

Onderwerp	Loonnorm 30%-regeling bij einde tewerkstelling	
Datum ontvangst KG	22 januari 2020	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e	/ GO Eindhoven
Behandelaar KG		
Datum naar secretaris	24 augustus 2020	

Vraag

Moet in het kader van de 30%-regeling bij het bepalen of voldaan wordt aan de eis van de specifieke deskundigheid in het jaar waarin de tewerkstelling wordt beëindigd de loonnorm toegepast worden voor:

- de periode tot en met het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd, of
- de periode tot en met het loontijdvak volgend op het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd?

Antwoord

De inhoudingsplichtige mag kiezen of hij herreken rekening houdend met periode a of periode b.

Beschouwing

Achtergrond van de vraag

Om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling moet een werknemer onder andere specifieke deskundigheid bezitten. Deze specifieke deskundigheid wordt op grond van artikel 10eb UBLB 1965 in beginsel beoordeeld aan de hand van de hoogte van het loon in de zin van paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001¹. Indien dit loon meer bedraagt dan een bepaald bedrag (de loonnorm), bezit de werknemer specifieke deskundigheid. De loonnorm betreft een toets op kalenderjaarbasis, waarbij het exacte bedrag jaarlijks wordt aangepast.² Voor het jaar 2020 bedraagt de norm € 38.347. Indien de tewerkstelling van een werknemer niet het gehele kalenderjaar duurt, moet het loon naar tijdsgelang herleid worden. Dit laatste volgt uit het feit dat artikel 10eb, lid 1 UBLB 1965 spreekt over een loonnorm op jaarbasis.

Op basis van artikel 10ec UBLB 1965 eindigt de looptijd van de 30%-regeling op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd. De maximale looptijd bedraagt echter vijf jaar.

Vraagstelling

Door een werkgever is de vraag gesteld of een werknemer tot het einde van de tewerkstelling of tot het einde van de looptijd specifiek deskundig moet zijn³. In de voorgelegde casus is de tewerkstelling van de werknemer per 30 april geëindigd. Moet in deze situatie de loonnorm berekend worden over de maanden januari tot en met april of januari tot en met mei? Met andere woorden: dient het loon in de zin van paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001 van deze werknemer ten minste € 12.783 te bedragen (zijnde 4/12^{de} van het bedrag op jaarbasis van € 38.347 – standpunt werkgever) of ten minste € 15.978 (zijnde 5/12^{de} van het jaarbedrag)?

Relevante passages uit het UBLB 1965

De term 'looptijd' komt op enkele plekken in de regelgeving voor.

Artikel 10e(2)(d) UBLB 1965:

(...)

d. looptijd: de periode gedurende welke dit hoofdstuk voor een werknemer van toepassing is.

¹ Dit betekent ook dat als de werknemer een andere dienstbetrekking heeft aanvaard in Nederland of elders, het loon uit die dienstbetrekking ook meetelt, dit is immers loon in de zin van paragraaf 3.3.1. Wet IB.

² De wettelijke basis voor deze aanpassing is te vinden in artikel 10eb, lid 5 UBLB 1965.

³ De werkgever rekende altijd inclusief extra tijdvak, de herrekenende loonnorm was daardoor hoger. Omdat in het verleden bij deze werkgever echter alleen mensen met zeer forse salarissen gebruik maakten van de 30%-regeling had dat geen effect omdat de werknemers zonder uitzondering aan de loonnorm voldeden. Meer recent worden ook mensen met lagere salarissen in dienst genomen en gaat de berekeningswijze wel van invloed zijn.

Hier staat: looptijd is de periode waarin de 30%-regeling van toepassing is.

Artikel 10ec(1) UBLB1965:

Voor ingekomen werknemers bedraagt de looptijd van de bewijsregel maximaal vijf jaar, ingaande op de eerste dag van de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige en eindigende op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin die tewerkstelling is geëindigd.

