



## Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen

Directoraat-generaal Belastingdienst/ Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 21 juni 2022, nr. 2022-159595

### De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit is een actualisering van het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M. Het nieuwe onderdeel 3.2.1 gaat nader in op het aanwijzen van vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddelen. Onderdeel 3.5 is verduidelijkt met twee voorbeelden. Onderdeel 4.2 is aangepast door het per 1 januari 2022 vervallen van de aftrek van scholingsuitgaven in de inkomstenbelasting. De overige wijzigingen zijn van redactionele aard. Het voorgaande besluit wordt in dit besluit ingetrokken.*

### 1. Inleiding

Naar aanleiding van vragen aan de Belastingdienst zijn de afgelopen jaren standpunten ingenomen over de fiscale duiding van arbeidsvoorwaarden. De vraag daarbij was, of er al dan niet sprake was van (belast) loon uit dienstbetrekking of een (gedeeltelijk) onbelaste vergoeding of verstrekking. De ingenomen standpunten zijn opgenomen in dit besluit.

Dit besluit betreft beleid inzake de loonheffingen. Naast dit besluit hebben werkgevers de beschikking over het Handboek Loonheffingen en bijbehorende berichten op belastingdienst.nl. Dit is echter algemeen voorlichtingsmateriaal. Dat biedt niet precies dezelfde rechtszekerheid als een beleidsbesluit. Dit acht ik ongewenst voor werkgevers als zij bij het nakomen van hun inhoudingsplicht in redelijkheid afgaan op het Handboek Loonheffingen en bijbehorende berichten. Dat speelt met name bij standpunten die niet letterlijk zijn overgenomen uit de jurisprudentie of andere rechtsbronnen. Daarom volgt de Belastingdienst in zo'n geval de handelwijze van de werkgever. Dit is alleen anders als de verstrekte informatie zo duidelijk onjuist is dat de werkgever dat in redelijkheid moest beseffen.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M. De wijzigingen zijn grotendeels het gevolg van het vervallen van de overgangsregeling voor werkgevers die nog geen gebruik maakten van de werkkostenregeling en aanpassing van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 met ingang van 1 januari 2015. Onderdelen die achterhaald zijn of een voorlichtend karakter hebben, zijn vervallen. Zo is het voormalige onderdeel 4.6.7 over provisies van tussenpersonen vervallen mede als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 1 juni 2012, nr.11/02478, ECLI:NL:HR:2012:BV1430. Ook wordt een besluit ingetrokken dat haar belang verloren heeft; het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M.

Het nieuwe onderdeel 3.2.1 gaat nader in op het aanwijzen van vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddelen. Onderdeel 3.5 is verduidelijkt met twee voorbeelden. Onderdeel 4.2 is aangepast door het per 1 januari 2022 vervallen van de aftrek van scholingsuitgaven in de inkomstenbelasting. De overige wijzigingen zijn van redactionele aard en hebben geen inhoudelijke betekenis.

Onderdeel 2 gaat in op loon en vrijgesteld loon.

Onderdeel 3 betreft vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen volgens de werkkostenregeling.

Onderdeel 4 verduidelijkt de gevolgen van het terugbetalen van vergoedingen en verstrekkingen. In het bijzonder gaat dat onderdeel in op het vergoeden van studiekosten en de terugbetaling van een studiekostenvergoeding.

### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

IB:	inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen
individueel loon van de werknemer:	het loon waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b van de Wet LB belasting wordt geheven
loonheffing:	loonbelasting/premie volksverzekeringen
loonheffingen:	loonheffing, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet
URLB 2011:	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011
vrije ruimte:	1,18% en deels 1,7% (in 2022) van het loon, zoals bedoeld in artikel 31a van de Wet LB



werkgever:  
Wet LB:  
Zvw:

inhoudingsplichtige voor de loonheffing  
Wet op de loonbelasting 1964  
Zorgverzekeringswet

## 2. Loon en vrijgesteld loon

### 2.1. Postuum loon

#### *Loonheffingen*

Loon van een overleden werknemer dat door de erfgenamen wordt genoten, vormt voor hen loon uit vroegere dienstbetrekking van een ander (zie artikel 2, eerste lid, Wet LB en het Handboek Loonheffingen). Dit kan tot praktische problemen leiden. Om aan deze problemen tegemoet te komen, keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de inhoudingsplichtige postuum loon kan aanmerken als loon uit vroegere dienstbetrekking van de overledene. Op dit loon dient de tabel te worden toegepast die geldt op het tijdstip dat het loon wordt genoten. Over dit loon zijn geen premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw verschuldigd.

