

**College van Beroep  
Stichting Normering Arbeid**

**Uitspraak d.d. 2 april 2009 nr. SNA 09-01**

inzake:

**(xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx)**,  
gevestigd te (.....),  
gemachtigde (.....),  
eiseres,

tegen

**(xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx)**,  
gevestigd te (.....),  
vertegenwoordigd door (.....),  
verweerster.

**1. Het procesverloop**

- 1.1 Verweerster heeft op 22 september 2008 een inspectie ingesteld naar de nakoming door eiseres van de norm NEN 4400-1. Verweerster heeft op 17 oktober 2008 de concept inspectierapportage aan eiseres gestuurd. Eiseres is daarbij in de gelegenheid gesteld binnen 10 werkdagen op de rapportage te reageren.
- 1.2 Eiseres heeft op 31 oktober 2008 richting verweerster schriftelijk gereageerd op de inspectierapportage.
- 1.3 Verweerster stuurt op 19 december 2008 een definitief oordeel aan eiseres waarin gesteld wordt dat er geen afdoende reactie van eiseres is ontvangen op de door verweerster geconstateerde afwijkingen van de norm en dat eiseres in de gelegenheid wordt gesteld om binnen 30 werkdagen aantoonbare correctiemaatregelen door te voeren.
- 1.4 Verweerster heeft op 13 februari 2009 een brief aan eiseres gestuurd met de mededeling dat zij niet met bewijsstukken heeft aangetoond dat het gestelde tekort is gecorrigeerd of dat voor de afwijkingen toestemming is ontvangen van de Belastingdienst en voorts met de mededeling dat nu eiseres niet of in onvoldoende mate herstel heeft bewerkstelligd, de certificering wordt beëindigd. Voorts wordt gemeld dat de Stichting Normering Arbeid over deze beoordeling zal worden geïnformeerd.
- 1.5 Eiseres is op 17 februari 2009, dus tijdig, in bezwaar gekomen tegen dit besluit van verweerster. Bij uitspraak van 4 maart 2009 heeft verweerster het bezwaar afgewezen.
- 1.6 Eiseres is op 5 maart 2009 tegen deze uitspraak in beroep bij het College van Beroep (hierna: het College) gekomen.
- 1.7 Verweerster heeft op 9 maart 2009 een verweerschrift ingediend.
- 1.8 Partijen hebben niet van het recht gebruik gemaakt een aanvullende memorie in te dienen.
- 1.9 Ter zitting van het College op 12 maart 2009 te Den Haag zijn verschenen: namens eiseres de heer (.....), mevrouw (.....) en de heer (.....) en namens verweerster de heren (.....). Ter zitting is door eiseres een pleitnota overgelegd.

## 2. De tussen partijen vaststaande feiten

Het volgende is op grond van de schriftelijke stukken en hetgeen ter zitting is gezegd, komen vast te staan.

- 2.1 Eiseres drijft een uitzendonderneming. Zij verstrekt huisvesting aan werknemers die woonachtig zijn in het buitenland en tijdelijk in Nederland te werk worden gesteld. Deze buitenlandse werknemers leveren een bijdrage aan hun huisvesting. In haar bedrijfsreglement staat onder het kopje "Huisvesting:
- a. (.....) draagt zorg voor geschikte huisvesting voor haar werknemers en stelt hiertoe een dienstwoning ter beschikking gedurende de looptijd van de overeenkomst en het verblijf van werknemer in Nederland.
  - b. Voor het gebruik van de dienstwoning betaalt werknemer wekelijks een vergoeding, in voorkomende gevallen prorata. Deze vergoeding wordt in mindering gebracht op het nettoloon van de werknemer."
- 2.2 Artikel 35 van de CAO van de ABU, welke voor eiseres gelding heeft, betreft: Uitzendkrachten niet permanent woonachtig in Nederland. Lid 8 bepaalt: "Voor uitzendkrachten die groepsgewijs door, danwel in opdracht van de uitzendonderneming buiten Nederland geworven worden en/of in Nederland groepsgewijs gehuisvest worden met het oogmerk ze in Nederland werkzaamheden te laten verrichten is tevens bijlage IV van toepassing." In bijlage IV staat dat aan de werknemer "reële kosten van huisvesting" in rekening moeten worden gebracht.
- 2.3 In de Uitvoeringsbepalingen van de CAO staat onder 10:
- "...Voorts is het de uitzendonderneming toegestaan met inachtneming van de wet (zie artikel 7:617 BW) het loon deels in natura te voldoen. Indien de uitzendonderneming het loon op dergelijke wijze wenst toe te kennen, is dat slechts mogelijk met inachtneming van de volgende beperkingen:
- a. Loon in natura is slechts mogelijk voor de kosten die samenhangen met huisvesting en vervoer;
  - b. Toekenning van een deel van het loon in natura dient vooraf te worden overeengekomen met de uitzendkracht;
  - c. ....
  - d. Loon in natura is onderdeel van het feitelijk loon waarover reserveringen voor, respectievelijk opbouw van loon tijdens vakantiedagen, wachtdagen, bijzonder verlof, kort verzuim, feestdagen en de vakantiebijslag (...) en de vakantiebijslag plaatsvindt;
  - e. .... "