De 30%-regeling is dus maximaal vijf jaar van toepassing, waarbij in gevallen waarin de tewerkstelling korter dan vijf jaar duurt, gedurende maximaal één tijdvak na het tijdvak waarin de tewerkstelling beëindigd is, de regeling toegepast kan worden.

Specifieke deskundigheid is geregeld in artikel 10eb(1) UBLB 1965:

Een werknemer bezit specifieke deskundigheid indien het loon, bedoeld in paragraaf 3.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, op jaarbasis meer bedraagt dan € 38.347.

Hier wordt niet verwezen naar de looptijd of periode van tewerkstelling. Het artikel bepaalt slechts dat op jaarbasis aan de loonnorm voldaan moet worden. De relatie met de looptijd van de 30%-regeling komt wel aan bod in artikel 10ee UBLB 1965. In dit artikel wordt specifieke deskundigheid wél gekoppeld aan de looptijd van de 30%-regeling:

Indien de ingekomen werknemer niet langer specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is, wordt de looptijd verminderd tot op het moment waarop deze situatie zich voordoet.

Op grond van dit artikel eindigt de looptijd van de 30%-regeling dus zodra de werknemer niet langer specifieke deskundigheid bezit, dat wil zeggen zodra hij niet meer voldoet aan de loonnorm. Door het niet meer voldoen aan de loonnorm op jaarbasis wordt de looptijd verminderd tot het laatste moment waarop de werknemer nog wel specifiek deskundig was.

Toepassing regelgeving op casus

Op basis van de tekst van artikel 10e(2)(d) en artikel 10ec in combinatie met 10ee UBLB 1965 zou geconcludeerd kunnen worden dat de werknemer tot het einde van de looptijd specifiek deskundig moet zijn, dat wil zeggen tot en met het 'extra loontijdvak' indien dit laatste van toepassing is. Dit standpunt heeft afhankelijk van de hoogte van het loon en het moment van betaling wel een keerzijde. Het risico dat de werknemer de 30%-regeling verliest neemt namelijk toe, met name indien de werknemer om wat voor reden dan ook geen nabetaling of eindafrekening geniet terwijl hij in het extra loontijdvak evenmin (regulier) loon geniet.

Voor de beantwoording van de vraag is echter ook van belang naar de achtergrond van het extra loontijdvak van artikel 10ec UBLB te kijken. Hierbij moet onderkend worden dat het in bepaalde situaties tot de looptijd rekenen van het extra loontijdvak van artikel 10ec UBLB volgens de parlementaire geschiedenis bedoeld is om werkgever en werknemer de gelegenheid te geven om op een nabetaling of eindafrekening (uitbetaling opgebouwd vakantiegeld, bonus, verlofdagen etc) de bewijsregel toe te passen.⁴ Het extra tijdvak op grond van artikel 10ec UBLB heeft daarmee meer het karakter van een goedkeuring dan dat het iets zegt over de periode waarbinnen aan specifieke deskundigheid (en daarmee de loonnorm) voldaan moet worden.

Afgepeld werkt de tekst van artikel 10ec UBLB 1965 als volgt uit op de duur van de looptijd:

Tewerkstelling langer dan vijf jaar: vijf jaar

Tewerkstelling exact vijf jaar: vijf jaar

Tewerkstelling 4 jaar en 11 maanden: vijf jaar

Tewerkstelling korter dan 4 jaar en 11 maanden: duur tewerkstelling plus één loontijdvak.

Hieruit kan worden afgeleid dat de hoofdregel is dat de looptijd van de regeling maximaal vijf jaar is. Bij een tewerkstelling van vijf jaar of langer wordt de looptijd dus niet verlengd met een extra loontijdvak om zo de regeling te kunnen toepassen op een eindafrekening. Ook in geval de tewerkstelling exact vijf jaar duurt, eindigt de regeling dus exact bij einde tewerkstelling.

⁴ Zie de Nota van Toelichting bij het Besluit van 20 december 2012, Stb. 2012, 694, p. 28.

