

De nieuwe werkkostenregeling; niet alleen voer voor fiscalisten

MR. I.L. GERRITS EN MR. A.A. GUDE

Op 1 januari 2011 treedt een nieuwe fiscale regeling in werking in de Wet op de loonbelasting, inzake de vergoedingen en verstrekkingen die werkgevers aan hun werknemers kunnen voldoen. Als gevolg van de nieuwe regels doen werkgevers er verstandig aan hun huidige arbeidsvoorwaarden goed tegen het licht te houden en zondig te wijzigen. Waarschijnlijk zullen zij ook hun administratie anders dienen in te richten. Voor zowel fiscalisten als arbeidsrechtjuristen zal de nieuwe regeling daarom de komende tijd een belangrijk thema zijn.

Inleiding

De nieuwe regeling staat bekend als de 'werkkostenregeling' en houdt in dat werkgevers¹ op jaarbasis maximaal 1,4% van hun totale fiscale loonsom voor onbelaste vergoedingen en verstrekkingen mogen gebruiken. Deze vrije bestedingsruimte wordt ook wel het 'algemeen forfait' genoemd. Daarnaast zijn er gerichte vrijstellingen, nihilwaarderingen en overige posten. Werkgevers hoeven de vergoedingen en verstrekkingen dus niet meer op individuele basis te toetsen. Voortaan kan worden volstaan met een verantwoording op werkgeversniveau. Vergoedingen en verstrekkingen die het algemeen forfait te boven gaan, worden belast met een eindheffing van 80% bij de werkgever. Concreet betekent dit dat voor iedere € 100 die de werkgever vergoedt boven het algemeen forfait, nog eens € 80 aan de Belastingdienst dient te worden afgedragen. Dit komt volledig voor rekening van de werkgever.

De werkkostenregeling voorziet in een overgangsregeling voor de jaren 2011 tot en met 2013. In deze periode hebben werkgevers jaarlijks de keuze tussen toepassing van het huidige regime en de nieuwe werkkostenregeling.

In het hiernavolgende zullen wij uiteenzetten met welke juridische en praktische vragen werkgevers en juristen zoal geconfronteerd zullen worden, zowel op fiscaal vlak als op arbeidsrechtelijk vlak. Wij zullen beginnen met een uiteenzetting van de belangrijkste regels van de werkkostenregeling en een beschrijving van de keuzes die werkgevers dienen te maken vanuit fiscaal perspectief en/of kostenperspectief. Vervolgens zullen wij de arbeidsrechtelijke implicaties behandelen, waarbij in het bijzonder aandacht zal worden besteed aan het wijzigen van arbeidsvoorwaarden in het licht van gewijzigde wetgeving.

Huidig stelsel van vrije vergoedingen en verstrekkingen

Het huidige loonbelastingstelsel kenmerkt zich door vrije vergoedingen en verstrekkingen die strekken tot bestrijding van de kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking alsmede andere vergoedingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren. Dergelijke vergoedingen en verstrekkingen vallen niet onder het loonbegrip, mits zij voldoen aan de door de wet gestelde eisen. Welke vergoedingen en verstrekkingen belastingvrij door de werkgever mogen worden vergoed, is vastgesteld in Hoofdstuk IIa van de Wet op de loonbelasting 1964 (de art. 15 t/m 17a) en nader uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001. De onkostenvergoedingen worden op individueel niveau getoetst en verantwoord.

Onder de werkkostenregeling vallen vergoedingen en verstrekkingen juist wel onder de nieuwe definitie van 'loon' en wordt niet meer op individueel niveau getoetst, maar op het niveau van de werkgever.

De werkkostenregeling: fiscale aspecten

Inhoud van de regeling

De werkkostenregeling maakt deel uit van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010², die op zijn beurt deel uitmaakt van een zestal fiscale wetsvoorstellen dat op 15 september 2009 door het kabinet is gepubliceerd. In het kader van deregulering en vereenvoudiging vervangt de werkkostenregeling het huidige stelsel van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer, waarbij het kabinet een administratieve lastenverlichting voor ogen had.³

¹ Met werkgever wordt tevens inhoudingsplichtige bedoeld in de zin van art. 6 Wet op de loonbelasting 1964.

² Wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 611.

³ Fiscale vereenvoudigingswet 2010, *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 130, nr. 3.

