



Interprovinciaal Overleg

Midden- en kleinbedrijf

Kantoor Den Haag

Kennisgroep cao

Doorkiesnummer

E-mailadres

Datum

24 augustus 2023

Onze referentie

CAO 23025-517

Betreft:

Cao Provinciale sector 2022-2023

Geachte

De Werkgeversvereniging IPO en organisaties van werknemers hebben een cao afgesloten voor de periode van 1 januari 2022 tot en met 31 december 2023.

Deze bepalingen heb ik beoordeeld op fiscale aspecten van de loonheffingen. Het doel hiervan is onder meer dat werkgevers zo goed mogelijk in staat zijn om hun fiscale verplichtingen na te komen. Ik heb de beoordeling beperkt tot de in mijn ogen belangrijkste fiscale aspecten. In de bijgevoegde rapportage informeer ik u over het resultaat van deze beoordeling. Wellicht ten overvloede vermeld ik dat u aan deze beoordeling alleen vertrouwen kunt ontlenen voor zover ik fiscale aspecten expliciet benoem.

De beoordeling heeft plaatsgevonden naar de wet- en regelgeving zoals die geldt per 1 januari 2023. Ik verzoek u om de cao-partijen van de inhoud van deze brief op de hoogte te stellen.

Mogelijk stelt u prijs op een mondelinge toelichting op deze beoordeling of heeft u vragen over fiscale aspecten van andere cao-bepalingen. Over enkele

weken neem ik telefonisch contact met u op. We kunnen dan eventueel een afspraak maken voor een (telefonische) bespreking. Uiteraard kunt u ook contact met mij opnemen. U kunt mij bereiken op bovengenoemd e-mailadres.

Ik ga ervan uit dat ik u hiermee voldoende heb geïnformeerd.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Midden- en kleinbedrijf

Kantoor Den Haag

Datum

24 augustus 2023

Onze referentie

CAO 23025-517

Bijlage Cao Provinciale sector 2022-2023

Midden- en kleinbedrijf
Kantoor Den Haag

Datum
24 augustus 2023

Onze referentie
CAO 23025-517

In deze rapportage verwijs ik naar het Handboek Loonheffingen 2023, uitgave februari 2023, 2^e uitgave (hierna: Handboek). U kunt de meest actuele versie van het Handboek downloaden van belastingdienst.nl. Hier staan ook de door de Belastingdienst uitgevoerde cao-beoordelingen.

Artikel 1.1 Cao, Cao-partijen en definitie werkgever en werknemer

Het derde, vierde en vijfde lid bevatten definities van de begrippen werkgever en werknemer; onder meer worden niet als werknemer aangemerkt de stagiairs, vakantiewerkers en personen met een leerwerkovereenkomst.

De regels van de loonheffingen zijn van toepassing op alle arbeidsverhoudingen die als dienstbetrekking zijn aan te merken. In de loonheffing spreken we meestal van een inhoudingsplichtige. Bij de premieheffing werknemersverzekeringen en de Zvw spreken we meestal van werkgever. In deze beoordeling gebruik ik de term werkgever ook voor de inhoudingsplichtige.

Als een stagiair voor zijn werkzaamheden een beloning ontvangt die niet uitsluitend bestaat uit het ontvangen van onderricht is hij voor de toepassing van de loonheffingen in dienstbetrekking. Dit kan een echte dienstbetrekking zijn of een fictieve dienstbetrekking. Ik verwijs naar de paragrafen 1.2.1 en 1.2.2 van het Handboek. Werkgevers kunnen stagebeloningen onder voorwaarden onbelast uitkeren. Ik verwijs naar paragraaf 18.10 van het Handboek.

Voor algemene heffingsaspecten met betrekking tot de inkomsten van stagiairs verwijs ik ook naar het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/2202M (zie: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0029134/>).

Artikel 3.1.2 Arbeidsovereenkomst

Een arbeidsovereenkomst geldt voor bepaalde of onbepaalde tijd.

