Ministerie van Financiën

> Retouradres POSTBUS 20201 2500 EE 'S-GRAVENHAGE

Cao partijen, Cao Provincies, Cao Waterschappen, Cao Gemeenten en Cao SGO
t.a.v Ton Heerts, voorzitter CvA en WSGO

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Korte Voorhout 7
2511 CW 'S-GRAVENHAGE
POSTBUS 20201
2500 EE 'S-GRAVENHAGE

Contactpersoon

Persoonsgegevens

Ons kenmerk
2024-0000502773

Uw kenmerk
TAZ/u202400251

Datum 21 oktober 2024
Betreft WKR decentrale overheden

Geachte heer Heerts,

Allereerst bedank ik u voor uw brief namens de CAO partijen van de CAO Provincies, CAO Waterschappen, CAO Gemeenten en CAO SGO, Interprovinciaal overleg (IPO), Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG), Vereniging werken voor waterschappen, Werkgeversvereniging Samenwerkende Gemeentelijke Organisaties, AVV, CMHF/PDO, FNV Overheid en CNV Overheid aan de staatssecretaris van Financiën en de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) van 15 mei 2024 inzake de werkkostenregeling (hierna: WKR) met betrekking tot de decentrale overheden. Ik heb uw brief met belangstelling gelezen. Naar aanleiding van deze brief heeft er op 18 juni 2024 een toelichtend gesprek plaatsgevonden tussen vertegenwoordigers van de VNG, FNV en CNV en medewerkers van het ministerie van Financiën. In dit gesprek is gezocht naar mogelijke oplossingen voor de in de brief uiteengezette problematiek.

Samenvatting van uw verzoek
In het Rechtspositiebesluit decentrale politieke ambtsdragers zijn de vergoedingen vastgelegd en is ook voorgeschreven dat publieke werkgevers deze vergoedingen voor politieke ambtsdragers onderbrengen in de vrije ruimte van de WKR. In veel provincies, gemeenten en waterschappen is het bedrag van deze vergoedingen zodanig dat het beeld ontstaat dat hierdoor veel van de beschikbare vrije ruimte wordt opgesoupeerd, waardoor er minder vrije ruimte zou resteren voor de overige werknemers. Al bij de start van de werkkostenregeling (2011) is er bewust voor gekozen om deze vergoedingen verplicht onder de eindheffing te brengen zodat bruteren en daarmee hogere lasten voor decentrale overheden niet langer nodig waren. In het gesprek is erkend dat dit voordeel nog steeds geldt. U bent van mening dat het lastiger is voor de decentrale overheden om zich te onderscheiden op de arbeidsmarkt. Dit vanwege de naar uw mening beperktere vrije ruimte voor publieke werkgevers ten opzichte van private werkgevers. Het kunnen onderscheiden is van groot belang, gezien de huidige krapte op de arbeidsmarkt. U verzoekt daarom de WKR aan te passen, zodat een gelijker speelveld ontstaat met werkgevers in de private sector.

Hierna wil ik op de verschillende onderwerpen ingaan. Allereerst op de WKR, dan op historie van het Rechtspositiebesluit in relatie tot de WKR, vervolgens op de bepalingen in het Rechtspositiebesluit en daarna op de verschillende oplossingsrichtingen die tijdens het gesprek van 18 juni zijn besproken:
- introductie van een gerichte vrijstelling,

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Datum
2 juli 2024

Ons kenmerk
2024-0000502773

Algemene voorwaarden indien van toepassing

- een kostenonderzoek,
- bonnetjes inleveren,
- geen opting-in voor volksvertegenwoordigers,
- scheiding van vrije ruimtes en
- 80%-eindheffing.

Op voorhand concludeer ik dat ik niet bereid ben om de wetgeving aan te passen voor deze specifieke groep. Wel zie ik verschillende mogelijkheden voor decentrale overheden om de WKR en met name het gebruik van de vrije ruimte beter toe te passen.

Werkkostenregeling
De WKR is het systeem in de loonbelasting dat er kort gezegd voor zorgt dat werkgevers zakelijke kosten en voorzieningen onbelast aan hun werknemers kunnen vergoeden en verstrekken. Er bestaat een aantal gerichte vrijstellingen, bijvoorbeeld voor reizen, verblijf, verhuizen, studie, ICT-middelen en outplacement. Vergoedingen en verstrekkingen waarvoor een gerichte vrijstelling geldt, zijn onbelast. Daarnaast is er een vrije ruimte[1]. De vrije ruimte biedt de werkgever de mogelijkheid om zelf te bepalen wat hij onbelast aan zijn werknemers wil vergoeden of verstrekken. De vrije ruimte bedraagt een percentage van de totale loonsom van de werkgever. Als de vrije ruimte gevuld is, dan is de werkgever over het meerdere een eindheffing van 80% verschuldigd.

