

BELONING & BELASTING



Praktijkgericht vakblad over loonbelasting en sociale verzekeringen

**Beloning & Belasting is een uitgave van
Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement
Uitgeverij BV**

Conradstraat 38
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers,
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies
en Educatie

Redactieraad

Mr. A. Brons,
Senior Manager People Advisory Services, EY

Mw. mr. J.W.H. Nietveld,
Nietveld Loonheffingen te Den Helder

Mw. mr. E. van Schie
Titel 10

Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Beloning & Belasting verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 0925-4544

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2024

Peter Karman¹ en Audrey Moÿ

De kennisgroepstandpunten en loonheffingen. Iets nieuws onder de zon?

2024-0032

Sinds 30 maart 2023 publiceert de Belastingdienst standpunten van de verschillende kennisgroepen op een speciaal hiervoor ingerichte website. Een ontwikkeling die een significante stap markeert in de richting van grotere fiscale transparantie in de uitvoeringspraktijk. In dit artikel gaan we nader in op de achtergrond en waarde van deze standpunten en zullen we een aantal opvallende standpunten nader bespreken.

Kennisgroepen

Inspecteurs van de Belastingdienst buigen zich dagelijks over complexe vraagstukken bij de uitleg en toepassing van fiscale wet- en regelgeving. Voor de meer ingewikkelde vraagstukken bestaan er al sinds jaar en dag verschillende kennisgroepen binnen de Belastingdienst. Nieuwe fiscale rechtsvragen die dwingen tot een standpuntbepaling door een inspecteur worden normaal gesproken eerst aan de relevante kennisgroep voorgelegd door de inspecteur. De inspecteur zal zich vervolgens in de meeste gevallen houden aan een standpunt van de kennisgroep. Naast de bundeling van fiscale kennis op specifieke terreinen, is de achterliggende gedachte van de kennisgroepen nadrukkelijk ook het bewaken van de eenheid in beleid en uitvoering bij de uitleg en toepassing van fiscale wetgeving.

In het verleden werden kennisgroepstandpunten in de meeste gevallen niet openbaar gemaakt. Vaak ging het om communicatie/afstemming tussen de inspecteur en de kennisgroep, waarbij een belastingplichtige ook niet altijd kennis kon nemen van de overwegingen van de kennisgroep en was het niet eens zeker of een kennisgroep was geraadpleegd door de inspecteur.

Per 1 mei 2022 geldt de Wet open overheid (Woo). Deze opvolger van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) maakt het mogelijk om informatie over het beleid van een overheidshandelen openbaar te maken. Op basis van de Woo dienen bestuursorganen ook actief bepaalde categorieën informatie openbaar te maken, tenzij het om persoonlijke beleidsopvattingen gaat.³ Op 12 juli 2022⁴ heeft de rechtbank Rotterdam zich uitgesproken over het openbaar maken van kennisgroepstandpunten (via een ingediend Wob-verzoek). De

rechtbank oordeelt dat de staatssecretaris ten onrechte meent dat de kennisgroepstandpunten persoonlijke beleidsopvattingen voor intern beraad zijn, en bekendmaking niet zomaar kan worden geweigerd. Deze uitspraak zorgde voor onrust en de nodige Kamervragen. De Staatssecretaris van Financiën heeft daarop alsnog per brief besloten om kennisgroepstandpunten voortaan te publiceren.⁵ Op 30 maart 2023, één dag voor de zelf gestelde deadline, zijn de eerste kennisgroepstandpunten gepubliceerd op de speciaal ingerichte website.

Sindsdien worden ook geregeld nieuwe standpunten gepubliceerd. Vanuit het perspectief van een transparante overheid valt deze ontwikkeling zeer aan te moedigen! Als de Belastingdienst over bepaalde meer complexe vraagstukken een mening heeft (en/of een specifieke vraag geregeld krijgt), is het voor de praktijk en voor de Belastingdienst zelf ook efficiënt als die mening online al te raadplegen is.

Ondanks de verbeterde transparantie zijn er ook wel de nodige aandachtspunten.

