

22 Gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en normbedragen

U mag een percentage van uw totale fiscale loon, de vrije ruimte, besteden aan onbelaste vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor uw werknemers (zie paragraaf 10.2). Daarnaast kunt u bepaalde zaken onbelast vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen, de zogenoemde gerichte vrijstellingen (zie paragraaf 4.6). Gerichte vrijstellingen gaan niet ten koste van uw vrije ruimte (zie paragraaf 22.1).

Ook worden bepaalde voorzieningen die uw werknemer op de werkplek gebruikt, op nihil gewaardeerd. Deze 'nihilwaarderingen' gaan dus ook niet ten koste van uw vrije ruimte. De nihilwaarderingen gelden alleen voor loon in natura, niet voor vergoedingen in geld (zie paragraaf 22.2).

Voor bepaalde voorzieningen op de werkplek en voor (dienst)woningen gelden normbedragen (zie paragraaf 22.3).

22.1 Gerichte vrijstellingen

Voor een aantal vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen bestaan gerichte vrijstellingen. Deze moet u dan wel 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. Als dat voor een hoger bedrag is 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 het meerdere in uw administratie op te nemen als eindheffingsloon werkkostenregeling. Als u geen keuze maakt en meer vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt dan is sprake van loon van de werknemer. Uw keuze maakt u uiterlijk op het moment van vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen.

Gerichte vrijstellingen gaan niet ten koste van uw vrije ruimte als de vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen blijven binnen de voorwaarden die voor deze gerichte vrijstellingen gelden. Voor enkele gerichte vrijstellingen gelden grens- of normbedragen.

U mag met toepassing van de gerichte vrijstellingen ook een vaste kostenvergoeding geven (zie paragraaf 4.6.1).

Als u een loonbestanddeel tot het individuele loon hebt gerekend gaan wij er in beginsel vanuit dat het loonbestanddeel niet is aangewezen als eindheffingsloon. Als u echter aannemelijk maakt dat het loonbestanddeel per vergissing tot het individuele loon is gerekend, mag u dat wijzigen. De bewijslast ligt in dat geval bij u.

Let op

Als loon in natura onder een nihilwaardering én onder een gerichte vrijstelling zou kunnen vallen, behandelt u het loon als nihilwaardering.

Bovenmatig deel

Vergoedt of verstrekt u meer dan de gestelde norm, dan is er sprake van een bovenmatig deel.

Voor dit bovenmatige deel mag u kiezen:

- als loon van uw werknemer belasten
- als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3)
- deels als loon van uw werknemer belasten en deels als eindheffingsloon aanwijzen

Voorbeeld

U betaalt uw werknemer een reiskostenvergoeding van € 0,29 per zakelijke kilometer. Van dit bedrag kunt u € 0,23 per kilometer gericht vrijgesteld vergoeden. De rest van het bedrag (€ 0,06 per kilometer) is het bovenmatige deel en valt niet onder de gerichte vrijstelling. U kunt dit als loon van uw werknemer aanmerken of als eindheffingsloon aanwijzen. Hebt u in het laatste geval geen vrije ruimte meer over, dan moet u over het meerdere 80% eindheffing betalen.

Vergoeding op declaratiebasis van kosten uit een vorig jaar

Vergoedt u uw werknemer in 2025 kosten van 2024 op declaratiebasis? Dan kunt u die vergoeding in 2025 alleen gericht vrijgesteld vergoeden als uw werknemer in 2024 al recht had op een vergoeding van deze kosten zonder dat daar voorwaarden aan verbonden waren. 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. Het wordt dan eindheffingsloon van het nieuwe jaar 2025, onder de gebruikelijke voorwaarden dat u het loon aanwijst als eindheffingsloon en dat is voldaan aan de gebruikelijkheidstoets. De eventueel veranderde regels van dat nieuwe jaar (zoals gewijzigde normbedragen) zijn van toepassing.

Voorbeeld

Volgens de reiskostenvergoedingsregeling van de werkgever heeft een werknemer voor in 2024 gemaakte reizen voor het werk recht op een reiskostenvergoeding van € 0,35 per kilometer. Volgens deze regeling betaalt de werkgever in februari 2025 een kilometervergoeding voor reizen die hij in december 2024 voor het werk heeft gemaakt.

In 2025 geldt een gericht vrijgestelde kilometervergoeding van € 0,23. Nu de werknemer in 2024 al een onvoorwaardelijk recht had op een vergoeding van ten minste € 0,23, is de in 2025 uitbetaalde vergoeding van die kilometers gericht vrijgesteld tot maximaal het bedrag van € 0,23 per kilometer.

Let op

Als de werkgever in dit voorbeeld de reiskostenvergoeding in januari uitbetaalt en toerekent aan de laatste aangifte van het voorgaande jaar (zie paragraaf 9.2.1 onder kopje 'Loon dat u in januari betaalt voor tijdvakken van 2024' dan geldt de gerichte vrijstelling van 2024 (€ 0,23 per kilometer).

Welke gerichte vrijstellingen zijn er?

Er zijn gerichte vrijstellingen voor het vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen van:

- vervoer (zie hoofdstuk 23)
- tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking, zoals overnachtingen tijdens dienstreizen (zie paragraaf 22.1.1) en maaltijden (zie paragraaf 22.1.2)
- cursussen, congressen, vakliteratuur en dergelijke voor het onderhouden en verbeteren van de kennis en vaardigheden die nodig zijn voor het werk, inschrijving in een beroepsregister en outplacement (zie paragraaf 22.1.3)
- studie- en opleiding met het oog op het verwerven van (meer) inkomen en procedures tot erkenning van verworven competenties (EVC-procedures) (zie paragraaf 22.1.4)
- verhuizingen voor de dienstbetrekking (zie paragraaf 22.1.5)
- extraterritoriale kosten (zie paragraaf 22.1.6)
- noodzakelijke gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur (zie paragraaf 22.1.7)
- korting op producten uit eigen bedrijf (zie paragraaf 22.1.8)
- verplichte arbovoorzieningen (zie paragraaf 22.1.9)
- hulpmiddelen (zie paragraaf 22.1.10)
- VOG (verklaring omtrent gedrag) (zie paragraaf 22.1.11)
- extra kosten verbonden aan thuiswerken (zie paragraaf 22.1.12)

22.1.1 Tijdelijk verblijf

Vergoedt of verstrekt u aan uw werknemer kosten van tijdelijk verblijf, dan is deze vergoeding of verstrekking mogelijk gericht vrijgesteld. In de volgende 2 gevallen is o.a. sprake van tijdelijk verblijf:

- Het gaat om een ambulante werknemer (zie hierna bij 'Ambulante werknemers').
- Uw werknemer reist heen en weer tussen een tijdelijke verblijfplaats en zijn werkplek, omdat er zakelijke redenen zijn om (nog) niet bij de plaats van zijn werk te gaan wonen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij tijdelijke projecten of zolang uw werknemer in de wettelijke proeftijd zit.

Zodra er geen sprake meer is van tijdelijk verblijf, is de vergoeding van de kosten van het verblijf niet meer gericht vrijgesteld. De vergoeding is dan loon van uw werknemer vanaf het moment dat hij niet meer ambulant is. Of als er geen zakelijke redenen meer zijn om niet bij de werkplek te wonen. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

Ambulante werknemers

Een werknemer is ambulant als hij naar steeds verschillende arbeidsplaatsen reist. Een werknemer is ook ambulant als hij doorgaans op ten minste 1 dag per week heen en weer reist naar dezelfde arbeidsplaats en hij dat doet op maximaal 20 dagen (het 20-dagencriterium).

U moet het 20-dagencriterium beoordelen over de zogenoemde referentieperiode. Deze periode begint in de week waarin uw werknemer voor het eerst naar de arbeidsplaats reist, en eindigt in de week waarin hij voor het laatst naar deze plaats reist. Bij incidentele onderbrekingen loopt de referentieperiode door. Bij lange onderbrekingen begint de referentieperiode opnieuw. Van een langdurige onderbreking is sprake als uw werknemer niet naar dezelfde arbeidsplaats reist gedurende 1 of meer van de volgende periodes:

- 2 of meer aaneensluitende weken, anders dan wegens verlof en/of ziekte, in een periode van 26 weken of minder
- 3 of meer aaneensluitende weken, anders dan wegens verlof en/of ziekte, in een periode van meer dan 26 weken
- 6 of meer aaneensluitende weken wegens verlof en/of ziekte

CAO Rijk Dienstreizen binnenland en buitenland

In de CAO Rijk regelen de paragrafen 10.2 en 10.3 de verblijfskostenvergoedingen voor ambtenaren op dienstreis. Deze verblijfskostenvergoedingen zijn tot bepaalde bedragen gericht vrijgesteld. Als u niet bent gebonden aan de CAO rijk kunt u deze vergoedingen onder dezelfde voorwaarden met dezelfde fiscale gevolgen toekennen aan uw werknemer, mits deze werknemer vanuit kosten oogpunt in gelijke omstandigheden verkeert als ambtenaren op dienstreis.

Binnenlandse dienstreizen

Voor binnenlandse dienstreizen kunt u maximaal de volgende bedragen voor verblijfskosten gericht vrijgesteld vergoeden aan uw werknemer:

- kleine uitgaven overdag: € 6,27
- kleine uitgaven 's avonds: € 12,54
- een ontbijt: € 14,87
- een lunch: € 12,51
- een avondmaaltijd: € 31,40
- logies: € 150,55

Als u meer vergoedt dan deze bedragen, dan kunt u het bovenmatige deel van de vergoeding tot het loon van uw werknemer rekenen of als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

Zie paragraaf 22.1.2 voor meer informatie over maaltijden.

Zie paragraaf 22.3.4 voor meer informatie over een woning die u aan uw werknemer ter beschikking stelt voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.

