

Studenteneditie 2022-2023

## Loonbelasting

Prof. dr. A.H.H. Bollen-Vandenboorn  
Prof. dr. E. Poelmann, redacteur  
J.H.P.M. Raaijmakers  
Mr. W.A.P. van Roij  
Prof. dr. M.J.G.A.M. Weerepas, redacteur

## Premieheffing

Mr. dr. L. van den Berg, redacteur  
Mr. R.P. Bourne  
Prof. dr. M.J.G.A.M. Weerepas, redacteur

 Wolters Kluwer

Deventer – 2022

# VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoel-einden is deze studenteneditie vervaardigd. De studenteneditie is ontwikkeld omdat het hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht, voor de meeste Cursusdelen, te omvangrijk is voor onderwijsdoel-einden.

In deze studenteneditie Loonbelasting en Premieheffing is een groot aantal onderdelen uit het hoofdwerk (vrijwel) onverkort opgenomen, terwijl andere onderdelen kort zijn weergegeven. Verschil-lende andere onderdelen, die voornamelijk van belang zijn voor de praktijk, worden niet in deze studenteneditie behandeld.

De studenteneditie Loonbelasting en Premieheffing is daardoor minder geschikt voor gebruik in de fiscale praktijk.

Het onderdeel Premieheffing is oorspronkelijk geschreven en tot en met 2016 bewerkt door drs. C. van der Spek.

In 2022 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Vennootschapsbelasting,
- Omzetbelasting,
- Europees Belastingrecht,
- Internationaal Belastingrecht,
- Formeel Belastingrecht,
- Schenk- en Erfbelasting.

De studenteneditie Overdrachtsbelasting is verschenen in 2021.

Het complete hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht is beschikbaar via Navigator, [www.navigator.nl](http://www.navigator.nl).

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: [boeken-NL@wolterskluwer.com](mailto:boeken-NL@wolterskluwer.com).

# VERKORTE INHOUDSOPGAVE LOONBELASTING

## Inleiding

- 0.0 Karakter loonbelasting: een heffing bij de bron / 1
- 0.1 Over de geschiedenis van de loonbelasting en de totstandkoming van de Wet op de loonbelasting 1964 / 5
- 0.2 Samenhang met inkomstenbelasting en socialeverzekeringswetten / 7
- 0.3 Bronnen van materieel en formeel recht voor de loonbelasting / 8
- 0.4 De indeling van de Wet op de loonbelasting 1964 / 9
- 0.5 De indeling van het Uitvoeringsbesluit LB 1965 en de Uitvoeringsregeling LB 2011 / 10

## HOOFDSTUK I

### Belastingplicht

- 1.0 Inleiding / 11
- 1.1 De kernbegrippen van de loonbelasting / 11
- 1.2 Het begrip 'werknemer' / 12
  - 1.2.0 Inleiding / 12
  - 1.2.1 Niet in Nederland wonende werknemers / 14
  - 1.2.2 Vrijwilligers (art. 2 lid 6 en 7) / 16
  - 1.2.3 Art. 2 lid 8 en art. 2 lid 9 (*niet opgenomen*) / 18
- 1.3 Het begrip 'dienstbetrekking' / 19
  - 1.3.0 Inleiding / 19
  - 1.3.1 Fictieve dienstbetrekkingen: uitbreiding begrip 'dienstbetrekking' ex art. 3 / 48
  - 1.3.2 Fictieve dienstbetrekkingen: uitbreiding begrip 'dienstbetrekking' ex art. 4 / 52
  - 1.3.3 Aanvullende heffingsregels in geval van sommige fictieve dienstbetrekkingen (*niet opgenomen*) / 60
- 1.4 Dienstverlening aan huis (*niet opgenomen*) / 60
- 1.5 Artiesten en beroepssporters; buitenlandse gezelschappen (*niet opgenomen*) / 60
- 1.6 Aangewezen natuurlijke personen (oneigenlijke loonbelasting) (*niet opgenomen*) / 60
- 1.7 Het begrip 'inhoudingsplichtige' / 60
  - 1.7.0 Inleiding / 60
  - 1.7.1 Inhoudingsplicht / 61
  - 1.7.2 Inhoudingsplicht ex art. 7 en 8 (fictieve dienstbetrekkingen) / 68
  - 1.7.3 Inhoudingsplicht ex art. 8a (artiesten, beroepssporters en buitenlandse gezelschappen) (*niet opgenomen*) / 68
  - 1.7.4 Inhoudingsplicht voor van derden afkomstig loon / 68

## HOOFDSTUK II

### Voorwerp van de belasting

- 2.0 Inleiding / 75
- 2.1 De heffingsmaatstaf voor de loonbelasting / 75
- 2.2 Het begrip 'loon' (art. 10-13ter) / 77
  - 2.2.0 Algemeen / 77
  - 2.2.1 Het belasten van aanspraken en/of daaruit voortvloeiende uitkeringen / 113

- 2.2.2 Vrijgesteld loon / 122
- 2.2.3 Loon in natura / 130
- 2.2.4 De management-BV / 181
  
- 2.3 Werknemersaftrek / 183
- 2.4 Het moment waarop loon wordt genoten (art. 13a) / 184

## HOOFDSTUK IIA(OD)

### **Vrije vergoedingen en verstrekkingen** (*niet opgenomen*)

## HOOFDSTUK IIB

### **Pensioenregelingen**

- 2B.0 Inleiding / 191
- 2B.1 Hoofdlijnen van de fiscale pensioenwetgeving / 200
- 2B.2 Aanspraken op grond van een fiscaal niet erkende pensioenregeling / 204
- 2B.3 Wanneer is sprake van een fiscaal erkende pensioenregeling? / 207
- 2B.4 De pensioendefinities (art. 18) / 207
- 2B.5 Ouderdomspensioen (art. 18a) / 209
- 2B.6 Partnerpensioen (art. 18b) / 219
- 2B.7 Wezenpensioen (art. 18c) / 220
- 2B.8 Toegestane overschrijdingen 100%-norm, 70%-norm en 14%-norm (art. 18d) / 221
  
- 2B.9 Deelnemingsjarenpensioenen / 223
- 2B.9.1 Deelnemingsjarenpensioen (art. 18e) / 223
- 2B.9.2 '40 1/4'-deelnemingsjarenpensioen wordt deelnemingsjarenpensioen op 1 januari 2016 / 225
  
- 2B.10 Nabestaandenoverbruggingspensioen (art. 18f) / 225
- 2B.11 Dienstjaren en pensioengrondslag (art. 18g) / 227
- 2B.12 Pensioen in eigen beheer (art. 18h(oud)) (tot 1 april 2017) / 234
- 2B.13 Salaris dat op een ongebruikelijk tijdstip wordt genoten (art. 19) / 243
- 2B.14 Dekking van pensioenrechten; erkende verzekeraars (art. 19a) / 244
- 2B.15 De sanctie van art. 19b; afkoop en overdracht / 246

## HOOFDSTUK IIC

### **Levensloopregeling** (*niet opgenomen*)

## HOOFDSTUK III

### **Tarief**

- 3.0 Inleiding / 257
- 3.1 Het tarief van de loonbelasting (art. 20a en 20b) / 257
- 3.2 Heffingskortingen in de loonbelasting / 260
- 3.3 Tijdvak en tabellen (art. 25) / 266
- 3.4 Tabel bijzondere beloningen (art. 26) / 270
- 3.5 Anoniementarief (art. 26b) / 271

## HOOFDSTUK IV

### **Wijze van heffing**

- 4.0 Specifieke verplichtingen en gecombineerde heffing / 277
- 4.1 Inhouding van loonheffing (art. 27-27e) / 278
- 4.2 Verplichtingen van de inhoudingsplichtige (art. 28); sancties (art. 67ca AWR) / 289
- 4.3 Correcties (art. 28a en 28b) / 297
- 4.4 Verplichtingen van de werknemer (art. 29) / 300
- 4.5 Naheffingsaanslagen / 302
- 4.6 Bezwaar en beroep / 313