De waarde van de kennisgroepstandpunten

De kennisgroepstandpunten zijn op te vatten als interpretaties en aanwijzingen van de Belastingdienst hoe bepaalde fiscale wetgeving in de praktijk – in specifieke situaties – naar hun mening uitgevoerd moet worden. Daarmee bieden de standpunten een zekere mate van voorspelbaarheid en consistentie in de belastingheffing, maar hebben ze niet dezelfde rechtskracht (-bescherming) als daadwerkelijke wetgeving of formele beleidsbesluiten. Veel standpunten zijn uitgebreid toegelicht en onderbouwd en mede daardoor kan naar onze mening een direct beroep worden gedaan op het vertrouwensbeginsel. Dat betekent dat in een situatie die verge-

lijikbaar is met die is beschreven in het kennisgroepstandpunt, een belastingplichtige erop mag vertrouwen dat de inspecteur zal handelen in lijn met dat gepubliceerde kennisgroepstandpunt. Dit zou ook in rechte afdwingbaar moeten zijn.⁶ De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld ook in BNB 2020/120 en BNB 2022/10 nog aangegeven dat belastingplichtigen mogen vertrouwen op uitspraken van de Belastingdienst, zelfs als deze later onjuist blijken te zijn. We verwachten de komende jaren de nodige ontwikkelingen in jurisprudentie over de rechtskracht van de kennisgroepstandpunten (bijvoorbeeld wanneer een standpunt achterhaald blijkt door jurisprudentie of nieuwe wetgeving).

Toepasselijkheid van het vertrouwensbeginsel betekent echter niet dat een belastingplichtige aan deze standpunten gebonden is. Als een belastingplichtige meent dat de interpretatie van de kennisgroep niet juist is, of meent dat zijn/haar situatie niet helemaal past op die van een bepaald standpunt, dan is de belastingplichtige niet gehouden om te handelen conform het gepubliceerde standpunt. Al is het natuurlijk wel zo dat een belastingplichtige al vooraf kan weten dat een inspecteur die andersluidende mening niet op voorhand zal gaan delen, zeker binnen bijvoorbeeld Horizontaal Toezicht kan dit voor complicaties zorgen.

We verwachten wel dat publicatie van de kennisgroepstandpunten in de praktijk tot op zekere hoogte het effect zullen hebben dat belastingplichtigen ze gaan volgen als "waarheid" of "werkelijkheid". We zien dat in de praktijk ook met standpunten die in het Handboek Loonheffingen zijn opgenomen, die vaktechnisch soms betwistbaar zijn, maar in de uitvoeringspraktijk veelal zonder tegengas zo worden uitgevoerd.

In het vervolg van dit artikel zullen wij ingaan op de belangrijkste standpunten voor de loonheffingenpraktijk.

Opvallende standpunten voor de loonheffingen

Voor de loonheffingen zijn er inmiddels meer dan 80 standpunten gepubliceerd. Deze omvang laat het niet toe om alle standpunten in dit artikel aan de orde te laten komen, waardoor we ons daarom richten op een aantal opvallende standpunten.

Persoonlijk pensioenadvies⁷

Bij dit kennisgroepstandpunt gaat het om (de vergoeding van) de kosten van persoonlijk pensioenadvies. Per 1 juli 2023 is de Wet toekomst pensioenen in werking getreden. In veel gevallen zal de overgang naar dit nieuwe pensioenstelsel gepaard gaan met ingrijpende wijzigingen van de pensioenregeling. Het is dan ook te verwachten dat in de periode 2023-2027 veel werkgevers en werknemers behoefte hebben aan extra

toelichting en begeleiding bij de keuzes die werknemers daarbij moeten maken. Dat dit voorzien is, blijkt wel uit de Pensioenwet die pensioenuitvoerders verplicht om werknemers (deelnemers) te begeleiden bij het maken van keuzes binnen de pensioenovereenkomst (verplichte keuzebegeleiding). Het is niet ondenkbaar dat – mede op initiatief en voor rekening van de werkgever – deze begeleiding verder gaat dan alleen de keuzebegeleiding en bijvoorbeeld ook meer algemeen en soms ook persoonlijk pensioenadvies zal omvatten.

De Kennisgroep is van mening dat de wettelijke verplichting van de keuzebegeleiding van de pensioenuitvoerder niet verder gaat dan de pensioenregeling zelf en de wet- en regelgeving omtrent pensioen. Dat betekent dat elke vorm van begeleiding en advisering die iets verder gaat dan deze nauwe keuzebegeleiding al snel als loon zou moeten worden aangemerkt (eventueel aan te wijzen in de vrije ruimte van de WKR). We verwachten dat dit onderscheid in de praktijk lastig aan te brengen is, zeker in situaties waarin de vragen van werknemers over de wijzigingen aan de pensioenregeling toch al snel de persoonlijke situatie zullen raken. Het staat wat ons betreft ook op gespannen voet met de verplichting die een goed werkgever zal voelen om zijn werknemers toch wat breder te informeren over deze ingrijpende pensioenwijzigingen.

