

Postbus 5105

7600 GL ALMELO

Telefoon 0800 - 0543

VO-raad
Postbus 8282
3503 RG UTRECHT

Kennisgroep CAO

Datum
18 maart 2015

Uw kenmerk

Kenmerk
TM150318-CAOVO

Betreft
Beoordeling CAO 2014-2015 op fiscale aspecten

Geachte mevrouw,

In mijn brief van 28 september 2011 heb ik de VO-raad geïnformeerd over de fiscale aspecten van de CAO voor het Voortgezet Onderwijs 2011-2012. Vanaf 1 augustus 2014 geldt de CAO voor het Voortgezet Onderwijs zoals deze is overeengekomen tot 1 augustus 2015. Ook deze CAO heb ik op fiscale aspecten beoordeeld. In deze brief informeer ik u over het resultaat van deze nieuwe beoordeling.

Een belangrijk doelstelling van de beoordeling is, onveranderd, de werkgevers in staat stellen om hun fiscale verplichtingen zo goed mogelijk na te komen. Net zoals de vorige keer heb ik mijn beoordeling beperkt tot de in mijn ogen belangrijkste fiscale aspecten. De beoordeling heeft plaatsgevonden naar de wet- en regelgeving zoals die geldt per 1 januari 2015 en is dus inclusief nieuwe regels rondom de werkkostenregeling.

Wellicht ten overvloede vermeld ik dat u aan deze beoordeling alleen vertrouwen kunt ontleen indien en 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 ervan uit dat ik u hiermee voldoende heb geïnformeerd. Als u vragen of opmerkingen heeft, kunt u mij bereiken op doorkiesnummer 088 – 154 84 38. Uiteraard kunt u ook bij mij terecht als u informatie wenst over de fiscale aspecten van niet in deze beoordeling betrokken CAO-bepalingen

Hoogachtend,
Namens de inspecteur

Belastingdienst/Kennisgroep CAO

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. De doorbetaling tijdens vakantiedagen behoort in dat geval tot het loon. 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 19.4.2 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 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 (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/>).

Artikelen 9.a.6 en 9.b.6 Uitzendarbeid

Deze artikelen regelen de uitzendarbeid.

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 16.20 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 vrijwaren 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 13.1 Salaris

Volgens het zesde lid van dit artikel kunnen een werkgever en een werknemer, onder bepaalde voorwaarden, afwijkende salarisafspraken maken. Volgens de cao moet het daarbij gaan om een fiscale regeling tussen de werkgever en de Belastingdienst, in het voordeel van de werknemer. Ik neem aan dat de bovenbedoelde bepaling bedoeld is om cafetariasyستم mogelijk te maken.

Vanuit fiscaal oogpunt staat het werkgevers en werknemers vrij om de overeengekomen beloning te wijzigen, al dan niet via een zogenoemd cafetariasyteem. 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/>).

De cao-tekst eist dat de werkgever een regeling aangaat met de Belastingdienst. Dat is (fiscaal) niet juist of in elk geval onnodig want, zoals hierboven wordt opgemerkt, moeten de *werkgever* en de *werknemer* hun arbeidsovereenkomst aanpassen. De onderhavige cao-tekst kan een werkgever fiscaal op het verkeerde been zetten. In dit verband verwijs ik tevens naar de fiscale aspecten bij artikel 14.1.6 van de cao. De in het verlengde van dat artikel door de VO-raad aangeboden ruilregeling heeft op voorhand voldoende realiteitswaarde. Dat geldt helaas (nog) niet voor de regelingen die de VO-raad in het verlengde van artikel 14.2 van de cao aanbiedt. Zie de fiscale aspecten bij artikel 14.2 van de cao.

Artikel 13.4 Salarisuitbetaling

Volgens het tweede lid van dit artikel mag de werkgever, onder voorwaarden, onverschuldigde betalingen aan de werknemer, inhouden op volgende salarisbetalingen.

