

herstelt de arbeidsovereenkomst tussen [werkgever] en [werknemer] vanaf 1 december 2023; veroordeelt [werkgever] tot betaling van het loon vanaf 1 december 2023, te vermeerderen met 15% aan wettelijke verhoging; veroordeelt [werkgever] tot betaling van € 921,-, te vermeerderen met de wettelijke rente vanaf de dag van betaling door [werknemer] tot aan de dag van terugbetaling door [werkgever]; veroordeelt [werkgever] in de proceskosten van € 793,- voor de eerste aanleg en € 2.777,- voor het hoger beroep; verklaart deze beschikking tot zover uitvoerbaar bij voorraad; wijst af het in hoger beroep meer of anders verzochte.

181

### **Verstrekking van gezonde lunchmaaltijd vrijgesteld van loonbelasting**

Hoge Raad  
24 mei 2024, nr. 22/03305,  
ECLI:NL:HR:2024:745  
(mr. Van Eijnsden, mr. Feteris, mr. Wortel,  
mr. Boerlage, mr. Van der Voort Maarschalk)  
(Concl. A-G Pauwels)  
Noot mr. M. Faber

### **Gerichte vrijstelling. Arbovoorziening. Arbeidsomstandighedenbeleid.**

[Arbowet art. 3 lid 1; URLB 2011 art. 8.4a lid 1 sub a]

*De werkgever verstrekke in 2017 en 2018 kosteloos lunchmaaltijden aan haar werknemers. De werknemers konden kiezen uit twee door een diëtiste samengestelde gezonde maaltijden. De maaltijden maken onderdeel uit van het 'Beleid gezondheid en vitaliteit' van de werkgever. De werkgever moest over de waarde van de maaltijd eindheffing afdragen en heeft hiertegen bezwaar gemaakt. De werkgever stelt dat de verstrekking van de lunchmaaltijden onder een zogenoemde gerichte vrijstelling valt omdat deze behoort tot de voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de werkgever op grond van de Arbowet voert. Het hof heeft*

*dit standpunt verworpen. Weliswaar kan het arbeidsomstandighedenbeleid van een werkgever verderstrekkend zijn dan de Arbowet voorschrijft maar het moet wel gericht zijn op de veiligheid en de gezondheid van de werknemers inzake alle met de arbeid verbonden aspecten. Hieronder valt niet verstrekking van voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen. Tegen dit oordeel stelt de werkgever cassatie in.*

*De Hoge Raad vernietigt het arrest van het hof. De gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen ziet niet uitsluitend op voorzieningen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige. Deze voorwaarde stond tot 1 januari 2011 in de Arbowet maar is niet overgenomen in de URLB 2011. De werkgever heeft een eigen beleidsruimte ten aanzien van het arbobeleid. Voor de vrijstelling is bepalend of de verstrekking rechtstreeks voortvloeit uit het arbeidsomstandighedenbeleid, waaronder beleid ter voorkoming en beperking van ziekteverzuim ook kan worden gerekend. Gezond eten vermindert de kans op ziekten en kan herstel na ziekte bevorderen. Het verstrekken van gezonde maaltijden kan daarom deel uitmaken van het beleid van een werkgever ter voorkoming van verzuim en daarmee onderdeel zijn van het arbeidsomstandighedenbeleid. Dat het verstrekken van gezonde maaltijden in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevordert, doet hier niet aan af. De stelling dat het niet de bedoeling van de wetgever is geweest om kantinemaaltijden onder de vrijstelling te brengen, treft evenmin doel. De vrijstellingsbepaling bevat geen uitzondering voor maaltijden. Voor het aannemen van de vrijstelling doet ook niet ter zake dat de verstrekking van de maaltijden een aanmerkelijk privévoordeel voor de werknemers oplevert. Er geldt immers geen eis meer dat de verstrekking in redelijkheid plaatsvindt.*

*NB. In deze zaak is de staatssecretaris voor verschillende ankers gaan liggen om de belastingvrijstelling op de verstrekking van lunchmaaltijden tegen te houden. Dit is tevergeefs gebleken. De Hoge Raad heeft zelf de zaak afgedaan met een veroordeling van de Belastingdienst om een aanzienlijke teruggaaf te verlenen.*

[X] B.V.,  
hierna: belanghebbende,  
tegen  
de staatssecretaris van Financiën.

**Conclusie Advocaat-Generaal**  
(mr. Pauwels)

*1. Overzicht van de zaak en de conclusie*

1.1. De *hoofdvraag* in deze zaak is of een inhoudingsplichtige die kosteloos gezonde lunchmaaltijden verstrekt aan zijn werknemers in de jaren 2017 en 2018, deze verstrekking onder de zogenoemde gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen kan brengen. Deze vrijstelling is opgenomen in art. 31a(2)(h) Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) in verbinding met art. 8.4a(1)(a) Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (URLB 2011). Op grond van deze vrijstelling wordt geen loonbelasting (in de vorm van een eindheffing) geheven over voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid (arbobeleid) dat wordt gevoerd op grond van de Arbeidsomstandighedenwet (Arbowet).

1.2. *Het Hof* beantwoordt de hoofdvraag ontkennend. Volgens het Hof is de gerichte vrijstelling niet aan de orde bij voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen. Bij de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden is dat laatste het geval. Het Hof verwerpt verder stellingen van belanghebbende over de bevoegdheid van de inspecteur en over het vertrouwensbeginsel.

1.3. *Belanghebbende* stelt één middel van cassatie voor, waarin ik vier middelonderdelen ontwaar.

1.4. In deze *conclusie* begin ik met twee algemene onderdelen. *Onderdeel 4* gaat over arbobeleid op grond van de Arbowet. In *onderdeel 5* geef ik een overzicht van de behandeling van arbovoorzieningen voor de loonbelasting vanaf 2001.

1.5. *Complicatie* in deze zaak is dat er voor het Hof ook een feitelijk geschilpunt was over sinds wanneer het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden deel is gaan uitmaken van het arbobeleid van belanghebbende, en dat het Hof over dat geschilpunt niet geoordeeld heeft. De Inspecteur heeft zijn verweer op dit punt uiteindelijk laten afhangen van de vraag of schriftelijke vastlegging in het arbeidsomstandighedenbeleid en de risico-inventarisatie en -evaluatie een vereiste is op grond van de Arbowet. Uit de wetsgeschiedenis begrijp ik dat voor arbo-beleidsvoering geen vormvereisten

gelden. Belanghebbende kon dus al arbobeleid in de zin van de Arbowet voeren op grond waarvan zij kosteloos gezonde lunchmaaltijden verstrekt, alvorens zij dit laatste schriftelijk vastlegde (4.14-4.19).

1.6. *Onderdeel 6* bevat mijn beschouwing over de hoofdvraag. Ik kom daarbij tot een andere conclusie dan ik had verwacht na eerste bestudering van de zaak. Ik ben het eens met belanghebbendes standpunt dat de verstrekking van de gezonde lunchmaaltijden onder de gerichte vrijstelling valt, omdat die verstrekking onderdeel is van haar arbobeleid. *De tekst* van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 biedt naar mijn mening steun voor dat standpunt (6.2-6.3). In vergelijking met de voor-voorganger art. 43 URLB 2001 is bij art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 de directe koppeling met verplichtingen op grond van de Arbowet los gelaten en staat in de plaats daarvan het arbobeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van Arbowet centraal. Wel kan naar mijn mening van dergelijk arbobeleid alleen sprake zijn voor zover het verband houdt met een verplichting op grond van de Arbowet. De verplichting tot het voeren van ziekteverzuimpreventiebeleid is zo'n verplichting, en onderdeel daarvan kan zijn gezondheidsbeleid, waarvan weer onderdeel kan zijn de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden. Het standpunt van de *Staatssecretaris* houdt in dat de gerichte vrijstelling uitsluitend ziet op de voorzieningen die direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbowet. Ik meen dat er onvoldoende aanknopingspunten zijn voor dit *direct-verbandcriterium* (6.4-6.10). Het criterium komt niet terug in de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011. Het criterium stond wel in de tekst van een voor-voorganger, maar bij de voorganger is reeds die tekst niet gehandhaafd. De opmerking destijds van de (mede-)wetgever dat de bepaling wordt gecontinueerd, legt onvoldoende gewicht in de schaal. De regelgever heeft nu eenmaal de tekst wel aangepast, en daarvoor is ook een verklaring te geven. Verder zijn er diverse voorbeelden gegeven in de diverse toelichtingen die op gespannen voet zouden staan met een *direct-verbandcriterium*. *Het Hof* hanteert een *negatief criterium*, te weten dat voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen niet kwalificeren. Ik zie onvoldoende grond voor dat criterium (6.11-6.13). Dit criterium vloeit niet met zoveel woorden voort uit de tekst. Ook de toelichtingen op

art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 en art. 3.7 URLB 2011 noemen het niet als een algemeen criterium ter afbakening van wat heeft te gelden als kwalificerende arbovoorzieningen. Wel komt het criterium terug bij een voorbeeld van de (niet-kwalificerende) verstrekking van een fiets. Dit is echter een individueel voorbeeld. Onduidelijk is waarom een voorziening die de gezondheid van werknemers in het algemeen bevordert, zonder meer niet zou kwalificeren. Een contra-indicatie is bovendien gelegen in andere gegeven voorbeelden maar dan van wel kwalificerende voorzieningen, zoals de cursus stoppen met roken, de inenting in het kader van preventie- en verzuimbeleid, en de door de werkgever geïnitieerde preventie- en gezondheidsprogramma's. De omstandigheid dat het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden gepaard gaat met een *privébesparing* voor de werknemers, is geen grond te oordelen dat de gerichte vrijstelling niet van toepassing is, omdat de regelgeving niet (meer) voorziet in een uitzondering op de gerichte vrijstelling wegens die omstandigheid (6.14-6.15). Ook de omstandigheid dat de *werkgever invloed heeft* op de reikwijdte van de gerichte vrijstelling, geeft geen aanleiding voor een andere uitleg, nu die invloed inherent is aan de keuze van de regelgever om aan te sluiten bij de Arbowet, terwijl de regelgever ook geen 'corrigerende' norm meer heeft opgenomen (6.16).

1.7. *Onderdeel 7* gaat in op de middelonderdelen voor het overige, voor het geval de Hoge Raad anders oordeelt over de uitleg van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011. Aan de orde komen (i) de klacht over het oordeel van het Hof dat het verstrekken van de gezonde lunchmaaltijden een voorziening is die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevordert (7.2), (ii) de klacht over het oordeel van het Hof over de bevoegdheid van de inspecteur bij toepassing van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 (7.3-7.4), (iii) het beroep op het vertrouwensbeginsel in verband met een e-mail van een ambtenaar van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (7.5-7.13), en (iv) het beroep op het vertrouwensbeginsel in verband met het Handboek Loonheffingen (7.14-7.23).

1.8. Ik geef de Hoge Raad in overweging het cassatieberoep gegrond te verklaren.

## 2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

### De feiten

2.1. Belanghebbende is gespecialiseerd in de ontwikkeling en verkoop van cressen.<sup>1</sup> Zij heeft ruim 200 werknemers in dienst. In de jaren 2017 en 2018 verstrekt belanghebbende aan haar werknemers kosteloos gezonde lunchmaaltijden. De werknemers kunnen daarbij kiezen tussen twee maaltijden. De lunchmaaltijden bevatten een vastgestelde minimum hoeveelheid groenten. De lunchmaaltijden zijn afgestemd met een diëtiste en bevatten geen toevoegingen zoals zout, suiker en E-nummers.

2.2. In een notitie van 20 februari 2017 verklaren een arts bedrijfsgeneeskunde en een bedrijfsarts, voor zover van belang, het volgende:

“Betreft: Gezond Bedrijfsrestaurant [belanghebbende]

(...)

[Belanghebbende] neemt haar verantwoordelijkheid als goed werkgever en biedt haar medewerkers een gezonde, uitgebalanceerde maaltijd aan. Deze maaltijden worden samengesteld door een diëtiste en voldoen aan de richtlijn gezonde voeding van de gezondheidsraad en de schijf van vijf van het voedingscentrum. Mede gezien het feit dat [belanghebbende] binnenkort ook bewegingsprogramma's zal aanbieden aan de werknemers, zal de aangeboden gezonde voeding in combinatie met verantwoord bewegen naar verwachting nog meer effect sorteren.

Dit door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma past binnen het arbobeleid en voldoet aan de verplichting van de werkgever op reductie van gezondheidsrisico's zoals beschreven in de arbeidsomstandighedenwet. Derhalve kan dit dus gezien worden als een gezondheidsrisico reducerende voorziening.”

2.3. In het kader van de verplichtingen op grond van art. 5(1) respectievelijk art. 5(3) Arbowet legt belanghebbende in een inventarisatie en evaluatie schriftelijk vast welke risico's de arbeid voor de werknemers met zich brengt en maakt zij een plan van aanpak dat hier onderdeel van uitmaakt. Het daartoe opgestelde document 'Risico-inventarisa-

1 Cressen worden wel aangemerkt als kiemgroenten, maar naar ik begrijp moeten cressen daarvan onderscheiden worden; zie <https://www.voedingscentrum.nl/encyclopedie/cressen.aspx>

tie en -evaluatie en Plan van Aanpak' van 4 september 2018 vermeldt met betrekking tot 'Beleid gezondheid en vitaliteit' het volgende:

"[Belanghebbende] voert een gezond bedrijfsrestaurant. In dit restaurant worden gezonde maaltijden aangeboden ter bevordering van de gezondheid en vitaliteit van de werknemers. Hierdoor wordt ook het ziekteverzuim verminderd. Er worden aantoonbare gezondheidsmetingen gedaan bij de werknemers en de maaltijden worden met grote zorgvuldigheid bereid in overleg met deskundigen (o.a. Zorg van de zaak)."

2.4. De 'Beleidsverklaring Gezonde Voeding' van november 2018, opgenomen in het zogenoemde arboplan van belanghebbende, vermeldt het volgende:

"Beleidsverklaring Gezonde voeding

(...)

[Belanghebbende] zorgt ook als werkgever voor arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden die bijdragen aan de gezondheid van alle medewerkers. Gezonde voeding is daar een cruciaal onderdeel van: het is de basis van een gezond lichaam. Dit is tevens vastgesteld in hét Gezondheidsmanagement.

Ter bescherming van de veiligheid en bevordering van de gezondheid hebben alle werknemers van [belanghebbende] daarom recht op een gezonde maaltijd op de werkplek. Ons bedrijfsrestaurant biedt enkel gezond eten aan met veel groenten en fruit. Deze voldoet aan de criteria van de 'ideale kantine' zoals opgesteld door het Voedingscentrum alsmede de criteria van Dutch Cuisine. Dit houdt onder meer in dat er geen suiker en zout wordt toegevoegd aan maaltijden en dat de verhouding plantaardig/dierlijk gelijk is aan 80/20. Hierdoor eten medewerkers van [belanghebbende] tenminste 200 gram groenten tijdens de lunch. Het inkoopbeleid voor ons restaurant is hierop ingericht.

Conform de Arbowetgeving wordt deze lunch verstrekt en betaald door de werkgever. Er wordt geen eigen bijdrage gevraagd aan medewerkers. Hierdoor houdt de werkgever sturing over het aanbod en wordt de aantrekkelijkheid van het aanbod vergroot."

2.5. In de risico-inventarisatie en -evaluatie en het plan van aanpak van belanghebbende van respectievelijk 13 juli 2015 en 20 april 2018 staat niets vermeld over de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden en de risico's van ongezond voedsel voor de werknemers van belanghebbende. In het

schriftelijk vastgelegde arboplan van belanghebbende dat tot november 2018 van toepassing was, staat evenmin iets vermeld over de verstrekking van lunchmaaltijden.

2.6. Bij e-mail van 13 juni 2018 (de e-mail van 13 juni 2018) schrijft een ambtenaar van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (hierna: SZW-ambtenaar) aan de belastingadviseur van belanghebbende, voor zover van belang, het volgende:

"De zorgplicht van de werkgever voor gezondheid en veiligheid van werknemers ligt vast in artikel 3 van de Arbowet.

(...) De werkgever moet vooral zorgen dat schade aan de gezondheid door werk wordt voorkomen. De Arbowet legt niet op dat hij gezondheidsbevorderende maatregelen moet nemen.

Fitness en gezonde maaltijden vallen m.i. niet onder de wettelijk verplichte elementen van het arbobeleid.

Arbidsomstandighedenbeleid kan echter veel meer omvatten dan het wettelijk verplichte beleid, en bijdragen aan de welzijn van de werknemers.

Het aanbieden van bijvoorbeeld fitness en gezonde maaltijden op de werkplek valt wel onder het arbeidsomstandighedenbeleid, maar niet onder het wettelijk verplichte deel."

2.7. Belanghebbende wijst de verstrekking van de lunchmaaltijden in de jaren 2017 en 2018 aan als eindheffingsbestanddeel voor de loonheffing zoals bedoeld in art. 31(1)(f) Wet LB. Belanghebbende brengt deze verstrekking ten laste van de vrije ruimte zoals bedoeld in art. 31a(2) Wet LB. Hierbij is de vrije ruimte overschreden. Om die reden draagt belanghebbende over een deel van de verstrekkingen loonheffing op aangifte af in de vorm van een eindheffing over de tijdvakken 1 januari 2018 tot en met 31 januari 2018 (jaar 2017) en 1 januari 2019 tot en met 31 januari 2019 (jaar 2018).

2.8. De Inspecteur verklaart bij uitspraken op bezwaar het bezwaar met betrekking tot het jaar 2018 gedeeltelijk gegrond en het bezwaar met betrekking tot het jaar 2019 ongegrond.

2.9. De rechtbank Den Haag<sup>2</sup> (de Rechtbank) verklaart het beroep van belanghebbende ongegrond.

2 Rechtbank Den Haag 23 juni 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:6986.

*Gerechtshof Den Haag (het Hof)*

2.10. Het Hof<sup>3</sup> verklaart het hoger beroep van belanghebbende ongegrond en overweegt daartoe in de kern, en voor zover in cassatie van belang, als volgt:

– (rov. 5.10-5.11) Een arbobeleid dat de inhoudingsplichtige voert, kan weliswaar verderstrekkend zijn dan de Arboret voorschrijft, maar de fiscale wet- en besluitgever heeft er geen misverstand over laten bestaan dat de nihilwaardering (tot en met 2014) en de gerichte vrijstelling (met ingang van 2015) niet aan de orde zijn bij verstrekkingen en vergoedingen van voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen. De verstrekking van gezonde lunchmaaltijden kan niet worden geschaard onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen, aangezien een dergelijke verstrekking het welzijn en de gezondheid van werknemers in het algemeen bevordert. Bij de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden is geen sprake van het dragen van zorg voor de veiligheid en gezondheid van werknemers inzake met de arbeid verbonden aspecten. De wijziging in de regelgeving per 1 januari 2022 en de daarbij gegeven voorbeelden doen aan een en ander niet af.

– (rov. 5.14) Het beroep op het vertrouwensbeginsel in verband met de e-mail van 13 juni 2018 faalt. Belanghebbende kan geen vertrouwen ontlenen aan een e-mail van een SZW-ambtenaar. Bovendien behandelt die e-mail niet de vraag of de verstrekking van een lunchmaaltijd onder de gerichte vrijstelling kan vallen.

– (rov. 5.15) Belanghebbende kan niet worden gevolgd in haar standpunt dat aan de Inspecteur geen beoordelingsvrijheid toekomt ten aanzien van de invulling van het door belanghebbende gevoerde arbobeleid, omdat de Arboret en aanverwante regelgeving onder de bevoegdheid van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid valt. Anders in het arrest HR BNB 2017/224<sup>4</sup>, is hier geen sprake van een buiten de bevoegdheid van de inspecteur liggende toets, maar betreft het hier de uitleg van de reikwijdte van een fiscaal

begrip, waartoe de inspecteur nu juist bij uitstek bevoegd is.

*3. Het geding in cassatie*

3.1. Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft geen conclusie van repliek ingediend.

3.2. Belanghebbende stelt één cassatiemiddel voor dat uiteenvalt in de volgende vier onderdelen.

3.3. Het eerste onderdeel bestrijdt de oordelen van het Hof over de wetsuitleg en toepassing. Het middelonderdeel betoogt dat de maaltijden integraal onderdeel zijn van het door belanghebbende gevoerde arbeidsomstandighedenbeleid. Hierdoor is op grond van de wettelijke bepalingen de gerichte vrijstelling van toepassing, aldus het middelonderdeel.

3.4. Het tweede onderdeel richt zich tegen het oordeel van het Hof over de bevoegdheid van de inspecteur. Volgens dit onderdeel miskent het Hof dat het primaat van de uitleg van art. 8.4a URLB niet bij de fiscale wet- en besluitgever (en in het verlengde daarvan bij de inspecteur) ligt, maar bij het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. De fiscale wet- en besluitgever heeft directe aansluiting gezocht bij een ander rechtsdomein. Het middelonderdeel betoogt onder verwijzing naar HR BNB 2017/224 dat aan een inhoudelijke beoordeling van de inspecteur dan niet meer wordt toegekomen.

3.5. Het derde onderdeel keert zich tegen het oordeel van het Hof over het vertrouwensbeginsel. Belanghebbende hoefde – anders dan het Hof oordeelt – niet te beseffen dat hij geen enkele betekenis kon toekennen aan die uitlatingen.

3.6. Het vierde onderdeel betoogt dat belanghebbende vertrouwen kan ontlenen aan begunstigend beleid uit het Handboek Loonheffingen 2017. Het Hof heeft ten onrechte dit beleid niet toegepast.

*4. Arbobeleid op grond van de Arboret**Arbobeleid*

4.1. De gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen, waarop belanghebbende in deze zaak een beroep doet, zoekt aansluiting bij het arbobeleid dat de werkgever voert op grond van de Arbeids-

3 Gerechtshof Den Haag 27 juli 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1457. Raaijmakers gaat in Fiscaal Praktijkblad 2023/37 kort op deze zaak in.

4 HR 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2436, BNB 2017/224.

omstandighedenwet<sup>5</sup> (Arbowet). In dit hoofdstuk onderzoek ik wat een werkgever kan opnemen in zijn arbobeleid en waartoe de Arbowet (tekst 2017-2018) hem verplicht.