## HOOFDSTUK V

**Heffing van de inhoudingsplichtige**

- 5.0 Eindheffing en pseudo-eindheffing / 315
- 5.0.1 Algemeen / 315
- 5.0.2 Eindheffing mag niet op een werknemer worden verhaald / 317
- 5.0.3 Eindheffing en Pseudo-eindheffing: plaats in de Wet LB 1964 / 318
- 5.0.4 Eindheffing voor werkkosten; keuzeregime / 318
  
- 5.1 Bruteren / 318
- 5.2 Naheffing in verband met te lage inhouding; enkelvoudige en gebruteerde naheffing / 319
- 5.3 Bruterings, belastingrente en bestuurlijke boete / 324
  
- 5.4 Eindheffing en pseudo-eindheffing / 325
- 5.4.1 Gewone eindheffing en werkkostenregeling / 325
- 5.4.2 Tarieven bij gewone eindheffing / 356
- 5.4.3 Pseudo-eindheffing / 357
- 5.4.4 Tarieven bij pseudo-eindheffing / 375
- 5.4.5 Eindheffing bij promotieartikelen en geschenken aan derden (art. 32ab) / 375

## HOOFDSTUK VA

**Belastingheffing bij verrekening van sociale uitkeringen** (*niet opgenomen*)

## HOOFDSTUK VB

**Belastingheffing bij uit hoofde van een dienstbetrekking af te staan loon**

- 5B.0 Inleiding / 377
- 5B.1 Werking van de doorbetaaldloon-regeling (art. 32d lid 1) / 377
- 5B.2 Doorbetaaldloon in internationale verhoudingen (art. 32d lid 2) / 378
- 5B.3 Voorafgaande beschikking (art. 32d lid 3) / 378
- 5B.4 Doorbetaaldloon en directeur-groootaandeelhouder (art. 32d lid 4) / 378
- 5B.5 Doorbetaaldloon en verzekeringsplicht / 379
- 5B.6 Doorbetaaldloon en commissarissen / 379

## HOOFDSTUK VI

**Aanvullende regelingen**

- 6.0 Inleiding / 381
- 6.1 Van de wet afwijkende of de wet aanvullende regelingen voor bepaalde groepen werknemers in het Uitvoeringsbesluit LB 1965 ex art. 33 lid 1 / 381
- 6.2 Aanvullende regels in de Uitvoeringsregeling LB 2001 ex art. 33 lid 2 onderdeel a en b / 386
- 6.3 Ter vergemakkelijking van de heffing van inkomstenbelasting van in het Uitvoeringsbesluit aangewezen natuurlijke personen (art. 34) / 388
- 6.4 Enkele verspreide aanvullende regelingen / 393

## HOOFDSTUK VII

**Belastingheffing van artiesten en beroepssporters** (*niet opgenomen*)

## HOOFDSTUK VIIA

**Belastingheffing van buitenlandse gezelschappen** (*niet opgenomen*)

## HOOFDSTUK VIIB

**Horizonbepaling**

## HOOFDSTUK VIIC

**Overgangs- en slotbepalingen**

- 8.0 Inleiding / 397
- 8.1 Overgangs- en slotbepalingen uit de Wet LB 1964 / 397

8.2 Overgangs- en slotbepalingen uit de Uitvoeringsregeling LB 2011 / 402

HOOFDSTUK IX

**Aansprakelijkheid en antimisbruikwetgeving**

9.0 Inleiding / 405

9.0.1 Hoofdelijke aansprakelijkheid op basis van art. 33, 33a, 37 en 38 Invorderingswet 1990 / 405

9.1 De bestuurdersaansprakelijkheid / 406

9.2 De keten- en inlenersaansprakelijkheid / 420

9.2.1 Voorgeschiedenis / 420

9.2.2 Globaal overzicht van de bepalingen inzake de ketenaansprakelijkheid en inlenersaansprakelijkheid in de Invorderingswet 1990 / 424

9.2.3 Begrippen en definities (*niet opgenomen*) / 425

9.2.4 Het raamwerk van de inleners- en ketenaansprakelijkheid (*niet opgenomen*) / 425

9.2.5 (vervallen) / 425

9.2.6 Beperking van de financiële risico's voortvloeiend uit de inleners- en ketenaansprakelijkheid (*niet opgenomen*) / 425

9.2.7 Werking van de ketenaansprakelijkheid in de confectiesector per 1 oktober 2003 (*niet opgenomen*) / 425

9.2.8 Praktijkgerichte samenvatting (*niet opgenomen*) / 425

9.2.9 De eigenlijke aansprakelijkstelling (*niet opgenomen*) / 425

HOOFDSTUK X

**Internationale aspecten van de loonbelasting**

10.0 Inleiding / 427

10.0.0 Algemeen / 427

10.0.1 Nationale bepalingen / 428

10.1 Verdragssituaties / 441

10.2 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 445

10.3 Salary split / 446

10.4 Grensoverschrijdende arbeid / 448

10.4.1 Uitzending van personeel vanuit Nederland / 448

10.4.2 Tewerkstelling van personeel in Nederland / 453

10.5 De grensarbeidersregeling / 481

10.6 Publiekrechtelijke dienstbetrekkingen (*niet opgenomen*) / 493

10.7 Loonbelasting en arbeid op het continentale plat / 493

HOOFDSTUK XI

**Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen**

11.0 Inleiding / 495

11.1 Algemene en technische aspecten van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen / 495

11.2 De afdrachtvermindering onderwijs; de afdrachtvermindering voor leerlingen, starterskwalificatie, stagiairs MBO, EVC-procedure en verhoging opleidingsniveau (tot 1 januari 2014) (*niet opgenomen*) / 499

11.3 De afdrachtvermindering zeevaart / 499

11.4 De afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering) / 503

# Inleiding

Prof. dr. M.J.G.A.M. Weerepas

## 0.0 Karakter loonbelasting: een heffing bij de bron

Vrijwel iedereen in Nederland heeft te maken met de bepalingen van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964). De Wet LB 1964 kenmerkt zich door een inhouding op het salaris, pensioen, uitkering of lijfrente van een belastingplichtige werknemer, pensioen- of uitkeringsgerechtigde. Ook een werkgever/inhoudingsplichtige moet de bepalingen van de Wet LB 1964 toepassen.

De Wet LB 1964 wordt gekenmerkt door een opmerkelijke hoeveelheid vaak zeer gedetailleerde uitvoeringsvoorschriften die alle te maken hebben met het meerzijdige karakter van de wet. Oorspronkelijk was het de bedoeling dat de Wet LB 1964 zo veel mogelijk een definitieve heffing over het loon van werknemers was die een aanslag inkomstenbelasting zou moeten voorkomen. Als de aanslag inkomstenbelasting niet te vermijden was, moest de loonbelasting een voorheffing op de inkomstenbelasting zijn, waarbij het eventueel op aanslag bij te betalen bedrag zo beperkt mogelijk moest blijven. Zie LB.0.1 bij 'Oorspronkelijk doel van de loonbelasting: een heffing bij de bron'.

