



Werkkostenregeling en vaste kostenvergoedingen

31 oktober 2010

Veel werkgevers geven hun medewerkers een vaste kostenvergoeding. Zo'n vaste vergoeding per maand scoort veel beter dan een kostenvergoeding op declaratiebasis, bij werknemers én werkgevers. Niemand vindt het leuk om voortdurend bonnetjes te moeten bewaren en controleren. De Belastingdienst accepteert vaste kostenvergoedingen, maar stelt daar wel strikte voorwaarden aan. Die voorwaarden worden onder de nieuwe werkkostenregeling (WKR) – per 1 januari 2011 – verder aangescherpt. In deze special een toelichting op vaste kostenvergoedingen, onder de huidige wettelijke regeling en onder de werkkostenregeling. Een vergelijking met overeenkomsten en verschillen.

Vaste kostenvergoedingen in 2010

Als werknemers kosten maken voor en bij de uitoefening van hun werk, kan de werkgever die kosten vergoeden, op declaratiebasis of met een vaste kostenvergoeding. Zo'n vergoeding is belastingvrij als de vergoeding zakelijk is: de werknemer moet daadwerkelijk kosten maken, wil de werkgever die belasting- en premievrij kunnen vergoeden.

Een vergoeding op declaratiebasis vergt dat de werknemer een bonnetje, een factuur of iets dergelijks bij de werkgever inlevert. De werkgever moet de rechtmatigheid van die declaratie (laten) beoordelen, en na accordering de declaratie honoreren en de ingeleverde bescheiden (zeven jaar lang!) bewaren. Veel werkgevers en werknemers vinden dat te veel rompslomp en dan komt een vaste kostenvergoeding al snel in beeld.

Bij een vaste kostenvergoeding gaat het om meerdere kostensoorten tegelijkertijd. Meestal gaat het om kosten die maandelijks en steeds voor vergelijkbare bedragen terugkeren. Denk aan de kosten voor een mobiele telefoon, reiskosten voor het woon-werkverkeer, maaltijden en consumpties voor onderweg, representatie, ontvangsten thuis, contributies en lidmaatschappen, pc- en kantoorbenodigdheden, vakliteratuur, werkkleding, koffiegeld, en natuurlijk diverse kosten die betrekking hebben op het gebruik van een auto van de zaak zoals parkeer- en tolgelden en de kosten van de autowasstraat.

Minder geschikt om in een vaste kostenvergoeding op te nemen zijn kosten die een groot bedrag omvatten en (of) niet regelmatig voorkomen, en kosten die specifiek afgestemd zijn op de betreffende werknemer. Deze kosten lenen zich beter voor een vergoeding op declaratiebasis. De Belastingdienst is hier strikt in, maar de Hoge Raad ziet hier wél mogelijkheden voor een vastkostenvergoeding. Ons hoogste rechtscollege heeft in 2008 beslist dat een vaste kostenvergoeding niet beperkt hoeft te blijven tot een vergoeding van regelmatig terugkerende kosten. Ook variabele kosten die zich niet in elk loontijdvak in min of meer gelijke mate voordoen, kunnen in een vaste kostenvergoeding worden opgenomen, als maar aannemelijk is dat de werknemer die kosten op jaarbasis daadwerkelijk zal maken.

Zie ook BelastingBelangen van juni 2008: [Vaste kostenvergoeding ook voor a-periodieke variabele kosten](#).

De werkgever moet vaste kostenvergoedingen apart administreren in zijn loonadministratie.

Onderbouwing

Een vaste kostenvergoeding kan uitsluitend belasting- en premievrij worden uitbetaald als die kostenvergoeding is onderbouwd. Die onderbouwing ziet op twee punten:

- de vaste kostenvergoeding moet per kostencategorie en kostensoort gespecificeerd zijn, én
- per kostensoort moet in de specificatie een bedrag zijn opgenomen.

Ontbreekt die onderbouwing, dan kan de Belastingdienst het volledige bedrag van de vergoeding als (netto) loon aanmerken. De Hoge Raad heeft dat in 2008 nadrukkelijk bevestigd. Beslist werd dat de specificatie van de kostenvergoeding – per kostensoort én met bedragen per kostensoort – in de loonadministratie aanwezig moet zijn vóórdat de werkgever de kostenvergoeding aan de werknemer verstrekt, uiterlijk op het tijdstip dat de vergoeding wordt uitbetaald. Ontbreekt zo'n specificatie, dan kan die niet meer achteraf worden opgesteld: de vaste kostenvergoeding is dan nettoloon. Vloeit de kostenvergoeding voort uit een cao, en is in die cao vastgelegd voor welke kosten en tot welke bedragen de vergoeding is bedoeld, dan hoeft de werkgever daarnaast niet nog eens een afzonderlijke specificatie op te stellen. Zie ook BelastingBelangen van oktober 2008:

[Kostenvergoeding: veilig met de CAO?](#)

Het vaststellen van een vaste kostenvergoeding kan op verschillende manieren plaatsvinden. De vergoeding kan gebaseerd worden op:

- declaraties van kosten die de werknemers in het verleden bij de werkgever hebben ingediend, óf
- een steekproef onder de betrokken werknemers om na te gaan welke kosten zij daadwerkelijk maken.