⁵ Uitgaande van een loontijdvak van een maand. Bij een afwijkend loontijdvak, wijkt deze periode ook

Slechts in gevallen waarin de tewerkstelling 4 jaar en 11 maanden⁵ of korter duurt, wordt een extra loontijdvak tot de looptijd gerekend. Dit extra loontijdvak is echter slechts een vorm van coulance die geen invloed heeft op de periode gedurende welke aan de loonnorm voldaan moet worden.

Een aanvullend argument tegen het meetellen van het extra loontijdvak bij de toetsing aan de loonnorm is dat op grond van artikel 10ee UBLB 1965 de looptijd ook direct eindigt op het moment waarop de werknemer niet langer specifieke deskundigheid bezit. In dat geval geldt ook niet de verlenging met een extra tijdvak.

Ten slotte de loonnorm zelf. Deze is geregeld in artikel 10eb(1) UBLB waarin staat dat het een norm op jaarbasis betreft. Een directe link naar de looptijd ontbreekt.

Uit het voorgaande kan afgeleid worden dat de looptijd van de regeling begint op de eerste dag van de tewerkstelling en eindigt op de laatste dag van het loontijdvak waarin de tewerkstelling eindigt, waarbij voor bepaalde situaties een extra 'coulancetijdvak' toegepast mag worden, en waarbij de looptijd maximaal vijf jaar bedraagt. Gezien de verschillende hierboven genoemde argumenten concludeert de kennisgroep dat bij herleiding van de loonnorm het 'coulancetijdvak' meegenomen mag worden maar dat de regelgeving dit niet dwingend voorschrijft. Zo redenerend kan de inhoudingsplichtige er dus voor kiezen de loonnorm toe te passen herrekend naar de periode van de tewerkstelling zonder rekening te houden met het additionele afrekentijdvak, maar kan hij er ook juist voor kiezen om dit additionele tijdvak wél mee te nemen bij het herrekenen van de loonnorm⁶.

In het voorbeeld betekent dit dus dat de loonnorm herrekend mag worden naar de periode 1 januari tot en met 30 april, de periode 1 mei tot en met 31 mei blijft hierbij buiten beschouwing. Indien de inhoudingsplichtige hiervoor kiest dient in de voorgelegde casus het loon ten minste € 12.783 te bedragen. De inhoudingsplichtige kan echter ook ervoor kiezen om de loonnorm te herrekenen naar de periode 1 januari tot en met 31 mei, dan dient het loon ten minste € 15.978 te bedragen.

Achterliggende gegevens

Nota van Toelichting bij het Besluit van 20 december 2012, Stb. 2012, 694, p. 28:

Artikel II, onderdeel D (artikel 10ec van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

Gebleden is dat ook de met ingang van 1 januari 2012 geldende tekst van artikel 10ec, eerste lid, van het UBLB 1965 onduidelijkheid oplevert ter zake van de vraag welke loonbestanddelen nog onder het regime van de 30%-regeling vallen, met name in situaties dat er sprake is van nagekomen loonbestanddelen. Ter verduidelijking wordt om die reden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2012 opgenomen dat de looptijd eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de tewerkstelling van de ingekomen werknemer bij de inhoudingsplichtige is geëindigd. Er is voor gekozen om de periode te laten eindigen op de laatste dag van het tijdvak na het tijdvak waarin de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige is geëindigd, om te voorkomen dat een nabetaling in het loontijdvak dat volgt op het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd net buiten de termijn van de bewijsregel zou vallen en dat daardoor die betaling niet onder de 30%-regeling zou vallen.

Aangezien reeds in artikel 10ea van het UBLB 1965 is bepaald dat de 30%-regeling ziet op loonbestanddelen die zijn genoten tijdens de looptijd van de 30%-regeling, kan er na de aanpassing van artikel 10ec van het UBLB 1965 geen twijfel meer over bestaan dat de 30%-regeling niet van toepassing is op loonbestanddelen die pas worden genoten nadat de tewerkstelling is beëindigd, met inbegrip van de extra periode van één loontijdvak.

enigszins af.

⁶ Er zal dan dus minder snel aan de loonnorm voldaan worden.