De oorspronkelijke bedoelingen zijn niet verlaten maar in de loop der jaren is de loonbelasting daarnaast in toenemende mate gebruikt als een fiscaalpolitiek instrument, met behulp waarvan bepaalde politiek wenselijk geachte doelen worden nagestreefd. Het meest springt dat in het oog bij de bijtellingen voor het privégebruik van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto. Op 1 januari 2012 werd de desbetreffende wetsbepaling, art. 13bis Wet LB 1964, uitgebreid tot 28 (thans 19) leden. Tevens werden voor de bepaling belangrijke wetswijzigingen voor 1 juli 2012 en de jaren 2013 t/m 2016 vast gecodificeerd. Achtergrond was vooral het stimuleren van het rijden in 'schone' auto's. Vervolgens werden die plannen tussentijds op 1 januari 2014 bijgesteld, omdat zij in de oorspronkelijke vorm de schatkist te veel geld kostten. En op 1 januari 2015 weer tussentijds bijgesteld omdat het stimuleren in 'schone' auto's toen weer te weinig werd aangemoedigd.<sup>1</sup> Op 1 januari 2017 zijn de regels voor de bijtelling van het privégebruik van de auto van de zaak verscherpt, maar de kortingen voor zuinige auto's en zeer zuinige auto's zijn vervallen en de kortingspercentages zijn gewijzigd.<sup>2</sup> In 2021 wordt de fiscale stimulering van elektrische auto's voortgezet. De korting ten opzichte van 2020 is wel lager en bedraagt 10% in plaats van 14% (2020). Het maximale deel van de catalogusprijs waarop de korting wordt toegepast, de zogenoemde cap, bedraagt € 40 000. De maximale korting van de bijtelling bedraagt dan € 4000. In de jaren na 2020 vermindert het percentage van de korting, evenals het maximale bedrag van de cap (zie de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, *Stb.* 2019, 511, *V-N 2019/47.9*). Zie verder LB.2.2.3.d. Ook de zogenoemde afdrachtverminderingen zijn een goed voorbeeld. In de vorm van een korting, verleend aan werkgevers op de af te dragen loonbelasting wordt bijvoorbeeld gepoogd speur- en ontwikkelingswerk te stimuleren. Afdrachtverminderingen zijn feitelijk bedoeld als loonkostensubsidies en hebben niets meer te maken met de oorspronkelijke doelen die met de Wet LB 1964 werden nagestreefd. De naar aanleiding van de coronacrisis op 1 januari 2021 ingevoerde, maar met terugwerkende kracht tot 1 januari 2021 ingetrokken<sup>3</sup>, afdrachtvermindering Baangerelateerde Investeringskorting (BIK-afdrachtvermindering)<sup>4</sup> was eveneens een duidelijk voorbeeld daarvan.

Een ander voorbeeld van een politiek instrument is de Wet tegemoetkomingen loondomein.<sup>5</sup> De wet beoogt werkgevers te stimuleren om mensen met een kwetsbare positie op de arbeidsmarkt in dienst

1. Zie LB.2.2.3.d4 bij 'Jaarlijkse aanscherping art. 13bis Wet LB 1964 voor schone auto's met ingang van 2012; art. 13bis lid 1-3 en art. 23-28 Wet LB 1964'.
2. Zie Wet uitwerking Autobrief II, *Stb.* 2016, 275. Zie nader LB.2.2.3.d.
3. Wet van 22 december 2022, *Stb.* 2021, 655. De reden voor intrekking is gelegen in de onzekerheid of de BIK-afdrachtvermindering al dan niet als geoorloofde staatssteun kan worden gezien.
4. Zie Belastingplan 2021, *Stb.* 2020, 540 en Novelle Belastingplan 2021, *Stb.* 2020, 541.
5. Wet van 23 december 2015 houdende tegemoetkomingen in de loonkosten van specifieke groepen (Wet tegemoetkomingen loondomein), *Stb.* 2015, 542.

te nemen. Er zijn twee manieren om dat te bereiken, ten eerste door middel van de loonkostenvoordelen (LKV's) en ten tweede door middel van de lage inkomensvoordelen (LIV's). Alhoewel de Wet LB 1964 niet wijzigt door de Wet tegemoetkomingen loondomein, wordt de wet hier toch genoemd omdat de tegemoetkoming wordt aangemerkt als een fiscale subsidiëring. Wat betreft de LIV's is de wet per 1 januari 2017 in werking getreden; wat betreft de LKV's is de wet per 1 januari 2018 in werking getreden.<sup>6</sup> Zie V-N 2016/1.8 en *Kamerstukken II 2015/16*, 34 304 nr. 2 en 3, V-N 2015/47.10 en V-N 2015/47.11. Per 1 januari 2017 geldt de Wet stroomlijning loonkostensubsidie.<sup>7</sup> Deze wet heeft invloed op de Wet tegemoetkomingen loondomein. De wet moet de praktische uitvoering van de Participatiewet, *Stb.* 2003, 375 en de Wet banenafpraak en quotum arbeidsbeperkten, *Stb.* 2015, 154 verbeteren. Zie verder PH.2.3.2.D.b.

Het is evident dat het toegenomen politieke instrumentalisme dat vanaf de jaren zeventig van de vorige eeuw in de Wet LB 1964 is binnengedrongen, heeft geleid tot een vergaande ingewikkeldheid van deze wet, die ook zonder deze uitbreiding van haar functies al bekend stond als een ingewikkeld doolhof. Daarover zijn in de afgelopen jaren diverse malen vanuit de praktijk en de wetenschap noodkreten geuit die uiteindelijk de politiek hebben bereikt. Maar het lijkt erop dat het streven naar vereenvoudiging toch vaak wordt ingehaald door de waan van de politieke dag.<sup>8</sup>

### **Walvis en Wfsv**

Een van de meest gekoesterde wensen uit de praktijk was het afschaffen van de situatie waarin inhoudingsplichtigen te maken hadden met 'twee loketten'.

Eenzijds hadden inhoudingsplichtigen te maken met de Belastingdienst wat betreft de heffing van de loonbelasting en anderzijds met het UWV wat betreft de premieheffing werknemersverzekeringen. De situatie met twee loketten leidde in tweërlei opzicht tot extra administratieve belasting voor inhoudingsplichtigen.

In de eerste plaats was bij de heffing van loonbelasting en de premieheffing werknemersverzekeringen op veel punten sprake van verschillende loonbegrippen en dus van verschillende heffingsgrondslagen voor de loonbelasting en premieheffing werknemersverzekeringen. Aan deze verschillen is een zo goed mogelijk einde gemaakt op 1 januari 2005 met de Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale verzekeringswetten (Walvis)<sup>9</sup> en de Aansluitingswet Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale verzekeringswetten (Aansluitingswet Walvis).<sup>10</sup> Door deze wetten zijn de verschillende loonbegrippen zo veel mogelijk geüniformeerd doordat het premieloon op een vijftal uitzonderingen na gelijk werd gesteld aan het fiscale loon. Zie nader LB.2.1.b2 en LB.2.2.0. In de tweede plaats hadden inhoudingsplichtigen te maken met twee verschillende heffingsinstanties en daardoor ook met verschillen in verplichtingen en formeel recht. Ook aan deze problematiek is een einde gemaakt en wel op 1 januari 2006. Daartoe dienen de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) en Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen (Invoeringswet Wfsv).<sup>11</sup> Door deze wetten werd de systematiek van de premieafdracht voor de werknemersverzekeringen gewijzigd en is tevens de premie-inning overgegaan van het UWV naar de Belastingdienst. Zie nader LB.4.0.b en LB.4.1.d. Zie voor de achtergronden ook LB.0.2 en PH.2.4.0 e.v.

6. Zie Besluit van 14 juni 2017 houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen inzake loonkostenvoordelen in de Wet tegemoetkomingen loondomein, *Stb.* 2017, 272.

7. Wet van 17 november 2016, *Stb.* 2016, 444. Een deel van de wet is in werking getreden op 1 januari respectievelijk 1 februari 2017; een deel is zelfs in werking getreden met terugwerkende kracht tot en met 4 juli 2016, KB van 8 december 2016, *Stb.* 2016, 498. Een deel van de wet treedt in de toekomst in werking.

8. Zie bijvoorbeeld G.W.B. van Westen, *De loonbelasting: politiek speelgoed*, Tribuut aan Leno Sillevius en Nico de Vries, Kluwer Deventer 2010, p. 253.

9. Wet van 24 juni 2004 tot wijziging van de Coördinatiewet Sociale Verzekering en andere wetten in verband met een administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale verzekeringswetten, *Stb.* 2004, 311, V-N 2004/35.16.

10. Wet van 24 juni 2004 tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 in het kader van administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale verzekeringswetten, *Stb.* 2004, 312, V-N 2004/35.17.

11. Zie het Voorstel van wet Wfsv en Invoeringswet Wfsv, *Kamerstukken II 2003/04*, 29 529, nr. 2 en 29 531, nr. 2, V-N 2004/25A.3 en V-N 2004/25B.7. Zie ook de MvA, Wfsv en Invoeringswet Wfsv, *Kamerstukken I 2004/05*, 29 529 en 29 531, nr. C, V-N 2004/61.9



Tevens heft de Belastingdienst de inkomensafhankelijke (werkgevers)bijdrage voor de Zvw.<sup>12</sup> Zie LB.4.1.e. Zie voor een uitgebreide behandeling PH.4.0.1 e.v.

