

Loonheffingen. Inkomstenbelasting. Heffingsaspecten stagiairs

15 december 2006/Nr. CPP2006/1461M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector brieven
& beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit vervangt het besluit van 31 juli 1992, nr. DB92/3850 en het besluit van 27 augustus 1996, nr. DON-LB6/45. De vervanging is onder meer nodig in verband met wijzigingen in gerelateerde wetgeving. Dit besluit loopt vooruit op een wetswijziging.

1. Inleiding

De arbeidsverhouding van een stagiair is onder omstandigheden een (fictieve) dienstbetrekking. In dergelijke gevallen moet de stageverlener als inhoudingsplichtige een of meer loonheffingen inhouden en bijvoorbeeld ook tijdig een eerstedagsmelding doen. In dit besluit bespreek ik de algemene heffingsaspecten met betrekking tot inkomsten van stagiairs. Hierbij ga ik onder andere in op de situatie waarin een stagevergoeding niet ten goede komt aan een (buitenlandse) stagiair. Het besluit bevat enkele goedkeuringen.

Lijst van gebruikte begrippen en afkortingen

De in de begripsomschrijvingen cursief opgenomen begrippen zijn later zelf omschreven.

stagiair: Een stagiair is iemand die stage loopt bij een stageverlener en in verband daarmee een stagebeloning geniet.

buitenlandse stagiair: Een buitenlandse stagiair is een stagiair die uitsluitend in verband met een stage in Nederland verblijft zonder hier woonachtig te zijn.

stage: Een stage is een periode van activiteiten en werkzaamheden volgens een stageprogramma in het kader van een studie of opleiding.

stageprogramma: Een stageprogramma is een vastlegging door de onderwijsinstelling van de activiteiten en werkzaamheden om in de praktijk vakbekwaamheid te verwerven.

stageverlener: De stageverlener is degene bij wie de stagiair een stage doorloopt.

stagebeloning: Een stagebeloning is al hetgeen een stagiair onder welke naam dan ook als stagiair geniet. Dit betreft een beloning in geld, vergoedingen of verstrekkingen ter zake van de kosten van levensonderhoud, zakgeld, geschenken, onderwijs, onderricht, enzovoort.

stagevergoeding: Een stagevergoeding is de stagebeloning met uitzondering van vrije vergoedingen en verstrekkin-

gen. Bij een buitenlandse stagiair is de stagevergoeding de stagebeloning met uitzondering van vrije vergoedingen en verstrekkingen en vergoedingen en verstrekkingen ter zake van de kosten van levensonderhoud en zakgeld.

kosten van levensonderhoud: De kosten van levensonderhoud zijn de kosten die de buitenlandse stagiair in staat stellen tot het voeren van een redelijk bestaan. Dit zijn onder meer de kosten van huisvesting, voedsel, drank, genotmiddelen en kleding.

zakgeld: Zakgeld is een bedrag voor kleine uitgaven van ten hoogste € 100 per maand, dat de stageverlener uit vrijgevigheid geeft aan de stagiair. Niet van belang is of de stagiair daarnaast een vergoeding van kosten van levensonderhoud of overeenkomstige verstrekkingen ontvangt. Tegenover zakgeld staat geen arbeidsprestatie. Het zakgeld mag hierom bijvoorbeeld niet afhankelijk zijn van het aantal gewerkte uren.

Wet LB: Wet op de loonbelasting 1964.

loonheffing: loonbelasting/premie volksverzekeringen.

loonheffingen: loonheffing, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

2. Algemeen

2.1. Wettelijke regeling

De arbeidsverhoudingen met stagiairs zijn in drie groepen te verdelen.

- de 'echte' (civielrechtelijke of publiekrechtelijke) dienstbetrekking;
- de fictieve dienstbetrekking;
- geen (fictieve) dienstbetrekking.

Deze groepen licht ik hierna toe.

2.1.1. de 'echte' (civielrechtelijke of publiekrechtelijke) dienstbetrekking

Een stageverhouding kan deel uitmaken van een 'echte' civiel- of publiekrechtelijke dienstbetrekking (zie artikel 2 van de Wet LB).

Voorbeeld:

Een werknemer volgt binnen zijn dienstverband een cursus en voert in het kader van die cursus praktijkopdrachten (stageopdrachten) uit bij de werkgever waar hij in dienst is.

Als een stagiair voor de aan de stage bestede uren een normaal te achten loon ontvangt is sprake van een echte dienstbetrekking. Zie voor het begrip dienstbetrekking verder onder meer het besluit

van 6 juli 2006, nr. DGB2006/0857M, inzake de beoordeling van dienstbetrekkingen.