Deze goedkeuring is niet van toepassing als een niet-natuurlijke persoon postuum loon geniet. Als een niet-natuurlijke persoon geniet, is immers geen loonheffing verschuldigd.

#### *IB en bijdrage-inkomen Zvw*

Postuum loon wordt in beginsel bij de erven belast. In dat geval behoort het postume loon tot het bijdrage-inkomen voor de Zvw. De ingehouden loonheffing kan ieder van de erven voor zijn eigen aandeel met zijn aanslag IB verrekenen. In het verlengde van de goedkeuring voor de loonheffing keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Als de inhoudingsplichtige bij de inhouding op het postuum loon de voor de loonheffing geldende goedkeuring heeft toegepast, kunnen de erven dit postuum uitbetaalde loon ook voor de heffing van de IB beschouwen als inkomsten van de overledene.

Niet alle erfgenamen hoeven zich op deze goedkeuring te beroepen. Iedere erfgenaam kan voor zichzelf kiezen voor toepassing van het wettelijke regime dan wel voor deze goedkeuring. De keuze kan uiterlijk op het moment van aangifte IB plaatsvinden.

Een erfgenaam kan ook een beroep op deze goedkeuring doen als hij het postume loon in een ander jaar geniet dan in het jaar van overlijden van de werknemer. In dat geval is het echter niet toegestaan op naam van de overledene een aangiftebiljet IB in te dienen dan wel een aanslag IB op te leggen. De ingehouden loonheffing is dan eindheffing.

### 2.2. Aanspraken op overlijdensuitkeringen

Bepaalde overlijdensuitkeringen (en dergelijke verstrekkingen) zijn vrijgesteld tot ten hoogste driemaal het loon over een maand. Ook de aanspraken op die uitkeringen zijn vrijgesteld (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel m, Wet LB).

Zie voor 'het loon over een maand' de toelichting in het Handboek Loonheffingen. In 2022 staat die toelichting in paragraaf 21.2.1.

De vrijstelling van de aanspraak sluit aan bij de maximale vrijstelling van de uitkering. Dit betekent dat het recht op toepassing van de wettelijke vrijstelling voor het gedeelte van drie maandlonen ook blijft bestaan als sprake is van een bovenmatige aanspraak. Dit is een aanspraak op een uitkering ter grootte van meer dan drie maandlonen. Het meerdere behoort tot het individuele loon van de werknemer, tenzij de werkgever het aanwijst als eindheffingsbestanddeel (zie onderdeel 3 en verder van dit besluit). Voor de IB maakt het niet vrijgestelde deel van de waarde van de bovenmatige aanspraak bij de desbetreffende werknemer vervolgens deel uit van de grondslag sparen en beleggen waarover zijn inkomen uit sparen en beleggen wordt berekend (box 3).



Er is een mogelijkheid om bovenmatige aanspraken via een aanwijzing vrij te stellen (zie artikel 3.3a, onderdeel c, URLB 2011). Ik ben hiertoe bereid in zeer bijzondere gevallen. Hierbij stel ik als voorwaarde dat de verzoeker laat blijken dat de waarde van de aanspraak niet in redelijkheid kan worden vastgesteld. Dit kan bijvoorbeeld aan de hand van een verklaring van (een) verzekeraar(s) waarin staat dat de desbetreffende overlijdensuitkeringen niet verzekeraar zijn in verband met de onmogelijkheid een premie te berekenen.

