

## Wijziging Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001

*Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Staatssecretaris van Financiën en de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 13 december 2005, Directie Sociale Verzekeringen, nr. SV/F&W/05/98614, tot wijziging van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 met het oog op een goede invoering van de Wet financiering sociale verzekeringen en tot invoering van overgangsrecht betreffende beschikkingen op grond van artikel 85 van de Werkloosheidswet*

De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Staatssecretaris van Financiën en de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Gelet op artikel 49 van de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen;

Besluiten:

### Artikel I

De Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001<sup>1</sup> wordt als volgt gewijzigd. Na artikel 110 worden drie nieuwe artikelen ingevoegd, luidende:

Artikel 110a. Verrekening sociale uitkeringen in het jaar 2006

1. Voorzover een sociale uitkering in het jaar 2006 wordt verrekend met een andere sociale uitkering behoort alleen het aan de werknemer toekomende saldo van de verrekening tot het loon. Dit loon wordt belast naar het percentage dat wordt aangewezen door de loonbelastingtabel voor bijzondere beloningen.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt onder een sociale uitkering verstaan een uitkering die op grond van een wettelijke bepaling inzake de sociale zekerheid door een gemeente, het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen of de Sociale verzekeringsbank wordt betaald.

Artikel 111. Toerekening loon van het jaar 2006 aan het jaar 2005

In afwijking van artikel 27 van de wet kan de overeenkomstig een door de inhoudingsplichtige bestendig gevolgde gedragslijn in de maand januari van het jaar 2006 gedane inhouding op loon dat de werknemer met betrekking tot een of meer loontijdvakken binnen het jaar 2005 toekomt, worden begrepen in de laatste aangifte met betrekking tot het jaar 2005. Het loon waarop deze inhouding betrekking heeft wordt voor de berekening van de inhouding gerekend tot het loon van het desbetreffende loon-

tijdvak en wordt, in afwijking van artikel 13a van de wet en artikel 3.146 van de Wet inkomstenbelasting 2001, geacht te zijn genoten op 31 december 2005.

Artikel 111a. Toerekening loon aan verstreken tijdvakken binnen het jaar 2006

Ingeval de inhoudingsplichtige loon verstrekt met betrekking tot verstreken loontijdvakken binnen het jaar 2006 is het de inhoudingsplichtige toegestaan dat loon overeenkomstig een door hem bestendig gevolgde gedragslijn aan de desbetreffende loontijdvakken toe te rekenen, zo nodig door het indienen van correctieberichten. Dat loon wordt voor de berekening van de inhouding gerekend tot het loon van het desbetreffende loontijdvak en wordt, in afwijking van artikel 13a van de wet en artikel 3.146 van de Wet inkomstenbelasting 2001, geacht in die tijdvakken te zijn genoten.

### Artikel II

Beschikkingen die het UWV voor de datum van inwerkingtreding van artikel 28 van de Wet financiering sociale verzekeringen heeft genomen op grond van artikel 85 van de Werkloosheidswet, behoren tot de beschikkingen, bedoeld in artikel 44, tweede lid, van de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen, en gelden met ingang van de datum van inwerkingtreding van artikel 28 van de Wet financiering sociale verzekeringen als beschikkingen op grond van dat artikel.

### Artikel III

Deze regeling treedt in werking op het tijdstip waarop artikel 49 van de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen in werking treedt en vervalt met ingang van 1 januari 2007.

Deze regeling zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 13 december 2005.*  
*De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,*  
*A.J. de Geus.*  
*De Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport,*  
*J.F. Hoogervorst.*  
*De Staatssecretaris van Financiën,*  
*J.G. Wijn.*

<sup>1</sup> Stcrt. 2000, 250; laatstelijk gewijzigd bij ministeriële regeling van 20 september 2005, Stcrt. 184.

## Toelichting

### Algemeen

Op grond van artikel 49 van de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen kunnen met het oog op een goede invoering van de Wet financiering sociale verzekeringen (verder: de Wfsv) regels worden gesteld, waarbij zo nodig kan worden afgeweken van onder meer de Wfsv, de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet inkomstenbelasting 2001.