In het oorspronkelijke wetsvoorstel bedroeg het algemeen forfait 1,5%. Dit is echter door enkele wijzigingsvoorstellen verlaagd naar 1,4%.⁴ Dat betekent dat het de werkgever vrij staat om een bedrag tot ten hoogste 1,4% van de loonsom onbelast te vergoeden of te verstrekken aan zijn werknemers.⁵ Het voordeel is dat de werkgever de mogelijkheid heeft naar eigen inzichten te bepalen welke groepen van werknemers in aanmerking komen voor een bepaalde vergoeding en/of verstrekking. De werkgever wordt daarbij echter beperkt door het gebruikelijkheids criterium, om te voorkomen dat bijvoorbeeld de directeur-groottaandeelhouder zichzelf een 'personeelsreisje' toekent.

Naast de posten die onder het algemeen forfait vallen, zijn er nihilwaarderingen, gerichte vrijstellingen en overige posten. Deze vallen buiten het algemeen forfait en kunnen derhalve belastingvrij worden vergoed. De nihilwaarderingen kunnen op declaratiebasis worden vergoed, de gerichte vrijstellingen op basis van onderzoek en afstemming met de Belastingdienst en ten aanzien van de overige posten geldt dat deze vergoed kunnen worden conform de huidige regelgeving. Het ministerie van Financiën heeft een niet-limitatieve opsomming van de behandeling van de vergoedingen en verstrekkingen binnen en buiten de werkkostenregeling gepubliceerd.⁶ In de tabel bij dit artikel worden de posten opgesomd die onder respectievelijk het algemeen forfait, nihilwaardering, gerichte vrijstelling en overige posten vallen.⁷ Een goede structurering en inkleding van de arbeidsvoorwaarden zullen voor de werkgever essentieel worden. Voor de toepassing van de werkkostenregeling dienen de vergoedingen en verstrekkingen die binnen de forfaitaire ruimte van 1,4% vallen apart geadmistreerd te worden. Indien de werkgever kiest voor de werkkostenregeling, moet de administratie naar alle waarschijnlijkheid worden aangepast. De werkgever dient namelijk het cumulatieve bedrag van de vergoedingen en verstrekkingen uit de forfaitaire ruimte te kunnen vaststellen. Dit cumulatieve bedrag inclusief btw moet de werkgever uit de financiële administratie kunnen halen. Ook dient een koppeling tussen de financiële administratie en het fiscale loon uit de loonadministratie mogelijk te zijn om vast te stellen of de forfaitaire ruimte wordt overschreden.

Praktijk

Inmiddels valt uit berekeningen waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen toepassing van het overgangsrecht en toepassing van de forfaitaire ruimte binnen de werkkostenregeling, te concluderen dat veel belastingplichtigen er verstandig aan doen om te opteren voor toepassing van het oude regime. In veel gevallen pakt de werkkostenregeling namelijk nadeliger uit indien optimaal gebruik wordt ge-

maakt van de huidige fiscale regelgeving. Uit onderstaand voorbeeld blijkt dat toepassing van het overgangsrecht interessant kan zijn.

Veronderstellingen

- Een werkgever met 35 werknemers.
- Fiscale loonsom bedraagt € 1,2 miljoen.
- Forfaitaire ruimte werkkostenregeling bedraagt € 16.800 (zijnde 1,4% x € 1,2 miljoen).
- Kerstpakketten: € 1.750.
- Bedrijfsfitness elders: € 6.000.
- Contributie vakvereniging: € 10.000.
- Internet thuis: € 2.000.
- Personeelsfeest: € 10.000.
- Vakliteratuur thuis: € 12.250.
- Arbo-voorzieningen: € 2.000.
- Mobiele telefoon (zakelijk gebruik > 10%): € 2.000.
- Abonnementen voor reizen met openbaar vervoer: € 750.
- Declaraties zakelijke reiskosten à € 0,19/kilometer: € 12.000.
- Externe representatiekosten/intermediaire kosten: € 25.500.

De verstrekkingen van kerstpakketten, bedrijfsfitness elders, contributie vakvereniging, internet thuis, personeelsfeest en de vakliteratuur thuis komen ten laste van de forfaitaire ruimte. Het totaalbedrag van deze posten bedraagt € 42.000. Aangezien dit meer is dan de forfaitaire ruimte van € 16.800, is de werkgever over het meerdere een eindheffing van tachtig procent verschuldigd. Concreet betekent dat een eindheffing van: $(€ 42.000 - € 16.800) \times 80\% = € 20.160$.

Vergoedingen en verstrekkingen die het algemeen forfait te boven gaan, worden belast met een eindheffing van 80% bij de werkgever

Voor de arbo-voorzieningen en de mobiele telefoon is een nihilwaardering van toepassing. Voor de abonnementen voor reizen met het openbaar vervoer en de declaraties voor zakelijke reiskosten geldt dat deze onder een gerichte vrijstelling vallen. De externe representatiekosten/intermediaire kosten vallen onder de overige kosten en kunnen onbelast worden vergoed, mits sprake is van zuivere intermediaire kosten. In dit voorbeeld bedragen de totale werkgeverskosten (zijnde het totaalbedrag van de verstrekkingen en de eindheffing) bij toepassing van de werkkostenregeling € 104.410. Bij optering voor het overgangsrecht bedragen de kosten € 84.600, rekening houdende met de huidige eindheffingspercentages. De werkgever kan in dit voorbeeld derhalve een voordeel realiseren van € 19.810.

