde geldt voor andere zaken, zoals bedrijfsfeesten op de werkplek of daarbuiten, parkeerplaatsen op de werkplek of daarbuiten wel of niet gekoppeld aan arbobeleid van het bedrijf. Het feit dat zonder een werkplekcriterium – en dus een meer gelijke behandeling – schier onmogelijke waarderingsproblemen zouden ontstaan, neemt de onvrede niet weg.

### **Concernregeling**

Op zich is de concernregeling helder en prettig voor bedrijven. Voor de Belastingdienst is de concernregeling lastiger te controleren als alleen één van de bedrijven van een concern in de steekproefcontrole valt. Er wordt dan maar één onderdeel gecontroleerd, terwijl het zicht op de andere onderdelen en het concern ontbreekt.

### **Onbekendheid WKR**

Werkgevers in met name het kleinere MKB laten zich veelal adviseren door intermediairs. Werkgevers zijn niet bekend met alle ins en outs van de WKR. Bij invoering in 2011 kon men kiezen voor de WKR of de oude regeling blijven hanteren. Het bleef heel lang onduidelijk of de WKR er daadwerkelijk zou komen, waardoor werkgevers zich niet zozeer in de WKR verdiepten. Toen de WKR plots toch definitief werd heeft dat in eerste instantie niet bijgedragen aan de direct parate kennis en



toepassing van de WKR. Uitstel van het ingaan van de WKR-regeling tot uiteindelijk definitieve invoering in 2015 heeft een minder goede uitstraling van wetgever en Belastingdienst gegeven richting bedrijven, zo ervaren deelnemers aan de focusgroepen. Daarbij is sinds 2011 een groot aantal aanpassingen in de regeling doorgevoerd, die voor uitzonderingen hebben gezorgd. Het idee is daarbij dat de WKR in de uitvoering ingewikkeld is gemaakt.

### **Conclusie per saldo**

De WKR wordt als ingrijpend ervaren, waarbij het nog te vroeg is om aan te geven of het duidelijker is geworden. Elke verandering, ook al is het wellicht een verbetering, wordt in het begin veelal als een verzwaring gepercipieerd. Dit is inherent aan veranderingen, wellicht komt dit door onwennigheid met de regeling. Er is nog weinig jurisprudentie, maar dit zal het in de loop der tijd wel duidelijker maken. Over het loonbegrip is nog veel discussie en dat werkt door op andere fiscale punten. Alhoewel ook aangegeven wordt dat dit ook bij oude regeling al speelde. Verder is er nog weinig onderzoek en controle geweest of werkgevers de WKR goed hebben ingeregeld. Dat kan pas naar voren komen als meer werkgevers getoetst worden. Het noodzakelijkheids criterium wordt door deelnemers aan de focusgroepen wel als een vereenvoudiging beschouwd ten opzichte van de oude regeling.

Per saldo en op den duur beschouwd is het algemene gevoel dat er plussen en minnen zijn, maar dat de WKR noch een verbetering is, noch een verslechtering.

Vereenvoudiging van regelgeving is niet gelukt. Als de WKR eenmaal is ingericht, heeft men er niet meer werk aan dan in de oude regeling. Wel zijn er signalen dat als het eenmaal draait, het dan ook een meerwaarde heeft, omdat het de werkgever meer inzicht in kosten geeft. Aan de andere kant wil een ondernemer vooral ondernemen en zo min mogelijk bemoeienis van de Belastingdienst. Dat was in regels opgenomen bij de oude regeling en dat is nu in andere regels van de WKR vervat. Men kan zich een gevoel voorstellen bij werkgevers dat de WKR een teleurstelling is. Er is meer vrijheid, maar niet zoveel als gedacht.

### **2.3.2 Ervaringen Belastingdienst verbeterpunten WKR**

Uit de focusgroepsessies met de Belastingdienst zijn een aantal verbetermogelijkheden voortgekomen die als haalbaar werden gekwalificeerd, te weten:

- Regelen dat voor het gebruikmaken van gerichte vrijstellingen, aanwijzen niet meer nodig is.
- Minder gerichte vrijstellingen inruilen tegen een hogere vrije ruimte. Dan hoeft minder geadministreerd te worden. Dit zou meer recht doen aan het oorspronkelijke idee van de WKR. Daarbij is wel de diversiteit van de bedrijfssectoren een aandachtspunt. In de ene sector worden minder van dergelijke kosten gemaakt dan in de andere sector. Aan de andere kant zou de regeling ook enige grofheid moeten hebben om landelijk geldig te kunnen zijn. In essentie is de regeling bedoeld voor aanvullend loon. De regeling mag niet zo ver gaan dat alles is toegestaan. Een algemene eenvoudige regeling, gaat dan soms ten koste van rechtvaardigheid tussen verschillende sectoren.
- Aanwijzen niet meer vormvrij laten. Bedrijven vragen zich nu teveel af welke wijze volstaat en zijn daar onzeker over. Verplicht stellen van een systeem van kostendragers. Bijvoorbeeld via WKR-grootboekrekeningen. Extracomptabel bijhouden is moeilijker te controleren door de Belastingdienst.
- Gerichte vrijstelling invoeren voor zaken die volgens maatschappelijke opvatting niet als loon worden beschouwd, bijvoorbeeld Verklaring Omtrent Gedrag (VOG), bestuurdersaansprakelijkheid, parkeerplaats voor de deur of duurdere vergoedingen vanuit wellevendheid (zoals een rouwkrans).

- Bij een personeelslening moet de werkgever onder de WKR een 'marktconforme rente' vragen. Dat betekent dat de werkgever deze marktrentes moet bijhouden. Het zou beter zijn als overheid hiervoor een percentage aan zou geven, zodat men het als werkgever niet meer hoeft bij te houden.

## 2.4 Samenvattende conclusies ervaringen WKR

### Werkgevers

- **Bekendheid WKR:** de bekendheid met de WKR is bij werkgevers met minder dan vijf werknemers (60%) veel kleiner dan bij de rest van de werkgevers. De bekendheid stijgt met de bedrijfsgrootte. Bij werkgevers met 250 of meer werknemers is de bekendheid 100%. Uit vervolgvragen aan, met name kleine, werkgevers die aangaven niet bekend te zijn met de WKR, blijkt dat men wel degelijk vergoedingen en verstrekkingen heeft die onder de WKR kunnen worden gebracht. Daarbij zijn de meest voorkomende: kerstpakketten, bedrijfsfeesten en bedrijfsuitjes buiten de werkplek. Echter, doordat zij de loonadministratie en de financiële administratie geheel of gedeeltelijk uitbesteden zijn zij zich er kennelijk niet bewust van en regelt een intermediair dat voor hen.
- **Loonadministratie:** bijna 90% van de werkgevers met vijf of minder werknemers heeft de loonadministratie geheel of gedeeltelijk uitbesteed, waardoor kennis van de WKR ontbreekt. Bij werkgevers met 250 of meer werknemers is dat maar ruim 30%, waardoor veel meer kennis in huis is over de WKR.
- **Financiële administratie:** De financiële administratie wordt door werkgevers veel minder vaak uitbesteed dan de loonadministratie. Bij werkgevers met vijf of minder werknemers geldt dat voor 75%, terwijl dat bij werkgevers met 250 of meer werknemers nog maar 6% is. Ook op dit gebied heeft de kleinere werkgever daardoor minder kennis over de WKR en is men afhankelijk van intermediairs aan wie ze hebben uitbesteed.
- **Overstappers:** In de periode 2011 tot en met 2014 stond het werkgevers vrij om voor de WKR te kiezen of de oude regeling te blijven hanteren. 8% van de werkgevers heeft aangegeven in die periode te zijn overgestapt naar de WKR. Bij de werkgevers met 250 of meer werknemers is 31% in de genoemde periode overgestapt naar de WKR. De helft van de werkgevers (vooral de kleinere) kon geen jaar noemen waarin men is overgestapt naar de WKR.
- **Administratieve lasten:** op de vraag of de WKR meer of minder tijd kost dan de oude regeling kan maar door iets meer dan de helft van de werkgevers antwoord worden gegeven. Hier speelt mee dat een groot deel van de werkzaamheden is uitbesteed en ze er daardoor geen zicht op hebben. Achtereenvolgens komen hierna drie situaties aan de orde:
  - Eerste jaar toepassing WKR versus de oude regeling: 48% van de werkgevers weet niet of de tijdbesteding is veranderd. 30% van de werkgevers ziet geen tijdsverschil, 20% was meer tijd kwijt en 2% was minder tijd kwijt. Naarmate de bedrijfsgrootte toeneemt, neemt ook het percentage bedrijven dat meer tijd besteedde toe. Bij de kleinste bedrijven is dat 16% en bij de grootste 70%.
  - Huidige toepassing WKR versus de oude regeling: 47% van de werkgevers weet niet of de tijdbesteding is veranderd. 38% van de werkgevers ziet geen tijdsverschil, 12% is meer tijd kwijt en 4% is minder tijd kwijt. Ook hier neemt het percentage bedrijven dat meer tijd besteedt toe naarmate de bedrijfsgrootte toeneemt, maar minder dan bij de introductie. Bij de kleinste bedrijven is dat 9% en bij de grootste 42%.
  - Verwachting WKR in de komende jaren versus oude regeling: 48% van de werkgevers weet niet of de tijdbesteding zal veranderen. 40% van de werkgevers verwacht geen tijdsverschil, 10% verwacht meer tijd kwijt te zijn en 2% verwacht minder tijd kwijt te zijn. De percentages bedrijven die verwachten meer tijd te besteden dan in de oude regeling zijn weer lager dan de percentages die momenteel meer tijd aan de uitvoering van de WKR kwijt zijn. Bij de kleinste bedrijven verwacht 8% in de



komende jaren meer tijd kwijt te zijn in vergelijking met de oude regeling en bij de grootste bedrijven is dat 32%.

- Tijd administratieve verwerking in vrije ruimte: de introductie van de vrije ruimte heeft bij de meeste werkgevers niet geleid tot veranderingen in de benodigde tijd voor de administratieve verwerking van vergoedingen en verstrekkingen. Er zijn wel meer bedrijven waar de verwerkingstijd is toegenomen dan bedrijven waar deze is afgenomen, vooral bij de grotere bedrijven. Meer tijd wordt vooral besteed aan: het moeten bekijken en etiketteren van veel facturen, het continu bewaken van de vrije ruimte en het aanwijzen van vergoedingen en verstrekkingen als eindloonheffing. Toename van de benodigde tijd voor de administratieve verwerking van vergoedingen en verstrekkingen is in alle grootteklassen behalve de kleinste bedrijven meer voorkomend in de financiële administratie dan in de loonadministratie.
- Introductiekosten WKR: op de vraag of bij introductie van de WKR extra externe kosten of extra inspanningen nodig waren kon door 39% van de werkgevers antwoord worden gegeven. Met name kleine werkgevers wisten dit niet te beantwoorden. 43% van de werkgevers zegt geen extra externe kosten en/of inspanningen gehad te hebben en 18% wel. Naarmate het ging om werkgevers met meer werknemers zijn ook de percentages bedrijven met extra externe kosten en/of inspanningen bij de introductie van de WKR hoger. Extra externe kosten waren vooral voor adviseurs en daarna voor cursussen en seminars en voor een kleiner deel software. Extra inspanningen lagen vooral in aflopende volgorde in: het aanwijzen, herinrichten van de loonadministratie, volgen van cursussen en seminars, een analyse van de boekhouding en het aanmaken van extra grootboekrekeningen.
- Positieve aspecten WKR: aan de werkgevers is gevraagd wat zij het meest positief vinden aan de WKR in vergelijking met de oude regeling. Het overgrote deel kon hier niets bij noemen (86%). Werkgevers met meer dan 50 werknemers waren positiever en met name over de vrije ruimte, de vrije keuze en vrijheid van handelen en de duidelijkheid en overzichtelijkheid.
- Knelpunten: circa 80% van de werkgevers heeft geen knelpunten kunnen noemen en de 20% die dat wel heeft gedaan noemde vooral: (1) de vrije ruimte van 1,2% is te laag of de 80% heffing is te hoog, (2) te veel onduidelijkheid/complex en (3) te veel administratie en administratief ingewikkeld, veel uitzoekwerk en controle.
- Verbetersuggesties: deze waren vrij algemeen in de zin van: vrije ruimte vergroten, vereenvoudiging van de regeling, afschaffen van de regeling en terug naar de oude regeling.

### Intermediairs

- WKR moeilijker/makkelijker: de WKR wordt door alle intermediairs vooralsnog als moeilijker ervaren, omvangrijker en bewerklijker. Daarbij wordt soms wel een voorbehoud gemaakt, dat dit mogelijk komt door de recente invoering. Invoering van de WKR heeft wel tot hernieuwde bewustwording geleid bij werkgevers over verstrekkingen die zij doen aan hun werknemers. De vele keuzes en mogelijkheden die een werkgever heeft en moet maken, heeft tot gevolg dat het een (te) complexe regeling voor werkgevers is. In essentie was de WKR een goed idee, echter door de vele aanpassingen en nuances is het weer complexer geworden.
- Systematiek en begrippen WKR: de systematiek van de nihilwaarderingen, gerichte vrijstelling en de overige (aangewezen) eindheffingsbestanddelen (vrije ruimte en overschrijding daarvan) wordt door intermediairs goed begrepen, maar de terminologie is lastig en onbegrijpelijk voor werkgevers. De terminologie van de oude regeling was ingeburgerd. Eerder was het belast of onbelast en dat was wel heel duidelijk voor een werkgever.
- Administratieve lasten: er wordt geen besparing van administratieve lasten ervaren. In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst voorwaarden stelt aan de inrichting van de financiële administratie of in elk geval suggereert dat er met aparte grootboekrekeningen moet worden gewerkt. De loonadministratie wordt veelal

uitbesteed door de werkgever, terwijl de financiële administratie nog vaak zelf wordt gedaan. Daardoor is meer interactie nodig en extra beoordelingen en boekingen, wat als een dubbele administratieve last wordt gezien. Ook al moest dat bij de oude regeling eigenlijk ook gebeuren, bij de WKR komt dit punt pregnant naar voren en moet men het in een categorie plaatsen, omdat dit eerder niet echt werd gedaan. Wel ontstaat door de WKR meer bewustzijn dat loonadministratie, financiële administratie en ook HR meer moeten samenwerken, wat als positief kan worden gekenmerkt. Door de WKR komen werkkosten naar boven, die men eerder niet in beeld had, waaruit blijkt dat men het in het verleden niet goed heeft gedaan. Er moeten aanwijzingen gedaan worden. Dit is vormvrij. Men weet niet hoe men dit moet doen en wat goed is. De praktijk moet uitwijzen of hoe het gedaan wordt, goedgekeurd wordt door de Belastingdienst. In de praktijk zijn heel veel werkgevers zich niet bewust van het feit dat aanwijzing van gerichte vrijstellingen noodzakelijk is. Daarbij geven intermediairs aan dat het individueel administreren niet altijd is weggefallen. Voor de controle op de Belastingdienst moet men ook aantonen dat men het goed heeft gedaan.

