

> Postbus 50960 3007 BB ROTTERDAM

Telefoon 0800 - 0543  
Telefax (010) 290 51 49  
Unit ITO Dienstverlening

Algemene Bond Uitzendondernemingen  
Postbus 144  
1170 AC BADHOEVEDORP

Datum  
12 december 2012

Uw kenmerk

Kenmerk

Betreft  
ABU CAO voor Uitzendkrachten 2012-2017

Geachte mevrouw,

In mijn brief van 21 januari 2010 beoordeelde ik de ABU CAO 2009 – 2014 voor uitzendkrachten op fiscale aspecten van de loonheffingen naar de wet- en regelgeving zoals die gold per 1 januari 2009. In deze brief beoordeel ik de hierboven genoemde cao (tekst november 2012) naar de wet- en regelgeving zoals die geldt per 1 januari 2012 en dus inclusief regels rondom de werkkostenregeling. Het doel van deze beoordelingen 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. Ik verzoek u om de cao-partijen van de inhoud van deze brief op de hoogte te stellen.

Ik ga er vanuit 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  
Namens de inspecteur

## Algemeen

In deze rapportage verwijs ik naar het Handboek Loonheffingen 2012 (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 de site van de Belastingdienst, met de zoekterm 'cao-beoordeling'.

Met ingang van 1 januari 2011 is de werkkostenregeling ingevoerd, dit is de regeling van kostenvergoedingen en voorzieningen (verstrekkingen en het ter beschikking stellen van zaken) voor de werknemer. Hiertoe is de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) gewijzigd en zijn ook de uitvoeringsbepalingen herschreven. De nieuwe uitvoeringsbepalingen zijn vervat in de (nieuwe) Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (hierna: URLB 2011), de (oude) Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 is vervallen.

De werkkostenregeling houdt kort gezegd in dat de werkgever een vrije ruimte heeft van 1,4% van het totaal van de individuele fiscale lonen van zijn werknemers. Tot dit bedrag kan de werkgever onbelast kostenvergoedingen en voorzieningen geven aan zijn werknemers. Daarnaast gelden nog enkele specifieke vrijstellingen en bovendien zijn er voorzieningen die de werkgever, hoewel ze als loon (in natura) zijn aan te merken, tegen een lagere waarde of nihilwaarde in aanmerking mag nemen. De werkgever kan in de jaren 2011, 2012 en 2013 jaarlijks, in het begin van het jaar, kiezen om de oude regelgeving (overgangsregeling) toe te passen. In dat geval hanteert hij de regelgeving zoals die luidde per 31 december 2010.

Meer informatie over de werkkostenregeling kunt u vinden op de site van de Belastingdienst ([www.belastingdienst.nl/Zakelijk/Personeel en loon/Werkkostenregeling](http://www.belastingdienst.nl/Zakelijk/Personeel_en_loon/Werkkostenregeling)).

De (loon)begrippen voor de diverse wetten waarop de loonheffingen zijn gebaseerd kunnen verschillen. De term loonheffingen gebruikt men voor de loonheffing (loonbelasting en premies volksverzekeringen), de premies werknemersverzekeringen en de Zorgverzekeringswet (Zvw) samen. Ook voor de toepassing van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA) geldt dat soms sprake is van afwijkende begrippen. Als sprake is van loon voor de loonheffingen en tevens van WVA-loon, dan gebruik ik de term "loon".

## Artikel 11 Werkbriefje

*De tijdverantwoording geschiedt schriftelijk. De door de opdrachtgever geaccordeerde tijdverantwoording wordt onverwijld aan de uitzendonderneming verstrekt.*

Voor het tijdstip van inhouden van loonheffingen is het genietingsmoment bepalend. In de regel is dat het moment waarop het loon wordt betaald of eerder vorderbaar en tevens inbaar is. Als het werkbriefje ziet op werkzaamheden in een vorig tijdvak dan het tijdvak waarin de uitzendonderneming het loon betaalt, mag de betaling worden verwerkt in het tijdvak waarop die betaling betrekking heeft. In paragraaf 7.2.1 van het Handboek staan de voorwaarden.

## Artikel 12 Aanvang van de uitzendovereenkomst

*De uitzendovereenkomst wordt in het algemeen geacht te zijn aangegaan op het tijdstip waarop de uitzendkracht de overeengekomen werkzaamheden daadwerkelijk aanvangt.*

De uitzendonderneming dient bij werknemers die gewoonlijk op vijf dagen per week werken bij indiensttreding (en ook bij uitdiensttreding) de tijdvaktabellen toe te passen over de tijdvakken waarover de uitzendonderneming daadwerkelijk loon betaalt. Zie voor de specifieke regelgeving met betrekking tot de toepassing van de tabellen paragraaf 7.3.4. van het Handboek.

