

10 Vrije ruimte en eindheffing werkkostenregeling berekenen

In dit hoofdstuk leest u hoe u de werkkostenregeling moet toepassen. De volgende onderwerpen komen aan bod:

- Hoe werkt de werkkostenregeling? (zie paragraaf 10.1)
- Concernregeling (zie paragraaf 10.2)

10.1 Hoe werkt de werkkostenregeling?

U mag een percentage van uw totale fiscale loon, de vrije ruimte, besteden aan onbelaste vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor uw werknemers. Voor de berekening van de vrije ruimte geldt een tweeschijvenstelsel. Tot en met het fiscale loon van € 400.000 bedraagt voor 2025 de vrije ruimte 2,00%. Over het meerdere van het fiscale loon bedraagt de vrije ruimte 1,18%. Daarnaast kunt u bepaalde zaken onbelast vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen door gebruik te maken van gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen. Zie paragraaf 10.2 voor meer informatie over de vrije ruimte.

Over het bedrag dat binnen de vrije ruimte valt, betaalt u geen loonheffingen en houdt u ook geen loonheffingen in. Over het bedrag boven de vrije ruimte betaalt u loonbelasting in de vorm van een eindheffing van 80%. U hoeft hierover geen premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en werkgeversheffing Zvw of bijdrage Zvw te betalen of in te houden.

U maakt gebruik van de werkkostenregeling als individuele werkgever. Als u een loonheffingsnummer hebt met meerdere subnummers (bijvoorbeeld Lo1, Lo2), dan geldt de werkkostenregeling voor alle subnummers samen. Voor het berekenen van uw vrije ruimte telt u het fiscale loon van alle subnummers bij elkaar op.

Werkkostenregeling in het kort

In deze paragraaf leest u welke stappen u moet nemen als u vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen in uw vrije ruimte wilt onderbrengen:

- stap 1: Bepaal of de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling loon is. De werkkostenregeling geldt alleen voor loon (zie paragraaf 10.1.1).
- stap 2: Is de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling loon, ga dan na of deze onder de gerichte vrijstellingen of nihilwaarderingen valt (zie paragraaf 10.1.2).
- stap 3: Valt de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling niet onder de gerichte vrijstellingen of nihilwaarderingen, kies dan of u deze als eindheffingsloon aanwijst of als loon van de werknemer behandelt (zie paragraaf 10.1.3).
- stap 4: Bereken het bedrag van de vrije ruimte, zie paragraaf 10.1.4).
- stap 5: Bepaal of het bedrag aan eindheffingsloon boven de vrije ruimte uitkomt (zie 10.1.5).
- stap 6: Betalen van de eindheffing werkkostenregeling (zie 10.1.6).

10.1.1 Stap 1: Bepaal of de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling loon is

De werkkostenregeling geldt voor alle vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die tot het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking horen. Vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die geen loon zijn of geen belast loon zijn (zie paragraaf 4.12.1, 4.12.2 en 4.12.3), vallen niet onder de regeling en gaan dus niet ten koste van de vrije ruimte. Ook loon uit vroegere dienstbetrekking, zoals pensioen, valt niet onder de werkkostenregeling. U kunt loon uit vroegere dienstbetrekking toch aanwijzen als eindheffingsloon in de uitzonderingssituatie dat u de werknemer daarnaast ook nog loon uit tegenwoordige dienstbetrekking betaalt, en als aan de gebruikelijkheidstoets is voldaan.

10.1.2 **Stap 2: Ga na of de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling onder de gerichte vrijstellingen of nihilwaarderingen valt**

Bepaalde vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen zijn wel loon, maar u kunt ze toch onbelast vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen zonder dat dat ten koste gaat van uw vrije ruimte. Dat is het geval bij:

- gerichte vrijstellingen (zie paragraaf 22.1)
- nihilwaarderingen (zie paragraaf 22.2)

Ook een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling waarvoor een gerichte vrijstelling geldt moet u aanwijzen als eindheffingsloon. Maar als de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling maximaal gelijk is aan de norm van een gerichte vrijstelling, gaan wij ervan uit dat u die vergoeding, verstrekking en terbeschikkingstelling hebt aangewezen als eindheffingsloon (zie paragraaf 22.1).

