

mr. M.B. Bedaux<sup>1</sup> en  
mr. J.P. van 't Hof<sup>2</sup>

## Verkeerd verbonden met de fiscale regels rond telecommunicatie



De laatste jaren heeft de overheid serieus werk gemaakt van de vereenvoudiging van de regelgeving rondom telefoon en internet voor de loonheffingen. Een noodzakelijke vereenvoudiging, aangezien de tot 2007 bestaande regelgeving voor veel irritaties en administratieve lasten zorgde bij werkgevers. Onderscheid in eerste en tweede telefoon, het splitsen van het 'gesprekscostengedeelte' bij de kosten van een ADSL abonnement en het verschil in behandeling van ISDN, ADSL en kabel- internet abonnementen, om maar een paar voorbeelden te noemen, behoren tot het verleden.

De Paarse Krokodil (NTFR 2006/782) heeft geleid tot een vereenvoudigde regeling, waarbij vergoedingen van kosten en verstrekkingen ter zake van een telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen – niet zijnde computers en dergelijke apparatuur en bijbehorende apparatuur – onbelast zijn, mits het gebruik van deze middelen meer dan bijkomstig zakelijk is (> 10%). Uitgangspunt hierbij was dat het mogelijk moest zijn dat werknemers die in verband met de dienstbetrekking hoge kosten voor communicatie maken een belastingvrije vergoeding of verstrekking kunnen krijgen. Omdat het niet goed mogelijk is het werkelijke zakelijke gebruik van telefoon of internet vast te stellen en het waarschijnlijk is dat werkgevers hun kosten voor deze voorzieningen in de hand willen houden, is gekozen voor een dergelijke grove regeling.<sup>3</sup>

Ook samenhangende zaken die direct verband houden met de telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen, zoals de aankoopkosten van de telefoon zelf, abonnementskosten, gesprekskosten of aansluitkosten, vallen onder deze regeling.<sup>4</sup>

De regeling met betrekking tot computers en dergelijke apparatuur is de laatste jaren niet gewijzigd. Een computer kan vrij worden verstrekt (of vergoed) bij een gebruik dat nagenoeg geheel zakelijk is (90% of meer). De regeling voor computers is dus veel soberder dan de regeling voor telefoons, internet en dergelijke communicatiemiddelen. Een cruciaal onderscheid dus tussen dergelijke communicatiemiddelen en computers.....

### Is dit onderscheid in de praktijk te maken?

Gezien de technologische ontwikkelingen op het gebied van de telecommunicatie is het onderscheid tussen computers en overige communicatiemiddelen steeds lastiger te maken. Er komen steeds meer 'hybride' toestellen cq. apparaten op de markt waarbij het onduidelijk is in welke categorie ze vallen. Neem in dit kader alleen al als voorbeeld de populaire iPad van Apple, de PlayBook van Blackberry en de vele soortgelijke tablets die op het Android besturingsysteem draaien. De tablets worden reeds veelvuldig gebruikt in het bedrijfsleven, ook in Nederland. Inmiddels worden de tablets gebruikt door onder andere rechters, gemeenteraadsleden, belastingadviseurs en specialisten in ziekenhuizen. Volgens een recent Amerikaans onderzoek zullen de komende jaren meer en meer bedrijven en beroepsgroepen zakelijk overstappen op het gebruik van de iPad of andere soortgelijke tablets.<sup>5</sup> Daarbij geeft een groot deel van de onderzochte bedrijven aan dat een tablet de laptop niet zal vervangen. Een tablet is en zal dus waarschijnlijk complementair blijven aan de laptop. Er lijkt dus een nieuwe in populariteit groeiende categorie apparatuur te zijn gecreëerd die lastig te vergelijken is met een computer. Maar is een dergelijke tablet dan mogelijk wel een

1 Mr. M.B. Bedaux is partner bij Courdid

2 Mr. J.P. van 't Hof is partner bij Courdid

3 MvT, Wijzigingsplan Paarse Krokodil, Kamerstukken II 2005-2006, 30 577, nr. 3, p. 6-7 (NTFR 2006/782).

4 MvT, Wijzigingsplan Paarse Krokodil, Kamerstukken II 2005-2006, 30 577, nr. 3, p. 20-21 (NTFR 2006/782).

5 <http://www.modelmetrics.com/wp-content/uploads/2011/05/iPadSurvey-May10.pdf> en <http://www.computable.nl/artikel/>

[ict\\_topics/mobility/3950762/1277034/tablets-vinden-hun-weg-naar-bedrijven.html](http://ict_topics/mobility/3950762/1277034/tablets-vinden-hun-weg-naar-bedrijven.html).