- 2.4 De Belastingdienst heeft tijdens een boekenonderzoek bij eiseres de verwerking van de verstrekte huisvesting beoordeeld over de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2006. In het controlerapport staat: "Voor het gebruik van de woningen wordt huur in mindering gebracht op het loon van de werknemers. De Poolse werknemers betalen netto maximaal € 356 (2007) per 4 weken voor de verstrekte huisvesting, vervolgens ontvangen de Poolse werknemers een netto vergoeding van de werkgever van € 152 (2007) over dezelfde periode. Deze verstrekking van de dubbele huisvesting is te kwalificeren als extraterritoriale kosten conform artikel 15a, lid 1, onderdeel j van de Wet Loonbelasting 1964 (tekst 2007). Ze kunnen belastingvrij worden vergoed (.....). De werkgever heeft bovengenoemde regeling voor de loonheffing juist toegepast".
- 2.5 Eiseres is in het kader van inschrijving in het Register Normering Arbeid een inspectieovereenkomst aangegaan met verweerster. Verweerster heeft op 22 september 2008 een inspectie ingesteld naar de nakoming door eiseres van de norm NEN 4400-1. Op grond daarvan heeft verweerster in haar inspectierapport onder andere het volgende gesteld:  
*"Major afwijkingen geconstateerd:  
Artikel 4.2.2.3.1  
De inhouding ten behoeve van de huisvesting bedraagt € 94,- per week. De inhouding geschiedt deels van het brutoloon totdat het wettelijk minimum loon is bereikt, het overige gedeelte geschiedt van het nettoloon. Hiervoor dient tevens toestemming van de Belastingdienst te worden verkregen."*
- 2.6 In haar definitieve beoordeling d.d. 19 december 2008, betreffende de inspectie van 22 september 2008, heeft verweerster aangegeven dat eiseres niet afdoende heeft gereageerd en dat ze in de gelegenheid wordt gesteld om binnen 30 werkdagen aantoonbaar correctiemaatregelen door te voeren. In de brief geeft verweerster tevens aan dat indien de reactie niet voor 30 januari 2009 wordt ontvangen, de certificering (van eiseres) zal worden beëindigd.
- 2.7 Verweerster heeft eiseres per brief d.d. 13 februari 2009 geïnformeerd over haar definitieve standpunt betreffende het niet verstrekken van een nieuw inspectiecertificaat en over het uitschrijven van eiseres uit het Register Normering Arbeid.

**3. Geschil**

Tussen partijen is in geschil het antwoord op de volgende vraag:

Heeft verweerster terecht geen inspectiecertificaat verstrekt aan eiseres, in die zin dat de wijze van uitruilen van loon met ter beschikking gestelde huisvesting door eiseres moet worden aangemerkt als een major non-conformiteit in de zin van de norm NEN 4400-1, met name het onderdeel 4.2.2.3. sub 1? Daarbij is in geschil de vraag of de werknemers van eiseres uitdrukkelijk hebben ingestemd met deze wijze van verloning.