4.2. Art. 3(1) Arbowet, dat onderdeel is van Hoofdstuk 2 Arbowet 'Arbeidsomstandighedenbeleid', luidt – voor zover hier van belang – als volgt:

"1. De werkgever zorgt voor de veiligheid en de gezondheid van de werknemers inzake alle met de arbeid verbonden aspecten en voert daartoe een beleid dat is gericht op zo goed mogelijke arbeidsomstandigheden, waarbij hij, gelet op de stand van de wetenschap en professionele dienstverlening, het volgende in acht neemt:  
(...)

b. tenzij dit redelijkerwijs niet kan worden gevergd worden de gevaren en risico's voor de veiligheid of de gezondheid van de werknemer zoveel mogelijk in eerste aanleg bij de bron daarvan voorkomen of beperkt; naar de mate waarin dergelijke gevaren en risico's niet bij de bron kunnen worden voorkomen of beperkt, worden daartoe andere doeltreffende maatregelen getroffen waarbij maatregelen gericht op collectieve bescherming voorrang hebben boven maatregelen gericht op individuele bescherming;"

4.3. Op grond van art. 5 Arbowet legt de werkgever in een inventarisatie en evaluatie de risico's vast die de arbeid met zich brengt. Hij maakt in dit verband ook een plan van aanpak. Ik citeer:

"1 Bij het voeren van het arbeidsomstandighedenbeleid legt de werkgever in een inventarisatie en evaluatie schriftelijk vast welke risico's de arbeid voor de werknemers met zich brengt. Deze risico-inventarisatie en -evaluatie bevat tevens een beschrijving van de gevaren en de risico-beperkende maatregelen en de risico's voor bijzondere categorieën van werknemers.  
(...)

3. Een plan van aanpak, waarin is aangegeven welke maatregelen zullen worden genomen in verband met de bedoelde risico's en de samenhang daartussen, een en ander overeenkomstig

artikel 3, maakt deel uit van de risico-inventarisatie en -evaluatie. In het plan van aanpak wordt tevens aangegeven binnen welke termijn deze maatregelen zullen worden genomen.

(...)"

4.4. De risico-inventarisatie en -evaluatie en het plan van aanpak maken deel uit van het proces van beleidsvoering met betrekking tot de arbeidsomstandigheden. De memorie van toelichting bij de Arbowet vermeldt hierover het volgende:<sup>6</sup>

"b. Bepalingen inzake het beleidsproces; de 'systeembepalingen'.

De wet geeft enkele algemene voorschriften voor te onderscheiden stappen in het proces van beleidsvoering met betrekking tot de arbeidsomstandigheden. Het gaat om stappen die in elk gestructureerd beleid te onderkennen zijn en die hier zijn geformuleerd specifiek met het oog op arbeidsomstandighedenbeleid. Het bepalen van de probleemstelling; de risico-inventarisatie en -evaluatie. Het kiezen van oplossingen: het plan van aanpak. Het organiseren van de uitvoering; de verantwoordelijkheden vaststellen. En tenslotte het evalueren en zo nodig bijstellen van het beleid."

De memorie onderscheidt dus de volgende stappen in het proces van de beleidsvoering:

1. Het bepalen van de probleemstelling; de risico-inventarisatie en -evaluatie;
2. Het kiezen van oplossingen: het plan van aanpak;
3. Het organiseren van de uitvoering; de verantwoordelijkheden vaststellen;
4. Het evalueren en zo nodig bijstellen van het (arbo)beleid.

4.5. De Arbowet is een kaderwet. Dit houdt in dat de wet zelf wel verplichtingen bevat, maar veel van deze verplichtingen in uitvoeringsbesluiten nader zijn geregeld.<sup>7</sup> Zo zijn voorschriften voor concrete risico's terug te vinden in het Arbeidsomstandighedenbesluit (Arbobesluit) en de Arbeidsomstandighedenregeling (Arboregeling). Die bevatten ook concrete doelvoorschriften die veiligheids- of gezondheidskundige grenswaarden bevatten, zoals het beperken van de blootstelling aan lawaai hoger dan 85 dB(A) (art. 6.8(3)

5 Deze wet is ingevoerd met de citeertitel 'Arbeidsomstandighedenwet 1998' bij Wet van 18 maart 1999, Stb. 1999, 184 en is nadien vele malen gewijzigd zoals te zien via [wetten.overheid.nl](https://www.wetten.overheid.nl). De citeertitel is gewijzigd in de huidige citeertitel bij Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 673, art. I, onderdeel FF en GG.

6 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 12.

7 J. van Drongelen en J.A. Hofsteenge, *De Arbowet geschetst*, Zutphen: Uitgeverij Paris, 2022, p. 33.

Arbobesluit; tekst 2017-2018).<sup>8</sup> Daarnaast is er het voorbeeld van werknemers die 'beeldschermarbeid' verrichten, die dienen te beschikken over apparatuur die voldoet aan de eisen die art. 5.1 Arboregeling (tekst 2017-2018) stelt. Zo mag het toetsenbord dat de werknemer gebruikt, geen geheel vormen met het beeldscherm (zoals bij laptops). Van een hele andere orde is art. 4.91(6) Arbobesluit (tekst 2017-2018). Op grond van die bepaling worden aan werknemers die nog niet immuun zijn voor de 'biologische agentia'<sup>9</sup> waaraan zij worden blootgesteld, doeltreffende vaccins ter beschikking gesteld. Voorschriften voor concrete risico's of concrete doelvoorschriften komen in deze zaak niet aan de orde.

4.6. Art. 3(1) Arboretwet bevat een algemeen doelvoorschrift. Deze in 4.2 geciteerde bepaling schrijft voor dat de werkgever zorgt voor de veiligheid en de gezondheid van de werknemers inzake alle met de arbeid verbonden aspecten en dat de werkgever daartoe een beleid voert dat is gericht op zo goed mogelijke arbeidsomstandigheden. Dit wordt ook wel het arboplan genoemd. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Arboretwet<sup>10</sup> volgt dat voor zover er geen concrete middelvoorschriften gelden, de werkgever in dit kader een eigen beleidsruimte heeft in samenwerking met de werknemers:

"Uitgangspunt van het wetsvoorstel is, evenals bij de huidige Arboretwet, dat het voeren van een beleid inzake arbeidsomstandigheden de verantwoordelijkheid is van de werkgever in samenwerking met de werknemers, waar nodig met deskundige ondersteuning. Arbeidsomstandighedenbeleid wordt niet gezien als iets zelfstandigs, maar als een aspect van het algemene bedrijfsbeleid, onderdeel van de normale bedrijfsvoering, en dus ook, binnen de randvoorwaarden van de wet, betrokken in afwegingen ten aanzien van technische, operationele en economische aspecten van bedrijfsbeleid. Dit karakter van het arbeidsomstandighedenbeleid is de laatste jaren aanzienlijk versterkt door de vergroting van de financiële verantwoordelijkheid van de werkgever voor ziekteverzuim en arbeidsongeschiktheid. Een goed arbeidsomstandighedenbeleid biedt immers

de mogelijkheid om de kosten van ziekteverzuim en arbeidsongeschiktheid te beperken.

(...)

Bepalingen die de inhoud van het te voeren beleid betreffen zijn opgenomen in artikel 3, lid 1. Het gaat om algemene doelvoorschriften bij de invulling van de eigen beleidsruimte die de werkgever in samenwerking met de werknemers heeft. Die beleidsruimte is er waar geen concrete middelvoorschriften gelden en overall waar maatwerk vereist is naar de concrete omstandigheden van het bedrijf. Die beleidsruimte is overigens niet onaanzienlijk, ondanks het bestaan van veel en vaak gedetailleerde voorschriften in Arbeidsomstandighedenbesluit en -regeling. Grote en belangrijke terreinen waarvoor vrijwel geen concrete voorschriften gelden zijn bijvoorbeeld het verzuimbeleid en het voorkomen van werkstress. Ook arbeidsomstandigheden aspecten die niet wettelijk zijn geregeld vallen binnen die beleidsruimte. Te denken valt aan aspecten als roken op de werkplek en uitzicht, maar ook bijvoorbeeld nieuwe risico's waarvoor nog geen wettelijke normen zijn ontwikkeld."

De Arbeidsinspectie, die belast is met de toezicht op de naleving van de Arboretwet, stelt zich in het algemeen terughoudend op als het gaat om de middelen, de werkwijzen, de maatregelen en de voorzieningen, waarmee (algemene) doelvoorschriften kunnen worden bereikt.<sup>11</sup>

4.7. Wie de tekst van de Arboretwet en de toelichting daarop leest, zal daarin geen (concrete) verplichting vinden voor de werkgever om te voorzien in maatregelen die betrekking hebben op de gezondheid van de werknemers in het algemeen en die geen verband houden met de arbeid. Wel wordt het 'verzuimbeleid' genoemd als een voorbeeld van een groot en belangrijk terrein waarvoor vrijwel geen concrete voorschriften gelden.<sup>12</sup> De gezondheid van de werknemer kan in dat kader een rol spelen. De vraag rijst wat de werkgever in dit kader kan opnemen in het arbobeleid en waartoe de Arboretwet hem verplicht.

#### *Ziekteverzuimpreventie*

4.8. Tot 2007 bevatte de Arboretwet een expliciete verplichting voor de werkgever om beleid te voe-

8 Van Drongelen en Hofsteenge, a.w., p. 11.

9 Gedefinieerd in art. 4.84(2)(a) Arbobesluit. Hiermee worden onder meer bacteriën of virussen bedoeld.

10 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 9-10.

11 Van Drongelen en Hofsteenge, a.w., p. 27. Zie ook Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 10.

12 Althans, in 1998.

ren met betrekking tot het ziekteverzuim. Deze verplichting volgde uit art. 4(1) Arbowet (oud):

“1. De werkgever voert, binnen het algemene arbeidsomstandighedenbeleid, een beleid met betrekking tot het ziekteverzuim van de werknemers.

Onderdeel van dit beleid is in ieder geval:

- a. het zoveel mogelijk voorkomen of beperken van ziekte van werknemers;
- b. het begeleiden van werknemers die door ziekte niet in staat zijn hun werk te verrichten. (...)

Deze verplichting is bij invoering van de (huidige) Arbowet overgenomen uit de arbeidsomstandighedenwet die daarvoor gold.<sup>13</sup> De verplichting was in iets andere bewoordingen in die (oude) arbeidsomstandighedenwet opgenomen in art. 4a met ingang van 1 januari 1994.<sup>14</sup>

4.9. Met de verplichting om het beleid mede te richten op het zoveel mogelijk voorkomen en beperken van het ziekteverzuim wilde de wetgever destijds de verantwoordelijkheid van de werkgever voor het verzuimbeleid en de verzuimbegeleiding benadrukken.<sup>15</sup> Deze verplichting moet worden gezien tegen de achtergrond van het wetsvoorstel Terugdringing ziekteverzuim, waarmee de eerste zes c.q. drie weken van het ziekteverzuim voor de rekening van de werkgever werden gebracht.<sup>16</sup> Volgens de wetgever biedt een goed arbobeleid de mogelijkheid om de kosten van ziekteverzuim en arbeidsongeschiktheid te beperken.<sup>17</sup>

4.10. Het voorschrift met betrekking tot ziekteverzuim in art. 4 Arbowet (oud) is vervallen per 1 januari 2007.<sup>18</sup> Het vervallen van dit voorschrift

betekent niet dat de verplichting tot het voeren van een ziekteverzuimbeleid van de werkgever is komen te vervallen. Uit de toelichting op deze wijziging volgt dat de wetgever het niet langer nodig vond om deze verplichting in een afzonderlijke bepaling op te nemen. Preventie en beperking van ziekte zijn immers een vanzelfsprekende doelstelling van het door de werkgever te voeren beleid.<sup>19</sup>

“Het huidige artikel 4 bevat een verplichting tot het voeren van een ziekteverzuimbeleid dat in ieder geval betrekking moet hebben op enerzijds het voorkomen en beperken van ziekte van werknemers en anderzijds het begeleiden van zieke werknemers. De verplichting is in 1994 in samenhang met de Wet terugdringing ziekteverzuim in de Arbowet opgenomen, als een extra waarborg voor verzuimbeleidsvoering, omdat indertijd de collectieve verzekering van de Ziektewet veranderde. Preventie en beperking van ziekte, alsmede reïntegratie, zijn een vanzelfsprekende doelstelling van het door de werkgever te voeren beleid. De bepaling voegt dan ook niets toe en wordt daarom geschrapt. (...)”

4.11. Het voorkomen van ziekteverzuim maakt dus onderdeel uit van ziekteverzuimbeleid.<sup>20</sup> Dit beleid is onderdeel van arbobeleid. Het spreekt immers vanzelf, aldus de mede-wetgever, dat het voeren van een goed arbobeleid positieve gevolgen heeft voor het ziekteverzuim.<sup>21</sup> Zogenoemde arbodiensten<sup>22</sup> adviseren de werkgever inzake onder andere het voeren van het ziekteverzuimbeleid, zie art. 2.9(1)(b) Arbobesluit. Uit de toelichting op dit artikel maak ik op dat hierbij vooral gedacht moet worden aan in het bedrijf plaatsgevonden gebeurtenissen, zoals ongevallen en beroepsziekten die werknemers zijn overkomen, naast de algemene arbeidsomstandighedenproblematiek in een bedrijf.<sup>23</sup> Ook in een mede door het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid opgestelde handleiding “Ziekteverzuim: voorkomen en beperken” ligt de nadruk op

13 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 38.

14 Wet van 22 december 1993, Stb. 1993, 757, art. I, onderdeel D; inwerkingtreding geregeld bij Koninklijk Besluit van 2 december 1993, Stb. 1993, 758.

15 Kamerstukken II 1992/93, 22 898, nr. 3, p. 33. Bij overname van de bepaling van de eerdere arbeidsomstandighedenwet in de nieuwe arbeidsomstandighedenwet is vermeld dat het expliciet noemen van een ziekteverzuimbeleid “ten doel [heeft] de bijzondere aandacht van de werkgever te vragen bij het voeren van het arbeidsomstandighedenbeleid” (Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 38).

16 Kamerstukken II 1992/93, 22 898, nr. 3, p. 5.

17 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 10.

18 Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 673, art. I, onderdeel D.

19 Kamerstukken II 2005/06, 30 552, nr. 3, p. 31-32.

20 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 38.

21 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 38.

22 Zie voor de definitie art. 1(3)(j) en art. 14a(2) en (3) Arbowet.

23 Zie de toelichting op dit artikel, Stb. 1997, 60, p. 247-248.

het verhelpen van de oorzaken van ziekteverzuim *binnen het bedrijf*.<sup>24</sup>

4.12. De Arbowet legt dus geen verplichting op aan werkgevers om maatregelen te nemen die kunnen bijdragen aan de gezondheid van werknemers in het algemeen. Het voorkomen of beperken van ziekteverzuim maakt wel onderdeel uit van het arbobeleid. Maatregelen die de gezondheid van werknemers in het algemeen betreft, kunnen daaraan bijdragen. Er gelden geen concrete middelvoorschriften in dit kader. Ik zou dus menen dat de werkgever beleidsruimte heeft om dergelijke maatregelen te treffen.<sup>25</sup> De Staatssecretaris bestrijdt overigens ook niet dat het treffen van dergelijke maatregelen onderdeel kunnen zijn van het arbobeleid. Hij betoogt dat het Hof met juistheid heeft vastgesteld dat een inhoudingsplichtige een arbobeleid kan voeren dat verderstrekkend is dan de Arbowet als verplicht voorschrijft.

4.13. Dat het treffen van maatregelen die de gezondheid van werknemers in het algemeen betreft – zoals het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden – wel een mogelijkheid, maar niet een verplichting is, wordt bovendien bevestigd in de email van 18 juni van de SZW-ambtenaar.

#### *Schriftelijkheidsvereiste arbobeleid?*

4.14. Uit het voorgaande volgt dat het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden deel kan uitmaken van het arbobeleid van belanghebbende. De vraag is vervolgens of deze maatregel daadwerkelijk deel heeft uitgemaakt van het arbobeleid van belanghebbende. In beroep en in hoger beroep zijn

partijen erover verdeeld sinds *wanneer* het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden deel is gaan uitmaken van het arbobeleid van belanghebbende. De Rechtbank en het Hof zijn niet toegekomen aan de beantwoording van deze vraag omdat zij hebben geoordeeld dat de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden – hoe dan ook – niet onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen kan worden gebracht.

4.15. De Inspecteur heeft in beroep<sup>26</sup> en hoger beroep<sup>27</sup> het (meer subsidiaire) standpunt ingenomen dat belanghebbende dient te bewijzen dat in 2017 en 2018 sprake is van een voorziening die rechtstreeks voortvloeit uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat zij voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet. Dit zou moeten blijken uit de risico-inventarisatie en -evaluatie die in het betreffende kalenderjaar (of eerder) is uitgevoerd. Belanghebbende dient het bewijs hiervan te leveren, omdat zij een beroep doet op de gerichte vrijstelling. Voor de periode 1 januari 2017 tot en met 3 september 2018 heeft zij dit bewijs niet geleverd, omdat in die periode in de risico-inventarisatie en -evaluatie, het plan van aanpak en het arboplan geen melding werd gemaakt van de (eventuele) risico's van ongezonde kantine maaltijden voor de werknemers van belanghebbende, aldus nog steeds de Inspecteur.

4.16. Ter zitting bij het Hof heeft de Inspecteur zich echter op het standpunt gesteld dat belanghebbende aan de formele vereisten van de Arbowet heeft voldaan, indien de schriftelijke vastlegging in het arbobeleid en de risico-inventarisatie en -evaluatie geen vereiste is op grond van de Arbowet. In dat geval volgt hij belanghebbende in haar stelling dat het beleid met betrekking tot de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden er al in het jaar 2015 was.<sup>28</sup>

4.17. De vraag rijst aldus of de Arbowet vereist dat het arbobeleid schriftelijk wordt vastgelegd.

4.18. Op grond van de tekst van de Arbowet geldt de verplichting om de risico-inventarisatie en -evaluatie en het bijbehorende plan van aanpak schriftelijk vast te leggen (zie 4.3 hiervóór). Naar aanleiding hiervan wordt het beleid weliswaar geëvalueerd en bijgesteld (zie 4.4), maar het arbo-

24 Ziekteverzuim: Voorkomen en Beperken. Handleiding voor een aanpak in bedrijven en instellingen, gezamenlijke uitgave van Stichting van de Arbeid en ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Den Haag: december 1991, p. 14, geraadpleegd via: <https://adoc.pub/ziekteverzuimvoorkomen-en-beperken.html>. In de toelichting op art. 4a van de oude arbeidsomstandighedenwet wordt naar dit rapport verwezen. Zie Kamerstukken II 1992/93, 22 898, nr. 3, p. 30.

25 Op websites van diverse arbodiensten wordt tegenwoordig aandacht gevraagd voor de vitaliteit van de werknemer. Om een idee te krijgen: <https://www.arboned.nl/diensten/een-gezond-bedrijf/mijn-vitaliteitsexpert>, <https://basisarbodienst.nl/diensten/voorzorg/vitaliteit/> en <http://arboz.nl/dit-doen-we/coaching-en-begeleiding/>.

26 Verweerschrift Inspecteur in eerste aanleg, p. 15 e.v.

27 Verweerschrift Inspecteur in hoger beroep, p. 19 e.v.

28 Proces-verbaal van het verhandelde op de zitting bij het Hof, p. 3.

beleid lijkt niet uit enkel die documenten te bestaan. Bevestiging hiervoor vind ik in de volgende passage uit de memorie van toelichting:<sup>29</sup> “De bewoordingen van de wet, het gebruik van de termen beleid en het onderscheiden daarin van verschillende stappen, lijkt op het eerste oog toegesneden op grotere arbeidsorganisaties. Daar bestaan veelal meer geformaliseerde wijzen van beleid voeren, waarin de in de wet onderscheiden stappen ook vaak afzonderlijk herkenbaar zijn in schriftelijke documenten, formele beslissingen en dergelijke. Bij kleinere werkgevers wordt veelal minder formeel vastgelegd en zijn de stappen minder van elkaar onderscheiden. Dat wil niet zeggen dat de bepalingen niet op kleinere bedrijven toepasbaar zijn. Behoudens het schriftelijk karakter van de risico-inventarisatie en -evaluatie en het bijbehorende plan van aanpak alsmede de medewerking van de arbodienst daaraan, gelden immers voor de beleidsvoering geen vormvereisten.”

4.19. Voor de beleidsvoering gelden dus geen vormvereisten. Het hoeft geen betoog dat het de bewijspositie met betrekking tot bestaan van een bepaald onderdeel van arbobeleidsvoering ten goede komt indien dat onderdeel in het (schriftelijke) plan van aanpak is neergelegd, maar het op schrift stellen is geen vereiste. Dat brengt mijns inziens mee dat belanghebbende al arbobeleid in de zin van de Arbowet kon voeren op grond waarvan zij kosteloos gezonde lunchmaaltijden verstrekt, alvorens zij dit laatste schriftelijk vastlegde. Voor dat geval is niet in geschil dat belanghebbende sinds 2015 al arbobeleid voert met betrekking tot het verstrekken van de gezonde lunchmaaltijden.

### 5. De behandeling van arbovoorzieningen voor de loonbelasting vanaf 2001

#### Inleiding

5.1. Zoals gezegd doet belanghebbende in deze zaak voor het verstrekken van de gezonde lunchmaaltijden een beroep op de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen. Het Hof oordeelt dat een beroep op die vrijstelling niet mogelijk is voor zover het gaat om verstrekkingen en vergoedingen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen:

“5.10. (...) Een arbeidsomstandighedenbeleid dat een inhoudingsplichtige voert kan daarbij verderstrekkend zijn dan de Arbowet voorschrijft. Dat neemt echter niet weg dat blijkens de toelichting op de URLB 2011 en de parlementaire behandeling bij het Belastingplan 2015 zoals geciteerd onder 5.5 tot en met 5.8 de fiscale wet- en besluitgever er geen misverstand over heeft laten bestaan dat de nihilwaardering (tot en met 2014) en de gerichte vrijstelling (met ingang van 2015) niet aan de orde zijn bij verstrekkingen en vergoedingen van voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen.”

