



Belastingdienst

Scholingskosten in de loonheffingen

Inleiding

Collectieve arbeidsovereenkomsten (hierna: cao's) bevatten steeds vaker afspraken over ontwikkelbudgetten of leerrekeningen (hierna: scholingsbudgetten). De scholingsbudgetten hebben het doel werknemers te stimuleren in hun persoonlijke en vakinhoudelijke ontwikkeling om daarmee hun positie op de arbeidsmarkt te versterken. Werknemers mogen de scholingsbudgetten uitsluitend aanwenden voor scholing. Deze notitie biedt een handvat voor werkgevers om bij scholingsbudgetten de fiscale regels juist toe te passen. Met ingang van 2021 is de gerichte vrijstelling voor scholing ook van toepassing bij vergoedingen en verstrekkingen voor scholing die voortvloeit uit vroegere arbeid. Deze verruiming is in deze notitie verwerkt in onderdeel 9 (zie ook artikel 31 Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB)).

Opbouw notitie

- I Uitgangspunten
- II Het wettelijk kader
- III Toelichting
- IV Portabiliteit van een scholingsbudget
- V Jurisprudentieoverzicht
- VI Vragenlijst/stappenplan werkgever voor de beoordeling van scholingskosten

I Uitgangspunten

Deze notitie gaat uit van de volgende uitgangspunten:

- 1) In de cao is vastgelegd dat de werkgever ten gunste van en op naam van de werknemer een scholingsbudget toezegt.
- 2) De werknemer mag het scholingsbudget uitsluitend besteden aan scholing. De werkgever en werknemer hebben hierbij voor ogen dat de besteding uitsluitend onbelast plaatsvindt binnen de geldende fiscale regels.
- 3) De werknemer mag gedurende een in de cao overeengekomen periode gebruik maken van het scholingsbudget.
- 4) Als de werknemer het scholingsbudget niet besteedt binnen de overeengekomen periode vloeit het resterende scholingsbudget terug naar de werkgever of naar een aan de cao verbonden scholingsfonds. De werknemer heeft met het scholingsbudget een voorwaardelijk recht op loon op een toekomstig tijdstip. De werknemer verkrijgt geen recht op of in verband met een resterend budget.
- 5) De werkgever besteedt het beheer van de op naam van de werknemers gestelde scholingsbudgetten uit aan een uitvoerder. De uitvoerder draagt zorg voor het beheer van en de uitvoering rondom het scholingsbudget. De werknemer heeft contact met de uitvoerder als hij een opleiding of cursus wil volgen en betalen vanuit zijn scholingsbudget. De werkgever maakt de overeengekomen bedragen (al dan niet periodiek) over aan de uitvoerder.
Het is mogelijk dat een werkgever de vorming, het beheer en het toezicht op het gebruik van het scholingsbudget niet uitbesteedt maar binnen de onderneming houdt.
- 6) Bij gebruik van het scholingsbudget toetst de uitvoerder of werkgever of is voldaan aan de wettelijke voorwaarden voor een fiscaal onbelast gebruik conform artikel 31a, tweede lid, onderdelen c en d, van de Wet LB.
- 7) De gerichte vrijstelling voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning is met ingang van 2021 (onder voorwaarden) ook van toepassing op de ex-werknemer die op kosten van de ex-werkgever een opleiding of studie volgt.
- 8) De werkgever blijft in alle gevallen verantwoordelijk voor de fiscale gevolgen van het gebruik van het scholingsbudget door de werknemer. De betrokken uitvoerder heeft geen zelfstandige status in de relatie tussen de Belastingdienst en de werkgever voor deze scholingsbudgetten.

II Het wettelijk kader

De Wet LB kent een ruim loonbegrip. Fiscaal loon is 'al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking is genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking'.

De Wet LB bevat een aantal mogelijkheden om aan werknemers gericht vrijgesteld scholingsmogelijkheden te bieden.

Scholingsuitgaven op grond van de Wet LB zijn kosten van de werknemer voor een door hem gevolgde opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning. De scholingskosten moeten – om fiscaal gericht vrijgesteld te zijn – bijdragen aan het onderhoud en verbeteren van kennis en vaardigheden. Het criterium hierbij is of de opleiding of studie objectief gezien bijdraagt aan de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. De subjectieve beleving van de werknemer dat een redelijke verwachting bestaat dat de studie of opleiding hieraan bijdraagt is niet voldoende.

Hierbij bestaat onderscheid in twee categorieën:

1. Vergoedingen en verstrekkingen ten behoeve van onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden ter vervulling van de dienstbetrekking, de inschrijving in een beroepsregister alsmede outplacement (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel c, Wet LB).
Hierbij gaat het om vergoedingen of verstrekkingen voor een opleiding die een werknemer volgt in het kader van zijn bestaande dienstbetrekking.
2. Vergoedingen en verstrekkingen ten behoeve van het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning, daaronder mede begrepen het volgen van een procedure erkenning verworven competenties waarvoor een verklaring is afgegeven door een bij ministeriële regeling aangewezen instantie, met uitzondering van:
 1. vergoedingen en verstrekkingen die verband houden met een werk- of studeerruimte, daaronder begrepen de inrichting;
 2. vergoedingen van binnenlandse reizen voor zover de vergoeding meer bedraagt dan het bedrag dat wordt bepaald met overeenkomstige toepassing van onderdeel a (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel d, Wet LB).

