

Onlangs meldde zich weer een werkgever uit het mkb met de volgende kwestie: de dga had het bedrijf verkocht en wilde enkele werknemers die hadden meegewerkt aan het succes van het bedrijf daar op de een of andere manier in laten delen. De werknemers hadden geen aandelen in het bedrijf. Gedacht werd aan een verkoopbonus, te betalen door de werkgever. Kon deze bonus worden ondergebracht in de werkkostenregeling?

MR. L.A. (LÉONE) BOURCE, BOURCE-SNIKKENBURG TE DEN BOSCH

WKR

Bonus bij bedrijfs-overname: in de WKR?

Op basis van artikel 31 lid 1 letter f en volgende van de Wet op de loonbelasting 1964 kan een werkgever vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen als eindheffingsloon voor de werkkostenregeling (WKR). De Hoge Raad oordeelde in 2019 dat de WKR niet beperkt is tot vergoedingen en verstrekkingen die naar algemeen maatschappelijke opvattingen een zuiver zakelijk of gemengd karakter hebben. De Belastingdienst had zich op het standpunt gesteld dat een puur loonbestanddeel, dat helemaal niets in zich heeft van een compensatie van kosten voor de dienstbetrekking, niet in de WKR thuishoort.

De Hoge Raad was het hier niet mee eens en gaf met dit oordeel aan dat ook componenten met uitsluitend een bevoordelingsbedoeling in de WKR kunnen. Of, in gewoon Nederlands: ook al geeft een werkgever een beloning zonder dat daar (een zweem van) kosten voor het werk tegenoverstaan, dan mag de WKR worden toegepast.

GEbruikelijkheidstoets

Voorwaarde hierbij is dat 'de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter is dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die onder overige overeenkomstige omstandigheden in de regel worden aangewezen'. Dit is de zogenaamde gebruikelijkheidstoets.

Deze is er, kort samengevat, voor bedoeld om in extreme situaties te voorkomen dat inhoudingsplichtigen en werknemers kiezen voor de (fiscaal) goedkoopste weg en hun salaris genieten via de vrije ruimte of eindheffing van de WKR. De gebruikelijkheidstoets ziet dus meestal op zaken in de vrije ruimte. Deze zal geen probleem vormen bij de toepassing van de gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen. De voorwaarden die hieraan worden gesteld, voorkomen al dat een (ontoelaatbaar) tariefsvoordeel kan worden behaald.

De gebruikelijkheidstoets houdt in dat wanneer er een afwijking van meer dan 30 procent van hetgeen normaal in de WKR komt, de inhoudingsplichtige de WKR niet mag toepassen en dat hij het bedrag als bruto of te bruteren loon bij de werknemer individueel moet verlonen.