Van deze mogelijkheid wordt gebruik gemaakt om tegemoet te komen aan de praktijk waarin het wettelijke genietingsmoment niet voor alle loonelementen op dezelfde wijze wordt toegepast. Daarbij gaat het in de eerste plaats om betalingen en verstrekkingen in januari 2006 van loon dat op het jaar 2005 betrekking heeft. Onder de voorwaarde van een bestendige gedragslijn van de inhoudingsplichtige inzake de toerekening van dergelijke loonbetalingen aan het jaar waarop deze betrekking hebben, kunnen deze betalingen en verstrekkingen nog in de laatste aangifte over het jaar 2005 worden verwerkt. Daarbij gaat het in de tweede plaats om betalingen van loon over verstreken loontijdvakken binnen het jaar 2006, bijvoorbeeld een loonsverhoging met terugwerkende kracht. Eveneens onder de voorwaarde van een bestendige gedragslijn van de inhoudingsplichtige kunnen deze betalingen worden toegerekend aan de loontijdvakken waarop zij betrekking hebben, zo nodig door middel van correctieberichten. Uiterlijk in het jaar 2006 wordt een onderzoek afgerond naar eventuele wetswijzigingen met betrekking tot deze onderwerpen.

Van deze mogelijkheid is tevens gebruik gemaakt om een eenduidige regeling te treffen voor de situatie dat sociale uitkeringen met elkaar worden verrekend. Het is de bedoeling dat die regeling met ingang van 1 januari 2007 in de Wet op de loonbelasting 1964 wordt opgenomen.

Deze regelingen worden voor de toegankelijkheid opgenomen in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 en niet in een afzonderlijke ministeriële regeling. Zij zijn zowel van belang voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen als voor de premies werknemersverzekeringen.

Artikel I

*Artikel 110a van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001*

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat sociale uitkeringen met elkaar worden verrekend. Een voorbeeld is de situatie dat een uitkeringsgerechtigde gedurende een bepaalde periode van de gemeente een uitkering heeft genoten en later over dezelfde periode recht blijkt te hebben op een uitkering van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (verder: het UWV). Omdat het erg onpraktisch zou zijn als de uitkeringsgerechtigde enerzijds een nabetaling van het UWV ontvangt en anderzijds een terugbetaling aan de gemeente moet doen, worden deze uitkeringen met elkaar verrekend, zodat de uitkeringsgerechtigde alleen met het saldo van de verrekening heeft te maken. Deze praktijk wordt tot nu toe fiscaal begeleid door het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2000, nr. CPP2000/2234. Artikel 110a voorziet erin dat dit beleid voor het jaar 2006 wordt gecodificeerd. Een eenduidige regeling is van belang voor een goede invoering van de Wfsv.

Artikel 110a, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 bepaalt dat voorzover een sociale uitkering in het jaar 2006 wordt verrekend met een andere sociale uitkering alleen het aan de werknemer toekomende saldo van de verrekening tot het loon behoort. Verder geniet de werknemer ter zake geen positief of negatief loon.

Stel dat de gemeente over de periode van 1 november 2005 tot en met 31 mei 2006 een uitkering heeft betaald die per 1 juni 2006 ongedaan moet worden gemaakt omdat het UWV met terugwerkende kracht tot 1 november 2005 een andere sociale uitkering betaalt. Door de verrekening tussen de gemeente en het UWV merkt de uitkeringsgerechtigde financieel niets van het ongedaan maken van de uitkering van de gemeente; hij ontvangt in juni voor het eerst een betaling van het UWV. Artikel 110a zorgt ervoor dat de loonheffingen hierbij aansluiten. De loonheffingen worden tot en met 31 mei 2006 berekend volgens de regels die van belang zijn voor de berekening van de loonheffingen over de uitkering van de gemeente; met ingang van 1 juni 2006 worden die premies berekend volgens de regels die gelden voor de berekening van de premies over de uitkering van het UWV. De uitkeringsgerechtigde vermeldt in de aangifte inkomstenbelasting 2006 over de periode van 1 januari 2006 tot en met 31 mei 2006 de uitkering van de gemeente en vanaf 1 juni 2006 de uitkering van het UWV.