Buitenlandse dienstreizen

Paragraaf 10.3 van de CAO Rijk regelt de vergoedingen voor dienstreizen naar het buitenland. De daar genoemde verblijfkostenvergoeding ziet op kosten voor maaltijden, logies en kleine uitgaven tijdens de dienstreis. De hoogte van deze vergoeding is afhankelijk van de tijdelijke verblijfplaats die staat vermeld in de Tarieflijst verblijfkosten buitenlandse dienstreizen (bijlage 8 bij de cao). Verblijfkostenvergoedingen die zijn vastgesteld conform die paragraaf en in de bijlage genoemde percentages en bedragen, zijn gericht vrijgesteld. Hierop is 1 uitzondering: Als u de kosten van een overnachting niet aannemelijk kunt maken, mag u volgens deze cao een vergoeding van € 11,34 geven voor maximaal vier overnachtingen per dienstreis. Deze vergoeding is niet gericht vrijgesteld. U kunt dit loon wel als eindheffingsloon aanwijzen.

22.1.2 Maaltijden

Maaltijden als onderdeel van tijdelijke verblijfskosten zijn gericht vrijgesteld. Van zo'n maaltijd is sprake bij:

- dienstreizen
- reizen van mobiele en ambulante werknemers, zoals vertegenwoordigers en accountants
Zie paragraaf 22.1.1 voor meer informatie over tijdelijk verblijf.
- zakelijke besprekingen met klanten buiten de vaste werkplek
- werkzaamheden op niet permanente locaties, zoals bij het werk van wegenbouwers, bouwvakkers en medewerkers van een filmcrew
Zie paragraaf 22.1.1 voor meer informatie over tijdelijk verblijf.

De vergoeding of verstrekking van maaltijden is ook gericht vrijgesteld als de maaltijden een meer dan bijkomstig zakelijk karakter hebben. Van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter is in ieder geval sprake:

- als een werknemer door zijn werk tussen 17.00 en 20.00 uur niet thuis kan eten
- als een werknemer na 20.00 niet thuis kan eten door al dan niet verwacht overwerk (overwerk is de tijd die uitgaat boven de gewone arbeidsduur per dag)
- bij werk op koopavonden
- bij therapeutisch mee-eten
- bij werkzaamheden aan boord van vliegtuigen, schepen, boorplatforms of kermiswagens

Als uw werknemer kosten voor dergelijke maaltijden maakt, kunt u de werkelijke kosten ervan vergoeden. U mag voor de vergoeding ook aansluiten bij het normbedrag voor maaltijden in bedrijfskantines van € 3,95 per maaltijd. Het maakt daarbij niet uit waar uw werknemer kosten voor de maaltijd heeft gemaakt.

Bijvoorbeeld:

- in een restaurant
- bij een bakker voor bijvoorbeeld kant-en-klare (luke) broodjes
- in een supermarkt voor bijvoorbeeld een maaltijd die uw werknemer de volgende dag mee van huis neemt

Voor de vergoeding of verstrekking van een maaltijd waarbij het zakelijk karakter slechts bijkomstig is (zoals een lunch op de werkplek), geldt geen gerichte vrijstelling.

Ambulante werknemers

Voor ambulante werknemers is een vergoeding of verstrekking van een maaltijd gericht vrijgesteld. Een werknemer is ambulant als hij naar steeds verschillende arbeidsplaatsen reist. Een werknemer is ook ambulant als hij doorgaans op ten minste 1 dag per week heen en weer reist naar dezelfde arbeidsplaats en hij dat doet op maximaal 20 dagen (het 20-dagencriterium).

U moet het 20-dagencriterium beoordelen over de zogenoemde referentieperiode. Deze periode begint in de week waarin uw werknemer voor het eerst naar de arbeidsplaats reist, en eindigt in de week waarin hij voor het laatst naar deze plaats reist. Bij incidentele onderbrekingen loopt de referentieperiode door. Bij lange onderbrekingen begint de referentieperiode opnieuw. Van een langdurige onderbreking is sprake als uw werknemer niet naar dezelfde arbeidsplaats reist gedurende 1 of meer van de volgende periodes:

- 2 of meer aaneensluitende weken, anders dan wegens verlof en/of ziekte, in een periode van 26 weken of minder
- 3 of meer aaneensluitende weken, anders dan wegens verlof en/of ziekte, in een periode van meer dan 26 weken
- 6 of meer aaneensluitende weken wegens verlof en/of ziekte

Zodra een werknemer niet langer ambulant is, moet u het normbedrag toepassen (zie paragraaf [22.3.1](#)).

CAO Rijk Dienstreizen binnen- en buitenland

In de CAO Rijk regelen de paragrafen 10.2 en 10.3 Dienstreizen binnen- en buitenland de vergoedingen voor o.a. maaltijden voor ambtenaren op dienstreis. De verblijfkostenvergoedingen zijn tot bepaalde bedragen gericht vrijgesteld. Als u niet bent gebonden aan de CAO rijk kunt u deze vergoedingen onder dezelfde voorwaarden met dezelfde fiscale gevolgen toekennen aan uw werknemer, mits deze werknemer vanuit kostenooipunt in gelijke omstandigheden verkeert als ambtenaren op dienstreis. Zie paragraaf [22.1.1](#) voor meer informatie over wanneer deze vergoedingen gericht vrijgesteld zijn.

Zakelijk etentje

Als uw werknemer uit eten gaat met een klant en uw werknemer de rekening zelf betaalt, kunt u die rekening onbelast aan uw werknemer vergoeden. U moet dan wel aannemelijk kunnen maken dat het om een zakelijk etentje gaat.

Therapeutisch mee-eten

Sommige werknemers in de gezondheids- of welzijnszorg zijn op grond van een publiekrechtelijke regeling of (collectieve) arbeidsovereenkomst verplicht samen te eten met de hen toevertrouwde patiënten, pupillen of bewoners. Voor dit therapeutisch mee-eten hoeft u bij deze werknemers niets bij het loon te tellen.

Maaltijden in bedrijfskantines

Voor maaltijden in bedrijfskantines rekent u een normbedrag tot het loon (zie paragraaf [22.3.1](#)).

Maaltijden tijdens personeelsfeesten

Hoe u omgaat met maaltijden tijdens personeelsfeesten, recepties en jubileumfeesten, hangt af van de locatie van het feest (zie paragraaf [22.3.1](#)).

22.1.3 Congressen, cursussen, vakliteratuur en dergelijke

Vergoedingen of verstrekkingen die u uw werknemer geeft voor het onderhouden en verbeteren van zijn kennis en vaardigheden die nodig zijn voor het werk, zoals cursussen, congressen en vakliteratuur, zijn gericht vrijgesteld. Dat geldt ook voor inschrijving in een beroepsregister en outplacement.

Studiedag met gemengd karakter

Als u een studiedag met verschillende activiteiten organiseert, kunnen verschillende vrijstellingen een rol spelen. Als u zo'n dag organiseert voor uw werknemers met lunch, diner en een ontspannend avondje teambuilding, moet u – afhankelijk van de invulling van het programma en de tijdsbesteding – de kosten splitsen in:

- de kosten van activiteiten met vooral een zakelijk karakter
Deze kosten zijn vrijgesteld op basis van de volgende gerichte vrijstellingen:
 - cursussen, congressen, seminars, vakliteratuur en dergelijke (de gerichte vrijstelling van deze paragraaf)
 - tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking (zie paragraaf 22.1.1)
 - maaltijden met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter (zie paragraaf 22.1.2)
- de kosten van activiteiten met vooral een consumptief karakter
De regels voor het personeelsfeest zijn van toepassing (zie paragraaf 22.2.3).

Reiskosten

Meer informatie over vergoedingen voor reizen in verband met cursussen, congressen, seminars, symposia en excursies vindt u in hoofdstuk 23.

Inschrijving in beroepsregister

De vergoeding voor of de verstrekking van een inschrijving in een beroepsregister is gericht vrijgesteld als het gaat om wettelijk voorgeschreven registraties en registraties die de beroepsgroep eist voor het veiligstellen en bewaken van kwaliteitsnormen. Ook de inschrijving in een register zonder een verplicht karakter kunt u gericht vrijgesteld vergoeden of verstrekken. Voorwaarde daarbij is dat er voldoende kwaliteitsborging door de beroepsvereniging is. Deze kwaliteitsborging kan blijken uit een samenstel van factoren, zoals het toelaten van leden die voldoen aan bepaalde deskundigheidseisen, het opleggen van verplichtingen voor scholing (zoals het moeten halen van EP-punten), of het anderszins stimuleren van het bijhouden of verwerven van kennis en vaardigheden op het vakgebied. Twijfelt u of u de inschrijving in het beroepsregister gericht vrijgesteld kunt vergoeden of verstrekken? Neem dan [contact op met ons](#).

Outplacement

Outplacement is het geheel van diensten en adviezen voor de werknemer om op zo kort mogelijke termijn een passende nieuwe werkkring te vinden door het verbeteren van kennis en vaardigheden. Hieronder vallen bijvoorbeeld de kosten van een loopbaanscan. Onder outplacement vallen niet de kosten van bemiddeling of contractonderhandeling door een vertegenwoordiger van de werknemer.

De kosten van outplacement kunt u gericht vrijgesteld vergoeden. Ook de verstrekking van outplacement faciliteiten is gericht vrijgesteld.

Een prepensioencursus als voorbereiding op een nieuwe levensfase is vergelijkbaar met outplacement. Als de cursus een meer recreatief karakter heeft, dan is de vergoeding of verstrekking loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3). Wij kunnen op uw verzoek beoordelen in hoeverre u de cursus gericht vrijgesteld kunt vergoeden of verstrekken.