### **2.3. Diensttijd vrijstelling**

Een werkgever kan zijn werknemers na het bereiken van een diensttijd van ten minste 25 of ten minste 40 jaar een vrijgestelde uitkering of verstrekking geven (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel o, Wet LB; de zogenoemde diensttijd vrijstelling). Bij de toepassing van de diensttijd vrijstelling geldt het volgende:

- Voor de toepassing van de diensttijd vrijstelling is niet van belang of ooit gebruik is gemaakt van de jubileumvrijstelling, die tot 1 mei 1994 van toepassing kon zijn.
- Bij een diensttijd van ten minste 40 jaar kan ook gebruik worden gemaakt van de vrijstelling na het bereiken van een diensttijd van ten minste 25 jaar als deze vrijstelling nog niet eerder is gebruikt. Het is niet zo dat deze vrijstelling na het bereiken van een diensttijd van ten minste 40 jaar vervalt.
- De diensttijd vrijstelling heeft betrekking op loon dat eenmalig wordt toegekend. Dit betekent dat de vrijstelling niet van toepassing kan zijn op vakantiegeld en evenmin op andere loonbestanddelen met een min of meer periodiek karakter.

### **2.4. Gebruikelijk loon en auto van de zaak**

De zogenoemde gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet LB sluit aan bij het loonbegrip in de Wet LB.

Dit loonbegrip omvat ook eindheffingsbestanddelen. Deze hebben echter alleen gevolgen voor de gebruikelijkloonregeling als ze individualiseerbaar zijn.

Onder omstandigheden behoort het privégebruik van een auto tot het loon voor de loonheffingen (zie artikel 13bis Wet LB) en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw.

#### *Voorbeeld*

Een werknemer valt onder de gebruikelijkloonregeling en geniet feitelijk alleen privégebruik van een auto op grond van artikel 13bis Wet LB tot een bedrag van € 19.000. Aannemelijk is dat voor hem een loon inclusief privégebruik van een auto van € 48.000 gebruikelijk is.

#### *Uitwerking*

€ 19.000	bijtelling privégebruik auto
€ 29.000 +	fictief loon o.g.v. artikel 12a Wet LB
€ 48.000	loon voor de loonheffingen

Als een aanmerkelijkbelanghouder geen werknemer is voor de werknemersverzekeringen, dan zijn in dit voorbeeld geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd. 'De loonheffingen' dient dan te worden gelezen als 'de loonheffing en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw'.

## **3. Vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen volgens de werkkostenregeling**

Binnen de werkkostenregeling kan een werkgever bestanddelen van het loon aanwijzen als eindheffingsbestanddeel (zie hoofdstuk V Wet LB). Hij kan gebruikmaken van gerichte vrijstellingen en de zogenoemde vrije ruimte voor onbelaste vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen. Over het resterende bedrag dat uitkomt boven de vrije ruimte betaalt hij loonbelasting in de vorm van een eindheffing van 80%. De als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen behoren niet tot het bij de werknemer te belasten loon. De Wet LB bevat ook een aantal lage waarderingen en een aantal nihilwaarderingen. Hierbij is niet van belang of de heffing over de verstrekking plaatsvindt bij de werknemer of de werkgever. Zie in dit verband hoofdstuk 3 URLB 2011.

### **3.1. Beoordeling per kalenderjaar**

Wat betreft de gerichte vrijstellingen merk ik op, dat de beoordeling van een vergoeding op declaratie-



basis in beginsel per kalenderjaar plaatsvindt. Een vergoeding van kosten gemaakt in een voorgaand jaar is naar mijn oordeel wel mogelijk als de werknemer in dat voorgaande jaar al een onvoorwaardelijk recht op die vergoeding had. Als het recht op zo'n vergoeding afhankelijk was van een keuze van de werknemer (bijvoorbeeld bij een cafetariasysteem), moet deze zijn keuze dus hebben gemaakt in het jaar waarin hij de kosten maakte.

### **3.2. Rangorde**

In het algemeen geldt als uitgangspunt dat een specifieke regeling voorgaat op een algemene regeling, tenzij uit de wet, de wetsgeschiedenis, het doel en de strekking van de desbetreffende regeling of de jurisprudentie iets anders blijkt.