Dergelijke inhoudingen kwalificeren niet zonder meer als negatief loon. Een gehele of gedeeltelijke terugbetaling door een werknemer van bijvoorbeeld een vrije vergoeding mag de werkgever daarom alleen op het nettoloon inhouden. Zie ook onderdeel 4 van het besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M.

Meer in het algemeen geldt dat alle situaties waarin artikel 13.4 van de cao - mogelijk - van toepassing is, fiscaal bovengemiddelde aandacht vergen. Voor zover een werkgever geen gebruik maakt van de mogelijkheid om onverschuldigde betalingen te verrekenen geniet de werknemer in de meeste gevallen loon. Indien het loonkarakter ontbreekt moet de werkgever dat aannemelijk kunnen maken.

Artikel 13.9 Jubileumgratificatie

In dit artikel is het recht op een jubileumgratificatie geregeld. Deze bedraagt bij een 25-jarige diensttijd bij het onderwijs 50% en bij een 40- of 50 jarig jubileum 100% van het bruto maandsalaris verhoogd met de vakantietoeslag.

Fiscaal geldt dat een eenmalige uitkering na het bereiken van een diensttijd van de werknemer van ten minste 25 jaar of ten minste 40 jaar is vrijgesteld tot maximaal het loon over een maand. Voor de berekening van het daarbij in aanmerking te nemen loon verwijs ik 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. Ook de tijd welke is doorgebracht bij eerdere werkgevers vallend onder de overheid of vallend onder dezelfde cao telt mee voor het berekenen van de diensttijd.

Artikel 14.1 Vergoeding verplaatsingskosten

Dit artikel regelt het recht van de werknemer op:

1. een tegemoetkoming in verhuiskosten;
2. een tegemoetkoming in reiskosten woon- werkverkeer;
3. een tegemoetkoming in reis- en verblijfskosten voor dienstreizen;
4. toepassing van een salderingsregeling;
5. het uitrusten van fiscale ruimte in reiskostenvergoedingen woon- werkverkeer en de eindejaarsuitkering.

Verhuiskosten

De regels voor een verhuiskostenvergoeding staan vooral in de Regeling Verplaatsingskosten (hierna de Regeling), zoals deze in bijlage 3, met name onder B tot en met F, van de cao is opgenomen.

De Regeling lijkt te zijn gebaseerd op de fiscale wet- en regelgeving zoals die tot 1 januari 2009 gold. Met ingang van 1 januari 2009 zijn de fiscale regels voor het onbelast vergoeden van verhuiskosten ingrijpend gewijzigd. Deze wijziging kan voor werkgevers en werknemers zowel positieve als negatieve gevolgen hebben. Enerzijds is het bedrag dat de werkgever maximaal onbelast mag vergoeden verhoogd. Anderzijds heeft de werkgever een aanmerkelijk zwaardere bewijslast gekregen dat de verhuizing voldoende verband houdt met de dienstbetrekking. De in de Regeling gehanteerde criteria kunnen een werkgever fiscaal op het verkeerde been zetten. Ik verwijs naar paragraaf 20.1.6 van het Handboek.

Voor wat betreft de terugbetalingsverplichting verwijs ik naar de fiscale aspecten bij artikel 13.4 van de cao. Als de werkgever geen gebruik maakt van zijn verhaalsmogelijkheden is in beginsel sprake van loon.

Reiskosten woon-werkverkeer

De regels voor een vergoeding van reiskosten woon-werkverkeer staan vooral in de Regeling, zoals deze in bijlage 3, met name onder G en H, van de cao is opgenomen.

Woon- werkverkeer geldt als zakelijk verkeer. De maximale onbelaste vergoeding van zakelijke kilometers, ongeacht het vervoermiddel, bedraagt € 0,19 per kilometer. Dit betekent dat werkgevers elke zakelijke kilometer, dus ook elke kilometer voor woon-werkverkeer, met maximaal € 0,19 onbelast kunnen vergoeden.