Op dit moment overlegt de branche met de Belastingdienst over een administratieve lastenverlichting in gevallen waarin de heffingsverschillen relatief gering zijn.

### **Artikel 13 Uitzendfasen**

*De uitzendkracht is, afhankelijk van het aantal weken dat de uitzendkracht werkt voor dezelfde Uitzendonderneming, werkzaam in fase A, B of C. Fase A duurt 78 weken en fase B duurt twee jaar. In fase A is de uitzendkracht in beginsel werkzaam op basis van een uitzendbeding. Door zo'n beding eindigt de overeenkomst van rechtswege op verzoek van de opdrachtgever of als de uitzendkracht de overeenkomst opzegt. De overeenkomst in fase B geldt voor bepaalde tijd en in fase C voor onbepaalde tijd.*

Uitzendkrachten zijn in echte of fictieve dienstbetrekking bij het uitzendbureau als aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Ik verwijs naar paragraaf 15.19 van het Handboek. Het uitzendbureau moet daarom de loonheffingen inhouden, aangeven en afdragen en alleen het uitzendbureau kan, onder voorwaarden, recht hebben op een afdrachtvermindering, bijvoorbeeld de afdrachtvermindering onderwijs.

De afdrachtvermindering onderwijs inzake de beroepspraktijkvorming van de beroepsbegeleidende leerweg is ook van toepassing als een leerbedrijf een uitzendbureau inschakelt. Het uitzendbureau is dan inhoudingsplichtig en verrekent de afdrachtvermindering in de aangifte loonheffingen. De eventuele verdeling van de afdrachtvermindering geschiedt onderling.

Leerovereenkomsten tussen het leerbedrijf en het uitzendbureau die ingaan op of na 1 januari 2012, moeten in ieder geval voldoen aan de volgende voorwaarden:

- In de overeenkomst staat dat het leerbedrijf en het uitzendbureau bekend zijn met de afdrachtvermindering en dat beiden onderling afspraken hebben gemaakt over de verdeling van de afdrachtvermindering.
- Het uitzendbureau bewaart de overeenkomst bij de loonadministratie.

Het uitzendbureau moet een kopie van de leer-werkovereenkomst of de verklaring van het Regionaal Opleidingscentrum bij de loonadministratie bewaren.

### **Artikel 19 Beloning**

*De uitzendkracht geniet loon en – indien van toepassing- een kostenvergoeding. De cao kent salaristabellen en functiegroepen. De uitzendonderneming kan ook de inlenersbeloning toepassen. De inlenersbeloning ziet op de beloning van de werknemer in dienst van de opdrachtgever, werkzaam in een gelijke of gelijkwaardige functie als de uitzendkracht en is samengesteld uit loon, toeslagen en kostenvergoedingen.*

Sinds 1 januari 2011 geldt een nieuwe regeling voor kostenvergoedingen: de werkkostenregeling (wkr). Ik verwijs naar de tekst onder het kopje "Algemeen" van deze brief.

De uitzendonderneming dient steeds zelf te beoordelen of zij de vergoedingen van kosten vrij van loonheffingen kan uitbetalen. Dit geldt ook voor een vergoeding op basis van een cao. De uitzendonderneming dient jegens zijn inspecteur aannemelijk te maken dat een uitzendkracht kosten maakt ter grootte van de vergoeding die hij hiervoor ontvangt. In concrete gevallen kan de uitzendonderneming uitsluitend vragen aan de voor hem bevoegde inspecteur.

Soms geeft de Belastingdienst (gedeeltelijk) zekerheid over kostenvergoedingen in cao's, zoals bij de CAO voor de Bouwnijverheid en de CAO Beroepsgoederenvervoer. Als zo'n cao van rechtswege van toepassing is op de uitzendkracht geldt die goedkeuring eveneens.

