



Commissie Knelpunten



Samenloop WKR en gemengde kosten





Colofon

Deze bijdrage is tot stand gekomen door de Commissie Knelpunten bestaande uit de NOB-leden Margriet Lukkien (voorzitter), Rhys Bane (secretaris), Paul Halprin, Nick van den Hoek, Nathalie Idsinga, Johan Koolen, Ivo Kuipers, Olaf Leurs, Touria El Ouardi, Richard de Voogd en Rian Waaijer.

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

@2023 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Alle rechten voorbehouden.





Samenloop WKR en gemengde kosten

Artikel 8, vijfde lid, van de Wet VPB 1969 juncto artikel 3.15 van de Wet IB 2001 in samenhang met artikel 31, lid 1 onderdeel f en g Wet LB 1964 artikel 31a, lid 2 aanhef Wet LB 1964

Samenvatting

Artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 kent een aftrekbeperking voor zogenoemde gemengde kosten. Hierbij geldt een aftrekbeperking van 0,4% van het gezamenlijke bedrag van het door de desbetreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon in de zin van artikel 9 van de Wet op de loonbelasting 1964, met een minimum van € 5.100 (2023). Belastingplichtigen hebben de mogelijkheid om te kiezen voor een alternatieve methode voor het berekenen van de aftrekbeperking waarbij ingevolge art 3.15, lid 5 Wet IB 2001 26,5% van de gemengde kosten in aftrek worden beperkt.

Met de invoering van de werkkostenregeling komt de vraag op hoe de volgende passage in artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 moet worden uitgelegd:

‘van het gezamenlijke bedrag van het door de desbetreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon in de zin van artikel 9 van de Wet op de loonbelasting 1964’.

Dient hierbij te worden uitgegaan van het belastbare loon in de zin van artikel 9 Wet op de loonbelasting 1964 zodat naast het daadwerkelijk belaste loon ook (i) vergoedingen en verstrekkingen die als eindheffingsbestanddelen zijn aangewezen en in de vrije ruimte vallen en (ii) vergoedingen en verstrekkingen waarop een gerichte vrijstelling van toepassing is en (iii) vergoedingen en verstrekkingen die aan de vrije ruimte zijn toegerekend tot de grondslag van artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 behoren? Of dient (slechts) te worden uitgegaan van het belaste loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 zodat de betreffende kosten slechts tot de grondslag van artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 behoren indien over het voordeel (d.w.z. die loonkosten) ook feitelijk bij de werknemer is geheven?

De Commissie beveelt aan de tekst van de wet te laten aansluiten bij de bedoeling van de wetgever en draagt hiervoor een suggestie aan.





Achtergrond

Op grond van artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 wordt voor de heffing van vennootschapsbelasting de winst mede bepaald met inachtneming van artikel 3.15, leden 1, 2, 3 en 5 Wet inkomstenbelasting 2001. Deze bepaling geldt voor lichamen die in een jaar een of meer werknemers in dienst hebben. Artikel 3.15, lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001 werpt hierbij een aftrekbeperking op met betrekking tot kosten en lasten die verband houden met representatie, voedsel, drank, genotsmiddelen, congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke.

Voor lichamen onderworpen aan de vennootschapsbelasting worden deze algemene kosten in principe ingevolge artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 juncto artikel 3.15, lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001 in aftrek beperkt tot 0,4% van het gezamenlijke bedrag van het door de desbetreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon (oftewel: de loonsom) in de zin van artikel 9 van de Wet op de loonbelasting 1964 indien deze uitkomst hoger is dan € 5.100. De belastingplichtige heeft echter tevens de mogelijkheid te opteren voor een regeling waarbij 26,5% van dergelijke algemene kosten niet aftrekbaar is op grond van artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 juncto artikel 3.15, lid 5 Wet inkomstenbelasting 2001.

Argumenten van de wetgever om de aftrekbaarheid van bepaalde kosten te beperken waren als volgt¹:

- Door aftrekbeperkingen (en daarmee grondslagverbreding) worden de belastingopbrengsten hoger. Met deze hogere opbrengsten kan een tariefsverlaging in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting worden gefinancierd.
- Bepaalde zakelijke kostenposten bevatten vaak een privé-element (zgn. gemengde kosten).
- Door de aftrek van gemengde kosten te beperken kunnen discussies tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst hierover worden voorkomen.
- Met de aftrekbeperking wordt een rem ingebouwd tegen het omzetten van belastbaar loon van de werknemer in onbelaste vergoedingen (de zogenaamde remfunctie).