De achterliggende oorzaak van deze nauwe interpretatie door de Kennisgroep volgt al snel uit de toelichting op dit standpunt. De Kennisgroep merkt nadrukkelijk op dat: *"De wettelijke definitie van het loonbegrip bij de invoering van de werkkostenregeling (hierna: WKR) per 1 januari 2011 is 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 (beroepskosten) als andere vergoedingen en verstrekkingen, die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren tot het belast loon gaan behoren."* Hier zien we heel duidelijk het in de literatuur al vaker bekritiseerde standpunt van de Belastingdienst terugkomen dat ook vergoedingen en verstrekkingen die naar maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren, toch als belast loon worden aangemerkt. De werkgever moet dan maar geluk hebben en nog wat vrije ruimte over hebben, anders leidt goedgebedoeld pensioenadvies voor zijn werknemers, ook als dit niet direct heel persoonlijke advisering is, tot 80% hogere kosten voor de werkgever.

Kosten voor het aanvragen van A1-verklaringen⁸

Werknemers die in (een) andere EU-lidsta(a)t(e)n werken dan waar ze wonen, kunnen een A1-verklaring krijgen. Deze A1-verklaring bepaalt van welke lidstaat

de socialezekerheidswetgeving op deze werknemer van toepassing zal zijn (blijven). Er zijn hierbij twee hoofdsituaties: 1. een werknemer wordt uitgezonden van lidstaat A naar lidstaat B (detachering) of 2. een werknemer werkt in meerdere lidstaten tegelijkertijd (*multistate*).

Het aanvragen van een dergelijke verklaring gebeurt meestal door de werkgever (via een online portal) en vaak wordt hiervoor een externe adviseur ingeschakeld, waardoor ook kosten kunnen ontstaan voor het aanvragen van de A1-verklaring. Overigens stelt de Europese Verordening inzake sociale zekerheid (Verordening 883/2004) het aanvragen van deze A1-verklaring verplicht. Bij het indienen van het A1-verzoek worden vragen gesteld die ertoe leiden dat bij de aanvraag voor de SVB duidelijk wordt of sprake is van detachering of van een *multistate*-situatie. Het is dan ook in de meeste gevallen de werkgever die het initiatief en uitvoering van de A1-aanvraag (voor beide situaties) zal nemen.

Volgens de Kennisgroep vormen de kosten voor het aanvragen van een A1-verklaring in een situatie van detachering geen loon, maar als sprake is van het werken in twee (of meer) landen, dan is wel sprake van loon. Het verschil in behandeling wordt onderbouwd door erop te wijzen dat de Europese Verordening aangeeft dat in een situatie van detachering de verplichting tot het aanvragen van een A1-verklaring bij de werkgever rust en bij een situatie van het werken in twee lidstaten bij de werknemer zelf. Hierdoor is volgens de Kennisgroep sprake van loon als de werkgever het voldoen aan deze persoonlijke verplichting van de werknemer overneemt (tegen de waarde in het economisch verkeer of als een derde dit verzorgt, de factuurwaarde).

Dit onderscheid – het voldoen aan de persoonlijke verplichting van de werknemer – als hoofdargument voor de vraag of sprake is van loon gaat voorbij aan de achterliggende vraag waarom de A1-verklaring aangevraagd wordt. De A1-verklaring bevestigt in welk land de werknemer sociaal verzekerd is en in welke land de werkgever eventuele verplichtingen tot het betalen van sociale premies heeft. Het hebben van de A1-verklaring is dus ook voor het bepalen van de verplichtingen van de werkgever van groot belang. Als werknemer A wordt uitgezonden door zijn werkgever van Nederland naar Frankrijk, dan is het aanvragen van de A1-verklaring geen loon. Wordt werknemer B door dezelfde werkgever gevraagd om zowel voor Nederland als voor Frankrijk werkzaamheden te verrichten (en er dus niet direct sprake is van uitzending), dan is er ineens wel sprake van loon, terwijl in beide situaties de werkgever de werknemer verzoekt om in een andere lidstaat werkzaamheden te gaan verrichten.