Voorzover het negatieve loon niet met positief loon kan worden verrekend en de werknemer dus een bedrag moet terugbetalen, kan de werknemer het terugbetaalde bedrag in het jaar van betaling als negatief loon aftrekken in zijn aangifte inkomstenbelasting. Met betrekking tot die situatie wordt een negatieve jaaropgaaf gemaakt. Artikel 110a, eerste lid, is alleen van toepassing voorzover er sociale uitkeringen worden verrekend.

De slotzin van artikel 110a, eerste lid, houdt in – net als het genoemde besluit van 11 december 2000 – dat het positieve saldo van de verrekening wordt belast naar het tarief dat wordt aangewezen door de loonbelastingtabel voor bijzondere beloningen. De hoogte van dit tarief is – in het genoemde voorbeeld – afhankelijk van het in 2006 van het UWV te genieten loon, indien over het gehele jaar van het UWV loon zou worden genoten. Hiermee wordt zoveel mogelijk voorkomen dat de uitkeringsgerechtigde op aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen moet bijbetalen.

Het begrip sociale uitkering voor de toepassing van artikel 110a, eerste lid, is aangeduid in het tweede lid. Het gaat om uitkeringen die op grond van een wettelijke bepaling inzake de sociale zekerheid door een gemeente, het UWV of de Sociale verzekeringsbank worden betaald. Dat zijn onder andere de uitkeringen op grond van de Wet werk en bijstand, de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers, de Ziektewet, de Werkloosheidswet, de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering, de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten, de Algemene Ouderdomswet en de Algemene nabestaandenwet. Het gaat hierbij zowel om uitkeringen op grond van sociale verzekeringen als om uitkeringen op grond van sociale voorzieningen. Het is niet nodig of gewenst alle mogelijke sociale uitkeringen in artikel 110a op te sommen.

*Artikel 111 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001*

In de praktijk komt het regelmatig voor dat inhoudingsplichtigen<sup>1</sup> in de maand januari aanvullende loonbetalingen doen over de maand december van het voorafgaande jaar, bijvoorbeeld vanwege verricht overwerk. Tenzij dit loon op 31 december van het voorafgaande jaar al vorderbaar en inbaar is, behoren dergelijke loonbetalingen tot het loon van de maand januari, zodat de daarover gedane inhoudingen in de aangifte met betrekking tot die maand behoren te worden verwerkt. In de praktijk komt het echter regelmatig voor dat deze extra 'loonrun' nog wordt verwerkt in de loonadministratie van het voorafgaande jaar, ook bedrijfseconomisch voor de toerekening van kosten.

Het is niet gewenst dat deze inhoudingsplichtigen hun handelwijze per 1 januari 2006 moeten wijzigen. Anders zou een goede invoering van de Wfsv worden bemoeilijkt.

De hiervoor bedoelde handelwijze wordt toegestaan door artikel 111. Met de zinsnede 'overeenkomstig een door de inhoudingsplichtige bestendig gevolgde gedragslijn' wordt tot uitdrukking gebracht dat het moet gaan om continuering van een bestaande praktijk van de inhoudingsplichtige en dat de inhoudingsplichtige hierin consequent is. Het is bijvoorbeeld niet mogelijk dat de werkgever bij eenzelfde betaling aan werknemer A kiest voor toerekening aan december van het voorafgaande jaar en bij werknemer B voor toerekening aan januari van het nieuwe jaar.

Het loon waarop de inhouding betrekking heeft, wordt bij toepassing van deze regeling voor de berekening van de inhouding gerekend tot het loon van het desbetreffende loontijdvak. Deze omschrijving in artikel 111 geeft aan dat de inhouding moet worden berekend aan de hand van de regels die met betrekking tot dat tijdvak golden. De inhoudingsplichtige mag in het voorbeeld van de overwerkbeloning kiezen (artikel 26, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964) tussen toepassing van de loonbelastingtabel voor bijzondere beloningen en de desbetreffende tijdvaktabel. De tabellen met betrekking tot het jaar 2005 zijn van toepassing. Mede voor de afdrachtverplichting van de inhoudingsplichtige is bepaald dat het loon wordt geacht te zijn genoten op 31 december 2005. Loon en inhouding behoren te worden verwerkt in de laatste aangifte van het jaar 2005. Ook voor de inkomstenbelasting wordt dit loon geacht op die datum te zijn genoten.