Wij attenderen de lezer op de terminologieën die in de praktijk worden gebruikt.

Als het gaat om alle inhoudingen tezamen, dat wil zeggen enerzijds de loonbelasting/premie volksverzekeringen en anderzijds de afdracht van premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage, wordt in de praktijk de meervoudsvorm loonheffingen gebruikt. Het (enkelvoudige) begrip 'loonheffing' wordt echter ook gebruikt en is bestemd voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen. In deze uitgave worden beide begrippen gehanteerd.

Al met al was het dus de bedoeling dat de administratieve lasten voor inhoudingsplichtigen door deze ontwikkelingen zouden gaan afnemen: door de uniformering van het loonbegrip per 1 januari 2005 en door het instellen van één heffingsinstantie per 1 januari 2006.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat ook het zogenoemde uitkeringsdagloon, op basis waarvan een uitkering op grond van één van de sociale verzekeringswetten wordt vastgesteld, is geüniformeerd met het fiscale begrip 'loon'. Zie PH.2.0.3.C.a. De hiermee samenhangende problematiek raakt inhoudingsplichtigen echter niet of nauwelijks de berekening van de inhoudingen. In dit boek wordt daarop slechts op enkele plaatsen nader ingegaan.

De gelijkshakeling van het fiscale loon met het uitkeringsdagloon had verstrekkende gevolgen voor de door inhoudingsplichtigen te vervullen verplichtingen. Zij moeten namelijk per werknemer de gegevens van de door het UWV te beheren polisadministratie aanreiken en tevens daarna optredende mutaties door middel van zogenoemde correcties telkens melden. Zie nader LB.4.0.b en LB.4.3. Zie ook PH.2.4.3.D e.v.

De meeste inhoudingsplichtigen waren in de praktijk tevreden met de uniformering van het loonbegrip sinds 1 januari 2005. Ook het feit dat zij vanaf 1 januari 2006 met één heffingsinstantie te maken hebben bevalt in de praktijk goed. Op 1 januari 2013 is vervolgens de Wet uniformering loonbegrip, *Stb.* 2011, 288, *V-N 2011/32.15* ingegaan. Deze wet voorzag in verdere uniformering tussen de loonbegrippen in de LB, de werknemersverzekeringen en de Zorgverzekeringswet. Deze wet en de (omstreden) ideeën over een loonsomheffing<sup>13</sup> worden in LB.2.1.b2 en LB.2.2.0.h besproken. Zie tevens de Verkenning loonsomheffing.<sup>14</sup>

Sinds 1 januari 2006 moeten inhoudingsplichtigen gegevens aanreiken voor de polisadministratie van het UWV. Deze gevolgen vielen aanvankelijk zwaar tegen. Omdat de polisadministratie zo actueel mogelijk moet zijn in verband met het vaststellen van eventuele uitkeringen, moesten de gegevens veel sneller en nog accurater dan voor 1 januari 2006 het geval was, door de inhoudingsplichtigen worden aangereikt. Op gemaakte fouten staan voorts forse bestuurlijke boeten.

Om de juiste gegevens van de inhoudingsplichtigen te verkrijgen gebruikte de Belastingdienst in het verleden de jaarloonuitvraag. Om de jaarloonuitvraag zo efficiënt mogelijk te laten verlopen was de bevoegdheid van de Belastingdienst om een correctieverplichting op tijdvakniveau op te leggen nader verrijnd. Daartoe werden art. 28a en 28b Wet LB 1964 aangepast op 1 januari 2012<sup>15</sup> en verder aangepast op 1 januari 2013. Per 1 januari 2017 is de jaarloonuitvraag afgeschaft omdat deze door de vele verbeteringen die hebben plaatsgevonden in de loonaangiftegegevens geen toegevoegde waarde meer heeft. Dit leidt tot een administratieve lastenverlichting voor de inhoudingsplichtigen. Zie Fiscale

12. De verplichting tot betaling van een vergoeding door werkgevers aan werknemers voor de inkomensafhankelijke bijdrage op grond van de Zorgverzekeringswet (Zvw) is afgeschaft per 1 januari 2013 bij het in werking treden van de Wet uniformering loonbegrip, *Stb.* 2011, 288, *V-N 2011/32.15*. Zie LB.2.2.0.h en LB.4.1.e. De inkomensafhankelijke bijdragen worden nu rechtstreeks betaald door de werkgever aan het Zorgverzekeringsfonds zonder dat dat belast loon is voor de werknemer. Zie art. 11d Wet LB 1964, behandeld in LB.2.2.0.m en zie LB.4.1.e. Als compensatie zijn voor werknemers maatregelen getroffen in het schijventarief en de heffingskortingen omdat dit voor hen een niet bedoeld netto-voordeel dreigde op te leveren. Zie nader LB.3.1. Zie voor Zvw de uitgebreide behandeling in PH.4.0.1 e.v.

13. Zie o.a. I.G. Joppen en S. Laven, Studiedag: Is de loonbelasting aan een herziening toe?, *WFR* 2002/6492, p. 1151 e.v. en G.W.B. van Westen, Loonsomheffing niet nodig en niet wenselijk, *NFR* 2010/983, p. 1.

14. Zie de *Brief van 24 januari 2012*, *DB2012/4*, *V-N 2012*, 8.4.

15. Tevens werd in het voorjaar van 2012 de Regeling gegevensuitvraag loonaangifte gepubliceerd bij *Ministeriële regeling van 21 maart 2012*, nr. *DB 2012/68 M*, *V-N 2012/18.9*. Zie voor de laatste wijzigingen van de Regeling gegevensuitvraag loonaangifte *Strct.* 2019, 69810.

vereenvoudigingswet 2017, *Stb.* 2016, 546. Daarmee is met betrekking tot de gegevensuitvraag elf jaar na de aanvang van de loonaangifteketen de eindsituatie gerealiseerd. Zie nader LB.4.3.b1 en LB.4.3.c.

### **Wet 'Paarse krokodil'**

De roep om verdere inhoudelijke vereenvoudiging van de Wet LB 1964 bleef en blijft ook aanhouden. Medio 2006 resulteerde dat in het wetsvoorstel 'Paarse krokodil'.<sup>16</sup> De benaming is ontleend aan een tv-reclamespot waarin de draak werd gestoken met de bureaucratie waar een verzekeringsmaatschappij aan kan lijden. De regering erkende dat vooral de Wet LB 1964 en daaraan gekoppelde (oude) Uitvoeringsregeling LB 2001 bol stonden van uiterst gedetailleerde regelgeving. Toepassing van alle regels en regeltjes bezorgde (en bezorgt) de inhoudingsplichtigen niet alleen forse administratieve lasten maar geeft in de praktijk ook een hoop irritatie. De voorstellen die bekend stonden als Wetsvoorstel 'Paarse Krokodil' waren vooral gericht op het bestrijden van die irritatie. Bestrijding van administratieve lasten was daarbij mooi meegenomen. Deze wetsvoorstellen zijn in werking getreden per 1 januari 2007. De resultaten daarvan zijn vooral te vinden in art. 15b(oud) Wet LB 1964 en in Hoofdstuk 4(oud) Uitvoeringsregeling LB 2001. In LB.2A.0 e.v. zullen wij daaraan op diverse plaatsen aandacht besteden. Zie voor een voorbeeld van een door de 'Paarse krokodil' gekortwiekte regeling, de regeling voor telefoonkostenvergoedingen en dergelijke t/m 2014 die wordt behandeld in LB.2A.4.h.

De goede bedoelingen van de regering ten spijt vormden die vereenvoudigingen naar onze mening niet meer dan een (te) bescheiden begin. De vraag is of de in 2011 in werking getreden voorstellen uit de werkkostenregeling, hoe goed bedoeld ook in de oorspronkelijke vorm, daarvoor wel een doorslaggevende aanzet hebben gegeven. Zie in dit hoofdstuk bij 'Werkkostenregeling vanaf 1 januari 2011'.

