

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Binnenhof 1a  
2513 AA 's-GRAVENHAGE

## Directie Directe Belastingen

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

## Ons kenmerk

DB/2012/374 M

## Uw brief (kenmerk)

## Bijlagen

1

Datum 22 oktober 2012  
Betreft Evaluatie werkkostenregeling

Geachte voorzitter,

Hierbij doe ik u het door Panteia opgestelde rapport "Evaluatie Werkkostenregeling" toekomen. De evaluatie van de werkkostenregeling (WKR) is naar voren gehaald om meer inzicht te verschaffen en dient meerdere doelen. In de eerste plaats om te meten of het bestaande niveau van vergoedingen en verstrekkingen overeenkomt met het doel om de regeling budgetneutraal vorm te geven. Tevens is de evaluatie bedoeld om in kaart te brengen wat de knelpunten van de regeling zijn en welke afwegingen werkgevers maken om nog niet over te stappen op de WKR. Voorts is gemeten wat de eerste ervaringen met de WKR zijn van werkgevers die deze nu al toepassen. Tenslotte is op verzoek van uw Kamer specifiek gekeken naar de fiets- en bedrijfsfitness-regeling<sup>1</sup>. Het is verheugend te constateren dat er nu een rapport ligt dat een goed inzicht verschaft in het gebruik van vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer in Nederland en tevens inzicht biedt in de totalen van dit gebruik en de spreiding daarvan.

## Kern

Het evaluatierapport bevestigt het beeld dat vorig najaar in de tussenevaluatie<sup>2</sup> is geschetst: de systematiek van de WKR is goed, maar de regeling wordt nog beperkt toegepast. Ook bevestigt het rapport dat de impact van de overstap niet onderschat mag worden. Grofweg zijn drie belangrijke redenen aan te wijzen waarom de WKR nog niet op grote schaal wordt toegepast, te weten onbekendheid met de regeling, het gebrek aan (verwachte) administratieve lastenverlichting en het ontbreken van de noodzaak om over te stappen. Uiteraard is er zoals verwacht ook een beperkte groep waarvoor de regeling financieel niet aantrekkelijk is. Ook deze groep wacht tot het uiterste moment om over te stappen.

Uit de evaluatie komt voorts een divers beeld naar voren. Positief is de uitkomst dat de omvang van de vrije ruimte macro gezien voldoende ruim is vastgesteld. Daarbij moet worden opgemerkt dat de omvang van vergoedingen en verstrekkingen die vallen onder de gerichte vrijstellingen en nihilwaardering - die tezamen met de vrije ruimte het totaal aan vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer vormen - groter blijkt te zijn dan uit eerder onderzoek naar voren kwam. Overigens heeft deze constatering verder geen invloed op de (budgettaire gevolgen van de) WKR.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 52, blz. 45, 46.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2011/12, 32 504, nr. 70

Voor wat betreft de hoogte van het forfait blijkt het Paretoprincipe te gelden, in de volksmond ook wel 80 – 20 regel genoemd. Gebleken is namelijk dat 78% van de werkgevers aan de vrije ruimte genoeg heeft voor de belaste vergoedingen en verstrekkingen die zij aan hun werknemers verstrekken, dat wil zeggen voor de vergoedingen en verstrekkingen waarvoor geen gerichte vrijstelling of nihilwaardering geldt.

Voorts blijkt de beoogde – cijfermatig gerealiseerde - administratieve lastenverlichting in de praktijk nauwelijks ervaren te worden. Deze lastenverlichting wordt beoordeeld met een magere zesje. Tegelijkertijd vallen de problemen die gepaard gaan met het overstappen op de WKR mee.

### **Conclusies**

De uitkomsten van het rapport vormen een bevestiging dat met dit regime een goede weg is ingeslagen. Teruggaan naar het stelsel van vóór 2011 met 29 kostencategorieën en nihilwaarderingen is zowel beleidsmatig als vanuit de uitvoeringspraktijk bezien niet wenselijk. Daarbij zijn de volgende overwegingen van belang. Van de werkgevers met meer dan 500 werknemers is circa 30% al over en heeft geïnvesteerd. Overstappers kunnen en willen niet terug. Bij deze werkgevers is een substantieel aantal werknemers in dienst. Werkgeversorganisaties hebben zich ook voorstander van continueren getoond.

Het rapport biedt ook geen aanknopingspunten terug te keren op de ingeslagen weg. Op basis van het rapport valt ook te constateren dat het eindpunt van de vereenvoudiging nog niet bereikt kan zijn zolang het onderscheid tussen de ervaren administratieve lasten en de theoretisch vastgestelde administratieve lastenverlichting nog zo groot is. Daarom is het goed hier nader aandacht aan te besteden.