¹ Kamerstukken II 1988/89, 20 874, nr. 3, pag. 2-3 Wetsvoorstel "Wijziging van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting (beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstsfeer)".





“Gemengde kosten zijn kosten die worden gemaakt uit zakelijke overwegingen, maar die ook een privé-element bevatten. Met betrekking tot het privé-element is het niet van belang wie het privé-genot ontvangt. De aftrekbeperking komt terecht bij degene op wie de kosten drukken ondanks dat het privé-genot aan een derde kan toekomen. Deze keuze is gemaakt uit doelmatigheidsoverwegingen. De werkgever is degene die in eerste instantie het best kan bepalen of een uitgaaf zakelijk is.”²

Samenloop werkkostenregeling en gemengde kosten

Blijkens de parlementaire toelichting wordt bij de uitleg van de betreffende bepalingen aangesloten bij het begrip werknemer en het belastbare loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. De gedachte hierbij is geweest dat bedrijven met werknemers ten behoeve van de aangifte loonbelasting al over deze informatie beschikken (*kamerstukken 1988/89, 20874, 190a, p.12*). De invoering van de werkkostenregeling waarbij de systematiek van de Wet op de loonbelasting ten aanzien van het loonbegrip fors is gewijzigd roept in samenhang met het bepaalde in artikel 8, lid 5 Vpb 1969 de vraag op, op welke wijze **het gezamenlijke bedrag van het door de desbetreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon in de zin van artikel 9 van de Wet op de loonbelasting 1964** dient te worden vastgesteld.

Dient hierbij te worden uitgegaan van het belastbare loon in de zin van artikel 9 Wet op de loonbelasting 1964 zodat naast het daadwerkelijk belaste loon ook (i) vergoedingen en verstrekkingen die als eindheffingsbestanddelen zijn aangewezen en in de vrije ruimte vallen en (ii) vergoedingen en verstrekkingen waarop een gerichte vrijstelling van toepassing is en (iii) vergoedingen en verstrekkingen die aan de vrije ruimte zijn toegerekend tot de grondslag van artikel 8 lid 5 Wet Vpb 1969 behoren? Of dient (slechts) te worden uitgegaan van het belaste loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 zodat de betreffende kosten slechts tot de grondslag van artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 behoren indien over het voordeel (d.w.z. die loonkosten) ook feitelijk bij de werknemer is geheven?

Loonbegrip tot en met 2010

Op grond van artikel 10 Wet loonbelasting 1964 (oud) is loon al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten. In artikel 11 Wet loonbelasting 1964 (oud) is bepaald dat vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen niet tot het loon behoren.

De wettelijke kaders voor deze uitsluiting van het loonbegrip werden vervolgens verder uitgewerkt in Hoofdstuk IIA Wet op de loonbelasting 1964 en de daarop gebaseerde lagere regelgeving (o.a. uitvoeringsregeling loonbelasting 2001).

² Kamerstukken II 1988-1989, 20 873, nr. 9, pag. 27.





Loonbegrip vanaf 2010

Met de invoering van de werkkostenregeling zijn artikel 11 lid 1 onderdeel a en b Wet loonbelasting 1964 en Hoofdstuk IIA Wet op de loonbelasting 1964 vervallen en vervangen voor het wettelijke regime van de werkkostenregeling.

Ingevolge artikel 10 Wet loonbelasting 1964 is loon al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. 'Al hetgeen' geeft aan dat de werkgever heeft beoogd dat elk voordeel dat een werknemer in die hoedanigheid ontvangt binnen het begrip belastbaar loon valt, inclusief de hierboven genoemde vergoedingen en verstrekkingen die ooit expliciet van het loonbegrip waren uitgesloten. In de memorie van toelichting wordt over deze uitbreiding het volgende opgemerkt:

