

Boetes en schade- loosstellingen in het kader van de dienstbetrekking

In de relatie werkgever-werknemer zal de belangrijkste geldstroom de betaling voor verrichte werkzaamheden zijn. Een bijzondere vorm van loon betreft negatief loon als de medewerker een loonbetaling moet restitueren aan zijn werkgever. Naast negatief loon zijn er echter ook nog andere zeer bijzondere geldstromen aan te wijzen tussen bedrijven en hun personeelsleden.

Gedacht kan hierbij worden aan een schadeloosstelling die betaald moet worden, bijvoorbeeld een terugbetaling van een eerder door de medewerker verduisterd bedrag.

In dit artikel staat een aantal bijzondere situaties centraal. Zowel vanuit de optiek van de werkgever als van de werknemer wordt gekeken naar verschuldigde bedragen.

Veelal betreft het hier geen alledaagse omstandigheden, maar wel gevallen die in de dagelijkse praktijk zonder meer voor kunnen komen.



Door Sander Michaël en Martijn Bedaux

werkzaam bij Deloitte Belastingadviseurs BV, Human Capital Tax te Amsterdam

In het leven lopen we continu het risico geconfronteerd te worden met boetes en schadeloosstellingen. Dit kan in de privé-sfeer gebeuren: uw zoontje schiet een bal door de ruit van de buurman of u vergeet op uw kilometerteller te kijken en begaat een snelheidsovertreding. Maar ook in de zakelijke sfeer - in de uitoefening van onze dienstbetrekking - is het mogelijk dat we met boetes en schadeloosstellingen te maken krijgen. Hierbij kunnen we aan de ontvangende kant komen te staan maar, als het een beetje tegen zit, ook aan de betalende. In dit artikel bekijken we wat de fiscale consequenties zijn wanneer we een boete of schadeloosstelling ontvangen dan wel moeten betalen.

In dit artikel maken we een driedeling. We bespreken de fiscale gevolgen van 1. situaties waarin de werknemer de boete of schadeloosstelling aan de werkgever moet betalen, 2. situaties waarin hij de boete of schadeloosstelling van de werkgever ontvangt en tenslotte 3. situaties waarin de boete of schadeloosstelling verschuldigd is aan een derde.

1. De werknemer moet een boete of schadeloosstelling betalen aan de werkgever

Vanuit financieel oogpunt lijkt de meest vervelende situatie voor de werknemer, de situatie waarin de werknemer een boete of schadeloosstelling is verschuldigd aan de werkgever. Hierbij kunnen we bijvoorbeeld denken aan situaties waarin de werknemer een boete verschuldigd is omdat hij een contractuele verplichting niet nakomt. Voordat we verder ingaan op verschillende varianten van boetes en schadeloosstellingen die zich in de praktijk voor kunnen doen, is het interessant om eens te kijken of de financiële pijn van het moeten betalen van een boete of schadeloosstelling aan de werkgever fiscaal enigszins verzacht kan worden.

Negatief loon

Het zal u bekend zijn dat beroepskosten niet langer aftrekbaar zijn sinds de grootschalige stelselwijziging in 2001. De mogelijkheid van een fiscale compensatie kan wellicht worden gevonden in het concept van 'negatief loon'. Over wat negatief loon nu precies is zijn de geleerden het niet eens. Zonder de ambitie te hebben een alles dekkende omschrijving van het begrip negatief loon te bieden, zouden we negatief loon kunnen omschrijven als betalingen die de werknemer doet aan de werkgever of aan een derde. Deze betalingen moeten in verband staan met de dienstbetrekking. Verder zal de werknemer geen tegenprestatie ontvangen voor zijn betaling. Stel nu dat door de werknemer betaalde boe-

Voorbeeld: Negatief loon 1

Een werknemer heeft recht op een bonus van € 1000 bruto. Abusievelijk betaalt de werkgever een bonus van € 5.000 bruto. De bonus wordt verloond onder inhouding van 42% loonbelasting. Het resterende nettobedrag van € 2.900 wordt op de rekening van de werknemer overgemaakt. Na verloop van tijd constateert de werkgever zijn fout en vraagt de werknemer het teveel aan bonus terug te betalen. Over de teveel betaalde bonus was echter al loonbelasting afgedragen. De teveel betaalde loonbelasting zal teruggevraagd moeten worden.