Onderbouwing door middel van een steekproef heeft de voorkeur. De werkgever die zo'n steekproef uitvoert vóórdat hij de vaste kostenvergoedingen vaststelt en toekent, staat veel sterker in het overleg met de Belastingdienst als de inspecteur de kostenvergoedingen, na een boekenonderzoek, ter discussie stelt. De Belastingdienst kan – bij controle – de werkgever *verplichten* om een steekproef uit te voeren. Die verplichting vloeit voort uit de wet: de werkgever moet – desgevraagd, door de inspecteur – een onderbouwing verstrekken waaruit blijkt dat de door hem verstrekte vaste kostenvergoeding niet bovenmatig is. Als de werkgever deze verplichting niet nakomt, kan (en zal) de inspecteur de kostenvergoedingen als belast loon aanmerken.

Als de werkgever zelf een steekproef heeft uitgevoerd

om op basis daarvan de vaste kostenvergoedingen – qua hoogte en samenstelling – vast te stellen, kunnen de resultaten daarvan ook gebruikt worden om de door de inspecteur opgevraagde onderbouwing aan te reiken.

Een **steekproef** houdt in dat een werknemer gedurende enkele maanden zijn zakelijke kosten moet bijhouden. Die registratie dient als basis voor de hoogte van de vaste kostenvergoeding. Dat bijhouden van de zakelijke kosten moet – zo blijkt uit de rechtspraak – in de regel over een periode

van drie maanden plaatsvinden, en toch zeker eens in de drie, vier jaar herhaald worden. De Belastingdienst wil deze termijnen nog wel eens aanpassen; een en ander is afhankelijk van de omstandigheden in de concrete situatie. Zo zal bij vaste, regelmatig terugkerende kosten een steekproef van drie maanden redelijk zijn, en bij sterk wisselende kosten zal de kostentoets over een langere periode moeten plaatsvinden.

De steekproef kan betrekking hebben op een individuele werknemer, maar meestal ziet die op een groep van werknemers. Als die werknemers in eenzelfde functie werkzaam zijn, of eenzelfde kostenpatroon voor hun werk hebben, kan de steekproef op een homogene groep worden toegepast. In dat geval hoeven niet alle werknemers mee te doen aan de steekproef, én de uitkomst van de steekproef is bepalend voor alle werknemers in de groep.

Bij een homogene groep hoeft de werkgever geen rekening meer te houden met individuele verschillen, bijvoorbeeld als een werknemer zijn vaste kostenvergoeding daadwerkelijk wat anders (of niet!) aanwendt dan uit de steekproef naar voren is gekomen. Maar als de werkelijke kosten van die werknemer sterk achterblijven bij het bedrag van de vergoeding voor de homogene groep, dan zal de werknemer redelijkerwijs niet meer tot de homogene groep gerekend kunnen worden. De groepsuitkomst is dan niet langer bepalend voor zijn kostenvergoeding.

Aandachtspunten voor vaste kostenvergoedingen

Als een werknemer ziek wordt, hoeft de werkgever zijn vaste kostenvergoeding niet direct stop te zetten. De onbelaste vergoeding kan in de lopende maand en in de daaropvolgende maand nog zonder fiscale risico's worden doorbetaald. Is de werknemer dan nog niet beter, dan moet de kostenvergoeding wél worden aangepast en gesteld worden op het bedrag van de kosten die ook tijdens ziekte doorlopen (zoals abonnementen op vakliteratuur). Blijft die aanpassing achterwege, dan is sprake van een bovenmatige kostenvergoeding.



Het is mogelijk om een vaste kostenvergoeding én een kostenvergoeding op declaratiebasis te combineren. Uiteraard niet voor dezelfde kosten: het moet vaststaan dat uitsluitend kosten gedeclareerd kunnen worden die niet in de vaste kostenvergoeding begrepen zijn. Als in de vaste kostenvergoeding voor een enkele kostencategorie – bijvoorbeeld maaltijden met relaties – een aantoonbaar ontoereikend bedrag is gerekend, kan de werkgever – onder strikte voorwaarden – toestaan dat deze kosten vanaf een bepaald limietbedrag separaat gedeclareerd kunnen worden.

Het is verstandig om bij toekenning van een vaste kostenvergoeding enige marge in te bouwen. Houd er rekening mee dat de vergoeding op 12 maanden betrekking heeft, en de werknemer in een kalenderjaar niet meer dan circa 10 maanden werkt. Verder kunt u die marge benutten om de vergoeding na verloop van tijd wat te verhogen.