De Kennisgroep geeft aan dat wel een gerichte vrijstelling (extraterritoriale kosten) kan worden ingeroepen voor deze A1-verklaring, waarmee extra belastingheffing kan worden vermeden. Toch is dit ook weer een voorbeeld van een hele ruime opvatting van wat loon is binnen de Kennisgroep.

Medische keuring chauffeurskaart?

Een bestuurder van een auto waarmee taxivervoer wordt verricht, moet in het bezig zijn van een chauffeurskaart. Dat is een boordcomputerkaart met de identiteit en andere gegevens van de chauffeur. De chauffeur is de enige die de kaart kan aanvragen en hij moet hierbij de nodige gegevens overhandigen, waaronder een Geneeskundige Verklaring Taxi (GVT). De Taxi-CAO voorziet in een vergoeding van de kosten voor een GVT.

Volgens de Kennisgroep is het vergoeden van de kosten voor het krijgen van een GVT belast loon, maar mag de werkgever het wel aanwijzen als werkkosten en ten laste van de vrije ruimte brengen. De achterliggende redenering is dat volgens de Kennisgroep de bestuurder zelf de GVT moet aanvragen en regelen en dat het dus ook zijn kosten zijn. De werknemer schiet geen kosten voor de werkgever voor.

Nog opmerkelijker is dat volgens de Kennisgroep de vrijstelling voor arbovoorzieningen niet van toepassing is (anders zou het een gerichte vrijstelling zijn geweest). Hoewel aan drie van de vier vereisten voor vrijgestelde arbovoorzieningen wordt voldaan, is het toch niet voldoende, want volgens de Kennisgroep is geen sprake van een verplichte arbovoorziening. Om van een verplichte arbovoorziening te spreken moet het gaan om een voorziening ter bestrijding of voorkoming van veiligheids- of gezondheidsrisico's, uitgaande van de stand van de wetenschap, moet het professionele dienstverlening zijn en moet het redelijkerwijs gevergd kunnen worden van de werkgever. De GVT lijkt toch wel binnen dit bereik te vallen, er wordt zelfs nog opgemerkt dat op grond van artikel 18 Arbowet werkgevers de plicht hebben om werknemers periodiek in de gelegenheid te stellen een onderzoek te ondergaan om risico's voor de arbeid en gezondheid zo veel mogelijk te voorkomen of beperken (PAGO genoemd). De vergelijking met de GVT ligt nu toch wel echt op de loer, maar toch besluit de Kennisgroep dat: "*de taxipaskeuring echter niet direct samenhangt met de verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbowet. Het is de bestuurder die een chauffeurskaart moet aanvragen om taxichauffeur te kunnen zijn*".

Hiermee valt wat de Kennisgroep betreft het doek voor de GVT, al is de redenering niet erg overtuigend.

Terugeisen laadpaal auto van de zaak¹⁰

Wanneer een werkgever bij een elektrische (of hybride) auto van de zaak ook een laadpaal verstrekt, is volgens een eerder besluit van de Staatssecretaris van Financiën¹¹ op dat moment geen sprake van loon. De laadpaalkosten gaan mee in de kosten van de ter beschikking gestelde auto en vormen niet afzonderlijk loon. Interessant wordt het als de werkgever de laadpaal na het einde van de lease- of arbeidsovereenkomst niet komt ophalen bij de werknemer.

Is op het moment dat de paal niet wordt teruggeëist sprake van een loonvoordeel? Volgens de Kennisgroep is hiervan geen sprake als de laadpaal op het terrein van de werknemer is geplaatst en er geen teruggavebeding was afgesproken bij de verstrekking. Doordat de paal wordt geplaatst op de grond van de werknemer is er sprake van een onroerende zaak, waar de werknemer door natrekking eigenaar van wordt. Als de werkgever de laadpaal dan niet komt opeisen bij het einde van de lease- of arbeidsovereenkomst, is er geen sprake van een nieuwe verstrekking, want de werknemer was al eigenaar geworden bij het plaatsen en toen werd de verstrekking niet als afzonderlijk loon gezien, volgens het besluit. Dit kan wel anders zijn als bij voorbaat een teruggavebeding is afgesproken. Het afzien van het opeisen van dit teruggavebeding kan wel loon vormen.