‘communicatiemiddel’ dat reeds bij een zakelijk gebruik van meer dan 10% onbelast kan worden vergoed?

### Is de huidige wetgeving bestand tegen de nieuwe ‘technologische ontwikkelingen’?

In de regelgeving voor telefonie en internet hoeft per 1 januari 2007 geen onderscheid meer te worden gemaakt in de verschillende ‘communicatieabonnementen’ zoals dat voorheen bijvoorbeeld bij ADSL-, kabel-, ISDN- en (mobiele) telefoonabonnementen wel het geval was. Per 1 januari 2007 is ook de term ‘dergelijke communicatiemiddelen’ toegevoegd aan de termen ‘telefoon en internet’. De reden hiervan, zo blijkt uit de toelichting op deze aangepaste wetgeving, is om de wetgeving bestand te maken tegen de snelle technologische ontwikkelingen op het gebied van de telecommunicatie.<sup>6</sup> Interessant is dan om te weten wat exact de betekenis is van het begrip ‘telecommunicatie’.

Wij vinden de volgende definities via enige bekende online woordenboeken;

- a ‘Telecommunicatie is communicatie tussen mensen en/of datacommunicatie tussen computers die over grotere afstanden plaatsvindt via netwerken zoals het telefoonnet en Internet’, of;
- b ‘Telecommunicatie (samenstelling uit het griekse *tèle* = ver en het Latijnse *communicare* = mededelen) is het overbrengen van informatie van de ene plek naar een andere zonder dat iets of iemand zich fysiek daar naartoe verplaatst. Moderne vormen van telecommunicatie zijn: (mobiele) telefoon, radio, televisie en Internet. Een oudere vorm is telegrafie.’<sup>7</sup>

Bij een letterlijke lezing zouden dus alle toestellen en apparaten en de daarbij horende communicatie(-abonnementen) waarmee op afstand onderling gecommuniceerd kan worden, als communicatiemiddel kwalificeren en bij ten minste 10% zakelijk gebruik onbelast kunnen worden vergoed of verstrekt. Dit past ook volledig met de bedoeling van de wetgever om hoge kosten van communicatie makkelijker onbelast te kunnen vergoeden. Het is mogelijk niet eens vereist dat met het toestel of apparaat kan worden getelefoneerd. Andere vormen van communicatie lijken ook voldoende om als communicatiemiddel te kunnen kwalificeren.

De enige beperking van deze regeling zit hem dus in de van toepassing zijnde regeling voor computers en dergelijke apparatuur.

Zou een modern communicatiemiddel, zoals een tablet, dan ook als computer (of andere dergelijke apparatuur) kunnen kwalificeren? Wat onderscheidt nou een computer van een tablet? Onderstaand overzicht is een poging om enkele verschillen in kaart te brengen:

	Computer (laptop)	Tablet
Tekstverwerken kortstondig	v	v
Tekstverwerken langdurig	v	
Telefoneren (via internet)	v	v
Dataverwerking	v	v (beperkt)
Email	v	v
Videobewerking	v	v (beperkt)
Foto's (maken en opslaan)	v	v
Grote opslagcapaciteit	v	
Programmeren	v	
Internetten	v	v
Prettige invoermogelijkheid	v	
Groot beeldscherm (>13 inch)	v	
Digitale agenda bijhouden	v	v
Programma's installeren	v	v (beperkt)
Volledig zelfstandig te gebruiken	v	
Directe invoer van (micro) simkaart voor 3G data-netwerk		v
Bijwerken van een database	v	