- Meer of minder loonheffingen betalen: sinds de invoering is het effect op de hoogte van de loonheffingen veelal beperkt volgens intermediairs.
- Verschil bedrijfsgrootte en bedrijfstak: kleine bedrijven hebben veel vergoedingen afgeschafd (kerstpakketten, personeelsfeest, fietsregeling), volgens intermediairs. Grotere bedrijven zijn beter in staat de vrije ruimte te benutten vanwege hogere loonsommen. Zij zijn meer berekenend bezig, hoe dit optimaal te benutten. Bij het MKB is de loonsom lager en is er daarom minder mogelijk volgens intermediairs. Kleinere bedrijven vooral met veel parttimers en lage loonsommen hebben meer problemen. Hoe meer parttimers, hoe meer vrije ruimte wordt opgesoupeerd door kerstpakketten en uitjes die per persoon gaan. Grotere bedrijven hebben vaak meer mogelijkheden om personeelsfeesten op eigen werkplek te houden dan kleinere bedrijven. Waar men vroeger besloot om een feest buiten het bedrijf te houden, kiest men er nu eerder voor om dat intern te doen. Sectoren met veel gereedschappen en werkkleding in combinatie met lage lonen, bijvoorbeeld de bouwnijverheid, komen vaak niet uit met de vrije ruimte. Bedrijven in de dienstverlening geven vaker feesten en hebben meer personeelsuitjes dan fabricagebedrijven.
- Introductie WKR: intermediairs hebben veel cursussen en seminars georganiseerd en voorlichting gegeven. Ook heeft het geleid tot implementatie en aanpassing van software en bij uitbesteding tevens herinrichting van de administratie en koppeling van de loonadministratie en financiële administratie. Voor een deel is dit gratis gebeurd vanuit oogpunt van klantenbinding, voor een ander deel maakte dit onderdeel uit van een onderhoudscontract waarvoor men jaarlijks toch al betaald en voor weer een ander deel zijn deze werkzaamheden verricht tegen vergoeding van kosten.
- Bereidheid om meer gerichte vrijstellingen te hanteren tegen een kleinere vrije ruimte: hangt sterk af van de gerichte vrijstelling waar het dan om gaat en het percentage waarmee de vrije ruimte wordt ingeperkt. Dat kan voor elk bedrijf verschillen en zou om de meest gebruikte moeten gaan.
- Knelpunten:
  - Vastleggingen voor de Belastingdienst en eigen bedrijfsvoering. In de praktijk worden vaak toch administratieve vastleggingen op individueel niveau gedaan van vergoedingen en verstrekkingen om er zeker van te zijn wie wat heeft gehad (dat is meer voor de eigen administratie van het bedrijf), maar ook voor de controle Belastingdienst (om aan te tonen dat men het goed gedaan heeft).
  - Meer interactie tussen loonadministratie en financiële administratie. Door de WKR is meer interactie ontstaan tussen de loonadministratie, die vaak wordt uitbesteed, en de financiële administratie, die vaker zelf wordt gedaan. Dit levert enerzijds problemen op, maar anderzijds zijn er ook pluspunten omdat een beter beeld wordt verkregen van de werkkosten.
  - Vormvrijheid van het aanwijzen. Voorheen waren er geen administratieve handelingen voor de gerichte vrijstellingen. Het merendeel van klanten weet niet dat



deze gerichte vrijstellingen moeten worden aangewezen. Vaak gebeurt het niet en als het gebeurt, weet men niet op welke wijze dit volstaat.

- Fiscale behandeling van parkeerplaatsen. Werkgevers hebben er moeite mee dat de parkeergelegenheid als loon wordt gezien. Zo wordt in de praktijk een mogelijke nihilwaardering op gekunstelde wijze gekoppeld aan de Arbowet.
- Fiscale behandeling van verstrekte maaltijden en consumpties. De grote diversiteit aan fiscale behandeling van maaltijden onder de WKR heeft tot gevolg dat dit voor de gemiddelde ondernemer niet meer te volgen en goed uit te voeren is.
- Verklaring Omtrent Gedrag. Wettelijk gezien is het vaak verplicht om een VOG te overleggen. De VOG wordt onder de WKR bestempeld als loon dat in de praktijk ten laste van de vrije ruimte wordt gebracht. Met name in gevallen waarin de wetgever dit verplicht stelt, leidt dit tot onbegrip. In de praktijk wordt de VOG niet ervaren als een voordeel uit hoofde van de dienstbetrekking. Hetzelfde geldt voor de aansprakelijkheidsverzekering bestuurders.
- Fiscale behandeling van personeelsuitjes. Personeelsuitjes op de werkplek worden nauwelijks belast. Voor werkgevers met veel bedrijfsruimte biedt dit veel mogelijkheden. Een werkgever met weinig bedrijfsruimte loopt echter al snel tegen belast loon op. Daarbij geldt dat in de oude regeling nog sprake was van een aparte vrijstelling voor personeelsfestiviteiten, terwijl dit onder de WKR niet meer het geval is.
- Rente personeelslening. Bij het werken met een personeelslening moet elke keer gezocht worden naar een markconforme rente. Voor de invoering van de WKR mocht altijd worden uitgegaan van de normrente.
- Kosten jubilea. Jubileumjaren zorgen vaak voor een piek in de kosten, waardoor dan ook de vrije ruimte wordt overschreden en 80% eindheffing moet worden betaald.
- Verbetersuggesties: de overgrote meerderheid van intermediairs geeft aan dat de WKR intact moet worden gelaten. De systeemverandering wordt als rigoureuus ervaren en terug naar de oude regeling, wat enkelen ook aangaven, zou de verwarring compleet maken. Ook geven een aantal intermediairs aan dat de WKR een aantal jaren ongewijzigd zou moeten blijven. Als er dan toch aan gesleuteld wordt dan zijn er de volgende verbetersuggesties door intermediairs gedaan:
  - Werkplekcriterium schrappen, dan wel uitbreiden en de ter beschikking stelling/verstrekking van een parkeerplaats op nihil waarderen.
  - Maaltijden: het werken met twee forfaits en het herintroduceren van de tegenbewijsregeling.
  - Parkeervergunningen voor hulpverleners en taxipassen gericht vrijstellen.
  - VOG gericht vrijstellen.
  - (Bestuurders)aansprakelijkheidsverzekering gericht vrijstellen.
  - Personeelsfonds gericht vrijstellen.
  - Gerichte vrijstelling voor personeelsfestiviteiten tot maximaal € 500 per werknemer per jaar.
- De kosten die in de vrije ruimte vallen liggen vaak aan het einde van het jaar (kerstpakketten, eindejaarsfeesten e.d.). Aan het begin van het jaar is moeilijker in te schatten welke kosten dat met zich meebrengt, waardoor het lastiger is te bepalen welke vrije ruimte nog over is voor andere zaken. Onder de oude regeling was daar een aparte vrijstelling voor dit soort zaken. Dat zou een oplossing kunnen zijn.
- Jubileumjaren zorgen vaak voor een piek in de kosten, waardoor dan ook de vrije ruimte wordt overschreden en 80% eindheffing moet worden betaald. Een oplossing zou een middelingsregeling kunnen zijn, waarbij overgehouden vrije ruimte van het ene jaar meegenomen zou kunnen worden naar volgende jaren waar het meer nodig is.

## Medewerkers Belastingdienst

- WKR moeilijker/makkelijker. De medewerkers van de Belastingdienst hebben gemengde gevoelens over de WKR ten opzichte van de oude regeling. In oorsprong was de WKR een goede idee en was men er positief over. De vrije ruimte wordt gepercipieerd als meer flexibiliteit. De uiteindelijke uitwerking is echter te veel in detail doorgevoerd. De introductie van de WKR wordt als ingrijpend ervaren, waarbij het nog te vroeg is om aan te geven of het duidelijker is geworden. Elke verandering ook al is het wellicht een verbetering wordt in het begin veelal als een verzwaring gepercipieerd. Dit is inherent aan veranderingen, wellicht komt dit door onwennigheid met de regeling. Er is nog weinig jurisprudentie, maar dit zal het in de loop der tijd wel duidelijker maken. Over het loonbegrip is nog veel discussie en dat werkt door op andere fiscale punten. Alhoewel ook aangegeven wordt dat dit ook bij oude regeling al speelde. Verder is er nog weinig onderzoek en controle geweest of werkgevers de WKR goed hebben ingeregeld. Dat kan pas naar voren komen als meer werkgevers getoetst worden. Per saldo en op den duur beschouwd is het algemene gevoel dat er plussen en minnen zijn, maar dat de WKR noch een verbetering is, noch een verslechtering.
- Administratieve lasten: het doel was verlichting van regeldruk en administratieve lasten voor werkgevers, maar op den duur zijn veel oude regelingen toch weer in de nieuwe regeling gevoegd. Voor de controle van de Belastingdienst is het niet heel erg veranderd, maar controles zijn er ook alleen nog maar geweest in 2016 en 2017. Het noodzakelijkheids criterium wordt wel als een vereenvoudiging beschouwd. De afgelopen tijd zijn er betrekkelijk weinig directe concrete vragen. De beleving is dat de WKR meer duidelijkheid geeft als men door de toetsing komt, men weet waar men aan toe is. Onderzoeken zijn er nog wel, maar discussie is er minder ook omdat men vaak nog een deel vrije ruimte heeft dat men kan benutten. In die zin is de controle minder arbeidsintensief. Overigens hangt dit wel af van de grootte van het bedrijf en de sector en de mate van vrije ruimte die zij hebben. Verder is men van mening dat er een positieve ontwikkeling is op het gebied van registratie door werkgevers. Er is een inhaalslag om kosten die bij de werkgever onbekend zijn of buiten regelingen lijken te vallen toch in beeld te brengen. Dit is niet alleen positief voor de bedrijfsvoering van de werkgever, maar ook voor de juistheid van de rechtstoepassing omdat dan wellicht meer kosten toch belast worden. Het geeft een beter beeld van de kosten. De inspecteur ziet eerder en beter of ergens een looncomponent in zit. Nadeel daarvan is dat daar dan weer discussie over kan ontstaan.
- Knelpunten:
  - Aanwijzen: het nut van het aanwijzen wordt door medewerkers van de Belastingdienst betwijfeld. De vraag is waarom daar een specifieke handeling voor nodig is en kan men niet beter kijken naar de manier waarop het in de praktijk verwerkt is. Het aanwijzen is vormvrij. Dit is een probleem of kan bij verdere controles meer een probleem gaan worden. Het is onduidelijk hoe te handelen als niet is aangewezen, terwijl wel duidelijk is dat (een deel van) de vrije ruimte niet is benut.
  - Gebruikbaarheids criterium: de Belastingdienst hanteert bij de beoordeling van het gebruikbaarheids criterium een doelmatigheidsgrens van € 2400 per persoon per jaar. Vergoedingen en verstrekkingen kunnen worden aangewezen, voor zover de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate (30%) groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen. Dit is een vrij onduidelijke definiëring voor werkgevers, maar ook voor de Belastingdienst, waardoor het lastig wordt de discussie aan te gaan.
  - Werkplekcriterium: voor de WKR is een werkplek gedefinieerd als iedere plaats die in verband met het verrichten van arbeid wordt gebruikt en waarvoor voor de



inhoudingsplichtige de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is. Het werkplekcriterium wordt niet altijd even helder gevonden, op punten onlogisch en moeilijk uitlegbaar.

- Concernregeling: Op zich is de concernregeling helder en prettig voor bedrijven, Voor de Belastingdienst is de concernregeling lastiger te controleren als alleen één van de bedrijven van een concern in de steekproefcontrole valt. Er wordt dan maar één onderdeel gecontroleerd, terwijl het zicht op de andere onderdelen en het concern ontbreekt.
- Verbetersuggesties van medewerkers van de Belastingdienst zijn:
  - gerichte vrijstellingen niet meer laten aanwijzen en worden vrijgesteld loon.
  - aanwijzen niet meer vormvrij laten.
  - minder gerichte vrijstellingen inruilen tegen een hogere vrije ruimte.
  - regel instellen dat als een vergoeding niet verloond is, deze is aangewezen.
  - gerichte vrijstelling invoeren voor zaken die volgens maatschappelijke opvatting niet als loon wordt beschouwd.
  - bij een personeelslening moet de werkgever onder de WKR een 'marktconforme rente' vragen. Dat betekent dat de werkgever deze marktrentes moet bijhouden. Het zou beter zijn als overheid hiervoor een percentage als norm aangeeft.



## 3 Toereikendheid vrije ruimte WKR

### 3.1 Gebruik vrije ruimte volgens gegevens van de Belastingdienst

Voor de evaluatie van de WKR heeft het ministerie van Financiën op grond van cijfers van de Belastingdienst becijferd hoe vaak en in hoeverre inhoudingsplichtigen over de jaren 2015 en 2016 eindheffing hebben moeten betalen over vergoedingen en verstrekkingen omdat de vrije ruimte van de WKR is overschreden.

In de tabellen wordt een overzicht gegeven, uitgesplitst naar bedrijfstak en bedrijfsgrootte van het aantal inhoudingsplichtigen voor de loonbelasting, de totale loonsom, het aantal bedrijven met eindheffing, de loonsom van die bedrijven en de totale eindheffing. Van de eindheffing is het gemiddelde per bedrijfsgrootte/bedrijfstak en de mediaan berekend. Daarnaast is voor inhoudingsplichtigen die de vrije ruimte overschrijden, de overschrijding uitgedrukt als percentage van de loonsom. Tenslotte is het percentage van de bedrijven met eindheffing als totaal van het aantal bedrijven weergegeven. De loonsommen zijn over het kalenderjaar bepaald. De aangiften eindheffing zijn één periode/maand verschoven. Dit betekent dat voor eindheffingsgegevens over het jaar 2016 de maandaangiften van februari 2016 tot en met januari 2017 zijn gebruikt. Voor bedrijven die aangeven in vierweekse perioden is de eerste periode van het jaar 2016 vervangen door de eerste periode van het jaar 2017. Hierdoor wordt er rekening gehouden met het feit dat veel bedrijven de definitieve loonaangifte over het jaar pas doen in de eerste periode van het jaar daarna.

In tabel 19 voor 2015 en tabel 20 voor 2016 is weergegeven welk aantal en aandeel van de inhoudingsplichtigen eindheffing heeft betaald. Daarbij is ook de grondslag van de eindheffing opgenomen, als ook het percentage van de loonsom. Daarnaast is inzicht gegeven in hoe dat over de branches en naar bedrijfsgrootte is.

tabel 19 Aantal en aandeel inhoudingsplichtigen met eindheffing en grondslag eindheffing ook als percentage van de loonsom naar branches en bedrijfsgrootte, 2015

Branches	aantal met eindheffing	% bedrijven met eindheffing	grondslag eindheffing	grondslag als % van de loonsom
	x 1	%	in mln euro's	%
Detailhandel, horeca, overige dienstverlening	4.139	2,5%	7,40	0,5%
Openbaar bestuur, onderwijs	627	8,0%	33,57	0,3%
Landbouw, industrie, bouw, groothandel	5.969	4,1%	33,40	0,5%
Zorg en welzijn	2.590	4,0%	14,24	0,5%
Zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer, communicatie	10.394	3,9%	53,90	0,5%
<b>Bedrijfsgrootte</b>				
1 t/m 5 werknemers	15.421	2,8%	14,03	1,1%
6 t/m 50 werknemers	6.566	7,8%	33,73	0,7%
51 t/m 249 werknemers	1.352	12,9%	37,53	0,5%
250 werknemers en meer	380	12,5%	57,21	0,3%
totaal	23.719	3,6%	142,50	0,4%
Overig en holdings	432	2,3%	1,31	0,5%
Totaal inclusief overig en holdings	24.151	3,6%	143,81	0,4%

Bron: Ministerie van Financiën / Belastingdienst



Uit tabel 19 over 2015 kan worden afgeleid dat:

- ruim 24.000 inhoudingsplichtigen eindheffing betalen en dat dit 3,6% van het totaal aantal inhoudingsplichtigen is, waarbij:
  - naar sector bezien het percentage in detailhandel, horeca en overige dienstverlening lager ligt (2,5%) en in het openbaar bestuur en onderwijs hoger (8%);
  - naar bedrijfsgrootte het percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers het laagst is (2,8%) en bij bedrijven met 51 tot en met 249 en met 250 werknemers of meer het hoogst (respectievelijk 12,9% en 12,5%).
- in totaal de grondslag voor de eindheffing bijna € 144 miljoen is<sup>6</sup>.
- van inhoudingsplichtigen die de vrije ruimte overschrijden, de overschrijding als percentage van de loonsom gemiddeld 0,4%-punt bedraagt bovenop de 1,2% van de loonsom die de vrije ruimte begrenst, waarbij:
  - naar sector bezien het percentage over alle branches gelijk is (0,5%), met uitzondering van het openbaar bestuur en onderwijs (0,3%).
  - naar bedrijfsgrootte het percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers het hoogst is (1,1%) en daarna voor bedrijven met 6 t/m 50 werknemers (0,7%). Voor de bedrijven met 51 t/m 249 werknemers is dat 0,5% en voor de grootste categorie bedrijven 0,3%.

tabel 20 Aantal en aandeel inhoudingsplichtigen met eindheffing en grondslag eindheffing ook als percentage van de loonsom naar branches en bedrijfsgrootte, 2016

Branches	aantal met eindheffing	% bedrijven met eindheffing	grondslag eindheffing	grondslag als % van de loonsom
	x 1	%	in mln euro's	%
Detailhandel, horeca, overige dienstverlening	3.806	2,3%	8,73	0,5%
Openbaar bestuur, onderwijs	557	7,0%	46,27	0,3%
Landbouw, industrie, bouw, groothandel	5.513	3,7%	39,43	0,6%
Zorg en welzijn	2.269	3,4%	12,43	0,4%
Zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer, communicatie	9.466	3,5%	63,52	0,6%
<b>Bedrijfsgrootte</b>				
1 t/m 5 werknemers	13.416	2,4%	13,47	1,2%
6 t/m 50 werknemers	6.603	7,6%	36,50	0,8%
51 t/m 249 werknemers	1.240	11,6%	38,02	0,6%
250 werknemers en meer	352	11,3%	82,39	0,3%
<b>totaal</b>	<b>21.611</b>	<b>3,3%</b>	<b>170,38</b>	<b>0,5%</b>
Overig en holdings	384	2,0%	0,91	0,9%
<b>Totaal inclusief overig en holdings</b>	<b>21.995</b>	<b>3,2%</b>	<b>171,29</b>	<b>0,5%</b>

Bron: Ministerie van Financiën / Belastingdienst

Uit tabel 20 over 2016 kunnen de volgende ontwikkelingen afgelezen worden:

- Het aantal inhoudingsplichtigen dat eindheffing betaalt is gedaald naar bijna 22.000 en dat is 3,2% van het totaal aantal inhoudingsplichtigen, waarbij:
  - naar sector bezien het percentage in detailhandel, horeca en overige dienstverlening lager ligt (2,3%) en in het openbaar bestuur en onderwijs hoger is (7%).
  - naar bedrijfsgrootte het percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers het laagst is (2,4%) en bij bedrijven met 51 tot en met 249 en met 250 werknemers of meer het hoogst is (respectievelijk 11,6% en 11,3%)
- In totaal is de grondslag voor de eindheffing gestegen naar ruim € 171 miljoen<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Dit is exclusief € 57,4 miljoen werkgeversdeel van de premie voor de Ziektekostenverzekering van de krijgsmacht. Zie voor het feit dat deze premie onder de WKR valt onder andere Kamerstukken II, 34000 X, nr. 65, pagina 6 en 7.