Een vergoeding voor binnenlandse reizen in verband met outplacement is vrijgesteld tot maximaal € 0,23 per kilometer als uw werknemer een eigen vervoermiddel gebruikt. Als uw werknemer met het openbaar vervoer reist, mag u maximaal € 0,23 per kilometer vergoeden. Maar u kunt ook de werkelijke kosten van het reizen met het openbaar vervoer gericht vrijgesteld vergoeden.

Meer informatie over vergoedingen voor reizen in verband met outplacement vindt u in hoofdstuk 23.

Dagbladen

Het vergoeden of verstrekken van (abonnementen op) dagbladen is gericht vrijgesteld, als het dagblad vakliteratuur voor de werknemer is.

Is het dagblad geen vakliteratuur, dan is de vergoeding of verstrekking van (abonnementen op) dagbladen loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon aanwijzen.

22.1.4 Studie en opleiding

Volgt uw werknemer een studie of een opleiding om zich persoonlijk te ontwikkelen, zodat hij (meer) inkomen uit werk en woning kan verwerven? Dan zijn uw vergoedingen en verstrekkingen hiervoor gericht vrijgesteld. Er zijn 3 voorwaarden voor vrijstelling:

- De studiekosten worden niet al door een ander vergoed.
- De studie of opleiding is gericht op het vervullen van een beroep in de toekomst.
- U hebt de vergoeding verstrekt of toegezegd vóór het einde van het kalenderjaar waarin de kosten worden gemaakt.

Het gaat hier met name om leselden, kosten van studieboeken en andere leermiddelen en reiskosten voor lesbezoek.

Meer informatie vindt u in de handreiking [Scholingskosten in de loonheffingen die u kunt downloaden van belastingdienst.nl](#).

Let op

Vergoedingen voor een studeerruimte en de inrichting zijn niet gericht vrijgesteld, tenzij het gaat om verplichte arbovoorzieningen (zie paragraaf [22.1.9](#)).

De vrijstelling is ook van toepassing als een werknemer de vergoeding voor studiekosten onder bepaalde omstandigheden moet terugbetalen, bijvoorbeeld als hij de studie onderbreekt of als hij onvoldoende studieresultaten behaalt. Gratificaties of premies die u aan uw werknemer toekent bij afronding van zijn studie of opleiding, horen echter wel tot het loon, ook al is de hoogte ervan afgestemd op de hoogte van de studiekosten.

Vergoedingen en verstrekkingen voor bepaalde studiekosten in verband met het vervullen van de huidige dienstbetrekking zijn ook gericht vrijgesteld (zie paragraaf [22.1.3](#)).

Verruiming studiekosten

De gerichte vrijstelling voor scholing geldt vanaf 1 januari 2021 ook voor vergoedingen en verstrekkingen voor scholing die loon uit vroegere arbeid vormen. De verruiming ziet op vergoedingen en verstrekkingen voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen. Hiermee vallen vergoedingen en verstrekkingen aan ex-werknemers ook onder de reikwijdte van de gerichte vrijstelling voor een opleiding of studie. Door de verruiming kan de werknemer die een scholingsbudget heeft en dit ook nog mag gebruiken nadat het dienstverband is afgelopen met dat scholingsbudget vrijgestelde scholing volgen als hij bij werkloosheid bijvoorbeeld zelfstandige is geworden of bij een andere werkgever werkt.

De verruiming ziet niet op vergoedingen en verstrekkingen voor onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden van de dienstbetrekking (zie paragraaf [22.1.3](#)).

De verruiming heeft niet als doel om iets te wijzigen aan de bestaande mogelijkheden, zoals de mogelijkheid om al eerder tijdens het dienstverband gemaakte transitie- en inzetbaarheidskosten in mindering te brengen op de transitievergoeding.

Reiskosten

Meer informatie over vergoedingen voor binnenlandse reizen in verband met studie en opleiding vindt u in hoofdstuk 23. Bij buitenlandse reizen in verband met studie en opleiding mag u de werkelijke kosten gericht vrijgesteld vergoeden.

Studiekostenvergoedingen en ontslag

Soms moet een werknemer bij ontslag de gericht vrijgestelde studiekostenvergoeding terugbetalen. Die terugbetaling is voor de werknemer geen negatief loon.

Als een nieuwe werkgever het terugbetaalde bedrag vergoedt aan de werknemer, mag hij dat gericht vrijgesteld doen in het kalenderjaar waarin de werknemer het bedrag terugbetaalt. Als een nieuwe werkgever de terugbetalingsverplichting overneemt in het kalenderjaar waarin de werknemer het bedrag aan zijn oude werkgever moet terugbetalen, heeft dit geen gevolgen voor de loon- en inkomstenbelasting. Maar als de nieuwe werkgever dit in een later kalenderjaar doet, is de vergoeding alleen gericht vrijgesteld of de overname van de terugbetalingsverplichting alleen zonder fiscale gevolgen als hij:

- de vergoeding van de terugbetalingsverplichting al onvoorwaardelijk heeft toegezegd in het kalenderjaar waarin de werknemer het bedrag terugbetaalt; of,
- de overname van de terugbetalingsverplichting al onvoorwaardelijk heeft toegezegd in het kalenderjaar waarin de werknemer het bedrag aan zijn oude werkgever moet terugbetalen

Erkenning verworven competenties

Uitgaven en verstrekkingen voor het volgen van een procedure Erkenning verworven competenties zijn studiekosten. Vergoedingen en verstrekkingen in verband met deze procedure zijn gericht vrijgesteld.

22.1.5 Verhuizingen

Vergoedingen voor verhuiskosten horen in het algemeen tot het loon, maar u kunt voor de verhuiskosten van een werknemer een gericht vrijgestelde vergoeding betalen als de verhuizing verband houdt met de dienstbetrekking.

U mag een gericht vrijgestelde verhuiskostenvergoeding geven van maximaal € 7.750 naast de vergoeding van de werkelijke kosten voor het overbrengen van de boedel. Voorwaarde is wel dat het gaat om een verhuizing die voldoende samenhangt met de dienstbetrekking. Voldoende verband met de dienstbetrekking is in ieder geval aanwezig als aan de volgende 2 voorwaarden is voldaan:

- De werknemer verhuist binnen 2 jaar na aanvaarding van een nieuwe dienstbetrekking of na overplaatsing.
- De werknemer woont ten minste 25 kilometer van het werk en verhuist, waardoor de afstand tussen zijn nieuwe woning en zijn werk ten minste 60% minder wordt.

In bijzondere situaties kunt u ook een gericht vrijgestelde verhuiskostenvergoeding geven aan een werknemer die bij u uit dienst gaat. Bijvoorbeeld als de werknemer door het einde van de dienstbetrekking niet langer in een dienstwoning kan blijven wonen.

Voor vergoedingen voor aan- en verkoopkosten van woningen bestaat geen gerichte vrijstelling. Deze vergoedingen zijn loon van uw werknemer. U kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

22.1.6 Extraterritoriale kosten

Zie paragraaf 19.4 voor meer informatie over de vergoeding en verstrekking van extraterritoriale kosten en de expatregeling (30%-regeling).

22.1.7 Noodzakelijke gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur

Vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen van gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur zijn gericht vrijgesteld als deze voldoen aan de volgende voorwaarden:

- de voorziening is naar uw redelijke oordeel noodzakelijk voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking (noodzakelijkheids criterium)
- uw werknemer moet de voorziening teruggeven of de restwaarde van deze voorziening aan u betalen als hij deze niet meer nodig heeft voor de dienstbetrekking
- de voorziening maakt geen onderdeel uit van een cafetariaregeling

Als uw werknemer privévoordeel heeft van de noodzakelijke voorziening, hoeft u dit voordeel niet tot het loon te rekenen.

Als uw werknemer de voorziening niet teruggeeft of de restwaarde van de voorziening niet aan u betaalt, moet u vanaf het moment dat hij de voorziening niet meer nodig heeft, de restwaarde van de voorziening tot zijn loon rekenen. U kunt dit loonbestanddeel mogelijk als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

Noodzakelijk

‘Noodzakelijk’ betekent dat de werknemer zonder de voorziening zijn dienstbetrekking niet goed kan uitoefenen. Dat houdt in dat de werknemer de voorziening voor zijn werk nodig heeft en gebruikt. De mate van dat zakelijke gebruik is daarbij niet doorslaggevend.

Als het werk in theorie ook mogelijk is zonder de voorziening, kunt u toch aan het noodzakelijkheids-criterium voldoen. Waar het om gaat is dat de voorziening naar uw redelijke oordeel noodzakelijk is voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking en u dus kunt aantonen dat deze voorziening gericht is op een optimale bedrijfsvoering.

De noodzakelijkheid van een voorziening voor het werk van uw werknemer, kan ook blijken uit uw financiële verantwoordelijkheid hiervoor. Daarom komen de kosten van een noodzakelijke voorziening in beginsel voor uw rekening. Van ons standpunt dat voor het noodzakelijkheids criterium vereist is dat de werkgever alle kosten van de noodzakelijke voorziening voor zijn rekening moet nemen, zijn wij afgestapt. U kunt de gerichte vrijstelling voor noodzakelijke voorzieningen ook toepassen als de werknemer een eigen bijdrage voor privégebruik verschuldigd is.

Voorbeeld

Een dagbladjournalist die bij u in dienst is, heeft bepaalde digitale hulpmiddelen nodig om zijn werk te kunnen doen. Als u hem 1 tablet en 1 telefoon verstrekt, levert dit geen discussie op. Maar als u hem een laptop, tablet en mobiele telefoon verstrekt, kunnen wij u om uitleg vragen over de noodzakelijkheid van de hulpmiddelen. Stelt u dat uw werknemer efficiënter werkt door deze hulpmiddelen, maar zijn wij niet overtuigd? Dan moeten wij bewijzen dat niet alle hulpmiddelen noodzakelijk zijn.