Op basis van bovenstaand schema lijkt de voorzichtige conclusie gerechtvaardigd dat een tablet geen computer of dergelijke apparatuur is. Het lijkt eerder een communicatiemiddel waarbij de verschillende vormen van telecommunicatie een belangrijk onderdeel zijn. Zelfs al zou het daarvoor vereist zijn dat men met een communicatiemiddel ook moet kunnen telefoneren, dan wordt, gezien de technologische mogelijkheden die een tablet hiertoe biedt, aan deze voorwaarde voldaan (bijvoorbeeld internetbellen – al dan niet met een draadloze headset – onderweg via een aanwezige 3G data-(micro)simkaart of wifi netwerk).

### Slimme Kamerleden

Bij de invoering van de nieuwe regelgeving in 2007 is door Kamerleden reeds opgemerkt dat telefoons en computers steeds meer dezelfde functies combineren, zodat het onderscheid tussen telefoon, internet enerzijds en computers anderzijds voor problemen kan zorgen. In dit kader merkte de Minister van Financiën het volgende op; ‘elektronische apparaten die geheel of gedeeltelijk zijn bedoeld voor taken die ook met een computer verricht kunnen worden, zoals digitale agenda's, mini-notebooks, en GPS-apparatuur, onder de regeling voor computers vallen. Dat geldt ook voor de mobiele telefoon waarbij de functie van telefoontoestel (hiermee is bedoeld; ‘telecommunicatie’) duidelijk ondergeschikt is aan andere functies, zoals telematica en dataverwerking (hiermee wordt kennelijk bedoeld op niet-telecommunicatie functies), hetgeen eventueel aan de kosten van de toestellen kan worden afgemeten’.<sup>8</sup> Hij voegt hier nog aan toe dat naar zijn mening de praktijk voldoende houvast heeft aan deze regelgeving.

6 MvT, Wijzigingsplan Paarse Krokodil, Kamerstukken II 2005-2006, 30 577, nr. 3, p. 20-21 (NTR 2006/782).

7 <http://nl.wikipedia.org>; Nederlandstalige encyclopedie op het internet.

8 NV, Wijzigingsplan Paarse Krokodil, Kamerstukken II 2006-07, 30 577, nr. 7, p.

4-6 (NTR 2006/782). Maar eerder ook in Belastingplan 2005, Kamerstukken II, vergaderjaar 2004-2005, 29 767, nr. 3 p. 36-37 NTR 2004/1705.

Er lijkt echter geen telefoon te bestaan waarbij de functie van telecommunicatie duidelijk ondergeschikt is aan functies van niet-telecommunicatie (bijv. dataverwerking, tekstverwerken, ingewikkelde spreadsheets maken, etc). We hebben hiervoor ook getracht aan te tonen dat tablets toestellen zijn waarbij de functies van telecommunicatie niet ondergeschikt zijn aan functies van niet-telecommunicatie. Hierover kunnen de meningen echter verschillen.

In een viertal besluiten is vanaf 1 januari 2007 het begrip communicatiemiddelen nader wordt uitgewerkt.<sup>9</sup>

In zowel het eerste (22 augustus 2007), tweede (20 februari 2009) als het derde (29 november 2010) besluit is aangegeven dat het bij communicatiemiddelen gaat om apparaten met de uiterlijke kenmerken van een mobiele telefoon die tevens bruikbaar zijn voor andere functies dan mondelinge communicatie. Hierbij wordt als voorbeeld genoemd toestellen waarbij de communicatie zoals telefonie, sms, e-mail en internet een centrale rol speelt. Genoemde voorbeelden daarvan zijn een zogenoemde smartphone en een Blackberry. Het beeldscherm en de invoermogelijkheden zijn bij deze apparaten te beperkt voor langdurig gebruik als computer. Pocket-PC's, mini-notebooks, E-books (toegevoegd in het besluit van 29 november 2010) en navigatie-apparatuur vallen niet onder het begrip communicatiemiddelen. Deze zijn weer onder te verdelen in de categorie computers en dergelijke apparatuur. Met deze besluiten lijkt de eerdere uitlating van de Minister van Financiën – dat een mobiele telefoon ook een computer kan zijn – te zijn achterhaald. Dit ten gunste van de smartphones en vergelijkbare apparatuur die daardoor als communicatiemiddel aangemerkt kunnen worden.