Het onderscheid tussen arbeidsovereenkomsten voor bepaalde en onbepaalde tijd is voor de loonheffingen vooral van belang voor de vraag of de hoge of lage AWF-premie van toepassing is. De lage premie is in beginsel alleen van toepassing als aan de volgende 3 voorwaarden wordt voldaan:

- er is sprake van een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd; en
- de arbeidsovereenkomst is schriftelijk; en
- er is geen sprake van een oproepovereenkomst.

Zie voor de uitzonderingen paragraaf 7.2 van het Handboek.

Artikel 4.1.4 Kostenvergoedingen

De werknemer heeft recht op de volgende vergoedingen waarvoor de werkgever regels dient vast te stellen: vergoeding van reis- en verblijfkosten voor dienstreizen, van verhuiskosten en pensionkosten, van kosten voor dienstkleding als de werkgever die niet ter beschikking stelt, en van andere kosten die de werknemer moet maken in verband met de functievervulling.

Reis- en verblijfkosten

Een werkgever kan een reiskostenvergoeding geheel of gedeeltelijk aanwijzen

als eindheffingsloon. Betreft het vervoer in het kader van de dienstbetrekking (zakelijk reizen), dan is de vergoeding geheel of gedeeltelijk gericht vrijgesteld. Woon-werkverkeer geldt als zakelijk reizen. De maximale gericht vrijgestelde vergoeding voor de kosten van zakelijke reizen bedraagt € 0,21 per kilometer, ongeacht het vervoermiddel. Dit betekent dat werkgevers elke zakelijke kilometer, dus ook elke kilometer voor woon-werkverkeer, met maximaal € 0,21 gericht vrijgesteld kunnen vergoeden. Uitzonderingen zijn vervoer per taxi, luchtvaartuig, schip, vervoer vanwege de inhoudingsplichtige of openbaar vervoer. De werkgever kan die reizen tot de werkelijke kosten vergoeden. Hoofdstuk 23 van het Handboek bevat een uitgebreide behandeling van de wet- en regelgeving over reiskosten.

Een werkgever kan een vergoeding voor een maaltijd of de waarde van een verstrekte maaltijd aanwijzen als eindheffingsloon. Dit eindheffingsloon is gericht vrijgesteld als de maaltijd onderdeel is van de kosten van tijdelijk verblijf, zoals een maaltijd tijdens een dienstreis. Ik verwijs verder naar paragraaf 22.1.2 van het Handboek.

Verhuiskosten en pensionkosten

De vergoeding voor verhuiskosten van een werknemer behoort tot het loon voor de loonheffingen tenzij de verhuizing voldoende verband houdt met de dienstbetrekking. Naast de vergoeding van de kosten van het overbrengen van de boedel mag de werkgever maximaal € 7.750 gericht vrijgesteld vergoeden. Ik verwijs naar paragraaf 22.1.5 van het Handboek.

Een vergoeding van kosten van een overnachting kan de werkgever aanwijzen als eindheffingsloon. Dit eindheffingsloon is gericht vrijgesteld als de overnachtingskosten zijn aan te merken als kosten van tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking. Ik verwijs naar paragraaf 22.1.1 van het Handboek.

Dienstkleding

Als kleding door de Arbeidsomstandighedenwet is voorgeschreven dan is deze, onder voorwaarden, gericht vrijgesteld. Als de werkgever kleding verstrekt of vergoedt behoort de waarde van de kleding of het bedrag van de vergoeding tot het loon voor de loonheffingen. Ik verwijs naar paragraaf 22.2.4 van het Handboek, waarin ook een stroomschema is opgenomen.

Artikel 4.1.5 Ziektekosten bij bedrijfsongeval of beroepsziekte

Bij bedrijfsongevallen of beroepsziekten vergoedt de werkgever aan de werknemer de voor eigen rekening blijvende kosten.

De vergoeding voor ziektekosten behoort tot het loon voor de loonheffingen. Ik verwijs naar paragraaf 21.1.1 van het Handboek.

Artikel 4.1.6 Schadevergoeding

De werkgever kan naar billijkheid de werknemer de schade vergoeden die is veroorzaakt door de uitoefening van het werk; dit geldt voor de eigen kleding en uitrusting, niet zijnde normale slijtage, van de werknemer en voor het eigen voertuig van de werknemer.