### **Werkkostenregeling vanaf 1 januari 2011**

Met het indienen van de voorstellen voor de werkkostenregeling, onderdeel van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010<sup>17</sup> en de voorstellen voor de zojuist genoemde Wet uniformering loonbegrip<sup>18</sup>, wilde de regering al in het najaar van 2009 een grote dubbelslag maken om tot verdere vereenvoudiging van de Wet LB 1964 c.a. te komen. De hoge ambities werden geïllustreerd met het citeren van *Adam Smith*, die zich al in 1776 als geestelijk vader van efficiënte belastingheffing profileerde. Zie de MvT, Fiscale vereenvoudigingswet 2010, *Kamerstukken II* 2009/10, 32 130, nr. 3, *V-N 2009/46.9*, p. 285. Beide voorstellen liften mee met het Belastingplan 2010. De wetsvoorstellen uniformering loonbegrip werden echter door de Tweede Kamer op 4 maart 2010 controversieel verklaard en bleven toen voorlopig op de plank liggen.<sup>19</sup> Zie nader LB.2.2.0.h. De werkkostenregeling haalde het destijds wel.

De Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), *Stb.* 2009, 611 voorziet in het afschaffen van de Hoofdstuk IIA(oud) Wet LB 1964 c.a. opgenomen bepalingen inzake vrije vergoedingen en verstrekkingen. In plaats daarvan is een nieuwe eindheffing ingevoerd voor aangewezen kostenvergoedingen waarbij, alvorens deze eindheffing toe te passen, een vermindering plaatsvindt met een forfaitaire vrijstelling voor belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen. In plaats daarvan kan de werkgever er ook voor kiezen door hem toegekende kostenvergoedingen of verstrekkingen niet aan te wijzen en deze te belasten. Verder zijn de regels inzake in natura genoten loon herzien.

Deze werkkostenregeling is ingegaan op 1 januari 2011. Voor deze ingangsdatum werd gekozen opdat werkgevers en werknemers in 2010 eventueel andere afspraken zouden kunnen maken over overeengekomen arbeidsvoorwaarden, waar veel kostenvergoedingen en verstrekkingen onderdeel van zijn. Helaas voor de naar eenvoud snakkende praktijk – en ook helaas voor dit boek – haalde de werkkostenregeling de eindstreep echter niet in de oorspronkelijke vorm. Tijdens de parlementaire behandeling werd er, zoals gebruikelijk, het nodige versleuteld aan de oorspronkelijke voorstellen, waardoor de werkkostenregeling toch weer erg fijnmazig werd en tevens werd voorzien van veel uitzonderingen. De vraag is naar onze mening gerechtvaardigd of de werkkostenregeling wel zoveel eenvoudiger is dan de voordien bestaande regeling uit Hoofdstuk IIA(oud) Wet LB 1964. In eerste instantie lijkt het omgekeerde het geval. In LB.5.4.1.B zal de werkkostenregeling nader worden toegelicht.

In elk geval was het bijzonder lastig dat vanwege de kritiek uit parlement en praktijk, de regering nader besloot om Hoofdstuk IIA(oud) Wet LB 1964 alsnog drie jaar door middel van een keuzeregime

16. *Kamerstukken II* 2006/06, 30 557, nr. 2, *V-N 2006/32.1* e.v.

17. *Kamerstukken II* 2009/10, 32 130, nr. 2, *V-N 2009/46.8*.

18. *Kamerstukken II* 2009/10, 32 131, nr. 2, *V-N 2009/46.11*.

19. De Wet uniformering loonbegrip, *Stb.* 2011, 288, *V-N 2011/32.15* is ingegaan op 1 januari 2013. Zie het KB van 6 februari 2012, *Stb.* 2012, 45, *V-N 2012/11.18*. Wij bespreken deze wet en de (omstreden) ideeën over een loonsomheffing in LB.2.1.b2 en LB.2.2.0.h.

te handhaven *naast* de nieuwe werkkostenregeling. De *Brief van 7 maart 2013*, nr. DB/2013/96M, V-N 2013/14.16 knoopte daar nog een jaar aan vast in de vorm van verlenging van het keuzeregime tot 1 januari 2015. Daaraan waren vooral vraagstukken met betrekking tot het loonbegrip debet. Daarnaast was er vanuit de praktijk roep om administratieve vereenvoudiging binnen de werkkostenregeling zelf. Bij *Brief van 3 juli 2014*, nr. DB2014/272, V-N 2014/38.14 gaf de Staatssecretaris van Financiën aan dat het keuzeregime definitief zou vervallen op 1 januari 2015. Zie nader LB.5.4.1.B. Voor de werkkostenregeling kondigde hij wel verdere vereenvoudiging van het loonbegrip en van de administratieve verplichtingen aan.

Inhoudingsplichtigen mochten in de jaren 2011 t/m 2014 dus kiezen welke van de twee regelingen voor kostenvergoedingen en verstrekkingen zij wilden toepassen. En die keuze mochten zij in deze jaren ook nog eens per jaar herzien. Zie art. 39c(oud) Wet LB 1964 en art. Vbis Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), *Stb.* 2009, 611. Zie voor enige cijfervoorbeelden LB.5.4.1.B.k. Voor veel inhoudingsplichtigen was dat een zeer onoverzichtelijke situatie, nog daargelaten de door hen te maken keuzes binnen de werkkostenregeling zelf. Zie nader LB.5.4.1.B.b.

Op 1 januari 2015 is art. 39c(oud) Wet LB 1964 waarin het overgangsregime was geregeld vervallen. Sindsdien kan alleen de werkkostenregeling worden toegepast. Zie nader LB.5.4.1.B.k.

De opzet van dit boek ziet er als volgt uit.

Hoofdstuk IIA(oud) Wet LB 1964 was voor werkgevers die daarvoor opteelden nog van kracht tot 1 januari 2015. Omdat veel bepalingen van de werkkostenregeling (gedeeltelijke) wijziging van voordien bestaande bepalingen uit de Wet LB 1964 inhouden, zijn wij genoodzaakt op veel plaatsen in dit boek nog de oude bepalingen te bespreken. Daarbij komt dat die oude bepalingen voor de inhoudingsplichtigen die kozen voor het overgangsregime, nog van kracht waren tot 1 januari 2015. Bij eventuele naheffingsaanslagen over de jaren daarvoor spelen die oude bepalingen dus ook een rol. Dat geldt ook voor de bepalingen uit de oude Uitvoeringsregeling LB 2001.

Hier ontstaat ook een probleem bij het verwijzen naar wetsartikelen, omdat duidelijk moet zijn of verwezen wordt naar de wetsartikelen zoals die golden tot 1 januari 2011 en waarvan de werking door het overgangsrecht nog tot 1 januari 2015 werd verlengd, dan wel naar wetsartikelen van de werkkostenregeling die hetzelfde artikelnummer hebben en die in de Wet LB 1964 staan sinds 1 januari 2011. Daarom zullen wij steeds '(oud)' in de desbetreffende bepaling zetten als het gaat om de voor 1 januari 2011 geldende bepalingen die officieel per die datum zijn vervallen.

Gaat het om de vanaf 1 januari 2011 in werking getreden werkkostenregeling dan wordt 'gewoon' verwezen naar de geldende wettelijke en uitvoeringsbepalingen.

Wij hebben daarbij verder gekozen voor de volgende aanpak: hoofdstuk 2A van dit boek en (delen van) de andere hoofdstukken waarin de huidige bepalingen zijn opgenomen die pas per 1 januari 2015 definitief zijn vervallen, blijven inhoudelijk onveranderd. In LB.5.4.1.B e.v. behandelen wij de werkkostenregeling zoals die in Hoofdstuk V Wet LB 1964 van kracht is geworden per 1 januari 2011 door wijziging van art. 31 e.v. Wet LB 1964, inclusief de wijzigingen aan de werkkostenregeling van 1 januari 2015. Het op 1 januari 2011 van kracht geworden vernieuwde art. 10 Wet LB 1964 (het veruimde loonbegrip) en art. 13 Wet LB 1964 (loon in natura, voorzieningen op de werkplek enz.) uit Hoofdstuk II Wet LB 1964 worden besproken in LB.2.2.0 e.v. en LB.2.2.3.a e.v. Voor zover nodig wordt daarnaar verwezen in LB.5.4.1.B.