"Het nieuwe stelsel, verder de "werkkostenregeling" genoemd gaat ervan uit dat alle vergoedingen en verstrekkingen tot het loon behoren. Wat betreft vergoedingen ter zake van kosten of verstrekkingen ter vervulling van de dienstbetrekking waarin iedere vorm van beloningselement of voordeel ontbreekt, is dat niet vanzelfsprekend. Daarom is aan het eerste lid van artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) toegevoegd dat ook al hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking, tot het loon behoort. Daarmee komen ook de vrije vergoedingen en verstrekkingen -zowel de vergoedingen ter vervulling van de dienstbetrekking als andere vergoedingen voor zover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren -zoals thans geregeld in Hoofdstuk IIA, binnen het bereik van het loonbegrip om als eindheffingsbestanddeel weer van het loon van de werknemer "afgebogen" te worden".³

In de parlementaire geschiedenis wordt gesteld dat de aanpassing van de wettelijke definitie moet worden gezien als een verduidelijking van het loonbegrip en niet als een uitbreiding. Dit kan onder meer uit de volgende passage uit de parlementaire behandeling worden afgeleid:

"Beslissend criterium bij de beoordeling of sprake is van een gift of van loon blijft het verband tussen loon en dienstbetrekking. In het ruime loonbegrip, zoals dat in de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie is gevormd, komt door invoering van de werkkostenregeling geen verandering."⁴

³ KST32130-3; Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010) -memorie van toelichting, pag. 61).

⁴ KST32130-E, pag. 43.





Vraag is in hoeverre slechts sprake is van een verduidelijking. In de nota naar aanleiding van het verslag wordt namelijk opgemerkt:

"In de commentaren van onder meer de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) en het Register Belastingadviseurs (hierna: RB) op de werkkostenregeling is veel aandacht besteed aan de betekenis van de uitbreiding van het loonbegrip. Naar de opvatting van het kabinet is er geen sprake van een grotere uitbreiding dan om de thans vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen voor hoofdstuk IIA van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) eerst tot het loon te kunnen rekenen, alvorens zij door de werkgever als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen. De wettelijke definitie van het loonbegrip is daartoe aangevuld met hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking. Deze aanvulling verduidelijkt dat zowel vergoedingen of verstrekkingen ter zake van verwervingskosten als andere vergoedingen en verstrekkingen die niet naar algemene maatschappelijke opvattingen als beloningsvoordeel worden ervaren tot het loon gaan behoren. Het loonbegrip is met de voorgestelde aanvulling niet zo ruim geworden dat al hetgeen de werknemer van de werkgever krijgt loon vormt. Beslissend criterium blijft het verband tussen loon en dienstbetrekking zoals dat in de wetgeschiedenis en de jurisprudentie gevormd is."⁵

Doorwerking naar de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting

Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat bij de invoering van de aftrekbeperking inzake kosten met een gemengd karakter loonkosten niet in aftrek waren beperkt. Hierbij gaat het om kosten die in een kostencategorie van artikel 3.15 Wet IB2001 vallen en die in de loonheffingen zijn betrokken. De systematiek is in de parlementaire geschiedenis als volgt uitgelegd:

"Voor zover echter loon geen deel uitmaakt van een in aftrekbaarheid beperkte post, is van een aftrekbeperking geen sprake. Dit geldt zowel voor loon in geld, loon in natura als voor een uitgaaf die zich in eerste instantie aandient als een niet-loonpost maar op grond van een bepaling in of de systematiek van de belastingwet wordt getransformeerd in loon in fiscale zin. In laatstbedoeld geval is als gevolg van de transformatie voor de belastingheffing sprake van loon waaraan geen aftrekbeperking is gesteld. Dit betekent dat aan werknemers verstrekt voedsel voor zover dat bij hen als loon in aanmerking dient te worden genomen en derhalve voor de werkgever in fiscale zin loon vormt, bij deze werkgever niet aan een aftrekbeperking onderhevig is.

⁵ KST32130-7; Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010) - Nota naar aanleiding van het verslag).





*In de praktijk zal dit erop neerkomen dat een ondernemer periodiek beziet wat zijn kosten van voedsel, drank en genotmiddelen zijn geweest en wat deswege bij zijn werknemers als loon in aanmerking is gekomen. Het saldo is onderhevig aan de onderwerpelijke aftrekbeperking. Voor 75% aftrekbaar zijn derhalve de kosten van voedsel, drank en genotmiddelen verminderd met het bedrag dat als loon is aangemerkt."*⁶

In het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 september 2007 wordt in paragraaf 3.2 het volgende opgemerkt:

*"Gelet op de bedoeling van de wetgever, zoals deze blijkt uit de geschiedenis inzake de totstandkoming van voormelde bepaling, zijn de als loonkosten aan te merken uitgaven die verband houden met voedsel volledig aftrekbaar bij het bepalen van de winst. Dit betekent dat indien een werkgever aan zijn personeel gratis maaltijden verstrekt de aftrekbeperking van voormeld artikel slechts van toepassing is op dat deel van de kosten van de maaltijd dat niet is aan te merken als loon in natura."*⁷

In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 mei 2018 (nr. 2018-52448) is dit onderdeel niet gewijzigd.