Hierbij gaat het om vergoedingen of verstrekkingen voor het volgen van een studie of opleiding met het oog op een toekomstige dienstbetrekking of beroep of toekomstig ondernemerschap (hierna: toekomstig beroep). Het kan hierbij ook gaan om een andere functie bij dezelfde werkgever.

Deze vrijstelling zal vaak aan de orde zijn in relatie tot scholingsbudgetten, aangezien scholingsbudgetten in cao's met name tot stand zijn gekomen om werknemers te stimuleren om zich te ontwikkelen met het oog op de toekomst en mogelijk voor een andere werkkring.

Deze scholingsvrijstelling is meer gericht op carrièreperspectief. Voor de beoordeling van de vraag of de werknemer een studie of opleiding volgt voor een toekomstig beroep is maatgevend of hij de studie volgt met het oog op verbetering van zijn maatschappelijke positie in financieel-economisch opzicht en niet voor persoonlijke redenen. Dat betekent dat als een werknemer een ander beroep of functie nastreeft (zowel bij dezelfde als bij een andere werkgever) en daar een opleiding voor gaat volgen het niet zo is dat die functie beter betaald moet zijn. Het is mogelijk dat de werknemer ander werk ambieert dat wellicht minder betaalt maar dat meer in zijn interessesfeer ligt.

De werkgever moet zoveel mogelijk met gezond verstand en vanuit realistisch oogpunt beoordelen of de werknemer de opleiding of studie volgt om hiermee in de toekomst inkomen te kunnen verwerven. Er moet een objectieve verwachting bestaan dat de werknemer na het volgen van de studie of opleiding in redelijkheid deze kennis kan inzetten in het economische verkeer.

In zijn algemeenheid moeten de kosten bovendien voldoen aan de volgende twee voorwaarden.

- De studiekosten worden niet al door een ander vergoed.
- De werkgever heeft de vergoeding verstrekt of toegezegd vóór het einde van het kalenderjaar waarin de kosten zijn gemaakt. In het geval van een scholingsbudget waarbij het budget een voorwaardelijk karakter draagt, heeft de werknemer de vergoeding aangevraagd in het jaar waarin de kosten zijn gemaakt.

III Toelichting

Het toekennen van een scholingsbudget

Het toekennen van een scholingsbudget conform de omschreven uitgangspunten leidt in beginsel niet tot loon omdat sprake is van een voorwaardelijk recht. Er zijn dan nog geen fiscale gevolgen. Als de werknemer zijn scholingsbudget niet of niet geheel gebruikt binnen een afgesproken termijn dan vloeit het resterende scholingsbudget terug naar de werkgever of naar een aan de cao verbonden fonds. De werknemer verkrijgt geen recht op of in verband met dat resterende budget.

Het besteden van een scholingsbudget

Op het moment dat een werknemer het budget gebruikt moet de werkgever de fiscale gevolgen beoordelen. Hij kan dit door een uitvoerder laten doen, maar blijft wel verantwoordelijk. Ook in de situatie dat een werkgever de besteding van het budget volledig ter vrije keuze overlaat aan de werknemer blijft de werkgever (fiscaal) verantwoordelijk.

Als een (ex-)werknemer binnen de voorwaarden voor de gerichte vrijstelling, scholingskosten betaalt vanuit zijn scholingsbudget, dan zijn hierover geen loonheffingen verschuldigd. Als blijkt dat de besteding niet voldoet aan de voorwaarden voor de gerichte vrijstelling, dan is de werkgever over die besteding wel loonheffingen verschuldigd. Afhankelijk van de daarover gemaakte afspraken tussen de werkgever en de werknemer komen de loonheffingen ten laste van de werknemer (door inhouding op zijn nettoloon of door verhaal bij een ex-werknemer) of neemt de werkgever de verschuldigde heffingen voor zijn rekening. De werkgever kan ervoor kiezen om het belaste gedeelte van de betaling uit het scholingsbudget aan te wijzen als eindheffingsloon, mits hij voldoet aan de gebruikelijkheidstoets (zie daarvoor paragraaf 4.2 van het Handboek loonheffingen).

Er is geen sluitende definitie van het begrip opleiding. Naast de voorwaarde dat de opleiding moet bijdragen aan de huidige functie of aan het in de toekomst verwerven van inkomen, geldt in zijn algemeenheid het volgende. Bij een opleiding is in de regel sprake van persoonlijke begeleiding en toezicht door de opleider (bijvoorbeeld een school of opleidingsinstituut). Gezien de huidige ICT-mogelijkheden is het voorstelbaar dat een werknemer op afstand via E-learning een opleiding volgt.

De volgende onderwerpen komen uit de jurisprudentie over het begrip scholingskosten. Dit geeft een beeld hoe de rechtspraak in zijn algemeenheid met scholingskosten omgaat.

1 Hobby of persoonlijke interesse

Kosten die een werknemer maakt voor een cursus die hij volgt als hobby kwalificeren niet als scholingskosten. De werkgever moet toetsen of de werknemer de opleiding volgt in het kader van zijn beroepsuitoefening of voor in de toekomst te verwerven inkomen. Daarvan is bijvoorbeeld geen sprake als iemand een cursus fotografie volgt om betere vakantiefoto's te maken.