5.2. Het Hof grondt het oordeel op de toelichting op de URLB 2011 en de parlementaire behandeling bij het Belastingplan 2015. In dit hoofdstuk bespreek ik de ontwikkeling van de behandeling van arbovoorzieningen voor de loonbelasting vanaf 2001.

#### *Arbovoorzieningen 2001 – 2010: vrije vergoedingen en verstrekkingen*

5.3. In de periode 2001 – 2010 worden niet tot het loon gerekend vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren. Dit bepaalt art. 11(1)(a) en (b) Wet LB (tekst 2001 – 2010).<sup>30</sup> Dit zijn de zogenoemde ‘vrije vergoedingen’ en ‘vrije verstrekkingen’. In hoofdstuk IIA (art. 15 e.v.) Wet LB wordt verder uitgewerkt wat (niet) onder vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen wordt verstaan.

5.4. De invoering van de regeling van ‘vrije vergoedingen’ en ‘vrije verstrekkingen’ houdt verband met het vervallen van het begrip aftrekbare kosten bij arbeidsinkomsten voor de inkomstenbelasting en de loonbelasting per 1 januari 2001. Zonder flankerende maatregelen zou de grondslag voor het heffen van loonbelasting worden uitgebreid. Om die reden heeft de wetgever ruimte in de wet geschapen voor het niet tot het loon rekenen van vergoedingen en verstrekkingen die naar algemeen erkende maatschappelijk opvattingen niet als loon worden ervaren.<sup>31</sup>

29 Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3, p. 12.

30 De regeling is ingevoerd bij Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, Stb. 2000, 216, art. V, onderdeel D.

31 Kamerstukken II 1998/98, 26 728, nr. 3, p. 5.

“Net als in het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt voorgesteld het begrip aftrekbare kosten bij arbeidsinkomsten te laten vervallen. Uiteraard kan dit er niet toe leiden dat daar waar in de sfeer van de dienstbetrekking de werkgever kosten vergoedt die in zijn ogen nodig zijn voor de vervulling van de dienstbetrekking, deze ook als loon zouden worden belast. Dit zou een uitbreiding van het loonbegrip inhouden. Het uitgangspunt van de huidige wetgeving dat hetgeen als beloning of vergoeding voor de verrichte arbeid wordt toegekend, als beloning wordt belast, blijft overeind. Fiscaal-technisch wordt dit vormgegeven door ieder voordeel dat in verband kan worden gebracht met de dienstbetrekking te beschouwen als loon in de zin van de loonbelasting; dit blijft de basis van het systeem van de loonbelasting. Daarbij wordt echter thans in de wet ruimte geschapen voor het niet tot het loon rekenen van vergoedingen en verstrekkingen die naar algemeen erkende maatschappelijke opvattingen niet als loon worden ervaren, bijvoorbeeld omdat zij uitgaven van de werknemer compenseren die hij, gelet op de aard van zijn dienstbetrekking, in redelijkheid voor die dienstbetrekking heeft gedaan. Ter verduidelijking worden in de wet opsommingen opgenomen van vergoedingen die in elk geval wel en die in elk geval niet tot het loon behoren. In aanvulling hierop wordt een delegatiebevoegdheid geïntroduceerd op basis waarvan de minister van Financiën kan bepalen dat door hem aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen wel of niet tot het loon behoren. Ook hier moet het gaan om loonbestanddelen die naar algemeen gevoelde maatschappelijke opvattingen wel of niet als arbeidsopbrengst worden gevoeld.”

5.5. De memorie van toelichting gaat in op wat naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel wordt ervaren:<sup>32</sup>

“Als voorbeeld van een loonbestanddeel dat naar algemeen gevoelde maatschappelijke opvattingen niet als arbeidsopbrengst wordt gevoeld kan worden gedacht aan bedrijfsfitness. In het verleden zou een dergelijke faciliteit als loon zijn aangemerkt. Onder invloed van de maatschappelijke ontwikkelingen, binnen welke ontwikkelingen werkgevers een dergelijke faciliteit zien als onderdeel van een personeelsbeleid dat er op is gericht werknemers in staat te stellen hun functie goed en

in goede gezondheid te vervullen, wordt een dergelijke faciliteit thans niet meer als arbeidsopbrengst ervaren.

De uitkomsten van de voorgaande benaderingswijze behoren begrenzings te kennen waar de omvang en/of de continuïteit van het ter beschikking gestelde bepaalde grenzen te boven gaan. Waar bedrijfsfitness en de beschikbaarheid van een bedrijfsarts naar algemeen gevoelen buiten het loon moeten blijven, ligt dat duidelijk anders met volledige lichamelijke verzorging, eventueel inclusief die van familieleden. De behoefte aan lichamelijke verzorging is een zo fundamentele basisbehoefte van de mens, dat waar daarin wordt voorzien door de werkgever, een zo onmiskenbare bevoordeling optreedt, dat de waarde van die verzorging niet buiten beschouwing kan blijven. Iets dergelijks speelt bijvoorbeeld bij het verschaffen van kost en inwoning door de werkgever. Krijgt een werknemer van zijn werkgever kost en/of inwoning, dan kan de waarde daarvan niet buiten beschouwing blijven.”

5.6. De memorie van toelichting gaat ook in op vergoedingen of verstrekkingen die samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arboret:<sup>33</sup>

“Onder verstrekkingen of vergoedingen die niet als beloningsvoordeel worden ervaren vallen onder meer die welke samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbeidsomstandighedenwet zonder dat de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet, zoals een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser, een zonnebril voor een chauffeur of piloot, een verplichte medische keuring of bijvoorbeeld speciale isolerende of beschermende kleding.”

5.7. Bij ministeriële regeling is bepaald dat vergoedingen en verstrekkingen voor arbovoorzieningen onder voorwaarden behoren tot hiervoor bedoelde ‘vrije’ vergoedingen en verstrekkingen. Art. 43 URLB 2001<sup>34</sup> luidt als volgt:

“1. Tot de vrije vergoedingen behoren vergoedingen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet 1998, tenzij de werkne-

32 Kamerstukken II 1998/98, 26 728, nr. 3, p. 5-6.

33 Kamerstukken II 1998/98, 26 728, nr. 3, p. 35.

34 Deze regeling is vastgesteld bij Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 december 2000, Stcrt. 2000, 251.

mer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet.

2. Tot de vrije verstrekkingen behoren verstrekkingen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet 1998, tenzij de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet.”

5.8. De vergoedingen en verstrekkingen voor arbovoorzieningen worden dus enkel van het loonbegrip uitgezonderd voor zover die vergoedingen en verstrekkingen *direct samenhangen met verplichtingen op grond van de Arbowedet*.

5.9. Een andere voorwaarde voor het toepassen van art. 43 URLB 2001 is dat de werknemer niet een aanmerkelijk privévoordeel mag genieten. Dat ligt in de rede, omdat in dat geval niet langer gezegd kan worden dat de vergoeding of verstrekking naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel wordt ervaren.

5.10. De toelichting op art. 43 URLB 2001 herhaalt de voorbeelden uit de memorie van toelichting (5.6) en gaat nader in op de voorwaarde dat de werknemer niet een aanmerkelijk privévoordeel mag genieten:<sup>35</sup>

“Deze bepaling is gebaseerd op artikel 15c en artikel 17, tweede lid, van de wet. Deze bepaling codificeert hetgeen in de memorie van toelichting betreffende de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Kamerstukken II 1998/1999, 26 728, nr. 3, p. 35) is opgemerkt over vergoedingen en verstrekkingen die samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet 1998. Als voorbeelden zijn genoemd de veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser, een zonnebril voor een chauffeur of piloot, een verplichte medische keuring en speciale isolerende of beschermende kleding. Hiermee is voorbeeldsgewijs duidelijk gemaakt dat de werknemer niet een aanmerkelijke privé-besparing mag genieten. Deze voorwaarde is overgenomen in het eerste en het tweede lid van artikel 43. Als richtsnoer kan hierbij worden aangenomen, overeenkomstig hetgeen is aangegeven in vorenbedoelde memorie van toelichting, dat van een aanmerkelijk privévoordeel in absolute zin in ieder geval sprake is, indien aannemelijk is dat, als gevolg van de

bekostiging door de werkgever van de ARBO-verstrekking, de privé-uitgaven van de werknemer, op jaarbasis bezien, € 454 (f 1000) minder zullen bedragen dan de privé-uitgaven van met hem vergelijkbare werknemers.”

5.11. De minister van Financiën heeft in een beleidsbesluit uiteengezet onder welke voorwaarden naar zijn mening sprake is van “vrije Arbo-verstrekking”:<sup>36</sup>

“3.7. ARBO-vergoedingen en verstrekkingen

Vergoedingen of verstrekkingen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbowedet zijn vrijgesteld, tenzij de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privébesparing geniet (zie artikel 43 van de URLB). Een verstrekking is naar mijn oordeel een vrije ARBO-verstrekking als:

- de werkgever een ARBO-plan heeft;
- de verstrekking daar in redelijkheid deel van uitmaakt;
- de verstrekking tijdens werktijd plaatsvindt;
- de werknemer geen eigen bijdrage is verschuldigd;
- er geen sprake is van een aanmerkelijke privé-besparing van de werknemer.

Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij geneeskundige keuringen of bij inentingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid. Dergelijke vergoedingen en verstrekkingen zullen in het algemeen geen aanmerkelijke privébesparing voor de werknemer inhouden en zijn hierom vrijgesteld op grond van artikel 43 van de URLB.”

5.12. Ik merk op dat het beleidsbesluit op dit punt niet goedkeurend maar interpretatief van aard is. Zie dus goed dat volgens dit beleidsbesluit ook een maatregel in het kader van preventie- en verzuimbeleid kan kwalificeren als een verstrekking die direct samenhangt met verplichtingen op grond van de Arbowedet. Dat is in die zin nieuw dat dit niet met zoveel woorden tot uitdrukking komt in de toelichtingen op de bepalingen in de wet en in de URLB 2001.

35 Toelichting op art. 43 URLB 2001 in Stcrt. 2000, 251 (digitaal p. 27).

36 Besluit van 9 februari 2007, nr. CPP2007/284M, Stcrt. 2007, nr. 37, p. 13. Dit onderdeel was eerder te vinden als onderdeel 3.9 van het Besluit van de minister van Financiën van 7 december 2005, nr. CPP2005/2637M, waarvan in Stcrt. 2006, 9, p. 68 niet de tekst is gepubliceerd maar alleen een kennisgeving is gegeven van de bekendmaking op [www.minfin.nl](http://www.minfin.nl); het besluit is wel te vinden via [wetten.overheid.nl](http://wetten.overheid.nl).

5.13. Bij genoemde voorbeelden vind ik het verband met de arbeid minder sterk dan in de voorbeelden genoemd in de memorie van toelichting (5.6). Geneeskundige keuringen of inenting in het kader van preventie- en verzuimbeleid hebben in beginsel slechts een indirect verband met de arbeid die een werknemer verricht en hebben eerder betrekking op de gezondheid van de werknemer in het algemeen (behoudens het hiervoor in 4.5 genoemde voorbeeld van de terbeschikkingstelling van vaccins).<sup>37</sup> Afgevraagd kan worden in welk opzicht er sprake is van een directe samenhang met verplichtingen op grond van de Arbwet. Zo is een werkgever niet in het algemeen verplicht om een griepvaccinatie te verstrekken.

5.14. Het Handboek Loonheffingen 2010<sup>38</sup> vermeldt het volgende over “Arboverstrekingen”:

“17.4. Arboverstrekingen

Onder verstrekkingen of vergoedingen die niet als beloningsvoordeel worden ervaren, vallen onder meer vergoedingen of verstrekkingen die samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbeidsomstandighedenwet zonder dat de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privébesparing geniet, zoals:

- een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser
- een zonnebril voor een chauffeur of piloot
- speciale isolerende of beschermende kleding (zie paragraaf 17.53 voor (werk)kleding en uniformen)
- een verplichte medische keuring
- een aanstellingskeuring
- een geneeskundig of arbeidsgezondheidskundig onderzoek, een second opinion of een griepvaccinatie in het kader van preventie- en verzuimbeleid

37 In een recent verschenen rapport adviseert de Gezondheidsraad om werknemers vaker de griepvaccinatie te stellen. Zie het advies aan de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, nr. 2023/05, Den Haag, 28 maart 2023. Geraadpleegd via: [www.gezondheidsraad.nl/onderwerpen/vaccinaties/documenten/adviezen/2023/03/28/advies-vaccinatie-van-werknemers-tegen-griep](http://www.gezondheidsraad.nl/onderwerpen/vaccinaties/documenten/adviezen/2023/03/28/advies-vaccinatie-van-werknemers-tegen-griep).

38 Op de site van de Belastingdienst kon ik het handboek voor het jaar 2010 niet zo snel terugvinden. Op andere sites wel, bijv. [https://cdn.salaris-informatie.nl/Loonheffingen/Handboek/handboek\\_loonheffingen\\_2010.pdf](https://cdn.salaris-informatie.nl/Loonheffingen/Handboek/handboek_loonheffingen_2010.pdf)

– een EHBO-cursus die in redelijkheid deel uitmaakt van uw arboplan, als de werknemer geen eigen bijdrage hoeft te betalen. 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.

Stoelmassage

Een stoelmassage is onder de volgende voorwaarden een vrije verstrekking:

- U hebt als werkgever een arboplan.
- De stoelmassage maakt in redelijkheid deel uit van dat arboplan.
- De stoelmassage vindt tijdens werktijd plaats.
- De werknemer hoeft geen eigen bijdrage te betalen.

– Er is geen sprake van een aanmerkelijke privébesparing voor de werknemer.

Cursus stoppen met roken

U mag uw werknemers onbelast een cursus stoppen met roken laten volgen of vergoeden. Voorwaarde daarbij is dat de cursus deel uitmaakt van het arboplan van uw onderneming.”

*Arbovoorzieningen 2011 – 2014: nihilwaardering*

5.15. Per 1 januari 2011 is het loonbegrip in de Wet LB veranderd in die zin (i) dat de Wet LB geen bepaling meer bevat op grond waarvan de zogenoemde vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen niet behoren tot het loon en (ii) dat art. 10(1) Wet LB is gewijzigd zodanig dat onder het loon mede wordt begrepen “hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.”<sup>39</sup> Deze wijziging hangt samen met de invoering van de zogenoemde werkkostenregeling (art. 31(1)(f) en (g) in verbinding met art. 31a Wet LB).<sup>40</sup> Doel van deze wijziging is “de vereenvoudiging van vrije vergoedingen en verstrekkingen.”<sup>41</sup> Idee is dat tot een bepaald wettelijk vast te leggen percentage van de fiscale loonsom een werkgever vrij is om onbelast vergoedingen en verstrekkingen aan zijn werknemers te geven. Daarnaast wordt voorzien in gerichte vrijstellingen voor posten waarbij het zakelijk karakter overheerst. Indien de forfaitaire ruimte wordt

39 Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Stb. 2009, 611, art. V, onderdeel A, B en E.

40 Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Stb. 2009, 611, art. V, onderdeel I en J.

41 Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 2 en 7-8.

overschreden, volgt eindheffing bij de werkgever.<sup>42</sup>

5.16. De invoering van de werkkostenregeling heeft aanleiding gegeven de wijze van waardering van loon in natura aan te passen in art. 13(1) Wet LB.<sup>43</sup> Niet langer staat daarbij de besparingswaarde (voor de werknemer) centraal, maar is de factuurwaarde (het bedrag dat ter zake aan de werkgever in rekening is gebracht) het uitgangspunt.<sup>44</sup>

5.17. De wetgever heeft (echter) in sommige gevallen een lagere waardering aangewezen geacht. Daartoe is voorzien in een delegatiebepaling in art. 13(3) Wet LB. Uit de toelichting op deze bepaling volgt dat de (mede-)wetgever voor sommige werkplekvoorzieningen zelfs een nihilwaardering op het oog heeft, als een materiële continuering van de tot dan geldende vrijstelling. De toelichting noemt daarbij ook arbovoorzieningen.<sup>45</sup>

“In artikel 13, derde lid, van de Wet LB 1964 is een delegatiebepaling opgenomen voor de waardering van voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden. De waarde van dergelijke voorzieningen kan op grond van deze bepaling lager worden vastgesteld dan de waarde in het economische verkeer.

In de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 worden de bepalingen omtrent voorzieningen op de werkplek die thans geheel zijn vrijgesteld, gecontinueerd. Daarbij kan gedacht worden aan arbovoorzieningen, consumpties tijdens werktijd, uniformen, bedrijfsfitness op de werkplek en dergelijke. Ook de waardering van maaltijden in de bedrijfskantine, huisvesting op een boorplatform en dergelijke kan op grond van de delegatiebepaling voortgezet worden.

Ook het genot van voorzieningen die maar ten dele zijn gebonden aan de werkplek, kunnen zo forfaitair gewaardeerd worden op een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer.”

5.18. De staatssecretaris van Financiën heeft aan deze delegatiebepaling invulling gegeven in art.

3.7 en art. 3.8 URLB 2011.<sup>46</sup> Het eerste artikel heeft betrekking op voorzieningen op de werkplek waarbij de regelgever<sup>47</sup> een nihilwaardering aangewezen heeft geacht. Het tweede artikel heeft betrekking op werkplekvoorzieningen waarvoor een forfaitaire waarde is vastgesteld.

5.19. De toelichting op art. 3.7 URLB 2011 vermeldt het volgende over het begrip ‘voorziening’:<sup>48</sup>

“Het ruim op te vatten begrip voorzieningen ziet op allerlei faciliteiten, in zeer uiteenlopende situaties, die de werkgever aan de werknemer ter beschikking stelt om de werkzaamheden te kunnen uitoefenen, maar waarvan de werknemer mogelijk ook voor zijn persoonlijke aangelegenheden gebruik kan maken. De werkgever heeft de mogelijkheid om het gebruik van de werkplek als zodanig en de aldaar getroffen voorzieningen geheel en naar eigen inzicht in te richten en te bepalen. Maakt een werkgever daarvan optimaal gebruik, dan heeft dit tot positief gevolg dat de verstreking van deze voorzieningen niet ten laste gaat van de forfaitaire ruimte, maar dat deze verstrekkingen op nihil worden gewaardeerd.  
(...)

Voorwaarde voor de toepassing van artikel 3.7 van de URLB 2001 is daarbij – zoals uit het voorgaande volgt – dat deze voorzieningen geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden. Voor werkplekgerelateerde voorzieningen die ook elders – buiten de werkplek – kunnen worden gebruikt geldt aanvullend een zakelijkheidstoets. Gebruik ziet op de situatie waarbij de werkgever het gebruik van een voorziening toestaat. Dit betreft bijvoorbeeld de mogelijkheid om op de werkplek mede privé te internetten of te telefoneren.”

5.20. Let wel, het met een nihilwaardering gepaard gaande loonheffingsvoordeel geldt dus alleen voor verstrekkingen voor een werkplekvoorziening en niet voor vergoedingen voor een

42 Vgl. Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 9-12 voor een uitgebreidere beschrijving van de systematiek.

43 Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Stb. 2009, 611, art. V, onderdeel D.

44 Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 13 en 62.

45 Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 62.

46 Vastgesteld bij besluit van de minister van Financiën van 8 september 2010, Stcrt. 2010, 14212.

47 Ik gebruik deze term hier en ook elders in de conclusie als aanduiding voor degene die de ministeriële regelingen uitvaardigt, hier de URLB 2001 en de URLB 2011.

48 Toelichting op art. 3.7 URLB in Stcrt. 2010, 14212, p. 27-28.

werkplekvoorziening. De regelgever heeft dit verschil onder ogen gezien.<sup>49</sup>

5.21. De nihilwaardering voor arbovoorzieningen is neergelegd in art. 3.7(1)(b) URLB 2011 (tekst tot 2015):

“Artikel 3.7 Bepaling waarde voorzieningen op de werkplek (waarde nihil)

1. De waarde van de volgende voorzieningen, in redelijkheid, wordt gesteld op nihil, ingeval deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden:

(...)

b. voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet;”

5.22. Merk op dat de tekst van art. 3.7(1)(b) URLB 2011 afwijkt van die van art. 43(2) URLB 2001. Die laatste tekst spreekt over “verstrekkingen die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbeidsomstandighedenwet 1998.” De vereiste directe samenhang met verplichtingen op grond van de Arbowet komt niet terug in de tekst van art. 3.7(1)(b) URLB 2011. Op grond van die tekst is het voldoende dat de voorzieningen rechtstreeks voortvloeien uit het op grond van de Arbowet gevoerde arbobeleid. De wijziging van de tekst op dit punt is niet toegelicht in de bijbehorende toelichting. Uit de toelichting valt niet af te leiden of een inhoudelijke wijziging is beoogd.

5.23. Een ander tekstueel verschil is dat in art. 43(2) URLB 2001 de zinsnede “tenzij de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet” voorkomt, en in onderdeel b van art. 3.7(1) URLB 2011 niet. De regelgever lijkt op dit punt echter geen inhoudelijke wijziging te hebben beoogd. Anders dan in art. 43 URLB 2001 komt in art. 3.7(1) URLB 2011 namelijk de term ‘in redelijkheid’ voor. Hoewel die term gekoppeld is aan de waardering (“De waarde van de volgende voorzieningen, in redelijkheid, wordt gesteld op nihil”), blijkt uit die toelichting dat de regelgever daarbij voor ogen had als voorwaarde te stellen dat de verstrekking in redelijkheid wordt gedaan.

De algemene toelichting op art. 3.7(1) URLB 2011 vermeldt namelijk:<sup>50</sup>

“De in artikel 3.7, eerste lid, van de URLB 2011 opgenomen bepaling voorziet erin dat het genot van de in dat lid genoemde geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikte of verbruikte voorzieningen op de (...) werkplek op nihil wordt gewaardeerd. Voorwaarde voor de nihilwaardering is – in lijn met de voorwaarde die gold onder de werking van artikel 15a van de Wet LB 1964 zoals dat luidt op 31 december 2010 – dat een dergelijke verstrekking in redelijkheid gedaan wordt.”