Zeer recentelijk is de staatssecretaris van Financiën nog verder gegaan en heeft een praktische handreiking gegeven wanneer een toestel/apparaat kwalificeert als communicatiemiddel. Naast de Blackberry is de iPhone nu ook als voorbeeld van een smartphone toegevoegd. Verder wordt aangegeven dat sprake is van een communicatiemiddel als het beeldscherm een diagonaal heeft van niet meer dan 7 inch (17,78 cm).<sup>10</sup> Kennelijk zou dit de grens zijn waarbij het beeldscherm en de invoermogelijkheden te beperkt zijn voor langdurig gebruik als computer. Let op, het staat werkgevers hierbij overigens wel vrij om aannemelijk te maken dat een specifiek apparaat met een groter scherm toch een communicatiemiddel is.

### Voorlopige conclusie

Het is toe te juichen dat de staatssecretaris duidelijkheid creëert en een praktisch toepasbaar criterium geeft. Naast het feit dat de exacte grootte van een beeldscherm een tamelijk arbitrair criterium lijkt om apparatuur te kwalificeren, is het twijfelachtig of deze nuancering juist is en wel om de volgende redenen:

- 1 De per 2007 ingevoerde regelgeving bevat de term 'dergelijke communicatiemiddelen', met als doel de wetgeving bestand te maken tegen de snelle technologische ontwikkelingen op het gebied van de telecommunicatie. Een ruime interpretatie van het begrip communicatiemiddelen lijkt hiermee beoogd, waarbij telecommunicatie ons inziens verder reikt dan alleen 'mobiel telefoneren'. Telecommunicatie heeft mede betrekking op apparaten die onderweg te gebruiken zijn om emails op te halen en te versturen, te communiceren middels sms, Skype (of hiermee vergelijkbare diensten), Twitter, LinkedIn en/of om te internetten (mits geen computer).
- 2 Tablets zijn geen computers of daarmee vergelijkbare apparaten. Een tablet is hiervoor te beperkt in vele opzichten. Hierbij zijn zeker niet alleen de invoermogelijkheden en beeldscherm bepalend, maar ook bijvoorbeeld de opslagcapaciteit en de mogelijkheid om zelfstandig te kunnen worden gebruikt als dataverwerker en tekstverwerker. Tablets lijken complementair te zijn aan computers/laptops en niet bedoeld deze te vervangen.

Gezien de toepassingsmogelijkheden zijn wij van mening dat ook voor tablets die groter zijn dan 7 inch, een kwalificatie als communicatiemiddel de meest correcte kwalificatie is. Dit zal met name het geval zijn als de tablet gecombineerd wordt met een 3G data-abonnement. Er lijken derhalve voldoende argumenten voorhanden om een beroep te doen op de tegenbewijsregel die in het besluit is geboden.

### Zelfde onderscheid onder toepassing van de regels van de werkkostenregeling?

Onder de werkkostenregeling geldt, in redelijkheid, een nihilwaardering voor bepaalde voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden.

De waarde van het genot van (draagbare) computers (bijvoorbeeld notebooks en netbooks), die naar hun aard ook elders – buiten de werkplek – bruikbaar zijn, wordt gesteld op nihil, mits het zakelijk gebruik ervan 90% of meer is. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat deze computer weer aan de werkgever dient te worden teruggegeven. Het gaat derhalve niet om een verstrekking in de zin van eigendoms-overdracht aan de werknemer maar om het ter beschikking stellen. De werkgever blijft eigenaar. Deze regel is dus beperkter dan de oude, en onder toepassing van het overgangsrecht nog steeds toepasbare, regeling inzake het vergoeden dan wel verstrekken (in eigendom) van computers.

Voor communicatiemiddelen geldt ook een nihilwaardering. Onder de regels van de werkkostenregeling worden niet meer de termen 'telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen' gehanteerd, maar wordt slechts gesproken over 'ter beschikking gestelde mobiele commu-

9 1. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 22 augustus 2007, nr. CPP2007/1465, Stcrt. 2007, 166 (NTR 2007/1574.2. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2009, nr. CPP2009/78M, Stcrt.