Voorts betekent invoering van de werkkostenregeling een administratieve en financiële lastenverzwaring. Daarnaast dienen de vergoedingen en verstrekkingen op een goede manier te worden gerubriceerd in de grootboeken hetgeen zeer tijdrovend kan zijn. Het is echter ook goed mogelijk dat de werkkostenregeling wel degelijk goedkoper uitpakt. Dat zal met name gelden voor werkgevers met veel werk-

4 Vakstudie nieuws, Wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2010, *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 401, nr. 3, bijzonder nummer 29, Wolters Kluwer, 25 juni 2010.

5 Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip 2 februari 2010, nr. 32 131).

6 Bijlage bij de Kamerbrief van 29 oktober 2009 – Belastingplan 2010 c.a.

7 Zie TAB 2010/7 p.275. Deze tabel geeft de stand van zaken weer per 20 september 2010.

nemers die een relatief laag salaris hebben en op dit moment weinig vergoedingen of verstrekkingen ontvangen. De praktijk leert ons dat de verschillen in kosten tussen de beide regimes voor werkgevers aanzienlijk kunnen zijn. De werkgever doet er verstandig aan tijdig de gevolgen door te rekenen en een goede algehele afweging te maken.

Voor arbeidsrechtjuristen is het belangrijk nu al rekening te houden met deze onderverdeling. Bij de beoordeling van bijvoorbeeld arbeidsovereenkomsten en personeelshandboeken is het raadzaam de werkgever erop te wijzen de vergoedingen zodanig vorm te geven dat zij zo veel mogelijk onder een nihilwaardering of een gerichte vrijstelling

De werkgever doet er verstandig aan tijdig de gevolgen door te rekenen en een goede algehele afweging te maken

vallen. Zo valt 'vakliteratuur thuis' onder het algemeen forfait, terwijl 'vakliteratuur op het werk' onder een nihilwaardering valt. Voorts dienen werkgevers te anticiperen op de wijzigingen die ergens tussen 1 januari 2011 en 1 januari 2014, de datum van structurele invoering, zullen gaan gelden. Het is immers niet eenvoudig bestaande arbeidsvoorwaarden (eenzijdig) te wijzigen. In dit verband is tevens van belang dat alle afspraken die werkgevers met de Belastingdienst gemaakt hebben met betrekking tot vaste kostenvergoedingen met ingang van 1 januari 2011 zullen vervallen.

Op 8 september 2010 heeft het ministerie van Financiën een toelichting gegeven op enkele punten die in reacties tijdens de internetconsultatie over de werkkostenregeling naar voren zijn gebracht. Als gevolg van de internetconsultatie zijn onder meer de forfaitaire waarderingen van op de werkplek verstrekte maaltijden, huisvesting, inwoning en bedrijfsfitness verder vereenvoudigd. Tevens is het begrip 'werkplek' nader toegelicht. Gelet op de brede roep uit de praktijk en mede op verzoek van VNO-NCW en MKB-Nederland wordt nog gezocht naar budgettaire ruimte om ter versoepeling van de invoering van de werkkostenregeling deels tegemoet te komen aan bepaalde wensen. Zo is het streven om vakliteratuur en de kosten van inschrijving in een beroepsregister onder een gerichte vrijstelling te brengen. Verder is het de bedoeling dat voor de werkkostenregeling een nihilwaardering gaat gelden voor werkkleding met een logo van ten minste 70 cm². De vraag doet zich evenwel voor wanneer hierover een beslissing wordt genomen aangezien werkgevers zich optimaal moeten kunnen voorbereiden. Door het ministerie van Financiën wordt opgemerkt dat de werkkostenregeling weliswaar per 1 januari a.s. in werking treedt, maar dat er een overgangperiode is tot 1 januari 2014 waarin desgewenst het huidige regime nog kan worden toegepast. De overgang naar het nieuwe regime kan hierdoor in een rustiger tempo plaatsvinden. Voor werkgevers leidt dit grote onzekerheid.