5.24. De algemene toelichting gaat vervolgens direct verder met vermelding van een zekere omschrijving van voorzieningen waarvoor een nihilwaardering geldt, waarbij ook aandacht uitgaat naar het (privé-)voordeelselement.<sup>51</sup>

“Het betreft een diversiteit aan voorzieningen, die op de werkplek worden getroffen en veelal de keuze zijn van de werkgever, die dergelijke voorzieningen in het belang van het arbeidsproces of het bedrijfsproces noodzakelijk vindt en daarom bepaalde kosten wil maken of vanwege wettelijke verplichtingen moet maken. Voor zover in het gebruik van voorzieningen op de werkplek al een element van een voordeel te onderkennen valt – zoals een paar kopieën van privéstukken, het (privé) gebruik van internet of de behandeling van privémail onder werktijd – is het gebruikelijk en gewenst een dergelijk voordeel buiten beschouwing te laten bij de bepaling van het loon.”

5.25. Ook in de specifieke toelichting op de nihilwaardering voor ‘arbo-verstrekkingen’ komt terug dat het moet gaan om verstrekkingen die de werkgever in redelijkheid doet.<sup>52</sup>

“In artikel 3.7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de URLB 2011 is bepaald dat geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikte of verbruikte voorzieningen, in redelijkheid, op de (...) werkplek die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet, op nihil worden gesteld. De samenwerking tussen werkgever en werknemers

49 Toelichting op art. 3.7 URLB in Stcrt. 2010, 14212, p. 27: “Een verschil in behandeling tussen vergoedingen en verstrekkingen is inherent aan de systematiek van de werkkostenregeling met nadere bepalingen voor de waardering van voorzieningen op de werkplek.”

50 Toelichting op art. 3.7 URLB in Stcrt. 2010, 14212, p. 28.

51 Toelichting op art. 3.7 URLB in Stcrt. 2010, 14212, p. 28.

52 Toelichting op art. 3.7(1)(b) URLB in Stcrt. 2010, 14212, p. 28-29.

om te komen tot een arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbeidsomstandighedenwet leidt tot wat in de praktijk vaak een ARBO-plan genoemd wordt. Voorzieningen die de werkgever verstrekt of aanbrengt op grond van een dergelijk ARBO-plan, worden op nihil gewaardeerd.

(...)

Een voorwaarde voor de nihilwaardering van de voorzieningen in het kader van het gevoerde arbeidsomstandighedenbeleid is dat de inhoudingsplichtige die voorzieningen in redelijkheid doet. Daarbij spelen de feiten en omstandigheden van het geval een rol. Een zeer dure, luxe zonnebril voor een chauffeur of piloot, is een voorbeeld van een voorziening die niet in redelijkheid op nihil gewaardeerd kan worden. In een dergelijk geval wordt de bril tegen de waarde in het economische verkeer tot het loon gerekend.”

5.26. Bij het voorbeeld van de ‘zeer dure, luxe zonnebril’ komt het verband met de wettelijkheid tot uitdrukking. Als de werkgever de voorziening *niet* in redelijkheid doet, dan is sprake van een “een voorziening die niet in redelijkheid op nihil gewaardeerd kan worden”. Het voorbeeld biedt steun voor de gedachte dat de regelgever met het niet opnemen van de zinsnede “tenzij de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet” geen inhoudelijke wijziging heeft beoogd. Het verstrekken van een zonnebril aan een chauffeur of piloot kan immers als zodanig wel plaatsvinden in het kader van het arbo-beleid, maar zo’n verstrekking kwalificeert niet als zij (verkapt) een aanzienlijk privévoordeel oplevert voor de werknemer.

5.27. De specifieke toelichting geeft verder voorbeelden van kwalificerende arbo-voorzieningen, alsmede een voorbeeld van een verstrekking die niet kwalificeert:<sup>53</sup>

“Van werkplekgerelateerde voorzieningen in het kader van het arbeidsomstandighedenbeleid dat een werkgever voert, is bijvoorbeeld sprake bij geneeskundige keuringen of bij inentingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid. Ook bij een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser, een zonnebril voor een chauffeur of piloot, of een beeldschermbril kan sprake zijn van een werkplekgerelateerde verstrekking in het kader van het arbeidsomstandighedenbeleid

van een werkgever. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor een EHBO-cursus, speciale isolerende of beschermende kleding of een stoelmassage op de werkplek, maar bijvoorbeeld niet voor het verstrekken van een fiets teneinde het welzijn en de gezondheid van werknemers in het algemeen te bevorderen.”

5.28. Veel van deze voorbeelden – te weten een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser, een zonnebril voor een chauffeur of piloot en speciale isolerende of beschermende kleding – zijn eerder genoemd in de memorie van toelichting bij de vrije vergoedingen en verstrekkingen in de wet (5.6) en de toelichting op de vrije vergoedingen en verstrekkingen in de URLB 2001 (5.10). Ten opzichte van deze toelichtingen is bij de geneeskundige keuring een versoepeling te zien. Eerder werd in de genoemde stukken immers nog gesproken over ‘een verplichte medische keuring’. Voldoende is dat het gaat om geneeskundige keuringen in het kader van preventie- en verzuimbeleid; dit geldt ook voor inentingen. Beide voorbeelden werden overigens wel al genoemd in een beleidsbesluit over de vrije vergoedingen en verstrekkingen (5.11) en het Handboek Loonheffingen (5.14). Ook voor de EHBO-cursus en de stoelmassage op werkplek geldt dat deze voorbeelden weliswaar nieuw zijn ten opzichte van de genoemde toelichtingen op de vrije vergoedingen en verstrekkingen, maar niet nieuw zijn ten opzichte van het beleid dat al werd gevoerd gelet op het Handboek Loonheffingen (5.14).

5.29. De voorbeelden ‘geneeskundige keuringen’ en ‘inentingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid’ zijn bovendien van belang in het opzicht dat de regelgever expliciet erkent dat een arbo-maatregel in het kader van preventie- en verzuimbeleid in aanmerking kan komen voor de nihilwaardering. Dat sluit aan bij wat beleidsmatig reeds een uitgangspunt was voor de vrijstelling (5.12).

5.30. Wat het criterium voor de regelgever is om de grens te trekken tussen voorzieningen die wél kwalificeren en voorzieningen die niet kwalificeren, is mij op basis van de voorbeelden niet direct duidelijk. Dat het verstrekken van de fiets niet kwalificeert, zou ermee te kunnen maken hebben dat dit onvoldoende werkplekgerelateerd is. De toelichting lijkt er echter op te duiden – en het Hof begrijpt dat zo – dat die verstrekking niet kwalificeert omdat zij “het welzijn en de gezond-

53 Toelichting op art. 3.7(1)(b) URLB in Stcrt. 2010, 14212, p. 28-29.

heid van werknemers in het algemeen bevordert” en daarmee – zo vul ik in – onvoldoende verband houdt met het werk. Als dit een onderscheidend criterium is, roept dat echter de vraag op waarom geneeskundige keuringen en inenting in het kader van preventie- en verzuimbeleid wel kwalificeren (vgl. eerder 5.13). Die vraag kan ook worden gesteld ter zake van het voorbeeld van een stoelmassage op het werk. Een verschil tussen enerzijds geneeskundige keuringen, inenting en stoelmassage en anderzijds de verstreking van de fiets kan wel gelegen zijn in de grootte van het (geldelijke) privé-voordeel. Dat is echter niet wat de toelichting als onderscheidend aanmerkt.

5.31. Het Handboek Loonheffingen 2014 geeft dezelfde voorbeelden (voor de nihilwaardering) als het eerder in 5.14 aangehaalde Handboek Loonheffingen 2010 (voor de vrije vergoedingen en verstrekingen). Wel luidt de inleiding wat anders:<sup>54</sup>

“20.2.5. Arbovoorzieningen op de werkplek (werkkostenregeling)

De terbeschikkingstelling van arbovoorzieningen op de werkplek (zie paragraaf 20.2.1) is onbelast als:

- die arbovoorzieningen samenhangen met uw verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet
- de werknemer door die voorzieningen geen aanmerkelijke privébesparing heeft
- de werknemer die voorzieningen (gedeeltelijk) gebruikt op de werkplek”

*Arbovoorzieningen 2015 – 2021: gerichte vrijstelling*

5.32. Per 1 januari 2015 is de nihilwaardering voor arbovoorzieningen vervallen en is daarvoor in de plaats gekomen een gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen. Ingevolge de wet Belastingplan 2015 is daartoe aan art. 31a(2) Wet LB een onderdeel h toegevoegd dat een delegatiebepaling bevat op grond waarvan bij ministeriële regeling voorzieningen kunnen worden aangewezen “die geheel of gedeeltelijk op een bij die ministeriële regeling aan te wijzen werkplek worden gebruikt of verbruikt.”<sup>55</sup> In samenhang daarmee is de

URLB 2011 gewijzigd. Enerzijds is de nihilwaardering voor arbovoorzieningen vervallen, en anderzijds zijn in art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 arbovoorzieningen aangewezen als voorzieningen bedoeld in art. 31a(2)(h) Wet LB.<sup>56</sup>

5.33. De gerichte vrijstelling maakt deel uit van de werkkostenregeling (waarover eerder kort 5.15). Anders dan de nihilwaardering ziet de gerichte vrijstelling niet alleen op verstrekkingen maar ook op vergoedingen (zie de aanhef van art. 31a(2) Wet LB: “(...) vergoedingen en verstrekingen (...) ter zake of in de vorm van (...)”).<sup>57</sup> In dit verschil is ook de reden gelegen om – kort gezegd – vergoedingen en verstrekingen voor werkplekvoorzieningen onder het regime van de gerichte vrijstelling in plaats van dat van de nihilwaardering te brengen. De toevoeging van de delegatiebepaling in art. 31a(2)(h) Wet LB is namelijk als volgt toegelicht:<sup>58</sup>

“Wegnemen van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekingen (inclusief terbeschikkingstellingen)

In de WKR geldt nu een nihilwaardering voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen die door de werkgever worden verstrekt (onder verstreken valt ook ter beschikking stellen). Uit de consultatie blijkt echter dat sommige werkgevers voorzieningen soms liever vergoeden dan verstrekken. De bijkomende administratieve lasten van vergoedingen nemen zij voor lief. Het komt ook voor dat de CAO een vergoeding voor dergelijke voorzieningen voorschrijft en de werkgever dus niet de keuze heeft tussen verstrekken of vergoeden.

Om aan deze werkgevers tegemoet te komen en om de begrijpelijkheid te verbeteren wordt een nieuwe gerichte vrijstelling gecreëerd voor een aantal werkplekgerelateerde voorzieningen waarvoor nu een nihilwaardering geldt.

56 Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014, nr. IZV 2014/715M, Stcrt. 2014, 36880, art. II, onderdeel B en onderdeel D.

57 Een ander verschil is dat de werkgever voor de gerichte vrijstelling de vergoedingen en verstrekingen moet aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Anders worden die vergoedingen en verstrekingen alsnog tot het individuele loon van de werknemer gerekend. Voor het aanwijzen als eindheffingsbestanddeel geldt onder meer de zogenoemde gebruikelijkheidstoets. Deze staat in deze zaak niet ter discussie.

58 Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 24 en 58.

54 Handboek Loonheffingen 2014, uitgave 1 oktober 2014, p. 235.

55 Belastingplan 2015, Stb. 2014, 578, art. IV, onderdeel K.

(...)

Vergoedingen en verstrekkingen ter zake van op de werkplek gebruikte voorzieningen gelijkrekken

In het nieuwe artikel 31a, tweede lid, onderdeel h, van de Wet LB 1964 wordt een maatregel opgenomen die het mogelijk maakt vergoedingen en verstrekkingen ter zake van voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, gericht vrij te stellen. Deze maatregel neemt dan het thans bestaande onderscheid tussen – al dan niet in eigendom – verstrekte voorzieningen (nihilwaardering) en vergoedingen voor dergelijke voorzieningen weg. In genoemd onderdeel h is de mogelijkheid opgenomen om bij ministeriële regeling de beoogde voorzieningen aan te wijzen.”

5.34. Art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 wijst arbovoorzieningen aan als voorzieningen bedoeld in art. 31a(2)(h) Wet LB:

“1. Tot de voorzieningen, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel h, van de wet, behoren, in geval deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden:

a. voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet;”

5.35. De omschrijving van de kwalificerende arbovoorzieningen in onderdeel a is gelijk gebleven aan die in art. 3.7(1)(b) URLB 2011. Uit de toelichting op art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 volgt dat de regelgever wat betreft de voorwaarden geen wijziging beoogt ten opzichte van de nihilwaardering:<sup>59</sup>

“In het nieuwe artikel 8.4a van de URLB 2011 zijn de voorwaarden opgenomen voor de toepassing van de gerichte vrijstelling voor vergoedingen en verstrekkingen van arbovoorzieningen en hulpmiddelen die mede op de werkplek gebruikt of verbruikt worden. Deze voorwaarden zijn ontleend aan de tot 1 januari 2015 in artikel 3.7 van de URLB 2011 opgenomen voorwaarden voor de nihilwaardering van een verstrekking van een dergelijke voorziening.”

5.36. Opmerkelijk is dat de woorden ‘in redelijkheid’ niet meer terugkomen in de aanhef van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011. Deze wijziging in de

tekst – ten opzichte van art. 3.7(1)(b) URLB 2011 – is voor zover ik overzie niet toegelicht.<sup>60</sup>

5.37. Bij de parlementaire behandeling van Belastingplan 2015 constateert staatssecretaris van Financiën in de nota naar aanleiding van het verslag dat veel vragen die de Tweede Kamer heeft gesteld, betrekking hebben op de reeds in 2011 in werking getreden werkkostenregeling als zodanig en niet op de voorgestelde wijzigingen in het belastingplan.<sup>61</sup> De staatssecretaris merkt daarbij op de algemene aspecten van de werkkostenregeling, waaronder de nihilwaardering, graag nog eens toe te lichten. Een van de gestelde vragen is of de door de werkgever geïnitieerde preventie- en gezondheidsprogramma’s onder de nihilwaardering voor Arbovoorzieningen vallen. De staatssecretaris antwoordt als volgt:<sup>62</sup>

“De leden van de fractie van D66 vragen of de door de werkgever geïnitieerde preventie- en gezondheidsprogramma’s onder de nihilwaardering voor Arbovoorzieningen vallen. In het geval dergelijke programma’s onderdeel vormen van het Arboplan dat de werkgever opstelt naar aanleiding van de op grond van de Arbeidsomstandighedenwet vereiste risico-inventarisatie en evaluatie, zijn dergelijke programma’s vrijgesteld. Het kabinet verwacht niet dat werkgevers de risico-inventarisatie vanwege de overgang naar de werkkostenregeling een andere invulling geven dan voorheen.”

5.38. Dit antwoord heeft weliswaar betrekking op regelgeving die reeds tot stand is gekomen, maar het antwoord is wel gegeven in een nota naar aanleiding van het verslag in verband met een wetsvoorstel waarbij een van de maatregelen is om – kort gezegd – de nihilwaardering voor werkplekgerelateerde voorzieningen zoals arbovoorzieningen te wijzigen in een gerichte vrijstelling. In diezelfde nota naar aanleiding van het verslag is bovendien expliciet genoemd dat in de URLB 2011 wordt gekozen voor het wegnemen

60 Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 29, p. 3 maakt melding van nog een andere wijziging: “Verder is van de gelegenheid gebruikgemaakt om de fiscale faciliteit voor Arbovoorzieningen niet langer te beperken tot de werkplek.” Deze opmerking heeft betrekking op de uitbreiding van de definitie van werkplek in art. 8.4a(2) URLB 2011 (zie daarover Stcrt. 2014, 36880, p. 42).

61 Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 10, p. 50-51.

62 Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 10, p. 61.

59 Toelichting op art. 8.4a URLB 2011 in Stcrt. 2014, 36880, p. 42.

van het onderscheid tussen vergoedingen en verstrekingen op het punt van arbovoorzieningen, en het concept van de (naar ik aanneem: wijziging van de) URLB 2011 is desgevraagd bij die nota gevoegd.<sup>63</sup> Dit een en ander gevoegd bij het feit dat noch bij de wetwijziging noch bij de wijziging van de URLB 2011 kenbaar is gemaakt dat de voorwaarden wijzigen waaronder een arbovoorziening in aanmerking komt voor de gerichte vrijstelling, brengt mee dat het gegeven antwoord ook relevant is voor toepassing van de gerichte vrijstelling. Samenhangend: ik meen dat het gegeven antwoord ook tot de totstandkomingsgeschiedenis van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen moet worden gerekend.

5.39. Ook de Belastingdienst gaat ervan uit dat het gegeven antwoord ook geldt voor toepassing van de gerichte vrijstelling. Sinds oktober 2015 komt het antwoord namelijk terug in het Handboek Loonheffingen:<sup>64</sup>

“20.1.10. Arbovoorzieningen

Arbovoorzieningen zijn gericht vrijgesteld. Hierbij maakt het niet uit of u deze vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt, en of uw werknemer de voorziening op de werkplek gebruikt of niet. In al deze situaties geldt een gerichte vrijstelling die niet ten koste gaat van uw vrije ruimte. Het gaat om de volgende voorzieningen:

- arbovoorzieningen op de werkplek
- arbovoorzieningen buiten de werkplek (bijvoorbeeld een medische keuring)

De arbovoorzieningen moeten wel aan de volgende voorwaarden voldoen:

- De arbovoorzieningen hangen samen met uw verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.
- De werknemer gebruikt de voorzieningen (gedeeltelijk).
- De werknemer betaalt geen eigen bijdrage voor de voorzieningen.

Het gaat bijvoorbeeld om:

(...)

- een geneeskundig of arbeidsgezondheidskundig onderzoek, een second opinion of een griep prik in het kader van preventie- en verzuimbeleid
- een door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma

– een EHBO-cursus die in redelijkheid deel uitmaakt van uw arboplan, als de werknemer geen eigen bijdrage hoeft te betalen (...)

Merk overigens op dat, anders dan het Handboek Loonheffingen 2014 (5.31), het Handboek Loonheffingen niet meer als voorwaarde stelt dat “de werknemer door die voorzieningen geen aanmerkelijke privébesparing heeft”.

5.40. Uit de totstandkomingsgeschiedenis en het Handboek Loonheffingen volgt dus dat een door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen kan vallen. Fitness zou een dergelijk ‘preventie- en gezondheidsprogramma’ kunnen zijn. Weliswaar valt fitness op de werkplek al onder de nihilwaardering in art. 3.7(1)(a) URLB 2011, maar de staatssecretaris heeft in een brief van 30 oktober 2014 tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2015 ook uitdrukkelijk de mogelijkheid opgehouden dat fitness als arbovoorziening onder de gerichte vrijstelling valt, “meer algemeen, als de werkgever risico’s ziet voor de gezondheid van zijn werknemers”.<sup>65</sup>

“De heer Bashir vraagt ook of het klopt dat fitness op de werkplek onbelast is, maar fitness elders belast. Uit praktische overwegingen kent de fitness op de werkplek inderdaad een nihilwaardering. Het is namelijk bijzonder lastig om de waarde van het individuele privévoordeel van een dergelijke voorziening op de werkplek te bepalen. Het is praktisch ondoenlijk om bij te houden wie van de werknemers gebruikmaakt van zo’n voorziening en in welke mate. Daarom is gekozen voor een nihilwaardering. Fitness buiten de werkplek is inderdaad belast voor zover het betreft niet-werkgerelateerde fitness. In dit geval kan gebruik worden gemaakt van de vrije ruimte. Fitness die wel werkgerelateerd is, bijvoorbeeld voor het onderhouden van fitheid die vereist is voor de uitoefening van werkzaamheden zelf, is gericht vrijgesteld, ongeacht of deze op de werkplek zelf plaatsvindt of elders. Meer algemeen, als de werkgever risico’s ziet voor de gezondheid van zijn werknemers die hij met een gericht fitnessprogramma in zijn Arbobeidsplan wil wegnemen, dan is dat ook vrijgesteld.”

63 Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 10, p. 52.

64 Handboek Loonheffing 2015; uitgave 1 oktober 2015, p. 232-233.

65 Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 14, p. 6.

5.41. De redactie van de Vakstudie annoteerde hierbij:<sup>66</sup>

“Fitness op de werkplek is volgens de staatssecretaris onbelast. Zuiverder is om te zeggen dat fitness op de werkplek een nihilwaardering kent (art. 3.7 lid 1 sub a URLB 2011). Met enige lenigheid van geest weet de staatssecretaris nog een tweetal mogelijkheden uit de hoed te toveren om fitness gericht vrij te stellen. Ten eerste is er voor zogenoemde ‘werkgerelateerde fitness’ de vrijstelling van vergoedingen en verstrekkingen ter zake van onderhoud en verbetering van vaardigheden ter vervulling van de dienstbetrekking (art. 31a lid 2 sub Wet LB 1964). Ten tweede is er de nieuwe gerichte vrijstelling voor fitness in het kader van Arbeidsomstandighedenwet (art. 8.4a lid 1 sub a (concept) URLB 2011).”

5.42. De staatssecretaris gaat in de brief van 30 oktober 2014 ook nog in op een vraag over arbobeleid in relatie tot de werkkostenregeling.<sup>67</sup>

“De heer Koolmees heeft gevraagd hoe handen en voeten wordt gegeven aan het Arbobeleid in relatie tot de werkkostenregeling. Iedere werkgever is op grond van de Arbeidsomstandighedenwet verplicht om een Arbobeleidsplan te maken. Een verplicht onderdeel daarvan is het opstellen van een risico-inventarisatie en -evaluatie (RI&E). Aan de hand daarvan wordt een plan van aanpak opgesteld over hoe om te gaan met gezondheidsrisico’s binnen het bedrijf. Dit resulteert in een Arbobeleidsplan. Als uit de voorgaande stappen een bepaald risico blijkt en in het plan eveneens wordt voorzien in een mogelijkheid om het risico te verkleinen dan wel weg te nemen dan is de voorziening die hierop ziet in beginsel nihilgewaardeerd.”

5.43. De onderhavige procedure heeft tot Kamervragen geleid. In een van zijn antwoorden gaat de staatssecretaris ook in op de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen.<sup>68</sup>

“Zoals bij het antwoord op vraag 4 toegelicht biedt de wet al veel ruimte om gezonde maaltijden aanzienlijk lager te belasten dan regulier loon. De Wet op de loonbelasting 1964 kent daarnaast een gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen.

Deze gerichte vrijstelling is echter bedoeld voor arbovoorzieningen waarin de werkgever moet voorzien. Denk hierbij aan schoenen met stalen neuzen voor in de bouw of een ergonomisch verantwoorde bureaustoel voor kantoorwerk.”