<sup>7</sup> Dit is exclusief € 58,8 miljoen werkgeversdeel van de premie voor de Ziektekostenverzekering van de krijgsmacht. Zie voor het feit dat deze premie onder de WKR valt onder andere Kamerstukken II, 34000 X, nr. 65, pagina 6 en 7.

- Van inhoudingsplichtigen die de vrije ruimte overschrijden bedraagt de overschrijding als percentage van de loonsom gemiddeld 0,5%-punt bovenop de 1,2% van de loonsom die de vrije ruimte begrenst, waarbij:
  - naar sector bezien het percentage over alle branches vrijwel gelijk is (circa 0,5%), met uitzondering van het openbaar bestuur en onderwijs (0,3%).
  - naar bedrijfsgrootte het percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers het hoogst is (1,2%, een fractie hoger dan in 2015) en daarna voor bedrijven met 6 t/m 50 werknemers (0,8%, eveneens een fractie hoger). Voor de overige grotere bedrijven ligt het percentage op respectievelijk 0,6 en 0,3%.

In tabel 21 voor 2015 en tabel 22 voor 2016 is de loonsom van inhoudingsplichtigen met eindheffing en de eindheffing totaal, gemiddeld en mediaan naar branches en bedrijfsgrootte opgenomen.

tabel 21 Loonsom inhoudingsplichtigen met eindheffing en eindheffing totaal, gemiddeld en mediaan naar branches en bedrijfsgrootte, 2015

Branches	loonsom van degenen met eindheffing	eindheffing totaal	eindheffing gemiddeld	eindheffing mediaan
	in mln euro's	in mln euro's	in euro's	in euro's
Detailhandel, horeca, overige dienstverlening	1.583,58	5,92	1.430	259
Openbaar bestuur, onderwijs	11.112,30	26,86	42.835	11.503
Landbouw, industrie, bouw, groothandel	7.090,88	26,72	4.476	743
Zorg en welzijn	3.137,43	11,39	4.397	387
Zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer, communicatie	10.010,15	43,12	4.149	581
<b>Bedrijfsgrootte</b>				
1 t/m 5 werknemers	1.272,51	11,22	728	269
6 t/m 50 werknemers	4.610,30	26,98	4.110	1.582
51 t/m 249 werknemers	7.039,69	30,03	22.209	12.256
250 werknemers en meer	20.011,83	45,77	120.445	34.330
totaal	32.934,34	114,00	4.806	522
Overig en holdings	258,06	1,05	2.425	
Totaal inclusief overig en holdings	33.192,40	115,05	4.764	515

Bron: Ministerie van Financiën / Belastingdienst

Uit tabel 21 blijkt dat:

- de loonsom van inhoudingsplichtigen met eindheffing ruim € 33 miljard is;
- de eindheffing die zij betalen ruim € 115 miljoen is;
- gemiddeld per inhoudingsplichtige de eindheffing circa € 4.800 is, waarbij:
  - naar sector bezien dit bedrag voor de detailhandel, horeca en overige dienstverlening op gemiddeld ruim € 1.400 ligt. Bij openbaar bestuur en onderwijs gaat het gemiddeld om bijna € 43.000, terwijl het bij de overige branches om bedragen tussen 4 en 4,5 duizend euro gaat.
  - naar bedrijfsgrootte de bedragen gemiddeld oplopen van ruim € 700 bij de kleinste bedrijven naar ruim € 120.000 bij de bedrijven met 250 of meer werknemers.
- de gemiddelden en de medianen sterk uiteen lopen, waaruit is af te leiden dat de verdeling van de overschrijdingen scheef is.



tabel 22 Loonsom inhoudingsplichtigen met eindheffing en eindheffing totaal, gemiddeld en mediaan naar branches en bedrijfsgrootte, 2016

Branches	loonsom van degenen met eindheffing	eindheffing totaal	eindheffing gemiddeld	eindheffing mediaan
	in mln euro's	in mln euro's	in euro's	in euro's
Detailhandel, horeca, overige dienstverlening	1.872,89	6,99	1.836	282
Openbaar bestuur, onderwijs	13.884,08	37,01	66.449	14.131
Landbouw, industrie, bouw, groothandel	6.693,44	31,54	5.722	851
Zorg en welzijn	3.011,50	9,95	4.384	428
Zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer, communicatie	10.934,58	50,82	5.368	682
<b>Bedrijfsgrootte</b>				
1 t/m 5 werknemers	1.134,00	10,78	803	280
6 t/m 50 werknemers	4.594,47	29,20	4.423	1.707
51 t/m 249 werknemers	6.232,41	30,41	24.527	13.287
250 werknemers en meer	24.435,61	65,91	187.252	36.658
totaal	36.396,49	136,30	6.307	593
Overig en holdings	97,91	0,73	1.895	
Totaal inclusief overig en holdings	36.494,40	137,03	6.230	589

Bron: Ministerie van Financiën / Belastingdienst

Bij tabel 22 kan opgemerkt worden dat:

- de loonsom van inhoudingsplichtigen met eindheffing gestegen is naar ruim € 36 miljard.
- de eindheffing die zij betalen is toegenomen tot ruim € 137 miljoen.
- gemiddeld per inhoudingsplichtige de eindheffing is opgelopen naar circa € 6.300, waarbij:
  - naar sector bezien dit bedrag voor de detailhandel, horeca en overige dienstverlening op gemiddeld ruim € 1.800 ligt. Bij openbaar bestuur en onderwijs gaat het gemiddeld om bijna € 66.000, terwijl het bij de overige branches gaat om bedragen tussen 4 en 6 duizend euro.
  - naar bedrijfsgrootte de bedragen gemiddeld oplopen van ruim € 800 bij de kleinste bedrijven naar ruim € 187.000 bij de bedrijven met 250 of meer werknemers.
- ook in 2016 de gemiddelden en de medianen sterk uiteenlopen, wat de scheefheid van de verdeling van de overschrijdingen aangeeft.

In tabel 23 wordt aangegeven welk aantal inhoudingsplichtigen, zowel in 2015 als in 2016 eindheffing heeft betaald of dat in één van beide jaren heeft gedaan.

tabel 23 Aantal inhoudingsplichtigen, dat zowel in 2015 als in 2016 eindheffing heeft betaald of dat in één van beide jaren heeft gedaan

LB-plichtig 2015	LB-plichtig 2016	Eindheffing wkr 2015	Eindheffing wkr 2016	aantal
Ja	Ja	Ja	Ja	10.416
Ja	Ja	Ja	Nee	13.256
Ja	Ja	Nee	Ja	10.217

Uit tabel 23 blijkt dat 10.416 inhoudingsplichtigen in zowel 2015 als 2016 eindheffing betaalden. Dat is ruim 43% van het totaal aantal in 2015 en 47% van het totaal aantal in 2016.

## 3.2 Werkgevers

### 3.2.1 Gebruik vrije ruimte

Werkgevers kunnen de vrije ruimte van 1,2% van de loonsom en de 80% eindheffing gebruiken voor vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers. In de enquête heeft 60% aangegeven dit te doen. Dit zijn vrijwel alle bedrijven die bekend zijn met de regeling. Bij bedrijven die niet bekend zijn met de regeling is het mogelijk dat het administratiekantoor waaraan de administratie is uitbesteed het verwerken van vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte regelt.

tabel 24 Mate waarin werkgevers de vrije ruimte of de 80% eindheffing gebruiken voor vergoedingen en verstrekkingen, naar grootteklasse (n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Wel vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte of 80% eindheffing	55%	81%	97%	100%	60%
Geen vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte of 80% eindheffing of weet niet	45%	19%	3%	0%	40%
(waarvan onbekend met de WKR)	(40%)	(16%)	(2%)	(0%)	(36%)
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

In tabel 25 is een overzicht gegeven voor welke vergoedingen en verstrekkingen de vrije ruimte wordt gebruikt, verdeeld naar grootteklasse. Daaruit blijkt dat de kerstpakketten en de bedrijfsfeesten en/of bedrijfsuitjes buiten de werkplek het meest worden genoemd. Bij de grotere bedrijven zien we daarnaast ook relatief hoge percentages bij contributie vak(bond)vereniging, parkeer-, veer- en tolgelden, fiets van de zaak en representatiekosten. In de categorie 'anders' worden vooral verschillende cadeaus voor het personeel genoemd. Maar ook bedrijfskleding en telefoonkosten die eigenlijk in een gerichte vrijstelling kunnen, worden hier vaak genoemd.

Aan werkgevers die niet bekend zijn met de WKR is gevraagd in hoeverre zij wel vergoedingen en verstrekkingen hebben die in de vrije ruimte zouden kunnen. De resultaten hiervan zijn weergegeven in tabel 2 in hoofdstuk 2. Ook hierbij zijn kerstpakketten en bedrijfsfeesten en/of bedrijfsuitjes buiten de werkplek de meest genoemde vergoedingen en verstrekkingen. Waarschijnlijk wordt een deel van de in tabel 2 genoemde posten wel ondergebracht in de vrije ruimte, maar dan door het administratiekantoor waaraan de administratie is uitbesteed, en zonder dat de betreffende bedrijven zich daar bewust van zijn.



tabel 25 Vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte of 80% eindheffing (werkgevers in procenten van het aantal werkgevers dat vergoedingen en verstrekkingen heeft in de vrije ruimte of 80% eindheffing), naar grootteklasse (n=817)

Vergoedingen en verstrekkingen	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
kerstpakketten	76%	85%	92%	93%	78%
bedrijfsfeesten en/of bedrijfsuitjes buiten de werkplek	54%	72%	79%	80%	58%
representatiekosten	34%	38%	50%	55%	35%
lunches, maaltijden op de werkplek	31%	27%	47%	46%	30%
bonussen, gratificaties	26%	28%	34%	29%	26%
parkeer-, veer- en tolgelden	22%	24%	48%	59%	24%
contributie vak(bond)vereniging	18%	25%	52%	76%	21%
aansprakelijkheidspremie	22%	9%	15%	26%	19%
reiskostenvergoedingen voor reizen met eigen vervoer van meer dan 0,19 euro per kilometer	15%	26%	33%	46%	18%
verklaring omtrent gedrag (VOG)	16%	16%	32%	47%	17%
fiets van de zaak	8%	19%	42%	58%	11%
vergoedingen bij overwerk of bij oproepdienst	12%	8%	9%	7%	11%
bedrijfsfitness buiten de werkplek	9%	12%	28%	41%	10%
hotelkosten	1%	2%	2%	3%	1%
advocaatkosten	0%	0%	1%	4%	0%
verhuiskostenvergoeding	0%	0%	3%	1%	0%
(bijdrage aan) ziektekosten	0%	0%	1%	2%	0%
anders	10%	18%	32%	44%	12%

Bron: Panteia, 2017.

In cao's worden vaak afspraken gemaakt over vergoedingen en verstrekkingen aan het personeel. Wanneer veel posten worden vastgelegd in de cao wordt de vrijheid van bedrijven voor het gebruik van de vrije ruimte beperkt. Het blijkt dat dit in de praktijk beperkt voorkomt, vooral omdat er vaak geen cao is. Vooral veel kleine bedrijven geven aan dat er geen cao is. Voor 20% van de werkgevers liggen de vergoedingen en verstrekkingen in meer of mindere mate vast in een cao. Daarbij zien we dat grotere bedrijven meer worden geconfronteerd met vergoedingen en verstrekkingen die in een cao zijn vastgelegd dan kleinere bedrijven.

tabel 26 Mate waarin vergoedingen en verstrekkingen vastliggen in de cao (werkgevers in procenten van het aantal werkgevers dat vergoedingen en verstrekkingen heeft in de vrije ruimte of 80% eindheffing), naar grootteklasse (n=817)

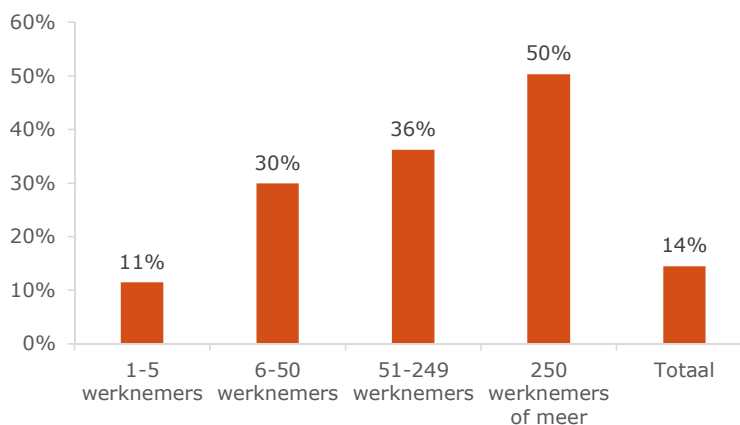
Vastlegging in CAO	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
in het geheel niet	19%	25%	26%	26%	20%
in beperkte mate	4%	15%	29%	37%	7%
grotendeels	9%	7%	12%	13%	9%
volledig	3%	6%	7%	4%	4%
n.v.t. er is geen CAO aanwezig	53%	37%	21%	15%	49%
weet niet	12%	9%	5%	6%	11%
totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

### 3.2.2 Veranderingen als gevolg van de invoering van de WKR

De invoering van de WKR heeft ertoe geleid dat 14% van de werkgevers veranderingen heeft doorgevoerd in de vergoedingen en verstrekkingen. Bij de bedrijven met 250 en meer is dat zelfs de helft.

figuur 6 Mate waarin werkgevers veranderingen hebben doorgevoerd in vergoedingen en verstrekkingen als gevolg van de invoering van de WKR, percentage werkgevers dat veranderingen heeft doorgevoerd (n=1.004)



Bron: Panteia, 2017.

De aanpassingen in de vergoedingen en verstrekkingen betroffen grotendeels een inperking. Meer dan de helft van de bedrijven heeft vergoedingen en verstrekkingen afgeschaft of versoberd. Daarnaast heeft een derde van de bedrijven verschuivingen aangebracht in de vergoedingen en verstrekkingen. 13% heeft de vergoedingen en verstrekkingen uitgebreid.



tabel 27 Aard van de veranderingen in vergoedingen en verstrekkingen door invoering WKR (meerdere antwoorden mogelijk), naar grootteklasse, aantal werkgevers in procenten van het aantal werkgevers dat veranderingen heeft doorgevoerd (n=309)

Veranderingen	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
uitbreiding	10%	17%	19%	25%	13%
inperking	53%	71%	62%	57%	58%
verschuiving naar andere vergoedingen en verstrekkingen	37%	23%	36%	30%	33%
weet niet	31%	6%	3%	3%	23%

Bron: Panteia, 2017.