2 Opleiding die verplicht is voorgeschreven door wet- en regelgeving of een beroepsorganisatie

Bij een aantal beroepen zijn werknemers verplicht tot het volgen van opleidingen. Een voorbeeld daarvan is de cursus ADR-vakbekwaamheidscertificaat vervoer gevaarlijke stoffen voor elke chauffeur die gevaarlijke stoffen vervoert. Beroepschauffeurs die een certificaat 'code 95' moeten halen of accountants die hun jaarlijkse PE-punten moeten halen zijn ook voorbeelden van werknemers aan wie vanuit de wet of de beroepsorganisatie de verplichting tot het volgen van een opleiding is opgelegd. Als de werknemer deze kosten vanuit zijn scholingsbudget moet voldoen, is de vergoeding voor deze kosten uit het scholingsbudget onbelast.

3 Opleidingen gericht op persoonlijke ontwikkeling of het verbeteren van vaardigheden

Staat vast dat de werknemer een opleiding volgt om zich persoonlijk te ontwikkelen zodat hij (meer) inkomen uit werk en woning kan verwerven, dan kan hij de scholingskosten vanuit het scholingsbudget onbelast vergoed krijgen. Een opleiding ter versterking of verbetering van sociale vaardigheden als zodanig voldoet in de regel niet aan de voorwaarden om te kwalificeren als gericht vrijgestelde opleiding. Voorbeelden hiervan zijn een inburgeringscursus of een algemeen vormende opleiding, zoals Havo of VWO. Als het ontwikkelen van sociale vaardigheden nauw verband houdt met het onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden binnen de dienstbetrekking of als de werknemer met behulp van deze opleiding in de toekomst in zijn inkomen wil en kan voorzien, is mogelijk sprake van een gericht vrijgestelde opleiding.

4 Soft skills

Opleidingen gericht op het ontwikkelen van zogenoemde soft skills moeten objectief bijdragen aan de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Het betreft bijvoorbeeld cursussen in de sfeer van mindfulness of omgaan met stress. De hieraan verbonden kosten zijn aan te merken als scholingskosten als er een direct verband bestaat tussen het doel van de cursus en de huidige of toekomstige beroepsuitoefening. De cursus als zodanig mag niet uitsluitend ten doel hebben om de werknemer soft skills te laten ontwikkelen die geen nauw verband hebben met de dienstbetrekking of toekomstige beroepsuitoefening. Als de kosten van de opleiding kwalificeren als scholingskosten omdat het verband met de dienstbetrekking of toekomstige dienstbetrekking voldoende aannemelijk is, dan is het geen probleem dat de persoonlijke uitrusting van de werknemer hierdoor ook verbetert. Als een cursus voor verbetering van persoonlijke vaardigheden een zo algemeen karakter heeft dat de werknemer hiervan in zijn privéleven ook profijt heeft en er niet of nauwelijks verband bestaat met de beroepsuitoefening dan is geen sprake van scholingskosten.

5 In aanmerking te nemen scholingskosten

De kosten moeten uitsluitend en rechtstreeks verband houden met de opleiding. Voorbeelden zijn les-, tentamen- en examengeld, studieboeken, gereedschappen, instrumenten en scriptiekosten. Bij het volgen van een opleiding is het niet vereist dat een examen of diploma daar deel van uitmaakt. Als de kosten van een opleiding ook voorzien in het ontvangen van bijvoorbeeld een iPad of andere accessoires, dan behoren de kosten van de iPad niet tot de uitsluitend met de opleiding verband houdende kosten.

De eis tot het bestaan van een direct verband tussen kosten en opleiding blijkt onder meer uit een arrest waarbij een belanghebbende voor het behoud van de geldigheid van zijn vliegbrevet een medische keuring moest ondergaan. Volgens de Hoge Raad ontbrak het directe verband met het leertraject en daarom kwalificeerden de keuringskosten niet als onbelaste scholingskosten.

6 Zelfstudie

De kosten van zelfstudie vallen niet onder de gerichte vrijstelling. Als een werknemer zonder een opleidingstraject te gaan volgen een studieboek aanschaft om kennis te verwerven dan zijn dit geen kosten van een opleiding voor een toekomstig beroep. De aanschaf van studieboeken kan wel vallen onder de gerichte vrijstelling van vakliteratuur ten behoeve van de huidige dienstbetrekking.

7 De kosten van inschrijving in een beroepsregister

De inschrijving in een beroepsregister is gericht vrijgesteld als het gaat om wettelijk voorgeschreven registraties en registraties die de beroepsgroep eist voor het veiligstellen en bewaken van kwaliteitsnormen. Ook de inschrijving in een register zonder een verplicht karakter kan gericht vrijgesteld vergoed worden. Voorwaarde daarvoor is voldoende kwaliteitsborging door de beroepsvereniging. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als de beroepsvereniging alleen leden toelaat die voldoen aan bepaalde deskundigheidseisen, verplichtingen oplegt voor scholing, of het bijhouden of verwerven van kennis en vaardigheden op het vakgebied stimuleert.

8 Outplacementkosten

Outplacement is het geheel van diensten en adviezen voor de werknemer om een passende nieuwe werkkring te vinden door het verbeteren van kennis en vaardigheden. Onder outplacement vallen niet de kosten van bemiddeling of contractonderhandeling door een vertegenwoordiger van de werknemer. De werkgever kan kosten van outplacement onbelast vergoeden. Ook de verstrekking van outplacementfaciliteiten hoeft de werkgever niet tot het loon te rekenen. Een loopbaanscan behoort tot het loon voor de loonheffingen, tenzij die scan deel uitmaakt van een voorziening waarvoor een gerichte vrijstelling geldt. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als de scan integraal onderdeel is van een outplacement- of een EVC-traject.

Een prepensioencursus als voorbereiding op een nieuwe levensfase is vergelijkbaar met outplacement. Als de cursus een meer recreatief karakter heeft, dan is de vergoeding of verstrekking loon van de werknemer.

