

> Postbus 9001

6800 DB ARNHEM

Kennisgroep CAO

MBO Raad

Postbus 2051

3443 DB WOERDEN

Datum

29 juli 2019

Uw kenmerk

Kenmerk

KG CAO/19/Beoordeling CAO MBO
2018-2020

Betreft

CAO voor middelbaar beroepsonderwijs en volwasseneneducatie 2018-2020

Geachte mevrouw

In oktober 2018 is een nieuwe cao gesloten voor middelbaar beroepsonderwijs en volwasseneneducatie, looptijd 1 oktober 2018 tot en met 30 juni 2020. De bepalingen in deze cao 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 2019. Ik verzoek u om de cao-partijen van de inhoud van deze brief op de hoogte te stellen.

Ik ga ervan uit dat ik u hiermee voldoende heb geïnformeerd. Als u vragen of opmerkingen heeft, kunt u mij bereiken op bovenvermeld doorkiesnummer. Uiteraard kunt u ook bij mij terecht als u informatie wenst over de fiscale aspecten van niet in deze beoordeling genoemde cao-bepalingen.

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Algemeen

In deze rapportage verwijs ik naar het Handboek Loonheffingen 2019, uitgave 1 januari 2019 (hierna: Handboek). U kunt het Handboek raadplegen op of downloaden van de internetsite van de Belastingdienst (www.belastingdienst.nl). Uiteraard vindt u hier ook steeds het laatste nieuws, waarover u zich ook door middel van een rss-feed kunt laten informeren. De door de Belastingdienst uitgevoerde cao-beoordelingen zijn ook te vinden op www.belastingdienst.nl (zoekterm "cao-beoordelingen").

Artikel 1.1 **Definities**

De begrippen "werkgever" en "werknemer" worden hier gedefinieerd.

De loonheffingen zijn van toepassing op alle arbeidsverhoudingen die volgens de wettelijke regels voor de loonheffingen als dienstbetrekking zijn aan te merken. In de loonheffing spreken we meestal van een inhoudingsplichtige. Bij de premieheffing werknemersverzekeringen en de Zorgverzekeringswet (hierna: Zvw) spreken we meestal van werkgever. In deze beoordeling gebruik ik de term werkgever ook voor de inhoudingsplichtige. De definities in de cao sluiten niet geheel aan bij de fiscale definities.

Hoofdstuk 2 **De arbeidsovereenkomst**

Dit hoofdstuk kent bepalingen over in- en uitdiensttreding en de inhoud van de arbeidsovereenkomst zoals (on)bepaalde tijd, duur, omvang en eventuele proeftijd.

Voor de volledigheid wijs ik op de fiscale verplichtingen van de werkgever om voordat de werknemer gaat werken:

- de gegevens van de werknemer voor de loonheffingen te ontvangen;
- de identiteit van de werknemer vast te stellen.

Voor de inhoud van deze verplichtingen verwijs ik naar de paragrafen 2.2 en 2.3 van het Handboek. Het niet naleven van deze verplichtingen kan tot naheffingsaanslagen en tot administratieve overlast leiden. In dit verband wijs ik tevens op de identificatieplicht van de werknemer (zie paragraaf 2.2.2 van het Handboek) en op de bewaarplicht van de werkgever (zie paragraaf 3.5 van het Handboek).

Artikel 3.5 **Formatie**

Dit artikel regelt, onder meer, de mogelijkheid van de werkgever om van uitzendarbeid gebruik te maken.

Uitzendkrachten zijn in echte of fictieve dienstbetrekking bij de uitlener (het uitzendbureau) als aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Het uitzendbureau moet daarom de loonheffingen inhouden, aangeven en afdragen. Ik verwijs naar paragraaf 16.19 van het Handboek. De inlenende werkgever kan overigens aansprakelijk worden gesteld voor, onder meer, de loonheffingen die betrekking hebben op de door de uitzendkracht verrichte werkzaamheden. De inlenende werkgever kan zich tegen aansprakelijkheid beschermen door de door de uitlener verschuldigde loonheffingen en de verschuldigde omzetbelasting op een geblokkeerde (G-)rekening te storten. Ik verwijs naar de paragrafen 11.6.1 en 11.6.5 van het Handboek.

Artikel 4.2 **Scholing**

De werknemer heeft recht op studiefaciliteiten, zoals vergoeding van cursus-, examen-, materiaal-, reis- en verblijfkosten. Daarnaast is een terugbetalingsregeling opgenomen.

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. (Zie ook de door de Belastingdienst gepubliceerde notitie over scholingskosten: "[Scholingskosten in de loonheffingen](#)".)

Een gehele of gedeeltelijke terugbetaling van een vergoeding die gericht is vrijgesteld, komt niet in mindering op het loon voor de loonheffingen. Zie de paragrafen 4.9.2, 20.1.3 en 20.1.4 van het Handboek. Zie ook onderdeel 4 van het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M (zie: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0036072/>).

Een vergoeding voor reizen in het kader van een studie is gericht vrijgesteld als de vergoeding niet uitgaat boven de werkelijk gemaakte kosten. Voor vergoeding van binnenlandse reizen in verband met een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning geldt dat de vergoeding van de werkelijke kosten tot € 0,19 per kilometer gericht vrijgesteld is. Uitzonderingen zijn vervoer per taxi, luchtvaartuig, schip, vervoer vanwege de inhoudingsplichtige of openbaar vervoer. De werkgever kan die reizen tot de werkelijke kosten vergoeden. Ik verwijs naar hoofdstuk 21 van het Handboek voor administratieve verplichtingen met betrekking tot reiskostenvergoedingen. Het tijdens de studie doorbetaalde salaris of de vergoeding van het uurloon behoort tot het loon voor de loonheffingen.

Artikel 6.1 **Vakantietoeslag**
Artikel 6.2 **Eindejaarsuitkering**

In deze artikelen worden regels gesteld voor de vakantietoeslag en de eindejaarsuitkering.

De vakantietoeslag en de eindejaarsuitkering behoren tot het loon voor de loonheffingen. Voor de loonheffing zijn de tabellen voor bijzondere beloningen van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 7.3.6 van het Handboek.

Artikel 6.3 **Overwerkvergoeding OBP**

Dit artikel geeft regels voor overwerk.

De vergoeding van het reguliere uurloon met daarbij de toeslag voor overwerk behoort tot het loon voor de loonheffingen. Als een werknemer een beloning geniet voor arbeid die uitgaat boven de voor die werknemer geldende normale arbeidsduur dan is dat overwerk. De werkgever mag in dat geval voor de loonheffing de tabellen voor bijzondere beloningen toepassen. Ik verwijs naar paragraaf 7.3.6 van het Handboek.

Artikel 7.1 **Reis- en verhuiskosten**

In dit artikel en in bijlage C van de cao ("Regeling verplaatsingskosten") is het recht op vergoeding van kosten voor verhuizing, woon-werkverkeer en dienstreizen geregeld.

Verhuiskosten

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 20.1.5 van het Handboek.

Fiscaal gelden van de cao afwijkende voorwaarden en bedragen. Dat kan meebrengen dat een volgens de cao toegekende vergoeding tot het loon voor de loonheffingen behoort.

Reiskosten

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 maximaal gericht

vrijgestelde vergoeding voor de kosten van zakelijke reizen bedraagt € 0,19 per kilometer, ongeacht het vervoermiddel. Dit betekent dat werkgevers elke zakelijke kilometer, dus ook elke kilometer voor woon-werkverkeer, met maximaal € 0,19 gericht vrijgesteld kunnen vergoeden. Uitzonderingen zijn vervoer per taxi, luchtvaartuig, schip, vervoer vanwege de inhoudingsplichtige en openbaar vervoer. De werkgever kan die reizen tot de werkelijke kosten vergoeden. Hoofdstuk 21 van het Handboek bevat een uitgebreide behandeling van de wet- en regelgeving over reiskosten.

Artikel 7.2 Bijdrage in de ziektekosten

De werknemer heeft recht op een bijdrage in de ziektekosten, opgenomen in bijlage B6 van de cao.

Een bijdrage in de ziektekosten behoort tot het loon voor de loonheffingen.

Artikel 7.4 Jubileumgratificatie

In dit artikel is het recht op een jubileumgratificatie geregeld.

Een gratificatie bij een 25- en 40-jarig dienstverband is vrijgesteld tot maximaal het loon over een maand. Ik verwijs naar paragraaf 19.2.1 van het Handboek.

Voor het bepalen van de diensttijd mag de werkgever alleen die perioden meetellen gedurende welke de werknemer van - in materieel opzicht - dezelfde werkgever loon heeft genoten. Als het maatschappelijk gezien normaal is, kan de werkgever ook de diensttijd meetellen die is doorgebracht bij werkgevers die onder dezelfde cao vallen of deel uitmaken van hetzelfde concern. De in de cao opgenomen definitie van diensttijd kan meebrengen dat een gratificatie tot het loon voor de loonheffingen behoort.

Artikel 7.5 Fietsregeling

De werkgever kan voor zijn werknemers een fiscaal gefacilieerde fietsregeling treffen.

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

Artikel 7.6 Vakbondscontributie uit het brutoloon

In dit artikel en in bijlage L van de cao is geregeld dat de werknemer brutoloon kan ruilen voor een vergoeding voor vakbondscontributie.

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 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 kostenvergoeding 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 (zie <http://wetten.overheid.nl/BWBR0041781/>).

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 7.7 Overlijdensuitkering

Na het overlijden van de werknemer betaalt de werkgever aan zijn nabestaanden een overlijdensuitkering, gelijk aan driemaal het maandsalaris plus de vakantietoeslag.

Voor de gevolgen van (de aanspraak op) een (eenmalige) overlijdensuitkering voor de loonheffingen verwijs ik naar de paragrafen 19.1.7 en 19.1.8 van het Handboek. In deze paragrafen staan uitvoerig de gevolgen beschreven van een aantal te onderscheiden situaties.

Postuum loon kan op verschillende manieren worden verwerkt in de loonadministratie. Dit hangt af van de keuze van de werkgever. Ik verwijs naar paragraaf 15.2.7 van het Handboek.

Artikel 8.1 Vakantie

Ingevolge het twaalfde lid van dit artikel kan de werkgever in bijzondere omstandigheden en met goedvinden van de werknemer het vakantieverlof intrekken. Als de werknemer daardoor materiële schade lijdt, heeft hij recht op een schadevergoeding.

In voorkomende gevallen is een dergelijke schadevergoeding mogelijk vrijgesteld. De werkgever kan, eventueel onder verwijzing naar deze brief, in concrete gevallen uitsluitel vragen aan zijn inspecteur.

Artikel 9.15 Overgangsregeling

Artikel 9.16 Seniorendagen

De in deze artikelen vervatte regelingen heb ik niet beoordeeld.

Artikel 10.6 Intellectuele eigendom

De rechten op werken, uitvindingen of voortbrengselen van de werknemer in het kader van zijn arbeidsovereenkomst komen aan de werkgever toe, tenzij werkgever en werknemer anders overeenkomen.

Indien de werkgever en de werknemer anders overeenkomen zijn de fiscale gevolgen daarvan mogelijk vatbaar voor discussie. Als een werkgever over de fiscale gevolgen twijfelt en risico's wil vermijden, kan hij contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.

Artikel 14.1 Ziekte en arbeidsongeschiktheid
Bijlage F Ziekte- en arbeidsongeschiktheidsregeling

In de artikelen van deze bepalingen wordt onder meer het recht op loondoorbetaling bij gehele of gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid geregeld en de reparatie van het WGA-gat.

De doorbetaling van het salaris bij volledige arbeidsongeschiktheid en de aanvulling op de WAO- dan wel WIA-uitkering vormen, indien de dienstbetrekking beëindigd is, loon uit vroegere dienstbetrekking. Ik verwijs naar de paragrafen 1.1.3, 4.3, 4.4.3 en 7.6 van het Handboek.

Op deze doorbetaling en de aanvulling is voor de loonheffing onder voorwaarden de witte tabel van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 7.3.2 van het Handboek.

De werkgeversheffing Zvw bedraagt in deze situatie 6,95%. Ik verwijs naar paragraaf 6.2.1 van het Handboek.

Als sprake is van loon uit vroegere dienstbetrekking bedraagt de werkgeversheffing Zvw eveneens 6,95% tot het einde van de kalendermaand waarin de werknemers de AOW-leeftijd bereiken. Als sprake is van loon uit vroegere dienstbetrekking na het einde van de kalendermaand waarin de werknemers de AOW-leeftijd bereiken bedraagt de in te houden inkomensafhankelijke bijdrage 5,70%. In 2019 is de AOW-leeftijd 66 jaar en 4 maanden. Ik verwijs naar paragraaf 6.2.2 van het Handboek.

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 1.1.3, 4.3, 4.4.3 en 7.6 van het Handboek.

Voor de loonheffing is zowel op het salaris als op de aanvulling de witte tabel van toepassing. Ik verwijs naar paragraaf 7.3.2 van het Handboek.

Een vergoeding van kosten van geneeskundige behandeling behoort tot het loon voor de loonheffingen, ook als deze kosten in overwegende mate veroorzaakt zijn door de werkzaamheden en niet aan de werknemer zijn te wijten.

Bijlage G Bovenwettelijke werkloosheidsregeling

Hoofdstuk B, artikel 1 Recht op aanvulling op de WW-uitkering

Volgens dit artikel heeft de werknemer die recht heeft op een uitkering op grond van de WW, recht op een aanvulling op deze uitkering.

Een aanvulling op een WW-uitkering is, als de dienstbetrekking beëindigd is, loon uit vroegere dienstbetrekking. Ik verwijs naar de paragrafen 1.1.3 en 4.3 van het Handboek. De werkgeversheffing Zvw bedraagt in deze situatie 6,95% voor werknemers tot de AOW-leeftijd. Als sprake is van loon uit vroegere dienstbetrekking na het einde van de kalendermaand waarin de werknemers de AOW-leeftijd bereiken bedraagt de in te houden inkomensafhankelijke bijdrage 5,70%. In 2019 is de AOW-leeftijd 66 jaar en vier maanden. Ik verwijs naar de paragrafen 6.2 en 16.21 van het Handboek.

Hoofdstuk D, artikel 6 Vergoeding van verhuiskosten

De werknemer die recht heeft op een bovenwettelijke uitkering en elders arbeid gaat verrichten of een onderneming start, heeft, onder voorwaarden, recht op een tegemoetkoming in de kosten van een daartoe noodzakelijke verhuizing.

In het algemeen kan een werkgever verhuiskosten die bij een werknemer opkomen omdat hij een dienstbetrekking elders aanvaardt of een onderneming start, niet onbelast vergoeden. Als een werkgever dergelijke kosten, eventueel kosten van een andere dienstbetrekking van de werknemer,

toch vergoedt behoort die vergoeding tot het loon voor de loonheffingen. Een nieuwe werkgever kan, beoordeeld vanuit de nieuwe dienstbetrekking, die kosten mogelijk wel onbelast vergoeden. Ik verwijs naar de fiscale aspecten bij artikel 7.1 van de cao.

In bijzondere situaties kan de werkgever ook een onbelaste verhuiskostenvergoeding geven aan de werknemer waar hij de dienstbetrekking mee beëindigt. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als vanwege het einde van de dienstbetrekking de werknemer niet langer van een dienstwoning gebruik kan maken. Indien een werkgever twijfelt over de fiscale gevolgen van de verhuiskostenvergoeding en risico's wil vermijden kan hij contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.