

Telefoon 0800 - 0543  
Telefax  
Kennisgroep CAO

> Postbus 5105 7600 GL ALMELO

Vereniging van Universiteiten  
Postbus 13739  
2501 ES DEN HAAG

Datum  
25 september 2015

Uw kenmerk

Kenmerk  
TM150925-CAO-NU

Betreft  
Beoordeling CAO Nederlandse Universiteiten op fiscale aspecten

Geachte mevrouw,

Via internet heb ik kennisgenomen van de CAO Nederlandse Universiteiten zoals deze tot juli 2016 overeen is gekomen. 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 ontleen voor zover ik fiscale aspecten expliciet benoem. De beoordeling heeft plaatsgevonden naar de wet- en regelgeving zoals die geldt per 1 januari 2015. 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. Indien u vragen of opmerkingen heeft, kunt u mij bereiken op bovengenoemd 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,

Belastingdienst/Kennisgroep CAO  
de inspecteur  
namens deze



Kleding die in fiscaal opzicht als werkkleding kwalificeert behoort niet tot het loon. Van dergelijke werkkleding is, kort gezegd, sprake bij:

- a) ter beschikking gestelde kleding die (gedeeltelijk) op de werkplek wordt gedragen en die tevens
- of (bijna) alleen geschikt is om tijdens het werk te dragen;
  - of één of meer duidelijk zichtbare aan de inhoudingsplichtige gebonden beeldmerken met een oppervlakte van samen tenminste 70 cm<sup>2</sup> per kledingstuk;
  - of aantoonbaar op de werkplek achterblijft;
  - of een uniform of overall is.

- b) door de Arbeidsomstandighedenwet voorgeschreven kleding die
- de werknemers (vooral) tijdens werktijd op basis van het arboplan van de werkgever moeten dragen
  - en waarvoor de werknemer geen eigen vergoeding verschuldigd is.

Als de werkkleding onbelast is geldt dit ook voor (vergoedingen van) het onderhoud van deze kleding. Voor een volledig overzicht van de voorwaarden verwijs ik naar paragraaf 20.2.4 van het Handboek, waarin tevens een stroomschema is opgenomen.

### **Artikelen 1.20 t/m 1.23 Overdracht en behoud van rechten**

Deze artikelen regelen de rechten en de verplichtingen van de werkgever en de werknemer als de werknemer in verband met zijn functie een mogelijk octrooieerbare uitvinding doet.

Kort weergegeven hebben zij hun onderlinge verhouding als volgt geregeld:

1. De werknemer is verplicht de werkgever over de - mogelijke - uitvinding te informeren.
2. Als de werkgever daar om verzoekt, moet de werknemer in beginsel zijn "uitvindersrechten" aan de werkgever overdragen (zie echter hierna bij punt 3).
3. De werknemer is - tenzij zwaarwegende belangen van de universiteit zich daartegen verzetten - gerechtigd het verzoek van zijn werkgever (zoals hiervoor bedoeld bij punt 2) niet in te willigen. In dat geval kan de werkgever hem daar - letterlijk - een rekening voor presenteren.
4. Als de werknemer zijn rechten (wel) overdraagt heeft hij recht op een vergoeding van de door hem persoonlijk gedragen kosten, die aantoonbaar rechtstreeks verbonden zijn aan het doen van de uitvinding.
5. Als de werkgever de rechten gebruikt, heeft de werknemer tevens recht op een billijke vergoeding ten aanzien van de opbrengst van die rechten.

De bovenbedoelde verhouding geldt ook ten aanzien van kwekersrechten en, tenzij anders is bepaald, ten aanzien van auteursrechten.

De fiscale gevolgen van de hierboven bij de punten 3, 4 en 5 bedoelde vergoedingen zijn vatbaar voor discussie. Meer in het algemeen geldt dat ook voor de gevolgen van het behouden of het overdragen van de onderliggende rechten. Een onjuiste inschatting van die gevolgen leidt tot fiscale risico's.

Een relatief eenvoudig voorbeeld, toegespitst op de vergoeding zoals bedoeld bij punt 4:

Fiscaal geldt dat een vergoeding van in een eerder kalenderjaar gemaakte kosten alleen onbelast kan blijven als de werknemer in dat eerdere kalenderjaar al een onvoorwaardelijk recht op die vergoeding had. In voorkomende gevallen kan dit betekenen dat een deel van de vergoeding zonder meer als loon kwalificeert.

Als een werkgever over de fiscale gevolgen twijfelt en forse risico's wil vermijden kan hij, eventueel onder verwijzing naar deze brief, contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.

### **Artikel 3.9 Afwijking in bijzondere gevallen**

Dit artikel luidt als volgt:

"In bijzondere gevallen vanwege fiscale redenen kan de werkgever in overleg met de werknemersorganisaties in het lokaal overleg een regeling vaststellen die de artikelen 3.1, 3.3 en 3.5 tot en met 3.8 aanvult of daarvan afwijkt."