De systematiek - belast loon (kosten die als loon in aanmerking dienen te worden genomen) die tevens een onderdeel van een kostencategorie als bedoeld in artikel 3.15 Wet IB2001 is, wordt niet in aftrek beperkt - is met de invoering van de werkkostenregeling niet gewijzigd. In de parlementaire geschiedenis is hierover het volgende opgemerkt *'de eindheffing die, als het forfait wordt overschreden, voor rekening van de werkgever komt, vormt voor hem een kostenpost, die hij in aftrek brengt op de winst voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting'*⁸

Met ingang van 1 januari 2011 behoren de onder de werkkostenregeling verstrekte vergoedingen tot het belastbare loon in de zin van artikel 9, lid 1 Wet op de loonbelasting 1964 en dit is aldus de parlementaire geschiedenis kennelijk ook zo bedoeld.

⁶ Kamerstukken, 20 874, nr. 190a, pag. 11-12 en in vergelijkbare zin kamerstukken I 1989-1990, 21 184, nr. 60b, pag. 3.

⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 september 2007, nr. CPP 2007/1201 M (Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting. Winst (uit onderneming), resultaat uit een werkzaamheid. Van aftrek uitgesloten en in aftrek beperkte kosten).

⁸ Kamerstukken II, 2009-2010, 32 130, nr. 3, p.14.





Tegelijkertijd blijkt uit de parlementaire geschiedenis dat niet beoogd is de wijziging van de werkkostenregeling effect te laten sorteren op de regelgeving omtrent de aftrekbeperking in de inkomstenbelasting- en vennootschapsbelastingsfeer. In parlementaire geschiedenis wordt zelfs opgemerkt dat bij de invoering van de 0,4%-drempel in 2006 via de Wet Vpb pakket 2006 (Stb. 2005, 684) is aangesloten bij het belastbare loon voor de loonbelasting wegens administratieve eenvoud en derhalve de praktische uitvoerbaarheid. De volgende wordt opgemerkt:

“Belangrijk uitgangspunt bij de nieuwe regeling is geweest om de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zo beperkt mogelijk te houden. Om die reden is aangesloten bij het begrip werknemer en het belastbare loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Ten behoeve van de aangifte loonbelasting beschikken bedrijven met werknemers over deze informatie. De regeling is dus vrij eenvoudig uitvoerbaar.”⁹

De werkkostenregeling is ook ingevoerd met het oog op administratieve eenvoud (als onderdeel van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010). In de parlementaire geschiedenis bij de werkkostenregeling is echter niet opgemerkt dat men daarom voor de 0,4%-drempel bewust aansluiting is blijven zoeken bij het belastbare loon in de zin van artikel 9 van de Wet op de loonbelasting 1964. Dat hierover niets is opgemerkt, doet ons vermoeden dat de uitbreiding van de grondslag van de 0,4%-drempel met beloningscomponenten die voorheen niet tot het belastbare loon hoorden een onvoorzien en onbedoeld effect is geweest van de invoering van de werkkostenregeling. Het leidt tot een lastenverzwaring voor inhoudingsplichtigen omdat voor het berekenen van de 0,4%-drempel meerdere loonbestanddelen administratief moeten worden bijgehouden die voorheen niet meetelden. Wij begrijpen dat het in de praktijk voor werkgevers erg tijdrovend kan zijn om de relevante vergoedingen en verstrekkingen uit hun administratie te filteren en te koppelen aan het loonbegrip zoals dat nu voor de 0,4%-drempel geldt. Daarmee is niet langer sprake van een eenvoudig uitvoerbare regeling, hetgeen juist was beoogd, niet alleen bij de invoering van de 0,4%-drempel in 2006 maar ook bij die van de werkkostenregeling.

⁹ Nota nav Verslag, TK 2005/2006, 30 307, nr. 7, blz. 5.