Arbeidsrechtelijke implicaties; wijziging van arbeidsvoorwaarden

Algemeen

Zoals volgt uit het voorgaande, doen werkgevers er goed aan hun huidige arbeidsvoorwaardenpakket tegen het licht te houden en indien nodig te wijzigen. Over het algemeen zullen zij dat willen bewerkstelligen door middel van een eenzijdige wijziging. De laatste jaren is zeer veel geschreven over individuele en collectieve eenzijdige wijziging en de maatstaf die daarvoor in rechte aangelegd zou moeten worden.⁸ Ook de Hoge Raad heeft zich niet onbetuigd gelaten.⁹ Wij zullen deze discussie hier niet nogmaals voeren. Het is evenwel nuttig een aantal uitgangspunten vast te stellen.

Allereerst is van belang of de werknemer(s) een eenzijdige wijzigingsbeding in hun arbeidsovereenkomst hebben. Is dat het geval, dan bepaalt art. 7:613 BW dat op dat beding slechts een beroep kan worden gedaan indien hij bij die wijziging een zodanig zwaarwichtig belang heeft dat het belang van de werknemer dat door de wijziging zou worden geschaad, daarvoor naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid moet wijken. De Hoge Raad heeft in het arrest Stoof/Mammoet¹⁰ overwogen dat deze bepaling 'veeleer' ziet op wijzigingen in de collectieve sfeer.

Indien geen eenzijdig wijzigingsbeding is overeengekomen, dan is de door de rechter te hanteren maatstaf de tweetrapsraket uit (eveneens) Stoof/Mammoet: (1) Heeft de werkgever, handelend als goed werkgever, aanleiding kunnen vinden tot het doen van een voorstel tot wijziging van arbeidsvoorwaarden? (2) Kan aanvaarding van het door de werkgever gedane redelijke voorstel in het licht van de omstandigheden van het geval in redelijkheid van de werknemer gevergd worden? De Hoge Raad wekt de suggestie dat deze maatstaf (die zijn oorsprong vindt in art. 7:611 BW) gebruikt dient te worden in geval van individuele wijzigingen.

- 8 Zonder uitputtend te willen zijn: L.J. de Vroe, 'Eenzijdige wijziging van arbeidsvoorwaarden en de uitholling van artikel 7:613 BW', in: *ArbeidsRecht* 2001, 2; en 'Eenzijdige functiewijziging: tãxiixiii ...!', in: *ArbeidsRecht* 2004, 1; R.M. Beltzer, 'De schier onontwarbare kluwen van 611, 613 en 248', in: *Arbeid Integraal* 2004, p. 31-36; C.S. Kehrer-Bot en E.L.J. Bruyninckx, 'Eenzijdige wijziging van arbeidsvoorwaarden: eenduidige benadering door rechters gewenst', in: *ArbeidsRecht* 2005, 4; W.A. Zondag, 'Wikken en wegen bij het wijzigen van arbeidsvoorwaarden. De betekenis van gezichtspunten in de (lagere) rechtspraak', in: *ArA* 2006/3, p. 4-54; M.S.A. Vegter, 'Eenzijdige wijziging arbeidsovereenkomst', in: *JAR» Verklaard* 2007/1; C.J. Smitskam, 'Eenzijdige wijziging van de arbeidsovereenkomst', in: *PS Documenta* 2007, p. 725-736; C.J. Loonstra, M.E.S. Fiselier en B.R. Vink, 'Ontwikkelingen rechtspraak eenzijdige wijziging arbeidsvoorwaarden', *SR* 2007, 2, p. 39-46; J.J.M. de Laat, *De (eenzijdige) wijziging van de arbeidsovereenkomst*, Deventer: Kluwer 2008; A.F. Bungener, *Het wijzigen van de arbeidsovereenkomst in vermogensrechtelijk perspectief*, Deventer: Kluwer 2008; D.J.B. de Wolff, 'Taxi Hofman in de revisie', in: *ArbeidsRecht* 2008, 44; N. Gundt, *Wijziging van de arbeidsovereenkomst: een instrument voor interne flexibiliteit?*, Deventer: Kluwer 2009.
- 9 Voornamelijk HR 26 juni 1998, *NJ* 1998, 767 (Van der Lely/Taxi Hofman), HR 25 februari 2000, *NJ* 2000, 471 en HR 4 februari 2005, *JAR»* 2005/51 (FNV/Frans Maas), HR 11 november 2008, *JAR»* 2008/204 (Stoof/Mammoet).
- 10 HR 11 november 2008, *JAR»* 2008/204.

Indien geen eenzijdig wijzigingsbeding is overeengekomen en de werkgever wenst een wijziging in de collectieve sfeer door te voeren, dan is de heersende leer dat de rechter dient te onderzoeken of ongewijzigde instandhouding van de geldende regeling naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar is (art. 6:248 lid 2 BW, derogerende werking van de redelijkheid en billijkheid).