Het noodzakelijkheids criterium vertoont veel overeenkomsten met het voorheen gebruikte zakelijkheids-vereiste, maar gaat een stapje verder. Een zakelijke voorziening of kosten die alleen bijdragen aan een goede uitoefening van de dienstbetrekking, hoeven namelijk niet noodzakelijk te zijn om toch gericht vrijgesteld te zijn (zie paragraaf 22.1.10).

Gereedschap en dergelijke apparatuur

Voorbeelden van gereedschap zijn: het pneumatische nietpistool of de lasergestuurde afstandsmeter van een timmerman, het fototoestel van een fotograaf, een muziekinstrument van een muzikant, de kwast van een schilder en de naaimachine van een kledingmaker. Een voorbeeld van 'dergelijke apparatuur' is een kalibreerapparaat dat nodig is om gereedschap bedrijfsklaar te houden. De verf waar een schilder mee schildert en de stof waar de kleding van wordt gemaakt, zijn geen gereedschap, net zomin als werkkleding of kantoormeubilair.

Computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur

Onder computers en mobiele communicatiemiddelen verstaan wij onder meer desktops, laptops, tablets, mobiele telefoons en smartphones. Simkaarten, dongels, abonnementen voor internet en telefonie en software kunnen ook vrijgesteld zijn. Een voorbeeld van 'dergelijke apparatuur' is een organizer, een printer of een navigatiesysteem omdat deze vooral bedoeld zijn om zelfstandig te gebruiken.

Als het internet bij uw werknemer thuis aan de voorwaarden voldoet, dan is de vergoeding van de abonnementskosten gericht vrijgesteld. U kunt de gerichte vrijstelling ook toepassen als de werknemer een eigen bijdrage voor privégebruik verschuldigd is. Een kostenvergoeding voor internetgebruik naar rato van het aantal thuiswerkdagen is niet in strijd met het noodzakelijkheids criterium.

Heeft uw werknemer een 3-in-1-pakket (internet, vaste telefoon en televisie) gekocht bij een provider? Dan bepaalt u het deel van de factuur dat voor de internetaansluiting is. Eventueel gaat u na wat de provider rekent voor een apart abonnement voor internet. Dat gedeelte kunt u gericht vrijgesteld vergoeden.

Als u de rest ook vergoedt, dan is dat loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

Vaste kostenvergoedingen

U mag een onbelaste vaste kostenvergoedingen geven voor voorzieningen die voldoen aan de voorwaarden van deze gerichte vrijstelling, zolang u maar expliciet vastlegt aan welke eisen deze voorzieningen moeten voldoen. U moet ook altijd vooraf onderzoek doen naar de werkelijke kosten.

Cafetariaregelingen en noodzakelijkheid

Binnen een cafetariaregeling zijn vergoedingen voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur niet als noodzakelijke voorziening gericht vrijgesteld.

Kiest uw werknemer voor een duurdere uitvoering van een noodzakelijke voorziening en wordt alleen de meerprijs uitgeruild met het brutoloon? Dan is dit wel mogelijk als u dat gedeelte aanwijst als eindheffingsloon. U moet wel voldoen aan de gebruikelijkheidstoets (zie paragraaf 4.2). De gerichte vrijstelling voor noodzakelijke voorzieningen is niet van toepassing op de meerprijs.

Mogelijk vraagt u een bijdrage van uw werknemer voor privégebruik. U kunt kiezen om de eigen bijdrage in mindering te brengen op het nettoloon. U kunt uw werknemer ook toestaan om een bijdrage uit te ruilen met het brutoloon. Ook hiervoor geldt dat dit alleen mogelijk is als u dit gedeelte aanwijst als eindheffingsloon en u voldoet aan de gebruikelijkheidstoets. De gerichte vrijstelling is voor dat deel dan niet van toepassing.

Bestuurders en commissarissen

Voor bestuurders en commissarissen (opting-in) geldt de vrijstelling alleen als u aannemelijk kunt maken dat de voorziening gebruikelijk is voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking. In dit geval hebt u dus de bewijslast.

Voorbeeld

Een commissaris vraagt u een tablet en een Virtual Reality-bril (VR-bril) te verstrekken voor zijn werk. U moet beoordelen of deze voorzieningen gebruikelijk en noodzakelijk zijn voor de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking. Voor het werk van een commissaris is een tablet niet ongebruikelijk en kan deze dus noodzakelijk zijn. Voor een VR-bril geldt dat niet.

22.1.8 Korting op producten uit eigen bedrijf

Voor korting op producten uit uw eigen bedrijf geldt een gerichte vrijstelling. Als u aan uw werknemer een korting of vergoeding geeft bij de aankoop van producten uit eigen bedrijf, dan is dit onder de volgende voorwaarden gericht vrijgesteld:

- De producten zijn niet branchevreemd.
- De korting of vergoeding is per product maximaal 20% van de waarde van dat product in het economische verkeer.
- De kortingen of vergoedingen bedragen in het kalenderjaar samen niet meer dan € 500.

Komt u boven het maximum van € 500 of boven het maximum van 20% per product uit, dan is het meerdere loon van uw werknemer. U kunt dit loon mogelijk ook aanwijzen als eindheffingsloon (zie paragraaf 22.1). Komt u niet boven het maximum van € 500 uit, dan mag u het niet-gebruikte deel van de vrijstelling niet doorschuiven naar een volgend jaar.

Geef u de kortingen of vergoedingen voor producten uit eigen bedrijf die u aan uw werknemers geeft, ook als de dienstbetrekking is geëindigd, bijvoorbeeld door pensionering of arbeidsongeschiktheid? Dan geldt de gerichte vrijstelling ook voor deze kortingen en vergoedingen.

Deze regeling geldt ook als de korting wordt gegeven door een met u verbonden vennootschap. Onder een verbonden vennootschap wordt verstaan:

- een vennootschap waarin de werkgever voor ten minste 1/3 gedeelte belang heeft
- een vennootschap die voor ten minste 1/3 gedeelte belang heeft in de werkgever
- een vennootschap waarin een derde partij voor ten minste 1/3 gedeelte belang heeft, terwijl deze derde partij ook voor minimaal 1/3 gedeelte belang heeft in de werkgever

22.1.9 Arbovoorzieningen

Verplichte arbovoorzieningen zijn gericht vrijgesteld. Hierbij maakt het niet uit of u deze vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt. In al deze situaties geldt een gerichte vrijstelling die niet ten koste gaat van uw vrije ruimte.

De arbovoorzieningen moeten aan de volgende voorwaarden voldoen:

- De voorzieningen hangen direct samen met uw verplichting op grond van de Arbeidsomstandighedenwet. Het gaat dan kort gezegd om voorzieningen die zorgen voor de veiligheid en gezondheid van de werknemer.
- De werknemer gebruikt of verbruikt de voorzieningen (geheel of gedeeltelijk) op de werkplek, in de werkruimte thuis of op een plaats waar u uitvoering geeft aan de Arbeidsomstandighedenwet.
- U brengt geen kosten ten laste van de werknemer. Oftewel de werknemer mag geen eigen bijdrage betalen voor de voorzieningen. Ook het uitruilen van een belast loonbestanddeel tegen een onbelaste voorziening is in dit verband een eigen bijdrage, bijvoorbeeld bij cafetarieregelingen.

Het gaat bijvoorbeeld om:

- een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser
- een zonnebril voor een chauffeur of piloot
- een ergonomisch verantwoorde bureaustoel
- een voetenbankje bij beeldschermwerk
- een beeldschermbril
- speciale isolerende of beschermende kleding
- Zie paragraaf 22.2.4 voor meer informatie over (werk)kleding en uniformen.
- een verplichte medische keuring
- een corona(zelf)test ten behoeve van de uitoefening van de werkzaamheden op de arbeidsplaats
- een aanstellingskeuring
- een EHBO-cursus

Dit geldt ook voor herhalingscursussen en bijscholing in verband met het EHBO-diploma. Krijgt de werknemer met een EHBO-diploma hiervoor een toeslag, dan is deze toeslag wel belast.

Als u uw werknemer een luxere, even veilige, uitvoering van dezelfde voorziening of upgrade van een verplichte arbovoorziening geeft (een duurder montuur bij een computerbril of een duurder stof op een bureaustoel), dan geldt de gerichte vrijstelling niet voor de extra kosten die hiermee gepaard gaan. De extra verstrekking is dan loon. U kunt dat aanmerken als loon van de werknemer, of aanwijzen als eindheffingsloon dat in de vrije ruimte kan vallen (met inachtneming van de gebruikelijkheidstoets). Als u voor deze extra kosten een eigen bijdrage van de werknemer vraagt komt de eigen bijdrage in mindering op het loon van de werknemer dan wel op het eindheffingsloon.

Stoelmassage/cursus stoppen met roken

In het verleden is goedgekeurd dat de cursus stoppen met roken en stoelmassage altijd generiek onder de gerichte arbovrijstelling vielen. Met ingang van 1 januari 2022 is dat niet langer het geval. Indien stoelmassage op de werkplek wordt aangeboden, geldt hiervoor mogelijk een nihilwaardering. Daarnaast kunnen deze voorzieningen in individuele situaties mogelijk wel onder de gerichte arbovrijstelling vallen.

Arbovoorzieningen in de werkruimte thuis

Het vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen van arbovoorzieningen in de werkruimte thuis is ook gericht vrijgesteld in geval van thuiswerk als aan de hiervoor genoemde voorwaarden is voldaan.

Zie paragraaf 22.2.8 voor meer informatie over de werkruimte thuis.

22.1.10 Hulpmiddelen

Hulpmiddelen die uw werknemer op de werkplek gebruikt of verbruikt, maar ook buiten de werkplek kan gebruiken of verbruiken, zijn gericht vrijgesteld als er sprake is van 90% of meer zakelijk gebruik. Dit geldt dus ook als er volgens uw redelijke oordeel geen sprake is van een noodzakelijke computer en dergelijke apparatuur, een mobiel communicatiemiddel en gereedschappen en toebehoren (zie paragraaf 22.1.7).