Fiscaal kan de werkgever kiezen tussen drie methoden om het aantal in aanmerking te nemen kilometers woon-werkverkeer vooraf te bepalen. Voor een meer volledige beschrijving van deze methoden, die elk hun specifieke voorwaarden kennen, verwijs ik naar paragraaf 21.1.2 van het Handboek.

In de context van deze beoordeling luiden de hoofdlijnen van deze methoden als volgt:

- normale methode: op basis van het (verwachte) werkelijke aantal kilometers;
- methode 1, op basis van een op 214 werkdagen genormeerd aantal kilometers;
- methode 2, op basis van een op 214 werkdagen en op 128 reisdagen genormeerd aantal kilometers.

De cao hanteert onder G, lid 6, van de Regeling een eigen methode. Deze methode wijkt af van de fiscaal toegestane methoden. Zij leidt in bijna alle situaties tot een te hoog aantal in aanmerking te nemen kilometers. Dat geldt in het bijzonder voor de functiecategorie onderwijsondersteunend personeel. Door andere elementen van de Regeling, zoals een vergoeding van € 0,12 per kilometer, hoeft de Regeling niet tot een bovenmatige vergoeding van reiskosten woon-werkverkeer te leiden.

Mutatis mutandis geldt het bovenstaande ook voor de (deel)berekening van de in aanmerking te nemen reisafstand. Volgens G, lid 4 van de Regeling gebeurt die berekening "op basis van een door de Belastingdienst geaccepteerde reisplanner". De Belastingdienst keurt echter geen reisplanners. Fiscaal dient de werkgever de afstand te bepalen op basis van de meest gebruikelijke route.

aan de voor hem bevoegde inspecteur.

Artikel 16.6 Betaling pensioenbijdrage tijdens ouderschapsverlof

Volgens artikel 15.6.a, derde lid, van de cao, heeft - onbetaald - ouderschapsverlof geen gevolgen voor de betaling van de pensioenbijdrage door de werkgever en de werknemer.

Uitsluitend de pensioenpremie die de werkgever op het loon van de werknemer *inhoudt* ter afdracht aan de pensioenverzekeraar mag hij dan op het fiscale loon van die werknemer in mindering brengen (zie paragraaf 9.2.6 van het Handboek). Indien en voor zover de werknemer zijn pensioenpremies rechtstreeks aan de pensioenverzekeraar betaalt wijs ik, voor wat betreft de inkomstenbelasting voor de volledigheid op het besluit van 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M. Kort gezegd biedt dit besluit, onder voorwaarden, de werknemer de mogelijkheid de zelf door hem aan een verzekeraar betaalde pensioenpremies in de aangifte inkomstenbelasting in aanmerking te nemen. Eén van de voorwaarden is dat het loon dat de werknemer van de werkgever ontvangt onvoldoende is om de inhouding en afdracht van pensioenpremies door de werkgever te laten plaatsvinden.

Artikel 16.8 Spaarverlof

Dit artikel en bijlage 5 van de cao bevatten de mogelijkheden tot en de voorwaarden voor verlofsparen. In dit verband wijs ik voor de volledigheid naar de fiscale aspecten van hoofdstuk 7 van de cao en naar paragraaf 19.1.3 van het Handboek.

Artikel 17.5 Persoonlijk basisrecht in geld

Volgens dit artikel hebben leraren en werknemers in de functiecategorie OOP per schooljaar recht op een persoonlijk basisbudget in geld ad tenminste € 600 respectievelijk € 500. Zij kunnen dat recht gebruiken voor alle vormen van deskundigheidsbevordering en professionaliseringsactiviteiten. Leraren kunnen het budget daarnaast aanwenden voor activiteiten in het kader van het lerarenregister. De werknemers beslissen zelf hoe zij het budget inzetten.