**4. Standpunten van partijen**

- 4.1 De standpunten van partijen zijn beschreven in het beroepschrift d.d. 5 maart 2009, het verweerschrift d.d. 9 maart 2009 en in de pleitnota die ter zitting door eiseres is ingebracht.
- 4.2 Eiseres heeft met haar pleitnota ter zitting benadrukt dat zij in essentie is geschorst en haar certificering is kwijtgeraakt wegens het niet-hebben van een akkoord van de Belastingdienst op de door haar sinds augustus 2008 ingestelde nieuwe wijze van verlonen. Eiseres acht dit gezien de uitspraak van het College van Beroep d.d. 17 december 2008 verbazingwekkend.
- 4.3 Verweerster deelt mede dat tijdens de inspectie op 22 september 2008 is vastgesteld dat de inhouding ten behoeve van huisvesting € 94,- per week bedraagt en dat de inhouding hiervoor deels geschiedt van het brutoloon totdat het wettelijk minimumloon is bereikt en het overige deel geschiedt van het nettoloon. Huisvesting kan volgens verweersters als loon in natura worden genoten en maakt dan deel uit van het loon als bedoeld in de artikelen 10 en 13 van de Wet op de loonbelasting 1964. Dit loon is de grondslag voor loonheffingen en is als "feitelijk loon" de basis voor reserveringen als vakantiegeld, -toeslag, feestdagen en kort verzuim conform de algemeen verbindend verklaarde CAO van de ABU. Verweerster is van oordeel dat met de door eiseres toegepaste methodiek ten onrechte de grondslag voor loonheffingen wordt verlaagd en dat een dergelijke methodiek alleen kan worden toegestaan als de Belastingdienst hieraan zijn schriftelijke goedkeuring geeft. Vandaar dat hierover een opmerking is gemaakt in het inspectierapport. Het geconstateerde feit is door haar gelet op het substantiële en structurele karakter als een major non-conformiteit beoordeeld.

- 4.4 Eiseres geeft aan dat het ter beschikking stellen van huisvesting aan extraterritoriale werknemers met dubbele woonlasten buiten hun woonland in het kader van de dienstbetrekking onbelast kan blijven. De waarde van de reeds genoten huisvesting is, conform hetgeen in de CAO voor uitzendkrachten is bepaald, op de loonstrook onderdeel van het overeengekomen loon. In dit kader worden derhalve geen bruto-inhoudingen gedaan, maar wordt onderscheid gemaakt tussen betaald loon in natura en loon in geld. Daarbij is het fiscaal niet relevant of over de ter beschikking gestelde huisvesting, als zijnde loon in natura, reserveringen worden berekend conform de algemeen verbindend verklaarde CAO voor uitzendkrachten. Volgens eiseres heeft de Belastingdienst tijdens het boekenonderzoek over de periode 1 januari 2002 tot en met 31 december 2006 de wijze van verloning van huisvesting expliciet beoordeeld en akkoord bevonden.
- 4.5 Verweerster wijst erop dat in de rapportage van de Belastingdienst betreffende het boekenonderzoek wordt gerefereerd aan netto betalingen door en netto vergoedingen aan de werknemers. Inhouding en vergoeding vinden plaats als netto componenten. De sinds augustus 2008 gehanteerde verloningsmethodiek is volgens verweerster afwijkend van hetgeen door de Belastingdienst is beoordeeld. Eiseres is van mening dat eerst de loonheffing aan de hand van het brutoloon moet worden vastgesteld, waarna de kosten van huisvesting op het netto loon in mindering moeten worden gebracht. Verweerster erkent daarbij de mogelijkheid dat dubbele huisvesting onbelast in natura wordt verstrekt (extraterritoriale kosten) maar meent dat dit in de onderhavige situatie niet aan de orde is omdat de loonsverlaging onvoldoende realiteit bevat. Het loon voordat dit wordt verlaagd in verband met huisvesting vormt het fiscaal te belasten loon.
- 4.6 Verweerster stelt dat als het uitgangspunt van eiseres gevolgd zou worden het voor de hand ligt om voor de reserveringen in het kader van de algemeen verbindende verklaarde CAO voor uitzendkrachten van het minimumloon uit te gaan en niet van het brutoloon dat is gebaseerd op het gezamenlijke loon in geld en loon in natura. Op het moment dat over een hoger bedrag wordt gereserveerd, dan vormt het hogere bedrag ook het "feitelijke loon" als bedoeld in de CAO (en dat is gelijk aan het te belasten loon).
- 4.7 Verweerster stelt verder in haar verweerschrift dat de geconstateerde feitelijke wijze van verloning bij eiseres niet aansluit bij de ten tijde van de inspectie in gebruik zijnde uitzendovereenkomsten en het bedrijfsreglement.

- 4.8 Eiseres wijst er met betrekking tot de aanpassing van de verloningsmethodiek op dat de werkgever op basis van artikel 10 van het Bedrijfsreglement de uitzendovereenkomst eenzijdig mag wijzigen. Aanvullend merkt eiseres op dat de medewerkers omstreeks de aanpassing van de verloningsmethodiek zijn uitgenodigd voor een voorlichtingsronde waarbij de aanwezige werknemers op het voorstel hebben kunnen reageren. Daarnaast is met de eerstvolgende nieuwe loonstrook uitleg meegestuurd. Er zijn van de werknemers geen klachten ontvangen.
- 4.9 Eiseres erkent dat de werknemers geen uitdrukkelijke verklaring hebben getekend betreffende de wijziging van de verloningsmethodiek en dat het bedrijfsreglement per 1 januari 2009 is aangepast met uitleg over de nieuwe wijze van verlonen en dat dit ook geldt voor alle aflopende overeenkomsten die gefaseerd worden vervangen door nieuwe overeenkomsten die wel aansluiten bij de nieuwe verloningsmethodiek. Op dit moment zijn nog niet alle aflopende uitzendovereenkomsten aangepast.