Gerechtshof Amsterdam 16 februari 2021, nr. 20 00261, ECLI:NL:GHAMS:2021:651

Ten aanzien van de alternatieve regeling opgenomen in artikel 3.15, lid 5 Wet IB 2001 heeft Gerechtshof Amsterdam zich in een procedure gebogen over de gevolgen voor de aftrekbeperking in de vennootschapsbelastingfeer na invoering van de werkkostenregeling. Hierbij geldt dat indien de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte kiest, in afwijking van hetgeen in artikel 3.15, lid 1 Wet IB 2001 is bepaald, kosten en lasten die verband houden met de in dat lid genoemde posten, voor 80% in aftrek komen. In artikel 3.15, lid 1 Wet IB 2001 is bepaald dat bij het bepalen van de winst, tot een bedrag van € 5.100, kosten en lasten die verband houden met onder andere voedsel, dranken en genotsmiddelen alsook representatiekosten, congressen e.d. niet in aftrek komen. Ten aanzien van dit alternatief heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 18 maart 1998 (ECLI:NL:HR:1998:AA2482, BNB 1998/155) geoordeeld dat de aftrekbeperking achterwege blijft voor zover ter zake van deze gemengde kosten een bijtelling in de loonsfeer in aanmerking is genomen.

Naar het oordeel van Gerechtshof Amsterdam is er geen reden om te veronderstellen dat de wetgever met de wijziging van het loonbegrip (d.w.z. na invoering van de werkkostenregeling) heeft beoogd kostenvergoeding die vóór die wijziging in aftrek waren beperkt, met ingang van die wijziging niet meer onder de aftrekbeperking te doen vallen. Daarnaast heeft naar het oordeel van het hof de wetgever een evenwicht beoogd tussen de aftrek van gemengde kosten in de winstsfeer en de feitelijke heffing van loonbelasting over de desbetreffende vergoedingen. Voor zover vergoedingen en verstrekking als eindheffingsloon zijn aangewezen en gericht zijn vrijgesteld of binnen de vrije ruimte vallen vindt er effectief geen belastingheffing plaats. Dat de in geschil zijnde daggeldvergoedingen voor de loonheffingen tot het belastbaar loon behoren, maakt - aldus het hof - niet dat deze vergoedingen, voor zover zij vallen onder de termen van artikel 3.15, lid 1, Wet IB (in casu gaat het dan om 'voedsel' en 'drank'), buiten het bereik van de aftrekbeperking van artikel 3.15 Wet IB zouden vallen. Daarbij acht het hof (mede) beslissend dat er feitelijk geen loonbelasting is afgedragen.





Aanbeveling

De Commissie stelt voor om voor de grondslag van de 0,4%-drempel in de aftrekbeperking voor gemengde kosten van artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 voortaan aan te sluiten bij het loon waarover ten laste van de werknemers daadwerkelijk loonbelasting wordt ingehouden.

Dat kan door in artikel 8, lid 5 Wet Vpb 1969 de formulering:

“...0,4% van het gezamenlijke bedrag van het door de desbetreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon in de zin van artikel 9 van de Wet op de loonbelasting 1964...”

te vervangen door:

“...0,4% van het gezamenlijke bedrag van het door de desbetreffende werknemers in het jaar genoten loon waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b van de Wet op de loonbelasting 1964 belasting wordt geheven...”

Dit loonbegrip komt overeen met één duidelijke post in de verzamelloonstaat (kolom 14) en is meteen beschikbaar in iedere loonadministratie. Het wordt verder ook al gehanteerd als grondslag in de berekening van de zogenoemde vrije ruimte onder de werkkostenregeling in artikel 31a, lid 3 Wet LB 1964.

Door voor de 0,4%-drempel in de aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting hier voortaan ook bij aan te sluiten, wordt volgens ons de eenvoud hersteld die oorspronkelijk was beoogd bij de invoering van de 0,4%-drempel in 2006 en de invoering van de werkkostenregeling in 2011. Bovendien wordt hiermee aansluiting gezocht bij de wijze waarop de aftrekbeperking blijkens de jurisprudentie zou moeten worden vastgesteld indien wordt geopteerd voor de alternatieve regeling van artikel 3.15, lid 5 Wet IB 2001.

Met ons voorstel wordt op een praktisch uitvoerbare wijze consistentie bereikt in de wijze waarop de aftrekbeperking van gemengde kosten wordt vastgesteld.