Een werknemer gebruikt een outplacementtraject in het algemeen als hij nog in dienst is. De werkgever kan de kosten aanwijzen als eindheffingsbestanddeel als de werknemer in hetzelfde loontijdvak nog loon uit tegenwoordige arbeid geniet. De werknemer kan daar ook zijn scholingsbudget voor gebruiken, als de voorwaarden van het budget dat mogelijk maken.

Vindt de toekenning van outplacement en de gebruikmaking ervan plaats na beëindiging van de dienstbetrekking dan is sprake van inkomsten uit vroegere arbeid en kan de werkgever geen gebruik maken van de gerichte vrijstelling voor outplacementkosten.

9 De ex-werknemer

Met ingang van 2021 is de gerichte vrijstelling voor scholing ook van toepassing bij vergoedingen en verstrekkingen voor scholing die voortvloeit uit vroegere arbeid. De verruiming ziet op vergoedingen en verstrekkingen voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen en niet op vergoedingen en verstrekkingen voor onderhoud en verbetering van kennis en vaardigheden van de dienstbetrekking. Hiermee vallen vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers van wie afscheid is of wordt genomen ook onder de reikwijdte van de gerichte vrijstelling voor een opleiding of studie, voor zover dat niet al mogelijk is. Dit geldt daarmee onder meer voor vergoedingen van scholingskosten die werkgevers willen geven als onderdeel van een sociaal plan en voor nog niet tijdens de dienstbetrekking opgenomen scholingsbudgetten.

De uitbreiding van de gerichte vrijstelling voor scholing die voortvloeit uit vroegere arbeid bevat geen inhoudelijke wijziging van de bestaande gerichte vrijstelling voor scholing. De Belastingdienst zal op dezelfde manier beoordelen of sprake is van een opleiding of studie die wordt gevolgd met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning, als op dit moment gebeurt wanneer sprake is van tegenwoordige arbeid.

IV Portabiliteit van een scholingsbudget

Kan een werknemer bij beëindiging van de dienstbetrekking zijn recht op het scholingsbudget meenemen naar een nieuwe dienstbetrekking?

Werkgever en werknemer kunnen (arbeidsrechtelijk) overeenkomen dat de werkgever aan de werknemer een scholingsbudget toekent. De werknemer verkrijgt hiermee in de regel een voorwaardelijk recht op loon op een toekomstig tijdstip. Het is denkbaar dat op enig moment de werknemer de dienstbetrekking beëindigt en een nieuwe dienstbetrekking aangaat bij een andere werkgever.

De werknemer heeft vanuit de oude dienstbetrekking recht op een scholingsbudget voor een overeengekomen periode. Hij kan zich wenden tot de oude werkgever of de uitvoerder waar het scholingsbudget door de oude werkgever is ondergebracht om het budget te gebruiken.

Deze paragraaf is niet van belang als het voorwaardelijke recht op loon vervalt bij het beëindigen van de dienstbetrekking. Het eventueel extern geplaatste budget vloeit dan terug naar de werkgever zonder dat er fiscale gevolgen zijn voor de loonheffingen.

1 Nieuwe baan – zelfde cao

Op cao-niveau zijn afspraken mogelijk waarbij een werknemer zijn rechten op het scholingsbudget behoudt als hij voortaan werkt bij een andere werkgever die onder dezelfde cao valt. Ervan uitgaande dat de cao algemeen verbindend wordt verklaard, zijn alle opvolgende werkgevers binnen de cao gebonden aan deze arbeidsvoorwaarden. Betreft het een gemeenschappelijke uitvoerder, dan gaat de Belastingdienst ervan uit dat de uitvoerder vanaf het begin van een nieuwe dienstbetrekking binnen de cao optreedt namens de nieuwe werkgever en niet langer namens de oude werkgever. Als er geen uitvoerder is, kan de afspraak luiden dat de nieuwe werkgever de rechten en plichten voor het budget overneemt van de oude werkgever.

In andere situaties, waarin bijvoorbeeld meerdere uitvoerders actief zijn, is afstemming met de Belastingdienst mogelijk over de vormgeving en gevolgen.

2 Nieuwe baan – andere cao

Als een werknemer een nieuwe dienstbetrekking aangaat met een werkgever die niet onder dezelfde cao valt is het mogelijk om het scholingsbudget te behouden via nadere afspraken met die nieuwe werkgever en de eventueel betrokken uitvoerders. Over de vormgeving en de gevolgen is afstemming mogelijk met de Belastingdienst.

3 Geen nieuwe baan

Als een werknemer niet in dienst treedt bij een nieuwe werkgever blijft de laatste werkgever verantwoordelijk als inhoudingsplichtige. Dit geldt ook voor kosten die de werkgever voor een ex-werknemer maakt en opnames uit scholingsbudgetten waarover de ex-werknemer nog kan beschikken.

De rol van de uitvoerder

Als een uitvoerder namens een werkgever uit een scholingsbudget een betaling doet die niet gericht is vrijgesteld, is die werkgever fiscaal verantwoordelijk. De uitvoerder handelt slechts in het verlengde van de werkgever. Er bestaat geen wettelijke basis om de inhoudingsplicht van de werkgever te verleggen naar de uitvoerder. De werkgever en de uitvoerder kunnen wel civielrechtelijke afspraken maken over onderlinge verdeling van aansprakelijkheden in het kader van het scholingsbudget. De Belastingdienst heeft daarin geen rol.