### **Artikel 21 Uitzendkrachten werkzaam in de bouw**

*Uitzendkrachten die ter beschikking worden gesteld aan een bouwonderneming kunnen onder de CAO voor de Bouwnijverheid vallen.*

De Belastingdienst heeft de CAO voor de Bouwnijverheid beoordeeld op fiscale aspecten van de loonheffingen. Ik verwijs u naar [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)

**Artikel 22 lid 6 Uitruil van arbeidsvoorwaarden**

*De uitzendonderneming kan het loon deels in natura voldoen voor kosten die samenhangen met huisvesting en vervoer. Voor belastingvrije vergoedingen of verstrekkingen in verband met extraterritoriale kosten is een uitruil van arbeidsvoorwaarden mogelijk.*

Bij loon in natura kan fiscaal sprake zijn van belastingvrije verstrekkingen of gerichte vrijstellingen. De regelgeving over het verstrekken van vervoer is beschreven in het hoofdstuk 20 van het Handboek. De regelgeving over huisvesting is beschreven in de paragrafen 19.21 (huisvesting buiten de woonplaats), 19.24 (inwoning) en 17.56 (woning).

Voor de groep werknemers die van buiten Nederland in dienstbetrekking worden genomen, kunnen onder andere verstrekkingen voor extra kosten van levensonderhoud onbelast blijven (zie hiervoor paragrafen 16.4.2 (extraterritoriale kosten) en 19.54 en van het Handboek. In een annex bij het brancheconvenant uitzendbranche van 14 december 2010 licht de Belastingdienst toe hoe zij deze regels uitvoert.

Het loonbestanddeel waarvan wordt afgezien behoort in het algemeen niet tot het loon voor de loonheffingen. De tekst van het nieuwe artikel 22 lid 6 in combinatie met de tekst "aanvulling op de uitzendovereenkomst" en de handreiking, voldoen aan de voorwaarden die worden genoemd in het Besluit van 28 januari 2011, nummer DGB2011/1M, zodat de teksten niet doen twifelen aan de realiteitswaarde van de ruil. Ik verwijs voor de annex, de aanvulling en de handreiking naar een eerdere beoordeling van deze cao op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)

Complete zekerheid met betrekking tot een uitruil van arbeidsvoorwaarden kan slechts in een concrete situatie worden gegeven. Dan blijkt immers hoe de feiten en omstandigheden van de betreffende situatie zijn.

**Artikel 27 Compensatie-uren**

*In plaats van een toeslag door onregelmatige werktijden en/of overwerk kunnen partijen kiezen voor het toekennen van compensatieverlof. Uitbetaling vindt in ieder geval plaats zodra de uitzendkracht gedurende zes weken geen recht op feitelijk loon heeft verworven.*

Aanspraken op compensatieverlof behoren niet tot het loon voor zover zij aan het eind van het kalenderjaar, samen met aanspraken op vakantieverlof, niet meer bedragen dan de arbeidsduur per week, gerekend over een periode van 50 weken. Ik verwijs naar paragraaf 19.51.1 van het Handboek. De uitzendkracht geniet het loon bij uitbetaling, of eerder als de zes weken-regel geldt en het loon tevens inbaar is. Ik verwijs naar mijn opmerking bij artikel 40 van deze cao.

**Artikel 28 Kostenvergoedingen**

*De uitzendkracht heeft onder voorwaarden recht op kostenvergoedingen*

Ik verwijs u naar mijn opmerkingen bij artikel 19 van deze cao. De regels over de werkkostenregeling staan in hoofdstuk 18 van het Handboek.

**Artikel 33 Arbeidsongeschiktheid**

*De uitzendovereenkomst met uitzendbeding eindigt bij arbeidsongeschiktheid. De uitzendonderneming vult een ziektewetuitkering aan. Hiervoor kan een inhouding plaatsvinden op het loon. De Ziektewet kent twee wachtdagen. De uitzendonderneming compenseert een wachtdag door een opslag op het loon.*

Deze aanspraak op aanvullingen op de Ziektewet behoort niet tot het loon. De inhouding komt in mindering op het loon bij het berekenen van de loonheffingen. Ik verwijs u naar paragraaf 19.59 van het Handboek. De opslag behoort tot het loon.

*De uitzendovereenkomst zonder uitzendbeding (detacheringsovereenkomst) kent een wachtdag bij ziekte. De uitzendkracht ontvangt daarop geen loon.*

De wachtdag is van invloed op het WVA-loon in het loontijdvak. Dat wordt lager. De dag behoort echter nog steeds tot de contractueel overeengekomen arbeidsduur. Dat betekent dat er geen sprake is van een breuk in het loontijdvak met de hieraan verbonden consequenties voor (onder meer) de franchisetoepping en het maximumpremieloon.