Voor de (gerichte) vrijstellingen en waardering van loon is de rangorde als volgt:

- een vrijstelling op grond van artikel 11 Wet LB, bijvoorbeeld voor een vrijgestelde dienstjduitkering;
- waarderingen bij of krachtens de artikelen 13, 13bis en 13ter Wet LB;
- eindheffingsbestanddelen volgens artikel 31, eerste lid, onderdelen f en g, Wet LB:
  - een gerichte vrijstelling volgens artikel 31a, tweede lid, Wet LB, bijvoorbeeld voor een reiskosten- of studiekostenvergoeding;
  - de vrije ruimte, bijvoorbeeld voor kerstpakketten;
  - vergoedingen en verstrekkingen voor zover deze niet gericht zijn vrijgesteld en ook niet passen binnen de vrije ruimte;

#### **3.2.1. Aanwijzen als eindheffingsbestanddeel**

Een gerichte vrijstelling of een vrijstelling binnen de vrije ruimte is alleen mogelijk bij eindheffingsbestanddelen. De werkgever kan vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. De Belastingdienst gaat gedurende het kalenderjaar uit van zo'n aanwijzing als een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling tot het loon behoort en de werkgever deze niet tot het individuele loon van een werknemer heeft gerekend. Dit is anders als de Belastingdienst meent dat de werkgever bij vergissing de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling niet tot het individuele loon van de werknemer heeft gerekend of als niet wordt voldaan aan de gebruikelijkheidstoets (zie artikel 31, eerste lid, onderdeel f, Wet LB).

De Belastingdienst gaat ook uit van zo'n aanwijzing voor zover aan de voorwaarden en grensbedragen voor een gerichte vrijstelling is voldaan.

### **3.3. Vaste vergoedingen**

#### **3.3.1. Vergoeding voor dienstreizen in het binnen- en buitenland conform cao Rijk**

De verblijfskostenvergoedingen van rijksambtenaren op dienstreis zijn geregeld in de cao Rijk (zie voor dienstreizen in het binnenland en het buitenland respectievelijk de paragrafen 10.2 en 10.3 van de cao Rijk, en bijlage 7 van die cao). Een werkgever die niet gebonden is aan de cao Rijk kan deze vergoedingen onder dezelfde voorwaarden met dezelfde fiscale gevolgen toekennen aan diens werknemers, mits deze werknemers vanuit kosten oogpunt in gelijke omstandigheden verkeren als ambtenaren op dienstreis.

De werkgever kan een deel van de vergoeding voor binnenlandse dienstreizen aanwijzen als gericht vrijgesteld eindheffingsbestanddeel (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel b, van de Wet LB). De Belastingdienst publiceert de gericht vrijgestelde bedragen in het Handboek Loonheffingen. In 2022 staan de bedragen in paragraaf 22.1.1. Voor zover de werkgever meer vergoedt, kan hij de vergoeding tot het individuele loon van de werknemer rekenen of aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Als de werkgever het bovenmatige deel van de vergoeding aanwijst als eindheffingsbestanddeel is hij eindheffing verschuldigd, voor zover de vergoeding niet binnen zijn vrije ruimte past.

De verblijfskostenvergoedingen bij buitenlandse dienstreizen zijn wel volledig gericht vrijgesteld (mits aangewezen als eindheffingsbestanddeel). Daarop is één uitzondering. Als de werkgever de kosten van een overnachting niet aannemelijk kan maken voorziet de cao Rijk in een vast bedrag per overnachting. Een vergoeding van dit vaste bedrag is niet gericht vrijgesteld.

#### **3.3.2. Vaste vergoeding en intermediaire kosten**

Intermediaire kosten zijn uitgaven die de werknemer niet voor zichzelf doet maar als intermediair (tussenpersoon) namens en voor rekening van de werkgever. Een vergoeding van intermediaire kosten is hierom geen voordeel uit dienstbetrekking en dus geen loon voor de loonheffingen. Van loon



kan wel sprake zijn als de werkgever de werknemer meer vergoedt dan het precieze bedrag van de uitgaven. Dit geldt ook voor zover de intermediaire kosten leiden tot een voordeel voor een of meer werknemers (zie hierna).

### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat een vaste vergoeding van intermediaire kosten plaatsvindt alsof sprake is van een vaste vergoeding van kosten van de werknemer als bedoeld in artikel 31a, vierde lid, Wet LB.