Een vergoeding voor schade aan of verlies van persoonlijke zaken is vrijgesteld als de schade of het verlies is ontstaan door een bijzondere gebeurtenis die samenhangt met de dienstbetrekking. Ik verwijs naar

paragraaf 4.12.3 van het Handboek.

Vergoeding van schade aan het eigen voertuig van de werknemer is alleen mogelijk binnen de maximering van de vrijgestelde vergoeding van € 0,21 per kilometer. Ik verwijs naar het onderdeel reiskosten van artikel 4.1.4 van deze cao.

Overige vergoedingen, zoals voor schade, behoren tot het loon voor de loonheffingen. De werkgever kan deze vergoedingen eventueel aanwijzen als eindheffingsloon.

Artikelen 4.3.4 en 4.4.1 Jubileumgratificatie

De werknemer ontvangt éénmalig een jubileumgratificatie bij 25, 40 en 50 jaar overheidsdienst, dit is de tijd die hij in dienst is geweest bij een bij het ABP aangesloten werkgever. In een aantal gevallen ontvangt de werknemer een jubileumgratificatie bij een dienstverband van 12,5 jaar. De werknemer ontvangt deze gratificatie naar verhouding bij ontslag op grond van artikel 7:669 lid 3 sub a BW en hij binnen vijf jaar na deze ontslagdatum recht zou hebben op de gratificatie voor 25 of 40 jaar.

Een gratificatie bij een 25- en 40-jarig dienstverband is vrijgesteld tot maximaal het loon over een maand. Ik verwijs naar paragraaf 21.2.1 van het Handboek. Een gratificatie naar verhouding bij ontslag, een gratificatie bij een dienstverband van 50 jaar en een gratificatie bij een dienstverband van 12,5 jaar behoren tot het loon voor de loonheffingen. Voor de loonheffing zijn de tabellen voor bijzondere beloningen van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 9.3.6 van het Handboek.

Voor het bepalen van de dienstitijd mag de werkgever alleen die perioden meetellen gedurende welke de werknemer van - in materieel opzicht - dezelfde werkgever loon heeft genoten. Als het maatschappelijk gebruikelijk is mag de werkgever ook rekening houden met dienstjaren bij andere werkgevers. Er zijn werkgevers die de dienstitijd berekenen door uit te gaan van de dienstjaren die de pensioenuitvoerder in aanmerking neemt. Dit volgt de Belastingdienst als de werkgever hierbij een bestendige gedragslijn heeft, de werknemer de vrijstelling nog niet eerder genoot en de werkgever dit desgevraagd aannemelijk maakt. Ik verwijs naar paragraaf 21.2.1 van het Handboek.

Artikel 4.3.5 Consignatietoelage

De werkgever kent de consignatietoelage, de vergoeding voor de wachttijd, toe als de werknemer de consignatiedienst heeft verricht.

De consignatievergoeding behoort tot het loon voor de loonheffingen.

Artikel 4.4.3 Tegemoetkoming in de ziektekosten

De werknemer heeft aanspraak op een maandelijkse tegemoetkoming in de ziektekosten.

De vergoeding voor premies van een ziektekostenverzekering behoort tot het loon voor de loonheffingen. De werkgever kan deze vergoeding eventueel aanwijzen als eindheffingsloon. Ik verwijs naar paragraaf 21.1.1 van het Handboek.

Artikel 4.4.4 Vergoeding voor thuiswerken per 1 januari 2023

De werknemer kan op werkdagen waarop hij thuiswerkt en geen vergoeding voor woon-werkverkeer ontvangt, een thuiswerkvergoeding declareren van € 2,- netto per werkdag en een internetvergoeding van € 1,- netto per werkdag.

Midden- en kleinbedrijf
Kantoor Den Haag

Datum
24 augustus 2023

Onze referentie
CAO 23025-517

De vergoeding voor de kosten van thuiswerken is gericht vrijgesteld tot maximaal € 2,15 per werkdag.