Bij de inperkingen is het afschaffen of inperken van fietsregelingen veruit het meest genoemd. Vervolgens worden veel genoemd (in volgorde van afnemend aantal; meer dan vijf keer genoemd): feesten/uitjes/etentjes, onkostenvergoedingen en representatiekosten, reis- en parkeerkosten, kerstpakketten, fitness, telefoonkosten en maaltijden/lunches.

Uitbreidingen zijn er beduidend minder en hebben vooral betrekking op (in volgorde van afnemend aantal; meer dan vijf keer genoemd): reiskosten, bonussen/gratificaties, fitness en fietsregelingen.

### 3.2.3 Effect op de loonheffingen

Veel bedrijven hebben geen zicht op het effect van de WKR op de loonheffingen. Degenen die hier wel een idee over hebben geven grotendeels aan dat het nagenoeg gelijk is gebleven. Verder is opvallend dat bij de kleinere bedrijven meer respondenten een hogere loonheffing betalen dan een lagere en bij de grotere bedrijven juist andersom.

tabel 28 Mate waarin werkgevers aangeven meer of minder loonheffingen te betalen over vergoedingen en verstrekkingen door de WKR, naar grootteklasse (n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Meer	8%	10%	6%	7%	9%
(Nagenoeg) gelijk	33%	48%	65%	61%	36%
Minder	2%	6%	14%	19%	3%
Weet niet	56%	36%	15%	13%	53%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.



### 3.2.4 Concernregeling

9% van de bedrijven zegt deel uit te maken van een concern volgens de WKR. 70% daarvan maakt ook gebruik van de concernregeling in de WKR. Bedrijven die geen gebruik maken van de concernregeling geven daarvoor de volgende redenen:

- Financieel niet aantrekkelijk
- Voldoet niet aan de voorwaarden voor de concernregeling
- Te veel rompslomp
- Alle entiteiten van het concern proberen al binnen de 1,2% te blijven
- Ander deel van concern zit in het buitenland
- Gebrek aan kennis
- Niet nodig

### 3.2.5 Mate van gebruik van de vrije ruimte

In tabel 29 is weergegeven in welke mate werkgevers de vrije ruimte benutten. Over het algemeen blijven werkgevers binnen de vrije ruimte. Veelal hebben ze nog enige ruimte over. Circa 5% van de bedrijven overschrijdt naar eigen zeggen de vrije ruimte. Dit wijkt af van de daadwerkelijke loonaangiften volgens de Belastingdienst, namelijk 2,8% in 2015 en 2,4% in 2016. Bij grotere bedrijven is het percentage bedrijven dat de vrije ruimte overschrijdt hoger dan bij de kleinere bedrijven.

Bij de redenen van de overschrijding wordt een grote diversiteit aan posten genoemd die de overschrijding tot gevolg hadden. Daarbij zijn personeelsfeesten het meest genoemd, gevolgd door bonussen/gratificaties/eindejaarsuitkeringen, reiskosten, (vaste) onkostenvergoedingen, kerstpakketten, uitjes, parkeerkosten en maaltijden/lunches. Verder zijn genoemd: jubilea, uitjes, telefoonkosten, werkkleding, etentjes, verblijfkosten, bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering, ziektekosten, VOG en bedrijfsfitness. Verder gaven verschillende respondenten aan er niet goed op gelet te hebben en enkele respondenten hebben bewust overschreden omdat dat voordeliger was.

tabel 29 Mate waarin werkgevers naar eigen zeggen de vrije ruimte van 1,2% benutten, naar grootteklasse (n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
in sterke mate ruimte over	8%	7%	15%	22%	8%
enigszins ruimte over	14%	30%	50%	50%	17%
de ruimte was (vrijwel) volledig benut	20%	28%	21%	17%	21%
de ruimte was enigszins overschreden	2%	7%	9%	5%	3%
de ruimte was in sterke mate overschreden	2%	2%	1%	5%	2%
Weet niet	54%	26%	5%	2%	50%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

Ongeveer een derde van de bedrijven probeert de vrije ruimte volledig te benutten. Bij de grotere bedrijven (vanaf 51 werknemers) probeert bijna tweederde dit te doen.



Grotere bedrijven hebben over het algemeen meer kennis over de WKR en zijn vaak bewuster en gericht bezig met de vrije ruimte.

tabel 30 Mate waarin werkgevers over het algemeen proberen de vrije ruimte van 1,2% zo volledig mogelijk proberen te benutten, naar grootteklasse (n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Probeert vrije ruimte volledig te benutten	28%	48%	63%	64%	31%
Probeert niet vrije ruimte volledig te benutten	23%	31%	32%	33%	24%
Weet niet	49%	21%	6%	3%	45%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

Aan de respondenten die de vrije ruimte volledig proberen te benutten is gevraagd hoe ze eventueel overgebleven vrije ruimte benutten. Een derde geeft aan dan toch niet iets extra's te doen. Verder wordt er vrije ruimte besteed aan bonussen, belastingvrije uitkeringen en feesten en uitjes.

tabel 31 Benutting van de vrije ruimte als nog ruimte over is, werkgevers die aangeven de vrije ruimte volledig te benutten (meerdere antwoorden mogelijk, n=486)

	%
Niet	34%
Verstrekken van een bonus	18%
Doen van een belastingvrije uitkering	13%
Bedrijfsfeest, uitje, etentje, borrel	5%
(Duurder) kerstpakket	2%
Fiets	1%
Andere attenties voor het personeel	5%
Overig	11%
Weet niet	17%

Bron: Panteia, 2017.

Aan de respondenten die niet proberen de vrije ruimte volledig te benutten is gevraagd waarom zij dat niet doen. De meest genoemde redenen waren:

- Extra benutting van de vrije ruimte brengt ook extra kosten met zich mee
- Men vindt het niet nodig, is er niet mee bezig of heeft er geen tijd voor
- Men wil voorkomen om de vrije ruimte te overschrijden en in 80%-heffing te komen
- Men wil wat reserve inbouwen.

### 3.3 Intermediairs

#### **Financieel belangrijkste vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte**

De financieel belangrijkste vergoedingen en verstrekkingen zijn volgens intermediairs maaltijden, kosten kilometervergoeding boven 19 cent, personeelsfeesten, kerstpakketten, jubilea, fiets van de zaak en vakbondscontributie. Deze categorieën zijn ook door de werkgevers genoemd (tabel 25).

#### **Veranderingen in vergoedingen en verstrekkingen door de WKR**

Volgens intermediairs zijn er door de WKR nogal eens veranderingen in vergoedingen en verstrekkingen doorgevoerd. Het ging dan vaak om afschaffing van personeelsfeesten buiten de werkplek, kerstpakketten en de fietsregeling. Er wordt meer gestuurd met de feesten en partijen, die nu meer op de werkplek plaatsvinden, terwijl dat vroeger vaker buiten de deur gebeurde. Ook wordt meer extra geld gegeven aan het eind van het jaar om de vrije ruimte op te vullen.

Ook wordt aangegeven, dat voornamelijk grotere bedrijven de voordelen van WKR beter benutten. Voorheen bruteerden zij meer zaken, terwijl ze dit thans onder de vrije ruimte brengen. Bij voldoende vrije ruimte worden nu eindejaarsuitkeringen in de vrije ruimte ondergebracht.

#### **Is de vrije ruimte voldoende?**

De meeste bedrijven hebben volgens intermediairs voldoende aan de vrije ruimte, maar dit komt vaak door afschaffing van bepaalde vergoedingen en verstrekkingen. De fietsregeling bezet een aanzienlijk deel van de vrije ruimte als er veel werknemers in hetzelfde jaar gebruik van maken. Daarnaast zit er volgens de intermediairs een probleem in de toereikendheid van de vrije ruimte als men veel parttimers heeft met lagere lonen en men als werkgever toch iedereen bijvoorbeeld een kerstpakket wil geven.

#### **Om welke vergoedingen en verstrekkingen gaat het bij overschrijding vooral**

Bij overschrijding van de vrije ruimte gaat het veelal om jubilea en de fiets van de zaak. Ook personeelsfeesten buiten de werkplek kunnen reden zijn voor overschrijding van de vrije ruimte, zeker bij kleinere bedrijven. Bewuste overschrijding van vrije ruimte komt niet vaak voor. Als het voorkomt dan gaat het om bonussen. Het betalen van een eindheffing van 80% is soms goedkoper dan bruteren. Bijvoorbeeld bij netto verstrekkingen wordt wel gekeken of het voordeliger is om te bruteren of om aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel.

#### **Gebruikelijkheidstoets**

De introductie van de doelmatigheidsmarge van € 2.400 per jaar per persoon wordt als welkome invulling van de gebruikelijkheidstoets ervaren. Deze marge maakt het inzichtelijker en duidelijker. Vooral bij dga's let men goed op de gebruikelijkheidstoets als bijvoorbeeld vergoedingen verstrekt worden van € 200 per maand.

#### **Hoe gaan werkgevers om met onzekerheid over de loonsom?**

Onzekerheid over de loonsom is geen issue, ook omdat de loonsommen maandelijks worden bijgehouden, waardoor tussentijds bijsturen mogelijk is.

#### **Verschillen qua bedrijfsgrootte en bedrijfstak**

Volgens de intermediairs zijn er verschillen tussen bedrijven/sectoren met lage lonen versus bedrijven/sectoren met hoge lonen. De laatste heeft meer ruimte en flexibiliteit voor wat betreft de vrije ruimte. Dit is overigens niet zichtbaar in het aantal bedrijven



dat eindheffing betaalt (tabellen 19 en 20). Dienstverlenende bedrijven hebben veelal hogere loonsommen en daardoor meer vrije ruimte dan bijvoorbeeld productiebedrijven. Volgens (de) intermediairs zullen kleinere bedrijven eerder door de vrije ruimte heengaan. Uit de loonaangiften blijkt dit echter niet.

### **Verbetersuggesties**

Kerstpakketten, jubilea en personeelsuitjes buiten de werkplek zijn vaak een voldongen feit. Er zijn mogelijkheden om dit in een personeelsfonds op te vangen. Via een personeelsfonds kunnen werknemers op een fiscaalvriendelijke manier worden bijgestaan.

## **3.4 Medewerkers Belastingdienst**

Voor het gevoel van de medewerkers van de Belastingdienst zijn er weinig overschrijdingen van de vrije ruimte. Alleen bij grote feesten (jubilea) en kosten buiten de werkplek is dat het geval. Wel is het duidelijk dat in bedrijven in sectoren met lage lonen, onregelmatig werken en veel vergoedingen (veel overnachtingen en maaltijden) de vrije ruimte volgens medewerkers van de Belastingdienst eerder niet toereikend is. Hetzelfde geldt als er veel parttimers in een bedrijf werkzaam zijn. Bij een bedrijfsuitje buiten de werkplek gaat bijvoorbeeld elke persoon mee, terwijl de loonsom en daarmee de vrije ruimte gebaseerd is op een grotendeels parttimeloonsom.

Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer hebben een directe relatie met de arbeidsvoorwaarden en dat wat in cao's is afgesproken. Daarmee waren bedrijven die in 2015 voor het eerst de WKR toepasten daaraan gebonden waardoor een groot deel van de vrije ruimte gevuld werd (bijvoorbeeld fietsplannen, waarbij veel fietsen per jaar werden vergoed). Grotere bedrijven hebben zelf meer interne controles die overschrijding voorkomen. Alhoewel soms ook alles in de vrije ruimte wordt benut, desnoods met overschrijding (kost meer, maar minder administratieve lasten; bijvoorbeeld bij veel vertegenwoordigers). Kleine bedrijven hebben minder mogelijkheden, alhoewel overblijvende vrije ruimte de dga's meer vrijheid geeft om een maandelijkse vaste onkostenvergoeding onder de vrije ruimte te laten vallen.

## **3.5 Samenvattende conclusies toereikendheid WKR**

### **Resultaten kwantitatieve analyse overschrijding vrije ruimte**

- Voor de evaluatie van de WKR heeft het ministerie van Financiën op grond van cijfers van de Belastingdienst becijferd hoe vaak en in hoeverre inhoudingsplichtigen over de jaren 2015 en 2016 eindheffing hebben moeten betalen over vergoedingen en verstrekkingen omdat de vrije ruimte van de WKR is overschreden.
- Ruim 24.000 inhoudingsplichtigen betaalden eindheffing over 2015 (bijna 22.000 in 2016). Dat is 3,6% van het totaal aantal inhoudingsplichtigen (3,2% in 2016), waarbij:
  - naar sector bezien dat percentage in 2015 in detailhandel, horeca en overige dienstverlening lager ligt (2,5%) en in het openbaar bestuur en onderwijs hoger (8%).
  - naar bedrijfsgrootte dat percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers het laagst is (2,8%) en bij bedrijven met 51 tot en met 249 en met 250 werknemers of meer het hoogst (respectievelijk 12,9% en 12,5%). Over 2016 betrof het dezelfde sectoren en bedrijfsgrootten met iets lagere percentages.

- De grondslag voor de eindheffing is € 144 miljoen in 2015 (ca. € 171 miljoen in 2016)<sup>8</sup>.
- Over het geheel gezien is de grondslag eindheffing als percentage van de loonsom 0,4%-punt overschrijding bovenop de 1,2% van de loonsom die de vrije ruimte begrenst (dit is 0,5% in 2016), waarbij:
  - naar sector bezien dat percentage over 2015 over alle branches gelijk ligt (0,5%), met uitzondering van het openbaar bestuur en onderwijs (0,3%). Over 2016 is dat beeld vergelijkbaar.
  - naar bedrijfsgrootte dat percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers in 2015 het hoogst is (1,1%) en daarna voor bedrijven met 6 t/m 50 werknemers (0,7%). Voor de overige grotere bedrijven ligt het percentage op 0,5 en 0,3%. Over 2016 is het percentage bij de kleinste werkgevers 1,2%. Uit het feit dat de gemiddelden en de medianen van de eindheffingsbedragen sterk uiteen lopen is af te leiden dat de verdeling van de overschrijdingen scheef is.
- Uit cijfers blijkt ook dat 10.416 inhoudingsplichtigen over zowel 2015 als 2016 eindheffing betaalden. Dat is ruim 43% van het totaal aantal over 2015 en 47% van het totaal aantal over 2016.

### Werkgevers

- Gebruik vrije ruimte: grotere bedrijven maken vrijwel allemaal gebruik van de vrije ruimte, terwijl kleinere bedrijven dit minder doen of het niet weten. In het laatste geval kan het wel zijn dat het administratiekantoor waaraan de administratie is uitbesteed het verwerken van vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte regelt.
- Waar wordt de vrije ruimte voor gebruikt? De vrije ruimte wordt vooral gebruikt voor de kerstpakketten en de bedrijfsfeesten en/of bedrijfsuitjes buiten de werkplek. Bij de grotere bedrijven komen ook vaak voor: contributie vak(bond)vereniging, parkeer-, veer- en tolgelden, fiets van de zaak en representatiekosten. Voor 20% van de werkgevers, vooral grotere, liggen de vergoedingen en verstrekkingen in meer of mindere mate vast in een cao.
- Heeft WKR gezorgd voor verandering in vergoedingen en verstrekkingen? De invoering van de WKR heeft ertoe geleid dat 14% van de werkgevers veranderingen heeft doorgevoerd in de vergoedingen en verstrekkingen. Bij de bedrijven met 250 en meer werknemers is dat de helft. De aanpassingen in de vergoedingen en verstrekkingen betrof grotendeels een inperking. Meer dan de helft van de bedrijven die iets hebben aangepast (ofwel 8% van alle bedrijven) heeft vergoedingen en verstrekkingen afgeschaft of versoerd. Daarnaast heeft een derde van de bedrijven die iets hebben aangepast (ofwel 5% van alle bedrijven) verschuivingen aangebracht in de vergoedingen en verstrekkingen. Slechts een klein deel heeft de vergoedingen en verstrekkingen uitgebreid. Bij de inperkingen is het afschaffen of inperken van fietsregelingen veruit het meest genoemd.
- Meer/minder loonheffing betalen door de WKR: veel bedrijven hebben geen zicht op het effect van de WKR op de af te dragen loonheffingen. Degenen die hier wel een idee over hebben geven grotendeels aan dat het nagenoeg gelijk is gebleven. Bij de grotere bedrijven geven meer respondenten aan een lagere loonheffing te betalen dan een hogere.