Voor een eenzijdige wijziging als gevolg van de werkkostenregeling ligt het voor de hand dat een werkgever wijzigingen zal willen doorvoeren in de collectieve sfeer. Afhankelijk van de aanwezigheid van een eenzijdig wijzigingsbeding, is dan ofwel art. 7:613 BW van toepassing, ofwel art. 6:248 lid 2 BW. Het kan echter ook voorkomen dat slechts een individuele wijziging gewenst is. In dat geval is art. 7:611 BW van toepassing zoals door de Hoge Raad ingevuld in *Stoof/Mammoet*. Ook een 'cluster' van individuele wijzigingen is mogelijk.

Om te beoordelen hoe werkgevers om dienen te gaan met een wijziging van arbeidsvoorwaarden naar aanleiding van de werkkostenregeling, is het verhelderend stil te staan bij jurisprudentie waarbij specifiek sprake was van een eenzijdige wijziging van arbeidsvoorwaarden als gevolg van een wetswijziging.

Wet terugdringing ziekteverzuim¹¹ (Wtz)

Vóór 1 januari 1994 betaalde de bedrijfsvereniging in geval van ziekte van de werknemer 70% van het loon van de werknemer uit. Met de invoering van de Wtz werd deze regel aangepast in die zin dat de bedrijfsvereniging pas na twee of zes weken (afhankelijk van de grootte van de werkgever) overging tot betaling van het ziekengeld. Tot die tijd betaalde de werkgever ten minste 70% van het laatstverdiende loon. Bij veel werkgevers was vóór invoering van de Wtz sprake van een suppletierегeling die inhield dat de werkgever het ziekengeld gedurende zekere tijd aanvulde tot 100%. Na invoering van de Wtz wensten werkgevers dergelijke suppletierегelingen te wijzigen, omdat zij aanzienlijk duurder uit waren.

Een dergelijke casus gaf ook aanleiding tot de arresten van de Hoge Raad inzake *FNV/Frans Maas*.¹² De Hoge Raad stelt in deze zaak eerst vast dat beoordeeld dient te worden of ongewijzigde instandhouding van de oude suppletierегeling naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar is en geeft het Hof 's-Hertogenbosch opdracht deze feitelijke vraag te beantwoorden.

Frans Maas betoogt bij het hof dat zij als gevolg van de wijziging van de suppletierегeling een nettobesparing van f 22.062,66 kon realiseren. Desalniettemin oordeelt het hof dat ongewijzigde instandhouding van de oude suppletierегeling niet naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar is. Frans Maas had onvoldoende inzichtelijk gemaakt wat de financiële consequenties zouden zijn geweest als zij het extra risico zou hebben herverzekerd. Bovendien gaf het doel van de wetswijziging (terugdringing

van het ziekteverzuim) ruimte voor de interpretatie dat een financiële prikkel aan de kant van de werkgever toelaatbaar was. Dat zou immers een stimulans geven om het ziekteverzuim binnen het bedrijf terug te dringen.

Zorgverzekeringwet¹³

Vóór invoering van de Zorgverzekeringwet op 1 januari 2006 bestond een onderscheid tussen particulier verzekerden en ziekenfondsverzekerden. Voor ziekenfondsverzekerden betaalde de werkgever een bijdrage van 6,75% van het loon. Daarnaast werd 1,45% van het loon van de werknemer ingehouden en afgedragen. De particulier verzekerden hadden geen wettelijk recht op een werkgeversbijdrage, maar bij veel werkgevers bestond wel een contractuele aanspraak hierop.

Na invoering van de Zorgverzekeringwet verviel het onderscheid tussen ziekenfonds en particulier verzekerden. Sindsdien zijn werknemers een inkomensafhankelijke eigen bijdrage verschuldigd die wordt ingehouden op het loon en wordt afgedragen door de werkgever. Werkgevers vergoeden vervolgens deze bijdrage op bruto basis.

Veel werkgevers grepen de wetswijziging aan om hun ziektekostenregelingen aan te passen, waarbij zij nog slechts de inkomensafhankelijke eigen bijdrage zouden betalen en niet meer de contractuele aanspraak. De jurisprudentie laat zien dat deze wijziging van arbeidsvoorwaarden in de meeste gevallen geen stand hield. Dat was een gevolg van het feit dat de werkgevers er niet in slaagden aan te tonen dat ongewijzigde instandhouding van de oude regeling naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar was.¹⁴ Dat kwam doordat zij onvoldoende financiële gegevens overlegden of doordat zij na de wetswijziging wel duurder uit zouden zijn, maar ook weer niet zo veel duurder dat dat onaanvaardbaar zou zijn. Dat de werkgevers hadden voorzien in een overgangsregeling kon hen niet helpen en ook medewerking van de ondernemingsraad was niet doorslaggevend. Slechts in één situatie werd de wijziging toelaatbaar geacht, maar in deze uitspraak lijkt de Kantonrechter Leiden een onjuiste maatstaf te hanteren (een enkele redelijkheidstoets).¹⁵