5.44. Het Handboek Loonheffingen 2021 luidt nagenoeg gelijk aan het Handboek Loonheffingen 2015 wat betreft de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen. Een verschil is wel dat de eerstgenoemde voorwaarde is gewijzigd. In plaats van een ‘samenhang’-criterium wordt het wettelijk criterium gebruikt, namelijk “De voorzieningen vloeien rechtstreeks voort uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat u voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet”.<sup>69</sup>

*Arbovoorzieningen vanaf 2022: terug naar verplichtingen op grond van de Arbowet*

5.45. Per 1 januari 2022 is de tekst van art. 8.4a(1) (a) URLB 2011 aangepast.<sup>70</sup> Deze tekst luidt sindsdien als volgt:

“1. Tot de voorzieningen, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel h, van de wet, behoren, ingeval deze geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden:

a. voorzieningen voor zover die direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van het bepaalde bij of krachtens de Arbeidsomstandighedenwet, met inachtneming van artikel 44 van die wet;”

5.46. Deze wijziging is als volgt toegelicht:<sup>71</sup>

“2.7. Verduidelijking gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de reikwijdte van de zogenoemde gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen in de loonbelasting. Deze ziet op voorzieningen ter bestrijding of het voorkomen van veiligheids- en gezondheidsrisico’s voor werknemers die verbonden zijn met de door de werknemer verrichte arbeid, die door de werkgever<sup>7</sup> op grond van de Arbeidsomstandighedenwet (Arbowet) moeten worden verstrekt en waarvoor op grond van die wet ook geen eigen

66 V-N 2014/60.4.

67 Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 14, p. 8. In vergelijkbare bewoordingen ook Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 29, p. 3.

68 Aanhangsel Handelingen II, 2010/21, nr. 3896.

69 Handboek Loonheffingen 2021, uitgave oktober 2021, par. 22.1.9 (p. 302).

70 Regeling van de staatssecretaris van Financiën van 28 december 2021 tot wijziging van onder meer enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen, Stcrt 2021, 48636, art. III, onderdeel C.

71 Toelichting op deze wijziging in Stcrt 2021, 48636, p. 18.

bijdrage van de werknemer mag worden verlangd (verplichte arbovoorzieningen). Met voornoemde vrijstelling is nooit beoogd om ook voorzieningen vrij te stellen die niet direct samenhangen met de verplichtingen van de werkgever (niet-verplichte arbovoorzieningen).

Met onderhavige wijziging wordt duidelijk dat alleen verplichte arbovoorzieningen, dat wil zeggen voorzieningen die direct samenhangen met de verplichtingen van de werkgever, gericht zijn vrijgesteld. Dit geldt bijvoorbeeld voor een ergonomisch verantwoorde bureaustoel, een voetenbankje voor beeldschermwerk, een beeldschermbril, laboratoriumjassen en veiligheidsschoenen. Voorzieningen die de werkgever aan de werknemer verstrekt en die niet direct samenhangen met de verplichtingen van de werkgever, ter bestrijding of het voorkomen van veiligheids- of gezondheidsrisico's die verbonden zijn met de arbeid, vallen niet onder de gerichte vrijstelling.<sup>8</sup> Denk hierbij aan het generiek vergoeden of verstrekken van algemene gezondheidschecks.<sup>9</sup> Ook kan worden gedacht aan het vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen van gezonde maaltijden, een fiets, sportieve activiteiten en dergelijke. De opgenomen verwijzing naar de Arbowet<sup>10</sup> maakt duidelijk dat er bij toepassing van de gerichte vrijstelling voor verplichte arbovoorzieningen geen ruimte is voor een eigen bijdrage van werknemers.

In het verleden is het standpunt ingenomen dat de cursus stoppen met roken en een stoelmassage onder de gerichte vrijstelling vielen. Met de onderhavige aanpassing vallen deze voorzieningen niet langer onder de vrijstelling. In individuele situaties en voor zover deze voorzieningen op de werkplek worden verstrekt en gebruikt of verbruikt, kan de werkgever dit alsnog onbelast verstrekken op grond van de zogenoemde nihilwaardering. Dit is nader toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze toelichting. Bovendien geldt voor de cursus stoppen met roken dat deze sinds 2020 wordt vergoed vanuit het basispakket van de zorgverzekering zonder dat de kosten ten laste van het eigen risico gaan. Daardoor wordt naar verwachting sinds 2020 niet of nauwelijks een beroep gedaan op de werkgever om deze kosten te dekken.

<sup>7</sup>. Inhoudingsplichtige voor de loonbelasting.

<sup>8</sup>. Kamerstukken II 1997/98, 25 879, nr. 3. In de memorie van toelichting bij de Arbowet is over artikel 3 Arbowet het volgende opgenomen: “De

bepalingen in dit artikel hebben het karakter van doelvoorschriften en uitgangspunten. Zij geven in principe een vereiste aan tenzij dit redelijkerwijs niet kan worden gevergd. De afweging die in dit ‘redelijkerwijs’ ligt besloten heeft betrekking op belangen van economische, technische en operationele haalbaarheid. De afweging en inschatting van de redelijkheid van deze taken is primair een zaak van de werkgever.”

<sup>9</sup>. Het is niet uitgesloten dat de gerichte vrijstelling in specifieke individuele situaties wel van toepassing kan zijn.

<sup>10</sup>. Artikel 44 Arbowet.”

5.47. Volgens de regelgever is deze wijziging dus een verduidelijking en is – ook in de jaren waar het hier om gaat – met de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen nooit beoogd om ook voorzieningen vrij te stellen die niet direct samenhangen met de verplichtingen van de werkgever.<sup>72</sup> Gezonde maaltijden worden in dit verband expliciet genoemd.

5.48. De vraag is hoe dit zich verhoudt met de vrijstelling voor de cursus stoppen met roken en de stoelmassage. Met de onderhavige aanpassing – dus geen verduidelijking? – vallen deze voorzieningen niet langer onder de vrijstelling, aldus de toelichting. In zoverre lijkt er toch een beperking te zijn doorgevoerd per 2022 in elk geval ten opzichte van het beleid dat de Belastingdienst voerde.<sup>73</sup> De opmerking in de toelichting dat “in het verleden (...) het standpunt [is] ingenomen dat de cursus stoppen met roken en een stoelmassage onder de gerichte vrijstelling vielen” is overigens maar de halve waarheid: dit standpunt was in de beleidssfeer al ingenomen voor toepassing van de voor-voorganger van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen, namelijk de vrije vergoedingen en verstrekkingen (zie 5.14).

5.49. Verder valt op dat de toelichting de voorbeelden ‘geneeskundige keuringen’ en ‘inentingingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid’ in het geheel niet noemt. Het had aan de inzichtelijkheid van de gedachtegang van de regelgever

<sup>72</sup> Kritisch over deze aanduiding als ‘verduidelijking’ bijv. De Vries, ‘Uitvergroet: Voorkomen is beter dan genezen’, V-N 2022/3.0.

<sup>73</sup> Het Handboek Loonheffingen 2022, versie oktober 2022, par. 22.1.9 (p. 329-330) is dan ook op dit punt aangepast.

bijgedragen indien de regelgever had uiteengezet hoe zijn stelling dat verduidelijkt wordt dat “alleen verplichte arbovoorzieningen, dat wil zeggen voorzieningen die direct samenhangen met de verplichtingen van de werkgever, gericht zijn vrijgesteld”, zich verhoudt tot deze voorzieningen, die de regelgever zelf eerder heeft genoemd (5.27). Aangezien slechts sprake is van een verduidelijking, kwalificeren deze voorzieningen nog steeds?<sup>74</sup> Zo ja, wat maakt dat deze voorzieningen dan kunnen worden aangemerkt als verplichte arbovoorzieningen? Wat maakt dat er bij deze voorzieningen *geen* sprake van is dat deze “niet direct samenhangen met de verplichtingen van de werkgever, ter bestrijding of het voorkomen van veiligheids- of gezondheidsrisico’s die verbonden zijn met de arbeid”?

#### *Maaltijden op de werkplek vanaf 2011: forfaitaire waardering*

5.50. In deze zaak gaat het om het kosteloos verstrekken van gezonde lunchmaaltijden. Maaltijden die meer dan bijkomstig zakelijk zijn, vallen onder de gerichte vrijstelling. Andere maaltijden die op de werkplek gebruik of verbruikt worden, vallen onder de eerdergenoemde waarderingsregel van art. 13(3) Wet LB waarbij de in aanmerking te nemen waarde op een lager bedrag wordt gesteld dan de waarde in het economisch verkeer of de factuurwaarde. Voor maaltijden is aan deze bepalingen uitvoering gegeven in art. 3.8(1)(a) URLB 2011<sup>75</sup>. In 2017 en 2018 geldt voor maaltijden een forfait van € 3,30 respectievelijk € 3,35. Eigen bijdragen van de werknemer worden hierop in mindering gebracht. Anders dan bij werkplekvoorzieningen (toen die nog onder de nihilwaardering vielen) heeft de wetgever bij maaltijden het privévoordeel niet geheel buiten beschouwing willen laten:<sup>76</sup>

“Waar bij de voorzieningen op de werkplek uit praktische overwegingen bij de introductie van de werkkostenregeling gekozen is voor een nihilwaardering, is bij de kantinemaaltijden aangesloten bij de bestaande praktijk, waarbij er geen reden is het privévoordeel in zijn geheel buiten

beschouwing te laten. Bij de waardering is aangesloten bij in de praktijk voorkomende reële kosten. Dit laat onverlet dat in het geval de eigen bijdrage lager is dan de forfaitaire waarde van het ontbijt, de lunch of het diner, het verschil als loon aangemerkt wordt. Zowel onder het ‘oude’ regime van vergoedingen en verstrekkingen als onder de werkkostenregeling kan dat verschil aangewezen worden als eindheffingsbestanddeel. Op dit punt blijft de systematiek van het ‘oude’ regime dus in stand en brengt de werkkostenregeling geen vereenvoudiging.”

#### *Samenvatting op hoofdlijnen*

5.51. Vanaf 2001 zijn verschillende regimes van toepassing geweest voor arbovoorzieningen in de Wet LB. In de periode 2001 – 2010 worden vergoedingen en verstrekkingen die direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbwet, niet tot het loon gerekend als vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren (vrije vergoedingen en verstrekkingen) (art. 43 URLB 2001). Een voorwaarde is dat de werknemer geen aanmerkelijk privévoordeel geniet. In de periode 2011 – 2014 geldt voor de verstrekking van arbovoorzieningen een nihilwaardering (art. 3.7(1)(b) URLB 2011). Aanleiding voor de wijziging is de invoering van de werkkostenregeling. Ook de tekst is gewijzigd wat betreft de omschrijving van kwalificerende arbovoorzieningen. Voldoende is dat de voorzieningen rechtstreeks voortvloeien uit het op grond van de Arbwet gevoerde arbobeleid van de werkgever. Verder stelt de tekst niet langer de eis dat de werknemer geen aanmerkelijk privévoordeel geniet. Wel stelt de tekst een ‘in redelijkheid’-eis. Vanaf 2015 geldt in plaats van een nihilwaardering een gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen (art. 8.4a(1)(a) URLB 2011). Aanvankelijk, in de periode 2015-2021, is de omschrijving van de kwalificerende arbovoorzieningen niet gewijzigd ten opzichte van de omschrijving voor de nihilwaardering. Wel bevat de tekst niet langer een ‘in redelijkheid’-eis. Per 1 januari 2022 is de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 aangepast. De tekst vereist sindsdien dat de arbovoorzieningen direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van het bepaalde bij of krachtens de Arbwet. De voorbeelden die in de toelichtingen bij voormelde bepalingen

74 Het Handboek Loonheffingen 2022, versie oktober 2022, par. 22.1.9 (p. 329-330) noemt deze voorzieningen niet meer als voorbeelden.

75 Stcrt. 2010, 14212.

76 Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 29, p. 3.

zijn gegeven, laten sluipenderwijs een verruiming zien in de periode tot 2022 (zie ook hierna in 6.7).

### 6. *Beschouwing over de wetstoepassing*

6.1. Belanghebbende voert in de kern aan dat de verstrekking van de gezonde lunchmaaltijden onder de gerichte vrijstelling valt, omdat die verstrekking onderdeel is van haar arbobeleid. De Staatssecretaris neemt het standpunt in dat de gerichte vrijstelling uitsluitend ziet op de voorzieningen die direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbowet en niet voor allerlei optionele/vrijwillige (gezondheidsbevorderende) voorzieningen die onderdeel kunnen uitmaken van het arbobeleid dat een werkgever voert. Het Hof oordeelt dat arbobeleid weliswaar verderstrekkend kan zijn dan de Arbowet voorschrijft, maar dat dit niet wegneemt dat de gerichte vrijstelling niet aan de orde is bij verstrekkingen en vergoedingen van voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen.

#### *Belanghebbendes opvatting en de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011*

6.2. De tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 (tekst 2017 en 2018; zie 5.34) biedt naar mijn mening steun voor de door belanghebbende verdedigde uitleg. Anders dan het geval is bij de voorvoorganger art. 43 URLB 2001, volgt uit de tekst niet dat vereist is dat de voorzieningen direct samenhangen met verplichtingen op grond van de Arbowet. Het moet gaan om “voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.” In vergelijking met de tekst van art. 43 URLB 2001 is het directe verband met verplichtingen op grond van de Arbowet losgelaten en staat in de plaats daarvan het arbobeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbowet centraal. De werkgever komt bij de vormgeving van zijn arbobeleid beleidsruimte toe, met name als er weinig concrete middelvoorschriften gelden. Een werkgever kan dus voorzieningen treffen die als zodanig niet verplicht zijn op grond van de Arbowet, maar die wel onderdeel zijn van zijn arbobeleid.

6.3. Het ligt naar mijn mening wel voor de hand dat het bestanddeel “arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbeidsomstandighedenwet” zo wordt uitgelegd dat van arbobeleid in de zin van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 alleen sprake is

voor zover arbobeleid wordt gevoerd die verband houdt met een verplichting op grond van de Arbowet. De omstandigheid dat een werkgever arbobeleid voert op grond van de Arbowet, betekent nog niet dat alles wat een werkgever aanmerkt als onderdeel van zijn arbobeleid ook arbobeleid in de zin van de Arbowet is. De gerichte vrijstelling is niet bedoeld voor arbo-wezensvreemde elementen in een arbobeleid. Ook uitgaande van deze uitleg, is er mijns inziens ruimte voor belanghebbendes opvatting. Dit heeft ermee te maken dat er een grote variëteit aan verplichtingen is op grond van de Arbowet. Sommige zijn relatief concreet, zoals het beperken van de blootstelling aan lawaai (4.5). Andere zijn relatief abstract en weinig vastomlijnd, zoals de verplichting tot het voeren van ziekteverzuimpreventiebeleid (4.8 e.v.). Onderdeel van ziekteverzuimpreventiebeleid kan zijn gezondheidsbeleid, waarvan weer onderdeel kan zijn de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden. Zo bezien is de verstrekking van de gezonde lunchmaaltijden te scharen onder arbobeleid in de zin van de Arbowet.

#### *Geldt het direct-verbandcriterium?*

6.4. De Staatssecretaris verdedigt als gezegd de opvatting dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen uitsluitend ziet op de voorzieningen die direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbowet. Ik begrijp het betoog aldus dat sprake moet zijn van een direct verband tussen de voorziening en de verplichtingen op grond van de Arbowet (hierna ook: het direct-verbandcriterium), en dat de gezonde lunchmaaltijden in een te ver verwijderd verband staat met de verplichting tot het voeren van ziekteverzuimpreventiebeleid. Zoals in 6.2 gezien vloeit de opvatting van de Staatssecretaris niet met zoveel woorden voort uit de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011.

6.5. Aan de Staatssecretaris moet echter worden toegegeven (i) dat zijn opvatting in overeenstemming is met de tekst van de voorvoorganger art. 43 URLB 2001, en (ii) dat de toelichtingen bij de opeenvolgende wijzigingen in de Wet LB en in de uitvoeringsregelingen geen gewag maken van een (wezenlijke) inhoudelijke wijziging met betrekking tot de reikwijdte van de loonbelastingfaciliteit of – anders gezegd – met betrekking tot de arbovoorzieningen die kwalificeren voor de faciliteit. Sterker nog, in de toelichting bij de wetswijziging die gepaard is gegaan met de grootste wijzi-

ging van de tekst in de uitvoeringsregeling, is opgemerkt dat in de uitvoeringsregeling “de bepalingen omtrent voorzieningen op de werkplek die thans geheel zijn vrijgesteld, [worden] gecontinueerd” (zie 5.17). Op basis van deze gegevens kan worden verdedigd dat de wet- en/of regelgever geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd wat betreft de arbovoorzieningen die kwalificeren en dat daarom nog steeds een direct verband met de verplichtingen op grond van de Arboret wordt vereist.

6.6. Daar staat ten eerste tegenover dat de tekst in de loop der tijd op meerdere onderdelen is gewijzigd:

i) Bij de omzetting van de vrije vergoeding/verstrekking in een nihilwaardering heeft de meergenoemde aanmerkelijke wijziging van de tekst plaatsgevonden waardoor ‘direct samenhangen met verplichtingen’ uit de tekst verdween (5.22 en 6.2);

ii) Bij diezelfde omzetting is ook de zinsnede ‘tenzij de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet’ verdwenen, met dien verstande dat elders in de tekst wel de woorden ‘in redelijkheid’ zijn toegevoegd, mogelijk als vervanging van die zinsnede (5.23);

iii) Bij de omzetting van de nihilwaardering in een gerichte vrijstelling zijn (echter) vervolgens ook de woorden ‘in redelijkheid’ weer verdwenen uit de tekst (5.36).

6.7. Ten tweede verdient het nuanceren dat uit de toelichtingen kan worden afgeleid dat de wet- en/of regelgever geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd wat betreft de arbovoorzieningen die kwalificeren en dat het direct-verbandcriterium nog geldt. Zo komt dit criterium niet terug in de diverse toelichtingen. Verder laten de voorbeelden die in de toelichtingen gegeven zijn, in de loop van de tijd sluipenderwijs een verruiming zien:

i) De voorbeelden bij de arbovoorziening als vrije vergoeding/verstrekking zijn duidelijk ‘arbeidsgerelateerd’ en kennen een lage privévoordeelcomponent: een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser, een zonnebril voor een chauffeur of piloot, een verplichte medische keuring of bijvoorbeeld speciale isolerende of beschermende kleding (5.6 en 5.10)

ii) Bij de omzetting van de vrije vergoeding/verstrekking in een nihilwaardering vallen vooral op de voorbeelden van geneeskundige keuringen en inentingen in het kader van preventie- en ver-

zuimbeleid, en de stoelmassage op de werkplek (5.27-5.29). In de beleidssfeer zijn deze voorbeelden bovendien al genoemd voor toepassing van de oude regeling (5.11 en 5.14).

iii) Bij de omzetting van de nihilwaardering in een gerichte vrijstelling is tijdens de parlementaire behandeling opgemerkt dat door de werkgever geïnitieerde preventie- en gezondheidsprogramma’s onder de nihilwaardering vallen indien zij onderdeel vormen van het arboplan dat de werkgever opstelt naar aanleiding van de op grond van de Arboret vereiste risico-inventarisatie en evaluatie (5.37-5.38). Vervolgens is het Handboek Loonheffingen hierop aangepast (5.39).

De voorbeelden bij ii) en iii) zijn minder duidelijk ‘arbeidsgerelateerd’ (met uitzondering van wellicht de stoelmassage) en staan dus in een verder verwijderd verband met verplichtingen op grond van de Arboret dan de voorbeelden genoemd bij i). Zoals eerder in 5.49 vermeld, vraag ik me vooral af hoe de opvatting van de Staatssecretaris over het direct-verbandcriterium zich verhoudt tot geneeskundige keuringen en inentingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid. Dat geldt overigens ook voor de cursus stoppen met roken en de stoelmassage, die het Handboek Loonheffingen reeds voor de toepassing van de regeling van vrije vergoeding/verstrekking noemt als voorbeelden van kwalificerende arbovoorzieningen (5.14). Dat zijn opvatting zich niet goed verhoudt tot die laatste voorbeelden heeft de staatssecretaris in zijn hoedanigheid van regelgever inmiddels ook ingezien, gelet op de toelichting op de wijziging per 1 januari 2022 waarbij het direct-verbandcriterium in de tekst van art. 8.4a(1) (a) URLB 2011 is opgenomen (5.46-5.48).

6.8. Ik merk verder op dat zelfs het negatieve voorbeeld van de verstrekking van de fiets (5.27) een contra-indicatie oplevert, als dit voorbeeld zo begrepen wordt zoals het Hof het doet, namelijk dat deze voorziening niet kwalificeert omdat de voorziening het welzijn en de gezondheid van werknemers in het algemeen bevordert. Het valt dan immers op dat dát de redengeving is en dat niet als reden wordt genoemd dat niet aan het direct-verbandcriterium is voldaan.

6.9. Ten derde, gedeeltelijk overlappend met het eerste en het tweede, het volgende. De (mede) *wetgever* heeft weliswaar bij de omzetting van de vrije vergoeding/verstrekking in een nihilwaardering opgemerkt dat “de bepalingen omtrent voorzieningen op de werkplek die thans geheel zijn

vrijgesteld, [worden] gecontinueerd" (5.17), maar de *regelgever* heeft wel degelijk een bepaling met een andere tekst ingevoerd voor arbovoorzieningen. Daarop voortbordurend: waarom heeft de regelgever bij die omzetting niet gewoon de tekst van art. 43 URLB 2001 overgenomen in art. 3.7 URLB 2011, als de regelgever op het oog zou hebben gehad om de daarin neergelegde criteria (ongewijzigd) te continueren? De vraag stellen, is de vraag wellicht al beantwoorden. Daarbij komt dat er een rationele verklaring voor de wijziging van de tekst is te geven. De verklaring voor de wijziging van de tekst zou namelijk kunnen zijn dat de oude tekst (die van art. 43 URLB 2001) niet meer goed aansloot bij de ontwikkelingen in de beleids sfeer reeds voor de toepassing van die oude tekst. Zo noemt het Handboek Loonheffing 2010 diverse voorbeelden van kwalificerende arbovoorzieningen waarbij stellig de vraag is of die eigenlijk wel voldoen aan het direct-verbandcriterium, zoals een geneeskundig of arbeidsgezondheidskundig onderzoek, een second opinion of een griep prik in het kader van preventie- en verzuimbeleid, een EHBO-cursus, een stoelmassage en een cursus stoppen met roken. Met andere woorden, het is goed denkbaar dat de regelgever met de nieuwe redactie van de tekst van art. 3.7 URLB 2011 heeft beoogd dat de tekst ook 'dekt' wat beleidsmatig al (niet goedkeurend maar interpretatief) werd aangemerkt als een kwalificerende arbovoorzieningen. Dit vindt in zeker opzicht ook steun in het feit dat enige voorbeelden van het Handboek Loonheffing 2010 ook worden genoemd in de toelichting op art. 3.7 URLB 2011 (5.28). Zo bezien is er bovendien wel degelijk sprake van een 'continuering' maar dan niet van de tekst van de bepaling maar wel van de soorten arbovoorzieningen die zijn vrijgesteld.