Historie
Voor de invoering van de WKR gold ook regelgeving voor het onbelast kunnen verstrekken van onbelaste vaste kostenvergoedingen. Deze konden slechts belastingvrij worden verstrekt voor zover deze naar aard en omvang waren gespecificeerd en daar eventueel op verzoek ook een steekproefsgewijs onderzoek naar de werkelijke kosten aan ten grondslag lag. Aan een groep werknemers kon, zonder dat een kostenonderzoek per persoon nodig was, alleen eenzelfde vaste kostenvergoeding belastingvrij worden verstrekt als die groep homogeen is in die zin dat er sprake is van een uniform kostenpatroon. IPO en VNG hebben in 2001 een onderzoek laten doen naar het kostenpatroon van politieke ambtsdragers. De conclusie was destijds dat politieke ambtsdragers niet als homogene groep konden worden aangemerkt. Omdat de vaste onkostenvergoeding als gevolg van de uitkomst van dit kostenonderzoek voortaan zou worden belast, is deze vervolgens gebruteerd.[2]

In 2011 heeft het ministerie van Financiën het ministerie van BZK gewezen op de grote besparingsmogelijkheden van de WKR ten opzichte van het bestaande systeem van het bruteren van onkostenvergoedingen. Vervolgens zijn al in de overgangstermijn van de WKR (2011) in de rechtspositiebesluiten van alle politieke ambtsdragers (bewindspersonen, Kamerleden, Hoge Colleges van Staat, decentrale bestuurders en volksvertegenwoordigers) alle bruteringsbepalingen omgezet in eindheffingsbepalingen en zijn ook gerichte vrijstellingen aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Dit, met steun van IPO, VNG en Unie van Waterschappen.

---

[1] 1,92% van de totale loonsom van de werkgever tot € 400.000 en daarboven 1,18%.
[2] Stb. 2001, nr. 367.

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Datum
2 juli 2024

Ons kenmerk
2024-0000502773

Algemene voorwaarden indien van toepassing

Rechtspositiebesluit
In het Rechtspositiebesluit decentrale politieke ambtsdragers is voor provincies, gemeenten en waterschappen vastgelegd welke vergoedingen en onkosten-vergoedingen politieke ambtsdragers ontvangen. Voor een (groot) deel van deze vergoedingen is een gerichte vrijstelling van toepassing, omdat het vergoedingen betreft voor zakelijke kosten. Wat betreft de vaste algemene onkostenvergoeding is er in 2011 door BZK, vanwege het ongewijzigde doel van de vergoeding en de uitkomst van het hiervoor genoemde onderzoek uit 2001, in samenspraak met de decentrale overheden, voor gekozen deze vergoedingen niet langer te bruteren, maar deze vergoedingen onder te brengen in de werkkostenregeling. Zonder een nieuw kostenonderzoek betekent dit dat de vergoedingen worden ondergebracht in de vrije ruimte.

Tijdens het overleg van 18 juni jl. is door de partijen van de decentrale overheden naar voren gebracht dat een groot deel van de vrije ruimtes van decentrale overheden wordt gebruikt door politieke ambtsdragers. Het percentage van dit beslag verschilt per publieke werkgever. Er zijn in het gesprek voorbeelden genoemd van gemeenten waarbij de vergoedingen van deze ambtsdragers 6% van het totaal aan vrije ruimte gebruikten, maar ook van bijna 25%. Nadere gedetailleerde gegevens zijn niet beschikbaar gesteld. Het was de aanwezigen ook onbekend waar dat beslag op ziet. Evenmin was duidelijk of decentrale overheden voldoende bekend zijn met de gerichte vrijstellingen en of wellicht ten onrechte gericht vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen en nihilwaarderingen ten laste van de vrije ruimte worden gebracht.[3] In het gesprek bleef ook onduidelijk in hoeverre de vrije ruimte van publieke werkgevers nu bovenmatig wordt benut door de top van de organisatie in vergelijking met die van het bedrijfsleven en de semipublieke sector.

Oplossingsrichtingen
Hoewel het dus niet duidelijk is hoe elke decentrale overheid omgaat met de vergoedingen en verstrekkingen voor politieke ambtsdragers in de WKR, heb ik al wel wat oplossingsrichtingen laten uitwerken.

<u>Gerichte vrijstelling voor politieke ambtsdragers van decentrale overheden</u>
De vertegenwoordigers vanuit de partijen van de decentrale overheden opperden in het gesprek om een gerichte vrijstelling voor politieke ambtsdragers te introduceren. Ik ben hier geen voorstander van. In de eerste plaats omdat voor veel vergoedingen die als eindheffingsbestanddeel zijn aangemerkt al een gerichte vrijstelling van toepassing is. Politieke ambtsdragers ontvangen daarnaast een algemene vaste periodieke onkostenvergoeding voor kosten op het grensvlak van privé en zakelijk. In 2001 is geconstateerd dat de toepassing van deze onkostenvergoeding destijds geen homogeen karakter had. Het kan zijn dat voor bepaalde uitgaven die uit de algemene onkostenvergoeding worden gedaan een gerichte vrijstelling kan gelden of dat het zogenaamde intermediaire kosten

[3] Het 'aanwijzen als eindheffingsbestanddeel' betekent namelijk niet dat de vergoeding of verstrekking ten laste van de vrije ruimte moet worden gebracht. Ook als een gerichte vrijstelling van toepassing is, dient een vergoeding of verstrekking te zijn 'aangewezen als eindheffingsbestanddeel'.

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Datum
2 juli 2024

Ons kenmerk
2024-0000502773

Algemene voorwaarden indien van toepassing

betreft. Dit geldt voor de kosten die zakelijk zijn. Voor de kosten die privé zijn, geldt dit over het algemeen niet. Deze kosten dan toch vrijstellen past niet binnen de systematiek van de WKR. Voor dergelijke kosten een vrijstelling introduceren alleen voor politieke ambtsdragers zou een bevoordeling zijn ten opzichte van andere werkgevers. Hiertoe zie ik geen reden. Private werkgevers worden geacht een kostenonderzoek te doen als zij een vaste onkostenvergoeding gericht vrijgesteld willen uitkeren. Er is geen reden om publieke werkgevers vrij te stellen van dit onderzoek vanwege het feit dat het publieke werkgevers zijn.

Mocht de door partijen van de decentrale overheden beoogde gericht vrijgestelde vergoeding niet zien op kosten die nu al gericht zijn vrijgesteld, dan dient onderbouwd te worden waarom deze kosten dan voor politieke ambtsdragers wel onbelast moeten zijn en voor werknemers niet. Natuurlijk zijn politieke ambtsdragers van groot belang voor Nederland. Dat is op zichzelf echter niet voldoende reden voor het onbelast uitkeren van draagkracht verhogend inkomen.

Regelmatig krijgt het ministerie van Financiën het verzoek om bepaalde vergoedingen buiten de belastingheffing te houden. Uiteraard behandelen we elk verzoek, snappen wij vaak waar de vraag vandaan komt en hebben we hier vaak begrip voor. Echter, het buiten de heffing houden van betalingen die tot het inkomen behoren en waaraan de ontvanger draagkracht ontleent, heeft negatieve gevolgen voor de maatschappij. Ik wil uw verzoek hiermee niet gelijkstellen met alle andere verzoeken die het ministerie van Financiën krijgt, maar een feit is dat als er één uitzondering wordt gemaakt er vaak meerdere volgen. Dit wil ik voorkomen. Ons belastingstelsel is al ingewikkeld genoeg. Een gerichte vrijstelling introduceren voor een specifieke groep waar bovendien geen zakelijke kosten aan ten grondslag liggen, heeft precedentwerking en hier dient zeer terughoudend mee te worden omgegaan. Terughoudendheid is des te meer van belang voor de groep politieke ambtsdragers. Een aparte gerichte vrijstelling voor deze groep is moeilijk uitlegbaar naar de burger.

<u>Kostenonderzoek</u>
Zoals hierboven al genoemd, is het goed mogelijk dat een groot deel van de vrije ruimte wordt gebruikt door de algemene onkostenvergoeding. In 2011, bij de invoering van de WKR, werd een voordeel gezien door de vrije ruimte te gebruiken om de onkostenvergoeding erin onder te brengen. Een eventuele eindheffing werd voor lief genomen, omdat het voordeel zeer aanzienlijk was ten opzichte van bruteren. Alle werkgevers, en dus ook provincies, gemeenten en waterschappen, kunnen ervoor kiezen om zelf een kostenonderzoek uit te voeren. Hierover kunnen zij al dan niet in overleg treden met de inspecteur. Hierbij dient in ogenschouw te worden genomen dat BZK van mening is dat dergelijke onderzoeken niet raadzaam zijn.[4]

<u>Bonnetjes inleveren</u>
Zoals hierboven al gemeld, is het mogelijk dat de gehele onkostenvergoeding ten laste van de vrije ruimte wordt gebracht, terwijl voor (een deel van) de kosten

[4] Zie paragraaf 20b van de Circulaire Specifieke aandachtspunten Rechtspositiebesluit decentrale politieke ambtsdragers voor gemeenten, d.d. 10 december 2019, kenmerk 2019-0000652446.

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Datum
2 juli 2024

Ons kenmerk
2024-0000502773

Algemene voorwaarden indien van toepassing

een gerichte vrijstelling geldt, dan wel sprake is van intermediaire kosten. Als van dergelijke kosten bonnetjes/facturen/bewijs worden ingeleverd bij de inhoudingsplichtige, dan kunnen deze kosten in mindering worden gebracht op het bedrag dat ten laste van de vrije ruimte wordt gebracht. Dit geldt voor zowel de politieke ambtsdragers als voor werknemers die een onkostenvergoeding krijgen. Het is een extra administratieve last, voor zowel de ambtsdragers en de werknemers als de inhoudingsplichtige, maar wel een mogelijkheid om meer vrije ruimte beschikbaar te krijgen. Daarbij moet wel worden aangetekend dat dit een intern-administratieve handeling is en geen declaratie. De ambtsdrager ontvangt zelf de vaste onkostenvergoeding, maar werkt via deze bonnetjes/facturen mee aan het verkleinen van de last op de vrije ruimte. Bij het inleveren van dergelijke bonnetjes/facturen bestaat het risico dat deze toch door de medewerkers van de financiële administratie worden opgevat als declaraties met het risico dat kosten dubbel worden vergoed.

Geen opting-in

Niet alle politieke ambtsdragers zijn in dienstbetrekking bij decentrale overheden. Als sprake is van de volgende drie elementen, is sprake van een 'echte' dienstbetrekking: loon, arbeid en gezag. Burgemeesters en wethouders hebben een echte dienstbetrekking. Het element gezag ontbreekt echter bij andere politieke ambtsdragers, zoals voorzitters, dagelijks bestuursleden van waterschappen, raads-, staten- en algemeen bestuursleden. Om de belastingheffing te vereenvoudigen, biedt de wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) de mogelijkheid tot zogenaamde 'opting-in'. Hierdoor wordt de belaste vergoeding die de ambtsdragers ontvangen vooraf in de loonheffing betrokken. Dit betekent in feite een service voor volksvertegenwoordigers omdat een voorheffing plaatsvindt over het genoten inkomen, zodat zij achteraf niet of minder belasting verschuldigd zijn over hun arbeidsinkomen via hun aangifte inkomstenbelasting. De volksvertegenwoordiger en de inhoudingsplichtige (provincie, gemeente of waterschap) dienen gezamenlijk te verzoeken om opting-in. In dat geval is er voor de volksvertegenwoordiger toegang tot de wet LB 1964 en kan de vrije ruimte dus voor hun vergoedingen worden gebruikt. Als provincies, gemeenten en waterschappen niet meewerken aan opting-in, kunnen volksvertegenwoordigers geen gebruik maken van de vrije ruimte. Overigens begrijp ik dat de overgrote meerderheid van de volksvertegenwoordigers gebruikmaakt van deze optie.

Scheiding van vrije ruimte

Volgens de partijen van de decentrale overheden ligt het pijnpunt voor de krappere vrije ruimtes voor publieke werkgevers bij de politieke ambtsdragers. Ik wil voorop stellen dat de berekening van de vrije ruimte is gebaseerd op de totale loonsom van de werkgever; dus die van werknemers en politieke ambtsdragers samen. Hoewel in het rechtspositiebesluit veel voorzieningen voor de ambtsdragers als eindheffingsbestanddeel zijn aangewezen, wil dat niet zeggen dat het grootste gedeelte van de vrije ruimte wordt gebruikt door de ambtsdragers en dat hierdoor weinig ruimte meer resteert voor de werknemers. Voor het bepalen van het bedrag aan verschuldigde eindheffing is van belang welk totaalbedrag aan vergoedingen en verstrekkingen voor werknemers en politieke ambtsdragers gezamenlijk resteert boven de vrije ruimte.