### **Artt. 35, 37, 38 Vakantiedagen, kort verzuim, buitengewoon verlof en algemeen erkende feestdagen**

*Ter opbouw van vakantie-uren, kort verzuim, buitengewoon verlof en algemeen erkende feestdagen reserveren partijen in het geval van een uitzendbeding een aanvulling op het loon. Wanneer de uitzendkracht het verlof opneemt en de uitzendovereenkomst blijft voortduren, betaalt de uitzendonderneming de aanvulling uit voorzover de reservering toereikend is. De uitzendonderneming kan voor de algemeen erkende feestdagen ook kiezen voor het doorbetalen van het loon.*

Voor het tijdstip van inhouden van loonheffingen is het genietingsmoment bepalend. In de regel is dat het moment waarop het loon wordt betaald of eerder vorderbaar en tevens inbaar is.

Als de reservering niet toereikend is, is er sprake van onbetaald verlof. Onbetaald verlof doorbreekt het loontijdvak. Dit heeft onder meer gevolgen voor de berekening van de premies werknemersverzekeringen en voor de tabeltoepassing. Ik verwijs naar de paragrafen 5.5.2 respectievelijk 7.3.4 van het Handboek.

### **Artikel 40 Automatische betaalbaarstelling reserveringen**

*Eventuele rest-reserveringen met betrekking tot vakantiebijslag, kort verzuim, buitengewoon verlof en algemeen erkende feestdagen worden in fase A bij een voortdurende uitzendovereenkomst in de eerste week van juni automatisch aan de uitzendkracht uitbetaald. Zodra de uitzendovereenkomst eindigt en er niet aansluitend een nieuwe uitzendovereenkomst volgt of als er gedurende zes weken geen recht op loon bestaat, worden de nog niet uitbetaalde reserveringen automatisch uitbetaald.*

De reserveringen in fase A behoren uiterlijk op het moment van uitbetalen tot het loon. Het recht op het automatisch uitbetalen van het restant van de reserveringen maken deze vorderbaar en in de regel inbaar. Deze restanten behoren dan op dat moment tot het loon. Dit geldt ook als de uitbetaling ervan onverhoopt niet plaatsvindt.

### **Artikel 43 Scholing**

*De uitzendonderneming is verplicht de uitzendkracht te scholen, dan wel de daarmee gemoeide middelen af te dragen aan Stichting Opleiding & Ontwikkeling Flexbranche (STOOF). Er kan sprake zijn van een inhouding of een terugbetaling.*

De afdracht aan STOOF raakt de loonheffingen niet. 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 beroeps- of studiekosten, niet tot het loon.

Voor meer informatie over de vergoeding van beroeps- en studiekosten verwijs ik naar de paragrafen 19.12 en 19.45 van het Handboek.

Een vergoeding voor reizen is 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 verwerven van inkomen uit werk en woning geldt dat de vergoeding van de werkelijke kosten gemaximeerd is tot € 0,19 per kilometer. Ik verwijs naar hoofdstuk 20 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.

Een gehele of gedeeltelijke terugbetaling van een vergoeding die niet tot het loon behoort, komt niet in mindering op het loon. Zie de paragrafen 4.10 en 19.45 van het Handboek. Zie ook het besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1828M, Stcrt. nr. 21911.

#### **Artikel 44 Uitzendkrachten niet permanent woonachtig in Nederland**

*Dit artikel biedt de mogelijkheid om met niet permanent in Nederland woonachtige uitzendkrachten afwijkende arbeidsvoorwaarden overeen te komen. De cao begrijpt onder scholing ook activiteiten die samenhangen met de facilitering van het werk en verblijf voor deze groep uitzendkrachten.*

Ik verwijs naar mijn beoordeling inzake uitruil van arbeidsvoorwaarden bij artikel 22 lid 6 van deze cao. Het faciliteren van het verblijf en het werken vallen buiten de fiscale faciliteiten voor studiekosten. Ik verwijs voor de fiscale faciliteiten voor studiekosten naar mijn beoordeling van artikel 43 van de cao.

#### **Artikel 44a Verrekeningen op het uit te betalen loon van uitzendkrachten die niet permanent woonachtig zijn in Nederland**

*De uitzendonderneming kan boetes verrekenen met het loon. Het gaat om boetes wegens gedragingen in het kader van de tewerkstelling bij de inlener.*

*Ook een schadevergoeding, voorschotten op het loon, loonvorderingen en huurpenningen kunnen met het uit te betalen loon worden verrekend.*

De betaling door de werknemer aan zijn werkgever van een boete of een schadevergoeding dient in beginsel te worden voldaan uit het netto (besteedbaar) loon en raakt de berekening van de loonheffingen niet. In concrete gevallen kan de werkgever uitsluitend vragen aan de voor hem bevoegde inspecteur.