Bij samenloop op één werkdag van een thuiswerkvergoeding en een vergoeding voor reizen naar een vaste werkplek is het niet mogelijk om beide vergoedingen voor die dag onder een gerichte vrijstelling te brengen. Ik verwijs naar paragraaf 22.1.12 van het Handboek.

De internetvergoeding is gericht vrijgesteld indien deze naar het redelijke oordeel van de werkgever noodzakelijk is voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Ik verwijs naar paragraaf 22.1.7 van het Handboek.

Artikel 4.5.1 Individueel Keuzebudget (IKB) Algemeen

Dit artikel en volgende artikelen bevatten bepalingen omtrent een individueel keuzebudget (IKB). Het IKB bestaat uit de bronnen vakantiegeld, eindejaarsuitkering, bijdrage levensloopregeling en bovenwettelijke vakantiedagen. Naast de beschreven doelen kan de werkgever ook doelen aanwijzen.

Vanuit fiscaal oogpunt staat het werkgevers en werknemers vrij om de overeengekomen beloning te wijzigen, al dan niet via een zogenoemd cafetariasysteem. Een dergelijk systeem moet voldoende realiteitswaarde hebben. Daarbij is het belangrijk een wijziging van de overeengekomen beloning te kunnen onderscheiden van de situatie dat de werknemer (al genoten) loon besteedt. De vormgeving van de keuzemogelijkheid is van belang om sterk gelijkende situaties met verschillende gevolgen voor de loonheffingen van elkaar te onderscheiden.

De werkgever en de werknemer moeten de wijziging van de arbeidsbeloning vastleggen als een wijziging van of als een aanvulling op de arbeidsovereenkomst. Als zij hier onvoldoende aandacht aan besteden is het mogelijk dat de wijziging niet de beoogde fiscale gevolgen heeft. Als de werknemer het loon besteedt, is het loon fiscaal reeds genoten, en wel voorafgaand aan of door de ruil. Het loon behoort dan tot het loon voor de loonheffingen. Ik verwijs naar de inleiding van hoofdstuk 4 en paragraaf 4.15 van het Handboek en het besluit van 12 december 2017, nr. 2017-188201 (zie: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0040428/>).

Wat betreft eventuele gerichte vrijstellingen merk ik op dat de beoordeling van een vergoeding op declaratiebasis in beginsel per kalenderjaar plaatsvindt. Een vergoeding van kosten gemaakt in een voorgaand jaar, is naar mijn oordeel wel mogelijk als de werknemer in dat voorgaande jaar al een onvoorwaardelijk recht op die vergoeding had. Als het recht op zo'n vergoeding afhankelijk was van een keuze van de werknemer (bijvoorbeeld bij een cafetariasysteem) moet deze zijn keuze dus hebben gemaakt in het jaar waarin hij de kosten maakte.

Een loonsverlaging leidt in beginsel ook tot een verlaging van het pensioengevend loon. Onder voorwaarden kan deze verlaging achterwege blijven. Deze voorwaarden staan in onderdeel 4 van het besluit van 11 december 2018, nr. 2018-28514, zoals gewijzigd bij het besluit van

17 februari 2023, nr. 2023-1520 (zie Staatscourant nr. 6305).

De vergoeding voor de contributie van een vakbond behoort tot het loon voor de loonheffingen. De werkgever kan deze vergoeding eventueel aanwijzen als eindheffingsloon.

Artikel 6.5 Verrekening vakantie bij einde arbeidsovereenkomst

Bij het einde van de arbeidsovereenkomst vindt verrekening plaats van de teveel of te weinig genoten vakantie-uren.

Een vergoeding wegens te weinig genoten vakantie-uren behoort tot het loon voor de loonheffingen. Voor de loonheffing zijn de tabellen voor bijzondere beloningen van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 9.3.6 van het Handboek. De verrekening in geld van te veel genoten vakantie-uren is negatief loon. Ik verwijs naar paragraaf 4.9 van het Handboek.

Artikel 8.4 en 8.5 Aanspraken bij ziekte en arbeidsongeschiktheid

Dit artikel en volgende artikelen bevatten een regeling voor loondoorbetaling bij ziekte en arbeidsongeschiktheid.

