

Loonheffingen. Loonheffing. Afdrachtverminderingen

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

**Besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB 2011/664M,
Staatscourant 7 juli 2011, nr. 12050**

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/732M, over de afdrachtverminderingen. Onderdeel 2.2 over overwerk en reistijd, is aangepast naar aanleiding van jurisprudentie. De overige wijzigingen zijn redactioneel van aard. Ook bevat dit besluit een intrekking van het besluit over bemiddelingskosten in de kinderopvang omdat dit besluit zijn belang verloren heeft.

1. Inleiding

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/732M over de afdrachtverminderingen.

Onderdeel 2.2 over overwerk en reistijd is aangepast naar aanleiding van jurisprudentie.

De onderdelen die hun belang verloren hebben zijn niet meer opgenomen. Dit betreft:

- het onderdeel over de afdrachtvermindering onderwijs (voorheen onderdeel 3). Dit onderdeel had een meer voorlichtend karakter en is voor zover nodig opgenomen in het reguliere voorlichtingsmateriaal.
- het onderdeel over de tijdelijke regeling voor speur- en ontwikkelingswerk (voorheen onderdeel 5). Dit is thans wettelijk geregeld en daarom niet meer in dit besluit opgenomen.

De overige onderdelen zijn deels vernummerd en bevatten verder ondergeschikte redactionele wijzigingen.

Ook bevat dit besluit een intrekking van het besluit van 8 september 2004, nr. CPP2004/1227M, over bemiddelingskosten in de kinderopvang. Dit besluit heeft zijn belang verloren door wetswijziging.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

| | |
|-----------------|--|
| KJ-regeling | de vereenvoudigde regeling loonheffing voor meewerkende kinderen (zie artikel 7.1 van de URLB 2011) |
| loonheffing | loonbelasting/premie volksverzekeringen |
| loonheffingen | loonheffing, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet |
| te toetsen loon | het aan het toetsloon te toetsen WVA-loon over hetzelfde tijdvak |
| toetsloon | loon in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de WVA |
| URAV | Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering |
| werkgever | inhoudingsplichtige voor de loonheffingen |

| | |
|----------|--|
| Wet LB | Wet op de loonbelasting 1964 |
| WVA | Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen |
| WVA-loon | loon in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de WVA |

2. Algemeen

2.1 De KJ-regeling en de WVA

Een werkgever kan onder voorwaarden de KJ-regeling toepassen.

Een afdrachtvermindering wordt per loontijdvak vastgesteld. Het loontijdvak bij toepassing van de KJ-regeling is het kalenderjaar. Op het moment van inhouding moet de werkgever beoordelen of hij recht heeft op een afdrachtvermindering. Bij toepassing van de KJ-regeling is dit op de eerste werkdag van het volgende kalenderjaar. De werkgever moet dus het recht op een afdrachtvermindering bij toepassing van de KJ-regeling vaststellen op de eerste werkdag van het volgende kalenderjaar.

In het geval dat de werkgever daarbij tevens het besluit neemt de loonheffing niet te verhalen, geldt dat hij deze beloning eenmaal per jaar toekent. Loon dat in de regel slechts eenmaal of eenmaal per jaar wordt toegekend, behoort niet tot het WVA-loon (zie artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de WVA).

2.2 Overwerk en reistijd

Er zijn CAO's die werknemers recht geven op een vergoeding voor reistijd. De vergoeding voor reistijd behoort tot het loon in de zin van de Wet LB. De WVA verwijst voor het begrip loon naar de Wet LB. Deze vergoeding behoort daarmee ook tot het WVA-loon, tenzij de vergoeding overwerkloon is (zie artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de WVA). Overwerkloon is de beloning voor arbeid die de werknemer verricht gedurende de tijd die uitgaat boven de voor hem geldende normale arbeidsduur (zie artikel 26, vijfde lid, van de Wet LB).

De vergoeding voor reistijd is in de volgende twee gevallen overwerkloon.

1. Het betreft reistijd buiten de normale arbeidsduur en de werknemer verricht arbeid in die reistijd.
2. Het betreft extra reistijd buiten de normale arbeidsduur doordat de werknemer in opdracht van de werkgever naar een tijdelijke arbeidsplaats reist die op grote afstand van zijn woon- of verblijfplaats ligt. Van extra reistijd als gevolg van een grote reisafstand is sprake voor zover de werknemer een reistijd heeft van meer dan een uur per dag (zie het arrest van de Hoge Raad van 15 februari 2008, nr. 43.644, LJN: BC4333 en de daaraan voorafgaande uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 14 september 2006, nr. 04/01643, LJN: BA2530).