## **5. Beoordeling van het geschil**

- 5.1 Het College is met partijen oordeel dat het werkgever en werknemer in beginsel vrij staat om in het kader van een cafetariasysteem bruto loon in geld om te zetten in een belastingvrije verstrekking van huisvesting aan extraterritoriale werknemers die tijdelijk dubbele huisvestingskosten hebben. Het College deelt echter de kritiek van verweerster op de handelwijze van eiseres waarbij niet duidelijk is of de werknemers vooraf uitdrukkelijk hebben ingestemd met de onderhavige omzetting van loon in geld in vrijgesteld loon in natura, zoals vereist is ingevolge artikel 10 van de Uitvoeringsbepalingen van de CAO. De afspraken met de buitenlandse werknemers omtrent omzetting van loon in geld naar verstrekking van huisvesting zouden duidelijk moeten blijken uit onderliggende uitzendovereenkomsten. De loonstroken zouden daarmee moeten sporen. Eiseres heeft geen uitzendovereenkomsten overgelegd die hieromtrent inzicht geven. Hierdoor is het voor het College onmogelijk de realiteitswaarde van de in de nieuwe beloningsmethodiek opgenomen uitruil van loon (het cafetariasysteem) vast te stellen. Eiseres heeft erkend dat haar werknemers geen verklaring hebben getekend en voorts gesteld dat de uitzendovereenkomsten gefaseerd worden vervangen door nieuwe overeenkomsten die aansluiten bij de nieuwe verloningsmethodiek en dat per 1 januari 2009 een nieuw bedrijfsreglement is ingevoerd met uitleg over de nieuwe wijze van verlonen. Ook hieruit kan naar het oordeel van het College worden opgemaakt dat er in 2008 geen voorafgaande, uitdrukkelijke instemming is verkregen van de werknemers

met het uitruilen van loon in geld in een niet tot het loon behorende verstrekking. De uitdrukking wie zwijgt stemt toe gaat bij dergelijke aanpassingen in ieder geval niet op. Eiseres heeft *subsidiar* verdedigd, dat zij ingevolge het bedrijfsreglement bevoegd is om binnen redelijke grenzen eenzijdig de bepalingen in de uitzendovereenkomst te wijzigen. Het College verwerpt deze subsidiaire stelling. Het is van oordeel dat het eenzijdig door de werkgever omzetten van bruto loon in geld in - al dan niet vrijgesteld - loon in natura (in huisvesting) neerkomt op een ontwijking van artikel 10 van de Uitvoeringsbepalingen van de CAO.

- 5.2 Eiseres heeft gesteld dat zij met de uitzendkrachten heeft afgesproken dat aan hen loon in natura (huisvesting) op uurbasis wordt betaald, dat zij als werkgeefster niet in alle situaties alle kosten van huisvesting voor haar rekening neemt, en dat de bijdrage van de uitzendkracht in de kosten van huisvesting uitsluitend wordt betaald uit het netto loon. Verweerster heeft ontkend dat deze afspraken zijn gemaakt; volgens haar betalen de uitzendkrachten € 94 per week voor hun huisvesting en wordt deze bijdrage eerst afgeboekt van de fiscaal vrijgestelde huisvesting totdat het minimumloon is bereikt en komt vervolgens het restant in mindering op het netto loon. Naar het oordeel van het College heeft eiseres haar stellingen tegenover de betwisting door verweerster niet aannemelijk gemaakt. Weliswaar spoort haar stellingname met de wijze waarop de loonstroken van de uitzendkrachten zijn ingericht, maar de arbeidsvoorwaarden, zoals vermeld in de CAO en het bedrijfsreglement, luiden anders.
- 5.3 Door niet met de uitdrukkelijke instemming van de werknemers bruto loon te converteren in huisvesting (zie 5.1) en door op de loonstrook uit te gaan van andere arbeidsvoorwaarden dan die staan vermeld in de CAO en haar bedrijfsreglement (zie 5.2), loopt eiseres de gereede kans dat de Belastingdienst niet instemt met de wijze waarop eiseres het cafetariasysteem hanteert en daarom naheffingsaanslagen zal opleggen, die vanwege de hoge kosten van de verstrekte huisvesting zullen uitkomen op hoge bedragen aan te betalen loonbelasting en premies. Het College merkt op dat de norm, waarop de certificering berust, als doel heeft inleners van uitzendkrachten te beschermen tegen inlenersaansprakelijkheid. Het gaat er om dat de inlener erop mag vertrouwen dat de loonadministratie van de gecertificeerde uitzendonderneming voldoet aan de eisen van de loonbelasting en premieheffing. Op het moment dat een onderneming zoekt naar optimalisering van de fiscale mogelijkheden, zoals eiseres door de toepassing van het cafetariasysteem, moet zij ervoor zorgen dat benutting van die mogelijkheid plaatsvindt conform de regels die daarbij gelden en wordt geregeld op een voor alle belanghebbenden (werkgever, werknemers