Wet VPL

Op 1 januari 2006 is de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT- en prepensioenregelingen en introductie levensloopregeling ('Wet VPL') in werking getreden. Het doel van deze wet was om het voor werknemers minder aantrekkelijk te maken om vervroegd te stoppen met werken. Hiertoe werd een extra belastingheffing geïntroduceerd. Voor werkgevers was dit aanleiding om massaal de mogelijkheden te beperken die werknemers tot die tijd hadden om vervroegd te stoppen met werken. Dit leidde vervolgens tot procedures

11 Wet van 22 december 1993, *Stb.* 1993, 750, laatstelijk gewijzigd bij wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 708.

12 HR 25 februari 2000, *NJ* 2000, 471 en HR 4 februari 2005, «*JAR*» 2005/51.

13 Wet van 6 oktober 2005, *Stb.* 2005, 525, laatstelijk gewijzigd bij wet van 29 december 2008, *Stb.* 2009, 17.

14 Zie bijvoorbeeld Ktr. Delft 30 november 2006, «*JAR*» 2007/6 met vervolg op 15 maart 2003, LJN BC4728 en Ktr. Den Haag 5 december 2007, «*JAR*» 2008/1.

15 Ktr. Leiden 9 augustus 2006, «*JAR*» 2006/219.

omdat de werknemers zich beriepen op de oude regelingen. De Kantonrechter Dordrecht¹⁶ oordeelde dat de werkgever de regeling mocht wijzigen. Ongewijzigde instandhouding zou naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zijn. De kantonrechter kende daarbij belangrijke betekenis toe aan de doelstelling van de wet om werknemers te ontmoedigen eerder te stoppen met werken. Hiermee zou niet stroken de nadelige gevolgen van de wetswijziging uitsluitend voor rekening van de werkgever te laten komen.

De Kantonrechter Amsterdam¹⁷ hanteerde eveneens het uitgangspunt dat van de werkgever niet gevergd kan wor-

blijft echter één groot probleem. Het feit dat werkgevers de eerste drie jaar kunnen kiezen of zij de nieuwe werkkostenregeling willen toepassen of de huidige regeling willen handhaven, maakt dat het voor werkgevers extra moeilijk wordt voldoende zwaarwegende belangen aan te voeren gedurende deze overgangsperiode. De enkele verwijzing naar een wetswijziging lijkt in ieder geval tot 1 januari 2014 niet erg sterk.

Vervolgens zal de werkgever moeten aantonen dat hij onderzocht heeft op welke manieren hij de gevolgen voor de werknemers zo veel mogelijk heeft beperkt (vergelijk stap 2 van Stoof/Mammoet). Te denken valt hierbij aan een overgangs- of afbouwregeling. Dergelijke regelingen kunnen allerlei vormen aannemen. Het meest voor de hand liggend is wellicht het toekennen van een 'gewenningsbijdrage'. Bij veel werkgevers worden maandelijks onkostenvergoedingen vergoed, waarvoor eigenlijk geen echte kosten gemaakt worden. Daarmee lijken ze wel erg op loon. Indien een werkgever dergelijke betalingen wil stoppen en de werknemer gaat er netto op achteruit, dan is niet ondenkbaar dat een werkgever gedurende zekere tijd een bijdrage zal dienen te doen aan de werknemer, zodat deze zijn situatie kan aanpassen aan zijn gewijzigde inkomsten.

Het beperken van de gevolgen voor individuele werknemers is belangrijk omdat, anders dan bij bijvoorbeeld de Wet VPL, een eventueel nadeel van de kant van de werknemer bij de introductie van de werkkostenregeling niet door de wetgever beoogd is. Slaat een werkgever deze stap over, dan leidt dat er naar alle waarschijnlijkheid toe dat zijn betoog sneuvelt in stap 2 van Stoof/Mammoet en de werknemers zich kunnen blijven beroepen op de ongewijzigde regeling.

