

Conceptregeling van de Staatssecretaris van Financiën van (DATUM) tot wijziging van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 en de Regeling loonbelasting- en premietabellen 1990

PM DATUM

Nr. 2026-PM

De Staatssecretaris van Financiën,

Gelet op de artikelen 25, 31 en 33 van de Wet op de loonbelasting 1964;

Besluit:

Artikel I

De Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Aan artikel 8.1 wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel i door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

j. vergoedingen op grond van de Tijdelijke regeling eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA.

B.

In artikel 9.4, eerste lid, vervalt "uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking".

ARTIKEL II

De Regeling loonbelasting- en premietabellen 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 3, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel b komt te luiden:

b. loon dat ingevolge artikel 22a, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 met loon uit tegenwoordige arbeid wordt gelijkgesteld.

2. Onderdeel c vervalt.

ARTIKEL III

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 januari 2027, met dien verstande dat artikel I, onderdeel A, in werking treedt op het tijdstip waarop de Tijdelijke regeling eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA in werking treedt.

Deze regeling zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

De Staatssecretaris van Financiën,

Eelco Eerenberg

TOELICHTING

1. Algemeen

In deze regeling is een aantal wijzigingen opgenomen van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (URLB 2011) en de Regeling loonbelasting- en premietabellen 1990 (RLTP 1990).

2. Toelichting op de wijzigingen

Voor een technische wijziging in de RLPT 1990 is hier geen toelichting opgenomen. De toelichting hierop is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1. Introductie eindheffing voor eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA

Via de Tijdelijke regeling eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA, die is gebaseerd op de Kaderwet SZW-subsidies¹, wordt een eenmalige vergoeding geïntroduceerd waarmee het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) een groep personen kan compenseren die in het verleden een te lage uitkering op grond van de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (WIA) hebben ontvangen, als gevolg van fouten bij de vaststelling van het zogenoemde dagloon. Door een afname van het aantal kwaliteitscontroles bij het UWV zijn in de periode 2020-2024 veel fouten niet tijdig ontdekt. Bij correcties van deze fouten wordt de uitkering alleen voor de toekomst aangepast, waardoor betrokkenen geen nabetaling krijgen over het verleden. Om deze groep alsnog tegemoet te komen voor het gemiste bedrag aan uitkering, wordt een eenmalige vergoeding toegekend die het ontbrekende bedrag zo goed mogelijk benadert. Zo wordt voorkomen dat de groep financieel benadeeld blijft door fouten in het verleden.

Met de wijziging van de URLB 2011 wordt geregeld dat het UWV, zijnde de inhoudingsplichtige, eindheffing verschuldigd is over deze eenmalige vergoeding. Hierdoor zijn de ontvangers van de eenmalige vergoeding zelf geen loon- en inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen verschuldigd over de eenmalige vergoeding. De eenmalige vergoeding is door de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel geen onderdeel van het verzamelinkomen, zodat de eenmalige vergoeding ook geen invloed heeft op de vaststelling van de hoogte van toeslagen en andere inkomensafhankelijke regelingen.

2.2. Aanpassen samenvoegbepaling

Het UWV is verantwoordelijk voor het aan een (oud-)werknemer verstrekken van verschillende (loongerelateerde) uitkeringen. Het is echter ook mogelijk dat een socialezekerheidsuitkering van het UWV als zogenoemde werkgeversbetaling wordt verstrekt door tussenkomst van de werkgever of inhoudingsplichtige³. De werkgever treedt op dat punt dan dus in de plaats van het UWV en zorgt dan voor de feitelijke uitbetaling van de uitkering, meestal samen met het loon en eventuele andere aanvullingen waar de werknemer recht op heeft op grond van de (tegenwoordige) dienstbetrekking.

Als het UWV een uitkering uitbetaalt door tussenkomst van de werkgever, wordt de werkgever op grond van de huidige regelgeving geacht het gezamenlijke bedrag van uitkering en loon uit tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking aan de werknemer te verstrekken als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, onderscheidenlijk loon uit vroegere dienstbetrekking. In dat geval is namelijk de zogenoemde samenvoegbepaling, waarin ook dit punt is geregeld, van toepassing.⁴ De samenvoegbepaling heeft primair als doel om alle loon uit tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking dat de werkgever – al dan niet als verlengstuk van het UWV – verstrekt bij elkaar op te tellen zodat de loonbelasting en de premie voor de volksverzekeringen worden berekend over het gezamenlijke bedrag waardoor – voor zover van toepassing – de progressie in de tariefstructuur tot haar recht kan komen. Zoals bevestigd in jurisprudentie van de HR heeft de huidige tekst van de samenvoegbepaling tevens tot gevolg dat ingeval de uitkering samen met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking wordt verstrekt die uitkering als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking wordt aangemerkt waardoor de arbeidskorting in deze situaties ook berekend