### **Artikel 3.22 Onkosten in verband met promotie en in stand houden competentie**

Volgens deze bepaling kan de werkgever in overleg met de werknemersorganisaties lokale regelingen vaststellen voor het vergoeden van (onder andere) promotiekosten, congresbezoek, binnen- en buitenlandse studiereizen en aanschaf van vakliteratuur.

Dergelijke regelingen zullen, naar ik aanneem, in het algemeen een groot aantal werknemers betreffen. Indien een werkgever twijfelt aan de fiscale gevolgen van de concrete regeling(en) en hij forse fiscale risico's wil vermijden kan hij, eventueel onder verwijzing naar deze brief, contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.

### **Artikel 3.23 Beroepskosten**

Volgens dit artikel heeft de werknemer aanspraak op een verstrekking of vergoeding voor onkosten die hij in verband met zijn arbeid maakt indien daarvoor voorafgaande toestemming van de werkgever is verkregen.

Ik verwijs naar de hoofdstukken 8 en 20 van het Handboek.

### **Artikel 3.24 Indexering**

Deze bepaling luidt als volgt:

“De werkgever kan in overleg met de werknemersorganisaties in het lokaal overleg een afspraak maken over de indexering van de met het lokaal overleg afgesproken vergoedingen.”

Fiscaal geldt dat kostenvergoedingen zich niet zonder meer lenen voor indexatie. Dit zou een nauwkeurigheid suggereren die doorgaans niet op zijn plaats is. Indexatie is wel denkbaar als voor de desbetreffende kosten een specifiek indexcijfer is bepaald. Het gezinsconsumptiecijfer van het CBS bijvoorbeeld heeft meestal een onvoldoende specifieke relatie met de kosten waarop de vergoeding betrekking heeft. Ook als de werkgever de kosten juist kan indexeren betekent dat niet automatisch dat hij de afgesproken vergoedingen altijd zonder meer kan verlengen. De prijsontwikkeling is immers slechts een van de vele variabelen die een rol spelen bij een vaste vergoeding. Onder omstandigheden kan een herbeoordeling van één of meer van die andere variabelen méér voor de hand liggen dan alleen indexeren.

### **Artikel 4.13f Terugbetaling doorbetaald ouderschapsverlof**

Volgens het vijfde lid van dit artikel moet een werknemer in bepaalde situaties het gedeeltelijk doorbetaalde ouderschapsverlof terugbetalen.

Een dergelijke terugbetaling vormt negatief loon. Ik verwijs naar paragraaf 4.9 van het Handboek.

### **Hoofdstuk 5 Keuzemodel arbeidsvoorwaarden**

Dit hoofdstuk bevat de kaders voor een meerkeuzesysteem.

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

De wijziging van de arbeidsbeloning dienen werkgever en werknemer te beschouwen en duidelijk vast te leggen als een wijziging van of een aanvulling op de arbeidsovereenkomst. Als werkgevers en

werknemers hier onvoldoende aandacht aan besteden is het mogelijk dat de wijziging niet de beoogde fiscale gevolgen heeft. Als sprake is van het besteden van loon, is het loon fiscaal reeds genoten, en wel voorafgaand aan of door de ruil. Het loon is dan belast. Ik verwijs naar de inleiding van hoofdstuk 4 en paragraaf 4.15 van het Handboek en het besluit van 28 januari 2011, nr. DGB2011/1M (zie: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0029532/>).

Een loonsverlaging leidt in beginsel tevens tot een verlaging van het pensioengevend loon. Onder voorwaarden kan deze verlaging achterwege blijven. Deze voorwaarden staan in onderdeel 4 van het besluit van 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M (zie: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0028256/>).

Meer in het bijzonder vraag ik uw aandacht voor de fiscale voorwaarden en gevolgen van het sparen van tijd. Als tijdsparen onderdeel is van een meeromvattend meerkeuzesysteem kan sprake zijn van elementen die afbreuk doen aan het principe van tijd-voor-tijd. Dit hoeft niet onmiddellijk tot de conclusie te leiden dat er geen sprake meer is van tijdsparen. Dat verandert echter op het moment dat die elementen een zodanig stempel (kunnen) drukken dat de regeling in betekenisvolle mate de mogelijkheid biedt om tijd voor geld te sparen.

Hoofdstuk 5 van de CAO bevat bepalingen die, zeker in hun uitwerking, de conclusie zouden kunnen rechtvaardigen dat feitelijk sprake is van het sparen van tijd voor geld. Aan zo'n conclusie zijn over het algemeen ingrijpende (fiscale) consequenties verbonden. Met name de toepassing van de artikelen 5.7 en 5.9, derde lid, van de CAO kan tot de conclusie dwingen dat de werknemer eigenlijk tijd voor geld spaart. In dat geval behoort het recht op (betaald) verlof al bij de *toekenning* van dat recht tot het loon.