Hoe werkt dit dan met oplaadboxen die aan de muur worden bevestigd en dus niet met een paal in de grond? Is dan ook sprake van natrekking? En bij een huurwoning dan? Wordt de verhuurder dan eigenaar en als de werkgever de paal laat staan?

Samengevat, een teruggavebeding afspreken kan leiden tot een loonvoordeel, maar niets concreets afspreken en toch terugvorderen leidt niet tot een loonvoordeel. Makkelijker kunnen we het niet maken....

Tot slot nog een paar uitsmijters

Zoals aangegeven is er geen tijd om uitgebreid op alle standpunten in te gaan, maar toch willen we er nog kort een paar onder de aandacht brengen.

- [KG:204:2023:22](#): als een werknemer bij voorbaat geen woonadres opgeeft bij indiensttreding, maar bijvoorbeeld een postadres (de werknemer werkt bijvoorbeeld vanuit een camper), dan moet het anoniementarief worden toegepast. Besluit een werknemer ná de indiensttreding om alsnog zijn huis te verkopen en voortaan vanuit een camper te gaan werken, dan is geen sprake van een verplichte toepassing van het anoniementarief. De reden voor het verschil is dat de tweede werknemer bij de indiensttreding een woonadres had en de indiensttreding is het moment waarop de gegevens (waar-

onder woonadres) verstrekt moeten worden. Vanuit het oogpunt van het verminderen van werken in anonimiteit valt begrip op te brengen voor het standpunt, al is het meer voor de hand liggend om dan in de situatie waarin iemand later alsnog vanuit een camper wil gaan werken, dit ook onder het anoniementarief te gaan brengen. Dit onderscheid voelt wat gezocht.

- [KG:204:2022:19](#): als een werknemer naar Nederland komt als ingekomen werknemer, dan is het mogelijk om extraterritoriale kosten te vergoeden. Hieronder vallen "extra uitgaven die een werknemer doet doordat het prijspeil van de uitgaven voor levensonderhoud in het werkland hoger is dan in het land van herkomst". Dit wordt ook wel *Cost of Living* genoemd. Onder omstandigheden kunnen daar volgens dit standpunt ook bijgerekend worden de extra kosten die het achtergebleven gezin in het thuisland heeft doordat de werknemer niet geregeld thuis mee-eet. Ook wel kosten van schaalnadelen genoemd.
- [KG:204:2022:14](#): dit standpunt gaat over de situatie waarin een vaste inrichting ontstaat omdat de periode (die in veel verdragen staat) van twaalf maanden (voor uitvoering bouwwerk, of constructie- of installatiewerkzaamheden) wordt overschreden. Als dit niet al vooraf voorzien kon worden (of werd), dan ontstaan pas inhoudingsverplichtingen voor de loonheffingen voor de werkgever vanaf het moment van de overschrijding en dus niet met terugwerkende kracht vanaf de start van de werkzaamheden. Dit geldt overigens niet voor de heffing van inkomstenbelasting.

Afsluiting

De kennisgroepstandpunten zijn een goede aanvulling op de transparantie in de belastingpraktijk, zeker ook voor de loonheffingen. Het is wel van belang de standpunten als beleid te zien en dus waar dat kan kritisch te blijven op bepaalde standpunten of overwegingen in de standpunten en deze ook aan rechters voor te leggen. We hopen in deze bijdrage te hebben laten zien dat op sommige kerngroepstandpunten nog het een en ander is aan te merken.

Noten:

1. Mr. P.A. Karman is verbonden als counsel aan Atlas fiscalisten NV.
2. Mr. A.C. Mol is werkzaam bij Atlas fiscalisten NV.
3. Art. 5.2 Woo (cq. art. 11 van de Wob).
4. Rb. Rotterdam 12 juli 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:6695, FutD 2022-2333.
5. Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 oktober 2022, 2022-0000258236.
6. Zie over de rechtsbescherming bij de kennisgroepstandpunten ook nader dr. mr. M.M. Kors & mr. T.H.A. Noë in WFR 2023/238: "Publicatie kennisgroepstandpunten Belastingdienst: transparantie die nog richting nodig heeft".
7. [KG:204:2023:18](#).
8. [KG:204:2024:3](#).
9. [KG:204:2023:24](#).
10. [KG:204:2022:5](#).
11. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2015, nr. BLKB2015-0188M.