Als u meer vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt dan het normbedrag, moet u voor het meerdere een keuze maken of u dat aanwijst als eindheffingsloon (dat dan in de vrije ruimte kan vallen, zie paragraaf 10.1.3). U kunt dat bijvoorbeeld doen door deze in uw administratie op te nemen als eindheffingsloon werkkostenregeling. Als u geen keuze maakt is sprake van loon van de werknemer. Uw keuze maakt u uiterlijk op het moment van vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen.

10.1.3 **Stap 3: Kies: eindheffingsloon of loon werknemer**

Als u een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling aanwijst als eindheffingsloon waarvoor geen gerichte vrijstelling geldt (zie paragraaf 22.1), dan is dat eindheffingsloon dat in de vrije ruimte kan vallen. Bij overschrijding van de vrije ruimte betaalt u over het meerdere 80% eindheffing werkkostenregeling (zie paragraaf 10.1.5).

Afgezien van een paar uitzonderingen, bepaalt u zelf welke vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen u aanwijst als eindheffingsloon en welke u behandelt als loon van de werknemer en normaal belast. U kunt per werknemer een andere keuze maken.

Voor het geheel of gedeeltelijk aanwijzen van vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen als eindheffingsloon dat in de vrije ruimte kan vallen geldt het volgende:

- Uw werknemer hoeft niet eerst zelf kosten te maken. U hoeft dus geen bonnen of betalingsbewijzen van uw werknemers te vragen.
- U hoeft deze verstrekkingen en terbeschikkingstellingen niet op werknemersniveau te administreren. Als u verschillende werknemers hetzelfde verstrekt en de werknemers een eigen bijdrage betalen, mag u het totaal van de eigen bijdragen aftrekken van de totale waarde van de verstrekkingen. Een negatief saldo mag u niet verwerken als negatief eindheffingsloon. Zie paragraaf 4.5 voor meer informatie over hoe u loon in natura waardeert.
- Ook loon in natura kunt u als eindheffingsloon aanwijzen.
- Voor het aanwijzen van vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen van een bepaalde omvang als eindheffingsloon, geldt dat deze vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen niet meer dan 30% mogen afwijken van wat in vergelijkbare omstandigheden gebruikelijk is. Dit is de gebruikelijkheidstoets (zie paragraaf 4.2). Het deel dat boven die 30%-grens uitkomt, is loon van de werknemer.

Altijd eindheffingsloon of altijd loon van de werknemer

Bij een aantal vormen van loon kunt u niet kiezen voor eindheffingsloon of voor loon dat u belast bij de werknemer.

Altijd eindheffingsloon zijn:

- vergoedingen aan postactieve werknemers die u ook aan uw werknemers geeft die voor het overige in dezelfde omstandigheden verkeren, voor de aanschaf van producten uit uw eigen bedrijf of uit het bedrijf van een verbonden vennootschap (zie paragraaf 22.1.8)
- verstrekkingen aan postactieve werknemers die u ook aan uw werknemers geeft die voor het overige in dezelfde omstandigheden verkeren, zoals een kerstpakket

Altijd loon van de werknemer zijn:

- een auto van de zaak (behalve de kosten van buitengewone beveiligingsmaatregelen aan die auto)
- een (dienst)woning (behalve huisvesting buiten de woonplaats ter zake van de dienstbetrekking en de kosten van buitengewone beveiligingsmaatregelen aan de woning, zie paragraaf 22.3.4)
- de vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die u niet (op tijd) als eindheffingsloon hebt aangewezen (zie paragraaf 4.6)
- vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor criminele activiteiten
- het deel van de vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen dat niet voldoet aan de gebruikelijkheidstoets (zie paragraaf 4.2)
- vergoedingen of betaling voor een te betalen geldsom op grond van een strafbeschikking, of een daarmee vergelijkbare buitenlandse wijze van bestraffing, of een bestuursrechtelijke dwangsom of een met die dwangsom vergelijkbare buitenlandse dwangsom die de werknemer heeft gekregen
- loon uit vroegere dienstbetrekking (behalve een door u als eindheffingsloon aangewezen vergoeding voor het volgen van een opleiding of studie aan een postactieve werknemer, een verstrekking die u ook aan uw werknemers geeft en als sprake is van een vergoeding ter zake van de aanschaf van een product uit eigen bedrijf die u ook aan uw werknemers geeft)
- het renteoordeel inclusief de kosten van een personeelslening voor een eigen woning waarvan de rente (inclusief de kosten) aftrekbaar is in de inkomstenbelasting