Voorbeeld: Negatief loon 2

De werkgever uit het vorige voorbeeld ontdekt zijn fout pas een jaar na betaling van de bonus. Ondanks het feit dat de werknemer per saldo € 2.320 netto teveel heeft gekregen zal hij nu € 4.000 bruto aan de werkgever terug moeten betalen. Het bedrag van € 1.680 aan betaalde belasting over de teveel betaalde bonus van € 4.000 kan de werknemer terugvragen via de inkomstenbelasting door het terugbetaalde bedrag van € 4.000 op te voeren als negatief loon.

tes en schadeloosstellingen kunnen worden aangemerkt als negatief loon. Wat is daar dan het gevolg van? Het gevolg komt er simpelweg op neer dat er een belastingteruggave plaatsvindt.

Dit klinkt eenvoudig, maar hoe gaat zo iets nu precies in zijn werk? De Belastingdienst heeft aangegeven hoe hiermee om te gaan. In de eerste plaats zal een onderscheid gemaakt moeten worden tussen terugbetalingen die plaatsvinden in hetzelfde jaar als die van de oorspronkelijke betaling en terugbetalingen die na afloop van dat jaar plaatsvinden.

Indien de terugbetaling plaatsvindt in hetzelfde jaar kan de werknemer het netto teveel ontvangen bedrag terugbetalen aan de werkgever. De werkgever kan dan vervolgens een nieuwe en gecorrigeerde berekening maken van het loon en de verschuldigde loonheffing.

Wanneer de terugbetaling in een later jaar plaatsvindt, dient de werknemer het brutoloonbedrag aan de werkgever terug te betalen. Hierbij kan de werkgever dit brutobedrag verrekenen met positief loon. De verschuldigde loonheffing kan vervolgens worden berekend over het saldo van het positieve en het negatieve loon. Het is ook denkbaar dat de werkgever het negatieve loon niet met het positieve loon verrekent, bijvoorbeeld omdat er geen positief loon is. In dat geval kan de werknemer in zijn aangifte inkomstenbelasting het betaalde bedrag aan negatief loon aftrekken van zijn positieve inkomen.

Het moge duidelijk zijn dat het dus interessant is om door de werknemer betaalde boetes of schadeloosstellingen aan te merken als nega-

Voorbeeld: Geheimhoudingsbeding

Na zijn uitdiensttreding speelt een ex-werknemer bedrijfsgevoelige informatie van zijn ex-werkgever door aan de concurrent. De arbeidsovereenkomst van de ex-werknemer bevatte een geheimhoudingsbeding met daarin een boeteclausule van € 10.000. Omdat de daadwerkelijk geleden schade wegens overtreding van het geheimhoudingsbeding moeilijk vast te stellen is, kiest de ex-werkgever ervoor de ex-werknemer aan de boeteclausule te houden. Naar onze mening kan deze boete worden aangemerkt als negatief loon. De ex-werknemer kan het bedrag van € 10.000 in zijn aangifte inkomstenbelasting opvoeren als negatief loon in het jaar van betaling.

tief loon. Hieronder zullen we een aantal voorbeelden behandelen met waar mogelijk ook het standpunt van de Belastingdienst.

Terugbetaling van verduisterde gelden

Stel dat een werknemer een greep uit de kas van zijn werkgever doet. Hoewel je hierover zou kunnen twisten, merken we dit als een voordeel uit dienstbetrekking voor de werknemer aan. Nu de werkgever dit voordeel niet heeft verstrekt en hier zelfs geen kennis van heeft, wordt op dit loonvoordeel vanzelfsprekend geen loonheffing ingehouden. De werknemer zal het voordeel op moeten geven in de inkomstenbelasting. Of dit laatste gebeurt, is natuurlijk vraag twee. Wanneer de werkgever op een later moment het kastekort constateert weet hij ook de dader te achterhalen. De werkgever besluit de werknemer niet te ontslaan, maar eist wel het verduisterde bedrag van de werknemer terug. Levert deze terugbetaling negatief loon op? Naar onze mening wel.