<sup>8</sup> Exclusief het werkgeversdeel van de premie voor de Ziektekostenverzekering van de krijgsmacht. Zie voor het feit dat deze premie onder de WKR valt onder andere Kamerstukken II, 34000 X, nr. 65, pagina 6 en 7



- Concernregeling: een klein deel van de bedrijven zegt deel uit te maken van een concern volgens de WKR. 70% daarvan maakt ook gebruik van de concernregeling in de WKR.
- Is de vrije ruimte voldoende? Over het algemeen blijven werkgevers binnen de vrije ruimte. Veelal hebben ze nog enige ruimte over. Circa 5% van de bedrijven geeft aan de vrije ruimte te overschrijden. Bij grotere bedrijven is het percentage bedrijven dat de vrije ruimte overschrijdt hoger dan bij de kleinere bedrijven. Bij de redenen van de overschrijding worden personeelsfeesten het meest genoemd.

### Intermediairs

- Financieel belangrijkste vergoedingen en verstrekkingen: zijn maaltijden, kosten kilometervergoeding boven 19 cent, personeelsfeesten, kerstpakketten, jubilea, fiets van de zaak en vakbondscontributie.
- Veranderingen door WKR in vergoedingen en verstrekkingen: zijn door de WKR nogal eens doorgevoerd. Het ging dan vaak om afschaffing van personeelsfeesten buiten de werkplek, kerstpakketten en de fietsregeling. Er wordt meer gestuurd met de feesten en partijen, die nu meer op kantoor plaatsvinden, terwijl dat vroeger vaker buiten de deur gebeurde. Ook wordt meer extra geld gegeven aan het eind van het jaar om de vrije ruimte op te vullen.
- Is de vrije ruimte voldoende? Er wordt aangegeven dat voornamelijk grotere bedrijven de voordelen van de WKR beter benutten. Voorheen bruteerden zij meer zaken, terwijl ze dit thans onder de vrije ruimte brengen. Bij voldoende vrije ruimte worden nu eindejaarsuitkeringen in de vrije ruimte ondergebracht. De meeste bedrijven hebben volgens intermediairs voldoende aan de vrije ruimte, maar dit komt vaak door afschaffing van bepaalde vergoedingen en verstrekkingen.
- Overschrijding van de vrije ruimte: gaat vaak om personeelsfeesten buiten de werkplek en jubilea. Bewuste overschrijding van vrije ruimte komt niet vaak voor. Als het voorkomt dan gaat het om bonussen. De introductie van de doelmatigheidsmarge van € 2.400 per jaar per persoon wordt als welkome bewijsregel van de gebruikelijkheidstoets ervaren. Dit maakt het inzichtelijker en duidelijker. Onduidelijk is en blijft hoe de 30%-norm moet worden becijferd.
- Verschillen naar sectoren/bedrijfsomvang: Bedrijven/sectoren met lage lonen versus bedrijven/sectoren met hoge lonen. De laatste hebben meer ruimte en flexibiliteit voor wat betreft de vrije ruimte. In de zakelijke dienstverlening worden vaak leaseauto's ter beschikking gesteld. Aangezien de fiscale bijtelling van de auto onder de fiscale loonsom valt, heeft een werkgever die auto's verstrekt een grotere vrije ruimte. Dienstverlenende bedrijven hebben veelal hogere loonsommen en daardoor meer vrije ruimte dan bijvoorbeeld productiebedrijven. Kleinere bedrijven zullen eerder door de vrije ruimte heengaan.

### Belastingdienst

- Is de vrije ruimte voldoende?: Voor het gevoel van de medewerkers van de Belastingdienst zijn er weinig overschrijdingen van de vrije ruimte. Alleen bij grote feesten (jubilea) en kosten buiten de werkplek is dat het geval. Vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer hebben een directe relatie met de arbeidsvoorwaarden en wat in cao's is afgesproken. Daarmee waren bedrijven die in 2015 voor het eerst de WKR toepasten daaraan gebonden waardoor een groot deel van de vrije ruimte gevuld werd (bijvoorbeeld fietsplannen, waarbij veel fietsen per jaar werden vergoed).
- Verschillen naar bedrijfsomvang en sector: in bedrijven in sectoren met lage lonen, onregelmatig werken, veel parttimers en veel vergoedingen (veel overnachtingen

en maaltijden) is de vrije ruimte eerder niet toereikend. Grotere bedrijven hebben zelf meer interne controles die overschrijding voorkomen. Alhoewel soms ook alles in de vrije ruimte wordt benut, desnoods met overschrijding (kost meer, maar minder administratieve lasten; bijvoorbeeld bij veel vertegenwoordigers). Kleine bedrijven hebben minder mogelijkheden, alhoewel overblijvende vrije ruimte de dga's meer vrijheid geeft om een maandelijkse vaste onkostenvergoedingen onder de vrije ruimte te laten vallen.







## 4 Noodzakelijkheids criterium WKR

### 4.1 Werkgevers

#### 4.1.1 Bekendheid met het noodzakelijkheids criterium

Grote bedrijven zijn goed bekend met het noodzakelijkheids criterium in de werkkostenregeling. Bij de grootste bedrijven is dat 81%. Bij de kleinste bedrijven is slechts 19% bekend met het noodzakelijkheids criterium. Bij de 81% van de kleine bedrijven die het noodzakelijkheids criterium niet kennen zitten ook de bedrijven die in het geheel niet bekend zijn met de werkkostenregeling (40% van het totaal).

tabel 32 Mate waarin werkgevers bekend zijn met het noodzakelijkheids criterium, naar grootteklasse (n=1.004)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Bekend met het noodzakelijkheids criterium	19%	33%	71%	81%	22%
Niet bekend met het noodzakelijkheids criterium	81%	67%	29%	19%	78%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

In tabel 33 is de mate van bekendheid met het noodzakelijkheids criterium naar sector weergegeven. Met name bij bedrijven uit de zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer en communicatie is de bekendheid relatief groot, gevolgd door werkgevers bij het openbaar bestuur en in het onderwijs.

tabel 33 Mate waarin werkgevers bekend zijn met het noodzakelijkheids criterium, naar sector (n=1.004)

	Sector					Totaal
	Detailhandel, horeca, overige dienstverlening	Openbaar bestuur, onderwijs	Landbouw, industrie, bouw, groothandel	Zorg en welzijn	Zakelijke /financiële dienstverlening, vervoer, communicatie	
Bekend met het noodzakelijkheids criterium	8%	32%	13%	8%	39%	22%
Niet bekend met het noodzakelijkheids criterium	92%	68%	87%	92%	61%	78%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.



#### 4.1.2 Duidelijkheid van het noodzakelijkheids criterium

Voor ongeveer de helft van de werkgevers die het noodzakelijkheids criterium kennen is dit criterium ook duidelijk. Bij bedrijven vanaf zes werknemers is dat ongeveer twee derde.

tabel 34 Oordeel over het noodzakelijkheids criterium, naar grootteklasse (n=494)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Zeer duidelijk	0%	2%	1%	1%	1%
Duidelijk	45%	61%	62%	61%	49%
Onduidelijk	37%	27%	31%	30%	35%
Zeer onduidelijk	10%	3%	1%	3%	8%
Weet niet	8%	6%	5%	4%	7%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

#### 4.1.3 Invloed van het noodzakelijkheids criterium op de uitvoering van de werkkostenregeling

Bij kleine bedrijven die het noodzakelijkheids criterium kennen vindt ruim de helft de uitvoering van de werkkostenregeling door dit criterium moeilijker. Voor circa twee derde van de bedrijven met zes of meer werknemers heeft het noodzakelijkheids criterium geen invloed op de uitvoering van de werkkostenregeling. Bij deze bedrijven vindt ongeveer een kwart dat het noodzakelijkheids criterium de WKR moeilijker heeft gemaakt. Naarmate bedrijven groter zijn, zijn er relatief wel meer bedrijven die de uitvoering van de werkkostenregeling eenvoudiger vinden door het noodzakelijkheids criterium.

Werkgevers die het noodzakelijkheids criterium eenvoudiger vinden, geven vooral aan dat het criterium (inmiddels) duidelijk is. Men weet beter wat er onder valt en er is minder discussie. Aan de andere kant geven werkgevers die het noodzakelijkheids criterium moeilijker vinden aan, dat het criterium niet duidelijk is, dat interpretatie lastig is en dat er grijze gebieden zijn wat er wel en niet onder valt.

tabel 35 Invloed noodzakelijkheids criterium op de uitvoering van de werkkostenregeling, naar grootteklasse (n=474)

	<i>Aantal werknemers</i>				<i>Totaal</i>
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	
veel eenvoudiger	0%	0%	0%	0%	0%
eenvoudiger	3%	5%	6%	9%	4%
maakt niet uit	37%	67%	67%	64%	45%
moeilijker	51%	24%	22%	24%	44%
veel moeilijker	5%	1%	1%	0%	4%
weet niet	4%	4%	2%	3%	4%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

De introductie van het noodzakelijkheids criterium heeft vrijwel geen invloed gehad op de vergoeding en verstrekking van gereedschappen, laptops, tablets, telefoons, etc. Er zijn iets meer bedrijven die deze vergoedingen en verstrekkingen hebben vermindert dan verruimd.

tabel 36 Invloed noodzakelijkheids criterium op gereedschappen, laptops, tablets, telefoons, etc. die worden vergoed of verstrekt, naar grootteklasse (n=474)

	<i>Aantal werknemers</i>				<i>Totaal</i>
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	
meer	0%	2%	1%	2%	1%
(nagenoeg) gelijk	91%	95%	92%	93%	92%
minder	5%	2%	4%	2%	5%
weet niet	4%	0%	3%	3%	3%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

7% van de bedrijven die bekend zijn met het noodzakelijkheids criterium vraagt een eigen bijdrage aan werknemers voor zaken die onder het noodzakelijkheids criterium vallen, bijvoorbeeld voor privégebruik of voor de aanschaf van een duurder product dan de organisatie zelf verstrekt. Bij de grotere bedrijven (vanaf 51 werknemers) is dat ongeveer 15%.



tabel 37 Mate waarin werkgevers een eigen bijdrage aan werknemers vragen voor zaken die onder het noodzakelijkheids criterium vallen, bijvoorbeeld voor privégebruik of voor de aanschaf van een duurder product dan uw organisatie zelf verstrekt, naar grootteklasse (n=474)

	<i>Aantal werknemers</i>				<i>Totaal</i>
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	
vraagt een eigen bijdrage	5%	10%	16%	15%	7%
vraagt geen eigen bijdrage	94%	90%	83%	83%	92%
weet niet	1%	0%	1%	2%	1%
<b>Totaal</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Bron: Panteia, 2017.

Bij onduidelijkheden hebben werkgevers overleg met de inspecteur. De verwachting was dat met de introductie van het noodzakelijkheids criterium de frequentie van dit overleg lager zou worden omdat er meer duidelijkheid zou zijn. Bij 87% van de bedrijven is de frequentie van overleg met de inspecteur gelijk gebleven. 4% heeft juist meer overleg en 9% weet het niet.

De invoering van het noodzakelijkheids criterium zou moeten leiden tot meer zekerheid bij werkgevers bij de toepassing ervan. De meeste werkgevers voelen zich in meer of mindere mate zeker bij de toepassing van het noodzakelijkheids criterium. Daarbij zijn de grotere bedrijven zekerder dan de kleinere bedrijven. 10% van de werkgevers voelt zich onzeker bij de toepassing van het noodzakelijkheids criterium. Werkgevers die zich onzeker voelen zijn dat vooral omdat voor hen niet altijd duidelijk is wat noodzakelijk is en dus wat wel en niet onder het noodzakelijkheids criterium valt. Er blijven discussiepunten over.

tabel 38 Zekerheidsgevoel over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium, naar grootteklasse (n=474)

	<i>Aantal werknemers</i>				<i>Totaal</i>
	<i>1-5</i>	<i>6-50</i>	<i>51-249</i>	<i>250 of meer</i>	
onzeker	10%	9%	8%	3%	10%
enigszins zeker	52%	24%	31%	29%	45%
zeker	34%	60%	55%	61%	40%
weet niet	4%	8%	5%	6%	5%
<b>Totaal</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Bron: Panteia, 2017.

#### 4.1.4 Uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium

Tenslotte is in de telefonische enquête aan de respondenten die het noodzakelijkheids criterium kennen gevraagd of uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium met andere vergoedingen en verstrekkingen wenselijk is. Ruim tweederde van de genoemde werkgevers (71%) vindt dat niet wenselijk. 14% van deze groep bedrijven vindt dat wel wenselijk (3% van alle werkgevers). Als gewenste uitbreidingen worden genoemd: arbovoorzieningen, werkkleding en

veiligheidskleding, fiets, kilometervergoeding, parkeer- en tolgelden, kosten onderweg (koffie, e.d.), maaltijden, VOG, verblijf in het buitenland en attenties voor het personeel.

tabel 39 Mate waarin werkgevers uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium voor andere vergoedingen en verstrekkingen wenselijk vinden, naar grootteklasse (n=474)

	Aantal werknemers				Totaal
	1-5	6-50	51-249	250 of meer	
Uitbreiding wenselijk	15%	9%	13%	13%	14%
Uitbreiding niet wenselijk	70%	76%	72%	76%	71%
Weet niet	15%	15%	15%	11%	15%
Totaal	100%	100%	100%	100%	100%

Bron: Panteia, 2017.

## 4.2 Intermediairs

### Is het noodzakelijkheids criterium een vereenvoudiging?

Het noodzakelijkheids criterium wordt zeker als een vereenvoudiging gepercipieerd. Het maakt hierbij niet meer uit of iets een verstrekking, vergoeding of een terbeschikkingstelling is. Er zijn geen discussies meer over de vraag voor welk percentage iets noodzakelijk is. Eerder moest men bijhouden of verdedigen richting Belastingdienst of bijvoorbeeld een tablet wel minstens 90% zakelijk gebruikt werd. De bewijslast is verschoven naar de Belastingdienst.

### Is het noodzakelijkheids criterium gemakkelijk te hanteren?

De algemene opinie is dat het noodzakelijkheids criterium gemakkelijk te hanteren is. Telefoons en laptops vallen onder het noodzakelijkheids criterium als de werkgever deze noodzakelijk acht voor het uitvoeren van de dienstbetrekking. Een probleem kan zich nog wel voordoen bij uitdiensttreding van een werknemer als deze werknemer een eigen bijdrage heeft betaald en de werknemer de telefoon wil houden. Het is dan moeilijk te bepalen wat de waarde in het economisch verkeer is.

### In hoeverre vermindert het noodzakelijkheids criterium de administratieve lasten?

Er zijn nog steeds vastleggingen om bij te houden wie wat heeft gehad en discussies wat de waarde in het economisch verkeer is van zaken als een medewerker vertrekt, terwijl men ook een eigen bijdrage heeft gedaan (bij meer dan noodzakelijke verstrekking), maar dit is niet meer noodzakelijk op grond van de wet- en regelgeving. In die zin is er dus sprake van administratieve lastenverlichting.

Het hoeft niet meer vastgelegd te worden, maar doordat een inspecteur kan vragen om een verklaring houden veel werkgevers het alsnog op werknemersniveau bij.

De algemene opinie bij intermediairs is dat het noodzakelijkheids criterium wel gemakkelijker en eenvoudiger is, doordat het duidelijker is en daardoor minder discussie is, maar het wordt niet als een vermindering van administratieve lasten ervaren.



### **In hoeverre heeft het noodzakelijkheids criterium geleid tot meer/minder verstrekkingen van gereedschappen, laptops etc.?**

Het noodzakelijkheids criterium heeft niet geleid tot meer verstrekkingen van gereedschappen, laptops etc. Het is meer de sterk doorzettende digitaliseringstrend die daarvoor heeft gezorgd (tablets e.d. zijn vaker noodzakelijk). Ook heeft het noodzakelijkheids criterium er niet toe geleid dat er meer/minder vergoedingen en verstrekkingen belast worden bij werkgevers / werknemers.

### **In hoeverre worden door het noodzakelijkheids criterium meer/minder vergoedingen en verstrekkingen belast bij werknemers en werkgevers?**

Dit is niet het geval.

