

Loonheffingen. Loonheffing. Afdrachtverminderingen

4 juli 2007/Nr. CPP2007/732M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector brieven
& beleidsbesluiten

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 14 december 2005, nr. CPP2005/2122M, inzake de afdrachtverminderingen. Het besluit bevat een nieuw, tijdelijk onderdeel met een goedkeuring op het gebied van het speur- en ontwikkelingswerk (zie onderdeel 5.1).

1. Inleiding

Het voorgaande besluit van 14 december 2005, nr. CPP2005/2122M bevat een aantal onderdelen die niet meer actueel zijn. Hierom is de inhoud van dat besluit geactualiseerd en overgenomen in dit besluit. Het besluit bevat ook een nieuw, tijdelijk onderdeel met een goedkeuring op het gebied van het speur- en ontwikkelingswerk (zie onderdeel 5.1).

Lijst van gebruikte begrippen en afkortingen

KJ-regeling: de vereenvoudigde regeling loonheffing voor meewerkende kinderen

loonheffing: loonbelasting/premie volksverzekeringen

loonheffingen: loonheffing, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet

S&O: speur- en ontwikkelingswerk 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 afdrachtverminde-

ring. 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 inhoudingsplichtige 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, onderdelen b en c, van de WVA).

2.2. Overwerk en reistijd

Er zijn CAO's die werknemers recht geven op een vergoeding voor reistijd. Het recht op vergoeding ontstaat als een tijdelijke arbeidsplaats ver van de woon/verblijfplaats van de werknemer gelegen is. Het geldende uurloon is in veel gevallen het uitgangspunt. De vergoeding voor reistijd telt in het algemeen niet als overwerkloon. Dit is alleen anders voorzover aannemelijk is dat de werknemer arbeid verricht tijdens de reistijd naar een tijdelijke arbeidsplaats.

De WVA verwijst voor het begrip loon naar de Wet LB. 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). Er is dus sprake van overwerk als de werknemer meer arbeid verricht dan contractueel is overeengekomen. Als de werknemer geen arbeid verricht tijdens zijn reistijd is die reistijd geen arbeidstijd. Het gevolg is dat het loon voor dergelijke reistijd voor de toepassing van de WVA geen overwerkloon kan zijn. Dit loon maakt in zulke gevallen deel uit van het WVA-loon.

2.3. 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 inhoudingsplichtige 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.

Het Gerechtshof 's-Gravenhage heeft in zijn uitspraak van 18 december 2002, nr. 00/01564, aangegeven dat de

afdrachtvermindering zeevaart bij ziekte kan worden toegepast zolang er sprake is van een loondoorbetalingsverplichting.

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

2.4. Regeling voor seizoenwerknemers en WVA

(vervallen, met ingang van 1 juli 2006, als gevolg van het besluit van 10 maart 2006, nr. CPP2006/142, inzake Loonheffingen. Seizoenarbeiders.)

2.5. Toepassing afdrachtverminderingen in de 53ste 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 inhoudingsplichtige 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 inhoudingsplichtige 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 inhoudingsplichtige 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 vakantieongerechtigde werknemer. Ten aanzien van deze werknemer is in artikel 2, derde lid, van de URAV, een jaarmaximum opgenomen.

2.6. Verrekening afdrachtvermindering bij meerdere subnummers

Als een inhoudingsplichtige één loonheffingnummer met meerdere subnummers (L01, L02 enz.) heeft, kan het voorkomen dat de te verrekenen afdrachtvermindering op een subnum-

mer 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 inhoudingsplichtige met één loonheffingsnummer. Hierom mag de niet verrekenbare afdrachtvermindering van het ene subnummer verrekend worden met de af te dragen loonheffing van een ander subnummer.

Voorbeeld:

Een inhoudingsplichtige 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 inhoudingsplichtige 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

2.7. Berekening deeltijdfactor bij parttimer

Als in een CAO is bepaald dat het aantal arbeidsuren 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.

2.8. 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.

2.9. 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 2.8 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.

2.10. Overwerk min/max-contract

Overwerkloon kan buiten het te toetsen loon blijven (zie artikel 1, eerste lid, onderdeel c, onder 2°, 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).