22.1.11 VOG (verklaring omtrent gedrag)

Een vergoeding van een voor de dienstbetrekking aangevraagde VOG is vanaf 2020 gericht vrijgesteld. Onder omstandigheden kan het voorkomen dat een met de Nederlandse VOG vergelijkbare verklaring wordt aangevraagd bij een buitenlandse instantie. Dat kan zich voordoen als een werknemer zijn werkzaamheden (deels) in het buitenland verricht of als een werknemer in het verleden in het buitenland heeft gewoond of gewerkt. Ook de vergoeding van een dergelijke buitenlandse verklaring is gericht vrijgesteld als deze is aangevraagd in het kader van de dienstbetrekking.

22.1.12 Extra kosten verbonden aan thuiswerken

Vanaf 2022 geldt een nieuwe gerichte vrijstelling voor extra kosten die verbonden zijn aan het thuiswerken. Deze gerichte vrijstelling komt naast de al bestaande gerichte vrijstellingen voor het onbelast vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen van, onder andere, noodzakelijke gereedschappen en ICT-middelen en verplichte arbovoorzieningen.

De gerichte vrijstelling voor 2025 bedraagt maximaal € 2,40 per thuisgewerkte dag. Dit bedrag is bedoeld voor de extra kosten door het thuiswerken en is gebaseerd op onderzoek verricht door het Nibud. U kunt de vrijstelling ook toepassen als een werknemer slechts een deel van de dag thuiswerkt.

Samenloop thuiswerken en reizen naar een vaste plaats van werkzaamheden

U mag voor eenzelfde werkdag niet tegelijkertijd de vrijstelling voor thuiswerken en de vrijstelling voor reizen naar een vaste plaats van werkzaamheden toepassen (zie paragraaf 23.1.2). Als de werknemer op een dag deels thuiswerkt en een zakelijke reis niet zijnde woon-werkverkeer (dienstreis) maakt, mag u wel de gerichte vrijstelling van € 0,23 per kilometer én de gerichte vrijstelling voor thuiswerken toepassen. Er is in ieder geval sprake van een vaste plaats van werkzaamheden als de werknemer meer dan 40 dagen per kalenderjaar op dezelfde plek werkt.

Als de werknemer de beschikking heeft over een OV-chipkaart, OV-abonnement, auto of fiets van de zaak of ander vervoer vanwege de werkgever en hier daadwerkelijk gebruik van maakt voor een reis naar een vaste plaats van werkzaamheden, is samenloop met een gerichte vrijgestelde vergoeding voor thuiswerken voor die dagen ook niet mogelijk.

Vaste vergoeding voor thuiswerkdagen of reizen naar de vaste plaats van werkzaamheden

De tussen u en uw werknemer gemaakte afspraken over het aantal thuiswerk- en reisdagen kunnen de basis vormen voor de vaststelling van de door u gericht vrijgesteld te geven vaste kostenvergoeding voor zowel woon-werkverkeer als het thuiswerken door de werknemer. Een incidentele afwijking hiervan hoeft niet te leiden tot een aanpassing van de vergoeding. Dat volgt uit de 128-dagenregeling. Dit wil zeggen dat in geval uw werknemer ten minste 128 dagen thuiswerkt, u uw werknemer een vaste gericht vrijgestelde vergoeding voor thuiswerkkosten mag geven alsof de werknemer 214 dagen per kalenderjaar thuis werkt. Of als uw werknemer tenminste 128 dagen reist naar een vaste plaats van werkzaamheden, u een vaste gericht vrijgestelde vergoeding voor woon-werkverkeer mag geven alsof de werknemer 214 dagen die reis maakt.

Berekenen naar evenredigheid

U moet het aantal werkdagen (214) en thuiswerk- en reisdagen (128) naar evenredigheid toepassen als uw werknemer 'in de regel' op minder dan 5 dagen per week thuiswerkt of reist.

Voorbeeld 1

Anton werkt 5 dagen per week. Hij werkt 2 dagen thuis en gaat 3 dagen naar kantoor (enkele reisafstand 20 km).

Gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding per maand: $3/5 \times 214 \text{ dagen} = 129 \text{ dagen}$;

$129 \text{ dagen} \times (40 \text{ km} \times € 0,23) / 12 = € 98,90$.

Gericht vrijgestelde thuiswerkkostenvergoeding per maand: $2/5 \times 214 \text{ dagen} = 86 \text{ dagen}$;

$(86 \text{ dagen} \times € 2,40) / 12 = € 17,20$.

Voorbeeld 2

Bouchra werkt 4 dagen per week. Zij werkt 2 dagen thuis en 2 dagen op kantoor (enkele reisafstand 12 km).

Gericht vrijgestelde reiskostenvergoeding per maand: $2/5 \times 214 \text{ dagen} = 86 \text{ dagen}$;

$86 \text{ dagen} \times (24 \text{ km} \times € 0,23) / 12 = € 39,56$.

Gericht vrijgestelde thuiswerkkostenvergoeding per maand: $2/5 \times 214 \text{ dagen} = 86 \text{ dagen}$;

$(86 \text{ dagen} \times € 2,40) / 12 = € 17,20$.

In de regel

Van het begrip 'in de regel' bestaat geen fiscale definitie. Wij stellen ons op het volgende standpunt:

- Uw werknemer werkt niet 'in de regel' thuis als hij meer dan 2 maanden niet thuiswerkt.
- Uw werknemer reist niet 'in de regel' naar een vaste plaats van werkzaamheden als hij die reis meer dan 2 aaneengesloten maanden niet maakt.

Deze periode van meer dan 2 maanden niet thuiswerken of reizen beoordeelt u per aanleiding, zoals verlof, cursus of ziekte. U beoordeelt dit ook per kalenderjaar. Dat betekent dat als de aanleiding het kalenderjaar overstijgt, u dat moet zien alsof er op 1 januari sprake is van een nieuwe aanleiding.

Voorbeeld 3

Een werknemer heeft een voltijds dienstbetrekking van 5 dagen per week. Hij werkt 3 dagen per week op kantoor en 2 dagen per week thuis. De werknemer neemt 1 dag per week ouderschapsverlof op voor de periode van 1 jaar (52 dagen). De werknemer geeft dit van tevoren door aan de werkgever. Hij werkt vervolgens vanaf december 2025 2 dagen per week op kantoor en 2 dagen per week thuis.

Voor de vraag of er in dit voorbeeld nog sprake is van 'in de regel' naar een vaste plaats van werkzaamheden reizen geldt het volgende.

Voor het jaar 2025 reist de werknemer 'in de regel' naar de vaste plaats van werkzaamheden. De werknemer neemt in 2025 namelijk gedurende 4 weken 1 dag per week ouderschapsverlof op. Dit leidt voor 2025 niet tot een aanpassing van de gericht vrijgestelde vaste reis- dan wel thuiswerkkostenvergoeding. Voor het jaar 2026 neemt de werknemer gedurende 48 weken 1 dag per week ouderschapsverlof op. De werknemer reist in 2026 niet meer 'in de regel' op 3 dagen per week naar de vaste plaats van werkzaamheden. Dit leidt tot een aanpassing van de gericht vrijgestelde vaste reis- dan wel thuiswerkkostenvergoeding voor het jaar 2026. De grondslag van de gerichte vrijstelling voor de vaste reiskostenvergoeding voor 2026 moet u wijzigen naar 2/5 (was in 2025 3/5). De grondslag van de gerichte vrijstelling voor de vaste thuiswerkkostenvergoeding blijft 2/5.

Herrekenen naar tijdsgelang

In de volgende situaties moet u het aantal in aanmerking te nemen dagen waarop de gericht vrijgestelde vergoeding is gebaseerd naar tijdsgelang herrekenen:

- U start of stopt gedurende het kalenderjaar met de vergoeding, bijvoorbeeld omdat een werknemer in de loop van het kalenderjaar in of uit dienst treedt.
- U wijzigt de hoogte van de vaste vergoeding in de loop van het kalenderjaar.

22.2 Nihilwaarderingen

Alles wat u uw werknemer verstrekt, vergoedt of ter beschikking stelt voor zijn dienstbetrekking, is loon. Om te voorkomen dat de waarde van voorzieningen die uw werknemer op de werkplek gebruikt, in de vrije ruimte valt, is een aantal voorzieningen op nihil gewaardeerd. Deze 'nihilwaarderingen' gaan dus niet ten koste van uw vrije ruimte. De nihilwaarderingen gelden alleen voor loon in natura, niet voor vergoedingen in geld.

Bij het vaststellen van de nihilwaardering is het begrip 'werkplek' van belang: u mag alleen voorzieningen die uw werknemer ook op de werkplek gebruikt, op nihil waarderen. De nihilwaardering geldt bovendien alleen voor werknemers die voor hun dienstbetrekking op die werkplek moeten werken. Zie paragraaf 22.2.1 voor meer informatie over het begrip 'werkplek'.

Let op

Als loon in natura onder de nihilwaarderingen en onder de gerichte vrijstellingen zou kunnen vallen, behandelt u het loon als nihilwaardering.

Welke nihilwaarderingen zijn er?