### *Toelichting*

Deze goedkeuring houdt het volgende in:

- De werkgever kan het bedrag van de intermediaire kosten aannemelijk maken.
- Hij specificeert de intermediaire kosten per kostenpost naar aard en veronderstelde omvang.
- Hij specificeert de vaste vergoeding naar het bedrag dat ziet op intermediaire kosten en gerichte vrijstellingen.
- Hij onderbouwt de vergoeding met een onderzoek naar de werkelijk gemaakte kosten en herhaalt dit als de inspecteur dat vraagt.
- Een aanvullende vergoeding is alleen mogelijk als de werkgever aannemelijk kan maken in hoeverre de werkelijke uitgaven hoger zijn dan het bedrag van de vaste vergoeding.

Intermediaire kosten kunnen leiden tot een bevoordeling van een of meer werknemers. Dit is bijvoorbeeld het geval als een werknemer in opdracht van de werkgever cadeaubonnen koopt voor het personeel. Deze goedkeuring heeft geen gevolgen voor de belastbaarheid van de verstrekking aan werknemers van zulke voordelen.

### *Voorbeeld*

Uit een kostenonderzoek volgt dat de buitendienstwerknemers van een verkooporganisatie de volgende kosten (per persoon en per periode) maken:

Kosten voor parkeren van de auto van de zaak	€ 25
Kosten van externe representatie	€ 8
Kosten van consumpties onderweg	€ 16
Kosten van het reinigen van een kostuum (geen werkkleding)	€ 7

De werkgever kan met deze gegevens een vaste vergoeding geven. Deze vaste vergoeding kan bestaan uit intermediaire kosten al dan niet in combinatie met kosten waarvoor een gerichte vrijstelling geldt. In het voorbeeld kan een vaste vergoeding worden gegeven die de werkgever tot een bedrag van € 49 per periode moet specificeren. Dit betreft € 33 voor intermediaire kosten (parkeren en externe representatie) en € 16 kosten waarvoor een gerichte vrijstelling geldt (consumpties onderweg vallen onder de gerichte vrijstelling voor kosten van tijdelijk verblijf, zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel b, Wet LB). Voor zover hij een hogere vergoeding geeft dan € 49 (in dit voorbeeld voor de reinigingskosten), kan hij het meerdere aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Dat deel van de vaste vergoeding komt ten laste van de beschikbare vrije ruimte. Zie onderdeel 3 van dit besluit.

### **3.3.3. Geen vaste vergoeding achteraf**

Een vaste vergoeding ziet op kosten die de werknemer nog moet maken. Het is niet mogelijk om achteraf een onbelaste vaste vergoeding te geven. Dit is alleen anders in geval van een wettelijke uitzonderingen; zie artikel 31a, tweede lid, onderdelen a en k, Wet LB. Bij een vergoeding op declaratiebasis is vergoeding achteraf wel mogelijk. Zie onderdeel 3.1 voor de vraag wanneer een vergoeding in een volgend jaar mogelijk is.

### **3.4. Maaltijden, inwoning en kleding meewerkende kinderen**

Voor kinderen die werkzaam zijn in het bedrijf van hun ouders (hierna: meewerkende kinderen) geldt het volgende. Maaltijden, inwoning of kleding maken deel uit van het loon van meewerkende kinderen als hiermee bij de vaststelling van het loon rekening is gehouden. Ook als dergelijke verstrekkingen niet uitdrukkelijk zijn overeengekomen, kunnen deze tot het loon behoren. Dit is naar mijn oordeel het geval als het loon dat wel uitdrukkelijk is overeengekomen in belangrijke mate (30% of meer) lager is dan wat gebruikelijk is. Dit laat uiteraard onverlet dat de ouder zijn kind ook geld of goederen kan schenken buiten enig verband met de arbeid van het kind. Uiteraard zal hierbij voor de loonheffingen van het kind hetzelfde standpunt moeten worden ingenomen als voor de winstberekening van de ouder.



Als maaltijden, inwoning of kleding tot het loon van meewerkende kinderen behoren, dienen deze verstrekkingen voor de loonheffingen in beginsel in aanmerking te worden genomen naar de factuurwaarde of de waarde in het economische verkeer (zie artikel 13, eerste lid, Wet LB), voor zover geen sprake is van verstrekkingen waarop een bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing is (zie de artikelen 3.7, eerste lid, onderdeel b, en 3.8, onderdelen a en b, URLB 2011).