### **Hoe ervaren werkgevers de huidige begrenzing van noodzakelijke gereedschappen en hulpmiddelen? In hoeverre is uitbreiding gewenst van toepassing van het noodzakelijkheids criterium?**

Intermediairs zouden wel uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium willen hebben naar zaken die min of meer als wettelijk verplicht of op andere wijze noodzakelijk zijn voor de uitoefening, zoals de kosten voor een Verklaring Omtrent Gedrag (VOG) of bestuurdersaansprakelijkheid en voor een parkeervergunning voor hulpverleners en taxipassen. Sommigen noemen ook uitbreiding voor maaltijden, vakbondscontributie en de parkeerkosten die niet passen in de "19 cent/kilometer".

### **Hoe gaan werkgevers om met eigen bijdragen van werknemers voor noodzakelijke gereedschappen?**

Volgens intermediairs zijn werkgevers huiverig voor het vragen van eigen bijdragen aan werknemers, omdat ze dan bang zijn dat de noodzakelijkheid ter discussie wordt gesteld. Desalniettemin heeft in de telefonische enquête onder werkgevers 7% van alle werkgevers en 15% van de grote bedrijven aangegeven een eigen bijdrage te vragen.

### **In welke mate is de frequentie van het overleg tussen inhoudingsplichtige en inspecteur beïnvloed door het noodzakelijkheids criterium?**

Er is niet meer/minder overleg gekomen met de inspecteur door het noodzakelijkheids criterium.

### **In hoeverre voelen werkgevers zich zeker over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium?**

Volgens intermediairs voelen werkgevers zich zeker over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium. Dit wordt bevestigd door de telefonische enquête onder werkgevers (tabel 38). Vijfentachtig procent voelt zich zeker of enigszins zeker.

### **Knelpunten bij het noodzakelijkheids criterium**

Intermediairs geven aan dat het niet nodig is veel te wijzigen in de regeling, maar dat meer sympathie voor de regeling kan worden gecreëerd door wat kleinere punten op te lossen.

Een knelpunt zou de controle achteraf kunnen zijn volgens sommige intermediairs. De bewijslast ligt bij de Belastingdienst, maar er wordt niet aangegeven hoe de noodzakelijkheid bewezen kan worden.

Andere knelpunten hebben te maken met de eigen bijdrage:

- Vaste vergoeding voor zaken die onder toepassing van het noodzakelijkheids criterium onbelast kunnen worden vergoed. De fiscus neemt het standpunt in dat dit niet kan in

het geval dat niet alle kosten worden vergoed. Dan wordt de facto een eigen bijdrage gevraagd en dat staat toepassing van het noodzakelijkheids criterium in de weg. Dit is in strijd met de toelichting die bij de invoering van het noodzakelijkheids criterium is gegeven vinden intermediairs.

- **Mobiele telefoonregeling:** Wanneer een werknemer een eigen bijdrage moet betalen voor een door de werkgever noodzakelijk geachte en verstrekte mobiele telefoon en de werknemer treedt uit dienst, dan dient de werknemer nog steeds de restwaarde dan wel waarde in het economisch verkeer te betalen aan de werkgever. De eigen bijdrage mag hierop niet in mindering worden gebracht? Een werknemer ervaart dit niet als rechtvaardig als zijn eigen bijdrage hoger is dan de restwaarde dan wel waarde in het economisch verkeer. De voorwaarden ter zake restwaarde moet door een werkgever in arbeidsvoorwaarden schriftelijk zijn/worden vastgelegd. Dit zijn extra administratieve handelingen.

### **Verschillen bedrijfsgrootte en bedrijfstak**

Qua bedrijfsgrootte en bedrijfstak worden geen verschillen door intermediairs genoemd.

## **4.3 Medewerkers Belastingdienst**

Gemengde gevoelens zijn er over het noodzakelijkheids criterium. Aan de ene kant hebben medewerkers van de Belastingdienst het gevoel dat ze minder hoeven toe te zien op de rol van de werkgever, maar aan de andere kant wordt gevoeld dat men te afhankelijk wordt van het verhaal van de werkgever. Het noodzakelijkheids criterium heeft voor meer duidelijkheid gezorgd. Wel bestaat het idee dat de grenzen meer worden opgezocht, waarbij er discussie kan zijn over noodzakelijkheid in relatie tot eigen bijdragen. Grenzen van het noodzakelijkheids criterium worden soms ook opgezocht bij bijvoorbeeld zaken als mindfulness en sport is de ervaring van de Belastingdienst. Echter het noodzakelijkheids criterium is thans alleen voorbehouden voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. Een deel van de medewerkers van de Belastingdienst geeft aan dat het beoordelen van het noodzakelijkheids criterium als er ook eigen bijdragen van de werknemer zijn, lastig is.

## **4.4 Samenvattende conclusies noodzakelijkheids criterium**

### **Werkgevers**

- Bekendheid noodzakelijkheids criterium: grote bedrijven zijn goed bekend met het noodzakelijkheids criterium in de werkkostenregeling (81%). Bij de kleinste bedrijven is daar maar circa 20% bekend mee.
- Duidelijkheid en vereenvoudiging noodzakelijkheids criterium: voor ongeveer de helft van de werkgevers die het noodzakelijkheids criterium kennen is dit criterium ook duidelijk. Bij kleine bedrijven die het noodzakelijkheids criterium kennen vindt ruim de helft de uitvoering van de werkkostenregeling door dit criterium moeilijker. Onder grotere bedrijven, zijn er relatief meer bedrijven die de uitvoering van de werkkostenregeling eenvoudiger vinden door het noodzakelijkheids criterium. Werkgevers die het noodzakelijkheids criterium eenvoudiger vinden, geven vooral aan dat het criterium (inmiddels) duidelijk is. Men weet beter wat er onder valt en er is minder discussie. Aan de andere kant geven werkgevers die het noodzakelijkheids criterium moeilijker vinden, aan dat het criterium niet duidelijk is, dat interpretatie lastig is en dat er grijze gebieden zijn wat er wel en niet onder valt.



- Heeft noodzakelijkheids criterium geleid tot meer vergoeding en verstrekking van gereedschappen, laptops? De introductie van het noodzakelijkheids criterium heeft vrijwel geen invloed gehad op de vergoeding en verstrekking van gereedschappen, laptops, tablets, telefoons, etc. Er zijn iets meer bedrijven die deze vergoedingen en verstrekkingen hebben verminderd dan verruimd.
- Eigen bijdrage zaken onder het noodzakelijkheids criterium: 7% van de bedrijven vraagt een eigen bijdrage aan werknemers voor zaken die onder het noodzakelijkheids criterium vallen, bijvoorbeeld voor privégebruik of voor de aanschaf van een duurder product dan de organisatie zelf verstrekt. Bij de grotere bedrijven is dat 15%.
- Frequentie overleg inspecteur en noodzakelijkheids criterium: bij onduidelijkheden hebben werkgevers overleg met de inspecteur. De verwachting was dat met de introductie van het noodzakelijkheids criterium de frequentie van dit overleg lager zou worden omdat er meer duidelijkheid zou zijn. Het overleg met de inspecteur is echter niet minder geworden.
- Zekerheid toepassing noodzakelijkheids criterium: de invoering van het noodzakelijkheids criterium zou moeten leiden tot meer zekerheid bij werkgevers bij de toepassing ervan. De meeste werkgevers voelen zich in meer of mindere mate zeker bij de toepassing van het noodzakelijkheids criterium. Daarbij zijn de grotere bedrijven zekerder dan de kleinere bedrijven.
- Uitbreiding noodzakelijkheids criterium wenselijk: van de respondenten die het noodzakelijkheids criterium kennen vindt 14% uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium met andere vergoedingen en verstrekking wenselijk is. Bij gewenste uitbreidingen worden genoemd: arbovoorzieningen, werkkleding en veiligheidskleding, fiets, kilometervergoeding, parkeer- en tolgelden, maaltijden, VOG, verblijf in het buitenland en attenties voor het personeel.

### **Intermediairs**

- Duidelijkheid en vereenvoudiging door noodzakelijkheids criterium: dit wordt door intermediairs zeker als een vereenvoudiging gepercipieerd.
- Noodzakelijkheids criterium gemakkelijk te hanteren: De algemene opinie is dat het noodzakelijkheids criterium gemakkelijk te hanteren is.
- Heeft noodzakelijkheids criterium geleid tot administratieve lastenverlichting? Er zijn nog steeds vastleggingen om bij te houden wie wat heeft gehad en discussies wat de waarde in het economisch verkeer is van zaken als een medewerker vertrekt, terwijl men ook een eigen bijdrage heeft gedaan (bij meer dan noodzakelijke verstrekking), maar dit is niet meer noodzakelijk op grond van de wet- en regelgeving. In die zin is er dus sprake van administratieve lastenverlichting. Het hoeft niet meer vastgelegd te worden, maar doordat een inspecteur kan vragen om een verklaring houden veel werkgevers het alsnog op werknemersniveau bij. De algemene opinie bij intermediairs is dat het noodzakelijkheids criterium wel gemakkelijker en eenvoudiger is, doordat het duidelijker is en daardoor minder discussie is, maar het wordt niet als een vermindering van administratieve lasten ervaren.
- Heeft noodzakelijkheids criterium geleid tot meer vergoeding en verstrekking van gereedschappen, laptops? Het noodzakelijkheids criterium heeft niet geleid tot meer gereedschappen, laptops etc.
- Heeft het noodzakelijkheids criterium geleid tot meer/minder belasting over vergoedingen en verstrekkingen bij werknemers en werkgevers: het noodzakelijkheids criterium heeft niet geleid tot meer/minder belasting over vergoedingen en verstrekkingen bij werknemers en werkgevers.



- Is uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium gewenst? Intermediairs zouden wel uitbreiding van het noodzakelijkheids criterium willen hebben naar zaken die min of meer als wettelijk verplicht of op andere wijze noodzakelijk zijn voor de uitoefening, zoals de kosten voor een Verklaring Omtrent Gedrag (VOG) of bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering en voor een parkeervergunning voor hulpverleners en taxipassen. Sommigen noemen ook uitbreiding voor maaltijden, vakbondscontributie en de parkeerkosten die niet passen in de "19 cent/kilometer".
- Eigen bijdrage zaken onder het noodzakelijkheids criterium: volgens intermediairs zijn werkgevers huiverig voor het vragen van eigen bijdragen aan werknemers, omdat ze dan bang zijn dat de noodzakelijkheid ter discussie wordt gesteld.
- Frequentie overleg inspecteur en noodzakelijkheids criterium: de frequentie van het overleg met de inspecteur is niet verminderd door het noodzakelijkheids criterium.
- Zekerheid toepassing noodzakelijkheids criterium: werkgevers voelen zich zeker over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium, volgens intermediairs.
- Aanpassing noodzakelijkheids criterium wenselijk: intermediairs geven aan: niet te veel te wijzigen in de regeling, maar los wat kleinere punten op waardoor meer sympathie voor de regeling wordt gecreëerd. Een knelpunt zou de controle achteraf kunnen zijn volgens sommige intermediairs. De bewijslast ligt bij de Belastingdienst, maar er wordt niet aangegeven hoe de noodzakelijkheid bewezen kan worden.

### **Medewerkers Belastingdienst**

Gemengde gevoelens zijn er over het noodzakelijkheids criterium. Aan de ene kant hebben medewerkers van de Belastingdienst het gevoel dat ze minder hoeven toe te zien op de rol van de werkgever, maar aan de andere kant wordt gevoeld dat men te afhankelijk wordt van het verhaal van de werkgever. Het noodzakelijkheids criterium heeft voor meer duidelijkheid gezorgd. Wel bestaat het idee dat de grenzen meer worden opgezocht, waarbij er discussie kan zijn over noodzakelijkheid in relatie tot eigen bijdragen. Een deel van de medewerkers van de Belastingdienst geeft aan dat het beoordelen van het noodzakelijkheids criterium als er ook eigen bijdragen van de werknemer zijn, lastig is.





## 5 Samenvattende conclusies

In dit afsluitende hoofdstuk wordt op basis van het onderzoek onder werkgevers, intermediairs en Belastingdienst antwoord gegeven op de onderzoeksvragen. Hierna komen de conclusies aan bod met betrekking tot de hoofdvragen: (1) werking van de WKR, (2) toereikendheid van de WKR en (3) het noodzakelijkheids criterium (conform de onderzoeksvragen in bijlage 1).

De evaluatie is via een aantal invalshoeken uitgevoerd, te weten:

- er is een telefonische enquête gehouden onder een representatieve steekproef van werkgevers;
- er is een aantal semigestructureerde interviews met zogenoemde intermediairs gehouden;
- om vast te stellen hoeveel werkgevers de vrije ruimte hebben overschreden, zijn de loonaangiften over 2015 en 2016 geanalyseerd;
- tenslotte zijn er gesprekken gevoerd met focusgroepen uit de Belastingdienst om inzicht te krijgen in de ervaringen van de Belastingdienst.

In deze opzet zijn de *door de respondenten ervaren* administratieve lasten onderzocht en zijn de administratieve lasten niet in tijd en geld gemeten. De rapportage geeft dus in belangrijke mate meningen weer. Om al te grote subjectiviteit te voorkomen, zijn meningen uit interviews alleen opgenomen als zij door meer dan één persoon zijn uitgesproken.

### 5.1 Werking van de WKR

De volgende conclusies hebben betrekking op de onderzoeksvragen over de ervaringen met de werking van de WKR.

#### **In hoeverre zijn de administratieve lasten door de werkkostenregeling veranderd?**

De meerderheid van de werkgevers ziet geen verschil in tijdbesteding tussen de WKR en de oude regeling. Van de werkgevers die wel een verschil in tijdsbesteding ervaren was dat vaker een grotere dan een kleinere tijdsbesteding. Daarbij zien we het percentage werkgevers dat meer tijd besteedt afnemen naarmate de WKR langer wordt toegepast. 20% van de werkgevers heeft bij de introductie meer tijd besteed aan de uitvoering van de WKR in vergelijking met de oude regeling. Echter, voor de komende jaren verwacht nog maar 10% dat de uitvoering van de WKR meer tijd vergt dan de oude regeling. Onder grotere werkgevers ervaren relatief meer werkgevers dat de WKR meer tijd kost dan de oude regeling, dan onder kleinere werkgevers. Ook intermediairs en de medewerkers van de Belastingdienst zien de WKR niet als een verlichting van administratieve lasten in vergelijking met de eerdere regeling.

#### **In hoeverre wordt de huidige praktijk rond vergoedingen en verstrekkingen als eenvoudiger of moeilijker ervaren dan de praktijk van voor de werkkostenregeling?**

Werkgevers besteden voor een groot deel de loonadministratie en financiële administratie uit aan intermediairs, zeker kleinere werkgevers. Daardoor is de bekendheid van de WKR bij hen beperkt en laten ze het over aan intermediairs. Door intermediairs wordt de WKR vooralsnog als moeilijker, omvangrijker en bewerklijker ervaren. Daarbij wordt soms wel een kanttekening geplaatst, dat dit mogelijk komt



door de recente invoering. Invoering van WKR heeft wel tot hernieuwde bewustwording geleid bij werkgevers over verstrekkingen die zij doen aan hun werknemers. Volgens intermediairs was de WKR in essentie een goed idee, maar door de vele aanpassingen en nuances is het weer complexer geworden. De medewerkers van de Belastingdienst geven dit ook aan. Ook wordt de vrije ruimte door de medewerkers van de Belastingdienst gepercipieerd als meer flexibiliteit, maar vinden zij dat de uiteindelijke uitwerking echter te veel in detail is doorgevoerd. De overgang naar de WKR wordt door hen als ingrijpend ervaren. Elke verandering ook al is het wellicht een verbetering wordt in het begin veelal als een verzwaring gepercipieerd. Dit is inherent aan veranderingen, wellicht komt dit door onwennigheid met de regeling. Per saldo en op den duur is het algemene gevoel van medewerkers van de Belastingdienst dat er plussen en minnen zijn, maar dat de WKR noch een verbetering is, noch een verslechtering.