Let op

Betaalt u de werknemer naast loon uit vroegere dienstbetrekking ook loon uit tegenwoordige dienstbetrekking uit? Dan mag u het loon uit vroegere dienstbetrekking aanwijzen als eindheffingsloon als aan de gebruikelijkheidstoets is voldaan.

Wanneer kiezen tussen eindheffingsloon en loon dat u belast bij de werknemer?

U maakt de keuze tussen eindheffingsloon en loon dat u belast bij de werknemer uiterlijk op het moment van vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen. U hoeft dus niet vooraf – bijvoorbeeld aan het begin van het jaar – te kiezen. De keuze blijkt bijvoorbeeld uit uw administratie, waarin u de vergoeding, verstrekking of ter beschikkingstelling opneemt als eindheffingsloon of als loon van de werknemer. Deze keuze hoeft u niet bij ons te melden.

Hebt u eenmaal een keuze gemaakt, dan is die keuze definitief. U kunt vergoedingen, verstrekkingen of terbeschikkingstellingen dus niet met terugwerkende kracht aanwijzen als eindheffingsloon. Hierop is 1 uitzondering: hebt u de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling per ongeluk verkeerd in uw administratie opgenomen, dan mag u deze fout herstellen. Bijvoorbeeld als u een vergoeding als eindheffingsloon hebt behandeld terwijl u met uw werknemer had afgesproken dat dit loon van de werknemer zou zijn. U herstelt de fout door de aangifte te corrigeren en uw administratie aan te passen.

Als bij een controle van uw administratie door ons blijkt dat u een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling niet hebt opgenomen als eindheffingsloon en ook niet als loon van de werknemer, dan gaan wij ervan uit dat de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling:

- loon van de werknemer is als deze is gegeven in een vorig kalenderjaar
- eindheffingsloon is als deze is gegeven in het lopende kalenderjaar en als is voldaan aan de gebruikelijkheidstoets

Ook een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling waarvoor een gerichte vrijstelling geldt moet u aanwijzen als eindheffingsloon. Maar als de vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling maximaal gelijk is aan de norm van een gerichte vrijstelling, gaan wij ervan uit dat u die vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen hebt aangewezen als eindheffingsloon (zie paragraaf 22.1).

10.1.4 Stap 4: Bereken het bedrag van de vrije ruimte

In 2025 is de vrije ruimte 2,00% van het totale fiscale loon van uw werknemers tot en met € 400.000. Over het meerdere van het totale fiscale loon bedraagt de vrije ruimte 1,18%.

U berekent uw vrije ruimte over 2025 op basis van het totale fiscale loon van 2025. Dat is het gezamenlijke bedrag van kolom 14 van de loonstaat.

Let op 1: gage van een artiest of beroepssporter

De gage van een artiest of beroepssporter boekt u wel in kolom 14 van de loonstaat maar mag u niet meetellen voor het bepalen van de vrije ruimte.

Let op 2: loon uit vroegere dienstbetrekking

Keert u loon uit vroegere dienstbetrekking uit? Dan geldt voor de berekening van de vrije ruimte het volgende:

- Als het loon uit vroegere dienstbetrekking 10% of minder is van het totale fiscale loon, berekent u de vrije ruimte op basis van het totale fiscale loon, dus inclusief het loon uit vroegere dienstbetrekking.
- Als het loon uit vroegere dienstbetrekking meer is dan 10% van het totale fiscale loon, berekent u de vrije ruimte op basis van het totale fiscale loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. U mag dan geen rekening houden met loon uit vroegere dienstbetrekking dat in kolom 14 van de loonstaat staat.