## 0.1 Over de geschiedenis van de loonbelasting en de totstandkoming van de Wet op de loonbelasting 1964

De eerste poging tot het invoeren van een heffing bij de bron van bepaalde bestanddelen van het inkomen dateert uit 1938. Deze bronheffing zou een belasting zijn verschuldigd door de werkgever en op het loon worden ingehouden. De voorgestelde heffing droeg, zowel door het proportionele tarief als de omstandigheid dat zij niet met de inkomstenbelasting zou kunnen worden verrekend, veeleer een zakelijk dan een persoonlijk karakter. Het genoemde wetsontwerp heeft overigens nimmer de eindstreep gehaald.

Per 1 januari 1941 voerde de bezetter een loonbelasting in naar Duits model. Het Besluit op de Loonbelasting 1940 is van kracht geweest tot 1 juli 1965. Sinds die datum wordt de loonbelasting geheven krachtens de Wet op de loonbelasting 1964. In de opzet van de loonbelasting als zodanig is echter bij de invoering van de wet slechts op ondergeschikte punten wijziging gebracht. Het ontwerp voor een Wet op de loonbelasting dateert uit december 1958. Het werd tegelijk ingediend met de wetsont-

werpen betreffende de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting. De Wet LB 1964 is op 1 juli 1965 in werking getreden<sup>20</sup>, maar sindsdien herhaaldelijk gewijzigd.

De structurele herziening per 1 januari 1973 bracht de eerste belangrijke veranderingen. De belastingheffing van gehuwde en ongehuwde tweeverdieners per 1 januari 1984 had eveneens ingrijpende wijzigingen tot gevolg evenals de invoering van de 'Oort-maatregelen' per 1 januari 1990 en de aanpassingen per 1 januari 1997.

Bij de belastingherziening die heeft geleid tot de Wet IB 2001, is de Wet LB 1964 op belangrijke onderdelen aangepast aan de nieuwe systematiek van de Wet IB 2001. Tevens werden bij die gelegenheid ingrijpende aanpassingen en verscherpingen aangebracht aan o.a. de behandeling van kostenvergoedingen en loon in natura, spaarregelingen en de wijze van belasting heffen van artiesten.

### **Oorspronkelijk doel van de loonbelasting: een heffing bij de bron**

In ons land bestaan vier belastingen die kunnen worden gekarakteriseerd als heffingen bij de bron, te weten de al geruime tijd bestaande loonbelasting, de dividendbelasting en de kansspelbelasting (zie art. 9.2 lid 1 Wet IB 2001<sup>21</sup>). Met ingang van 1 januari 2021 is daar de bronbelasting op rente en royalty's verschuldigd door lichamen bijgekomen.<sup>22</sup> Het gaat er bij deze heffingen om dat de belasting die door de genietter van een bepaald voordeel verschuldigd wordt, door degene die dat voordeel moet uitbetalen wordt ingehouden en aan de fiscus afgedragen. Wie een dergelijk voordeel verstrekt, krijgt van de fiscus een taak toegewezen als (onbezoldigde) ontvanger van 's rijksbelastingen. Zo is een werkgever verplicht tot het inhouden en afdragen van loonbelasting ter zake van het aan de werknemer betaalde loon; prijswinnaars in een loterij ontvangen hun prijs na aftrek van de door de organisator ingehouden en aan de fiscus afgedragen kansspelbelasting, enz.

De keuze van de fiscus om bepaalde belastingen in de vorm van heffingen bij de bron te realiseren wordt vrijwel steeds gemotiveerd vanuit twee gezichtspunten:

1. Zonder bronheffing is er een gereede kans op invorderingsproblemen.
2. Zonder bronheffing is de kans dat de belasting gerealiseerd wordt kleiner, vooral wanneer de belaste voordelen moeilijk te achterhalen zijn. Heffing bij de bron heeft op de belastingopbrengst een gunstige invloed.

Wij voegen daar aan toe:

3. Heffing bij de bron vergt voor de Belastingdienst minder arbeid dan heffing door middel van aanslagen.

Tegenover deze voordelen staat dat de heffing bij de bron van loonbelasting vooral voor werkgevers een zware last betekent. Op de overheid rust de plicht door een eenvoudige regeling de administratieve rompslomp voor het bedrijfsleven tot een minimum te beperken. De helpende hand wordt daarbij gereikt in de vorm van het *Handboek Loonheffingen*, een jaarlijkse, omstreeks begin februari verschijnende, digitale uitgave van de Belastingdienst. Vanaf de editie 2015 is het Handboek ook 'online' te lezen. Zie LB.0.3 bij 'Handboek Loonheffingen' en zie LB.0.3 bij 'Handboek Loonheffingen en andere berichten op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)'.

### **Voorheffing of zelfstandige heffing**

De heffingen bij de bron kunnen worden onderverdeeld in twee groepen:

- a. de heffingen die als voorheffingen voor andere heffingen dienen;
- b. de heffingen die als zelfstandige heffingen zijn te beschouwen.

Van een voorheffing is sprake wanneer deze in mindering wordt gebracht op een andere belasting, welke bij wege van aanslag wordt geheven. Zie art. 15 AWR. Bij een zelfstandige heffing is dat niet het geval. Oorspronkelijk had ook de loonbelasting een dergelijk tweeslachtig karakter. Zo kan de loonbelasting eindheffing zijn voor degenen die beneden de grens van € 48 (bedrag 2022) blijven, die is genoemd in art. 9.4 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. In deze gevallen functioneert de loonbelasting dus als een zelfstandige heffing. Zie ook IB.9.0.3.B.

De meer voorkomende situatie is echter dat de loonbelasting het karakter van een voorheffing heeft, die wordt verrekend met een aanslag inkomstenbelasting. Zie art. 9.4 lid 1 en 2 Wet IB 2001.

Indien de loonbelasting als voorheffing de op aanslag verschuldigde inkomstenbelasting overtreft, kan op grond van art. 9.4 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 binnen drie jaar vrijwillig aangifte worden

20. Wet van 16 december 1964, *Stb.* 1964, 521.

21. In art. 9.2 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 wordt ook de gemeenschapsbelasting als voorheffing vermeld. Deze belasting is verschuldigd door leden van het Europees Parlement.

22. Wet van 18 december 2019 tot invoering van een bronbelasting op renten en royalty's (Wet bronbelasting 2021), *Stb.* 2019, 513.

gedaan (T-aangifte). Als er meer dan € 15 (2022) te veel wordt ingehouden wordt het teveel aan loonbelasting terugbetaald. Zie art. 9.4 lid 5 Wet IB 2001. Zie ook IB.9.0.3.C.

Bij de *dividendbelasting* doet zich een soortgelijke situatie voor. Deze belasting is voor buitenlandse belastingplichtigen – uitzonderingen daargelaten – een zelfstandige heffing. Voor binnenlandse belastingplichtigen is de dividendbelasting praktisch steeds een voorheffing, die hetzij met de aanslag inkomstenbelasting wordt verrekend op gelijke wijze als de loonbelasting, hetzij wordt gerestitueerd indien het teveel betaalde meer bedraagt dan € 15 (2022). Ook dan geldt art. 9.4 lid 5 Wet IB 2001.

De *kansspelbelasting*, die in principe een zelfstandige heffing is, kan uitsluitend een voorheffing zijn indien de prijzen in het belastbaar inkomen uit werk en woning voor de inkomstenbelasting vallen of dienen te worden begrepen in de voor de vennootschapsbelasting te belasten winst. Dit doet zich slechts sporadisch voor.