Ondanks de juridische moeilijkheden, zullen veel werkgevers vermoedelijk willen proberen hun arbeidsvoorwaardenpakket te wijzigen wanneer zij overgaan op de nieuwe werkkostenregeling. Voor arbeidsrechtjuristen (werkgeversadvocaten) is het zaak een dergelijk proces goed te begeleiden. In de praktijk wijzigen werkgevers immers met enige regelmaat eenzijdig hun arbeidsvoorwaarden en gaat dat ook goed. Het 'goed gaan' kan zich uiten in een succesvolle juridische procedure, maar ook in het feit dat werknemers de wijziging accepteren en niet overgaan tot juridische acties. De werkgever kan hier invloed op uitoefenen door zorgvuldig te werk te gaan. Zoals hiervoor gesteld, valt te denken aan een overgangs- of afbouwregeling, maar ook de ondernemingsraad kan hier een rol in spelen. Invoering van de werkkostenregeling valt niet onder een van de onderwerpen genoemd in de art. 25 en 27 van de Wet op de ondernemingsraden. De ondernemingsraad heeft derhalve geen advies- of instemmingsrecht, tenzij impliciet of expliciet aanvullende afspraken zijn gemaakt. Toch is een tijdige en voorafgaande communicatie met de werknemers (vertegenwoordigers) en/of ondernemingsraad aan te bevelen.

Niet alleen de ondernemingsraad, ook de vakorganisaties kunnen een rol spelen bij invoering van de werkkostenregeling. Bij de invoering van een nieuwe (ondernemings-)cao zullen de voorwaarden in de cao zo veel mogelijk dienen

Voor een wijziging van arbeidsvoorwaarden lijkt de enkele verwijzing naar een wetswijziging tot 1 januari 2014 niet erg sterk

den de regeling ongewijzigd voort te zetten gezien de 'dracoonische maatregelen van fiscale aard'. Er waren echter alternatieven mogelijk in plaats van de door de werkgever gekozen oplossing die wel aan de belangen van alle getroffen tegemoet hadden kunnen komen. De wijziging hield derhalve geen stand. Dit oordeel is door het Hof Amsterdam in hoger beroep bekrachtigd.¹⁸

Wijziging van arbeidsvoorwaarden als gevolg van de invoering van de werkkostenregeling

Wat betekent deze jurisprudentie nu voor werkgevers die als gevolg van de werkkostenregeling hun arbeidsvoorwaarden willen wijzigen?

Uit de behandelde jurisprudentie blijkt dat een eenzijdige wijziging als gevolg van een wetswijziging vaak onderuitgaat. De rechterlijke macht is derhalve van oordeel dat een wetswijziging die voor werkgevers duurder uitpakt niet automatisch voldoende grond vormt voor een wijziging in arbeidsvoorwaarden. Daarmee lijkt het tot het bedrijfsrisico van de werkgever te horen.

Op het eerste gezicht lijkt het derhalve een moeilijke opgave om op grond van de werkkostenregeling een wijziging van arbeidsvoorwaarden door te voeren. Het valt op dat in de behandelde jurisprudentie vrijwel zonder uitzondering is getoetst aan art. 6:248 lid 2 BW. Praktisch gezien hanteren de rechters echter in feite de tweetrapsraket uit Stoof/Mammoet. De werkgever zal in de eerste plaats moeten aantonen dat hij gegronde redenen heeft voor een wijziging van zijn arbeidsvoorwaarden (vergelijk stap 1 uit Stoof/Mammoet). Daartoe zal hij in ieder geval voldoende objectieve (financiële) gegevens dienen te verzamelen. De eindheffing van 80% is een belangrijk aspect hierin en zal de werkgever waarschijnlijk een eind op weg helpen. Er

16 Ktr. Dordrecht 13 december 2007, *RAR* 2008, 34.

17 Ktr. Amsterdam 4 maart 2008, «*JAR*» 2008/299.

18 Hof Amsterdam 27 juli 2010, zaaknummer 200.022.784/01 (niet gepubliceerd).

te worden afgestemd op de nieuwe werkkostenregeling. In geval van een ondernemings-cao is dat gemakkelijker dan in geval van een bedrijfstak-cao, omdat de werkkostenregeling en de huidige regeling tot verschillende resultaten leiden, afhankelijk van het soort bedrijf: klein of groot, hoge of lagere salarissen, veel of weinig onkostenvergoedingen. Een ander probleem dat voor werkgevers kan ontstaan als gevolg van de invoering van de werkkostenregeling, is dat voor de verschillende werknemers verschillende arbeidsvoorwaarden kunnen gaan gelden. Zo zal de werkgever nieuwe werknemers een arbeidsovereenkomst kunnen aanbieden waarin al rekening is gehouden met de werkkostenregeling. Tegelijkertijd kunnen er werknemers zijn voor wie de oude regeling blijft gelden, omdat een wijziging niet haalbaar is en kunnen er werknemers zijn op wie een overgangs- of afbouwregeling van toepassing is. Deze verschillen zijn moeilijk te voorkomen en zijn (mede) een gevolg van de hiervoor uiteengezette jurisprudentie en regelgeving.