De beoordeling van de bevindingen in het rapport, die hierna in de toelichting aan de hand van het rapport meer in detail zijn toegelicht, maakt ook duidelijk dat de niet als administratieve lastenverlichting gevoelde vereenvoudiging samenhangt met de invulling van het loonbegrip. Mogelijke oorzaak daarvan zou kunnen zijn dat de maatschappelijke beleving van het loon in de loop der jaren steeds meer de fiscale behandeling van dat loon is gaan volgen in plaats van omgekeerd.

Het vergt nadere studie om te constateren of, met toepassing van de systematiek van de WKR, een eenvoudiger en begrijpelijker benadering van het loonbegrip ertoe zou kunnen leiden dat de theorie en de praktijk van de administratieve lasten meer met elkaar in overeenstemming kunnen worden gebracht. Een dergelijk onderzoek is reeds gestart. Daarbij wordt ook aandacht geschonken aan de reeds gesignaleerde administratieve knelpunten. Over de uitkomsten wordt u ten spoedigste op de hoogte gesteld.

### **Toelichting en beoordeling rapport**

#### *Aanpak*

De evaluatie heeft plaatsgevonden in het voorjaar en de zomer van 2012 en bestond uit twee delen. Aan het eerste kwalitatieve deel hebben ruim 1500 werkgevers meegedaan door middel van een telefonische enquête. Daarbij zijn vragen gesteld over de kennis van organisaties over de regelingen rond vergoedingen en verstrekkingen. Hierbij is onderscheid gemaakt naar het al dan niet reeds toepassen van de WKR. Vervolgens is door zo'n 700 werkgevers een gedetailleerde internetenquête ingevuld met betrekking tot de kwantiteit van hun vergoedingen en verstrekkingen. Daarbij is gekozen voor het jaar 2010 omdat dat het laatste jaar was waarin de WKR nog niet bestond en de WKR ten opzichte van dat jaar dus budgetneutraal zou moeten zijn. Voor dit peiljaar is

tevens gekozen omdat de aangifte en boekhouding over dat jaar de laatste waren die veelal definitief waren op het moment van enquêtering.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
DB/2012/374 M

#### *Hoogte van de vrije ruimte*

Een van de onderdelen van de evaluatie die het meest van belang is, is of de regeling budgetneutraal is vormgegeven. Die budgetneutraliteit moest worden gevonden door de vrije ruimte in de WKR, die is gerelateerd aan de totale loonsom, zodanig vast te stellen dat de omvang daarvan op macroniveau gelijk is aan alle vergoedingen en verstrekkingen zoals die in 2010 werden gegeven, rekening houdend met de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen.

Uit de evaluatie blijkt dat de vrije ruimte macro gezien<sup>3</sup> voldoende is ten opzichte van het vergoedingen- en verstrekkingenniveau (cijfers 2010). Dat neemt niet weg dat er grote verschillen kunnen zijn tussen individuele werkgevers. Het aantal werkgevers dat met de bestaande vrije ruimte het vergoedingen en verstrekkingenniveau van 2010 belastingvrij kan handhaven, bedraagt 78%. Hierbij is het voordeel van eventueel niet meer verschuldigde reeds bestaande eindheffingen nog niet meegenomen. Bij de groep werkgevers die niet uitkomen met de vrije ruimte is de differentiatie groot. In individuele gevallen kunnen forse uitschieters voorkomen. Ook in het geval binnen een sector of grootteklasse macro gezien onvoldoende ruimte is, wil dat nog niet zeggen dat alle werkgevers binnen die sector of grootteklasse te kort komen. In de sector horeca, detailhandel en niet zakelijke dienstverlening, de enige sector die macro gezien een tekort aan vrije ruimte heeft, heeft bijvoorbeeld nog bijna driekwart van alle werkgevers voldoende aan de vrije ruimte.

Omdat vanaf het begin duidelijk was dat de regeling winnaars en verliezers met zich mee zou brengen en er ook geen aanwijzingen zijn dat de overschrijding van de vrije ruimte over het algemeen een gevolg is van vergoedingen en verstrekkingen met een overwegend zakelijk karakter, ligt de conclusie voor de hand dat de systematiek van de werkkostenregeling en de vrije ruimte voldoet en dat de omvang van de vrije ruimte voldoende moet worden geacht.

#### *Gebruik van de WKR*

Het gebruik van de WKR is volgens de evaluatie in 2012 nog steeds beperkt tot zo'n 10% van de werkgevers. Er zijn grote verschillen naar grootteklasse. Van de groep (zeer) kleine werkgevers is nog slechts 7% overgestapt. Van de grootste werkgevers (meer dan 500 werknemers) is dit echter al 29%, maar zij vormen minder dan een half procent van alle werkgevers. Naar sector gemeten, blijft de sector horeca, detailhandel en niet zakelijke en financiële dienstverlening ruim onder het gemiddelde gebruik van de WKR van 10% waar alle andere sectoren hier net boven zitten. Dit valt te verklaren uit het feit dat in deze sector het relatieve aantal (zeer) kleine werkgevers nog groter is dan in andere sectoren en dit de enige sector is waar de vrije ruimte macro gezien onvoldoende is.