Uit een oogpunt van eenvoud en doelmatigheid ontmoet het geen bezwaar als van het volgende wordt uitgegaan. De waarde van maaltijden, inwoning en kleding wordt op een zodanig bedrag gesteld dat het loon van het meewerkende kind niet in belangrijke mate afwijkt van hetgeen gebruikelijk is. Wat betreft maaltijden en inwoning kan de werkgever hiertoe aansluiten bij de waarderingsvolgens artikel 3.8, onderdelen a en b, URLB 2011.

Uiteraard laat het voorgaande de wettelijke mogelijkheden onverlet. Voor zover geen bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing is, kunnen de werknemer en de werkgever bijvoorbeeld aannemelijk maken dat de waarde in het economische verkeer van de maaltijden, de inwoning of kleding lager is dan het bedrag bedoeld in de vorige alinea.

### **3.5. Kleine geschenken**

De Belastingdienst neemt aan dat sprake is van loon bij verstrekkingen en betalingen die duidelijk gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking, zoals bloemen ter gelegenheid van secretaressedag of een ambtsjubileum. Sommige geschenken van de werkgever zijn geen loon uit dienstbetrekking. Zo wordt bijvoorbeeld de rouwkrans van de werkgever of de fruitmand aan een zieke werknemer eerder uit wellevendheid, sympathie of piëteit op grond van een persoonlijke relatie verstrekt dan uit hoofde van het werkgeverschap. Er is dan hetzij geen op geld waardeerbaar voordeel, hetzij geen uit de dienstbetrekking genoten voordeel, zodat dergelijke verstrekkingen buiten het loon blijven. In de praktijk is het niet altijd eenvoudig om vast te stellen in hoeverre een geschenk niet zozeer een grond vindt in de dienstbetrekking zodat geen sprake is van loon.

De Belastingdienst neemt in elk geval aan dat geen sprake is van loon als een werkgever diens werknemer een persoonlijke attentie geeft in situaties waarin ook anderen dan een werkgever een dergelijke attentie plegen te geven bij de desbetreffende gelegenheid en:

- het geen geld of waardebonnen betreft; en
- de factuurwaarde (inclusief omzetbelasting) van de attentie niet hoger is dan € 25, exclusief eventuele bezorgkosten, mits deze bezorgkosten apart zijn gefactureerd.

Van een persoonlijke attentie is sprake als de persoon van de werknemer vooropstaat bij het geven van de attentie. Niet van belang is of de werknemer recht heeft op de attentie.

#### *Voorbeeld persoonlijke attentie*

Een werkgever geeft elke werknemer een bos bloemen bij zijn verjaardag. Dit is een persoonlijke attentie.

#### *Voorbeeld niet-persoonlijke attentie*

Een werkgever geeft elke werknemer een kerstpakket, een chocoladeletter in het kader van het sinterklaasfeest en een bloemetje op de eerste werkdag. Dit zijn attenties die niet gericht zijn op de persoon, maar op de werknemer. Dit zijn geen persoonlijke attenties.

### **3.6. Het begrip 'werkplek'**

Vanuit de praktijk zijn vragen opgekomen over het begrip 'werkplek'. Dit betreft onder meer het gebruik van een auto als werkplek en de behandeling van personeelsfeesten en dergelijke op een locatie van de werkgever. Het begrip 'werkplek' is van belang voor de toepassing van de nihilwaarderings- en de waarderings- en gerichte vrijstellingen in de artikelen 3.7, 3.8 en 8.4a URLB 2011. Hierna ga ik daar nader op in.

Het begrip 'werkplek' wordt beoordeeld vanuit de werknemer. Een werkplek van een werknemer is een plaats die deze gebruikt in verband met het verrichten van arbeid en waarvoor voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing is (zie artikel 1.2, eerste lid, onderdeel f, URLB 2011 en de uitzonderingen en uitbreidingen in de artikelen 3.7, tweede lid, en 8.4a, tweede lid, URLB 2011).