Volledige arbeidsongeschiktheid

De doorbetaling van het salaris bij volledige arbeidsongeschiktheid en de aanvulling op de WAO-, dan wel WIA-uitkering vormen, als de dienstbetrekking is beëindigd, loon uit vroegere dienstbetrekking. Ik verwijs naar de paragrafen 1.2.3, 4.3, 4.4.3 en 9.6 van het Handboek. Op deze doorbetaling en de aanvulling is voor de loonheffing onder voorwaarden de witte tabel van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 9.3.2 van het Handboek.

De werkgeversheffing Zvw bedraagt in deze situatie 6,68%. Dit is ook zo als sprake is van loon uit vroegere dienstbetrekking tot het einde van de kalendermaand waarin een werknemer de AOW-leeftijd bereikt. Daarna houdt de werkgever bijdrage Zvw in van 5,43%.

In 2023 is de AOW-leeftijd 66 jaar en tien maanden. Ik verwijs naar de paragrafen 8.2.1, 8.2.2 en 18.21 van het Handboek.

Gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid

Het salaris dat betrekking heeft op de restcapaciteit en de aanvulling op de WAO- of WIA-uitkering behoren tot het loon uit tegenwoordige respectievelijk vroegere dienstbetrekking. Ik verwijs naar de paragrafen 1.2.3, 4.3, 4.4.3 en 9.6 van het Handboek.

Voor de loonheffing is zowel op het salaris als op de aanvulling de witte tabel van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 9.3.2 van het Handboek.

De werkgeversheffing Zvw ter zake van de aanvulling bedraagt 6,68% voor werknemers tot de AOW-leeftijd. Dit is ook zo als sprake is van loon uit vroegere dienstbetrekking tot het einde van de kalendermaand waarin een werknemer de AOW-leeftijd bereikt. Daarna houdt de werkgever bijdrage Zvw in van 5,43%. In 2023 is de AOW-leeftijd 66 jaar en tien maanden. Ik verwijs naar de paragrafen 8.2.1, 8.2.2 en 18.21 van het Handboek.

Artikel 8.6.3 Aanvullende uitkering bij overlijden door bedrijfsongeval/beroepsziekte

Nagelaten betrekkingen ontvangen een uitkering als het overlijden van de werknemer is veroorzaakt door een bedrijfsongeval of een door het verrichten van de arbeid opgelopen beroepsziekte.

Voor de gevolgen van (de aanspraak op) een (eenmalige) overlijdensuitkering voor de loonheffingen verwijs ik naar de paragrafen 21.1.7 en 21.1.8 van het Handboek. In deze paragrafen staan uitvoerig de gevolgen beschreven van een aantal te onderscheiden situaties.

Artikel 8.7.2 WGA

De werkgever verhaalt 50% van de gedifferentieerde WGA-premie op de werknemer. De werkgever die eigenrisicodrager is en dit risico heeft herverzekerd verhaalt 50% van het vastgestelde premiepercentage voor de herverzekering op de werknemer. De werkgever die dit risico niet heeft herverzekerd, verhaalt 50% van een fictieve WGA-premie op de werknemer.

Als de werkgever de WGA-premie, de premie voor de herverzekering danwel een fictieve premie gedeeltelijk op de werknemer verhaalt, moet hij de verhaalde premie inhouden op het nettoloon. Als de werkgever geen (fictieve) WGA-premie of premie voor de herverzekering verhaalt is er voor de werknemer geen belast voordeel. Ik verwijs naar paragraaf 7.6.9 van het Handboek.

Artikel 9.3.1 Persoonlijk Ontwikkelbudget (POB)

Het POB bedraagt € 5.000 per vijf jaar per werknemer en is bedoeld voor opleiding en ontwikkeling gericht op zowel de huidige als de toekomstige werkzaamheden. De werkgever zal slechts toestemming voor de gewenste besteding geven als deze voldoet aan de voorwaarden van artikel 31a, lid 2, onderdelen c en d van de Wet op de loonbelasting 1964.