De stageverlener moet als inhoudingsplichtige loonheffingen inhouden. Zie voor de premieheffing werknemersverzekeringen onderdeel 4 van dit besluit.

2.1.2. de fictieve dienstbetrekking

Van een fictieve dienstbetrekking kan sprake zijn als de stagiair niet in een echte dienstbetrekking werkzaam is. Onder meer is vereist dat de stagiair enige vorm van beloning geniet naast het ontvangen van onderricht (zie artikel 3, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB). De stageverlener moet als inhoudingsplichtige ook bij fictieve dienstbetrekkingen loonheffingen inhouden. Zie voor de premieheffing werknemersverzekeringen onderdeel 4 van dit besluit.

2.1.3. geen (fictieve) dienstbetrekking

Er is geen sprake van een (fictieve) dienstbetrekking als de stagiair uitsluitend een vergoeding van kosten of onderricht geniet.

Als de stagiair geen loon in de zin van de Wet LB geniet, is geen sprake van een (fictieve) dienstbetrekking (zie artikel 6 van de Wet LB). Van loon is geen sprake als een stagiair uitsluitend een vergoeding van de werkelijke kosten ontvangt (of overeenkomstige verstrekkingen) of onderricht dat nodig is om zijn werkzaamheden te verrichten ('training on the job'). Bij de beoordeling in dit verband of sprake is van een vergoeding van de werkelijke kosten kunnen de betrokkenen ook aansluiten bij de normen voor vrije vergoedingen en verstrekkingen in de zin van de Wet LB.

Voorbeeld:

Een stagiair ontvangt, naast onderricht, een vaste reiskostenvergoeding van € 0,19 per kilometer. Dit zou een vrije vergoeding zijn als de stagiair een (fictieve) dienstbetrekking zou hebben. In dit geval is geen sprake van een (fictieve) dienstbetrekking, ook niet in de uitzonderlijke situatie dat de stageverlener met deze vergoeding van € 0,19 meer vergoedt dan de werkelijke kosten per kilometer.

2.2. De stagevergoeding komt de stagiair niet ten goede

Als de stagiair een (fictieve) dienstbetrekking heeft dient de stageverlener loonheffingen in te houden op de stagebeloning, behoudens voorzover een vrijstelling van toepassing is (zie artikel 11 en volgende van de Wet LB). Mede

uit een oogpunt van doelmatigheid acht ik dit echter niet altijd nodig of redelijk als de stagevergoeding niet ten goede komt aan de stagiair. Hierom heb ik het volgende goedgekeurd.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de stageverlener de stagevergoeding niet aanmerkt als loon voor de loonheffingen als voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- De stageverlener maakt de stagevergoeding rechtstreeks over aan het stagefonds van de school of de school zelf.
- Het stagefonds of de school geeft de stagevergoeding niet direct of indirect door aan de stagiair, maar besteedt de stagevergoeding voor het volle bedrag ten behoeve van algemene schoolse activiteiten die niet specifiek ten goede komen aan de stagiairs. Algemene schoolse activiteiten zijn bijvoorbeeld: een schoolfeest, theatervoorstellingen voor de gehele school en andere projecten voor de gehele school.
- De stageverlener administreert binnen twee maanden na afloop van ieder jaar, onder aanhaling van datum en nummer van dit besluit, de naam, het adres en het soft-nummer van de stagiair, de naam en het adres van de school of het stagefonds waaraan de stagevergoeding is overgemaakt en het bedrag van de stagevergoeding dat is overgemaakt.
- De school of het stagefonds administreert zowel de stagevergoedingen als de besteding daarvan.

Zie voor de premieheffing werknemersverzekeringen onderdeel 5 van dit besluit.

2.3. Premieheffing volksverzekeringen

bij in Nederland woonachtige stagiairs

In Nederland woonachtige stagiairs zijn in beginsel onderworpen aan de premieheffing volksverzekeringen. Stagiairs jonger dan 30 jaar die uitsluitend in Nederland wonen voor studieredenen zijn echter van de premieheffing volksverzekeringen vrijgesteld (zie artikel 20 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999, Staatsblad 1998, 746). Indien een stagiair naast de studie arbeid in het economische verkeer verricht is geen sprake van het uitsluitend in Nederland wonen vanwege studieredenen. De aard of omvang van de arbeid is hierbij niet van belang.

3. Buitenlandse stagiairs

Het komt regelmatig voor dat buitenlandse studenten via een Nederlandse (onderwijs)instelling stage lopen bij een eveneens hier te lande gevestigde stageverlener. Net als bij binnenlandse stagiairs moet de stageverlener in zo'n geval beoordelen in hoeverre hij loonheffingen moet inhouden. Hierna ga ik nader in op de situatie waarin een stageverlener in beginsel inhoudingsplichtig is

voor de door een buitenlandse stagiair genoten stagebeloning (zie hiervoor onder 2.1 en 2.2).