DOELMATIGHEIDSNORM

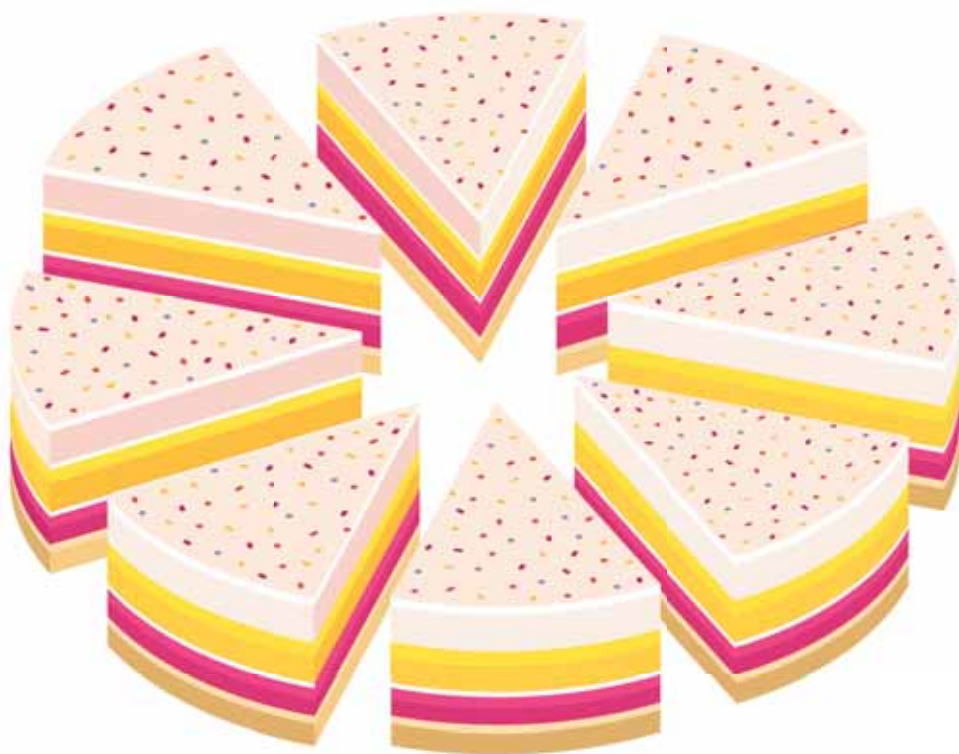
Volgens beleid van de Belastingdienst (zie hoofdstuk 4.2. van het Handboek loonheffingen) is een vergoeding of verstrekking in de vrije ruimte van maximaal 2.400 euro per persoon per jaar gebruikelijk. Dit is de zogenaamde doelmatigheidsnorm. Het gaat dan om alle vergoedingen en verstrekkingen voor een enkele werknemer in een jaar bij elkaar, dus inclusief het kerstpakket, het personeelsfeest, enzovoort. Af en toe staat de Belastingdienst wel iets hogere bedragen toe, maar ik heb in mijn praktijk in ieder geval nog niet meegemaakt dat bedragen van meer dan 15.000 euro per persoon mochten worden aangewezen, en dat was echt

uitzonderlijk. De norm geldt 'in redelijkheid'; dat betekent volgens de Belastingdienst dat bijvoorbeeld stagiaires er geen recht op hebben.

Belangrijk is dat het bedrag van 2.400 euro per werknemer per jaar weliswaar praktisch is en daardoor onzekerheid voorkomt, maar niet volgt uit de wet of de wetsgeschiedenis; het is zo bedacht door de Belastingdienst.

GEbruikelijkheidstoets

Onder meer de Rechtbank Gelderland oordeelde (in 2020) dat een verwijzing naar de doelmatigheidsnorm door de Belastingdienst onvoldoende onderbouwing is om te oordelen dat een vergoeding ongebruikelijk is. In datzelfde jaar beoordeelde het Gerechtshof Den Haag de vraag wanneer een betaling voldoet aan de gebruikelijkheidstoets. Uit deze uitspraak blijkt dat het Hof hierbij de volgende omstandigheden van belang acht: ten eerste de hoogte van de uitkering en ten tweede in hoeverre het gewoon is dat de degene die de vergoeding betaalt de loonheffing voor zijn rekening neemt. Hierbij moet volgens het Hof gekeken worden naar wat normaal is voor andere werknemers in het concern. In het voorgelegde geval ging het om een situatie waar alleen leden van de groepsraad jaarlijks een (forse) vergoeding ontvingen, waarbij de werkgever (al jaren) de loonheffingen voor zijn rekening nam.



Bovendien is van belang wat andere werkgevers doen: geven zij soortgelijke bedragen, met een vergelijkbare onderbouwing? Het kan hierbij zowel gaan om bedrijven in dezelfde branche als om andersoortige bedrijven. In de betreffende uitspraak oordeelde het Hof dat er, na uitvraag bij tachtig andere bedrijven, maar één ander bedrijf bleek te zijn dat een soortgelijke regeling kende. Het Hof beoordeelde de betaling dan ook als niet-gebruikelijk; in cassatie bleef dit oordeel staan.