Aanspraken op vakantie(verlof) behoren als zodanig niet tot het loon 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. Ik verwijs naar paragraaf 19.1.3 van het Handboek. Tijdsparen kan tot een verlofstuwmeer leiden. In dat verband wijs ik tevens op de fiscale aspecten bij Bijlage B van de CAO.

## **Artikel 6.2 Medische keuring**

Dit artikel bevat kaders voor medische keuringen.

Een vergoeding of een verstrekking van een dergelijke keuring zal doorgaans als een arbovoorziening kwalificeren waarvoor een gerichte vrijstelling geldt. Ik verwijs naar paragraaf 20.1.10 van het Handboek.

## **Artikel 6.5 Loopbaanadvies**

Volgens het derde lid van dit artikel zal aan iedere werknemer met een dienstverband voor bepaalde tijd van twee jaar of meer de gelegenheid worden geboden bij een professionele organisatie een loopbaanadvies in te winnen. De kosten voor dat advies komen voor rekening van de werkgever.

De vergoeding of verstrekking van een dergelijk loopbaanadvies behoort tot het loon, tenzij het advies deel uitmaakt van een voorziening waar een gerichte vrijstelling voor geldt. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als de scan integraal onderdeel is van een outplacement- of van een EVC-traject (zie de paragrafen 20.1.4 respectievelijk 20.1.5 van het Handboek). In geval van twijfel kan de werkgever, eventueel onder verwijzing naar deze brief, contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.

## **Artikel 6.9 Scholing en ontwikkeling**

Dit artikel regelt in hoofdlijnen de rechten en verplichtingen van de werkgever en de werknemer rond scholing. Als dat bijdraagt aan zijn loopbaanontwikkeling heeft de werknemer recht op studiefaciliteiten, ook indien er slechts een geringe relatie bestaat tussen enerzijds de studie en de opleiding en anderzijds de huidige of een toekomstige functie.

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, behoren, voor zover er werkelijk sprake is van scholingskosten, niet tot het loon. Voor meer informatie over de vergoeding van studiekosten verwijs ik naar de paragrafen 20.1.4 en 20.1.5 van het Handboek.

#### **Artikel 7.1** **Pensioen**

De pensioenregeling heb ik niet beoordeeld.

#### **Artikel 7.6** **Overlijdensuitkering**

Volgens het eerste lid van dit artikel betaalt de werkgever na het overlijden van de werknemer de bezoldiging uit tot en met de laatste dag van de maand van overlijden. Volgens het tweede lid hebben, daarnaast, de nagelaten betrekkingen van de werknemer recht op een bedrag dat overeenkomt met de bezoldiging over een tijdvak van drie maanden. De werkgever betaalt dit laatstbedoelde bedrag, voor zover de fiscale regels dat toestaan, netto uit.

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. Voor de volledigheid merk ik op dat voor zover er sprake is van regulier verdiend loon, er in fiscaal opzicht sprake is van postuum loon. Voor de fiscale aspecten van postuum loon verwijs ik naar paragraaf 9.2.3 van het Handboek.

#### **Artikel 9.8a** **Mobiliteitspremie**

Volgens dit artikel heeft een werknemer die in verband met een reorganisatie ontslag neemt, onder voorwaarden, recht op een mobiliteitspremie.

Een dergelijke premie vormt loon uit vroegere dienstbetrekking.

#### **Artikel 9.14** **Employability**

Volgens dit artikel heeft een in verband met een reorganisatie met ontslag bedreigde werknemer, onder andere, recht op outplacement voor rekening van de werkgever.

Een vergoeding voor of verstrekking van outplacement is onbelast. Ik verwijs naar paragraaf 20.1.4 van het Handboek.

#### **Bijlage B** **Overgangsregelingen senioren- en levensloopregelingen**

De paragrafen 9 en 10 van Bijlage B bevatten overgangsbepalingen ten aanzien van de levensloopregeling en de seniorenregeling 2006. Hoewel ik deze bepalingen als zodanig niet heb beoordeeld merk ik voor de volledigheid het volgende op.

Als een werknemer voortijdig stopt met - in voldoende mate - werken kan in fiscaal opzicht sprake zijn van een regeling voor vervroegd uittreden (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 19.4.2 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 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 wèl een RVU ontstaan. Bij zo'n samenloop is van belang dat de werknemer wekelijks in voldoende mate feitelijk blijft werken. Voldoende betekent: tenminste 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 in september 2013 geactualiseerd. Voor de volledigheid merk ik op dat het aankopen van verlofrechten gevolgen kan hebben voor het pensioengevend salaris. Ik verwijs naar het besluit van 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M (zie: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0028256/>).