## 0.2 Samenhang met inkomstenbelasting en socialeverzekeringswetten

De loonbelasting wordt bij wijze van inhouding door de ‘inhoudingsplichtige’ geheven op het ‘loon’ van ‘werknemers’, begrippen die hierna worden uitgewerkt. Wij zagen al dat soms met de inhouding van loonbelasting als heffing bij de bron wordt volstaan. Maar als een werknemer in bepaalde mate nadeel ondervindt van het niet-opleggen van een aanslag inkomstenbelasting kan hij om een dergelijke aanslag verzoeken.<sup>23</sup> Ook kan op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige teruggaaf worden verleend voor zover de belasting (loon- en inkomstenbelasting) welke over een tijdvak van drie jaar is geheven over loon uit eenzelfde dienstbetrekking, in betekende mate meer bedraagt dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien die inkomsten gelijkmatig aan elk van die drie jaren zouden worden toegerekend. Deze regeling (*middeling*) komt tegemoet aan het bezwaar dat iemand die wisselende inkomsten geniet, zwaarder door de progressie van het tarief wordt getroffen dan bij het gelijkmatig genieten van de inkomsten het geval is. Zie art. 3.154 Wet IB 2001, behandeld in IB.3.14.0.

De samenhang tussen loon- en inkomstenbelasting komt ook in de gemeenschappelijke grondslagen tot uitdrukking. Door art. 3.81 Wet IB 2001 komt aan de problematiek van de loonbelasting in de inkomstenbelasting geen eigen betekenis toe, omdat dit artikel bepaalt dat het begrip ‘loon’ wordt opgevat volgens de bepalingen betreffende de loonbelasting. Het is dus eigenlijk zo, dat de inkomstenbelasting zich aansluit bij de loonbelasting in plaats van andersom. De MvT op de Wet IB 1964 erkende destijds, dat dit theoretisch wellicht een niet zo fraaie opbouw inhoudt, maar daaraan wordt toegevoegd dat deze consequentie moet worden aanvaard ‘als prijs voor het gewichtige belang van een zo groot mogelijke evenwichtigheid van de bepalingen betreffende de loonbelasting met die betreffende verschillende sociale voorzieningen’. Behalve samenhang met de inkomstenbelasting bestaat namelijk ook samenhang van de loonbelasting met de premieheffing *werknemersverzekeringen*. Dit betreft de Werkloosheidswet (WW), de Wet inkomensvoorziening naar arbeidsvermogen (WIA) en de Ziektewet (ZW).

De Wet LB 1964 c.a. hanteerde tot 1 januari 2005 op veel plaatsen een ander begrip ‘loon’ dan de verschillende werknemersverzekeringen. De bepalingen van de loonbelasting moesten daarom wat betreft het loonbegrip tot 1 januari 2005 worden ‘gecoördineerd’ met die inzake de premieheffing van de genoemde werknemersverzekeringen. Daarin voorzag de voormalige Coördinatiewet Sociale Verzekering, Wet van 24 december 1953, *Stb.* 1953, 577.

Met de inwerkingtreding van de Wet Walvis en de Aansluitingswet Walvis is per 1 januari 2005 sprake van een bijna volledige gelijkschakeling van de loonbegrippen. Zie LB.0.0 bij ‘Walvis en Wfsv’ en LB.2.1.b2. Verder is de *werknemer* voor de loonbelasting doorgaans *verzekerde* voor de premieheffing. Per 1 januari 2006 is daarom ook voor het begrip ‘loon’ als grondslag voor de vaststelling van een uitkering op grond van de sociale verzekeringswetten zo veel mogelijk onder één wettelijke koepel gebracht met de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) en de daarmee samenhangende Invoeringswet Wfsv. Zie eveneens LB.0.0 bij ‘Walvis en Wfsv’ en LB.4.0.b. Zie tevens PH.2.0.1 e.v.

Zie in dit verband art. 16 Wfsv, in welke bepaling de uitzonderingen op het loonbegrip voor de loonbelasting en premieheffing sociale verzekeringen worden genoemd. Zie PH.2.0.4 bij ‘De start van de samenwerking van het UWV en de Belastingdienst’.

23. Zie in dit verband *HR 24 juni 1998, nr. 33 238, BNB 1998/290 (noot P. Kavelaars)*. De belanghebbende had enkele maanden geen salaris ontvangen maar er was wel loonbelasting/premie volksverzekeringen ingehouden en afgedragen. De Hoge Raad besliste dat de salaristermijnen waren genoten tot het bedrag van de ingehouden loonbelasting/premie volksverzekeringen, waardoor dat bedrag volledig verrekenbaar was met de op aanslag verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

De heffing en inning van de premies wordt verricht door één instantie, de Belastingdienst, het UWV is vanaf die datum alleen verantwoordelijk voor de uitkeringen uit hoofde van de werknemersverzekeringen. Zie LB.4.1.d. De Belastingdienst int vanaf 1 januari 2006 tevens de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet. Zie LB.4.1.e en (uitgebreid) PH.4.0.1 e.v.<sup>24</sup> Ook de bepalingen van de Wet ketenaansprakelijkheid en de Wet bestuurdersaansprakelijkheid hebben voor de loonbelasting en premieheffing dezelfde gevolgen. De Wet ketenaansprakelijkheid en de Wet bestuurdersaansprakelijkheid worden behandeld in Hoofdstuk IX, Aansprakelijkheid en antimisbruikwetgeving. Zie LB.9.0.

Ten slotte is er ook een belangrijke samenhang tussen enerzijds de loon- en inkomstenbelasting en anderzijds de premies voor de volksverzekeringen, de Algemene Ouderdomswet (AOW), de Algemene nabestaandenwet (Anw) en de Wet langdurige zorg (Wlz).<sup>25</sup> Sinds 1990 worden ingevolge de Wet financiering volksverzekeringen ook de premies voor de volksverzekeringen geheel naar dezelfde grondslag geheven als de loon- en inkomstenbelasting. Vanaf 1 januari 2006 is dat geregeld in de Wfsv. *Wijtvliet* en *De Smit* zijn van oordeel dat een toekomstige herziening van het belastingstelsel ook gevolgen heeft voor de financiering van de volksverzekeringen.<sup>26</sup>

NB: De Algemene Arbeidsongeschiktheidswet (AAW), eveneens een volksverzekering, werd per 1 januari 1998 afgeschaft. Hiervoor zijn destijds de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten (Wajong<sup>27</sup>) en de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (WAZ<sup>28</sup>) in de plaats gekomen. Voor de Wajong worden geen afzonderlijke premies geheven, de regeling wordt gefinancierd uit de algemene middelen. Hetzelfde geldt voor de Algemene Kinderbijslagwet (AKW).

### 0.3 Bronnen van materieel en formeel recht voor de loonbelasting

Voor het materiële recht met betrekking tot de loonbelasting zijn de belangrijkste vindplaatsen (niet limitatief):

- de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, *Stb.* 1964, 521);
- het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (KB van 17 mei 1965, *Stb.* 1965, 202);
- de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (Ministeriële regeling van 23 december 2010, nr. DB2010/281M, *Stcrt.* 2010, 21 111);
- de Wet financiering sociale verzekeringen (Wet van 16 december 2004, *Stb.* 2005, 36);
- de Invoeringswet Wet financiering sociale verzekeringen (Wet van 16 december 2004, *Stb.* 2005, 37);
- de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen (Wet van 15 december 1995, *Stb.* 635);
- de Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering (Ministeriële regeling van 21 december 1995, nr. WDB95/471M, *Stcrt.* 1995, 251);
- de Invorderingswet 1990 (Wet van 30 mei 1990, *Stb.* 1990, 221), voornamelijk Hoofdstuk VI Invorderingswet 1990, inzake aansprakelijkheid.

De door de Kroon gestelde regelingen zijn in het uitvoeringsbesluit neergelegd. In de wettekst staat dan 'Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld...'. In dat geval is de bepaling waar het om gaat meestal te vinden in het Uitvoeringsbesluit LB 1965. Door de minister gegeven regelingen zijn neergelegd in een uitvoeringsregeling. In de wettekst staat dan vermeld:

24. De betalingen werkgevers van inkomensafhankelijke bijdragen op grond van de Zorgverzekeringswet (Zvw) zijn ex art. 11d Wet LB 1964 onbelast per 1 januari 2013, door het in werking treden van de Wet uniformering loonbegrip, *Stb.* 2011, 288, *V-N 2011/32.15*. Zie LB.2.2.0.h, LB.2.2.0.m en LB.4.1.e. Omdat dit een niet bedoeld netto-voordeel dreigde op te leveren zijn voor werknemers maatregelen getroffen in het schijfentarief en de heffingskortingen. Zie nader LB.3.1.