### **In hoeverre heeft de invoering van de werkkostenregeling geleid tot veranderingen in de vergoedingen en verstrekkingen?**

De invoering van de WKR heeft ertoe geleid dat 14% van de werkgevers veranderingen heeft doorgevoerd in de vergoedingen en verstrekkingen (figuur 6). Bij de bedrijven met 250 werknemers en meer is dat de helft. De aanpassingen in de vergoedingen en verstrekkingen betroffen grotendeels een inperking (tabel 27). 58% van de 14% werkgevers dat veranderingen heeft doorgevoerd, ofwel 8% van alle werkgevers heeft vergoedingen en verstrekkingen afgeschaft of versoerd. Daarnaast heeft 5% van de bedrijven verschuivingen aangebracht in de vergoedingen en verstrekkingen (ofwel 33% van 14% werkgevers). Slechts een klein deel (2%) heeft de vergoedingen en verstrekkingen uitgebreid (ofwel 13% van 14% werkgevers). Bij bedrijven met meer dan 250 werknemers is dit percentage 12,5% (ofwel 25% van 50% van de werkgevers in deze grootteklasse). Bij de inperkingen is het afschaffen of inperken van fietsregelingen veruit het meest genoemd. Volgens intermediairs ging het bij afschaffing daarnaast ook om personeelsfeesten buiten de werkplek en kerstpakketten. Er wordt meer gestuurd met de feesten en partijen die nu meer op kantoor plaatsvinden, terwijl dat vroeger vaker buiten de deur gebeurde. Ook wordt meer extra geld gegeven aan het eind van het jaar om de vrije ruimte op te vullen.

### **Wat zijn financieel de belangrijkste vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte per bedrijf?**

De door werkgevers meest genoemde vergoedingen en verstrekkingen in de vrije ruimte zijn kerstpakketten, bedrijfsfeesten en/of bedrijfsuitjes buiten de werkplek, lunches / maaltijden op de werkplek, kosten kilometervergoeding boven 19 cent, jubilea, fiets van de zaak en vakbondscontributie. Er sprake is van een gemêleerde groep financieel belangrijke vergoedingen en verstrekkingen. De volgorde van mate van voorkomen van deze vergoedingen en verstrekkingen kan anders zijn vergeleken met de volgorde van de financiële waarde per vergoeding/verstrekking per bedrijf.

### **In hoeverre moet meer of minder belasting betaald worden sinds de invoering van de werkkostenregeling en eventuele aanpassing van de vergoedingen en verstrekkingen?**

Veel werkgevers hebben geen zicht op het effect van de WKR op de af te dragen loonheffingen. Degenen die hier wel een idee over hebben geven grotendeels aan dat het nagenoeg gelijk is gebleven. Bij de grotere bedrijven geven meer respondenten aan een lagere loonheffing te betalen dan een hogere.

### **Wat heeft de introductie van de werkkostenregeling bij benadering gekost voor de werkgevers en de Belastingdienst?**

18% van de werkgevers geeft aan extra externe kosten gemaakt te hebben en/of extra inspanningen gedaan te hebben bij de introductie van de WKR. Externe kosten betroffen ten eerste kosten aan adviseurs, ten tweede kosten van cursussen en seminars en ten derde voor een kleiner deel softwarekosten. Voor driekwart van de werkgevers (vooral de kleinere), die extra externe kosten hebben gehad, bleef het bedrag onder de € 1.000.

Voor werkgevers met meer dan 50 werknemers ging het vaker om bedragen tussen € 1.000 en € 10.000. Extra inspanningen van medewerkers van bedrijven zelf kosten gemiddeld 54 uren, uiteenlopend van 25 uur bij de kleinste werkgevers tot bijna 300 uur bij de grootste werkgevers.

Welke introductiekosten de Belastingdienst door de WKR heeft gemaakt kon in ons onderzoek niet vastgesteld worden. Uit de gesprekken met medewerkers van de Belastingdienst is gekomen dat zij het idee hebben dat de uitvoeringslasten door de WKR niet veel zullen verschillen van die onder de oude regeling. Op dit moment lijken er wel minder vragen te zijn, maar er is zeker niet minder discussie en over meer of minder bezwaar en beroep is nu nog niets te zeggen.

### **Hoe staan de introductiekosten in verhouding tot de vermindering van de administratieve lasten?**

In het voorgaande is aangegeven, dat er introductiekosten zijn geweest door de WKR, maar dat daar tegenover (in vergelijking met de oude regeling) geen administratieve lastenverlichting wordt ervaren.

### **Welke onderdelen van de werkkostenregeling zorgen voor de meeste complexiteit?**

De vele keuzes en mogelijkheden die een werkgever heeft en moet maken, heeft volgens intermediairs tot gevolg dat het een complexe regeling voor werkgevers is. De WKR is complexer geworden door de vele aanpassingen en nuances. Dat wordt nog eens versterkt door het nieuwe begrippenkader en de verschillende categorieën vergoedingen en verstrekkingen onder de WKR. Met name de verschillende begrippen, zoals gerichte vrijstellingen, noodzakelijkheids criterium, nihilwaarderingen, vrije ruimte en eindheffing zijn, zeker in het begin, lastig. Voor de WKR was een vergoeding of verstrekking belast of onbelast en dat was wel heel duidelijk voor een werkgever (daar waren ze aan gewend). Daarnaast wordt door werkgevers niet goed begrepen waarom er verschil wordt gemaakt tussen vergoedingen en verstrekkingen op de werkplek en daarbuiten.

### **Hoe wordt de verhouding tussen de vrije ruimte en de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen ervaren?**

De bereidheid om meer gerichte vrijstellingen te hanteren tegen een kleinere vrije ruimte hangt sterk af van de gerichte vrijstelling waar het dan om gaat en met welk percentage de vrije ruimte wordt ingeperkt. Dat kan voor elk bedrijf verschillen. Op grond van het cijfermateriaal uit de kwantitatieve analyse van de Belastingdienst blijkt dat 96 tot 97% van de werkgevers binnen de vrije ruimte blijft. Op basis daarvan zou men kunnen concluderen dat de verhouding met de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen voor het overgrote deel voldoet.



### **In hoeverre worden knelpunten ervaren en welke?**

Knelpunten volgens werkgevers: 80% van de werkgevers heeft geen knelpunten kunnen noemen en de 20% die dat wel heeft gedaan noemde vooral dat:

1. de vrije ruimte van 1,2% te laag is of de 80% heffing te hoog,
2. er teveel onduidelijkheid en complexiteit is,
3. het te veel administratie, administratief ingewikkeld, veel uitzoekwerk en controle is.

Knelpunten intermediairs:

4. toch vastleggingen voor eigen bedrijfsvoering en voor de Belastingdienst om bij controle aan te tonen dat men het goed gedaan heeft,
5. meer interactie tussen loonadministratie en financiële administratie levert problemen op,
6. vormvrijheid van het aanwijzen,
7. fiscale behandeling van parkeerplaatsen,
8. forfait voor maaltijden,
9. Verklaring Omtrent Gedrag,
10. aansprakelijkheidsverzekering bestuurders,
11. fiscale behandeling van personeelsuitjes,
12. rente personeelslening,
13. kosten bedrijfsjubilea.

Knelpunten Belastingdienst:

14. het aanwijzen,
15. het gebruikelijkheidscriterium,
16. het werkplekcriterium
17. de concernregeling.

### **Welke suggesties zijn er ter verbetering van de regeling en/of vermindering van de administratieve lasten?**

Door werkgevers, intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst zijn suggesties gedaan ter verbetering van de WKR. Deels gaat het daarbij om suggesties om ervaren knelpunten op te lossen en deels om wenspunten. Echter, het verschil is niet altijd helder. Vergroten van de vrije ruimte is voor ene werkgever een oplossing voor een ervaren knelpunt (bijvoorbeeld omdat zijn ruimte beperkt is door veel parttimers en lage lonen) en voor de andere werkgever een wenspunt (bijvoorbeeld omdat het financieel aantrekkelijk is om meer in de vrije ruimte te vergoeden of te verstrekken).

Suggesties werkgevers: deze waren vrij algemeen in de zin van: vrije ruimte vergroten, vereenvoudiging van de regeling, afschaffen van de regeling en terug naar de oude regeling.

Suggesties intermediairs: de overgrote meerderheid van intermediairs geeft aan dat de WKR intact moet worden gelaten. De systeemverandering wordt als rigoureu ervaren en terug gaan naar de oude regeling, wat enkelen ook aangaven, zou de verwarring compleet maken. Ook geeft een aantal intermediairs aan dat de WKR een aantal jaren ongewijzigd zou moeten blijven. Als er dan toch aan gesleuteld wordt dan zijn er de volgende verbeteringsuggesties door intermediairs gedaan:

1. werkplekcriterium schrappen, dan wel uitbreiden en de ter beschikking stelling/verstrekking van een parkeerplaats op nihil waarderen,
2. maaltijden: het werken met twee forfaits en het herintroduceren van de tegenbewijsregeling,
3. parkeervergunningen voor hulpverleners en taxipassen gericht vrijstellen,
4. VOG gericht vrijstellen,
5. bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering gericht vrijstellen,

6. kosten personeelsfonds gericht vrijstellen,
7. gerichte vrijstelling voor personeelsfestiviteiten tot maximaal € 500 per werknemer per jaar, dan wel het schrappen, respectievelijk het uitbreiden van het werkplekcriterium,
8. herintroductie van gerichte vrijstellingen voor kosten aan het einde van het jaar (kerstpakketten, eindejaarsfeesten e.d.).
9. jubileumjaren zorgen vaak voor een piek in de kosten, waardoor dan ook de vrije ruimte wordt overschreden en 80% eindheffing moet worden betaald. Een oplossing zou een middelingsregeling kunnen zijn, waarbij overgehouden vrije ruimte van het ene jaar meegenomen zou kunnen worden naar volgende jaren waar het meer nodig is.

Suggesties Belastingdienst: medewerkers van de Belastingdienst kwamen in de focusgroepsessies tot de volgende suggesties:

10. regelen dat voor het gebruikmaken van gerichte vrijstellingen, aanwijzen niet meer nodig is.
11. aanwijzen niet meer vormvrij laten,
12. vermindering van het aantal gerichte vrijstellingen inruilen tegen een hogere vrije ruimte,
13. gerichte vrijstelling invoeren voor zaken die volgens maatschappelijke opvatting niet als loon wordt beschouwd,
14. bij een personeelslening moet de werkgever onder de WKR een 'marktconforme rente' vragen. Dat betekent dat de werkgever deze marktrentes moet bijhouden. Het zou beter zijn als overheid hiervoor een percentage aan te geven.

Over het geheel genomen vinden werkgevers, intermediairs en medewerkers van de Belastingdienst dat er geen sprake is van administratieve lastenverlichting door de WKR in vergelijking met de oude regeling. Daarnaast is de WKR complex en wordt er soms onlogisch onderscheid gemaakt tussen bijvoorbeeld vergoedingen en verstrekkingen op de werkplek en buiten de werkplek. Afschaffen en terug naar de oude regeling, dat wel door sommigen wordt genoemd, is geen reële optie. Werkgevers zijn op dit moment ook gebaat bij rust rond de regelgeving van de WKR met zo min mogelijk wijzigingen, hooguit wat kleine correcties.

## 5.2 Toereikendheid vrije ruimte

De volgende conclusies hebben betrekking op de onderzoeksvragen over de toereikendheid van de vrije ruimte.

### **Hoeveel werkgevers (absoluut en relatief), in welke grootteklasse en sector, overschrijden de vrije ruimte?**

Op grond van de aangiften loonbelasting hebben ruim 24.000 inhoudingsplichtigen de vrije ruimte in 2015 overschreden (bijna 22.000 in 2016). Dat is 3,6% van het totaal aantal inhoudingsplichtigen (3,2% in 2016). Naar sector bezien ligt dat percentage in 2015 in detailhandel, horeca en overige dienstverlening lager (2,5%) en in het openbaar bestuur en onderwijs hoger (8%). Naar bedrijfsgrootte is dat percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers het laagst (2,8%) en bij bedrijven met 51 tot en met 249 en met 250 werknemers of meer het hoogst (respectievelijk 12,9% en 12,5%). In 2016 betrof het dezelfde sectoren en bedrijfsgrootte met iets lagere percentages.

In totaal blijft 96 tot 97% van de werkgevers binnen de vrije ruimte en betaalt geen eindheffing.



### **Hoe groot is die overschrijding als percentage van de loonsom?**

De grondslag voor de eindheffing is € 144 miljoen in 2015<sup>9</sup> (ca. € 171 miljoen in 2016). Van inhoudingsplichtigen die de vrije ruimte overschrijden bedraagt de overschrijding als percentage van de loonsom gemiddeld 0,4%-punt bovenop de 1,2% van de loonsom die de vrije ruimte begrenst (0,5% in 2016). Naar sector bezien ligt dat percentage in 2015 over alle branches gelijk (0,5%), met uitzondering van het openbaar bestuur en onderwijs (0,3%). In 2016 is dat beeld vergelijkbaar. Naar bedrijfsgrootte is het percentage bij bedrijven met 1 t/m 5 werknemers in 2015 het hoogst (1,1%) en daarna voor bedrijven met 6 t/m 50 werknemers (0,7%). Voor de overige grotere bedrijven ligt het percentage op 0,5% en 0,3%. In 2016 is het percentage bij de kleinste werkgevers 1,2%. Uit het feit dat de gemiddelden en de medianen van de eindheffingsbedragen sterk uiteen lopen is af te leiden dat de verdeling van de overschrijdingen scheef is.

Uit cijfers blijkt ook dat 10.416 inhoudingsplichtigen in zowel 2015 als 2016 eindheffing betaalden. Dat is ruim 43% van het totaal aantal in 2015 en 47% van het totaal aantal in 2016.

### **Om wat voor vergoedingen en verstrekkingen gaat het bij overschrijding met name?**

Werkgevers geven aan dat de overschrijding met name door personeelsfeesten wordt veroorzaakt. Intermediairs beamen dat maar geven ook jubilea aan. Ook medewerkers van de Belastingdienst geven aan dat overschrijdingen met name komen door grote feesten (jubilea) en kosten buiten de werkplek.

### **In hoeverre hebben werkgevers verandering aangebracht in vergoedingen en verstrekkingen om binnen de vrije ruimte te blijven? Welke inspanningen gaan hiermee gepaard?**

Dit punt is al aan de orde geweest in paragraaf 5.1. Zie aldaar.

### **Hoe gaan werkgevers om met onzekerheid over de loonsom en de grootte van vrije ruimte?**

Uit de evaluatie is gebleken dat er geen onzekerheid is over de loonsom en de grootte van de vrije ruimte.

## **5.3 Noodzakelijkheidscriterium WKR**

De volgende conclusies hebben betrekking op de onderzoeksvragen over het noodzakelijkheidscriterium.

### **In hoeverre wordt het noodzakelijkheidscriterium als een vereenvoudiging gezien?**

Werkgevers van kleine bedrijven, die het noodzakelijkheidscriterium kennen, vinden voor ruim de helft dat de uitvoering van de werkkostenregeling door dit criterium moeilijker is geworden. Voor circa twee derde van de bedrijven met zes of meer werknemers heeft het noodzakelijkheidscriterium geen invloed op de uitvoering van de werkkostenregeling. Werkgevers die het noodzakelijkheidscriterium eenvoudiger vinden, geven vooral aan dat het criterium (inmiddels) duidelijk is. Men weet beter wat er onder valt en er is minder discussie.

Intermediairs vinden het noodzakelijkheidscriterium zeker een vereenvoudiging.

<sup>9</sup> Dit is exclusief € 57,4 miljoen (€ 58,8 miljoen in 2016) werkgeversdeel van de premie voor de Ziektekostenverzekering van de krijgsmacht. Zie voor het feit dat deze premie onder de WKR valt onder andere Kamerstukken II, 34000 X, nr. 65, pagina 6 en 7.



Medewerkers van de Belastingdienst ook, maar zij hebben gemengde gevoelens over het noodzakelijkheids criterium. Aan de ene kant hebben zij het gevoel dat ze minder hoeven toe te zien op de rol van de werkgever, maar aan de andere kant wordt gevoeld dat men te afhankelijk wordt van het verhaal van de werkgever.

#### **In hoeverre is het noodzakelijkheids criterium gemakkelijk te hanteren?**

De algemene opinie bij intermediairs is dat het noodzakelijkheids criterium gemakkelijk te hanteren is. Ook medewerkers van de Belastingdienst vinden dat het noodzakelijkheids criterium voor meer duidelijkheid heeft gezorgd. Wel bestaat het idee dat de grenzen meer worden opgezocht, waarbij er discussie kan zijn over noodzakelijkheid in relatie tot eigen bijdragen. Een deel van de medewerkers van de Belastingdienst geeft aan dat het beoordelen van het noodzakelijkheids criterium lastig is als er ook eigen bijdragen van de werknemer zijn. Werkgevers die het noodzakelijkheids criterium moeilijker vinden, geven aan dat het criterium niet duidelijk is, dat interpretatie lastig is en dat er grijze gebieden zijn wat er wel en niet onder valt.