De volgende voorzieningen waardeert u op nihil:

- voorzieningen die uw werknemer op de werkplek gebruikt of verbruikt (zie paragraaf 22.2.2)
- consumpties op de werkplek die geen deel uitmaken van een maaltijd (zie paragraaf 22.2.3)
- ter beschikking gestelde werkkleding (zie paragraaf 22.2.4)
- het rentevoordeel van een personeelslening als uw werknemer daarmee een (elektrische) fiets of elektrische scooter koopt (zie paragraaf 22.2.5)
- de waarde van huisvesting en inwoning (inclusief verstrekte energie, water en bewassing) die u op de werkplek ter beschikking stelt voor de vervulling van de dienstbetrekking (zie paragraaf 22.2.7). Dit is een nihilwaardering als uw werknemer niet op de werkplek woont en hij redelijkerwijs wel gebruik moet maken van deze voorziening.
- voorzieningen in de werkruimte thuis (zie paragraaf 22.2.8)

22.2.1 Werkplek

Een werkplek is elke plaats waar uw werknemers werken en waarvoor u op grond van de Arbeidsomstandighedenwet verantwoordelijk bent. Uw zorgplicht voor de werkplek kan blijken uit een arboplan of uit de risico-inventarisatie en -evaluatie die u op grond van de Arbeidsomstandighedenwet moet maken.

Een werkplek is bijvoorbeeld: het bureau, een kamer, een kantoortuin, de lopende band, een fabriekshal, de keuken, de vergaderzaal, een bedrijfskantine, de parkeergarage of de fietsenstalling op het bedrijfsterrein, een fitnessruimte, de openbare ruimte voor een bouwvakker die graafwerkzaamheden verricht en voor een gemeentelijke hovenier die de openbare beplanting verzorgt.

Ook een auto of een ander vervoermiddel kan een werkplek zijn als een werknemer daarin werkt en u arboverantwoordelijk bent voor dat vervoermiddel. Voorbeelden zijn de (vracht)auto bij beroepschauffeurs, het vliegtuig bij piloten en de trein bij conducteurs en machinisten. Ook bij andere beroepen kunnen vervoermiddelen een werkplek zijn als u uw werknemer opdraagt een bepaald vervoermiddel te gebruiken voor zijn werk. Bijvoorbeeld als een werknemer in uw opdracht uw auto gebruikt voor een dienstreis. Voor voorzieningen, zoals een notebook of de mobiele telefoon, die de werknemer in de auto (werkplek) voor zijn werk gebruikt, geldt dan een nihilwaardering.

Parkeergelegenheid in de omgeving van de werkplek

Gebruiken uw werknemers een parkeergelegenheid in de omgeving van de werkplek? Dan maakt deze deel uit van de werkplek als u verantwoordelijk bent voor die parkeergelegenheid. Dat wil zeggen dat een werknemer u met succes aansprakelijk kan stellen als door uw nalatigheid bijvoorbeeld zijn auto beschadigd raakt. Als u deze parkeergelegenheid ter beschikking stelt, waardeert u deze op nihil.

Werkplek en personeelsfeesten, recepties en jubilea

Voor personeelsfeesten, recepties en jubilea is het begrip werkplek ruimer. De consumpties tijdens het feest, de receptie of het jubileum waardeert u op nihil als het feest plaatsvindt op een plaats waarvoor u arboverantwoordelijk bent. U waardeert het ook op nihil voor:

- werknemers van andere vestigingen, locaties of kantoren
- werknemers van andere werkgevers, met wie u de concernregeling (zie paragraaf 10.1.5) toepast

Zie paragraaf 22.2.3 voor informatie over personeelsfeesten in concernverband of op een externe locatie.

Werkplek in woning werknemer

Uw werknemer werkt in een werkruimte in zijn eigen woning, vakantiewoning, woonwagen, woonschip, garage, tuinhuis en dergelijke. Zo'n werkruimte is mogelijk een werkplek. Zie paragraaf 22.2.8 voor meer informatie hierover.

Geen werkplek

In de volgende situaties is er geen sprake van een werkplek:

- Uw werknemer werkt onderweg. Hij mailt bijvoorbeeld in de trein of de bus of schrijft een artikel in een horecagelegenheid. In deze situaties bent u niet arboverantwoordelijk. Voor de voorzieningen die uw werknemer alleen onderweg gebruikt, geldt geen nihilwaardering.
- De omstandigheden van uw werknemer wijzigen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij een overplaatsing (de oude werkplek is dan geen werkplek meer), blijvende arbeidsongeschiktheid of het einde van de dienstbetrekking.

22.2.2 Voorzieningen op de werkplek

Voor voorzieningen op de werkplek geldt een nihilwaardering. Denk hierbij aan een bureau of een kopieermachine. Maar dit kan ook een fitnessruimte op de werkplek zijn.

Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- U verstrekt de voorziening of stelt de voorziening in redelijkheid ter beschikking. Of een verstrekking of een terbeschikkingstelling redelijk is, beoordelen wij per geval. Hierbij spelen de feiten en omstandigheden een rol.
- Uw werknemer gebruikt of verbruikt de voorziening geheel of gedeeltelijk op de werkplek.
- Het is niet gebruikelijk dat de werknemer de voorziening buiten de werkplek gebruikt of verbruikt.

22.2.3 Consumpties op de werkplek

Consumpties die op de werkplek (zie paragraaf 22.2.1) worden ge- of verbruikt en die geen deel uitmaken van een maaltijd, waardeert u op nihil. Het gaat hier bijvoorbeeld om koffie, thee, gebak, een stuk fruit en andere tussendoortjes van weinig waarde (maaltijden vallen hier dus niet onder). U hoeft deze consumpties niet tijdens werktijd te verstrekken. Ook voor consumpties op de werkplek geldt dat er voor de verstrekking sprake moet zijn van redelijkheid (zie paragraaf 22.2.2).

Vormen de consumpties samen met andere consumpties die u (gedeeltelijk) vergoedt of verstrekt, een maaltijd? Dan is de regeling voor maaltijden van toepassing (zie paragraaf 22.1.2).

Een vergoeding voor consumpties op de werkplek is loon van uw werknemer. Maar u kunt deze vergoeding ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

Personeelsfeesten

Hoe u om moet gaan met consumpties op personeelsfeesten, recepties en jubileumfeesten, hangt af van de locatie van het feest:

- feest op de werkplek
De verstrekte consumpties die geen deel uitmaken van een maaltijd waardeert u op nihil, ook voor werknemers van andere vestigingen, locaties of kantoren en voor werknemers van andere werkgevers, met wie u de concernregeling (zie paragraaf 10.1.5) toepast.
- feest op externe locatie bij een derde
Deze feesten zijn loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon aanwijzen.

Vergoedingen voor personeelsfeesten, recepties en jubileumfeesten zijn loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen. Hoe u om moet gaan met maaltijden op personeelsfeesten leest u in paragraaf 22.3.1.

Bij een externe activiteit waarbij het zakelijk karakter overheerst en het feestelijk karakter niet meer dan bijkomstig is, hoeft u de totale kosten niet te splitsen in zakelijke en consumptieve kosten. De consumpties zijn gericht vrijgesteld.

Sinterklaasfeest

Bij de organisatie van een Sinterklaasfeest voor de kinderen van uw werknemers zijn er 2 mogelijkheden:

- U organiseert het feest op de werkplek, bijvoorbeeld in de kantine. Het feest is een niet-ongebruikelijke voorziening. De consumpties waardeert u op nihil. Dit geldt ook voor werknemers van andere vestigingen, locaties of kantoren en voor werknemers van andere werkgevers, met wie u de concernregeling (zie paragraaf 10.1.5) toepast. Als u de kinderen of uw werknemers een cadeau meegeeft, is dat loon van de werknemer. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon aanwijzen.
- U organiseert het feest extern bij een derde. De waarde van het feest en de eventuele cadeaus voor de kinderen of uw werknemers is loon voor de werknemer. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon aanwijzen.

Personeelsreizen

De factuurwaarde (inclusief btw) van personeelsreizen en dergelijke, of vergoedingen daarvoor is loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen.

CAO Rijk Dienstreizen binnen- en buitenland

In de CAO Rijk regelen de paragrafen 10.2 en 10.3 Dienstreizen binnen- en buitenland de vergoedingen voor o.a. consumpties voor ambtenaren op dienstreis. De verblijfkostenvergoedingen zijn tot bepaalde bedragen gericht vrijgesteld. Als u niet bent gebonden aan de CAO rijk kunt u deze vergoedingen onder dezelfde voorwaarden met dezelfde fiscale gevolgen toekennen aan uw werknemer, mits deze werknemer vanuit kostenooipunt in gelijke omstandigheden verkeert als ambtenaren op dienstreis. Zie paragraaf 22.1.1 voor meer informatie over wanneer deze vergoedingen gericht vrijgesteld zijn.

22.2.4 Werkkleding

U kunt uw werknemer kleding ter beschikking stellen (u blijft eigenaar), vergoeden (uw werknemer is eigenaar) of verstrekken (uw werknemer wordt eigenaar). In deze paragraaf leest u wanneer dit belast is. Ook leest u hier of het vergoeden van de reinigingskosten van deze kleding belast is.

U vergoedt of verstrekt kleding

Vergoedt of verstrekt u de kleding aan uw werknemer? Dan is dit loon van de werknemer. Dit geldt ook voor een vergoeding voor de reinigingskosten van die kleding. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

U stelt kleding ter beschikking

Stelt u kleding ter beschikking aan uw werknemer? Dan waardeert u dit op nihil als het werkkleding is en geheel of gedeeltelijk op de werkplek wordt gedragen en er voor de ter beschikkingstelling sprake is van redelijkheid (zie paragraaf 22.2.2).

Wat is werkkleding?

Kleding is werkkleding als deze voldoet aan 1 van de volgende voorwaarden:

- De kleding is (bijna) alleen geschikt om tijdens het werk te dragen, zoals een laboratoriumjas en een stofjas.
- Op de kleding zitten 1 of meer duidelijk zichtbare beeldkenmerken die horen bij de werkgever (bijvoorbeeld een bedrijfslogo). Deze hebben samen een oppervlakte van ten minste 70 cm² per kledingstuk. De oppervlakte berekent u met een denkbeeldige rechthoek om de uiterste punten van het logo.
- De kleding blijft aantoonbaar achter op de werkplek.
- De kleding is een uniform of een overall.
- U vergoedt, verstrekt of stelt de kleding ter beschikking omdat de Arbeidsomstandighedenwet dit voorschrijft, zoals een paar veiligheidsschoenen. De werknemer hoeft geen eigen bijdrage te betalen.