V Jurisprudentieoverzicht

Instantie	Datum	Wettelijke bepaling	Onderwerp/soort kosten	Essentie
Hof Arnhem – Leeuwarden ECLI:NL:RBNNE:2018:1403	30 oktober 2018	art. 6.27 Wet IB 2001	Studie in eigen beheer en onderzoek 'cybercrime'	Belanghebbende heeft in eigen beheer onderzoek gedaan naar cybercrime in opkomst. Het onderzoek is opgedeeld een gedeelte fundamenteel onderzoek en een gedeelte ad hoc incidentenonderzoek. Om in aanmerking te komen voor aftrek in verband met scholingskosten moet sprake zijn van een opleiding of studie. Volgens het Hof is hiervan geen sprake wanneer het studeren van de belastingplichtige niet plaatsvindt in het kader van het volgen van een leertraject, waarvoor in ieder geval nodig is dat het verwerven van de kennis onder enige begeleiding of toezicht van een derde plaatsvindt. Het Hof verwijst naar HR 25 januari 2008, nr. 41.927, ECLI:NL:HR:2008:BC2601.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2018:1868 Hof Amsterdam ECLI:NL:GHAMS:2018:547	5 oktober 2018 22 februari 2018	art. 6.27 Wet IB 2001	Cursus Duits, medische keuring vlieguren piloot	Hof Amsterdam was van mening dat van scholingskosten geen sprake is wanneer de opleiding niet onder leiding en/of toezicht van een deskundige derde plaatsvindt. Tevens acht het Hof ten aanzien van de cursus Duits onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de cursus rechtstreeks verband houdt met de te verwerven functie. Het hof acht hierbij relevant dat de cursus zich niet richt op specifieke technische terminologie. Dat de cursus Duits de kans vergroot om een functie te verwerven doet hieraan niet af. De kosten van een medische keuring kwalificeren niet als scholingskosten nu geen sprake is van uitgaven in verband met het op peil houden van kennis en vaardigheden maar van een test of sprake is van geschiktheid voor een functie. De Hoge Raad doet de zaak af onder verwijzing naar artikel 81 RO.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2018:798	1 juni 2018	art. 6.27 Wet IB 2001	Medische keuring piloot	Volgens de Hoge Raad komen niet voor aftrek in aanmerking de kosten van een medische keuring van een piloot die een programma volgt voor het behoud van zijn vliegbrevet. Het betreffen geen kosten van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning. Voor aftrek is vereist dat die uitgaven direct verband houden met het leertraject, in die zin dat sprake is van kosten, lasten of afschrijvingen die reëel en rechtstreeks op het leertraject betrekking hebben (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 260-261). De medische keuring is in dit geval een vereiste voor het uitvoeren van een lesvlucht, die noodzakelijk is voor behouden van de geldigheid van het vliegbrevet. Dat brengt volgens de Hoge Raad niet met zich mee dat de kosten van de medische keuring zijn aan te merken als uitgaven die direct verband houden met een leertraject.

Instantie	Datum	Wettelijke bepaling	Onderwerp/ soort kosten	Essentie
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2017:3129	15 december 2017	art. 6.27 Wet IB 2001	Inburgerings-cursus	De Hoge Raad oordeelt dat de kosten van een inburgeringscursus niet kwalificeren als scholingsuitgaven nu geen sprake is van een opleiding of studie die wordt gevolgd met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning. Het succesvol volgen van een inburgeringscursus is een voorwaarde voor rechtmatig verblijf in Nederland. De kosten van een inburgeringscursus staan in een te ver verwijderd verband tot een concrete vorm van inkomensverwerving om te kunnen worden aangemerkt als scholingsuitgaven.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2017:2450	29 september 2017	art. 6.27 Wet IB 2001	Post-academische juridische cursus contractenrecht door onervaren jurist.	Volgens het Hof blijkt uit de wetsgeschiedenis dat ook sprake is van scholingsuitgaven als de opleiding wordt gevolgd met het oog op het op peil houden of verbeteren van kennis en vaardigheden die de belastingplichtige nodig heeft voor het behouden van inkomen. In de onderhavige casus is dit niet aannemelijk geworden. Tevens is niet aannemelijk gemaakt dat in redelijkheid kon worden verwacht dat met de verworven kennis inkomen zou kunnen worden verworven. De Hoge Raad volgt de uitspraak van het Hof onder verwijzing naar de conclusie van de Advocaat-Generaal van 30 juni 2017.
Rechtbank Den Haag ECLI:NL:RBDHA:2015:4164	9 april 2015	art. 6.27 Wet IB 2001	Docent economie/ Islamitische economie	Belanghebbende is docent economie en heeft geen werk op het moment dat de uitgaven zijn gedaan in verband met scholing. Belanghebbende heeft onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de scholing is gevolgd met het oogmerk om in de toekomst Islamitische economie te kunnen doceren. Verder is niet gebleken dat er in redelijkheid te verwachten was dat in de nabije toekomst het vak Islamitische economie in het curriculum opgenomen zou worden en daarnaast is niet met objectiveerbare gegevens aannemelijk gemaakt dat er voldoende vraag bestond naar het vak om in redelijkheid te verwachten dat op dit vakgebied een beroep zou kunnen worden uitgeoefend.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2015:752	27 maart 2015	art. 6.27 Wet IB 2001	Zelfstudie	Belanghebbende doet onderzoek op een universiteit en claimt daarvoor aftrek in verband met scholingsuitgaven. Er worden diverse kosten opgevoerd. Volgens het Hof is geen sprake van een opleiding of studie nu geen sprake is van enige vorm van begeleiding. Volgens het Hof is sprake van zelfstudie. De Hoge Raad doet de zaak af met artikel 8o RO.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2013:BZ3568	8 maart 2013	art. 6.27 Wet IB 2001	VWO opleiding	De uitgaven voor een (particuliere) VWO opleiding staan volgens de Hoge Raad in de onderhavige situatie in een te ver verwijderd verband tot het verwerven van inkomen uit werk en woning. Voor deze beoordeling was onder meer relevant dat belanghebbende pas 16 jaar was, nog geen andere middelbare schoolopleiding had afgerond en in het jaar waarin een beroep werd gedaan op de aftrek nog geen plannen bestonden voor een vervolgopleiding. In zijn algemeenheid kan gezegd worden dat een algemeen vormende opleiding zoals het VWO in een te ver verwijderd verband staat tot een concrete vorm van inkomensverwerving om te kunnen worden aangemerkt als scholingsuitgaven. Bijzondere omstandigheden kunnen aanleiding geven om een algemeen vormende opleiding wel tot aftrek toe te laten, zie ook HR 15 juli 1980 (verderop in overzicht opgenomen).