#### *3.6.1. Werkplek van een werknemer*

In de praktijk komt het vaak voor dat werknemers op verschillende plaatsen arbeid voor de werkgever



verrichten. Voor al die plaatsen kan voor de werkgever de Arbeidsomstandighedenwet van toepassing zijn (hierna: arbo-verantwoordelijkheid). Bezien vanuit de werkgever is voor al de plaatsen waarvoor hij arbo-verantwoordelijkheid draagt sprake van een werkplek. Dit brengt echter niet mee dat al die plaatsen ook steeds een werkplek zijn voor alle werknemers van de desbetreffende werkgever. Voor een werknemer is een dergelijke plaats alleen een werkplek als hij daar arbeid verricht. Een werkplek blijft overigens een werkplek zolang de relevante omstandigheden niet wijzigen. Wijzigingen van de relevante omstandigheden zijn bijvoorbeeld een overplaatsing, blijvende arbeidsongeschiktheid en het einde van de dienstbetrekking.

### *3.6.2. Auto en andere vervoermiddelen als werkplek*

Een auto of een ander vervoermiddel kan een werkplek zijn zolang een werknemer daarin arbeid verricht en als de werkgever arbo-verantwoordelijk is voor dat vervoermiddel. Bij bepaalde beroepen is die arbo-verantwoordelijkheid zonder meer aannemelijk. Dat betreft bijvoorbeeld beroepschauffeurs, machinisten, conducteurs en fietskoeriers. Bij andere beroepen kan de arbo-verantwoordelijkheid afhankelijk zijn van een opdracht van de werkgever om het vervoermiddel te gebruiken voor de arbeid van de werknemer. Een voorbeeld hiervan is als een werkgever afsprekt dat een werknemer zijn eigen auto gebruikt voor een dienstreis.

### *3.6.3. Parkeerplaats als werkplek*

Een parkeerplaats of garage op het bedrijfsterrein van een werkgever kan als algemene ruimte deel uitmaken van een werkplek indien deze (ook) toegankelijk is voor werknemers. Dit geldt eveneens voor parkeerplaatsen in de omgeving van de werkplek onder de voorwaarde dat de werkgever arbo-verantwoordelijk is voor die parkeerplaats. De waarde van een dergelijke parkeervoorziening is op nihil gesteld (zie artikel 3.7, eerste lid, onderdeel a, URLB 2011). Voor andere parkeerplaatsen en garages heeft de werkgever in het algemeen geen arbo-verantwoordelijkheid, ongeacht of de werknemer die locaties aandoet in het kader van zijn dienstbetrekking. In die gevallen is geen nihilwaardering van toepassing.

## **4. Terugbetaling van vergoedingen of het teruggeven van verstrekkingen**

### **4.1. Algemeen**

In de praktijk komt het voor dat een werknemer een vergoeding moet terugbetalen aan zijn werkgever, bijvoorbeeld omdat de bijbehorende kosten zich niet hebben voorgedaan. Het kan ook gaan om een teruggaaf van een verstrekking in het geval de werknemer de verstrekking niet of niet meer voor de dienstbetrekking gebruikt. Wat hierna is vermeld voor een terugbetaling van een vergoeding geldt dienovereenkomstig voor een teruggaaf van een verstrekking.

#### *Terugbetaling individueel belaste vergoeding*

Voor de vraag wat het karakter is van een terugbetaling is naar mijn oordeel het oorspronkelijke karakter van de vergoeding richtinggevend. Als de vergoeding in het verleden bij de werknemer belast werd, vormt de terugbetaling negatief loon voor de werknemer.

#### *Terugbetaling vrijgestelde vergoeding*

Betrof het een vrijgestelde vergoeding, dan is de terugbetaling geen negatief loon.

#### *Terugbetaling aangewezen vergoeding (al dan niet ten laste van de vrije ruimte)*

Voor de terugbetaling van een vergoeding die de werkgever heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel geldt het volgende. De terugbetaalde vergoeding vergroot op het moment waarop de werknemer deze terugbetaalt de vrije ruimte van de werkgever. Hierbij is niet van belang of de terugbetaalde vergoeding bij toekenning ten laste van de vrije ruimte kwam of dat hierover eindheffing werd betaald. Dit is naar mijn oordeel in overeenstemming met het kasstelsel en het globale en vereenvoudigende karakter van de werkkostenregeling.