2.3 Overwerk min/max-contract

Overwerkloon kan buiten het te toetsen loon blijven (zie artikel 1, eerste lid, onderdeel c, ten tweede, van de WVA). Bij een deeltijder met een minimum/maximum-contract is er sprake van overwerk als meer wordt gewerkt dan de contractueel overeengekomen arbeidsduur. Bij deeltijders is dit van belang voor de bepaling van het te toetsen loon en het toetsloon. Bij minimum/maximum contracten is het uitgangspunt het minimum aantal uren in het contract.

Overigens kan de werkgever ook opteren voor een berekening op basis van het werkelijke aantal gewerkte uren (zie artikel 5, van de URAV).

2.4 Bereikbaarheidsdiensten

Als werknemers bereikbaarheidsdiensten hebben, ontvangen zij naast hun reguliere loon een extra beloning voor de uren dat zij bereikbaar moeten zijn. Deze extra beloning bedraagt veelal een percentage van het normale uurloon. De extra beloning behoort tot het loon voor de WVA.

De werkgever mag de uren dat de werknemer bereikbaar moet zijn, om op een oproep van de werkgever te kunnen gaan werken, niet zonder meer meenemen voor de berekening van de afdrachtverminderingen.

Het volgende onderscheid is van belang.

Werknemers met een overeengekomen arbeidsduur

De bereikbaarheidsdienst maakt deel uit van de overeengekomen arbeidsduur. Voor deze werknemers dient de werkgever de WVA op de normaal voorgeschreven wijze toe te passen. Bereikbaarheidsdiensten brengen daarin geen verandering.

Werknemers zonder overeenkomen arbeidsduur

Een werkgever moet bij een werknemer zonder overeengekomen arbeidsduur vastleggen over hoeveel uren loon verschuldigd is. In bovengenoemde situatie mag de werkgever het aantal uren dat meetelt voor de WVA bepalen door het percentage van het loon dat hij uitbetaalt te vermenigvuldigen met het totale aantal uren van de bereikbaarheidsdienst.

Voorbeeld

Een werknemer ontvangt voor ieder uur dat hij bereikbaarheidsdienst heeft 20% van zijn normale uurloon. Bij een bereikbaarheidsdienst van 10 uur leidt dit tot een arbeidsduur van 2 uur voor de toepassing van de afdrachtverminderingen.

2.5 Zwangere zeevarende

De afdrachtvermindering zeevaart is van toepassing met betrekking tot zeevarenden (zie artikel 17, eerste lid, en artikel 1, eerste lid, onderdeel i, van de WVA). De werkgever moet toetsen of er sprake is van een zeevarende op het tijdstip van inhouding. Als sprake is van een kortstondige arbeidsonderbreking kan hij toch de afdrachtvermindering zeevaart toepassen.

De werkgever kan de afdrachtvermindering zeevaart toepassen tijdens ziekte en tijdens het zwangerschaps- en bevallingsverlof van een

zwangere zeevarende, zolang er sprake is van een loondoorbetalingsverplichting (zie de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 18 december 2002, nr. 00/01564).

2.6 Toepassing afdrachtvermindering in de 53^{ste} week

Een jaar kan meer dan 52 weken hebben. Dit heeft gevolgen voor de toepassing van de afdrachtverminderingen.

Bij een regulier loontijdvak van vier weken zijn er voor het loon over de 53ste week twee situaties mogelijk:

1. De werkgever betaalt loon over de dertiende periode van vier weken en afzonderlijk loon over de 53ste week. In dat geval is op het loon over de dertiende periode van vier weken de vierwekentabel van toepassing en op het loon over de 53ste week de weektabel.
2. De dertiende periode bestaat uit vijf weken. Aangezien er geen tabel voor een loontijdvak van vijf weken beschikbaar is, moet de werkgever het loon herleiden. Omdat dit tot hetzelfde resultaat leidt, mag hij het loon over die vijf weken ook delen door vijf en kan hij vervolgens vijf keer de weektabel toepassen.

Voor de WVA geldt hetzelfde begrip loontijdvak als voor de heffing van de loonbelasting. Voor de WVA moet de werkgever dezelfde tijdvakken hanteren als voor de loonheffingen.