Bij een voorschot op het loon dient de inhouding van loonheffingen plaats te vinden op het tijdstip waarop de werkgever het voorschot uitbetaalt. Een latere verrekening van het voorschot raakt de berekening van de loonheffingen niet.

Huurpenningen die een uitzendkracht betaalt aan de werkgever raakt de berekening van de loonheffingen niet en dient te worden voldaan uit het netto (besteedbaar) loon.

#### **Artikel 44b Inhoudingen op het uit te betalen loon betreffende uitzendkrachten die niet permanent in Nederland wonen**

*Deze inhoudingen zien op huisvestingskosten en vervoerskosten van en naar de woonplaats in het land van herkomst.*

Als de werkgever op het loon van de werknemer een bedrag inhoudt voor huisvesting en door hem georganiseerd vervoer is sprake van een eigen bijdrage. Indien er sprake is van een te belasten (norm)bedrag dient de werkgever deze eigen bijdrage daarop in mindering te brengen. Indien sprake is van een vrije verstrekking of gerichte vrijstelling raakt de eigen bijdrage de berekening van de loonheffingen niet.

De eigen bijdrage dient te worden voldaan uit het netto (besteedbaar) loon en het bedrag dat in mindering komt, mag niet hoger zijn dan het te belasten (norm)bedrag.

#### **Artikel 45 Aanvullende regeling niet permanent in Nederland woonachtige uitzendkrachten**

*De uitzendonderneming is gehouden de uitzendkracht een aanbod te doen voor een ziektekostenverzekering. De uitzendkracht kan de uitzendonderneming machtigen tot het doen van premiebetalingen. Er kan sprake zijn van een Nederlandse taaltraining en hulp bij het invullen van formulieren.*

Een betaling op grond van een machtiging raakt de berekening van loonheffingen niet en dient te worden voldaan uit het netto (besteedbaar) loon.

Een Nederlandse taaltraining behoort niet tot het loon als sprake is van extraterritoriale kosten in fiscale zin. Ik verwijs u naar mijn opmerkingen bij artikel 22 lid 6 van de cao.

Indien een uitzendonderneming de aangifte inkomstenbelasting van de werknemer verzorgt is het in het algemeen sprake van een voordeel uit dienstbetrekking. In dat geval mag de uitzendonderneming in de regel het loon ook als eindheffingsloon aanwijzen. Ik verwijs naar paragraaf 23.7 en hoofdstuk 18 van het Handboek. Het loon behoort niet tot het WVA loon.

#### **Artikel 46 Uitzendkrachten met een buitenlandse arbeidsovereenkomst**

*Enkele CAO-bepalingen zijn onder voorwaarden ook van toepassing op de uitzendkracht die vanuit het buitenland door een buitenlandse uitzendonderneming aan een opdrachtgever in Nederland ter beschikking wordt gesteld.*

In het buitenland gevestigde (uitzend-)ondernemingen, die personeel op de Nederlandse arbeidsmarkt ter beschikking stellen, zijn altijd inhoudingsplichtig.

In de hoofdstukken 16 en 17 van het Handboek staat informatie over situaties waarin dergelijke buitenlandse werkgevers loonbelasting, premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet moeten inhouden en afdragen. De Belastingdienst hanteert bij de belastingheffing van niet-inwoners die in dienstbetrekking via een buitenlands uitzendonderneming in Nederland werkzaamheden verrichten in beginsel het uitgangspunt dat de inlener als verdragswerkgever moet worden gezien. Dit houdt in dat Nederland onder de (OESO-conforme) belastingverdragen het heffingsrecht heeft over de inkomsten uit die werkzaamheden, ook in de situatie dat het verblijf van de werknemer in Nederland niet langer duurt dan 183-dagen. Ik verwijs u naar het Besluit van 12 januari 2010 , nr. DGB2010/267M.

Inleners kunnen aansprakelijk worden gesteld voor door o.a. de in het buitenland gevestigde uitzendonderneming niet betaalde loonheffingen.

De Belastingdienst werkt samen met de Stichting Normering Arbeid en door haar gecertificeerde uitzendondernemingen. Deze ondernemingen verstrekken informatie aan de Belastingdienst over werknemers en zzp-ers die in Nederland worden tewerkgesteld door buitenlandse intermediairs, waarbij deze intermediairs en werknemers/zzp-ers zich vermoedelijk onttrekken aan hun fiscale verplichtingen. Een meldingsformulier staat op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl). De Rijksoverheid heeft ook een algemeen Meldpunt Malafide Uitzendbureau's ingesteld.