Het valt op dat het percentage werkgevers dat de WKR toepast globaal overeenkomt met het in de tussenevaluatie genoemde percentage. Verwacht zou worden dat nu het peiljaar van het rapport 2012 is, het percentage hoger zou moeten liggen. Naar alle waarschijnlijkheid heeft dat te maken met het feit dat het in de tussenevaluatie ging om een niet representatieve steekproef onder ondernemers van enige omvang, terwijl juist de meeste werkgevers zich bevinden in de groep met minder dan 5 werknemers. Dat heeft een vertekend beeld gegeven.

---

<sup>3</sup> Macro gezien betekent dat alle tekorten aan vrije ruimte van alle werkgevers met een tekort samen, worden gesaldeerd met alle overschotten van alle werkgevers die meer vrije ruimte hebben dan ze in 2010 aan vergoedingen en verstrekkingen die in de vrije ruimte thuishoren gaven.

Hoewel het teleurstellend is te constateren dat het aantal overstappers nog steeds beperkt is, zijn hier ook redenen voor die niet samenhangen met de WKR zelf. Bij nadere beschouwing van de redenen waarom werkgevers nog niet overstappen op de WKR valt op dat ruim een derde van de werkgevers geen kennis heeft van de WKR of de fiscale behandeling van vergoedingen en verstrekkingen in het algemeen. Dit betreft vrijwel uitsluitend kleine en zeer kleine werkgevers. Daarnaast geven werkgevers die wel bekend zijn met de WKR, maar nog niet zijn overgestapt hiervoor redenen op die geen verband houden met de WKR zelf of de overstap daarop. Zo geeft een kwart van deze werkgevers aan niet over te stappen omdat zij weinig tot geen vergoedingen en verstrekkingen geven. Daarnaast geven werkgevers aan te wachten op initiatief van hun boekhouder, er nog niet aan toegekomen te zijn of zich er nog niet in verdiept te hebben. Deze laatste drie redenen worden ieder door ongeveer 15% van de werkgevers genoemd die nog niet op de WKR zijn overgestapt.

Meest genoemde redenen om niet over te stappen die wel samenhangen met de regeling zelf, zijn dat (verwacht wordt dat) het financieel niet gunstig is (ongeveer 1 op de 5 werkgevers, en dat stemt overeen met de eerder genoemde 78%) en dat er nog te veel onduidelijkheden zijn (6% van alle werkgevers). Daarnaast zegt nog eens 7% (58% van de grootste werkgevers) de voorbereidingen op de overstap nog niet te hebben afgerond, maar er dus wel mee bezig te zijn. Wel moet worden opgemerkt dat de te verwachten organisatorische problemen weliswaar over het algemeen beperkt zijn (4%) maar dit voor 19% van de grootste werkgevers een reden is om nog niet over te stappen.

Al met al kan worden geconstateerd dat er op het gebied van verkrijgen van kennis over de regeling met name bij de kleinere werkgevers er nog een hoop te doen is, met name door middel van voorlichting. Er zijn echter relatief weinig werkgevers die grote problemen met de WKR (zullen) ondervinden. Ook valt een bepaald gebrek aan urgentie te bespeuren omtrent de overstap. Dat kan samenhangen met de verwachtingen rond administratieve lastenverlichting. Maar vooral ook het bestaan van het keuzeregime zal naar alle waarschijnlijkheid in ruime mate bijdragen aan dit uitstelgedrag.

#### *Administratieve lasten*

Een van de hoofddoelen van de WKR was het bereiken van (structurele) administratieve lastenverlichting. Met de WKR is het aantal detailregelingen in de vorm van specifieke grenzen en beperkingen per vergoeding en verstrekking sterk verminderd en daarmee is op papier een administratieve lastenverlichting behaald. De verplichtingen in de sfeer van de loonadministratie zijn afgenomen. Echter, deze lastenverlichting wordt door de praktijk over het algemeen niet of nauwelijks ervaren. Dat komt met name omdat financiële vastleggingen nodig blijven. Al met al is het teleurstellend dat de theorie en de praktijk op dit punt zo uiteen blijken te lopen. De kwalificatie van loon is onder de WKR van meer belang geworden. Waar onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen tot in detail over vergoedingen en verstrekkingen uitgeschreven is hetgeen als loon opgevat diende te worden en hetgeen niet tot het loon behoorde, wordt onder de WKR deze vraag vaker gesteld. In de praktijk betekent het dat facturen waar voorheen niet een fiscale toets gedaan werd omdat al bekend was hoe de beoordeling zou uitpakken, nu aanleiding tot onzekerheid en onduidelijk zijn. Een fiscale beoordeling kan onder de WKR niet meer zomaar op gevoel gedaan worden.