Deze overgangsbepaling heeft geen dwingend karakter. Het bedoelde loon en de inhouding daarop kunnen volgens de wettelijke systematiek in de loonaangifte met betrekking tot de maand januari van het jaar 2006 worden verantwoord.

Het eventuele verschil per jaar wat betreft totale omvang van belastbaar loon, belasting en premies is minimaal, omdat ten aanzien van de werknemer bij een bestendige gedragslijn van de werkgever sprake is van een continue en relatief geringe verschuiving van loon naar een voorafgaand jaar, zodat in dat effect kan worden berust. Dat geldt ook voor de omstandigheid dat de hoogte van het loon van de werknemer in de polisadministratie wordt beïnvloed door de wijze waarop de inhoudingsplichtige zijn loonadministratie heeft ingericht.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat artikel 10f van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 met betrekking tot reiskostenvergoedingen twee als het ware aan artikel 111 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 omgekeerde regelingen kent. Op grond

daarvan kan (om aan te sluiten bij de administratie van de werkgever) het bovenmatige deel van sommige reiskostenvergoedingen van het oude jaar naar het nieuwe jaar worden verschoven. De desbetreffende ficties met betrekking tot het fiscale genietingsmoment (daar de laatste werkdag van de maand januari) gelden eveneens voor de inkomstenbelasting van de werknemer.

#### *Artikel 111a van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001*

Deze bepaling is aangekondigd in de brief van 22 juli 2005 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II, vergaderjaar 2004–2005, 28 219, nr. 29).

Op enkele uitzonderingen na wordt loon volgens artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 genoten op het tijdstip waarop het wordt betaald. Dat geldt ook voor loonbestanddelen die met terugwerkende kracht worden toegerekend. Ingeval bijvoorbeeld in de maand mei 2006 bij CAO een loonsverhoging met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2006 wordt overeengekomen, behoort de desbetreffende nabetaaling in de maand juni (over de maanden januari tot en met mei) tot het loon in de maand juni. Dat loon en de inhouding daarop behoren volgens de wettelijke systematiek te worden opgenomen in de loonaangifte met betrekking tot de maand juni.

Veel inhoudingsplichtigen hebben hun loonadministratie echter zo ingericht dat de betaling wordt toegerekend aan de loontijdvakken waarop de nabetaaling betrekking heeft. Dan wordt bijvoorbeeld het loon in de maand januari herrekend alsof het op die maand betrekking hebbende gedeelte van de nabetaaling toen al was betaald. Voor deze inhoudingsplichtigen is het belangrijk dat zij op die basis in 2006 de loonaangiften kunnen blijven doen. Anders moet de loonadministratie (die soms ook wordt gebruikt voor de bedrijfseconomische toerekening van kosten) worden aangepast. Daarom wordt met het oog op een goede invoering van de Wfsv met betrekking tot het jaar 2006 bepaald dat het de inhoudingsplichtige is toegestaan dat loon overeenkomstig een door hem bestendig gevolgde gedragslijn aan de desbetreffende loontijdvakken toe te rekenen, zo nodig door het indienen van correctieberichten. In het voorbeeld (aangenomen dat met betrekking tot alle verstreken tijdvakken al aangifte is gedaan) betekent dit dat de inhoudingsplichtige gelijktijdig met de aangifte met betrekking tot de maand juni 2006 correctieberichten indient over de maanden januari tot en met mei en het saldo van

aangifte en correctieberichten in juli 2006 aan de ontvanger betaalt. Het nabetaalde loon met betrekking tot de maanden januari tot en met mei behoort dan uiteraard niet tot het loon in de maand juni. Dit loon wordt voor de berekening van de inhouding gerekend tot het loon van het desbetreffende loontijdvakken en wordt geacht in deze tijdvakken te zijn genoten. De inhouding op het loon wordt herrekend alsof het loon met betrekking tot dat tijdvak toen al op het gebruikelijke moment volledig was betaald. Ook voor de inkomstenbelasting – maar dat heeft in de regel geen praktisch effect – wordt dit loon geacht in die verstreken loontijdvakken te zijn genoten.