BONUS EN WKR

Terug naar de werkgever. Op basis van de wet en de rechtspraak, zoals in het voorgaande beschreven, kan hij een bedrag van 2.400 euro per persoon (inclusief andere zaken) onderbrengen in de vrije ruimte of het eindheffingsloon van de WKR. Geeft hij een hogere bonus, dan bestaat het risico dat de Belastingdienst die bonus als ongebruikelijk beoordeelt.

Het advies is dan ook in eerste instantie om de WKR niet voor de bonus te gebruiken. Op basis van de genoemde rechtspraak zie ik echter wel ruimte voor toepassing van de WKR, bijvoorbeeld als alle werknemers de bonus ontvangen. Op het moment dat alle werknemers de bonus krijgen, is er immers een goede reden om te zeggen dat de bonus binnen het bedrijf wel gebruikelijk is. Dat past ook bij de wetsgeschiedenis, waar de voorbeelden van ongebruikelijkheid allemaal zien op een kleine groep werknemers die bevoordeeld wordt

Een bonus voor werknemers bij verkoop is de laatste jaren sterk in opkomst

ten opzichte van de rest. Als alle (of een groot deel van de) werknemers de bonus ontvangen, dan is deze in ieder geval in het bedrijf gebruikelijk. Uit de rechtspraak kunnen we niet afleiden of dit genoeg is of dat we vervolgens ook naar externe vergelijkbaarheid moeten kijken. Ik zou menen dat interne vergelijkbaarheid genoeg is. Er is immers geen sprake van bevoordeling van een bepaalde groep werknemers, wat in de rechtspraak of wetsgeschiedenis een belangrijk argument lijkt om in te grijpen bij bepaalde beloningen. Bovendien is de gebruikelijkheidstoets mijns inziens niet bedoeld om nieuwe arbeidsvoorwaarden te belemmeren.

BONUS IN OPKOMST

Een bonus voor werknemers bij verkoop is, voor zover ik kan beoordelen, een ontwikkeling die de laatste jaren sterk in opkomst is. Maar als deze niet-gebruikelijk geacht wordt, zelfs als nagenoeg een heel bedrijf de bonus krijgt, dan kan deze nooit meer in de WKR terecht komen. Ik vraag me ook af of dat de bedoeling is van de gebruikelijkheidstoets.

Doen niet bijna alle werknemers mee, dan kan in mijn visie de branche ook verschil maken. In mijn ervaring is het bijvoorbeeld in IT-bedrijven redelijk normaal om werknemers te laten delen in succes. Het lastige daarbij is het bewijs; op het moment dat de Belastingdienst de gebruikelijkheid betwist, zul je als inhoudingsplichtige moeten bewijzen dat je niet meer dan 30 procent afwijkt van wat in de markt gebruikelijk is. Met andere woorden: van de tien vergelijkbare bedrijven in dezelfde omstandigheden moeten er meer dan zeven een vergelijkbare regeling hebben.

TOT BESLUIT

We hebben in 2021 gezien dat de Belastingdienst zijn bewijspositie regelt door bedrijven in dezelfde branche vragenbrieven te sturen en antwoorden hieruit als maatstaf te nemen. Uit het arrest blijkt dat de Hoge Raad het eens is met deze aanpak. Je moet dus als inhoudingsplichtige centraal afspraken gaan maken met vergelijkbare bedrijven om niet tegen de gebruikelijkheidstoets aan te lopen.

- Hoge Raad, 12 juli 2019, zaaknummer ECLI:NL:HR:2019:1050 (overweging 2.5.1.)
- Rechtbank Gelderland, 30 september 2020, zaaknummer ECLI:NL:RBGEL:2020:5443
- Gerechtshof Den Haag, 11 augustus 2020, zaaknummer ECLI:NL:GHDHA:2020:1562
- Hoge Raad, 12 november 2021, zaaknummer ECLI:NL:HR:2021:1595