De kwalificatievraag speelt met name op het terrein van vergoedingen en verstrekkingen met een gemengd karakter een grote rol. Het betreft een tegemoetkoming in geld of natura voor kosten waar enerzijds een voordeel voor de werknemer in te onderkennen valt en waar anderzijds sprake is van zakelijke kosten. De fiscale behandeling van deze gemengde kosten blijft een spanningsveld tussen

eenvoud en rechtvaardigheid. Dat spanningsveld is met de invoering van de WKR weer aan de oppervlakte gekomen, waar het eerder onder een veelheid van regels verborgen lag.

Meer eenvoud en dus minder administratieve lasten blijft een speerpunt maar ook punt van zorg. De aandacht is erop gericht om in overleg met de praktijk, in het bijzonder met het MKB, te bezien of er nog stappen zijn te zetten. Daarbij staat voorop dat de begrijpelijkheid over het geheel genomen moet leiden tot het ook ervaren van administratieve lastenverlichting.

#### *Overstap naar de WKR*

De overstap van het ene naar het andere systeem brengt per definitie incidentele lasten met zich mee. De verwachting over invoeringsproblemen van werkgevers die wel kennis van de WKR hebben maar nog niet zijn overgestapt in het algemeen, stemt tevreden: 90% van hen verwacht geen problemen. Een belangrijke kanttekening hierbij is dat voor ongeveer de helft van de grootste werkgevers dat anders ligt. Zij verwachten wel dat de overstap voor problemen gaat zorgen. Gebleken is dat dit met name wordt veroorzaakt door het nader op elkaar af moeten stemmen van de financiële administratie en de loonadministratie. Vaak moet om de WKR in te kunnen voeren de financiële administratie worden aangepast omdat bepaalde zaken die bij bedrijven onder dezelfde post worden geboekt, fiscaal onder de WKR een splitsing kunnen vergen. Dergelijke kwalificatievragen zullen zich onder elk (nieuw) regime voordoen en zijn dus eigen aan een overstap naar een nieuw systeem. Na een periode van gewenning zal naar verwachting de ervaren administratieve problematiek van een nieuw systeem in belang afnemen.

#### *Specifieke knelpunten*

Uit de evaluatie komen geen omvangrijke specifieke knelpunten naar boven. Dat wil niet zeggen dat er geen specifieke knelpunten ervaren worden, integendeel, maar dat de groep werkgevers waar zich een bepaald specifiek probleem voordoet relatief beperkt is. Met name op het punt van administratieve knelpunten blijft het van belang te onderzoeken wat de mogelijkheden tot verbetering of verdere vereenvoudiging zijn.

#### *Fiets en bedrijfsfitness*

Zoals toegezegd is bijzondere aandacht besteed aan de fiets- en bedrijfsfitnessregelingen van werkgevers.<sup>4</sup> In de telefonische enquête heeft 21% van de werkgevers aangegeven een fietsregeling te kennen. Uit de internetenquête bleek echter dat slechts een kleine 6% van alle werkgevers in 2010 ook daadwerkelijk één of meer fietsen<sup>5</sup> had vergoed, verstrekt of ter beschikking gesteld. Van belang hierbij is voorts te weten, dat het hierbij in 64% van de gevallen gaat om fietsregelingen via een cafetarieregeling. Van de werkgevers die zeggen een fietsregeling te hebben, zegt ruim de helft na overstap op de WKR deze voort te willen zetten. Ongeveer één op de acht stopt ermee en ongeveer een derde weet het nog niet. De invloed van de WKR op de via fietsregelingen van werkgevers verkochte fietsen is derhalve naar verwachting beperkt. De uitkomsten van de evaluatie vormt derhalve geen aanleiding om de (fiscale) behandeling van de fiets in de WKR aan te passen.

Hetzelfde geldt voor de bedrijfsfitness. Hier maakt zo'n 5% van de werkgevers gebruik van. Ongeveer een derde van de omvang van deze kostencategorie is reeds belastingvrij vanwege de noodzaak voor de uitoefening van de dienstbetrekking zoals bij brandweerlieden en dergelijke of omdat deze op de werkplek plaatsvindt. Ook bij

<sup>4</sup> Zie hoofdstuk 5 van de evaluatie.

<sup>5</sup> Inclusief accessoires en verzekeringen.

bedrijfsfitness is vaak sprake van cafetarisering. Één op de zeven werkgevers zegt na een overstap op de WKR te gaan stoppen met de bedrijfsfitness, terwijl zo'n 60% de bedrijfsfitness voort zal zetten. De rest weet het nog niet.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB/2012/374 M

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën

mr. drs. F.H.H. Weekers