6.10. Gelet op het voorgaande meen ik dat er onvoldoende aanknopingspunten zijn voor de opvatting van de Staatssecretaris dat het direct-verbandcriterium nog geldt in de onderhavige jaren. Dit criterium komt niet terug in de tekst. Het criterium stond wel in de tekst van een voor-voorganger, maar bij de voorganger is reeds die tekst niet gehandhaafd. Er is destijds door de (mede-) wetgever wel opgemerkt dat de bepaling wordt gecontinueerd, maar die opmerking legt onvoldoende gewicht in de schaal. De regelgever heeft nu eenmaal de tekst wel aangepast. Voor die aanpassing is ook een verklaring te geven. Verder zijn er diverse voorbeelden gegeven in de toelichtin-

gen die duiden op een verruiming van kwalificerende arbovoorzieningen in de loop der jaren en die op gespannen voet zouden staan met een direct-verbandcriterium.

*Geldt het negatieve criterium van het Hof?*

6.11. Het Hof heeft in zijn uitspraak geen positief criterium geformuleerd waaraan de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden niet voldoet, maar een negatief criterium geformuleerd waaraan de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden wel voldoet. Dat laatste kan op zich een valide redenering zijn. Maar geldt dit criterium?

6.12. Het bedoelde negatieve criterium is dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen niet aan de orde kan zijn bij verstrekkingen en vergoedingen van voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen. Dit negatieve criterium vloeit niet met zoveel woorden voort uit de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011. Ook de toelichtingen op art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 en op zijn voorganger art. 3.7 URLB 2011 noemen het criterium niet met zoveel woorden als een algemeen criterium ter afbakening van wat heeft te gelden als voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbo-beleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arboret. Het Hof heeft het criterium afgeleid uit wat geschreven is bij het voorbeeld van de fiets, dat is genoemd als voorbeeld van een niet kwalificerende verstrekking. Ik vind het best een stap om uit wat geschreven is bij een individueel voorbeeld een meer algemeen criterium af te leiden. Die stap zou wellicht genomen kunnen worden als een duidelijk verband kan worden gelegd met het wettelijke criterium dat in art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 is neergelegd. Maar onduidelijk is waarom een voorziening die de gezondheid van werknemers in het algemeen bevordert, zonder meer niet zou kwalificeren. Een contra-indicatie is bovendien gelegen in andere voorbeelden die evenzeer zijn gegeven en die wel kwalificeren, met name de inenting in het kader van preventie- en verzuimbeleid en de door de werkgever geïnitieerde preventie- en gezondheidsprogramma's. In de beleids sfeer komt daar nog bij een griep prik in het kader van preventie- en verzuimbeleid en de cursus stoppen met roken.

6.13. Al met al zie ik onvoldoende grond om als regel te aanvaarden dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen niet aan de orde kan zijn bij verstrekkingen en vergoedingen van voorzie-

ningen die in meer algemene zin de gezondheid van werknemers bevorderen.

*Voor het overige: privévoordeel en carte blanche*

6.14. De verstrekking van gratis gezonde lunchmaaltijden leidt tot een substantieel privévoordeel voor een werknemer. Ik meen dat hierin potentiëel een belangrijk argument is gelegen, vanuit de ratio van de regeling, om de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen te onthouden aan belanghebbende voor die verstrekking. Die gerichte vrijstelling kent immers haar oorsprong in de vrije vergoedingen en verstrekkingen, die een invulling waren van vergoedingen en verstrekkingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren (5.3 e.v.). In art. 43 URLB 2001 was ook expliciet een uitzondering gemaakt voor het geval de werknemer door de verstrekking of de vergoeding een aanmerkelijk privé-besparing geniet. Ook bij de nihilwaardering was naar mij voorkomt het uitgangspunt dat het privévoordeelelement van kwalificerende arbovoorzieningen betrekkelijk gering is (vgl. 5.23-5.26). Verder zou het in zeker zin ook op gespannen voet met de ratio van de gerichte vrijstelling staan als een voorziening met een substantieel privévoordeel onder de gerichte vrijstelling zou vallen. Ik betrek daarbij het kenmerk van de gerichte vrijstelling dat de desbetreffende posities niet ten laste van de vrije ruimte gaan en bijgevolg materieel niet als in beginsel belastbaar loon worden behandeld.<sup>77</sup>

6.15. De tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 bevat echter geen uitzondering meer zoals art. 43 URLB 2001 wel had voor het geval de werknemer door de verstrekking of de vergoeding een aanmerkelijke privé-besparing geniet. Die uitzondering was ook al niet meer opgenomen in art. 3.7 URLB 2011, maar toen boden de woorden ‘in redelijkheid’ wellicht nog een ‘haakje’ voor uitsluiting van

verstrekkingen die tot een aanmerkelijk privé-besparing leiden (vgl. 5.23-5.26). Ook dit haakje is echter enigszins onopgemerkt uit de regelgeving verdwenen. Dit betekent dat er geen aanknopingspunt meer in de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 is om een arbovoorziening uit te sluiten op de grond dat die voorziening tot een substantieel privévoordeel leidt. Bij gebrek aan een aanknopingspunt in de tekst meen ik dat het te ver gaat om de bepaling zo uit te leggen dat wel een uitzondering moet worden gemaakt. Ik wijs er overigens nog op dat ook het Handboek Loonheffingen 2015 op dit punt een wijziging heeft ondergaan (5.39).

6.16. Een ander tegenargument zou kunnen zijn dat een uitleg van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 op basis van de tekst het risico in zich heeft dat de werkgever via zijn arbobeleid kan bepalen wat onder de gerichte vrijstelling valt, en dat de werkgever nooit kan hebben bedoeld om de werkgever een ‘carte blanche’ te geven. Men kan erop wijzen dat de werkgever de werknemer allerlei voordelen kan toekomen om hem/haar zo gelukkig, stressvrij en gezond mogelijk te maken onder het motto preventiebeleid. (Sprekende) voorbeelden zijn terug te vinden bij bedrijven als Google<sup>78</sup> en Microsoft<sup>79</sup>. Het risico bestaat aldus dat het belastbaar-loonbegrip wordt uitgehold.<sup>80</sup> Deze tegenargumentatie heeft een overlap met het hiervoor besproken argument dat het (van oudsher) niet past bij de ratio dat voorzieningen met een aanmerkelijk privévoordeel onder de gerichte vrijstelling kunnen vallen. Mijn reactie erop ver-

<sup>77</sup> Dit is een opmerking vanuit een meer materiële, economische bril. Wetssystematisch ligt het genuanceerder. Zo kan het feit dat wel sprake is van loon (maar vervolgens wordt vrijgesteld), mogelijk voor andere regelingen wel gevolgen hebben. Zo is een vraag of gericht vrijgesteld loon in aanmerking moet worden genomen voor de pseudo-eindheffing excessieve verrekvergoeding (vgl. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 19 september 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:8189 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 16 mei 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:2660).

<sup>78</sup> Zoals ‘At-home fitness, wellbeing, and cooking classes’. Zie <https://careers.google.com/benefits/>.

<sup>79</sup> Zoals ‘24-Hour Nurse Line, weight management and tobacco cessation programs, autism/ABA therapy, free on-site flu shots, mammograms, biometric screenings’. Zie <https://careers.microsoft.com/us/en/usbenefits>.

<sup>80</sup> Ik merk overigens op dat de gebruikelijkheidstoets geldt en dat die als een waarborg kan dienen tegen excessen. Deze toets staat in deze zaak niet ter discussie. Verder is een vereiste voor de gerichte vrijstelling als bedoeld in art. 8.4a(1) URLB 2011 dat het gaat om voorzieningen die geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikt of verbruikt worden, met dien verstande dat voor toepassing van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen een uitbreiding van het begrip ‘werkplek’ wordt gegeven in art. 8.4a(2)(b) URLB 2011. Niet in geschil is dat in deze zaak aan de werkplek-eis wordt voldaan.

toont daarom ook een zekere overlap. De regelgever heeft de keuze gemaakt om aan te sluiten bij een normenkader c.q. begrippen uit niet-fiscale wetgeving, namelijk de Arbowedgeving. Die wetgeving heeft een geheel ander doel dan de fiscale wetgeving – namelijk de bescherming van werknemers – en laat de werkgever veel ruimte bij het voldoen aan de normen in die wetgeving. Het is in dat opzicht inherent aan de keuze van de fiscale regelgever om bij de Arbowedgeving aan te sluiten dat de werkgever daarmee ook fiscaal gezien als uitgangspunt veel ruimte heeft. Als zo'n keuze wordt gemaakt ligt het voor de hand om, indien dat nodig wordt geacht, in de fiscale wetgeving een of meer nadere 'corrigerende' normen op te nemen om te zorgen dat de toepassing van de fiscale regel die aansluit bij de Arbowedgeving, leidt tot resultaten die passen bij – althans niet strijdig zijn met – de uitgangspunten van de fiscale wetgeving. Zo'n corrigerende norm heeft de regelgever aanvankelijk ook opgenomen door in art. 43 URLB 2001 een uitzondering te maken voor het geval de werknemer een aanmerkelijke privé-besparing geniet. Maar zoals eerder opgemerkt (6.6-6.13) is zo'n corrigerende norm niet meer opgenomen in de regeling die van toepassing is in de onderhavige jaren (en overigens evenmin in de regeling vanaf 1 januari 2022). Het ontbreken van zo'n norm valt naar mijn mening in de risicosfeer van de regelgever.

### Conclusie

6.17. Het eerste middelonderdeel slaagt naar mijn mening. Doorslaggevend voor de toepassing van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 is of de voorziening rechtstreeks voortvloeit uit het arbobeleid dat belanghebbende voert op grond van de Arbowed. De verstreking van gezonde lunchmaaltijden is onderdeel van het arbobeleid dat belanghebbende voert op grond van de Arbowed. Het Hof heeft een criterium gehanteerd dat niet voortvloeit uit art. 8.4a(1)(a) URLB 2011. Het betoog van de Staatssecretaris dat voor de toepassing van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 uitsluitend voorzieningen kwalificeren die direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbowed, is onjuist.

### 7. Wat indien toch anders?

7.1. Het voorgaande brengt mee dat niet toegekomen hoeft te worden aan de middelonderdelen voor het overige. Ik zal er niettemin toch op in-

gaan voor het geval de Hoge Raad anders oordeelt over de uitleg van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011.

### *Bevordering van het welzijn en de gezondheid van de werknemers in het algemeen?*

7.2. Mocht de rechtsopvatting van het Hof wel juist zijn dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen niet van toepassing kan zijn op voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen, dan is van belang dat belanghebbende (beroepschrift in cassatie, p. 9) ook het oordeel van het Hof bestrijdt dat het verstrekken van de gezonde lunchmaaltijden zo'n voorziening is. Het Hof neemt bij dat oordeel in aanmerking dat geen sprake is van zorg voor de veiligheid en gezondheid van werknemers inzake met de arbeid verbonden aspecten. Belanghebbende acht dat oordeel "onjuist of op zijn minst onvoldoende gemotiveerd". Het eerste middelonderdeel faalt in zoverre. Uitgaande van de juistheid van de rechtsopvatting vermeld in de eerste zin, getuigt het niet van een onjuiste rechtsopvatting dat het verstrekken van de gezonde lunchmaaltijden een voorziening is die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevordert. Het oordeel is voor het overige feitelijk en toereikend gemotiveerd.

### *Bevoegdheid inspecteur bij toepassing art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 (tweede middelonderdeel)*

7.3. Belanghebbende beroept zich op het arrest HR BNB 2017/224.<sup>81</sup> Dat arrest gaat over de afdrachtvermindering onderwijs in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen. Het gaat meer specifiek over de vraag of – kort gezegd – de werknemers van de belanghebbende in die zaak een opleiding hebben gevolgd die voldoet aan de vereisten van Wet educatie en beroepsopleiding, een vereiste dat geldt voor de afdrachtvermindering onderwijs. Naar het oordeel van de Hoge Raad volstaat de vermelding als zodanig in het Centraal register beroepsopleiding in dit geval en is de inspecteur niet bevoegd om te beoordelen of de beroepsopleidingen voldoen aan de Wet educatie en beroepsopleiding. Hierbij neemt de Hoge Raad onder meer in aanmerking dat de aanleg en het beheer van het

81 HR 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2436, BNB 2017/224.

Centraal register beroepsonderwijs in de handen is van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap.

7.4. Mocht de rechtsopvatting van het Hof juist zijn over de uitleg van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 dan impliceert die opvatting dat voor de toepassing van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 niet doorslaggevend is of de voorziening rechtstreeks voortvloeit uit het arbobeleid, maar dat ook nog moet worden getoetst of niet aan de orde is dat de desbetreffende voorziening niet in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevordert. Reeds gelet op het feit dat een aanvullende toets moet worden gemaakt, gaat het door belanghebbende gemaakte beroep op het arrest HR BNB 2017/224 niet op. Ik meen overigens ook dat de inspecteur bevoegd is om te toetsen of sprake is een voorziening die rechtstreeks voortvloeit uit het arbobeleid dat een werkgever voert op grond van de Arbowet. Anders dan in HR BNB 2017/224 doet zich niet de situatie voor dat een ander ministerie, zoals het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, een kwalificatie heeft gegeven over de aan de orde zijnde kwestie.

*Vertrouwensbeginsel en de e-mail van 13 juni 2018 (derde middelonderdeel)*

7.5. De e-mail van 13 juni 2018 waarop belanghebbende zich beroept is een e-mail van een SZW-ambtenaar (2.6).

7.6. Uitgangspunt is dat, kort gezegd, waar het gaat om een individuele uitlating alleen (een ambtenaar die optreedt namens) de bevoegde inspecteur rechtens te honoreren vertrouwen kan wekken over een aangelegenheid betreffende de rijksbelastingen.

7.7. Waar uitgangspunten zijn, zijn ook uitzonderingen. Zo ook hier. A-G IJerman heeft nog relatief recent in een conclusie een overzicht gegeven van de jurisprudentie over de vraag of gerechtvaardigd vertrouwen kan worden gewekt door een ander dan de inspecteur.<sup>82</sup> Ik verwijs kortheidshalve naar onderdelen 6.14 tot en met 6.18 van die conclusie. Uit die jurisprudentie volgt dat een criterium is of die ander een wettelijke taak heeft met betrekking tot het vaststellen van een verschuldigd of terug te geven bedrag aan belasting.

7.8. Voor een burger zal echter niet altijd duidelijk zijn welke taak de betrokken ambtenaar heeft of in welk kader de betrokken ambtenaar handelt bij het doen van een uitlating. Het belang van rechtsbescherming kan ervoor pleiten om daarmee rekening te houden, en (ook) op dit punt meer uit te gaan van een burgerperspectief. Staatsraad A-G Wattel heeft daarvoor gepleit in een conclusie voor de ABRvS:<sup>83</sup>

“3.2. (...) Uw standaardformulering in dit verband luidt: (...) “Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is nodig dat er aan het bestuursorgaan toe te rekenen concrete, ondubbelzinnige toezeggingen zijn gedaan door een daartoe bevoegd persoon, waaraan rechtens te honoreren verwachtingen kunnen worden ontleend.””

3.3. Het probleem dat de vertrouwende burger daarmee voornamelijk in de kou staat, lijkt onoplosbaar omdat de burger in het algemeen niet kan weten wie precies waartoe bevoegd is bij de overheid (dat wil hij nu juist graag van die overheid horen, die dat zelf misschien ook niet steeds weet) en ook niet dat de ambtenaar die hem te woord staat, wel of niet bevoegd is (en misschien ook niet deskundig), tenzij die ambtenaar hem dat uitdrukkelijk kenbaar maakt, waarop die burger dan denkkelijk zal zeggen dat hij iemand wil spreken die wél bevoegd en wél deskundig is.

(...)

3.8. Er moet dus een optimum gezocht worden dat het bestuur niet kopschuw maakt (...) en dat noch de fidens, noch derde-belanghebbenden hun vertrouwen in de overheid doet verliezen.

(...)

De juridische mogelijkheden tot equilibreren zitten dus in het draaien aan drie knoppen:

(...);

(ii) die van de criteria voor toerekening van schijn van bevoegdheid van overheidsfunctionarissen aan het bevoegde bestuursorgaan en

(...)

Bevoegdheid; een meer functionele (risico)toerekening

3.17. Om eerder bij de belangenafweging aan te komen, is vooral ook bij de bevoegdheidsbeoordeling een zekere verschuiving nodig van het bestuurlijke naar het burgerperspectief door meer

82 Conclusie A-G IJerman 2 april 2020, ECLI:NL:PHR:2020:316.

83 Conclusie staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, ECLI:NL:RVS:2019:896.

van verkeersopvattingen uit te gaan: minder nadruk op de – ook voor de toezeggende functionaris waarop de burger is aangewezen zelf wellicht niet heldere – precieze juridische bevoegdheidsverdeling, en meer op de vraag of de schijn van diens bevoegdheid naar verkeersopvatting voor rekening van het bevoegde orgaan komt. (...)”

7.9. De ABRvS heeft de handschoen opgepakt in haar daaropvolgende uitspraak van 29 mei 2019.<sup>84</sup> “11.3. De tweede stap. In het kader van de vraag of een toezegging aan het bevoegde bestuursorgaan kan worden toegerekend, is volgens paragraaf 3.17 van de conclusie een verschuiving nodig van het bestuurlijke naar het burgerperspectief. De Afdeling vindt dit ook. De Afdeling wijst in dit verband op de uitspraak van 19 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1946 (...). De Afdeling zal thans ook in andere gevallen, derhalve in gevallen waarin niet uitdrukkelijk is aangegeven dat de toezegging namens het bevoegde orgaan wordt gedaan, minder de nadruk leggen op de precieze bevoegdheidsverdeling. Ook in die gevallen kan een toezegging worden toegerekend aan het bevoegde orgaan, indien de betrokkene op goede gronden mocht veronderstellen dat degene die de toezegging heeft gedaan de opvatting van het bevoegde orgaan vertolkte.”

In een uitspraak van 22 april 2020 verwijst de ABRvS naar zijn uitspraak van 29 mei 2019 voor het stappenplan, waaronder de tweede stap, en geeft zij vervolgens een algemene omschrijving.<sup>85</sup> “4.3. Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de betrokkene aanneemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe het bestuursorgaan in een concreet geval een bevoegdheid zou uitoefenen.”

7.10. In het arrest BNB 2020/120 sluit de Hoge Raad aan bij deze formulering van (onder meer) de ABRvS.<sup>86</sup>

“2.3.1. Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belasting- of premieplichtige aanneemelijk maakt dat *van de zijde*

*van de overheid* toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen.<sup>1</sup> Dit sluit aan bij hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918.

<sup>1</sup> Vgl. ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128, r.o. 4.3; en CRvB 7 april 2020, ECLI:NL:CRVB:2020:877, r.o. 4.1.”

7.11. De zinsnede “van de zijde van de overheid” houdt de mogelijkheid in dat een ander dan de inspecteur de uitlating doet waaraan vertrouwen kan worden ontleend. Het ligt mijns inziens voor de hand dat ook voor het belastingrecht daaraan een invulling wordt gegeven via een toerekening-benadering. Dit betekent dat als de uitlating is gedaan door een ander dan de bevoegde inspecteur, niet doorslaggevend is of die ander een wettelijke taak heeft met betrekking tot het vaststellen van een verschuldigd of terug te geven bedrag aan belasting; ook wanneer dat niet het geval is kunnen de omstandigheden van het geval meebrengen dat de uitlating toch moet worden toegerekend aan de inspecteur.

7.12. Wat het Hof in rov. 5.14 overweegt, getuigt mijns inziens van betref het gehanteerde rechtskader niet van een onjuiste rechtsopvatting, gelet op het voorgaande. In het bijzonder geven die overwegingen er ook blijk van dat het Hof een burgerperspectief hanteert in die zin dat het ook toetst of de uitlating van de SZW-ambtenaar kan worden toegerekend aan de inspecteur.

7.13. Wat betreft de toepassing van het rechtskader getuigt het oordeel van het Hof evenmin van een onjuiste rechtsopvatting; het oordeel is mijns inziens ook geenszins onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid heeft geen wettelijke taak bij de toepassing van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen. Anders dan waar het middelonderdeel van lijkt uit te gaan, wordt dit niet anders door de aansluiting in art. 8.4a(1)(a) URLB bij het arbobeleid dat een inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbowet. Het is bijvoorbeeld niet noodzakelijk dat arbobeleid eerst wordt goedgekeurd door het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid alvorens de inspecteur de gerichte vrijstelling kan toepassen. Dit een en ander sluit niet uit dat er andere om-

84 ABRvS 29 mei 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1694.

85 ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128.