2009, 48 (NTR 2009/620.3. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 november 2010, nr. DGB2010/5419M, Stcrt. 2010, 19 356 (NTR 2010/2747).4. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2011, nr.

BLKB2011/618M, Stcrt. 12 juli 2011, nr. 12 463 (NTR 2011/1537).  
10 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/618M, Stcrt. 12 juli 2011, nr. 12 463 (NTR 2011/1537).

nicatiemiddelen – niet zijnde computers en dergelijke apparatuur – waarvan het zakelijke gebruik van meer dan bijkomstig belang is'. In de toelichting op de uitvoeringsregeling 2011 wordt slechts als voorbeeld genoemd de ter beschikking gestelde mobiele telefoon en het telefoonabonnement voor een werknemer die een eigen mobiele telefoon heeft.

Onder toepassing van de regels van de werkkostenregeling kan dus niet zomaar het eigendom van een smartphone, tablet of laptop aan de werknemer worden overdragen. De nihilwaardering geldt alleen maar voor het gebruik cq. het genot ervan (het ter beschikking stellen).

#### Voorstel van nieuwe wetgeving

Kamerleden hebben reeds in 2006 gevraagd waarom de voorgestelde regeling voor telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen ook niet geldt voor computers.<sup>11</sup> In dit kader heeft de Minister van Financiën opgemerkt dat het vanwege de budgettaire consequenties niet haalbaar was om de computers onder de beperktere zakelijkheidstoets van 10% te scharen. Relevant hierbij is te realiseren dat in deze vergelijking en budgettering het eigendom van de computer overgaat naar de werknemer. De Minister van Financiën maakte immers de vergelijking met de oude computervrijstelling (pc-privé-projecten)<sup>12</sup>.

De overdracht van eigendom (verstrekking) zal naar alle waarschijnlijkheid onder toepassing van de regels van de werkkostenregeling niet veel voorkomen aangezien de

nihilwaardering dan slechts geldt voor het gebruik cq. het genot van de hulpmiddelen (ter beschikking stellen). De budgettaire gevolgen van een gelijke regeling voor communicatiemiddelen en computers zullen onder de werkkostenregeling dan waarschijnlijk ook veel minder impact hebben. Immers, het lijkt onwaarschijnlijk dat werknemers via een cafetariaregeling massaal een tablet of computer zullen aanschaffen, aangezien de werkgever dan al gauw met 80% eindheffing geconfronteerd zal worden (het werkkostenbudget van 1,4% zal al gauw te laag zijn).

Mede gezien de technologische ontwikkelingen pleiten wij ervoor de wetgeving eenvoudiger te maken. De impact op de overheidsbudgetten lijkt ook gezien de reeds van toepassing zijnde werkkostenregeling kleiner geworden. Laat dan ook het onderscheid tussen telefoon, internet en dergelijke communicatiemiddelen enerzijds en computers en dergelijke apparatuur anderzijds los. Maak hier één en dezelfde fiscale regeling voor. Een werkgever moet zich niet hoeven af te vragen of een tablet nou een computer of een communicatiemiddel is, al dan niet afhankelijk van de grootte van het beeldscherm.

Als alternatief stellen we voor om de tablets met 3G dataabonnement specifiek te benoemen en onder de beperktere zakelijkheidstoets van 10% te scharen. Net als bij de mobiele telefoon zal ook bij een dergelijke tablet het niet goed mogelijk zijn het werkelijke zakelijke gebruik van de tablet of internet vast te stellen en ook hier zullen werkgevers hun kosten voor deze voorzieningen in de hand willen houden.

11 NV, Wijzigingsplan Paarse Krokodil, Kamerstukken II 2006-2007, 30 577, nr. 7, p. 4-6 (NTR 2006/782).

12 NV, Wijzigingsplan Paarse Krokodil, Kamerstukken II 2006-2007, 30 577, nr. 7, p. 4-6 (NTR 2006/782).