Als u in de loop van het jaar werkgever wordt, mag u het totale fiscale loon niet herrekenen naar een volledig jaar.

10.1.5 Stap 5: Bepaal of het bedrag aan eindheffingsloon boven de vrije ruimte uitkomt

Het eindheffingsloon van stap 3 (zie paragraaf 10.1.3) vergelijkt u met de vrije ruimte van stap 4 (zie paragraaf 10.1.4).

Voor zover de telling van het eindheffingsloon meer is dan het bedrag van de vrije ruimte, berekent u over dat meerdere 80% eindheffing werkkostenregeling.

10.1.6 Stap 6: Betalen van de eindheffing werkkostenregeling

De eindheffing die u in stap 5 hebt berekend moet u met de aangifte loonheffingen aangeven en betalen. Dat doet u uiterlijk met uw aangifte over het 2e tijdvak (maand of vier weken) van het volgende kalenderjaar. Een inhoudingsplichtige met een aangiftetijdvak van (bijvoorbeeld) een maand moet de verschuldigde eindheffing WKR over het kalenderjaar 2025 daarom uiterlijk aangeven en betalen met de aangifte loonheffingen van februari 2026.

U mag de eindheffing ook eerder aangeven en betalen, bijvoorbeeld in uw laatste aangifte van het jaar. U mag ook gedurende het jaar alvast eindheffing werkkostenregeling aangeven. Als dan aan het eind van het jaar blijkt dat u te veel of te weinig eindheffing hebt betaald, moet u dat uiterlijk met de aangifte loonheffingen over het 2e tijdvak (maand of vier weken) van het volgende jaar verrekenen.

Eindigt uw inhoudingsplicht in de loop van het kalenderjaar? Dan geeft u de eindheffing uiterlijk aan in de aangifte over het tijdvak waarin uw inhoudingsplicht eindigt.

Let op

Als u met het eindheffingsloon niet boven de vrije ruimte uitkomt, hoeft u geen eindheffing WKR aan te geven en te betalen.

10.2 Concernregeling

De eindheffing van de werkkostenregeling wordt per werkgever berekend. U mag deze eindheffing ook op concernniveau berekenen. Binnen het concern berekent u de vrije ruimte door het totale fiscale loon van elke inhoudingsplichtige die deel uitmaakt van het concern, bij elkaar op te tellen. Zie paragraaf 10.1.4 voor meer informatie over het fiscale loon. Dat kan voordelig zijn omdat u zo de vrije ruimte van alle concernonderdelen kunt benutten. In deze collectieve vrije ruimte kunt u alle door de concernonderdelen aangewezen vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen opnemen. Alle vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die de concernonderdelen aanwijzen als eindheffingsloon, zet u uiteindelijk af tegen de totale vrije ruimte van het concern. Het concernonderdeel met het hoogste fiscale loon moet eindheffing betalen over het bedrag dat boven de collectieve vrije ruimte uitkomt.

Let op

Bij toepassing van de concernregeling moet u de vrije ruimte berekenen over het totale fiscale loon van het concern. Het is niet toegestaan om de eerste schijf per concernonderdeel toe te passen.

Voorbeeld

Een concern kent drie concernonderdelen met de volgende fiscale lonen:

Onderdeel A:	€ 75.000
Onderdeel B:	€150.000
Onderdeel C:	€300.000
Totaal fiscaal loon van het concern in het jaar 2025:	€525.000

Bij toepassing van de concernregeling is de vrije ruimte $€ 400.000 \times 2,00\% + € 125.000 \times 1,18\% = € 9.475$.

Zonder toepassing van de concernregeling is de vrije ruimte $€ 75.000 \times 2,00\% + € 150.000 \times 2,00\% + € 300.000 \times 2,00\% = € 10.500$.

U mag per jaar zelf bepalen welke systematiek u toepast. Deze keuze maakt u uiterlijk bij het doen van de aangifte waarin u de afrekening van de 'Eindheffing overschrijding forfaitaire werkkostenregeling' opgeeft. Dat is uiterlijk bij uw aangifte over het 2e aangiftetijdvak (maand of vier weken) van het volgende kalenderjaar.