86 HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069, BNB 2020/120.

standigheden kunnen zijn waardoor de uitlating van de SZW-ambtenaar toch kan meebrengen dat gerechtvaardigd vertrouwen over de toepassing van de gerichte vrijstelling is gewekt. Het Hof oordeelt dat die omstandigheden niet gebleken zijn. Afgezien van een beroep op de inhoud van de e-mail, is dat oordeel niet bestreden. Het oordeel van het Hof is ook niet onbegrijpelijk in het licht van de inhoud van de e-mail, eerder integendeel. Het Hof stelt – in cassatie niet bestreden – vast dat de e-mail niet de vraag behandelt of de verstrekking van een lunchmaaltijd onder de gerichte vrijstelling kan vallen. Het is geenszins onbegrijpelijk dat het Hof impliciet van oordeel is dat de enkele omstandigheid dat uit de email kan worden afgeleid dat het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden onderdeel kan uitmaken van het niet-wettelijke deel van het arbobeleid, geen gerechtvaardigde verwachtingen wekt over de wijze waarop de inspecteur de gerichte vrijstelling zou toepassen. Het is immers (de belastingadviseur van) belanghebbende die ervan uitgaat dat doorslaggevend voor de gerichte vrijstelling is of het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden onderdeel uitmaakt van het arbobeleid. De SZW-ambtenaar doet geen uitlating of dat doorslaggevend is, laat staan een uitlating in die trant waaruit belanghebbende redelijkerwijs mocht en kon afleiden dat de SZW-ambtenaar de opvatting van de inspecteur vertolkte.

*Vertrouwensbeginsel en het Handboek Loonheffingen (vierde middelonderdeel)*

7.14. De strekking van het vierde middelonderdeel is dat belanghebbende vertrouwen kan ontleenen aan het Handboek Loonheffingen en dat het Hof dat heeft miskend.

7.15. Het gaat in dit kader om een passage dat sinds oktober 2015 in het Handboek Loonheffingen is opgenomen:<sup>87</sup> (cursivering MP)

“20.1.10. Arbovoorzieningen

Arbovoorzieningen zijn gericht vrijgesteld. Hierbij maakt het niet uit of u deze vergoedt, verstrekt of ter beschikking stelt, en of uw werknemer de voorziening op de werkplek gebruikt of niet. In al deze situaties geldt een gerichte vrijstelling die niet ten koste gaat van uw vrije ruimte. Het gaat om de volgende voorzieningen:

- arbovoorzieningen op de werkplek
- arbovoorzieningen buiten de werkplek (bijvoorbeeld een medische keuring)

De arbovoorzieningen moeten wel aan de volgende voorwaarden voldoen:

- De arbovoorzieningen hangen samen met uw verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.
- De werknemer gebruikt de voorzieningen (gedeeltelijk).
- De werknemer betaalt geen eigen bijdrage voor de voorzieningen.

Het gaat bijvoorbeeld om:

(...)

– een geneeskundig of arbeidsgezondheidskundig onderzoek, een second opinion of een griep prik in het kader van preventie- en verzuimbeleid

– *een door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma*

(...)

7.16. In beginsel is het mogelijk om een beroep te doen op het vertrouwen gewekt door beleid geformuleerd in een door de Belastingdienst uitgevaardigd handboek.<sup>88</sup>

7.17. Een complicatie in deze zaak is dat uit de stukken van het geding niet blijkt dat belanghebbende zich voor het Hof heeft beroepen op het uit het Handboek Loonheffingen te ontleenen vertrouwen. Zij heeft pas ter zitting – desgevraagd – een beroep gedaan op het vertrouwensbeginsel in verband met de e-mail van 13 juni 2018.<sup>89</sup> In een aanvulling van het hogerberoepschrift is de hiervoor geciteerde passage uit het Handboek Loonheffingen wel opgenomen, maar zonder nadere toelichting, dus ook zonder vermelding dat belanghebbende meende hieraan vertrouwen te kunnen ontleenen dat de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen valt. Het Hof heeft zich niet uitgelaten over de passage uit het Handboek Loonheffingen. De vraag rijst of het Hof dat ambtshalve had moeten doen.

7.18. Omdat het Handboek Loonheffingen behoorlijk bekend is gemaakt en overigens wordt voldaan aan de vereisten van het zogenoemde

<sup>87</sup> Handboek Loonheffing 2015; uitgave 1 oktober 2015, p. 232-233.

<sup>88</sup> Vgl. conclusie A-G Van Hilten 12 maart 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BH6375, onderdeel 7.2.3, in verband met het ‘Handboek Douane’.

<sup>89</sup> Proces-verbaal van het verhandelde op de zitting bij het Hof, p. 3.

Leidraadarrst<sup>90</sup>, zijn beleidsregels die zijn opgenomen in dat handboek aan te merken als recht in de zin van art. 79 Wet RO. Uit dat Leidraadarrst volgt ook dat de rechter niet gehouden is om beleidsregels ambtshalve toe te passen. Als een rechter niet gehouden is om beleidsregels ambtshalve toe te passen, dan ligt het dus ook niet voor de hand dat de Hoge Raad de uitspraak op dit punt casseert.

7.19. In 1995 heeft de Hoge Raad zelfs geoordeeld dat de feitenrechter door beleid ambtshalve toe te passen buiten de rechtsstrijd treedt.<sup>91</sup> A-G Niessen heeft op basis van nadien gewezen arresten enige jaren geleden geconcludeerd dat dat niet thans niet meer het geval lijkt te zijn.<sup>92</sup> Onder meer Feteris komt tot een vergelijkbare conclusie. Hij vat de stand van de rechtsontwikkeling aldus samen dat de (cassatie)rechter bevoegd is, maar niet verplicht is om beleidsregels ambtshalve toe te passen.<sup>93</sup>

7.20. Een van de redenen voor de lijn in het Leidraadarrst dat de rechter niet gehouden is om beleidsregels ambtshalve toe te passen, zou kunnen zijn dat het, mede gelet op de verschillende manieren waarop een beleidsregel bekend kan worden gemaakt, zeer belastend zou zijn voor de rechter om steeds te moeten nagaan of er met betrekking tot een aan hem voorgelegd geval ook beleidsregels zijn. Dat speelt in dit geval niet: belanghebbende heeft de desbetreffende passage uit het Handboek Loonheffingen immers opgenomen. Verder kan worden betoogd dat de verplichting tot ambtshalve aanvulling van de rechtsgronden (art. 8:69(2) Awb) in dit geval meebrengt dat het Hof de opname van de passage had moeten begrijpen als (mede) een beroep op het vertrouwensbeginsel. Mogelijk zit de Staatssecretaris op dit spoor omdat hij niet het verweer voert dat het Hof niet verplicht was om op het Handboek Loonheffingen in te gaan. Integendeel, de Staatssecretaris merkt op dat “het middel moet worden toegegeven dat het Hof niet is ingegaan op het

Handboek Loonheffingen”. Los van dit een en ander volgt bovendien uit jurisprudentie dat de casatierechter zich bevoegd acht beleidsregels ambtshalve toe te passen.<sup>94</sup>

7.21. Ik ga daarom ook in op de vraag óf het Handboek Loonheffingen het vertrouwen wekt dat de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden onder de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen valt. Voor de uitleg van een beleidsregel waarop een belastingplichtige stelt vertrouwen te kunnen ontlenen, is beslissend hoe de beleidsregel naar de objectieve beschouwing van de rechter redelijkerwijze dient te worden opgevat.<sup>95</sup> Nu het gaat om beleid dat recht in de zin van art. 79 Wet RO betreft, strekt de taak van de Hoge Raad zich ook uit tot die uitleg. Dat betekent overigens nog niet dat ook de toepassing van een beleidsregel op een voorliggende geval steeds tot de taak van de Hoge Raad behoort, met name niet indien die toepassing verweven is met waarderingen van feitelijke aard.

7.22. De Staatssecretaris bestrijdt in cassatie niet dat de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden onder “een door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma” kan vallen en evenmin dat daarvan bij belanghebbende sprake is. De Staatssecretaris meent echter dat zo’n programma alleen onder de gerichte vrijstelling kan vallen indien het voorzieningen betreft die samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arboret. Ik meen met de Staatssecretaris dat nu het Handboek Loonheffingen als voorwaarde stelt “De arbovoorzieningen hangen samen met uw verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet”, dit inderdaad een voorwaarde is. Het gaat mijns inziens namelijk te ver om uit het feit dat vervolgens voorbeelden worden gegeven, af te leiden dat bij die voorbeelden zonder meer aan de voorwaarden is voldaan. Wel meen ik dat deze voorbeelden licht werpen op wat moet worden begrepen onder “samenhangen met verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet”. Het ligt immers geenszins voor de hand om – zonder nader onderscheid – een voorbeeld op te nemen waarbij doorgaans of in het algemeen juist niet aan een van

90 HR 28 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, BNB 1990/194.

91 HR 28 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:BI5427, BNB 1995/293.

92 Conclusie A-G Niessen 31 januari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:54, onderdelen 9.10-9.13.

93 M.W.C. Feteris, Beroep in cassatie in belastingzaken, Deventer: Kluwer 2014, p. 90, met verwijzingen naar literatuur.

94 Bijv. HR 10 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1372, BNB 2006/206.

95 Bijv. HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:185, BNB 2017/80.

voorwaarden wordt voldaan. Het feit dat “een door de werkgever geïnitieerd preventie- en gezondheidsprogramma” als voorbeeld wordt genoemd duidt mijns inziens daarom erop dat die samenhang-voorwaarde ruim moet worden opgevat, althans niet zo eng als de Staatssecretaris doet. Dat geldt overigens ook voor voorbeelden zoals een geneeskundig of arbeidsgezondheidskundig onderzoek, een second opinion of een griep prik in het kader van preventie- en verzuimbeleid, een EHBO-cursus, een stoelmassage of reflexzonemassage, en een cursus stoppen met roken. Daarbij komt dat – zoals eerder gezien in 6.3 – er wel een verband is met een verplichting, namelijk de verplichting ziekteverzuimpreventiebeleid te voeren. Bij de enge opvatting van de Staatssecretaris rijst ook de vraag wat de verplichting zou kunnen zijn waarmee een kwalificerend gezondheidsprogramma samenhangt; de Staatssecretaris geeft geen voorbeeld.

7.23. Ik zou dus menen dat indien het Handboek Loonheffingen in cassatie aan de orde kan worden gesteld, belanghebbende zich daarop met succes kan beroepen. Dat is geen verrassende opvatting, nu er een zekere overlap is tussen de onderhavige uitlegkwestie en de uitleg van art. 8.4a(1)(a) URLB.

### 8. Beoordeling van het middel

8.1. Het Hof gaat uit van de opvatting dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen niet aan de orde kan zijn bij voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen. Ik acht die opvatting niet juist (6.11-6.13). Dit criterium volgt niet uit de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011. De toelichtingen op art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 en op zijn voorganger art. 3.7 URLB 2011 bieden onvoldoende steun om dat criterium te aanvaarden. Het middelonderdeel 1 slaagt in zoverre. Dit kan bovendien tot cassatie leiden gelet op het hierna volgende.

8.2. Ik acht evenmin juist de opvatting van de Staatssecretaris dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen uitsluitend ziet op de voorzieningen die direct samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbowet (6.10).

8.3. De gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen geldt voor voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbobeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbowet.

Het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden is te scharen onder dergelijk arbobeleid (6.3) en bij belanghebbende is dat het geval (4.19). Gelet op de tekst van art. 8.4a(1)(a) URLB 2011 komt belanghebbende daarom in aanmerking voor de gerichte vrijstelling voor het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden (6.2). De omstandigheid dat het verstrekken van gezonde lunchmaaltijden gepaard gaat met een privébesparing voor de werknemers, is geen grond voor een ander oordeel, omdat de regelgeving niet voorziet in een uitzondering op de gerichte vrijstelling wegens die omstandigheid (6.14-6.15). De omstandigheid dat de werkgever invloed heeft op de reikwijdte van de gerichte vrijstelling, geeft geen aanleiding voor een andere uitleg, nu die invloed inherent is aan het criterium dat de regelgever gekozen heeft (6.16).

8.4. Het middel hoeft voor het overige geen handeling.

### 9. Conclusie

Ik geef de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond te verklaren.

## Hoge Raad

### 1. Geding in cassatie

(...; red.)

### 2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. Belanghebbende heeft in de jaren 2017 en 2018 vanuit haar bedrijfsrestaurant gratis lunchmaaltijden aan haar werknemers verstrekt (hierna: de lunchmaaltijden). De werknemers kregen daarbij dagelijks de keuze tussen twee – gezonde en uitgebalanceerde – maaltijden. De lunchmaaltijden zijn samengesteld door een diëtiste en voldoen aan de richtlijn gezonde voeding van de Gezondheidsraad en de schijf van vijf van het Voedingscentrum.

2.2. Belanghebbende heeft op 4 september 2018 ter voldoening aan haar verplichtingen op grond van artikel 5 van de Arbeidsomstandighedenwet (hierna: de Arbowet) een inventarisatie en evaluatie van risico's vastgelegd, waarvan een plan van aanpak deel uitmaakt. Met betrekking tot het “Beleid gezondheid en vitaliteit” vermeldt dit document:

“[Belanghebbende] voert een gezond bedrijfsrestaurant. In dit restaurant worden gezonde maaltij-

den aangeboden ter bevordering van de gezondheid en vitaliteit van de werknemers. Hierdoor wordt ook het ziekteverzuim verminderd. Er worden aantoonbare gezondheidsmetingen gedaan bij de werknemers en de maaltijden worden met grote zorgvuldigheid bereid in overleg met deskundigen (o.a. Zorg van de zaak).”

2.3. In het Arboplan van belanghebbende is een Beleidsverklaring Gezonde Voeding van november 2018 opgenomen. Daarin staat, voor zover hier van belang:

“[Belanghebbende] zorgt ook als werkgever voor arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden die bijdragen aan de gezondheid van alle medewerkers. Gezonde voeding is daar een cruciaal onderdeel van: het is de basis van een gezond lichaam. Dit is tevens vastgesteld in het Gezondheidsmanagement. Ter bescherming van de veiligheid en bevordering van de gezondheid hebben alle werknemers van [belanghebbende] daarom recht op een gezonde maaltijd op de werkplek. Ons bedrijfsrestaurant biedt enkel gezond eten aan met veel groenten en fruit. Deze voldoet aan de criteria van de ‘ideale kantine’ zoals opgesteld door het Voedingscentrum alsmede de criteria van Dutch Cuisine. Dit houdt onder meer in dat er geen suiker en zout wordt toegevoegd aan maaltijden en dat de verhouding plantaardig/dierlijk gelijk is aan 80/20. Hierdoor eten medewerkers van [belanghebbende] tenminste 200 gram groenten tijdens de lunch. Het inkoopbeleid voor ons restaurant is hierop ingericht. Conform de Arbowetgeving wordt deze lunch verstrekt en betaald door de werkgever. Er wordt geen eigen bijdrage gevraagd aan medewerkers. Hierdoor houdt de werkgever sturing over het aanbod en wordt de aantrekkelijkheid van het aanbod vergroot.”

2.4. Belanghebbende heeft de verstrekking van de lunchmaaltijden in de jaren 2017 en 2018 als eindheffingsbestanddeel voor de loonheffing aangewezen. Zij heeft die verstrekking ten laste van de zogenoemde vrije ruimte gebracht en daarbij de vrije ruimte overschreden. Belanghebbende heeft ter zake van de overschrijding van de vrije ruimte loonbelasting over de jaren 2017 en 2018 betaald in de vorm van een eindheffing. Zij heeft bezwaar gemaakt tegen de bedragen aan loonheffing die zij aldus ter zake van de lunchmaaltijden heeft afgedragen. Zij heeft zich daarbij op het standpunt gesteld dat de verstrekking van de

lunchmaaltijden niet in de loonheffing behoort te worden betrokken.

### 3. De oordelen van het Hof

3.1. Voor het Hof heeft belanghebbende zich primair op het standpunt gesteld dat de verstrekking van de lunchmaaltijden valt onder een zogenoemde gerichte vrijstelling, te weten de vrijstelling van artikel 8.4a, lid 1, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (hierna: de URLB 2011). Die verstrekking behoort volgens belanghebbende namelijk tot de in letter a van die bepaling bedoelde “voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet”.

3.2. Het Hof heeft dit standpunt van belanghebbende verworpen. Het heeft overwogen dat een arbeidsomstandighedenbeleid dat een inhoudingsplichtige voert op grond van artikel 3, lid 1, van de Arbowet gericht moet zijn op de veiligheid en de gezondheid van de werknemers inzake alle met de arbeid verbonden aspecten. Dit beleid kan volgens het Hof verderstrekkend zijn dan de Arbowet voorschrijft. Dat neemt echter niet weg, aldus het Hof, dat de fiscale wet- en besluitgever geen misverstand erover heeft laten bestaan dat de hiervoor in 3.1 genoemde regeling en de voorganger daarvan (tot en met 2014) niet aan de orde zijn bij de verstrekking van voorzieningen die in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevorderen. Naar het oordeel van het Hof behoort de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden tot deze voorzieningen en kan die verstrekking daarom niet onder de gerichte vrijstelling worden geschaard. Het Hof heeft daarbij in aanmerking genomen dat bij de verstrekking van gezonde lunchmaaltijden geen sprake is van het dragen van zorg voor de veiligheid en gezondheid van werknemers inzake met de arbeid verbonden aspecten.

### 4. Beoordeling van de middelen

4.1. Het eerste middel richt zich in de eerste plaats tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof dat de vrijstelling van artikel 8.4a, lid 1, letter a, van de URLB 2011 niet van toepassing is op de verstrekking van gezonde maaltijden omdat die verstrekking het welzijn en de gezondheid van werknemers slechts in het algemeen bevordert.

4.2.1. In zijn verweerschrift in cassatie heeft de Staatssecretaris het standpunt ingenomen dat de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen uitsluitend ziet op voorzieningen die direct samenhangen met de verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbowet. Zijns inziens geldt de vrijstelling reeds daarom niet voor gezondheidsbevorderende voorzieningen die op vrijwillige basis deel kunnen uitmaken van het arbeidsomstandighedenbeleid van een inhoudingsplichtige.

4.2.2. De eis dat de voorziening direct moet samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbowet, gold tot 1 januari 2011 op grond van artikel 43, lid 2, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001. De voorwaarde van samenhang met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbowet is niet overgenomen in de per 1 januari 2011 ingevoerde URLB 2011. Het oorspronkelijke artikel 3.7, lid 1, letter b, van die regeling sprak met betrekking tot arbovoorzieningen van “voorzieningen die rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet”. Die formulering is in het hier toepasselijke, per 2015 ingevoerde artikel 8.4a, lid 1, letter a, van de URLB 2011 ongewijzigd overgenomen. In de toelichting bij de URLB 2011 is niet vermeld waarom in deze regeling niet langer wordt verwezen naar verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van de Arbowet. Uit die toelichting blijkt ook niet dat beoogd is de eis van samenhang met verplichtingen van de inhoudingsplichtige te handhaven. Wel is bij een tegelijkertijd met de URLB 2011 per 1 januari 2011 ingevoerde wijziging van artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB 1964) in de memorie van toelichting in algemene zin opgemerkt dat de bepalingen in de Uitvoeringsregeling loonbelasting omtrent voorzieningen op de werkplek, zoals arbovoorzieningen, worden gecontinueerd.<sup>1</sup> Die algemene opmerking over een nog te treffen uitvoeringsregeling vormt echter onvoldoende grond voor een uitleg van de URLB 2011 waarin de eis van samenhang met verplichtingen van de inhoudingsplichtige, in weerwil van de bewoordingen van deze regeling, nog steeds geldt.

4.2.3. Daarbij komt dat de bewoordingen van de met ingang van 2011 gewijzigde regeling juist op het tegendeel wijzen, doordat daarin sindsdien slechts de eis wordt gesteld dat de voorzieningen rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbowet. Uit de parlementaire toelichting op de Arbowet, weergegeven in onderdeel 4.6 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, volgt dat de werkgever in samenwerking met de werknemers een eigen beleidsruimte heeft voor zover geen zogenoemde middelvoorschriften gelden, en dat daardoor tot dat beleid ook maatregelen kunnen behoren waartoe een werkgever niet verplicht is op grond van de Arbowet. Bovendien blijkt uit die toelichting dat er grote en belangrijke terreinen bestaan waarvoor vrijwel geen concrete voorschriften gelden, waardoor de werkgever beleidsvrijheid heeft. Daarbij is als voorbeeld gewezen op het verzuimbeleid en het voorkomen van werkstress. De verwijzing in de URLB 2011 naar het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbowet, brengt daarom mee dat het ook kan gaan om voorzieningen waartoe de inhoudingsplichtige niet verplicht is op grond van de Arbowet. Hierbij past niet om bij de toepassing van artikel 8.4a, lid 1, letter a, van de URLB 2011 de vergaande beperking aan te nemen die zou voortvloeien uit de eis dat de voorzieningen berusten op een verplichting van de werkgever op grond van de Arbowet. Daarbij komt dat in de toelichting op artikel 3.7, lid 1, letter b, van de URLB 2011 als voorbeeld is gewezen op geneeskundige keuringen en inentingen in het kader van preventie- en verzuimbeleid, verstrekkingen waartoe een werkgever op grond van de Arbowet niet verplicht is.

4.2.4. Gelet op het voorgaande is het Hof terecht ervan uitgegaan dat toepassing van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen niet wordt uitgesloten door de enkele omstandigheid dat het op grond van artikel 3, lid 1, van de Arbowet gevoerde arbeidsomstandighedenbeleid van een inhoudingsplichtige verder gaat dan de Arbowet voorschrijft. Het hiervoor in 4.2.1 vermelde standpunt van de Staatssecretaris moet dus worden verworpen.

4.3.1. Bij de beoordeling van het middel komt het daarom niet erop aan of belanghebbende op grond van de Arbowet verplicht was gezonde maaltijden aan haar personeel te verstrekken

1 Zie Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 63.

maar, in overeenstemming met de tekst van de URLB 2011, of die verstrekking rechtstreeks voortvloeit uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat belanghebbende in 2017 en 2018 voerde op grond van de Arbowet.

4.3.2. Daarbij dient tot uitgangspunt te worden genomen dat beleid ter voorkoming en beperking van ziekteverzuim ook kan worden gerekend tot het arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbowet, zoals blijkt uit de wetsgeschiedenis vermeld in de onderdelen 4.8 tot en met 4.10 van de conclusie van de Advocaat-Generaal. Daarbij sluit aan dat de hiervoor in 4.2.2 vermelde toelichting op de URLB 2011 als voorbeelden van verstrekkingen die rechtstreeks uit arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbowet voortvloeien, melding maakt van geneeskundige keuringen en inenting in het kader van preventie- en verzuimbeleid van een werkgever.