#### **In hoeverre vermindert het noodzakelijkheids criterium de administratieve lasten?**

Ondanks dat intermediairs, medewerkers van de Belastingdienst en veel werkgevers vinden dat het noodzakelijkheids criterium een verduidelijking en vereenvoudiging is, geven zij niet aan dat dit ook tot een administratieve lastenverlichting heeft geleid.

#### **In hoeverre heeft het noodzakelijkheids criterium ertoe geleid dat meer/minder gereedschappen etc. worden vergoed en verstrekt?**

De algemene opinie is dat het noodzakelijkheids criterium niet heeft geleid tot meer of minder vergoedingen en verstrekkingen van gereedschappen, laptops etc.

#### **In hoeverre moeten door het noodzakelijkheids criterium meer/minder vergoedingen en verstrekkingen worden belast bij de werknemer? In hoeverre voelen werkgevers zich zeker over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium?**

Het noodzakelijkheids criterium heeft niet geleid tot meer/minder belasting over vergoedingen en verstrekkingen bij werknemers en werkgevers. Het overgrote deel van de werkgevers voelt zich zeker over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium.

#### **Hoeveel informatieverzoeken zijn er gedaan/heeft de Belastingdienst gekregen over het noodzakelijkheids criterium? Hoeveel geschilzaken zijn er over de toepassing van het noodzakelijkheids criterium? Wordt dit aantal als problematisch gezien? Hoe vaak wordt het vrijstellen van vergoedingen en verstrekkingen op grond van het noodzakelijkheids criterium, gecorrigeerd door de Belastingdienst?**

Het aantal informatieverzoeken, geschilzaken en correcties over toepassing van het noodzakelijkheids criterium is tijdens het onderzoek niet bekend geworden.

#### **Hoe vaak is er overleg tussen inhoudingsplichtige en inspecteur geweest over het noodzakelijkheids criterium?**

De algemene opinie is dat het noodzakelijkheids criterium niet heeft geleid tot meer of minder overleg tussen inhoudingsplichtigen en inspecteurs.



**Zijn er verstrekkingen/vergoedingen op andere terreinen, die de werkgever noodzakelijk acht, maar die nu onder de vrije ruimte vallen? Zou hier het noodzakelijkheidscriterium kunnen werken? In hoeverre wensen werkgevers de toepassing van het noodzakelijkheidscriterium uit te breiden? Tot andere hulpmiddelen? Tot andere gerichte vrijstellingen, ook al betekent dit een beperking? Tot andere vergoedingen en verstrekkingen, die nu in de vrije ruimte vallen?**

Zeventig procent van de werkgevers dat bekend is met het noodzakelijkheidscriterium heeft aangegeven geen uitbreiding van het noodzakelijkheidscriterium met andere vergoedingen en verstrekkingen te wensen. 14% van die groep vindt dit wel wenselijk. Bij gewenste uitbreidingen worden genoemd: arbovoorzieningen, werkkleding en veiligheidskleding, fiets, kilometervergoeding, parkeer- en tolgelden, maaltijden, VOG, verblijf in het buitenland en attenties voor het personeel. Intermediairs zouden wel uitbreiding van het noodzakelijkheidscriterium willen hebben naar zaken die min of meer als wettelijk verplicht of op andere wijze noodzakelijk zijn voor de uitoefening, zoals de kosten voor een Verklaring Omtrent Gedrag (VOG) of bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering en voor een parkeervergunning voor hulpverleners en taxipassen. Sommigen noemen ook uitbreiding voor maaltijden, vakbondscontributie en de parkeerkosten die niet passen in de "19 cent/kilometer".

**Zien werkgevers nog knelpunten en mogelijke verbeteringen bij de toepassing van het noodzakelijkheidscriterium?**

Intermediairs geven aan niet te veel te willen wijzigen in de regeling. Zij zouden het wenselijk achten wanneer wat kleinere punten worden opgelost waardoor meer sympathie voor de regeling wordt gecreëerd. Een knelpunt zou de controle achteraf kunnen zijn volgens sommige intermediairs. De bewijslast ligt bij de Belastingdienst, maar er wordt niet aangegeven hoe de (afwezigheid van) noodzakelijkheid bewezen kan worden.

Zoals in het voorgaande reeds is aangegeven vindt een deel van de medewerkers van de Belastingdienst het beoordelen van het noodzakelijkheidscriterium lastig als er ook eigen bijdragen van de werknemer zijn.

## Bijlagen

### Bijlage 1 **Onderzoeksvragen, -aanpak en -methodiek**

#### **Onderzoeksvragen**

Tijdens de parlementaire behandeling van de (wijzigingen van) de WKR is aan het Parlement toegezegd de WKR op een aantal punten te evalueren. Als gevolg hiervan bevat deze evaluatie een drietal hoofdonderwerpen, te weten:

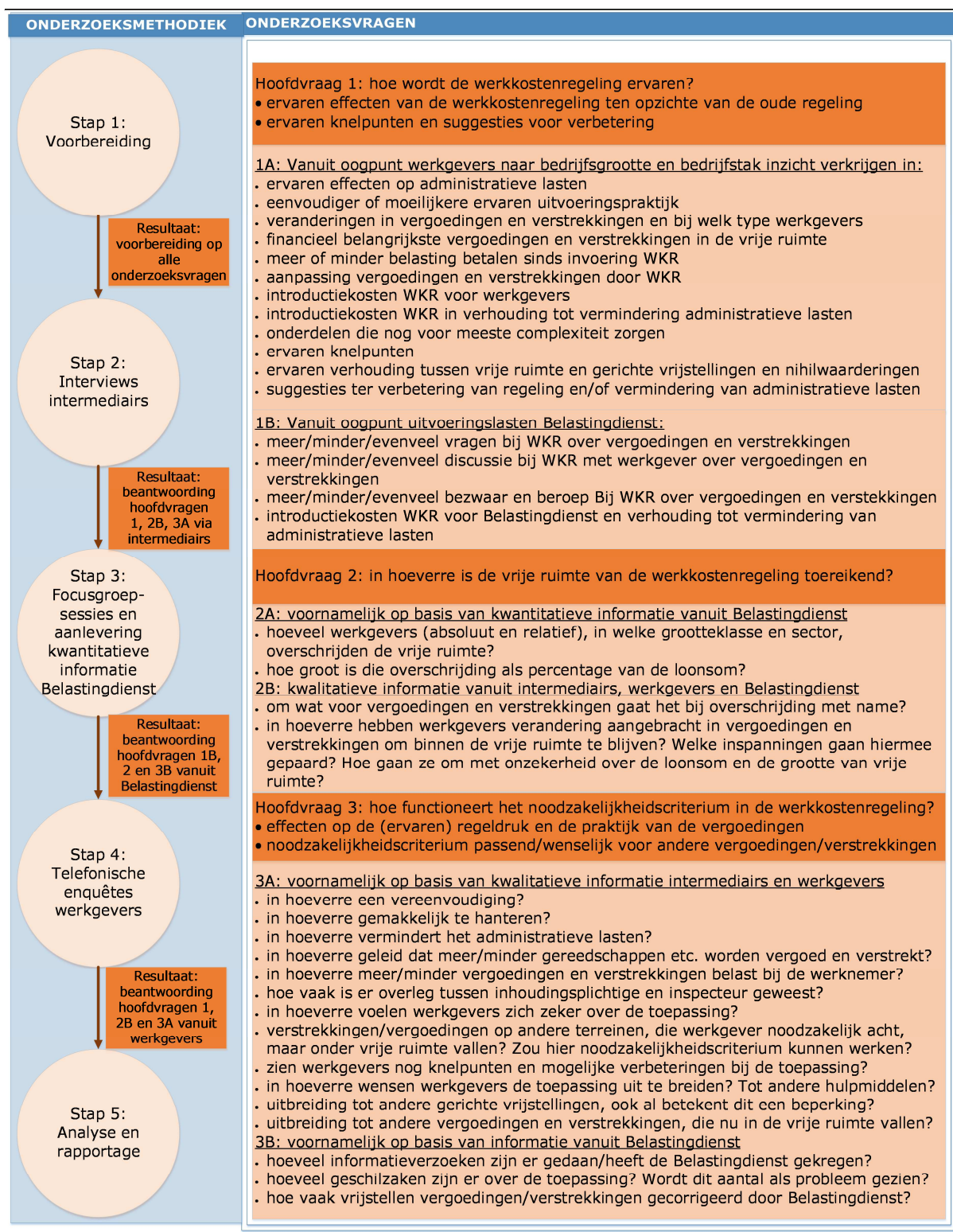
1. een algemene evaluatie met de nadruk op administratieve lasten;
2. onderzoek in hoeverre werkgevers in de praktijk de vrije ruimte overschrijden naar sector en omvang van bedrijven;
3. evaluatie van de doeltreffendheid en de effecten van het noodzakelijkheids criterium en eventuele bredere invoering daarvan.

Passend bij elk van bovengenoemde drie hoofdonderwerpen zijn er drie hoofdvragen, die uitgewerkt zijn in subvragen. Zie figuur 7 (rechterblok).

Figuur 7 (linkerblok) geeft ook de koppeling aan tussen de onderzoeks aanpak en – methodiek en de onderzoeksvragen, waarop in deze bijlage nader wordt ingegaan.



figuur 7 Koppeling onderzoeksmethodiek, resultaten per stap en onderzoeksvragen



### Onderzoeksaanpak en -methodiek

Figuur 7 (linkerblok) geeft de stappen aan waarlangs het onderzoek is uitgevoerd en de partijen waarmee gesproken is:

1. Stap 1: voorbereiding
2. Stap 2: interviews met intermediairs
3. Stap 3: focusgroepsessies met de Belastingdienst en aanlevering kwantitatieve informatie vanuit de Belastingdienst
4. Stap 4: telefonische enquête werkgevers
5. Stap 5: analyse en rapportage.

Samenvattend zijn vier onderzoeksmethoden gebruikt om de evaluatie grondig uit te voeren, waarbij de ervaringen vanuit de directe uitvoeringspraktijk een belangrijke plaats innemen. Het betreft deskresearch, semigestructureerde expertinterviews met intermediairs en bedrijven, focusgroepsessies met de Belastingdienst en een representatieve telefonische enquête onder bedrijven en publieke organisaties.

Ten eerste is in het onderzoek een korte inventarisatie uitgevoerd door middel van deskresearch. Het doel daarvan was het verkrijgen van een compleet beeld van gegevens en perspectieven over de WKR. Geraadpleegde bronnen zijn onder andere kamerstukken, fiscale vakbladen, internetartikelen, academische artikelen, scripties en krantenarchieven.

Ten tweede zijn vijftien semigestructureerde expertinterviews uitgevoerd met zogenoemde intermediairs als loonservicebureaus, salarisverwerkers en administratie- en accountantskantoren en daarnaast bedrijven die de loonadministratie in eigen beheer uitvoeren. Verder is gesproken met drie brancheorganisaties (NOAB, RB en SRA), in relatie tot het aanleveren van administratie- en accountantskantoren die in het onderzoek zijn betrokken. Het doel van deze tweede onderzoeksstap was het verifiëren en verdiepen van bestaande kennis, het verkrijgen van waardeoordelen en beleving van intermediairs op het gebied van de WKR, alsmede over huidige knelpunten en verbeter suggesties in relatie tot de wettelijke verplichtingen. Daarnaast zijn de antwoorden van de intermediairs gebruikt om de vragenlijst van de telefonische enquête zo goed mogelijk te kunnen richten. De vragenlijst is door de begeleidingscommissie en via proefgesprekken beoordeeld en waar nodig aangepast. Onder de gesprekspartners bevinden zich twee grote salarisverwerkers voor de loonadministratie, een koepelorganisatie van branches, drie bedrijven die de loonadministratie in eigen beheer uitvoeren en negen accountants- en administratiekantoren / belastingadviseurs. Salarisverwerkers en accountants- en administratiekantoren en belastingadviseurs worden in dit rapport intermediairs genoemd. De gesprekspartners zijn weergegeven in bijlage 2.

Ten derde, om vraag 2A naar de overschrijding van de vrije ruimte te beantwoorden, heeft het ministerie van Financiën op basis van beschikbare bestanden van de Belastingdienst een kwantitatieve analyse gemaakt hoeveel werkgevers eindheffing hebben aangegeven en betaald over de belastingjaren 2015 en 2016. Zo is een indruk verkregen hoeveel werkgevers de vrije ruimte hebben overschreden en in welke mate.

Ten vierde zijn twee focusgroepsessies met de Belastingdienst gehouden. Eén na afloop van de expertinterviews en één na afloop van de telefonische enquête onder ondernemers. Aangezien vermindering van de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst een belangrijk uitgangspunt bij de invoering van de WKR was en om zicht te krijgen op de ervaringen van de Belastingdienst met het



noodzakelijkheids criterium, is met betrokkenen binnen de Belastingdienst gesproken over onder andere de uitvoeringspraktijk en de door hen ervaren knelpunten.

Ten vijfde is een telefonische enquête uitgevoerd onder 1.004 bedrijven met personeel, die als volgt verdeeld zijn naar:

- bedrijfsgrootte:
  - 239 bedrijven met 1 tot en met 5 werknemers
  - 304 bedrijven met 6 tot en met 50 werknemers
  - 235 bedrijven met 51 t/m 249 werknemers
  - 226 bedrijven met 250 en meer werknemers.
- sector
  - 179 bedrijven in de detailhandel, horeca, overige dienstverlening
  - 196 bedrijven/organisaties in het openbaar bestuur en onderwijs
  - 215 bedrijven in landbouw, industrie, bouw en groothandel
  - 191 bedrijven/organisaties in zorg en welzijn
  - 223 bedrijven in zakelijke/financiële dienstverlening, vervoer en communicatie.

In deze enquête zijn alleen bedrijven ondervraagd waar de contactpersoon ook al bij het bedrijf werkzaam was voordat de WKR bij het bedrijf is ingevoerd. Dit om er voor te zorgen dat personen van bedrijven geïnterviewd konden worden, die invoering van de WKR bij het bedrijf hebben meegemaakt, en de situatie conform de oude regeling goed kenden. Alle enquêteresultaten zijn gewogen, zodat de uitkomsten representatief zijn voor het bedrijfsleven. Alle figuren en cijfers in dit rapport geven gewogen resultaten weer. Daarbij zijn we uitgegaan van het aantal inhoudingsplichtigen volgens de Belastingdienst in 2016 naar sector en bedrijfsgrootte op basis van loonsomklassen.

## Bijlage 2 **Begeleidingscommissie en gesprekspartners**

Wij danken zowel de begeleidingscommissie als de gesprekspartners voor hun waardevolle bijdrage aan het onderzoek. De volgende personen waren betrokken:

### **Begeleidingscommissie:**

Herman Schippers	Adviescollege toetsing regeldruk
Peter Hoogstraten	Belastingdienst
Jo van Kruchten	Belastingdienst
Frank Werger	Erasmus Universiteit Rotterdam
Norbert Fühler	Ministerie van Economische Zaken en Klimaat
Loek Cazander	Ministerie van Financiën
Kees Heineken	Ministerie van Financiën
Dick Kabel (voorzitter)	Ministerie van Financiën
Liza Kragt	Ministerie van Financiën
Tim Meuwissen	Ministerie van Financiën
Justin Runherd	Ministerie van Financiën

### **Gesprekspartners:**

Dik van Leeuwen	ADP
Han ter Welle	Countus Accountants & Adviseurs
Leonie Pongers	De Jong & Laan Accountants/Belastingadviseurs
Erwin Stobbe	De Wert Accountants & Belastingadviseurs
Daniëlle van Heusden	DRV Accountants & Adviseurs
Taco Holwerda	HLB Blomer Accountants & Adviseurs
Michael Beket	Hoornwijckgroep Adm. & Fiscale Adviseurs
Rosa Kromhout-Van der Meer	Jan Accountants & Belastingadviseurs
Tiny Nieuwenburg	MBV Administratie & Belastingadvies
Michel Hamer	NOAB
Rob Faas	Panteia
Jos Kok	Raet
Wim Koot	Raet
Peter Furer	Register Belastingadviseurs
Marc van Elsakker	Shell
Jan Zweekhorst	SRA
Rico Slot	Unilever
Camiel Stokkermans	Van Soest & Partners Accountants & Adviseurs
Wouter Brookman	VNO-NCW – MKB Nederland