Instantie	Datum	Wettelijke bepaling	Onderwerp/ soort kosten	Essentie
Hof Leeuwarden ECLI:NL:GHLEE:2012:BV0713	10 januari 2012	art. 6.27 Wet IB 2001	Cursus Sjamanisme en Transformatie	Volgens de website van de instantie waar een cursus Sjamanisme en Transformatie is gevolgd is de opleiding gericht op de verbetering van de kwaliteit van het leven van de cursist. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat met het volgen van de opleiding is beoogd inkomen uit werk en woning te verwerven. De Hoge Raad doet de zaak af onder verwijzing naar artikel 81 RO.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2012:BX6647	7 september 2012			
Rechtbank Den Haag ECLI:NL:RBSGR:2012:BV8200	23 februari 2012	art. 6.27 Wet IB 2001	Cursus Omega Health Coach	Belanghebbende heeft een cursus Omega Health Coach gevolgd ter verbetering van de communicatieve vaardigheden. Volgens de Rechtbank bestaat er onvoldoende rechtstreeks verband met de tussen de cursus en de (toekomstige) verwerving van inkomen uit werk en woning. Ook het standpunt dat de cursus is gevolgd ter voorbereiding op twee andere cursussen wordt verworpen.
Hof Amsterdam ECLI:NL:GHAMS:2011:BV0069	17 november 2011	art. 6.27 Wet IB 2001	Cursus healer	Uitgaven voor een cursus healing waarbij na het afronden van de opleiding een eigen praktijk is gestart komen toch niet voor aftrek in aanmerking. De Rechtbank en het Hof zijn van mening dat onvoldoende aannemelijk is gemaakt dat de cursus is gevolgd met het oogmerk om de verworven kennis in het economische verkeer productief te maken. Relevant werd geacht de omstandigheid dat er sinds de start van de onderneming geen positieve bedrijfsresultaten zijn behaald. Volgens de Rechtbank staat de persoonlijke interesse en de ontwikkeling van de persoonlijke uitrusting voorop.
Hoge Raad ECLI:NL:PHR:2009:BF3924	10 april 2009	art. 6.27 Wet IB 2001	Verbeteren inkomenspositie niet vereist voor scholingskosten	De Hoge Raad oordeelt dat niet van (doorslaggevend) belang is dat wordt beoogd de financieel economische positie te verbeteren. In de onderhavige casus betrof het een directeur van een bedrijf dat zich bezig hield met de verkoop van elektronica. Belanghebbende wilde zich omscholen tot beroepsvlieger en heeft daartoe een opleiding gevolgd. Voldoende aannemelijk was dat belanghebbende het oogmerk had om beroepsvlieger te worden en dat ook in redelijkheid kon worden verwacht dat het doel kon worden behaald.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2008:BG4845	21 november 2008	art. 6.27 Wet IB 2001	Zelfstudie hoogleraar	Hoogleraar verzoekt om aftrek scholingsuitgaven voor de aanschaf van een pc en apparatuur en kosten van vakliteratuur. Hof Leeuwarden oordeelt dat geen sprake is van een opleiding of studie nu geen sprake is van enig toezicht of begeleiding. Hoge Raad doet de zaak af onder artikel 81 RO