4.3.3. Naar van algemene bekendheid is, vermindert gezond eten de kans op ziekten en kan het herstel na een ziekte daardoor worden bevorderd. Het verstrekken van gezonde maaltijden aan personeel kan daarom deel uitmaken van het beleid van een werkgever ter voorkoming van ziekteverzuim, en kan dus – gelet op hetgeen hiervoor in 4.3.2 is overwogen – een onderdeel zijn van het arbeidsomstandighedenbeleid van die werkgever.

4.3.4. Hieraan kan niet afdoen dat het verstrekken van gezonde maaltijden aan personeel in meer algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevordert. Artikel 3, lid 1, van de Arbowet bepaalt dat de werkgever moet zorgen voor de veiligheid en de gezondheid van de werknemers inzake alle met de arbeid verbonden aspecten en dat hij daartoe een beleid moet voeren dat is gericht op zo goed mogelijke arbeidsomstandigheden. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.3.2 is overwogen moet deze bepaling in die zin ruim worden uitgelegd dat ook beleid ter voorkoming van ziekteverzuim daartoe kan worden gerekend, ook indien dat beleid slechts meer in algemene zin het welzijn en de gezondheid van werknemers bevordert en niet specifiek gericht is op met de arbeid verbonden aspecten van hun gezondheid.

4.4. Hetgeen hiervoor in 4.3 is overwogen brengt mee dat het Hof met zijn hiervoor in 3.2 weergegeven oordelen blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt daarom in zoverre.

## 5. Slotsom en afdoening van de zaak

5.1. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.4 is overwogen kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. De overige klachten behoeven niet te worden behandeld. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

5.2. De stukken van het geding, waaronder met name de hiervoor in 2.3 geciteerde passage uit het Arboplan, laten geen andere conclusie toe dan dat de verstrekking van de lunchmaaltijden door belanghebbende rechtstreeks voortvloeit uit door haar gevoerd beleid. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.3.2 en 4.3.3 is overwogen, moet verder worden aangenomen dat dit beleid is aan te merken als arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbowet.

5.3. Voor het geval de rechter tot de conclusie komt dat de verstrekking door belanghebbende van de lunchmaaltijden rechtstreeks voortvloeit uit door haar gevoerd arbeidsomstandighedenbeleid op grond van de Arbowet, heeft de Inspecteur zich voor het Hof op het standpunt gesteld dat de vrijstelling van artikel 8.4a, lid 1, van de URLB 2011 toch niet kan worden toegepast. Uit de wetsgeschiedenis en wetssystematiek volgt naar zijn mening namelijk dat het niet de bedoeling van de wetgever is geweest om kantine maaltijden, waarvoor specifieke bepalingen gelden in de Wet LB 1964 en de URLB 2011, onder de vrijstelling van artikel 8.4a van de URLB 2011 te brengen.

5.4. De wettelijke regeling over de loonheffing gaat ervan uit dat de verstrekking van maaltijden door een inhoudingsplichtige aan een werknemer tot het loon behoort, zij het dat de verstrekking van maaltijden die een meer dan bijkomstig zakelijk karakter hebben kan worden afgetrokken bij de berekening van de heffingsgrondslag voor de eindheffing (artikel 31a, lid 2, letter c, van de Wet LB 1964). Verder bevat deze wettelijke regeling een bijzondere waarderingsregel voor maaltijden die op de werkplek worden gebruikt of verbruikt (artikel 3.8, aanhef en letter a, van de URLB 2011). Daarbij is het uitgangspunt geweest dat er geen reden bestaat het privévoordeel van de werknemer als gevolg van de verstrekking van een maaltijd geheel buiten beschouwing te laten. Dat algemene uitgangspunt met betrekking tot de verstrekking van maaltijden brengt echter niet mee dat maaltijden naar hun aard niet zouden kunnen vallen onder de vrijstelling voor arbovoorzieningen van artikel 8.4a, lid 1, van de URLB 2011. Die vrijstellingsbepaling maakt geen uitzondering voor maaltijden. Indien zij van toepas-

sing is op de verstrekking van een maaltijd, komt het wettelijke waarderingsvoorschrift voor (bepaalde) maaltijden daardoor bovendien niet aan de orde. Loon waarop een gerichte vrijstelling van toepassing is, hoeft immers niet te worden gewaardeerd. De Inspecteur kan daarom niet worden gevolgd in zijn hiervoor in 5.3 weergegeven standpunt.

5.5. Verder heeft de Inspecteur zich voor het Hof op het standpunt gesteld dat de verstrekking van de lunchmaaltijden niet in redelijkheid ten behoeve van de dienstbetrekking plaatsvindt, omdat zij gepaard gaat met een aanmerkelijk privévoordeel voor de werknemers. Ook om die reden kan de vrijstelling van artikel 8.4a, lid 2, van de URLB 2011 naar zijn oordeel niet worden toegepast.

5.6. In artikel 43, lid 2, van de URLB 2001 was een uitzondering op de vrijstelling voor arbovoorzieningen opgenomen voor het geval de werknemer door de verstrekking een aanmerkelijke privébesparing geniet. Deze uitzondering is in 2011 niet overgenomen in de overeenkomstige regeling in artikel 3.7, lid 1, van de URLB 2011. Wel was in die bepaling de voorwaarde opgenomen dat de voorziening in redelijkheid plaatsvindt. In de toelichting bij deze bepaling is de verstrekking van een zeer dure, luxe zonnebril aan een piloot of chauffeur genoemd als voorbeeld van een voorziening die niet in redelijkheid wordt verstrekt. Daaruit is af te leiden dat onder artikel 3.7, lid 1, van de URLB 2011 verstrekkingen die tot een aanzienlijk privévoordeel voor de werknemer leiden, nog steeds werden uitgezonderd, zij het door middel van de woorden “in redelijkheid”. De met ingang van 2015 ingevoerde, in dit geval toepasselijke regeling van artikel 8.4a, lid 1, van de URLB 2011 bevat evenmin de voorwaarde dat de verstrekking voor de werknemer niet tot een aanmerkelijke privébesparing leidt. Deze regeling stelt bovendien niet langer de voorwaarde dat de verstrekking in redelijkheid plaatsvindt. Waarom de woorden “in redelijkheid” niet zijn overgenomen in artikel 8.4a, lid 1, van de URLB 2011, valt uit de toelichting op die bepaling niet af te leiden. Uit die toelichting blijkt niet dat beoogd is om de eis te handhaven dat de verstrekking in redelijkheid plaatsvindt. De Inspecteur heeft zich voor het Hof nog beroepen op een opmerking in die toelichting die inhoudt dat met de nieuwe regeling geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd, afgezien van een hier niet ter zake doend punt. Die opmerking is echter geplaatst in een alinea die

uitsluitend betrekking heeft op het tweede lid van artikel 8.4a van de URLB 2011, en werpt daarom geen licht op de uitleg van het eerste lid van die bepaling dat hier aan de orde is. Dit een en ander brengt mee dat in de tekst van en de toelichting bij artikel 8.4a van de URLB 2011 geen aanknopingspunten zijn te vinden voor het standpunt van de Inspecteur dat de vrijstelling niet van toepassing is op verstrekkingen die leiden tot een aanmerkelijke privébesparing bij de werknemer. Een uitleg van artikel 8.4a van de URLB 2011 waarbij zo'n uitzondering wordt gemaakt, kan dan ook niet worden aanvaard.

5.7. Uit het voorgaande volgt dat de vrijstelling van artikel 8.4a, lid 1, letter a, van de URLB 2011 van toepassing is op de verstrekking van de lunchmaaltijden door belanghebbende, die voortvloeit uit door haar gevoerd beleid op grond van de Arbowet.

5.8. Voor dat geval is tussen partijen subsidiair nog in geschil vanaf welk tijdstip deze vrijstelling toepasselijk is. De Inspecteur betoogt in dit verband dat de vrijstelling, als zij al kan worden toegepast, pas geldt met ingang van 4 september 2018, omdat de verstrekking van de lunchmaaltijden toen pas voor het eerst schriftelijk in het arbeidsomstandighedenbeleid van belanghebbende is vastgelegd.

5.9. Dit subsidiaire standpunt moet worden verworpen. Met de verwijzing naar het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbowet, heeft artikel 8.4a, lid 1, letter a, van de URLB 2011 het oog op beleid als bedoeld in artikel 3, lid 1, van de Arbowet. Voor het bestaan van dergelijk beleid is niet vereist dat het schriftelijk wordt vastgelegd. Wel moet de werkgever op grond van artikel 5, lid 1, van de Arbowet in een inventarisatie en evaluatie schriftelijk vastleggen welke risico's de arbeid voor de werknemers met zich brengt, en daarbij een plan van aanpak opstellen voor de te nemen maatregelen. Indien een werkgever echter nalaat de hiervoor genoemde risico's schriftelijk vast te leggen, staat dat niet eraan in de weg vast te stellen dat hij beleid voert als bedoeld in artikel 3, lid 1, van de Arbowet. Het begrip beleid in die bepaling is een materieel begrip.

5.10. Opmerking verdient nog dat het ontbreken van een (schriftelijke) inventarisatie en evaluatie van risico's, anders dan de Inspecteur voor het Hof heeft betoogd, evenmin de conclusie rechtvaardigt dat door de werkgever getroffen voorzie-

ningen niet rechtstreeks voortvloeien uit door hem gevoerd arbeidsomstandighedenbeleid, en om die reden niet onder de vrijstelling voor arbovoorzieningen zouden kunnen vallen.

5.11. Voor het geval de hiervoor in 5.8 en 5.10 genoemde standpunten van de Inspecteur moeten worden verworpen, is tussen partijen niet in geschil dat het beleid van belanghebbende met betrekking tot de verstrekking van de lunchmaaltijden al bestond in het jaar 2015. Dit betekent dat de vrijstelling als hiervoor in 5.7 bedoeld kan worden toegepast voor de gehele in geding zijnde periode, die na dat jaar is gelegen.

5.12. Aan belanghebbende dient daarom de door haar gevraagde teruggaaf te worden verleend, waarvan de omvang door de Inspecteur niet is betwist. Dat betreft een teruggaaf van € 40.805 ter zake van de lunchmaaltijden die door haar zijn verstrekt in het jaar 2017 en van € 22.194 ter zake van de lunchmaaltijden die door haar zijn verstrekt in het jaar 2018, in totaal dus € 62.999.

#### 6. *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie en de Inspecteur in de kosten van het geding voor het Hof, van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar.

#### 7. *Beslissing*

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak van de Inspecteur,
- bepaalt dat aan belanghebbende een bedrag van € 62.999 aan afgedragen loonheffing wordt teruggegeven,
- draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 548,
- draagt de Inspecteur op aan belanghebbende te vergoeden het bij het Hof betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor het Hof van € 541 en het bij de Rechtbank betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor de Rechtbank van € 354,
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 3.282 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en

– veroordeelt de Inspecteur in de kosten van belanghebbende voor het geding voor het Hof, vastgesteld op € 1.750 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, in de kosten van belanghebbende voor het geding voor de Rechtbank, vastgesteld op € 1.750 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand en in de kosten in verband met de behandeling van het bezwaar aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 592 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

#### NOOT

Deze uitspraak van de Hoge Raad is de uitkomst van een jarenlange strijd van ondernemer Rob Baan van kiemgroentenkwekerij Koppert Cress tegen de belastingdienst over het gratis verstrekken van gezonde lunches aan werknemers. Hoewel deze uitspraak zonder meer kan worden aangeduid als een klinkende overwinning van Koppert Cress, is het de vraag wat hiervan op dit moment nog de waarde is. De Hoge Raad heeft namelijk enkel uitspraak gedaan over de bewoordingen van art. 8.4a lid 1 sub a Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (URLB 2011) zoals dat artikel luidde gedurende de jaren 2017 en 2018. Hierin stond destijds dat voorzieningen die 'rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de inhoudingsplichtige voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet' worden aangewezen als gerichte vrijstelling in het kader van de werkkostenregeling (WKR) en dus gratis kunnen worden verstrekt zonder dat de werkgever een eindheffing van 80% hoeft te betalen. De Hoge Raad heeft geoordeeld, in lijn met het betoog van Koppert Cress en tevens in lijn met het advies van de A-G, dat deze bepaling ruim moet worden uitgelegd: hieronder vallen ook voorzieningen uit een arbeidsomstandighedenbeleid dat is gericht op het in algemene zin bevorderen van het welzijn en de gezondheid van werknemers. Deze bepaling is bovendien ook van toepassing op voorzieningen die niet direct verplicht zijn op grond van de Arbeidsomstandighedenwet; deze wet geeft werkgevers namelijk op een aantal belangrijke terreinen (bijvoorbeeld het verzuimbeleid en het voorkomen van werkstress) beleidsruimte om te bepalen welke voorzieningen zij inzetten in het kader van het arbeidsomstandighedenbeleid op die vlakken, aldus de Hoge Raad. Koppert Cress

mocht derhalve, in de jaren 2017 en 2018, in het kader van haar arbeidsomstandighedenbeleid gratis gezonde lunches verstrekken aan haar werknemers en deze voorziening aanwijzen als gerichte vrijstelling van de WKR.

Eind goed, al goed? Nee, helaas niet. De wetgever heeft namelijk per 1 januari 2022 de tekst van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen aangepast, omdat hierover onduidelijkheid zou bestaan. Sindsdien bepaalt art. 8.4 lid 1 sub a URLB 2011 dat enkel voorzieningen die 'direct samenhangen met verplichtingen van de inhoudingsplichtige op grond van het bepaalde bij of krachtens de Arbeidsomstandighedenwet' kwalificeren als gerichte vrijstelling. Bij de toelichting op deze wijziging heeft de wetgever expliciet opgemerkt dat de gerichte vrijstelling dus niet geldt voor voorzieningen ter bevordering van de algemene gezondheid van de werknemer en dat niet-verplichte arbovoorzieningen niet onder deze vrijstelling vallen (*Stcrt.* 2021, 48636, p. 29). De wetgever heeft met deze wijziging de deur dus (weer) dichtgegooid voor goedwillende werkgevers die de hun werknemers gratis een gezonde lunch willen aanbieden en op die manier in algemene zin hun welzijn en vitaliteit (en daarmee hun arbeidsmogelijkheden) willen bevorderen.

Natuurlijk kunnen werkgevers hun werknemers ook na 1 januari 2022 nog steeds een gratis gezonde lunch aanbieden. Zij moeten de kosten hiervan dan echter onderbrengen in de vrije ruimte van de WKR. Dit zal dan ten koste gaan van andere (gratis) voorzieningen zoals personeelsuitjes, sportabonnementen en kerstpakketten, dus het is de vraag of werknemers hier blij mee zijn. Bovendien moet bij het onderbrengen van gratis lunches ook worden voldaan aan de zogeheten gebruikelijkheidstoets, wat inhoudt dat de lunch niet meer dan 30% duurder mag zijn dan de kosten van een gebruikelijke lunch. En aangezien gezond eten helaas nog steeds duurder is dan ongezond eten, zal dit wel een grens leggen op wat mogelijk is.

Naast dat deze wetswijziging het gratis aanbieden van gezonde lunches aan werknemers mogelijk sterk zal verminderen, heeft deze wijziging ook effect op andere voorzieningen die werkgevers wel aanbieden ter bevordering van de algemene gezondheid van hun werknemers. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een cursus stoppen met roken, een stoelmassage en ge-

zondheidschecks. Ook deze voorzieningen konden tot 2022 onder de gerichte vrijstelling van art. 8.4a lid 1 sub a URLB 2011 worden gebracht, mits zij rechtstreeks voortvloeiden uit het arbeidsomstandighedenbeleid van de werkgever. Sinds de wetswijziging in 2022 is dit niet meer mogelijk, want ook deze voorzieningen zijn niet direct verplicht volgens de Arbeidsomstandighedenwet.

Wel kunnen sommige van deze voorzieningen, bijvoorbeeld de stoelmassages, in de WKR nog onder de zogeheten nihilwaardering worden gebracht – wat betekent dat deze voorziening via een andere route alsnog gratis en onbelast kan worden aangeboden. Dit kan indien de massages op de werkplek en onder werktijd plaatsvinden en in het Plan van Aanpak is opgenomen dat deze voorziening dienstbaar is aan het terugdringen van het ziekteverzuim. De nihilwaardering kan niet worden toegepast op het aanbieden van (gezonde) lunches op de werkplek, want daarvoor geldt een zogeheten normbedrag.

Hoewel de wetswijziging per 1 januari 2022 vanuit fiscaal-juridisch perspectief wel te begrijpen valt (er moet immers geld in de schatkist komen), is deze vanuit sociaal-arbeidsrechtelijk perspectief moeilijker uitlegbaar. Werkgevers worden immers op allerhande wijze aangemoedigd om goed voor hun personeel te zorgen en de manier waarop het beginsel van goed werkgeverschap op grond van art. 7:611 BW wordt ingevuld, kan bij tijd en wijle zelfs 'ouderlijk' worden genoemd. Zo wordt van werkgevers verwacht dat zij hun werknemers goed en tijdig informeren over de wijziging van regelgeving die voor hun fiscale positie van belang is (HR 22 september 2023, «JAR» 2023/273), dat zij werknemers behoeden voor impulsieve beslissingen (HR 10 juni 2005, «JAR» 2005/157) en dat zij werknemers behoeden voor een te hoge werkdruk, omdat werknemers hier ziek van kunnen worden (art. 7:658 BW). In dat rijtje van 'ouderlijke taken' zou het niet misstaan dat werkgevers hun werknemers tijdens werktijd gezond laten eten, of dit in elk geval gratis mogen faciliteren. Zoals de Hoge Raad ook overweegt, is het immers van algemene bekendheid dat gezond eten de kans op ziekten vermindert en de algehele gezondheid bevordert, wat uiteindelijk ook direct raakt aan het belang van de werkgever. Gezonde werknemers betekent immers minder ziekteverzuim. Het privébelang van de werknemer en het belang van

de werkgever lopen in dit verband dus parallel. Het aanbieden van gezonde lunches op de werkvloer zou in mijn optiek daarom juist aangemoedigd moeten worden, en niet ontmoedigd met een eindheffing van 80%. Dit is niet meer van deze tijd. Rob Baan for president!

mr. M. Faber  
advocaat bij Wijn & Staal Advocaten

## 182

### Spaanse wet biedt onvoldoende bescherming tegen misbruik bepaaldetijdcontracten

Hof van Justitie EU  
13 juni 2024, nrs. C-331/22 en C-332/22,  
ECLI:EU:C:2024:496  
(mr. Xuereb, mr. Kumin, mr. Ziemele)

### Ambtenaren in tijdelijke dienst. Opvolgende bepaaldetijdcontracten. Sancties.

[Richtlijn 1999/70/EG clause 5]

*De ambtenaar in zaak C-331/22 is van 5 mei 2005 tot en met 5 augustus 2015 op basis van tijdelijke contracten in dienst bij de overheid van de regio Catalonië (Spanje). Op een zeker moment wenst de werkgever een openbare selectieprocedure te organiseren voor de permanente invulling van de post van de ambtenaar. De ambtenaar verzoekt met succes de post van de selectieprocedure uit te sluiten waarna zij vordert dat aan haar a) de status van werknemer voor onbepaalde tijd zonder vast dienstverband wordt toegekend of b) er een maatregel wordt vastgesteld om haar in die functie te handhaven zodat een einde wordt gemaakt aan het misbruik als gevolg van de opeenvolgende tijdelijke aanstellingen. De werkgever voert aan dat het niet mogelijk is om de tijdelijke arbeidsverhouding van een ambtenaar om te zetten in een vaste arbeidsverhouding en dat er geen sprake is van misbruik. Op grond van wet 20/2021 zijn er doeltreffende maatregelen genomen om misbruik van tijdelijke aanstellingen in de overheidssector terug te dringen en de rechtspositie van ambtenaren in tijdelijke dienst te beschermen. De verwijzende rechter vraagt zich af of de maatregelen afdoende zijn in het licht van clausu-*

*le 5 Richtlijn 1999/70/EG en stelt hierover verschillende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU. Zaak C-332/22 gaat over een vergelijkbare kwestie.*

*Het Hof stelt voorop dat de tijdelijke vervanging van een werknemer in beginsel een objectieve reden is in de zin van clause 5 punt 1 sub a Richtlijn. Het is evenwel niet toegestaan dat opeenvolgende arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd voorzien in personeelsbehoeften die in feite niet tijdelijk maar permanent en blijvend zijn. Het organiseren van selectieprocedures voor de definitieve invulling van deze posten kan voorkomen dat de positie van tijdelijke krachten precair blijft. Wel moet verzekerd worden dat die procedures ook daadwerkelijk binnen de gestelde termijnen worden gehouden. De Spaanse wetgeving lijkt onvoldoende effectieve maatregelen te bevatten die het misbruik van bepaaldetijdcontracten sanctioneren. Het feit dat er een selectieprocedure moet worden georganiseerd, is geen geschikt middel om misbruik te voorkomen. Die procedure is niet (uitsluitend) gericht op het slachtoffer van het misbruik. Ook de betaling van een financiële vergoeding aan tijdelijke arbeidskrachten die de selectieprocedure niet succesvol doorlopen, is ongeschikt. De betaling lijkt immers los te staan van de vraag of het gebruik van de overeenkomst voor bepaalde tijd rechtmatig was. Daar komt bij dat de vergoeding gemaximeerd is en dus geen evenredig en daadwerkelijk herstel kan bieden.*

*NB. Clause 5 Richtlijn 1999/70/EG schrijft geen specifieke sanctie maatregelen voor tegen misbruik van bepaaldetijdcontracten. Lidstaten kunnen ervoor kiezen om de arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd (zie ook «JAR» 2022/54), maar zij mogen ook andere maatregelen nemen. In «JAR» 2024/109 besliste het Hof dat zogenaamde 'overeenkomsten voor onbepaalde tijd zonder vast dienstverband' ook binnen de reikwijdte van Richtlijn 1999/70/EG vallen. Zo'n overeenkomst moet worden gezien als een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd. Duidelijk is inmiddels wel dat ambtenaren in Spanje eindeloos in tijdelijke dienst kunnen zijn: in «JAR» 2024/109 ging het om 27 jaar en in onderhavige zaak was een ambtenaar maar liefst 37 jaar in tijdelijke dienst.*