Wat is een uniform?

Als een groep werknemers dezelfde kleding draagt, die ook buiten de werkomgeving wordt geassocieerd met een bedrijf of beroep, dan is die kleding een uniform. Bijvoorbeeld de kleding van politie, militairen en stewardessen. Een zwarte broek met blauwe blazer van een chauffeur is dus geen uniform.

De herkenbaarheid van de kleding bepaalt of de kleding een uniform is en welke onderdelen daar bij horen. U kunt met ons bespreken of de kleren die uw werknemers dragen, uniformen zijn.

Als een kledingstuk onderdeel is van een uniform, dan is dat kledingstuk ook werkkleding. Hierbij maakt het niet uit of dit losse kledingstuk al dan niet wordt herkend als uniform en of het buiten het werk gedragen kan worden.

Kleding voldoet niet aan de voorwaarden

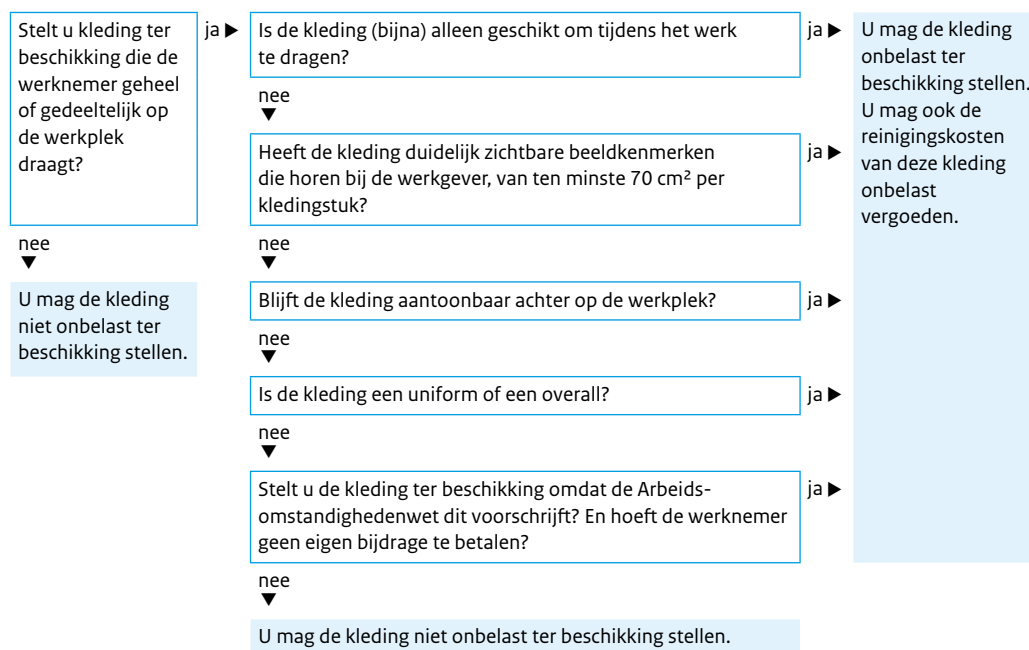
Als de kleding niet aan minimaal 1 van de voorwaarden voldoet, is de waarde van de kleding loon van de werknemer. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen.

Vergoeding reinigingskosten

Geldt voor de kleding die u ter beschikking stelt, een nihilwaardering? Dan mag u ook de reinigingskosten van die kleding onbelast vergoeden. Een vergoeding van deze kosten aan uw werknemer is geen loon, maar een vergoeding voor intermediaire kosten (zie paragraaf 4.12.2).

Stroomschema kleding ter beschikking stellen

In het volgende stroomschema ziet u of u de kleding onbelast ter beschikking mag stellen aan uw werknemer.



22.2.5 Rentevoordeel personeelslening voor (elektrische) fiets of elektrische scooter

Wanneer u of een met u verbonden vennootschap geld leent aan een werknemer, kan er sprake zijn van een rentevoordeel voor die werknemer. Dit is zo wanneer hij minder rente betaalt over de lening dan bij een kredietverlener. Voor dit rentevoordeel geldt een nihilwaardering bij een personeelslening voor een (elektrische) fiets of een elektrische scooter. Dit geldt ook binnen een cafetariaregeling (zie paragraaf 4.15).

Bij alle andere personeelsleningen is het rentevoordeel belast (zie paragraaf 4.17).

22.2.6 Vervallen

Deze paragraaf is vervallen.

22.2.7 Huisvesting en inwoning

Stelt u op de werkplek huisvesting voor het behoorlijk vervullen van de dienstbetrekking ter beschikking, dan waardeert u dat op nihil als uw werknemer voldoet aan de volgende voorwaarden:

- Uw werknemer woont niet op de werkplek (zie paragraaf 22.2.1). Hij woont elders.
- Uw werknemer moet redelijkerwijs wel gebruikmaken van de huisvesting. Dit geldt bijvoorbeeld voor de groepsleider die slaapdiensten heeft in een gezinsvervangend tehuis, de brandweerman die op de kazerne slaapt en uw werknemer die aan boord van een schip of op een boorplatform verblijft.

Als aan deze voorwaarden is voldaan, dan geldt de nihilwaardering. Ook voor de verstrekking van energie, water en bewassing. Ook hierbij geldt dat er voor de voorziening sprake moet zijn van redelijkheid (zie paragraaf 22.2.2).

Als niet aan deze voorwaarden is voldaan, past u in geval van huisvesting op de werkplek het normbedrag voor huisvesting op de werkplek toe (zie paragraaf 22.3.3). Bij het ter beschikking stellen van een woning rekent u met de huurwaarde in het economische verkeer (zie paragraaf 22.3.4). Voor de dienstwoning die u ter beschikking stelt voor het behoorlijk vervullen van de dienstbetrekking, geldt een normbedrag (zie paragraaf 22.3.4).

22.2.8 Voorzieningen in de werkruimte thuis

Werkruimte thuis

Een werkruimte thuis is bijvoorbeeld een kantoor, werkkamer of studeerkamer in de woning van de werknemer. Voor deze regeling zijn vakantiewoningen, woonwagens met een vaste standplaats en woonschepen met een vaste ligplaats ook een woning. Ook een atelier of andere ruimte die voor de uitoefening van de dienstbetrekking wordt gebruikt, is werkruimte.

Voor verplichte arbovoorzieningen voor een werkruimte thuis geldt een gerichte vrijstelling. U mag deze onbelast vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen. Zie voor meer informatie paragraaf 22.1.9. Voor andere voorzieningen in de werkruimte thuis geldt een nihilwaardering als de werkruimte thuis ook als werkplek kan worden aangemerkt.

Werkplek in de woning van de werknemer

Een werkruimte in de woning van uw werknemer kan ook een 'werkplek' zijn. De ruimte moet dan aan de volgende voorwaarden voldoen:

- De ruimte is een zelfstandig gedeelte van de woning: de ruimte heeft bijvoorbeeld een eigen opgang en eigen sanitair.
- U hebt met uw werknemer een reële (zakelijke) huurovereenkomst, waardoor alleen u over de ruimte beschikt.
- Uw werknemer werkt in die ruimte.

Als aan alle 3 de voorwaarden wordt voldaan, is de ruimte een werkplek voor uw werknemer.

Als sprake is van een werkplek in de woning van de werknemer gelden nihilwaarderingen voor:

- verstrekte en ter beschikking gestelde voorzieningen die uw werknemer op de werkplek gebruikt (zie paragraaf 22.2.2)
- consumpties op de werkplek die geen deel uitmaken van een maaltijd (zie paragraaf 22.2.3)
- ter beschikking gestelde werkkleding (zie paragraaf 22.2.4)
- de verstrekte huisvesting, energie, water en bewassing (zie paragraaf 22.2.7)

Geen werkplek in woning van werknemer

Is geen sprake van een werkplek in de woning van uw werknemer? Dan zijn de nihilwaarderingen niet van toepassing.

Let op

Voor het vergoeden van kosten van voorzieningen voor de werkruimte in de woning van uw werknemer, zoals energiekosten, geldt het volgende:

- Als de werkruimte een werkplek is, is de vergoeding van de kosten van voorzieningen aan uw werknemer geen loon, maar een vergoeding voor intermediaire kosten (zie paragraaf 4.12.2).
- Als de werkruimte geen werkplek is, is de vergoeding loon van uw werknemer.

22.3 Normbedragen

De volgende voorzieningen op de werkplek zijn loon van de werknemer waarvoor normbedragen gelden:

- maaltijden in bedrijfskantine (zie paragraaf 22.3.1)
- kinderopvang (zie paragraaf 22.3.2)
- huisvesting op de werkplek (zie paragraaf 22.3.3)

Ook een (dienst)woning die u ter beschikking stelt, is loon van uw werknemer. Voor de terbeschikkinggestelde dienstwoning geldt een normbedrag. Zie paragraaf 22.3.4 voor meer informatie over het berekenen van dit loon.

22.3.1 Maaltijden in bedrijfskantines

De waarde van een maaltijd in een bedrijfskantine is € 3,95. Dit normbedrag geldt voor een ontbijt, voor een lunch en voor een diner. U mag het normbedrag toepassen op maaltijden in bedrijfskantines of soortgelijke ruimtes. Het normbedrag min de eventuele eigen bijdrage van de werknemer van maximaal € 3,95 is loon van uw werknemer. Maar u kunt de waarde van de maaltijd ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3). U hoeft dan de maaltijden niet per werknemer te administreren. U houdt alleen het totale aantal maaltijden bij van alle werknemers samen. U vermenigvuldigt het totale aantal maaltijden met € 3,95 en trekt van de uitkomst de eigen bijdragen van alle werknemers af. Het bedrag mag niet negatief worden.