2.11. 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 inhoudingsplichtige mag de uren dat de werknemer bereikbaar moet zijn, om op een oproep van de inhoudingsplichtige 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 voorgescreven wijze toe te passen. Bereikbaarheidsdiensten brengen daarin geen verandering.

Werknemers zonder overeenkomen arbeidsduur

Een inhoudingsplichtige moet bij een werknemer zonder overeengekomen arbeidsduur vastleggen over hoeveel uren loon verschuldigd is. In bovengenoemde situatie mag de inhoudingsplichtige het aantal uren die meetellen 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.

2.12. 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 te WVA-loon van deze werknemer € 730 per maand. Op het toetsloon en het bedrag van de vermindering moet de werkgever geen deeltijdfactor toe te passen, omdat sprake is van een full-time dienstverband.

3. Afrachtvermindering onderwijs

3.1. Samenloop startkwalificatieniveau en beroepspraktijkvorming

Een inhoudingsplichtige mag de afrachtvermindering onderwijs toepassen voor werknemers die een beroeps-

praktijkvorming volgen van de beroepsbegeleidende leerweg (zie artikel 14, eerste lid, onder a, van de WVA).

Met ingang van 1 januari 2007 mag een inhoudingsplichtige de afrachtvermindering onderwijs toepassen voor werknemers die een stage volgen van ten minste twee maanden in het kader van de beroepsopleidende leerweg (zie artikel 14, eerste lid, onder g, van de WVA).

De afrachtvermindering onderwijs geldt ook voor werknemers die extra begeleiding nodig hebben om op het zogenoemde startkwalificatieniveau te komen (hierna: de WVA-startkwalificatie; zie artikel 14, eerste lid, onderdeel e, van de WVA). De voorwaarden om de WVA-startkwalificatie toe te passen zijn:

- De desbetreffende opleiding is opgenomen in het zogenoemde Crebo-register.
- Er is een verklaring van het de Centrale organisatie werk en inkomen (CWI) dat de werknemer een voormalige werkloze is.
- De werknemer geniet een loon dat beneden het toetsloon ligt.

Het komt voor dat de opleiding in het kader van een beroepsbegeleidende of de beroepsopleidende leerweg tevens in het Crebo-register voorkomt.

De inhoudingsplichtige kan in zo'n geval de afrachtvermindering onderwijs op twee gronden toepassen. Hierbij geldt als voorwaarde dat de opleiding zowel onder artikel 14, eerste lid, onderdeel a of onderdeel g, van de WVA, als onder artikel 14, eerste lid, onderdeel e, van de WVA, valt.

4. Afrachtvermindering zeevaart

4.1. Onderworpenheid aan de loonbelasting

De afrachtvermindering zeevaart bedraagt een percentage van het loon van zeevarenden. Hierbij is 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 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 afrachtvermindering over diens loon toepassen.

5. S&O-afrachtvermindering

5.1. Correctie S&O-verklaring

Inhoudingsplichtigen die een correctie-S&O-verklaring ontvangen, moeten deze doorgaans in het aangiftetijdvak waarin de verklaring is gedagtekend verrekenen in de aangifte loonheffingen (zie artikel 25, vierde lid, van de WVA). In de praktijk lukt dat niet altijd in verband met de aanleverdata van loongegevens aan salarisverwerkers. Ook komt het voor dat de dagtekening van de correctie-S&O-verklaring door Senter-Novem ligt aan het einde van het aangiftetijdvak. Daardoor is tijdige verwerking administratief niet altijd mogelijk. Aan die problemen wil ik tegemoet komen. Vooruitlopend op een wetswijziging keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed, vooruitlopend op een verruiming van de termijn in de wet, dat inhoudingsplichtigen de correctie S&O-verklaring verrekenen in het aangiftetijdvak waarin de verklaring is gedagtekend, of het daarop volgende aangiftetijdvak.

6. Ingetrokken regeling

Het besluit van 14 december 2005, nr. CPP2005/2122M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst. In afwijking hiervan treedt onderdeel 5.1 in werking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2007. Onderdeel 5.1 vervalt met ingang van 1 januari 2008.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 4 juli 2007.

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
J. Thumissen.