3.1. De stagebeloning betreft uitsluitend

kosten van levensonderhoud of zakgeld
Buitenlandse stagiairs maken veelal extra kosten welke verband houden met het verblijf buiten het land waar zij wonen. Deze kosten zijn in beginsel vrij te vergoeden. Ook hebben buitenlandse stagiairs vaak dermate geringe inkomsten dat geen inkomstenbelasting/premieheffing volksverzekeringen verschuldigd is. Ik acht, mede uit een oogpunt van doelmatigheid, de inhouding van loonheffingen in dergelijke situaties niet nodig. Hierom heb ik het volgende goedgekeurd. Zie voor de premieheffing werknemersverzekeringen onderdeel 5 van dit besluit.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de stageverlener inhouding van loonheffingen over beloningen aan buitenlandse stagiairs achterwege laat voor zover:

- het stagebeloningen betreft in de vorm van een vergoeding voor kosten van levensonderhoud (of gelijksoortige verstrekkingen in natura) of zakgeld;
- de stageverlener of de stagiair desgevraagd de kosten kan onderbouwen met nota's en kwitanties; en
- de stagiairs voor niet langer dan zes maanden hier te lande verblijven, grotendeels (meer dan 50% van de voor werkzaamheden beschikbare tijd) voor het volgen van een opleiding en het doorlopen van een of meer stages.

Als voor de stagiair geen tewerkstellingsvergunning verplicht is, dient de stagiair aan de stageverlener een verklaring over te leggen van de onderwijsinstelling waar de stagiair staat ingeschreven. Hierin moet vermeld staan welke opleiding de stagiair volgt en wat voor stage(s) hij doorloopt, inclusief een uitgewerkt stageprogramma. Informatie over de verplichting van een tewerkstellingsvergunning is verkrijgbaar bij de IND (zie ook: www.ind.nl).

De stageverlener bewaart de verklaringen van de onderwijsinstellingen of de afschriften van de tewerkstellingsvergunningen bij de loonadministratie. De stageverlener doet na afloop van het kalenderjaar via zogenoemde IB-47-kaarten aan de Belastingdienst opgave van de aan stagiairs uitbetaalde bedragen.

Goedkeuring

Ik keur goed dat hiervoor bedoelde beloningen evenmin in de heffing van de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen worden betrokken, mits er geen andere inkomsten zijn. De hiervoor opgenomen goedkeuringen kunnen samenlopen met de goedkeuring die is opgenomen onder 2.2.

3.2. Andere situaties en internationaal recht

In de andere situaties dan beschreven in 3.1 is de stageverlener in beginsel inhoudingsplichtig voor de door de buitenlandse stagiair genoten stagebeloning.

Belastingheffing

Stagebeloningen van buitenlandse stagiairs, al dan niet in fictieve dienstbetrekking, kunnen in Nederland zijn vrijgesteld van belastingheffing op grond van specifieke bepalingen in de belastingverdragen die Nederland met andere staten heeft gesloten. De stageverlener moet hierom in een dergelijk geval beoordelen welk verdrag van toepassing is en aan welk land de belastingheffing in dat verdrag is toegewezen.

Premieheffing volksverzekeringen

Is sprake van een echte dienstbetrekking van de buitenlandse stagiair (zie hiervoor onder 2.1.1) dan moet de stageverlener op basis van de internationale regelingen inzake sociale zekerheid beoordelen of hij premies volksverzekeringen moet inhouden (zie de Verordening (EEG) nr. 1408/71). Voor deze internationale regelingen geldt als hoofdregel dat het werkland wordt aangewezen en dat in Nederland premieheffing moet plaatsvinden. Betrokkenen zijn dan in Nederland verzekerd. Woont de stagiair niet in een land waarmee een internationale regeling inzake sociale zekerheid geldt, dan bestaat op grond van de nationale Nederlandse wetgeving verzekeringsplicht voor de volksverzekeringen.

Als de buitenlandse stagiair in een fictieve dienstbetrekking werkzaam is dan is het voor de premieheffing volksverzekeringen van belang waar de stagiair woont tijdens de stage. De stageverlener moet hierom beoordelen waar de stagiair woont:

- Woont de stagiair in de EU, een lidstaat van de EER, Zwitserland of verblijft hij anderszins legaal op het grondgebied van een lidstaat dan geldt Verordening (EEG) nr. 1408/71. Woont de stagiair in een ander land waarmee Nederland een verdrag inzake de sociale zekerheid heeft gesloten, dan geldt dat verdrag. Voor al deze internationale regelingen inzake sociale zekerheid geldt als hoofdregel dat het werkland wordt aangewezen en dat in Nederland premieheffing voor de volksverzekeringen moet plaatsvinden. Betrokkenen zijn dan verzekerd in Nederland.
- Woont de stagiair niet in een van de hiervoor genoemde landen dan bestaat gelet op de nationale Nederlandse wetgeving geen verzekeringsplicht voor de volksverzekeringen.