Aan te raden is om met uw werknemers een afspraak te maken over wie er moet opdraaien voor de fiscale schade als na een boekenonderzoek van de Belastingdienst blijkt dat de kostenvergoedingen bovenmatig zijn. In zo'n situatie zal de inspecteur de meer verschuldigde loonbelasting gaan naheffen. Bij de vaststelling van die aanslag is van groot belang of de werkgever de ter zake

verschuldigde belasting op de betreffende medewerkers gaat verhalen. Doet hij dat niet, dan zal de inspecteur de bovenmatige kostenvergoedingen als nettoloon aanmerken en die bruteren. Daardoor wordt de fiscale schade flink hoger. Indien de werkgever de verschuldigde loonbelasting wél wilt verhalen op de betreffende medewerkers, rijst de vraag of hij dat ook rechtens kan. Dat is kwestieus als de werkgever zijn medewerkers al jarenlang dezelfde vaste kostenvergoeding verstrekt én hen nimmer (bij voorkeur schriftelijk) hebt meegedeeld dat hij de belastingschade wegens bovenmatige kostenvergoedingen (gedeeltelijk) op zijn werknemers kan verhalen. Door dat verhaalsrecht vast te leggen, voorkomt de werkgever dat hij moet opdraaien voor de fiscale schade van te hoge kostenvergoedingen.

De vaste kostenvergoeding onder de werkkostenregeling

Onder de werkkostenregeling (WKR) zal een vaste kostenvergoeding zoals we die nu kennen, niet meer mogelijk zijn. Een vaste kostenvergoeding dekt meerdere kostencategorieën en die verschillende kostensoorten worden onder de werkkostenregeling fiscaal verschillend behandeld. Onder de WKR kan een vaste kostenvergoeding uitsluitend nog betrekking hebben op een beperkt aantal, specifiek in de wet genoemde kosten, te weten de gerichte vrijstellingen. Dat zijn (zie ook BelastingBelangen van april 2010: [De werkkostenregeling, loon en loon in natura](#)):

- reiskosten voor het werk;
- kosten van tijdelijk verblijf in het kader van het werk. Denk aan de kosten van maaltijden, overnachtingen, maaltijden bij overwerk, maaltijden tijdens dienstreizen, maaltijden met zakelijke relaties (voor zover de kosten betrekking hebben op de werknemer zelf; de maaltijdkosten van de relatie zijn intermediaire kosten);
- kosten van cursussen, congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en outplacement;
- studiekosten, daaronder begrepen de kosten van vakliteratuur, het volgen van een procedure ter erkenning van verworven competenties, en de kosten van een verplichte inschrijving in een beroepsregister.
- extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (de zogenaamde extraterritoriale kosten);
- kosten van een verhuizing voor het werk tot een maximum van € 7.750, plus de kosten van het overbrengen van de boedel.

Diverse van de hier genoemde kosten lenen zich qua aard niet voor een vaste kostenvergoeding. Denk aan verhuiskosten, de kosten van outplacement, de € 0,19 per zakelijk verreden kilometer, etc. In de praktijk zal de vaste kostenvergoeding beperkt worden tot reis- en verblijfkosten en extraterritoriale kosten.

Een zeer belangrijk verschil met de huidige regeling is dat onder de werkkostenregeling een steekproef vooraf ter onderbouwing van de vaste kostenvergoeding verplicht wordt gesteld! Dat is een verzwaaring ten opzichte van de huidige praktijk waarin zo'n onderzoek slechts plaats moet vinden als de inspecteur daarom vraagt. Voldoet de werkgever niet aan het voorafgaand onderzoek, of geeft hij een bovenmatige vergoeding, dan valt het bovenmatige gedeelte in de vrije ruimte van de werkkostenregeling. Dat kan de werkgever een heffing kosten van 80%, bij overschrijding van de 1,4% van de fiscale loonsom. Zie ook BelastingBelangen van april 2010: [De werkkostenregeling, loon en loon in natura](#).

Van groot belang is ook dat bij invoering van de werkkostenregeling alle afspraken vervallen die werkgevers en de Belastingdienst hebben gemaakt over de fiscale behandeling van vergoedingen en

verstrekkingen voor zover die niet onder de gerichte vrijstellingen gaan vallen. En intermediaire kosten mogen geen deel meer uitmaken van een vaste kostenvergoeding.

Werkgevers die er voor kiezen om gebruik te maken van de overgangsregeling, en voor 2011, 2012 en/of 2013 de huidige regels blijven toepassen, worden nog niet geconfronteerd met de nieuwe spelregels voor vaste kostenvergoedingen. De verplichte steekproef vooraf, het vervallen van lopende afspraken over al dan niet aanvaardbare kostenvergoedingen, en de afzonderlijke behandeling van intermediaire kosten treden pas in werking als de werkgever kiest voor de werkkostenregeling. Dat maakt die keuze – wél of niet toepassen van de WKR per 1 januari 2011 – er niet eenvoudiger op.