25. Op 1 januari 2015 is de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ) vervangen door de Wet langdurige zorg (Wlz). Zie voor de achtergronden PH.1.0.1.B.e.

26. Zie *L.W.D. Wijtvliet* en *R.C. de Smit*, *Verwant, vermengd en verweven: over de samenhang tussen belastingen en de premie voor de volksverzekeringen*, *WFR* 2020/125.

27. Wajong stond van 1 januari 2010 t/m 31 december 2014 voor Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten. Daarvoor heette deze wet (ook al) de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten. De terugkeer naar de vroegere benaming hangt samen met het van kracht worden van de Participatiewet op 1 januari 2015. Zie ook PH.0.0.1.

28. Per 1 augustus 2004 werd de WAZ afgeschaft. WAZ-verzekerden dienden zich nadien desgewenst particulier te verzekeren tegen de gevolgen van arbeidsongeschiktheid. De WAZ was geen volksverzekering, maar ook geen werknemersverzekering. Het was een verplichte verzekering, maar zoals de naam al aangeeft, voor een specifieke doelgroep, ook inzake de premieheffing (een 'zelfstandigenverzekering'). De premies WAZ waren destijds als uitgaven voor inkomensvoorzieningen (art. 3.124 onderdeel d Wet IB 2001) aftrekbaar voor de inkomstenbelasting.

'Bij ministeriële *regeling* kunnen regels worden gesteld...'. Verwezen wordt dan naar de Uitvoeringsregeling LB 2011.

Het formele recht is hoofdzakelijk geregeld in de samenhangende Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

### ***Besluiten van de Staatssecretaris van Financiën***

Naast de wetgeving in formele zin verstrekt het ministerie van Financiën nog aanwijzingen aan de Belastingdienst door middel van *Besluiten van de Staatssecretaris van Financiën*. In deze besluiten wordt onder meer beleid aan de uitvoerende ambtenaren voorgeschreven met betrekking tot de interpretatie van de wet bij bepaalde vraagpunten. Dat wordt ook wel pseudo-wetgeving genoemd. Niettemin betreft de inhoud van dergelijke besluiten slechts standpunten, bijvoorbeeld over hoe de wet moet worden uitgelegd. Soms zijn de standpunten dan ook in rechte bestrijdbaar.

### ***Handboek Loonheffingen***

Pseudo-wetgeving is ook vaak verwerkt in de aan inhoudingsplichtigen verstrekte toelichtingen, zoals het jaarlijks, begin februari verschijnende *Handboek Loonheffingen*. Regelmatig vinden gedurende het jaar updates plaats.

### ***Handboek Loonheffingen en andere berichten op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)***

Het *Handboek Loonheffingen* en andere berichten op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) (en in het verlengde daarvan: *Nieuwsbrieven* en *Mededelingen*) mogen worden beschouwd als het officiële standpunt van de Belastingdienst over vragen die met de Wet LB 1964 samenhangen. Zie onderdeel 1, aanhef van het *Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, V-N 2015/3.10*. Dat geldt dus ook als de uitleg van de wetgeving in het voordeel van de belastingplichtigen is. Dat laatste is alleen niet het geval als de verstrekte informatie zo duidelijk onjuist is, dat de inhoudingsplichtige dat in redelijkheid had moeten beseffen.

## **0.4 De indeling van de Wet op de loonbelasting 1964**

De wet is ingedeeld in hoofdstukken. De Cursus Loonbelasting hanteert dezelfde hoofdstukindeling. Om gemakkelijk de weg te kunnen vinden in de wet en in de Cursus Loonbelasting volgt hier de indeling van zowel de Wet LB 1964 als de Cursus Loonbelasting. Tot en met Hoofdstuk VIII is die indeling hetzelfde.

### HOOFDSTUK I. BELASTINGPLICHT

Art. 1-8a LB.1.0 e.v.

### HOOFDSTUK II. VOORWERP VAN DE BELASTING

Art. 9-13a LB.2.0 e.v.

### HOOFDSTUK IIA(oud). VRIJE VERGOEDINGEN EN VERSTREKKINGEN

Art. 15(oud)-17a(oud) LB.2A.0 e.v.

### HOOFDSTUK IIB. PENSIOENREGELINGEN

Art. 18-19f LB.2B.0 e.v.

### HOOFDSTUK IIC(oud). LEVENSLLOOPREGELING

Art. 19g(oud) LB.2C.0 e.v.

### HOOFDSTUK III. TARIEF

Art. 20-26b LB.3.0 e.v.

### HOOFDSTUK IV. WIJZE VAN HEFFING

Art. 27-30a LB.4.0 e.v.

### HOOFDSTUK V. HEFFING VAN DE INHOUDINGSPLICHTIGE

Art. 31-32bb LB.5.0 e.v.

HOOFDSTUK VA. BELASTINGHEFFING BIJ VERREKENING VAN SOCIALE UITKERINGEN Art. 32c	LB.5A.0 e.v.
HOOFDSTUK VB. BELASTINGHEFFING BIJ UIT HOOFDE VAN EEN DIENSTBETREKKING AF TE STAAN LOON Art. 32d	LB.5B.0 e.v.
HOOFDSTUK VI. AANVULLENDE REGELINGEN Art. 33-34	LB.6.0 e.v.
HOOFDSTUK VII. BELASTINGHEFFING VAN ARTIESTEN EN BEROEPSSPORTERS Art. 35-35f	LB.7.0 e.v.
HOOFDSTUK VIIA. BELASTINGHEFFING VAN BUITENLANDSE GEZELSCHAPPEN Art. 35g-35n	LB.7A.0 e.v.
HOOFDSTUK VIIIB. HORIZONBEPALING Art. 35o	LB.7B.0 e.v.
HOOFDSTUK VIII. OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN Art. 36-40	LB.8.0 e.v.

In de Cursus Loonbelasting worden naast de Wet LB 1964 enkele heffingswetten en andere regelgeving die nauw verband houden met de Wet LB 1964 behandeld. Dit betreft antimisbruikwetgeving (Wet ketenaansprakelijkheid en Wet bestuurdersaansprakelijkheid, voornamelijk geregeld in Hoofdstuk VI Invorderingswet 1990), internationale aspecten van de loonbelasting, waaronder de gerichte vrijstelling voor extraterritoriale kosten (de 30%-regelingen voor inkomende en uitgezonden werknemers) en wetgeving, welke met behulp van afdrachtkortingen voor de loonbelasting diverse niet-fiscale doelen beoogt te bereiken (het steunen van de Nederlandse koopvaardij en het bevorderen van speuren en ontwikkelingswerk).

Een en ander wordt behandeld in:

HOOFDSTUK IX. AANSPRAKELIJKHEID EN ANTIMISBRUIKWETGEVING	LB.9.0 e.v.
HOOFDSTUK X. INTERNATIONALE ASPECTEN VAN DE LOONBELASTING	LB.10.0 e.v.
HOOFDSTUK XI. WET VERMINDERING AFDRACHT LOONBELASTING EN PREMIE VOOR DE VOLKSVERZEKERINGEN	LB.11.0 e.v.

## 0.5 **De indeling van het Uitvoeringsbesluit LB 1965 en de Uitvoeringsregeling LB 2011**

Net als de Wet LB 1964 zijn het Uitvoeringsbesluit LB 1965 en de Uitvoeringsregeling LB 2011 ingedeeld in hoofdstukken. De kopjes daarvan noemen zowel in het uitvoeringsbesluit als in de uitvoeringsregeling het onderwerp dat aan de orde is en verwijzen daarbij steeds tussen haakjes naar het desbetreffende hoofdstuk van de Wet LB 1964.

Om gemakkelijk de weg te kunnen vinden in het Uitvoeringsbesluit LB 1965 en de Uitvoeringsregeling LB 2011 kan de lezer zich dus oriënteren via de kopjes van de hoofdstukken.

Omdat de Cursus Loonbelasting de hoofdstukkenindeling van de Wet LB 1964 volgt, heeft de lezer vanuit het uitvoeringsbesluit of de uitvoeringsregeling aldus ook eenvoudig toegang tot het desbetreffende hoofdstuk van de Cursus Loonbelasting.