De Hoge Raad lijkt het niet met ons eens te zijn. De Hoge Raad heeft in een dergelijke situatie aan de terugbetaling het karakter van negatief loon ontnomen voorzover er over de verduisterde gelden toentertijd geen inkomstenbelasting is betaald. Hoewel dit redelijk klinkt, zijn wij het hier niet mee eens. Het daadwerkelijk betaald hebben van belasting is naar onze mening irrelevant voor de kwalificatie negatief loon. Om toch nog iets van het gevoel van onrechtvaardigheid weg te nemen, zal de Belastingdienst, voorzover dat nog mogelijk is wegens verjaringstermijnen, een navorderingsaanslag inkomstenbelasting op kunnen leggen.

Overigens maakt het in onze optiek geen verschil of de werknemer de verduisterde gelden aan de werkgever terugbetaalt omdat de werkgever hem hierom verzoekt of dat de werknemer dit doet uit gewetenswroeging.

Geheimhoudingsbeding

Veel arbeidsovereenkomsten bevatten een beding dat bepaalt dat het de werknemer niet is toegestaan, tijdens of na de dienstbetrek-

king, (bepaalde) informatie over de werkgever naar buiten te brengen. Doet de werknemer dit wel dan is hij veelal op grond van dit beding een boete verschuldigd. Voorzover de werkgever schade leidt doordat de werknemer het geheimhoudingsbeding overtreedt, kan de werkgever ook een schadevergoeding eisen van de werknemer. Overigens staat het arbeidsrecht niet toe dat de werkgever terzake van hetzelfde feit zowel een boete oplegt als een schadevergoeding eist. De werkgever zal wat dat betreft een keuze moeten maken.

Wanneer de werknemer verplicht is vanwege de overtreding van het geheimhoudingsbeding een boete of een schadevergoeding te betalen, kan deze dan worden aangemerkt als negatief loon? In het algemeen kan gesteld worden dat negatief loon een terugbetaling van eerder ontvangen loon is. Bij de verplichting tot betaling van een boete of schadeloosstelling is geen sprake van een 'terugbetaling van eerder ontvangen loon'.

In 2000 heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de volgende kwestie. Een commissaris van een failliete vennootschap wordt door de curator van de vennootschap voor de rechter gedaagd wegens aan de commissaris te wijten nalatigheid bij de vervulling van de taak van commissaris. De rechter veroordeelt de commissaris tot voldoening van de hierdoor door de vennootschap geleden schade. De commissaris moest vervolgens € 2.500.000 schadevergoeding betalen. De Hoge Raad moest zich vervolgens uitlaten over de fiscale kwalificatie van deze schadevergoeding. Volgens de Hoge Raad hangt de verplichting tot het betalen van schadevergoeding samen met de (fictieve) dienstbetrekking van de commissaris en kan de betaling worden aangemerkt als negatief loon.

Dit betekent dat ondanks het feit dat er bij betaling van een boete of schadeloosstelling veelal geen sprake zal zijn van een 'terugbetaling van eerder genoten loon' er toch sprake kan zijn van negatief loon.

Concurrentiebeding

Vergelijkbaar met het geheimhoudingsbeding is het concurrentiebeding. Op grond van een concurrentiebeding is het de werknemer niet toegestaan om (gedurende een bepaalde periode) na het einde van zijn dienstbetrekking in dienst te treden bij relaties of concurrenten van de werkgever. Net als bij een geheimhoudingsbeding zal de werknemer veelal een boete verschuldigd zijn als hij het concurrentiebeding overtreedt. Ook de betaling van deze boete zal als negatief loon kunnen worden aangemerkt. De rechtspraak heeft dit ook bevestigd.

De staatssecretaris heeft echter te kennen gegeven het niet met deze rechtspraak eens te zijn. Volgens de staatssecretaris ligt de oorzaak van de boete niet zozeer in de oude dienstbetrekking, maar in het aangaan van de nieuwe dienstbetrekking. Het beëindigen van de dienstbetrekking als zodanig leidt niet tot het verschuldigd zijn van de boete. Het aangaan van de nieuwe dienstbetrekking is de oorzaak van het verschuldigd worden van de boete, aldus de staatssecretaris. De boete moet volgens de staatssecretaris in beginsel als aftrekbare kosten terzake van de nieuwe dienstbetrekking worden aangemerkt. Wat uiteraard betekent dat met ingang van 2001 geen recht meer bestaat op aftrekbare kosten terzake van inkomsten uit arbeid.

Naar onze mening heeft de staatssecretaris het hier bij het verkeerde eind. De indiensttreding bij de concurrent is inderdaad de aanleiding dat de werknemer de boete verschuldigd is. Maar de reden dat de boete is verschuldigd is gelegen in het feit dat de oude arbeidsovereenkomst het concurrentiebeding bevatte. De oude dienstbetrekking is de oorsprong van de verschuldigdheid van de boete. Ons inziens kan de betaling van een boete of schadeloosstelling wegens overtreding van een concurrentiebeding als negatief loon worden aangemerkt.

Onregelmatig ontslag

De reguliere manier om een arbeidsovereenkomst te beëindigen is opzegging. Hierbij dienen wettelijke dan wel contractuele opzegtermijnen in acht te worden genomen. Zo bedraagt de wettelijke opzegtermijn voor arbeidsovereenkomsten die korter dan vijf jaar hebben geduurd één maand. Indien de werknemer of de werkgever de arbeidsovereenkomst opzegt, zonder hierbij de opzegtermijn in acht te nemen wordt deze schadelijktig. Hierbij kan de andere partij een vergoeding van de daadwerkelijk geleden schade vorderen of de gefixeerde schadevergoeding. De gefixeerde schadevergoeding is gelijk aan het bedrag van het loon voor de tijd dat de arbeidsovereenkomst had behoren voort te duren als de opzegtermijn wel in acht was genomen. Een betaling door de werknemer van een schadeloosstelling wegens onregelmatig ontslag is negatief loon.

2. De werkgever is een boete of schadeloosstelling verschuldigd aan de werknemer

In situaties dat de werkgever de werknemer schade of leed toebrengt, kan het zijn dat de werkgever, al dan niet door tussenkomst van een rechter, een schadeloosstelling aan zijn

Voorbeeld: Onregelmatig ontslag

De werknemer heeft een opzegtermijn van twee maanden in zijn arbeidsovereenkomst. Op een zeker moment krijgt hij een aanbod van een ander bedrijf. Een 'offer he can't refuse', maar hij dient wel per direct te beginnen. Hij zegt zijn huidige arbeidsovereenkomst dan ook per direct op zonder inachtneming van de opzegtermijn. De werkgever vordert een schade-loosstelling van de werknemer van twee maandsalarissen. De betaling hiervan levert voor de werknemer negatief loon op.

werknemer is verschuldigd. De schadelijkt van de werkgever kan vele oorzaken hebben. We kunnen hierbij bijvoorbeeld denken aan situaties waarin de werkgever een schadevergoeding verschuldigd is aan haar werknemer die tijdens het werk (al dan niet door een ongeval) arbeidsongeschikt raakt. Een andere vaak voorkomende schadeloosstelling is de ontslagvergoeding eventueel gepaard gaande met een immateriële schadevergoeding wegens bijvoorbeeld de aantasting van eer en goede naam. Ook kan gedacht worden aan vergoedingen van schade aan of verlies van persoonlijke zaken van de werknemer, zoals schade aan kleding, en de schadevergoeding voor de situatie dat de werkgever het salaris te laat uitbetaalt.

Wat de fiscale gevolgen zijn van bovenstaande vergoedingen zullen we hieronder mede aan de hand van enkele voorbeelden duidelijk maken. De vraag die bij alle gevallen speelt is of de boete of schadeloosstelling loon is waarop loonbelasting ingehouden dient te worden.

Het is bekend dat het loonbegrip zeer ruim is geformuleerd. Theoretisch kan hier alles onder vallen. Indien een werknemer iets krijgt dat niet voortvloeit uit de dienstbetrekking is het echter geen loon. Er moet een zeker verband zijn tussen het loonvoordeel en de dienstbetrekking. We moeten ons dus altijd afvragen waarom een werknemer iets krijgt.

Immateriële schadevergoeding

Een veel voorkomende schadeloosstelling verschuldigd door de werkgever aan de werknemer is de ontslagvergoeding met daarbij bijvoorbeeld een immateriële schadevergoeding voor verbetering van eer en goede naam. Indien de werkgever een verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst indient, kan de rechter een ontslagvergoeding toekennen aan de werknemer. Het uitgangspunt is dat een ontslagvergoeding tot het loon uit vroegere dienstbetrekking behoort. Indien de werknemer tevens een immateriële schadevergoeding krijgt voor bijvoorbeeld aantasting van de eer en goede naam die door negatieve publiciteit is veroorzaakt, kan deze vergoeding belas-



tingvrij worden uitbetaald. We benadrukken dat de vergoeding niet tot het loon 'kan' behoren. Dit omdat het in de praktijk nogal eens voorkomt dat partijen een bedrag X als immateriële schadevergoeding overeenkomen, terwijl een belastingrechter dit bedrag te hoog vindt voor een immateriële schadevergoeding. Een belastingrechter is niet gebonden aan de kwalificatie die partijen of de rechter in civiele zaken geven aan de schadevergoeding.

Arbeidsongeval

Eerder noemden we al de situatie waarin de werkgever een schadevergoeding verschuldigd

is aan zijn werknemer die tijdens het werk (al dan niet door een ongeval) arbeidsongeschikt raakt. Een sprekend voorbeeld hierbij is de houtzager die tijdens het zagen zijn vingers van zijn linkerhand op pijnlijke wijze verliest of de automonteur die per ongeluk in een smeerkuil valt die door zijn baas niet was afgedekt.

Door tussenkomst van een verzekeraar of een rechter wordt vaak de hoogte van een schadeloosstelling vastgesteld. De vergoeding bestaat meestal uit een vergoeding voor immateriële schade, verlies aan arbeidskracht en vergoeding ter vervanging van gederfde en te derven inkomsten. In het algemeen kan gesteld worden dat de schadevergoeding die de werkgever betaalt voor immateriële schade en verlies aan arbeidskracht niet zozeer verband houdt met de dienstbetrekking. Het gevolg hiervan is dat een dergelijke betaling geen loon vormt waarover loonheffing is verschuldigd. Wel gelden bepaalde uitzonderingen. Indien een werknemer bijvoorbeeld op basis van zijn arbeidsovereenkomst of bedrijfsregeling een recht heeft op een vergoeding wegens verlies van arbeidskracht dan kan deze vergoeding wel loon zijn.

Schadevergoeding voor schade aan of verlies van persoonlijke zaken

Ook kunnen we bij schadeloosstellingen denken aan vergoedingen van schade aan of verlies van persoonlijke zaken van de werknemer,

Voorbeeld: Immateriële schadevergoeding

De arbeidsovereenkomst van de algemeen directeur wordt door ernstige verschillen in inzicht over het te voeren beleid beëindigd. In de beëindigingsovereenkomst is onder meer bepaald dat de directeur een schadeloosstelling ontvangt van € 1.200.000. Daarnaast ontvangt de directeur een immateriële schadevergoeding van € 800.000. Het lokale dagblad weet op een slinkse wijze aan vertrouwelijke informatie te komen rond de ontslagzaak van de directeur met negatieve publiciteit als gevolg. De belastingrechter acht aannemelijk dat de directeur in zijn eer en goede naam is geschaad en dat de werkgever enig verwijt valt te maken voor het bekend geraken van de vertrouwelijke informatie. Nu aan de werkgever enig verwijt valt te maken, kan een gedeelte van de totale schadeloosstelling van € 2.000.000 worden geacht betrekking te hebben op verbetering van de eer en goede naam. De belastingrechter stelt deze immateriële schadevergoeding vast op € 25.000. Ondanks dat partijen een hogere immateriële schadevergoeding zijn overeengekomen, behoort (slechts) € 25.000 niet tot het fiscale loon van de directeur. Het overige gedeelte van de schadeloosstelling behoort wel tot het fiscale loon.

zoals schade aan kleding. Vergoedingen betaald door de werkgever als gevolg van door de werknemer in verband met zijn dienstbetrekking geleden schade aan of verlies van persoonlijke zaken mogen in beginsel belastingvrij worden uitbetaald. Indien bijvoorbeeld een werknemer tijdens werktijd ergens in de fabriekshal met zijn jas aan een haak blijft hangen waardoor schade ontstaat aan zijn jas, dan mogen de kosten om de jas te repareren onbelast worden vergoed. Uit rechtspraak blijkt overigens wel dat de vergoeding slechts onbelast kan worden verstrekt indien de schade of het verlies een gevolg is van een bijzondere gebeurtenis. Geen onbelaste vergoeding kan worden gegeven voor kosten van beschadigingen aan kleding die bij het uitvoeren van de werkzaamheden normaal zijn. Als voorbeeld van normale schade kan men denken aan schoenen die slijtage vertonen door het continu op en neer lopen van de ene naar de andere fabriekshal.

Schadevergoeding wegens te late salarisbetaling door de werkgever

Een werkgever is verplicht om het salaris van de werknemer tijdig te betalen. Bij loon dat tijdsafhankelijk is, geldt dat deze na afloop van het loontijdvak moet worden voldaan. In de praktijk komt het erop neer dat het maandsalaris uiterlijk op de laatste dag van de maand moet worden betaald. Een te late uitbetaling van het salaris door de werkgever kan ertoe leiden dat de werkgever een wettelijke verhoging verschuldigd is aan de werknemer. Deze verhoging wordt slechts opgelegd indien de vertraging van de uitbetaling van de werkgever is toe te rekenen. Een geringe overschrijding van de uiterlijke betaaldatum, hetgeen overigens uiterlijk drie dagen is, wordt niet bestraft. Volgens rechtspraak behoort deze wettelijke verhoging tot het loon waarover loonheffing is verschuldigd. De verhoging houdt voldoende verband met de dienstbetrekking dat zij als daaruit genoten kan worden beschouwd. Dergelijke schadevergoedingen moeten derhalve net als de salarisbetaling zelf in de salarisadministratie als loon worden verwerkt.

Schadevergoeding voor een te beperkend werkend concurrentiebeding

We hebben reeds besproken dat een betaling van een boete door de werknemer aan de werkgever als gevolg van het overtreden van een concurrentiebeding naar onze mening als negatief loon kan worden aangemerkt. Ook de tegenovergestelde situatie kan zich voordoen. In het Burgerlijk Wetboek staat namelijk dat indien een concurrentiebeding de werknemer in belangrijke mate belemmert om bijvoorbeeld bij een ander te gaan werken, de werk-

Voorbeeld: Arbeidsongeval

Een houtzagerij heeft een werknemer in dienst die per ongeluk tijdens het zagen zijn vingers van zijn linkerhand op een pijnlijke wijze verliest. In de arbeidsovereenkomst of andere bedrijfsregeling is met betrekking tot de schadeplichtigheid van de werkgever niets geregeld. De houtzagerij betaalt een schadevergoeding van € 375.000. De schadevergoeding bestaat voor € 50.000 uit een immateriële schadevergoeding, voor € 150.000 uit een schadevergoeding voor verlies arbeidsvermogen en voor € 175.000 uit een vergoeding ter vervanging van te derven inkomsten. Deze laatste vergoeding van € 175.000 behoort tot het loon en dient derhalve in de salarisadministratie meegenomen te worden. De overige € 200.000 behoort niet tot het loon van de werknemer.

Voorbeeld: Schade aan persoonlijke zaken

Een werkgever geeft zijn fabriekspersoneel een maandelijkse kostenvergoeding van € 25 voor slijtage aan schoenen, spijkerbroeken en T-shirts. Voor dergelijke schade kan geen onbelaste kostenvergoeding worden verstrekt. De kostenvergoeding van € 25 per maand dient derhalve in de salarisadministratie als loon te worden verwerkt.

gever een vergoeding moet betalen aan de werknemer. Deze vergoeding kan overigens slechts door de rechter worden vastgesteld. Net als de vergoeding voor het te laat betalen van het salaris behoort ook deze vergoeding tot het fiscale loon van de werknemer. De verhoging houdt voldoende verband met de dienstbetrekking dat zij als daaruit genoten kan worden beschouwd.

3. De boete of schadeloosstelling die verschuldigd is aan een derde

Het komt in de praktijk voor dat boetes opgelegd worden aan werknemers dan wel aan werkgevers voor bepaalde gedragingen van werknemers. Bij dergelijke boetes kan gedacht worden aan een boete vanwege een snelheids-overtreding met een auto van de zaak.

Hieronder volgt een lijst van soorten boetes die kunnen worden opgelegd. Een vergoeding van kosten van dergelijke boetes behoort tot het fiscale loon. Boetes die derden, niet werkgevers, kunnen opleggen zijn bijvoorbeeld:

- bestuurlijke boetes;
- geldboetes opgelegd door een Nederlandse strafrechter;
- geldsommen betaald aan de Nederlandse staat ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland of ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening;
- administratieve sancties in de zin van de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (bijvoorbeeld snelheids-overtredingen);
- geldboeten op basis van tuchtrecht dat wettelijk is geregeld;



Voorbeeld: snelheidsovertredingen en fiscaal loon

Een transportonderneming krijgt in het jaar 2005 in totaal € 10.000 aan administratieve boetes opgelegd voor snelheidsovertredingen begaan door haar chauffeurs. Omdat het voor justitie ten tijde van de snelheidsovertredingen niet duidelijk was wie de bestuurder van de vrachtwagen was, worden de boetes rechtstreeks aan de kentekenhouder van de vrachtwagens, de werkgever, opgelegd. De boetes worden niet verhaald op de werknemers. Ten aanzien van dergelijke boetes is niets in een arbeidsovereenkomst of andere bedrijfsregeling geregeld. Het staat vast dat geen sprake is van opzet of bewuste roekeloosheid aan de kant van chauffeurs. In deze situatie is het niet mogelijk om de boete te verhalen op de chauffeur. Het niet verhalen levert volgens de Hoge Raad geen loonvoordeel op voor de werknemers. Dit is anders als de chauffeur ter plekke betrapt wordt en staande wordt gehouden. Betaalt de chauffeur de boete zelf en wordt deze vervolgens door de transportonderneming aan de chauffeur vergoed, dan behoort de vergoeding wel tot het fiscale loon.

- kosten van een naheffingsaanslag parkeerbelasting;
- kosten van het verwijderen van een wielklem.

In de praktijk kunnen sommige van bovenstaande boetes als gevolg van een bepaald gedrag van de werknemer ook aan de werkgever opgelegd worden. Een voorbeeld hiervan is de boete voor een snelheidsovertreding die aan

de werkgever wordt opgelegd, wegens een snelheidsovertreding begaan door de werknemer. Wat nu als de werkgever deze boete niet verhaalt op de werknemer? Is dan sprake van loon? In beginsel zouden we zeggen van wel. Ook de wetgever gaat hiervan uit. Het niet verhalen van een dergelijke boete is namelijk als bezwaarlijk te individualiseren loon aangemerkt dat tegen het tabeltarief in de eindheffing kan worden betrokken. Echter, er kunnen zich specifieke situaties voordoen waarin het afzien van verhaal van bijvoorbeeld een boete voor een snelheidsovertreding van de werknemer niet tot het loon behoort. Zo is in rechtspraak de volgende casus aan de orde gekomen. De boete voor een snelheidsovertreding van de werknemer wordt opgelegd aan de werkgever omdat deze de kentekenhouder was van de auto. Op grond van niet-fiscale wetgeving kon de werkgever de boete niet verhalen op de werknemer. Om deze reden werd het afzien van verhaal niet als loon voor de werknemer aangemerkt waarover loonheffing is verschuldigd.

Om verhaalsproblemen van bijvoorbeeld boetes voor snelheidsovertredingen te voorkomen, zien we in de praktijk vaak dat auto's van de zaak geregistreerd staan op naam van de werknemer in plaats van op naam van de werkgever. Zodoende komt een eventuele boete voor een snelheidsovertreding bij de werknemer terecht en speelt het verhaalsprobleem niet. Een vergoeding van een boete voor een snelheidsovertreding dient dan wel als loon in de salarisadministratie te worden verwerkt.

Conclusie

Het betalen van boetes en schadeloosstellingen over en weer in het kader van de dienstbetrekking heeft fiscale consequenties. Zo kunnen betalingen van boetes en schadeloosstellingen van de werknemer aan de werkgever veelal als negatief loon worden aangemerkt. Via deze weg kan de werknemer loonbelasting dan wel inkomstenbelasting terugvorderen van de Belastingdienst. Boetes en schadeloosstellingen van de werkgever aan de werknemer zijn in de meeste gevallen belast loon. Een uitzondering hierop kan worden gevonden in de immateriële schadevergoeding. Deze vergoedingen blijven buiten de belastingheffing. Voor boetes die worden opgelegd door derden, bijvoorbeeld door overheidsinstanties, is in een aantal gevallen wettelijk geregeld dat deze niet onbelast kunnen worden vergoed. Een interessante variant daarop is de boete die aan de werkgever als kentekenhouder wordt opgelegd voor een overtreding van de werknemer met zijn leaseauto. Indien de werkgever deze boete voldoet, kan het niet verhalen daarvan op de werknemer onder omstandigheden zonder fiscale gevolgen blijven.