Een en ander betekent dat in een jaar met meer dan 52 weken een hoger bedrag aan afdrachtverminderingen kan worden genoten dan de jaarbedragen die in de wet staan. Een uitzondering hierop geldt voor de vakantiebongerechtigde werknemer. Ten aanzien van deze werknemer is in artikel 2, derde lid, van de URAV, een jaarmaximum opgenomen.

2.7 Verrekening afdrachtvermindering bij meerdere subnummers

Als een werkgever één loonheffingnummer met meerdere subnummers (L01, L02 enz.) heeft, kan het voorkomen dat de te verrekenen afdrachtvermindering op een subnummer hoger is dan de af te dragen loonheffing. Het is dan niet mogelijk de gehele vermindering op de af te dragen loonheffing in mindering te brengen. De aangifte mag op grond van art. 3, eerste lid, van de WVA, immers niet op een negatief bedrag uitkomen.

In zo'n geval is sprake van één werkgever met één loonheffingnummer. Hierom mag de werkgever de niet verrekenbare afdrachtvermindering van het ene subnummer verrekenen met de af te dragen loonheffing van een ander subnummer.

Voorbeeld:

Een werkgever heeft twee subnummers.

In de maand januari is onder nummer L01 de af te dragen loonheffing € 5.000 en het bedrag aan afdrachtvermindering is € 7.000. Onder nummer L02 is de af te dragen loonheffing € 10.000 en is er geen afdrachtvermindering.

De aangifte L01 luidt als volgt:

Af te dragen loonheffing € 5.000

| | |
|------------------------|---------|
| Afdrachtvermindering | € 5.000 |
| Per saldo af te dragen | nihil |

Het restant van de afdrachtvermindering kan de werkgever verrekenen onder nummer L02.

De aangifte L02 luidt dan als volgt:

| | |
|--------------------------|----------|
| Af te dragen loonheffing | € 10.000 |
| Afdrachtvermindering | € 2.000 |
| Per saldo af te dragen | € 8.000 |

2.8 Berekening deeltijdfactor bij parttimers

Als in een CAO is bepaald dat het aantal uren per week 40 bedraagt, inclusief 2 ADV-uren, werkt een fulltime werknemer feitelijk 38 uren per week. Dit betekent niet dat als een parttimer 50% werkt de werkgever uit mag gaan van 19 uren voor de bepaling van de deeltijdfactor. De werkgever moet in zo'n geval uitgaan van 20 uur. De overeengekomen arbeidsduur in de zin van artikel 6 van de WVA, is immers 40 uren per week. De deeltijdfactor is dan 20/36.

2.9 Deeltijdfactor bij werknemers zonder overeengekomen vaste arbeidsduur

De toetslonen en de bedragen van de afdrachtvermindering worden naar evenredigheid verminderd als sprake is van een werknemer zonder overeengekomen vaste arbeidsduur (zie artikel 6, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de WVA). De deeltijdfactor wordt bepaald aan de hand van het aantal uren waarover loon is verschuldigd (zie artikel 6, derde lid, van de WVA, en ook artikel 5 van de URAV). Over het begrip "uren waarover loon is verschuldigd" bestaat onduidelijkheid. In de toelichtingen op de WVA en de URAV wordt ook wel gesproken over "feitelijk/werkelijk aantal gewerkte uren" hetgeen niet dezelfde betekenis heeft als "uren waarover loon is verschuldigd".

Voor het aantal uren dat dient als uitgangspunt bij de bepaling van de deeltijdfactor moet worden uitgegaan van de letterlijke tekst van de genoemde bepalingen en dus van het aantal uren waarover loon is verschuldigd. Dit begrip sluit aan bij de bedoeling van de wetgever, te weten verlaging van de loonkosten.

Dit betekent dat ook voor werknemers zonder overeengekomen vaste arbeidsduur de wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid, ziekte en zwangerschap doorbetaalde uren voor de toepassing van artikel 6, derde lid, van de WVA, zijn aan te merken als uren waarover loon is verschuldigd. Hetzelfde geldt overigens voor de uren tijdens verlof, ouderschapsverlof, zorgverlof en alle andere vormen van verlof, die de werkgever geheel of gedeeltelijk doorbetaalt op grond van een arbeidsrechtelijke verplichting.