Bedrijfskantines voor verschillende bedrijven

In een bedrijfskantine met een externe cateraar waar werknemers van verschillende bedrijven eten, handelt u als volgt: In uw administratie neemt u de verstrekking op als eindheffingsloon. U ontwikkelt samen met de cateraar en de andere werkgevers een systeem dat inzicht geeft in:

- het totale aantal maaltijden per werkgever
- de eigen bijdragen van de werknemers per werkgever

U mag het eindheffingsloon niet gelijkstellen aan uw betalingen en verstrekkingen aan de cateraar.

Maaltijden tijdens personeelsfeesten

Hoe u omgaat met maaltijden tijdens personeelsfeesten, recepties en jubileumfeesten, hangt af van de locatie van het feest:

- Het feest is op de werkplek.
Voor maaltijden tijdens feesten die op de werkplek plaatsvinden, rekent u een normbedrag tot het loon. Dit normbedrag is € 3,95 per maaltijd. U kunt dit loon ook aanwijzen als eindheffingsloon.
- Het feest is op een externe locatie bij een derde.
Deze maaltijden rekent u tot het loon. U gaat uit van het factuurbedrag inclusief btw. Voor deze maaltijden geldt geen normbedrag. U kunt dit loon ook aanwijzen als eindheffingsloon.

22.3.2 Kinderopvang

Als u kinderopvang aan uw werknemers vergoedt of verstrekt, is dit loon van uw werknemer. Maar u kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3).

Als u kinderopvang aan uw werknemers verstrekt, is de berekening van de waarde daarvan afhankelijk van de plaats van opvang en of u de opvang inkoopt. Er zijn 3 mogelijkheden:

- 1 U koopt de kinderopvang in bij een kinderopvangorganisatie en de opvang van kinderen is op de werkplek of op een andere locatie. In dit geval is de waarde van de verstrekking de waarde van de kinderopvang verminderd met een eventuele werknemersbijdrage. De waarde van de kinderopvang is het bedrag dat de kinderopvangorganisatie aan u in rekening brengt.
- 2 U organiseert de kinderopvang zelf op de werkplek (zie paragraaf 22.2.1). In dit geval bepaalt u de waarde in het economische verkeer van de verstrekking als volgt: het aantal uren genoten kinderopvang maal de uurtarief volgens de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen. U trekt hier een eventuele werknemersbijdrage van af. Voorwaarde voor deze manier van waarderen is dat de ouders een kinderopvangtoeslag of een tegemoetkoming op grond van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen kunnen krijgen als zij daar recht op hebben.
- 3 U organiseert de kinderopvang zelf buiten de werkplek. In dit geval is de waarde van de verstrekking de waarde van de kinderopvang in het economische verkeer verminderd met een eventuele werknemersbijdrage.

Kinderopvang voor werknemers van verschillende vestigingen

Hebt u verschillende vestigingen en organiseert u de kinderopvang zelf bij een vestiging? Dan geldt het volgende:

- Voor uw werknemers die bij de vestiging werken waar u de kinderopvang organiseert, is er sprake van 'op de werkplek georganiseerde kinderopvang'. U bepaalt de waarde van de verstrekking zoals hierboven aangegeven bij 2.
- Voor uw werknemers van de andere vestigingen is de kinderopvang loon van de werknemer. Maar u kunt dit loon ook als eindheffingsloon aanwijzen. Voor het bepalen van de hoogte van dit loon gebruikt u de waarde in het economische verkeer.

22.3.3 Huisvesting op de werkplek

Voldoet de huisvesting op de werkplek niet aan de voorwaarden van de nihilwaardering (zie paragraaf 22.2.7) en gaat het ook niet om een (dienst)woning (zie paragraaf 22.3.4), dan rekent u voor huisvesting op de werkplek een normbedrag van € 6,80 per dag tot het loon van uw werknemer. In dit normbedrag is de verstrekking van energie, water en bewassing inbegrepen. U kunt dit loon mogelijk ook als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3). In dat geval is administratie per werknemer niet meer nodig. U vermenigvuldigt het aantal werknemers met het aantal dagen dat u de huisvesting verstrekt en met het normbedrag van € 6,80 per dag.

Het normbedrag van € 6,80 per dag geldt per werknemer. Als u de huisvesting ook verstrekt aan 1 of meer gezinsleden van uw werknemer, wordt het bedrag niet hoger. Het normbedrag is bijvoorbeeld van toepassing bij de inwoning van agrarisch personeel op de werkplek, bij een matroos die aan boord woont, of bij verblijf van een werknemer bij een vaste arbeidsplaats.

22.3.4 (Dienst)woning

Het ter beschikking stellen van een (dienst)woning of de vergoeding van de kosten van een woning is loon van uw werknemer. Hoe u dit loon berekent, hangt ervan af of het om een woning of een dienstwoning gaat.

Woning

Als u een woning aan een werknemer ter beschikking stelt of de kosten van die woning vergoedt, is dit loon van de werknemer. Voor de waarde van deze terbeschikkingstelling of vergoeding gaat u uit van de huurwaarde in het economische verkeer. Dat is de huur die betaald zou moeten worden als de woning zou worden verhuurd.

Dienstwoning

Als u een woning aan een werknemer ter beschikking stelt voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, is er sprake van een dienstwoning. Dat is een woning van waaruit hij zijn werkzaamheden moet verrichten, terwijl hij redelijkerwijs niet van het gebruik van de woning kan afzien. De waarde van het genot van de ter beschikking gestelde dienstwoning is loon van uw werknemer. Voor de waarde van deze terbeschikkingstelling gaat u uit van de huurwaarde in het economische verkeer met een maximum van 18% van het jaarloon van uw werknemer bij een 36-urige werkweek. Bij een vaste arbeidsduur van minder dan 36 uur per week moet u het loon herrekenen tot 36 uur.

Let op

- Bij een arbeidsduur van meer dan 36 uur per week mag u niet herrekenen.
- Voor de berekening van het jaarloon houdt u geen rekening met de bijtelling van 18%.
- Van de vakantiebijslag die u eenmaal per jaar uitbetaalt, moet u aan elke maand 1/12 gedeelte toerekenen.

Voorbeeld

Uw werknemer woont in een dienstwoning en heeft een maandloon van € 3.200. Hij werkt 32 uur per week. De vakantietoeslag is 8%. Het jaarloon van uw werknemer is: $(12 \times 36/32 \times € 3.200) + (12 \times 36/32 \times 8\% \text{ van } € 3.200) = € 46.656$. Dit is per maand € 3.888. De huurwaarde in het economische verkeer van de dienstwoning is maximaal € 699,84.

Als de huurwaarde van de dienstwoning hoger is dan het bedrag dat uw werknemer normaal gesproken aan huur zou uitgeven, kan hij ons niet vragen de lagere besparingswaarde vast te stellen.

De huurwaarde in het economische verkeer van de (dienst)woning kunt u niet als eindheffingsloon aanwijzen (zie paragraaf 10.1.3). Hierop zijn de volgende 2 uitzonderingen van toepassing:

- het gedeelte van de huurwaarde in het economische verkeer in verband met buitengewone beveiligingsmaatregelen
- huisvesting buiten de woonplaats veroorzaakt door de dienstbetrekking (het zogenoemde pied-à-terre)

22.4 Hybride werken

De werkkostenregeling (WKR) biedt u de mogelijkheid kosten in het kader van hybride werken vrij van loonheffingen te vergoeden. Binnen de WKR zijn er verschillende regelingen om onbelaste kostenvergoedingen te geven bij hybride werken:

- Vrije ruimte
- Gerichte vrijstelling verplichte arbovoorziening
- Gerichte vrijstelling noodzakelijke ICT-middelen
- Gerichte vrijstelling thuiswerkkostenvergoeding

Vrije ruimte

Binnen de WKR is er een vrije ruimte voor het geven van onbelaste vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen. De vrije ruimte bedraagt 2,00% over het totale fiscale loon tot en met € 400.000. Daarboven rekent u met een percentage van maximaal 1,18% (zie paragraaf 10.1).

Gerichte vrijstelling verplichte arbovoorzieningen

De gerichte vrijstelling arbovoorzieningen maakt het mogelijk dat u kosten voor verplichte arbovoorzieningen onbelast vergoedt, zoals voor een ergonomisch verantwoorde bureaustoel, om zo werkenden gezond en veilig hybride te kunnen laten werken (zie paragraaf [22.1.9](#)).

Gerichte vrijstelling noodzakelijke ICT-middelen

De gerichte vrijstelling noodzakelijke ICT-middelen, waarbij het noodzakelijkheids criterium geldt, maakt het mogelijk dat u onbelast kosten voor noodzakelijke ICT-middelen vergoedt (zie paragraaf [22.1.7](#)).

Gerichte vrijstelling thuiswerkkostenvergoeding

Voor extra kosten die verbonden zijn aan het thuiswerken kunt u een gericht vrijgestelde vergoeding van maximaal € 2,40 per thuisgewerkte dag geven. Deze gerichte vrijstelling geldt naast de gerichte vrijstellingen voor het onbelast vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen van, onder andere, noodzakelijke ICT-middelen en verplichte arbovoorzieningen. U kunt de vrijstelling ook toepassen als een werknemer slechts een deel van de dag thuiswerkt (zie paragraaf [22.1.12](#)).

Werkhubs

Werkhubs bieden werkenden de mogelijkheid in een deeltkantoor een werkplek te huren om zo niet op bedrijfslocatie en de reguliere werkplek hun werk te doen. De door u betaalde huurkosten van een werkhub kwalificeren niet als loon. Dit geldt ook als u de werknemer de huurkosten vergoedt die hij voor u heeft voorgesloten. Die voorgesloten kosten kwalificeren als intermediaire kosten (zie paragraaf [4.12.2](#)).