en Belastingdienst) transparante wijze. Als een uitzendonderneming dat niet doet, lopen haar inleners het financieel risico van aansprakelijkstelling.

- 5.4. Eiseres heeft er in haar bezwaarschrift op gewezen dat de Belastingdienst bij een controle over de periode 1 januari 2002 tot en met 31 december 2006 heeft ingestemd met de wijze waarop eiseres de verstrekking van huisvesting heeft verwerkt in haar loonadministratie. Verweerster heeft daartegen ingebracht dat de Belastingdienst indertijd een andere situatie heeft beoordeeld, namelijk een situatie van netto betalingen door de werknemers voor hun huisvesting en van netto vergoedingen door de werkgever aan hen. Het College is met verweerster van oordeel dat de verwijzing door eiseres naar de destijdse instemming van de Belastingdienst haar niet kan baten, omdat eiseres niet aannemelijk heeft kunnen maken dat Belastingdienst en verweerster dezelfde situaties hebben beoordeeld.
- 5.5 Verweerster verwijt eiseres tot slot dat zij bij de hantering van het cafetariasysteem niet het loon heeft verminderd waarover reservering, respectievelijk opbouw van loon tijdens vakantiedagen, wachtdagen, bijzonder verlof, kort verzuim, feestdagen en de vakantiebijslag plaatsvindt. Eiseres heeft daartegen ingebracht dat artikel 10 van de Uitvoeringsbepalingen van de CAO zich verzet tegen een dergelijke vermindering. Het College is van oordeel dat het verwijt van verweerster niet terecht is gemaakt. Voornoemd artikel 10 is duidelijk; het staat niet toe dat als loon wordt voldaan in natura, een vermindering van de bedoelde reservering plaatsvindt. Bij de omvang van deze reservering komt geen betekenis toe aan de omstandigheid dat belastbaar loon wordt omgezet in vrijgesteld loon. Voor zover verweerster bedoeld heeft te stellen dat er bij een omzetting van loon in geld in huisvesting zonder vermindering van de reservering geen belastingvrijdom kan worden genoten voor de verstrekte huisvesting, althans niet zonder toestemming van de Belastingdienst, is dat een stelling waarvoor in het belasting- en sociaalverzekeringsrecht geen steun is aan te wijzen.

## **6. Kostenveroordeling**

Het College acht een gelijke verdeling van de kosten van de procedure tussen partijen op haar plaats, daar niet alleen eiseres haar zaken niet volledig op orde had (zie 5.3), maar ook verweerster steken heeft laten vallen. Zo heeft verweerster eiseres er pas in de verweerfase van het beroep op gewezen dat de feitelijke wijze van verlonen niet aansluit bij de ten tijde van de inspectie in gebruik zijnde uitzendovereenkomsten en het bedrijfreglement. Voorts heeft zij in eerste instantie voor de toepassing van het cafetariasysteem ten onrechte geëist dat de

Belastingdienst daarmee akkoord gaat en heeft zij eveneens van eiseres verlangd de reservering van loon tijdens vakantiedagen e.d. te verminderen terwijl een dergelijke lagere reservering niet in lijn met de geldende CAO zou zijn geweest.

**7. Beslissing**

Het College verklaart het door eiseres ingestelde beroep ongegrond en stelt de kosten van de procedure op € 6.000,- waarvan 50% te betalen door eiseres en 50% door verweerder.

De uitspraak zal anoniem worden gepubliceerd op onder meer de website van de Stichting Normering Arbeid.

Aldus op 2 april 2009 gewezen door mr. C.W.M. van Ballegooijen, mr. R.M Schutte en mr. A.L. Mertens in tegenwoordigheid van de secretaris mr. R.H.L. Huisman.

mr. R.H.L. Huisman  
secretaris

mr. C.W.M. van Ballegooijen  
voorzitter