Instantie	Datum	Wettelijke bepaling	Onderwerp/ soort kosten	Essentie
Hoge Raad ECLI:NL:HR:2008:BC2601	25 januari 2008	art. 6.27 Wet IB 2001	Telefoonkosten, literatuur, contributie, kantoorkosten	Een universitair hoofddocent verzoekt om aftrek scholingskosten voor zelfstudie en overleg met collega's. Het betreft diverse kosten: literatuur, telefoonkosten, contributie etc. De docent motiveert de aftrek door het standpunt in te nemen dat wetenschap per definitie een leertraject is. De Hoge Raad oordeelt dat van een leertraject alleen sprake kan zijn als deze onder enige begeleiding of toezicht plaatsvindt.
Rechtbank Den Haag ECLI:NL:RBSGR:2007:BB2244	9 augustus 2007	art. 6.27 Wet IB 2001	Cursus werk op maat	Uitgaven die zijn gedaan voor een cursus die als doel had de kans op nieuw werk te vergroten kwalificeren als scholingsuitgaven. Belanghebbende heeft voldoende aannemelijk gemaakt dat de cursus primair tot doel had het krijgen van werk en daarmee het vergroten van de financieel-economische positie. De inhoud van de cursus past bij de intentie van belanghebbende.
Hof Amsterdam ECLI:NL:GHAMS:2005:AT9337	7 juli 2005	art. 6.27 Wet IB 2001	Neuro-linguïstisch Programmeren Practitioner	Het primaire doel van de opleiding is van belang, of het gewenste resultaat al dan niet wordt behaald is niet relevant. De vergroting van de persoonlijke uitrusting is een neveneffect en staat in casu de aftrek niet in de weg.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:1997:AA3280	24 september 1997	art. 46 Wet IB 1964	Cursus Supramentale psychofysica	Citaat van de Hoge Raad: 'Voor de beoordeling van de vraag of een studie of opleiding wordt gevolgd voor een beroep is maatgevend of de studie niet om persoonlijke redenen maar met het oog op verbetering van de maatschappelijke positie in financieel-economisch opzicht wordt ondernomen en voorts de belastingplichtige in redelijkheid kan verwachten dat na voltooiing van deze studie de verworven kennis in het economische verkeer productief gemaakt kan worden.'
Hof Den Haag ECLI:NL:GHSGR:1996:BJ0091	10 april 1996	art. 35 Wet IB 1964	Cursus English for Lawyers Managementcursus/ Assertivi-teitscursus	De cursus English for Lawyers is noodzakelijk voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking met name vanwege de gebruikte juridische terminologie. De Managementcursus kan niet in aftrek komen nu het een algemene opleiding betreft die door een ieder, los van de functie die hij in de maatschappij vervult, kan worden gevolgd.
Hof Den Haag ECLI:NL:GHSGR:1984:AW8636	9 maart 1984	art. 46 Wet IB 1964	Russische Taal- en Letterkunde	De uitgaven voor een studie Russische taal- en letterkunde komen niet voor aftrek in aanmerking nu met de studie niet wordt beoogd de maatschappelijke positie te verbeteren. In de onderhavige casus kon redelijkerwijs niet meer worden verwacht dat de verworven kennis productief kon worden gemaakt. Belanghebbende was namelijk reeds met pensioen.

Instantie	Datum	Wettelijke bepaling	Onderwerp/soort kosten	Essentie
Hoge Raad CLI:NL:HR:1983:AC7877	23 februari 1983	art. 46 Wet IB 1964	Cursus snellezen en geheugentraining en cursus Noors	De Hoge Raad is van mening dat het algemene karakter van een cursus snellezen en geheugentraining ten behoeve van een rechtenstudie van ondergeschikt belang is en onder deze omstandigheden kwalificeert als kosten in verband met opleiding of studie voor een beroep. De cursus Noorse spreekvaardigheid kwalificeert niet nu belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat (de intentie bestaat om) de vaardigheden op enig moment worden aangewend voor het verwerven van inkomen. De cursus wordt gevolgd vanuit persoonlijke interesse.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:1980:AW9929	15 juli 1980	art. 46 Wet IB 1964	MAVO	Belanghebbende volgt in de avonduren een MAVO opleiding om toegelaten te kunnen worden tot een secretaresseopleiding. Nu voldoende aannemelijk is dat belanghebbende voornemens was om de vervolgopleiding te gaan volgen en een MAVO diploma was vereist komen de uitgaven voor aftrek in aanmerking. Zie ook Hoge Raad 8 maart 2013 voor een oordeel over een algemeen vormende opleiding.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:1979:AX2668	11 april 1979	art. 46 Wet IB 1964	Vlieglessen door arts	De uitgaven voor vlieglessen in verband met het op peil houden van de vliegervaring en het behouden van het vliegbrevet in verband met de wens om in de toekomst terug te gaan naar Afrika om daar (weer) als vliegend arts te gaan werken, kwalificeren niet als uitgaven voor studie of opleiding in verband met de huidige dienstbetrekking. Belanghebbende is arts in opleiding. Een vliegbrevet maakt geen deel uit van die opleiding, volgens de Hoge Raad kwalificeren de kosten daarom niet als kosten in verband met studie of opleiding voor een beroep.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:1974:AX4497	8 mei 1974	art. 46 Wet IB 1964	Proefschrift door gepensioneerde	Een gepensioneerde die kosten maakt voor een proefschrift zonder dat sprake is van het verbeteren van de maatschappelijke positie kan de kosten niet aftrekken als kosten voor een opleiding of studie voor een beroep.
Hoge Raad ECLI:NL:HR:1968:AX5980	8 mei 1968	art. 46 Wet IB 1964	Autorijlessen/rijbewijs	De Hoge Raad oordeelt dat de lessen en examens voor het behalen van het rijbewijs niet kwalificeren als uitgaven voor een opleiding op studie voor een beroep. De Hoge Raad overweegt hierbij onder meer dat de lessen en examens niet zijn gericht op het besturen van een auto als beroep. Tevens werd van belang geacht dat de lessen en examens hebben gestrekt tot algemene en duurzame verbetering van belanghebbendes persoonlijke uitrusting, waarvan hij ook onafhankelijk van zijn dienstbetrekking kan profiteren.