Vergoedingen of verstrekkingen in verband met een studie of een opleiding die een werknemer volgt in het kader van de dienstbetrekking dan wel voor het verkrijgen van inkomsten uit werk en woning (scholingskosten) zijn onder voorwaarden gericht vrijgesteld.

Voor meer informatie over de vergoeding van studiekosten verwijs ik naar de paragrafen 22.1.3 en 22.1.4 van het Handboek.

Artikel 9.3.2 Extra budget en andere rechten in fase II

De werknemer in fase II heeft eenmalig recht op een extra premobiliteitsbudget van € 5.000. Hiervoor gelden dezelfde regels als voor het POB in fase I.

Ik verwijs naar hetgeen ik hiervoor bij artikel 9.3.1 heb vermeld.

Artikel 9.3.3 Overige opleiding en ontwikkeling

De werkgever betaalt de opgedragen opleidingen en de wettelijk verplichte scholing die nodig is voor de uitvoering van de werkzaamheden of voor door de werkgever gewenste certificering of registraties in een beroepsregister.

Vergoeding van de kosten van inschrijving in een beroepsregister is gericht vrijgesteld als de registratie wettelijk is voorgeschreven of als de beroepsgroep de registratie eist voor het veiligstellen en bewaken van

kwaliteitsnormen. Vergoeding van kosten van een niet verplichte inschrijving in een register is slechts gericht vrijgesteld als de beroepsvereniging de kwaliteit van het werk van haar leden voldoende waarborgt. Ik verwijs naar paragraaf 22.1.3 van het Handboek.

Midden- en kleinbedrijf
Kantoor Den Haag

Datum
24 augustus 2023

Onze referentie
CAO 23025-517

Overigens verwijs ik naar hetgeen ik bij artikel 9.3.1 heb vermeld.

Artikel 10.1.5 Overlijden

De werkgever keert aan de nagelaten betrekkingen over de periode vanaf de dag na het overlijden tot en met de laatste dag van de derde maand na die waarin het overlijden plaatsvond, een overlijdensuitkering uit, gelijk aan het laatstgenoten loon.

Ik verwijs naar hetgeen ik hiervoor bij artikel 8.6.3 heb vermeld.

Artikel 10.1.6 Einde arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd

De werkgever maakt met de werknemer op diens verzoek afspraken over begeleiding van werk naar werk. De kosten van de begeleiding komen ten laste van de werkgever.

De vergoeding van kosten van outplacement of de verstrekking van outplacementfaciliteiten zijn gericht vrijgesteld. Ik verwijs naar paragraaf 22.1.3 van het Handboek.

Artikel 10.3.1 Werkingssfeer driefasenmodel

De werknemer met een functie die door een reorganisatie vervalt en als voor hem geen zicht is op herplaatsing in een passende functie, heeft recht op een traject Van Werk naar Werk.

Ik verwijs naar hetgeen ik hiervoor bij artikel 10.1.6 heb vermeld.

Artikel 10.4.1 Recht op aanvullende voorzieningen bij werkloosheid

De werknemer heeft in bepaalde gevallen recht op aanvullende voorzieningen bij werkloosheid. Deze aanvullende voorziening kan bestaan uit een aanvullende uitkering op de WW.

Een aanvulling op een WW-uitkering is, als de dienstbetrekking beëindigd is, loon uit vroegere dienstbetrekking. Ik verwijs naar de paragrafen 1.2.3 en 4.3 van het Handboek. De werkgeversheffing Zvw of de bijdrage Zvw, bedraagt in deze situatie 6,68% voor werknemers tot de AOW-leeftijd. In 2023 is de AOW-leeftijd 66 jaar en tien maanden. Ik verwijs naar de paragrafen 8.2 en 18.21 van het Handboek.

Artikel 10.7.4 Verhuiskostenvergoeding

De werkgever kan de oud-werknemer die elders gaat werken voor de kosten voor een noodzakelijke verhuizing, een tegemoetkoming verlenen tot maximaal het bedrag van de geldende verhuiskostenregeling.

De vergoeding voor verhuiskosten van een oud-werknemer behoort tot het loon uit vroegere dienstbetrekking. De gerichte vrijstelling is niet van toepassing.