### **4.2. Terugbetaling van studiekostenvergoedingen**

Ter illustratie ga ik hierna specifiek in op de terugbetaling van studiekostenvergoedingen.

Het komt regelmatig voor dat werknemers bij ontslag een vergoeding voor studiekosten moeten terugbetalen aan hun werkgever. Ook komt het voor dat een nieuwe werkgever de terug te betalen vergoeding van studiekosten direct of indirect voor zijn rekening neemt. Waar hierna gesproken wordt



over studiekosten, zijn dit uitgaven voor het volgen van een opleiding of studie als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel d, Wet LB.

**Schematische weergave van de verschillende situaties.**

	Casus	Gevolgen voor de werkgever
A	Werknemer doet uitgaven voor een studie en krijgt geen vergoeding van zijn werkgever	geen gevolgen
B	Werknemer doet uitgaven voor een studie en krijgt een vergoeding van zijn werkgever	gerichte vrijstelling
C	Werknemer betaalt vrijgestelde studiekostenvergoeding terug aan zijn werkgever	geen negatief loon
D	Een nieuwe werkgever kent een vergoeding toe in het jaar van terugbetaling van de studiekostenvergoeding aan de oude werkgever	gerichte vrijstelling
E	Een nieuwe werkgever kent een vergoeding toe na het jaar van terugbetaling van de studiekostenvergoeding aan de oude werkgever	geen gerichte vrijstelling
F	Een nieuwe werkgever betaalt de studiekostenvergoeding rechtstreeks terug aan de oude werkgever	buiten de loonheffing om

**Toelichting**

- Vergoeding van studiekosten door een werkgever**  
Dit is de gebruikelijke (begin)situatie. Een werkgever kent een studiekostenvergoeding toe in het jaar waarin de werknemer de uitgaven doet. De studiekostenvergoeding is gericht vrijgesteld. Zie casus B in het schema hiervoor.
- Terugbetaling van een studiekostenvergoeding door de werknemer**  
Als een werknemer een eerder onbelaste studiekostenvergoeding terugbetaalt is voor de werknemer geen sprake van negatief loon. Ook voor de werkgever zijn er geen gevolgen (zie onderdeel 4.1 van dit besluit). Zie casus C in het schema hiervoor.
- Vergoeding door een nieuwe werkgever binnen het kalenderjaar van terugbetaling**  
Aangezien de terugbetaling van de studiekostenvergoeding voor de werknemer meebrengt dat in zoverre sprake is van studiekosten van de werknemer (zie hiervoor onder 2), kan een nieuwe werkgever hiervoor een onbelaste studiekostenvergoeding geven. Het is dan een gericht vrijgestelde vergoeding. Hierbij geldt als voorwaarde dat hij de vergoeding betaalt of onvoorwaardelijk toezegt in het kalenderjaar waarin de werknemer terugbetaalt aan zijn oude werkgever. Zie casus D in het schema hiervoor.
- Vergoeding door een nieuwe werkgever buiten het kalenderjaar van terugbetaling**  
Als een nieuwe werkgever een vergoeding toekent na afloop van het jaar waarin de werknemer terugbetaalt aan zijn oude werkgever, is geen sprake van een onbelaste studiekostenvergoeding. In een later jaar is geen sprake van uitgaven van de werknemer en is – omdat geen sprake is van een onvoorwaardelijke toezegging in het jaar van terugbetaling – een onbelaste vergoeding in zoverre niet mogelijk. Zie casus E in het schema hiervoor.

In de praktijk hoeft de situatie onder 3 en 4 overigens niet via de werknemer te verlopen. Als een nieuwe werkgever de terugbetalingsverplichting van de werknemer overneemt en rechtstreeks aan de oude werkgever betaalt, heeft deze betaling geen gevolgen voor de loonheffingen. Zie casus F in het schema hiervoor.

## 5. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, inzake Loonheffingen. Loon, vrijgesteld loon en vergoedingen en verstrekkingen.

## 6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na publicatie in de Staatscourant.

*Den Haag, 21 juni 2022*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*