U moet uiterlijk bij de aangifte over het 2e tijdvak van 2026 beslissen of u over 2025 de concernregeling wilt toepassen.

Keren één of meer concernonderdelen loon uit vroegere dienstbetrekking uit? Dan moet u bij de berekening van de vrije ruimte rekening houden met het 10%-criterium. Zie paragraaf 10.1.4. Hierbij kunt u kiezen uit twee methodes.

Methode 1: Beoordelen van het 10%-criterium op concernniveau

- Als het loon uit vroegere dienstbetrekking van het totale concern 10% of minder is dan het totale fiscale loon van het concern, berekent u de vrije ruimte op basis van het totale fiscale loon, dus inclusief loon uit vroegere dienstbetrekking.
- Als het loon uit vroegere dienstbetrekking van het totale concern meer is dan 10% van het totale fiscale loon van het concern, berekent u de vrije ruimte op basis van het totale fiscale loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. U mag dan geen rekening houden met loon uit vroegere dienstbetrekking van alle concernonderdelen.

Methode 2: Beoordelen van het 10%-criterium per concernonderdeel

- a Als het loon uit vroegere dienstbetrekking van een concernonderdeel 10% of minder is dan het totale fiscale loon van het concernonderdeel, telt het totale fiscale loon van dit concernonderdeel, dus inclusief loon uit vroegere dienstbetrekking, mee voor de berekening van de vrije ruimte van het concern.
- b Als het loon uit vroegere dienstbetrekking van een concernonderdeel meer is dan 10% van het totale loon van het concernonderdeel, telt alleen het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking van dit concernonderdeel mee voor de berekening van de vrije ruimte van het concern. U mag dan voor de berekening van de vrije ruimte van het concern geen rekening houden met het loon uit vroegere dienstbetrekking van dit concernonderdeel.

De methode die u toepast geldt voor alle concernonderdelen die het hele kalenderjaar deel uitmaken van het concern.

Wanneer is er sprake van een concern?

Als u de concernregeling toepast, dan geldt de regeling voor alle concernonderdelen die het hele kalenderjaar een concern vormen. Concernonderdelen die tijdens het kalenderjaar deel worden van het concern of uit het concern verdwijnen, vallen dus buiten de concernregeling. Er is sprake van een concern als:

- u een belang van ten minste 95% in een andere werkgever hebt
- een andere werkgever een belang van ten minste 95% in u heeft
- een derde een belang heeft van ten minste 95% in u en daarnaast een belang van ten minste 95% in een andere werkgever

Stichtingen die financieel, organisatorisch en economisch zodanig met elkaar zijn verweven dat zij een eenheid vormen, komen ook in aanmerking voor de concernregeling. Er is sprake van zo'n stichting als aan de volgende 2 voorwaarden is voldaan:

- Een stichting heeft het recht om nieuwe bestuursleden van een andere stichting te benoemen.
- Een stichting heeft recht op het vermogen van een andere stichting als die ophoudt te bestaan.

Let op

Een samenhangende groep inhoudingsplichtigen is niet altijd een concern.

Concernonderdeel met het hoogste totale fiscale loon betaalt de eindheffing

Het concernonderdeel met het hoogste totale fiscale loon neemt de eindheffing op in de aangifte loonheffingen en betaalt deze. Om te bepalen welk concernonderdeel het hoogste totale fiscale loon heeft, vergelijkt u het fiscale jaarloon van alle werknemers van de deelnemende concernonderdelen. U telt per concernonderdeel ook het loon mee over het voorgaande kalenderjaar dat in het lopende kalenderjaar wordt genoten. Loon over het lopende kalenderjaar dat pas in het volgende kalenderjaar wordt genoten, telt u niet mee.

Administratieve verplichtingen

Bij toepassing van de concernregeling legt u per deelnemend concernonderdeel de volgende gegevens vast:

- de naam en het loonheffingsnummer
- het totale fiscale loon
- een overzicht van alle vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen waarvoor het concernonderdeel gebruikmaakt van de vrije ruimte
- een berekening van de te betalen eindheffing werkkostenregeling op concernniveau en de naam van het concernonderdeel dat de belasting aangeeft en betaalt.