De fiscale gevolgen van het toekennen van het budget zijn afhankelijk van het beheer. Aanwending van het budget leidt in beginsel tot loon, tenzij de werkgever aan kan tonen dat sprake is van een vrijstelling. Voor de toepassing van de Wet LB ligt de bewijslast dat aanwending van het budget niet tot loon leidt bij de werkgever en niet bij de werknemer. Fiscaal kan een vergoeding van in een eerder kalenderjaar gemaakte kosten alleen dan onbelast blijven als de werknemer in dat eerdere kalenderjaar al een onvoorwaardelijk recht op die vergoeding had.

Bijlage 10 Werkloosheidsregeling onderwijspersoneel voortgezet onderwijs (Wovo)

In deze bijlage zijn een aantal bovenwettelijke werkloosheidsregelingen opgenomen.

Hoofdstuk B Bovenwettelijke uitkering

Artikel 6 van dit hoofdstuk regelt het recht van de werknemer op een op de WW aansluitende uitkering, De duur van deze aansluitende uitkering is afhankelijk van de leeftijd en de diensttijd van de werknemer. Volgens onderdeel c bedraagt de duur van de aansluitende uitkering voor de werknemer die op de eerste werkloosheidsdag een diensttijd heeft van tenminste 12 jaar en

- a. 50 jaar oud is: tot de eerste dag van de maand waarin hij 63 jaar wordt;
- b. 51 jaar of ouder is: tot de eerste dag van de maand waarin hij 64 jaar wordt;
- c. 52 jaar of ouder is: tot de eerste dag van de maand waarin hij 64 jaar wordt;
- d. 53 jaar of ouder is: tot de eerste dag van de maand waarin hij 65 jaar wordt.

De bovenbedoelde regeling draagt het karakter van een VUT-regeling. Dit betekent dat de werkgever - naast de reguliere loonheffing! - een eindheffing van 52% verschuldigd is. Ik verwijs naar paragraaf 19.4.2 van het Handboek. In een beperkt aantal situaties blijft de kwalificatie "VUT-regeling" en daarmee ook de eindheffing achterwege. Ik verwijs naar de besluiten van 26 mei 2005, nr. DGB 2005/3299M en van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M. Als een werkgever twijfelt over de fiscale gevolgen van de aansluitende uitkering en forse risico's wil vermijden kan hij, eventueel onder verwijzing naar deze brief, contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.

Hoofdstuk D, artikel 1 Loonsuppletie

In artikel 1 van dit hoofdstuk is geregeld dat de werknemer, onder voorwaarden, bij een nieuwe dienstbetrekking elders recht heeft op een loonsuppletie door de voorgaande werkgever.

De aanvulling op het loon door een voorgaande werkgever is loon uit *vroegere* dienstbetrekking, waarover geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd zijn. Als de werknemer zijn loonheffingskorting niet langer bij zijn (oude) werkgever wil laten toepassen, zal hij dat schriftelijk aan die (oude) werkgever moeten verzoeken. Ik verwijs naar paragraaf 2.3.1 van het Handboek.

Hoofdstuk D, artikel 6 Verhuiskostenvergoeding

Volgens dit artikel heeft de werknemer, onder voorwaarden, recht op een verhuiskostenvergoeding als hij elders arbeid gaat verrichten of als hij een onderneming start.

In het algemeen kan een werkgever dergelijke verhuiskosten niet onbelast vergoeden. Als een werkgever dergelijke kosten vergoedt is die vergoeding in beginsel belast. Uiteraard kan de nieuwe werkgever, beoordeeld vanuit de nieuwe dienstbetrekking, die kosten mogelijk wel onbelast vergoeden.

In bijzondere situaties kan de werkgever ook een onbelaste verhuiskostenvergoeding geven aan de werknemer waarvan hij de dienstbetrekking beëindigt. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als vanwege het einde van de dienstbetrekking de werknemer niet langer van een dienstwoning gebruik kan maken. Als een werkgever twijfelt over de fiscale gevolgen van de verhuiskostenvergoeding en forse risico's wil vermijden kan hij, eventueel onder verwijzing naar deze brief, contact opnemen met de voor hem bevoegde inspecteur.