Conclusie

Als gevolg van de invoering van de werkkostenregeling dienen werkgevers goed na te gaan welk regime voor hen gunstiger uitpakt. Is dat het oude regime, dan kunnen zij in principe tot 1 januari 2014 op de oude voet verdergaan. Belangrijk is wel eventuele bestaande afspraken met de Belastingdienst nader te bezien. Indien de werkkostenregeling gunstiger uitpakt, zullen belangrijke aanpassingen aangebracht dienen te worden in de administratie en/of arbeidsvoorwaarden te worden gewijzigd. Uit de jurisprudentie blijkt dat dit laatste niet altijd eenvoudig is. In ieder geval dienen werkgevers uiterst zorgvuldig te werk te gaan bij het verzamelen van de financiële gegevens en het in kaart brengen van de gevolgen voor de werknemers. Overleg met de ondernemingsraad wordt eveneens aanbevolen. Maar zelfs als de werkgever zich houdt aan de hiervoor omschreven zorgvuldigheidsnormen, is het maar zeer de vraag of een eenzijdige wijziging stand zal houden, vooral gezien de mogelijkheid tot toepassing van het overgangsrecht.



Over de auteur

Mr. I.L. Gerrits is advocaat bij Kennedy Van der Laan te Amsterdam.



Over de auteur

Mr. A.A. Gude is Senior Tax Manager bij Grant Thornton te Amsterdam.

Algemeen forfait
• Aan- of verkoopkosten van woningen bij verhuizingen, niet zijnde bedrijfsverplaatsing
• Achtergestelde vliegvervoerbewijzen door luchtvaartmaatschappijen en aanverwante bedrijven;
• Kerstpakketten en andere kleine geschenken
• Maaltijden in kantines
• Niet-verhaalde verkeersboetes
• Parkeer-, veer- en tolgelden (niet zijnde auto van de zaak)
• Schade wegens diefstal tijdens de vervulling de dienstbetrekking
• Schade door overstromingen, aardbevingen en dergelijke, die niet pleegt te worden verzekerd
• Apparatuur, gereedschappen en instrumenten voor gebruik thuis
• Bedrijfsfitness elders
• Contributie van personeelverenigingen
• Contributie voor vakvereniging
• Fiets, elektrische fiets, scooter e.d. (terbeschikkingstelling)
• Huisvesting buiten de woonplaats door permanente werkzaamheden elders
• Internet thuis en dergelijke communicatiemiddelen
• Personeelsfeesten, personeelsreizen, en dergelijke
• Persoonlijke verzorging
• Producten van het eigen bedrijf
• Reiskostenvergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van meer dan € 0,19 per kilometer
• Rentevoordeel van aan personeel verstrekte leningen (niet zijnde hypothecaire leningen)
• Representatiekosten en relatiegeschenken (aan medewerkers) ten behoeve van interne relaties
• Vakliteratuur thuis
• Voeding, verlichting of verwarming in verband met onregelmatige diensten of continudiensten
• Werkkleding die mee naar huis gaat en geschikt is om ook thuis te dragen
• Werkruimte bij de werknemer thuis
Nihilwaardering
• Arbo-voorzieningen
• Bedrijfsfitness op de werkplek
• Vakliteratuur op de werkplek
• Consumpties tijdens werktijd, die geen deel uitmaken van de maaltijd
• Inrichting van de werkplek, niet zijnde de werkplek in de eigen woning
• Mobiele telefoons (zakelijk gebruik > 10%)
• Openbaarvervoerkaart (mede zakelijk gebruik)
• Portable computers, zoals notebooks en laptops (zakelijk gebruik 90% of meer)
• Uniformen, werkkleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens het werk te dragen en werkkleding die op het werk achterblijft
• Voordeelurenkaart (mede zakelijk gebruik)
Gerichte vrijstelling
• Abonnementen voor reizen met openbaar vervoer
• Bijscholing, cursussen, congressen, training e.d.
• Maaltijden als gevolg van overwerk, koopavonden, dienstreizen e.d.
• Outplacement
• Reiskostenvergoedingen, declaraties, voor reizen met eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer
• Verhuiskosten
• Studiekosten van medewerkers
• Verblijfskostenvergoeding door tijdelijke werkzaamheden elders
• Extraterritoriale kosten
• Losse kaartjes voor zakelijke reizen met openbaar vervoer
• Fiets, elektrische fiets, scooter e.d. (per afgelegde zakelijke reiskilometer)
Overige posten
• Dienstwoning
• Personenauto en bestelauto
• Rentevoordeel hypothecaire leningen
• Representatiekosten en relatiegeschenken ten behoeve van externe relaties en klanten

Posten die onder het algemeen forfait, nihilwaardering, gerichte vrijstelling en overige posten vallen.