Omdat het gaat om correcties binnen het kalenderjaar wordt geen heffingsrente in rekening gebracht.

Deze regeling is beperkt tot loon met betrekking tot verstreken loontijdvakken binnen het jaar 2006. Met de woorden ‘loontijdvakken binnen het jaar 2006’ wordt tot uitdrukking gebracht dat het gaat om loontijdvakken die in het jaar 2006 beginnen en eindigen. De regeling is niet van toepassing voorzover een nabetaaling op een vorig jaar betrekking heeft. Als ook een dergelijke nabetaaling wordt toegerekend aan de loontijdvakken waarop zij betrekking heeft, zou dat betekenen dat de loonadministratie van een vorig jaar moet worden herzien, waaraan allerlei onpraktische consequenties zouden zijn verbonden. De uitzondering hierop is artikel 111 met betrekking tot de laatste aangifte voor het jaar 2005.

Met de zinsnede ‘overeenkomstig een door hem bestendig gevolgde gedragslijn’ wordt tot uitdrukking gebracht dat het moet gaan om continuering van een bestaande praktijk van de inhoudingsplichtige en dat de inhoudingsplichtige hierin consequent is. Het is bijvoorbeeld niet mogelijk dat de werkgever bij een loonsverhoging met terugwerkende kracht bij de ene werknemer kiest voor toerekening aan het tijdvak van betaling en bij de andere werknemer voor toerekening aan de tijdvakken waarop het loon betrekking heeft.

In artikel 111a wordt het woord ‘verstrekt’ gebruikt. Ook deze regeling heeft zowel betrekking op loon in geld als loon in natura en geldt voor elk loon met betrekking tot verstreken loontijdvakken binnen het jaar 2006.

Net als artikel 111 heeft ook artikel 111a geen dwingend karakter. Inhoudingsplichtigen die, in het voorbeeld, het loon met betrekking tot verstreken tijdvakken en de inhouding volledig in de aangifte met betrekking tot de maand juni 2006 willen verantwoorden kunnen dat volgens de wettelijke systematiek doen.

Opgemerkt wordt dat de hoogte van het loon binnen het jaar 2006 van de werknemer wordt beïnvloed door de wijze waarop de inhoudingsplichtige zijn loonadministratie heeft ingericht. In dit effect wordt voor het jaar 2006 berust ten behoeve van een goede invoering van de Wfsv.

#### *Artikel II*

In het kader van de premiedifferentiatie uitzendbranche stelt het UWV (nog op grond van artikel 85 van de Werkloosheidswet) voor bepaalde werkgevers individuele ziekteverzuimcijfers vast. Dit is relevant voor de hoogte van het premiepercentage sectorfonds. In dit overgangsartikel wordt bepaald dat deze beschikkingen van het UWV op of na 1 januari 2006 gelden als beschikkingen op grond van artikel 28 van de Wet financiering sociale verzekeringen. Tevens wordt door dit artikel bewerkstelligd dat wanneer een werkgever op of na 1 januari 2006 een bezwaarschrift indient tegen deze ziekteverzuimcijferbeschikking, de werkgever in zijn bezwaar kan worden ontvangen bij de inspecteur. Door artikel 44, tweede lid, van de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen van toepassing te laten zijn, is op de bezwaarschriftenprocedures en het beroep de regeling van het tweede lid van de artikelen 45 en 46 van die wet van toepassing.

#### *Artikel III*

Deze regeling treedt in werking op het tijdstip waarop artikel 49 van de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen in werking treedt. Het is de bedoeling dat dit op 1 januari 2006 het geval is.

Uit de teksten van de artikelen 110a, 111 en 111a van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 volgt dat de regeling voor het jaar 2007 niet meer van belang is. In het algemene deel van deze toelichting is al ingegaan op eventuele wetswijzigingen met ingang van 1 januari 2007.

*Den Haag, 13 december 2005.*  
*De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,*  
*A.J. de Geus.*  
*De Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport,*  
*J.F. Hoogervorst.*  
*De Staatssecretaris van Financiën,*  
*J.G. Wijn.*

<sup>1</sup> Voor de eenvoud wordt in deze toelichting uitgegaan van inhoudingsplichtigen die het loon per maand betalen en per maand loonaangifte doen.