Dit ligt anders indien de werknemer recht heeft op een toeslag op de (uur)beloning voor de feitelijk gewerkte uren, als compensatie voor de niet opgenomen verlofuren. Het aantal uren waarover loon is verschuldigd, is dan in zoverre gelijk aan het aantal werkelijk gewerkte uren. Hetzelfde geldt indien contractueel is overeengekomen dat de niet opgenomen verlofuren in de vorm van een afkoopsom worden uitgekeerd. Als het een eenmalige afkoopsom betreft, behoort de afkoopsom bovendien niet tot het te toetsen loon omdat artikel 1, eerste lid, onderdeel c, ten eerste, van de WVA, van toepassing is.

2.10 Berekening deeltijdfactor bij parttimer met overwerk

De deeltijdfactor bij een parttimer die overwerkt is afhankelijk van de periode waarin de werknemer overwerkloon geniet.

Voorbeeld

Een werkgever heeft gekozen voor berekening van de deeltijdfactor over de uren waarover het loon verschuldigd is (zie daarvoor ook onderdeel 2.7 hiervoor). Een werknemer zonder overeengekomen arbeidsduur ontvangt in een maand tevens een overwerkvergoeding over een voorafgaande maand. In de voorafgaande maand heeft hij gemiddeld langer gewerkt.

De werkgever moet de deeltijdfactor berekenen aan de hand van het aantal uren in de laatste maand. Omdat de deeltijdfactor gelijk is aan het aantal uren waarover loon verschuldigd is wordt deze verhoogd in de maand waarin het overwerkloon wordt genoten. In dit geval is dat niet dezelfde maand als de maand waarin het overwerk heeft plaatsgevonden.

2.11 Aanvullende uitkering wegens arbeidsongeschiktheid en het loon voor de WVA

Een uitkering wegens arbeidsongeschiktheid en een door de werkgever verstrekte aanvulling op een uitkering wegens arbeidsongeschiktheid behoren niet tot het loon voor de WVA.

In beide gevallen is sprake van loon uit een vroegere dienstbetrekking. Loon uit vroegere dienstbetrekking maakt geen deel uit van het loon voor de WVA. Ter verduidelijking volgen hieronder twee voorbeelden.

Voorbeeld 1

Een werknemer met een 36-urige werkweek en een maandloon van € 1.460 raakt voor 50% arbeidsongeschikt. Vervangende arbeid is niet mogelijk. De werknemer gaat halve dagen werken (werkweek van 18 uur). Zijn maandloon wordt € 730. Naast het maandloon geniet de werknemer een uitkering wegens arbeidsongeschiktheid van € 511 en een aanvulling daarop van zijn werkgever van € 73.

Als gevolg van het bovenstaande bedraagt het WVA-loon van deze werknemer € 730 per maand. Op het toetsloon en op het bedrag van de vermindering moet de werkgever een deeltijdfactor toepassen van 18/36.

Voorbeeld 2

Een werknemer met een 36-urige werkweek en een maandloon van € 1.460 raakt voor 50% arbeidsongeschikt. De werknemer krijgt vervangende arbeid. Het maandloon voor de vervangende arbeid bedraagt € 730. De werkweek blijft ongewijzigd 36 uur. Naast het maandloon geniet de werknemer een uitkering wegens arbeidsongeschiktheid van € 511 en een aanvulling daarop van zijn werkgever van € 73.

Als gevolg van het bovenstaande bedraagt het WVA-loon van deze werknemer € 730 per maand. Op het toetsloon en het bedrag van de vermindering hoeft de werkgever geen deeltijdfactor toe te passen, omdat sprake is van een fulltime dienstverband.

3. Afdrachtvermindering zeevaart

3.1 Onderworpenheid aan de loonbelasting

De afdrachtvermindering zeevaart bedraagt een percentage van het loon van zeevarenden. Hierbij is voor de zeevarenden die buiten de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte wonen van belang of de zeevarende al dan niet aan de loonbelasting is onderworpen of premieplichtig is voor de volksverzekeringen.

Als een zeevarende werknemer is in de zin van artikel 2 van de Wet LB dan is hij onderworpen aan de loonbelasting. In dat geval is niet meer van belang of hij uiteindelijk loonbelasting verschuldigd is in Nederland. De werkgever van de zeevarende mag de afdrachtvermindering over diens loon toepassen.

4. Ingetrokken regeling

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 8 september 2004, nr. CPP2004/1227M;
- besluit van 4 juli 2007, nr. CPP2007/732M.

5. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 29 juni 2011.

De staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers