

> Postbus 9001

6800 DB ARNHEM

Kennisgroep CAO

VNG  
Postbus 30435  
2500 GK DEN HAAG

Datum  
18 juli 2018  
Uw kenmerk

Kenmerk  
KG CAO/18/Beoordeling CAO  
Sociale werkvoorziening 2015–  
2018

Betreft  
CAO Sociale werkvoorziening 2015–2018

Geachte heer/mevrouw,

In 2015 is overeenstemming bereikt over een nieuwe cao voor de sociale werkvoorziening, geldig van 1 januari 2015 tot en met 31 december 2018. 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 ontleen indien en voor zover ik fiscale aspecten expliciet benoem.

De beoordeling heeft plaatsgevonden naar de wet- en regelgeving zoals die geldt per 1 januari 2018. 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 2018, uitgave 1 juli 2018 (hierna: Handboek). U kunt het Handboek raadplegen op of downloaden van de internetsite van de Belastingdienst ([www.belastingdienst.nl](http://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](http://www.belastingdienst.nl) (zoekterm “cao-beoordelingen”).

### **Artikel 1.1                    Definities**

*De begrippen “werkgever”, “werknemer” en “arbeidsgehandicapte 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.

### **Artikel 3.1                    Indienstneming Artikel 3.5                    Opzeggen arbeidsovereenkomst**

De werkgever is verplicht zijn werknemers een loonstrook te geven bij de eerste loonbetaling en iedere loonbetaling die van de vorige afwijkt.

Op de loonstrook dient een aantal gegevens verplicht te worden vermeld. Hetzelfde geldt voor de jaaropgaaf. Ik verwijs naar stap 10 respectievelijk paragraaf 13.3 van het Handboek.

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 5.6                    Vakantietoeslag Artikel 5.7                    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 5.8                    Gratificatie**

*Naast gratificaties bij een diensttijd van 25 en 40 jaren kunnen gratificaties worden toegekend op grond van bijzondere omstandigheden.*

Alleen gratificaties bij een 25- en 40-jarig dienstverband zijn vrijgesteld (tot maximaal het loon over een maand). Ik verwijs naar paragraaf 19.2.1 van het Handboek.

**Artikel 5.10**                    **Toeslag overwerk**  
**Artikel 5.11**                    **Toeslag onregelmatige dienst**

*Deze artikelen geven regels met betrekking tot overwerk en onregelmatige diensten.*

De vergoeding van het reguliere uurloon met daarbij de toeslag voor overwerk of onregelmatige diensten behoort tot het loon voor de loonheffingen. Als sprake is van overwerkloon in de betekenis van een beloning voor arbeid welke een werknemer verricht gedurende de tijd die uitgaat boven de voor die werknemer geldende normale arbeidsduur moet de werkgever voor de loonheffing de tabellen voor bijzondere beloningen toepassen. Ik verwijs naar paragraaf 7.3.6 van het Handboek.

**Artikel 5.15**                    **Overlijdensuitkering**

*Wanneer een werknemer overlijdt, betaalt de werkgever aan diens nagelaten betrekkingen een uitkering ten bedrage van het loon over de periode vanaf de dag na het overlijden tot en met de laatste dag van de tweede maand volgend op die waarin het overlijden plaatsvond.*

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 6.10**                    **Spaarverlof**  
**Artikel 6.11**                    **Seniorenregeling geldig tot 1 januari 2018**  
**Artikel 6.12**                    **Seniorenregeling geldig tot 1 oktober 2008**  
**Artikel 6.13**                    **Seniorenregeling geldig vanaf 1 januari 2018**

*Deze artikelen gaan over het sparen van verlof en het vanaf een bepaalde leeftijd minder gaan werken.*

Aanspraken op vakantie(verlof) behoren als zodanig niet tot het loon voor de loonheffingen voor zover zij aan het eind van het kalenderjaar, samen met aanspraken op compensatieverlof, niet meer bedragen dan de arbeidsduur per week, gerekend over een periode van 50 weken. De doorbetaling tijdens vakantiedagen behoort in dat geval tot het loon voor de loonheffingen. Ik verwijs naar paragraaf 19.1.3 van het Handboek.

Als een werknemer voortijdig stopt met - in voldoende mate - werken kan in fiscaal opzicht sprake zijn van een regeling voor vervroegd uitreden (hierna: RVU).

In geval van een RVU is de werkgever, naast de reguliere heffing, een eindheffing verschuldigd van 52% over de werkgeversbijdrage aan die regeling. Ik verwijs naar de paragrafen 19.3.1 en 24.7 van het Handboek.

In bepaalde situaties leidt het (tijdelijk) minder werken of zelfs volledig stoppen met werken niet tot een RVU. Van een RVU is onder meer geen sprake als de vermindering van de arbeidsduur volledig het gevolg is van het opnemen van levensloopverlof. Evenmin kan een RVU ontstaan enkel door het opnemen van stuwmeerverlof, mits aan elke van de volgende voorwaarden is voldaan:

- de aanspraken op verlof bedragen niet meer dan de arbeidsduur per week gerekend over een periode van vijftig weken;
- de verlofaanspraken worden niet op een zodanig moment toegezegd dat opname alleen nog mogelijk is voorafgaande aan pensioen;
- aan het toekennen van de (extra) verlofaanspraken wordt niet de voorwaarde verbonden dat de werknemer het verlof direct voorafgaande aan pensioen moet opnemen.

Ook combinaties van levensloopverlof en stuwmeerverlof (bijvoorbeeld wekelijks twee dagen levensloopverlof en drie dagen stuwmeerverlof) leiden niet tot een RVU.

Echter, bij samenloop van bovenbedoelde verlofsoorten met een seniorenregeling kan wél een RVU ontstaan. Bij zo'n samenloop is van belang dat de werknemer wekelijks in voldoende mate feitelijk blijft werken. Voldoende betekent: ten minste de helft van de arbeidsduur in het laatste kalenderjaar voorafgaand aan het begin van de periode die aanvangt tien jaar direct voorafgaande aan de in de

pensioenregeling vastgestelde ingangsdatum. Daarbij hoeft de werkgever overigens geen rekening te houden met ziekte, arbeidsongeschiktheid of in het (betreffende) kalenderjaar toegekend (regulier) vakantieverlof. Ik verwijs naar V&A 12-003 op [www.belastingdienstpensioensite.nl](http://www.belastingdienstpensioensite.nl) (V&A Handreikingen pensioen LB), zoals op 27 oktober 2017 geactualiseerd. Voor de volledigheid merk ik op dat het aankopen van verlofrechten gevolgen kan hebben voor het pensioengevend salaris. Ik verwijs naar het besluit 24 van november 2017, nr. 2017-126948 (zie <http://wetten.overheid.nl/BWBR0040335/>).

### **Artikel 7.1                    Fiets privé regeling**

*Op lokaal niveau stelt de werkgever de mogelijkheid open voor een fiets-privé regeling.*

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

### **Artikel 7.2                    Cao à la Carte**

*De werkgever kan een bedrijfseigen regeling opstellen voor een cao à la Carte.*

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 24 november 2017, nr. 2017-126948 (zie <http://wetten.overheid.nl/BWBR0040335/>).

### **Artikel 7.3                    Vakbondscontributie**

*De werkgever draagt op verzoek van de werknemer de helft bij van de vakbondscontributie.*

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 7.5 Tegemoetkoming woon-werkverkeer**

*Dit artikel geeft regels voor de reiskostenvergoeding woning-werk ad netto € 0,10 per kilometer.*

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. Uitzondering daarop zijn reiskosten met het 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 7.5a Eigen bijdrage bij een ter beschikking gestelde vervoersvoorziening**

*De werknemer die gebruik maakt van een door de werkgever ter beschikking gestelde vervoersvoorziening is een eigen bijdrage verschuldigd van € 25,46 netto per maand, welke bijdrage wordt ingehouden op het inkomen van de werknemer.*

De waarde van loon in natura wordt verminderd met het bedrag dat de werknemer ter zake in rekening wordt gebracht, met dien verstande dat de aldus verminderde waarde ten minste op nihil wordt gesteld. Ingeval een auto ter beschikking is gesteld, mag de gehele bijdrage slechts in mindering komen op de bijtelling voor het privégebruik als met de werknemer is afgesproken dat zijn eigen bijdrage volledig is bedoeld als een bijdrage voor het privégebruik. Maar als niets of iets anders is afgesproken, mag dit niet. Ik verwijs naar paragraaf 21.3.7 van het Handboek.

**Artikel 7.5b Het bedrag van 2010**

*De fulltimewerknemer, met uitzondering van de werknemer die gebruik maakt van een door de werkgever ter beschikking gestelde vervoersvoorziening, ontvangt maandelijks een tegemoetkoming van € 7,64.*

Deze tegemoetkoming is loon voor de loonheffingen. Dit is mogelijk anders als de werkgever de tegemoetkoming toekent als reiskostenvergoeding voor zakelijke reizen. Ik verwijs naar mijn opmerkingen hiervoor bij artikel 7.5.

**Artikel 7.6 Uitrust tegen fiscale ruimte woon-werkverkeer**

*Op verzoek van de werknemer vindt in december uitrust plaats van de eindejaarsuitkering met de fiscale ruimte, welke ontstaat doordat de werkgever een lagere kilometervergoeding verstrekt dan fiscaal onbelast toelaatbaar is.*

Ik verwijs naar mijn opmerkingen hiervoor bij de artikelen 7.2, 7.5 en 7.5b.

**Artikel 7.8 Tegemoetkoming in bijzondere omstandigheden**

*Op grond van een lokale regeling kan een geldelijke tegemoetkoming worden verstrekt in ten behoeve van de werknemer of de tot zijn huishouding behorende personen noodzakelijk te maken kosten.*

Deze tegemoetkoming is loon voor de loonheffingen.

## **Artikel 8.1                    Arbeidsongeschiktheid**

*Dit artikel gaat over (de aanvulling op) de wettelijke loondoorbetalingsverplichting gedurende de eerste periode respectievelijk de tweede periode van 52 weken. Daarnaast omvat het afspraken over de situaties na twee jaar.*

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.

De doorbetaling van het salaris bij volledige arbeidsongeschiktheid en de aanvulling op de WAO- dan wel WIA-uitkering vormen, als 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 of de bijdrage Zvw bedraagt in deze situatie 6,65% voor werknemers tot de AOW-leeftijd. In 2017 is de AOW-leeftijd 65 jaar plus negen maanden. Ik verwijs naar paragraaf 6.2 van het Handboek.

In voorkomende gevallen kan bij terugbetalingen door de werknemer sprake zijn van negatief loon. Ik verwijs naar paragraaf 4.9 van het Handboek.

## **Artikel 11.1                    Pensioenregeling** **Artikel 11.2                    Aanvullende oudedagsvoorziening**

De pensioenregeling en de aanvullende oudedagsvoorziening heb ik niet beoordeeld.