VI Vragenlijst/stappenplan werkgever voor de beoordeling van scholingskosten

Vragenlijst beoordeling gerichte vrijstelling voor studiekosten				
Vraag		Antwoord	Toelichting	Vervolg vraag
1	Wat is de huidige functie van de werknemer of wat was de functie als sprake is van een ex-werknemer?	open		vraag 2
2	Wat is het opleidingsniveau van de (ex-)werknemer?	open	Bijvoorbeeld LBO, MBO, HBO, WO	vraag 3
3	Wat is de leeftijd van de (ex-)werknemer?	open	De leeftijd kan van belang zijn bij het toetsen van de reden om de scholing te volgen (zie vraag 8).	vraag 4
4	Welke studie/opleiding (hierna: opleiding) wil de (ex-)werknemer volgen en omschrijf de inhoud.	open		vraag 5
5	Wil de (ex-)werknemer de opleiding uitsluitend als hobby of uit persoonlijke interesse volgen?	j/n		ja: naar B nee: vraag 6
6	Is de opleiding verplicht voorgeschreven door wet- en regelgeving of een beroepsorganisatie?	j/n	Zo ja: geef een toelichting. Bij een aantal beroepen is sprake van verplichte periodieke bijscholing. Denk aan de chauffeur die code 95 moet halen of de accountant die jaarlijks PE-punten moet halen.	ja: naar 10 nee: vraag 7
7	Draagt de opleiding bij aan de specifieke kennis en vaardigheden die de werknemer nodig heeft in zijn huidige functie of een toekomstig beroep?	j/n	Zo ja: geef een toelichting waaruit die specifieke kennis en vaardigheden bestaan en welk verband bestaat met de huidige of de toekomstige werkkring. Een cursus zakelijk Engels om bijvoorbeeld bepaalde vaktermen te kunnen hanteren, is mogelijk een specifieke opleiding. Voorbeelden van niet-specifieke vaardigheden zijn: een taalcursus of -studie, een algemene computeropleiding, een rijbewijs B of een vaarbewijs.	ja: vraag 8 nee: naar B
8	Is sprake van een werknemer die een opleiding volgt om: – in de toekomst binnen uw bedrijf zijn functie uit te oefenen; of – in de toekomst binnen of buiten uw bedrijf een andere functie, baan, zelfstandig beroep of ondernemerschap te gaan uitoefenen om daarmee in zijn inkomen te voorzien?	j/n	Zo ja, geef een toelichting. Het gaat hier om een objectieve en realistische inschatting van de situatie. Is bijvoorbeeld sprake van een ondernemersplan / solliciteren / marktonderzoek / acquisitie.	ja: vraag 10 nee: naar 9

Vragenlijst beoordeling gerichte vrijstelling voor studiekosten				
Vraag		Antwoord	Toelichting	Vervolg vraag
9	Is sprake van een ex-werknemer die een opleiding volgt om in de toekomst buiten uw bedrijf een andere functie, baan, zelfstandig beroep of ondernemerschap te gaan uitoefenen om daarmee in zijn inkomen te voorzien?	j/n	Zo ja, geef een toelichting. Het gaat hier om een objectieve en realistische inschatting van de situatie. Is bijvoorbeeld sprake van een ondernemersplan / solliciteren / marktonderzoek / acquisitie.	ja: vraag 10 nee: naar B
10	Deze vraag alleen beantwoorden als sprake is van een opleiding die betrekking heeft op persoonlijke ontwikkeling of sociale vaardigheden (anders direct door naar vraag 10): Heeft de opleiding een aanwijsbaar en direct verband met de huidige functie of een voorgenomen toekomstige functie, baan, beroep of ondernemerschap?	j/n	Geef een toelichting. Een opleiding ter versterking of verbetering van sociale vaardigheden kwalificeert slechts als gericht vrijgestelde (onbelaste) opleiding als de opleiding nauw verband houdt met en bijdraagt aan het (beter) functioneren binnen de dienstbetrekking. Ook in de situatie dat de werknemer met behulp van deze opleiding in de toekomst in zijn inkomen wil en kan voorzien is mogelijk sprake van een gericht vrijgestelde (onbelaste) opleiding.	ja: naar 11 nee: naar B
11	Houden de kosten rechtstreeks verband met de opleiding?	j/n	Het gaat hier bijvoorbeeld om lesgeld, scriptiekosten of studieboeken, mits voor de opleiding benodigd. Als de kosten van een opleiding ook voorzien in het ontvangen van bijvoorbeeld een iPad, dan behoren de kosten van de iPad niet tot de uitsluitend en rechtstreeks met de opleiding verband houdende kosten.	ja: vraag 12 nee: naar B
12	Is binnen de opleiding sprake van persoonlijke begeleiding en toezicht door de opleider (school of opleidingsinstituut)?	j/n	Het toezicht en de begeleiding kunnen ook plaatsvinden op afstand ('E-learning'). Ook binnen sectoren of bedrijven georganiseerde scholing met als doel het verbeteren van het kennisniveau kan kwalificeren als scholing. Let op: Zelfstudie kwalificeert niet. Daarvan is sprake als een (ex-)werknemer zonder dat hij een opleiding volgt, bijvoorbeeld een boek koopt en dit zelf bestudeert.	ja: naar A nee: naar B
A	De opleiding kwalificeert fiscaal als gericht vrijgesteld. Er zijn geen gevolgen voor de loonheffingen.			
B	De opleiding kwalificeert fiscaal niet als gericht vrijgestelde opleiding. Als de (ex-)werknemer zijn scholingsbudget gebruikt voor de aankoop van deze opleiding is sprake van belast loon. De werkgever kan het loon aanwijzen als eindheffingsloon als is voldaan aan de gebruikelijkheidstoets.			

Situaties die niet te duiden zijn met deze vragenlijst kan de werkgever voorleggen aan zijn inspecteur.