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Datum
2 juli 2024

Ons kenmerk
2024-0000502773

Algemene voorwaarden indien van toepassing

Het is mogelijk om op administratief niveau de loonsom van de politieke ambtsdragers te scheiden van de loonsom van de werknemers.[5] Op die manier zou dan de vrije ruimte administratief beschikbaar kunnen worden gesteld voor de werknemers, zoals die ook beschikbaar is voor private werkgevers. Mochten de werknemers aan het eind van het jaar toch vrije ruimte over hebben, dan wordt deze vrije ruimte alsnog gebruikt voor de politieke ambtsdragers. Mocht dat niet het geval zijn dan wordt het bedrag aan voorzieningen voor de ambtsdragers belast tegen 80%; nog steeds minder dan ingeval van brutering. Hiermee wordt de vrije ruimte dus als het ware gereserveerd voor de werknemers. Een dergelijke administratie is zeer goed uitlegbaar naar burgers en besturen en bovendien in lijn met de bedoeling van de WKR.

<u>80%-eindheffing</u>
Tot slot willen wij benadrukken dat het geen straf of boete is als de vrije ruimte wordt overschreden en als over de overschrijding de 80%-eindheffing wordt afgedragen. Werkgevers voelen zich vaak erg gebonden aan de beschikbare vrije ruimte. Een eventuele eindheffing vanwege het overschrijden hiervan wordt als een strafheffing ervaren. Dit is onterecht. De eindheffing – let op: na volledig vullen van de vrije ruimte - is gelijk aan een reguliere inkomensheffing van 44,44%[6] en bovendien zijn er geen premies werknemersverzekeringen over het aangewezen eindheffingsloon verschuldigd. Daarnaast valt de 80%-eindheffing over het deel van de vergoedingen dat de vrije ruimte overschrijdt, veelal lager uit dan het bruteren van de volledige kostenvergoeding (wat tot 2011 de praktijk was). Dit is, zoals hierboven aangegeven, ook erkend in het gesprek van 18 juni jl. Hoewel het feit dat een eindheffing verschuldigd is, wellicht lastiger uitlegbaar lijkt bij de verantwoording van de decentrale overheidsfinanciën, zou de bovenstaande uitleg én de benoemde huidige krapte op de arbeidsmarkt een goede onderbouwing kunnen zijn van het overschrijden van de vrije ruimte.

Afsluitend
U verzoekt de WKR aan te passen voor publieke werkgevers, vanwege de naar uw mening kleinere beschikbare vrije ruimte, omdat decentrale overheden vergoedingen van politieke ambtsdragers onderbrengen in de vrije ruimte voor werknemers. Daartoe ben ik niet bereid.

Noch in uw brief noch in het gesprek van 18 juni jl. is een zodanige onderbouwing van uw stelling gegeven dat ik daarin aanleiding zie om de WKR zodanig aan te passen dat de decentrale overheden op een andere manier worden behandeld dan werkgevers in de private of semipublieke sectoren. Ook andere sectoren zoals de zorg, het onderwijs en de kinderopvang hebben te maken met krapte. Ik zie geen reden om decentrale overheden te bevoordelen ten opzichte van deze en andere werkgevers.

---

[5] Voor de loonaangifte geldt deze administratieve scheiding niet en is sprake van één vrije ruimte en één bedrag aan eventuele eindheffing.
[6] Bij een overschrijding van de vrije ruimte met € 100, is over die overschrijding € 80 eindheffing verschuldigd (€ 100 * 80%). Totale kosten werkgever: € 180 (€ 100 + € 80). € 80 belasting over € 100 vergoeding is gelijk aan een reguliere heffing van 44,44% ((1 -/- (€ 100 / € 180)) * 100% = 44,44%.). Als deze € 100 gebruteerd moet worden tegen het IB-tarief van 49,5%, dan is een bruto vergoeding van € 198 nodig om tot een nettobedrag van € 100 te komen (€ 198 -/- (198 * 49,5%).

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Directe Belastingen & Toeslagen
Afdeling Arbeid en Vermogen

Datum
2 juli 2024

Ons kenmerk
2024-0000502773

Algemene voorwaarden indien van toepassing

Ik adviseer u binnen de betreffende decentrale overheden opnieuw het gesprek aan te gaan over het gebruik van de vrije ruimte. Ik heb geprobeerd u voor dat gesprek bouwstenen aan te reiken door middel van de hierboven besproken oplossingsrichtingen.

Ik vertrouw erop u hiermee te hebben geïnformeerd. Overigens is de Belastingdienst bereid om het kennisniveau van decentrale overheden op dit onderwerp te verhogen door bijvoorbeeld een bijdrage te leveren tijdens informatiebijeenkomsten van de VNG, IPO of Unie van Waterschappen.

Hoogachtend,

Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Drs. Folkert L. Idsinga