4. Zorgverzekeringswet (ZVW)

De stagiair die verzekerd is voor de volksverzekeringen, en aldus voor de Algemene wet bijzondere ziektekosten,

is dit ook voor de ZVW. Over als loon aan te merken onderdelen van de stagevergoeding moet de inhoudingsplichtige de regelgeving omtrent de inkomensafhankelijke bijdrage ZVW toepassen. Zie hiervoor verder het Handboek Loonheffingen. Het Handboek loonheffingen is toegankelijk op internet via www.belastingdienst.nl.

5. Werknemersverzekeringen en Wajong

De verzekeringsplicht van stagiairs voor de werknemersverzekeringen is als volgt geregeld.

De Werkloosheidswet (WW)

Stagiairs zijn verzekerd als sprake is van een 'echte' dienstbetrekking in de zin van artikel 3 van de WW (zie hiervoor bij 2.1.1). Stagiairs zijn niet verzekerd voor de WW op grond van een fictieve dienstbetrekking.

De Ziektewet (ZW)

Stagiairs zijn verzekerd voor de ZW. Dit geldt zowel als sprake is van een 'echte' dienstbetrekking in de zin van artikel 3 van de ZW (zie hiervoor bij 2.1.1), als van een fictieve dienstbetrekking in de zin van artikel 4, eerste lid, onderdeel g, van de ZW (zie hiervoor bij 2.1.2).

De Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (WIA) en de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten (Wajong)

Voor de WIA geldt dat (volgens de normale regels bij een dienstbetrekking) verzekeringsplicht bestaat voor een stagiair die werkzaam is op basis van een privaatrechtelijke ('echte') dienstbetrekking. Er is geen verzekeringsplicht voor

de WIA op basis van een fictieve dienstbetrekking (zie artikel 8, eerste lid, van de WIA en artikel 4, eerste lid, onderdeel g, van de ZW).

De stagiair is verzekerd voor de Wajong (zie artikel 5, tweede lid, onderdeel e, van de Wajong). Het is niet vereist dat de stagiair een beloning ontvangt. Wel geldt een maximumleeftijd van 30 jaar en een minimum aantal lesuren van 213 (klokuren) per kwartaal.

Buitenlandse stagiairs

Stagiairs met de nationaliteit van een lidstaat van de EU of de EER, met de Zwitserse nationaliteit, of stagiairs die anderszins legaal verblijven op het grondgebied van een lidstaat, vallen onder de personele werkingssfeer van de Verordening (EEG) nr.1408/71, voorzover zij zijn aan te merken als werknemer of student. De artikelen 13 tot en met 17 van de Verordening zijn van toepassing. Op grond van deze bepalingen betreffende de toepasselijke wetgeving is Nederland de bevoegde lidstaat, indien de stagiair werkzaamheden in Nederland verricht. Als de stagiair de werkzaamheden in meerdere landen verricht ligt de verzekeringsplicht in het woonland.

De premie- en verzekeringsplicht wordt vervolgens beoordeeld aan de hand van de bepalingen van de nationale wetgeving. In het geval van detachering door een buitenlandse werkgever gelden de artikelen 14 tot en met 17 van de Verordening (EEG) nr. 1408/71. Het gaat in die bepalingen om werknemers die tijdelijk, met instandhouding van hun dienstbetrekking, in een andere lidstaat werken. Op onderdanen van overige (niet-

EU) verdragslanden die legaal verblijven op het grondgebied van een lidstaat zijn de bepalingen van bilaterale verdragen van toepassing. De overigen vallen onder de verzekeringsplichtbepalingen van de werknemersverzekeringen, zoals aangegeven in dit besluit. Het feit dat ze niet de Nederlandse nationaliteit hebben, staat verzekeringsplicht niet in de weg. De stageverlener moet de verzekeringsplicht toetsen aan de desbetreffende bepalingen van de ZW, de WW en de WIA, zoals dit ook geldt voor Nederlanders.

De onder 2.2 en 3.1 opgenomen goedkeuringen zijn van overeenkomstige toepassing.

6. Ingetrokken regelingen

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

- het besluit van 31 juli 1992, nr. DB92/3850;
- het besluit van 27 augustus 1996, nr. DON-LB6/45.

7. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 15 december 2006.

De Minister van Financiën,

namens deze:

de directeur-generaal Belastingdienst,
J. Thunnissen.