1 De artikelen 3 en 9 van de Kaderwet SZW-subsidies.

2 PM verwijzing naar de Tijdelijke regeling eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA.

3 Hierna gezamenlijk aangeduid als: werkgever.

4 Artikel 9.4, eerste lid, URLB 2011.

wordt over die uitkering.⁵ Dat heeft als gevolg dat het netto-inkomen van een uitkeringsgerechtigde kan verschillen, afhankelijk van de vraag of de uitkering door tussenkomst van de werkgever of rechtstreeks van het UWV wordt ontvangen. Ingeval de uitkering rechtstreeks van het UWV wordt ontvangen, wordt de uitkering namelijk in beginsel⁶ wel als loon uit vroegere dienstbetrekking aangemerkt en is dus over die uitkering de arbeidskorting niet van toepassing.

De herkwalficatie als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking werkt ook door naar de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK), de premieheffing werknemersverzekeringen, de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en de werkkostenregeling.

Op arbeidskorting bestaat voor de inkomstenbelasting alleen recht als sprake is van arbeidsinkomen, zijnde het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als winst uit een of meer ondernemingen, loon en resultaat uit een of meer werkzaamheden. Over loon uit vroegere arbeid (voor de loonbelasting veelal aangeduid als loon uit vroegere dienstbetrekking) bestaat geen recht op arbeidskorting. Hierop bestaat een aantal wettelijke uitzonderingen, die hier niet relevant zijn.⁷

Dit onderscheid tussen het al dan niet toepassen van de arbeidskorting over enerzijds uitkeringen die rechtstreeks door het UWV wordt uitbetaald en anderzijds uitkeringen die door tussenkomst van de werkgever worden uitbetaald is volgens de HR in strijd met onder meer het discriminatieverbod in de zin van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR).⁸ Het vorige kabinet heeft er in maart 2025⁹ voor gekozen om de discriminatie op te heffen door de samenvoegbepaling zodanig aan te passen dat er geen arbeidskorting meer kan worden toegepast over uitkeringen die door tussenkomst van de werkgever worden uitbetaald. Het kabinet koos ervoor om de wijziging per 2027 in werking te laten treden. Hiermee borgt het kabinet ook dat degenen die hier financieel nadeel aan ondervinden niet te abrupt worden geconfronteerd met een inkomensdaling. Daarnaast heeft een uitgestelde inwerkingtreding ook als gevolg dat softwareontwikkelaars en werkgevers de benodigde tijd hebben om te anticiperen op de aanpassing. Daarom wordt de samenvoegbepaling per 2027 zodanig aangepast dat de samenvoegbepaling er niet langer toe leidt dat de door tussenkomst van de werkgever uitbetaalde uitkering in aanmerking wordt genomen als loon dat onder meer van belang is voor de hoogte van de arbeidskorting. De samenvoegbepaling regelt na de wijziging alleen nog dat de betreffende loonbestanddelen (regulier loon en uitkeringen) bij elkaar opgeteld moeten worden om de progressie in de tariefstructuur tot haar recht te laten komen. Ook voor andere regelingen (zie hiervoor) blijft een met het reguliere loon samengevoegde uitkering kwalificeren als loon uit vroegere dienstbetrekking.¹⁰

EU-aspecten

Er zijn geen EU-aspecten verbonden aan de wijzigingen in deze regeling.

3. Budgettaire aspecten

Voor zover er budgettaire gevolgen zijn verbonden aan de in deze regeling opgenomen wijzigingen worden die hieronder nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in deze regeling zijn geen budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hierbij enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de rijksbegroting.

Aanpassen samenvoegbepaling

Het aanpassen van de samenvoegbepaling heeft als gevolg dat arbeidskorting niet meer van toepassing is op socialezekerheidsuitkeringen van het UWV die door tussenkomst van werkgevers worden betaald. Dat leidt tot een budgettaire opbrengst van € 32 miljoen structureel.¹¹ In de

5 HR 15 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1657.

6 Afgezien van artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel b, RLPT 1990, dat echter eveneens wordt aangepast ingevolge de onderhavige regeling.

7 Artikel 22a, derde lid, Wet LB 1964.

8 HR 15 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1657.

9 Kamerstukken II 2024/25, 29544, nr. 1273.

10 De genoemde aanpassing geldt ook voor eigenrisicodragers. Een eigenrisicodrager is een werkgever die minder premie betaalt, maar vervolgens zelf verantwoordelijk is voor de uitkering en de kosten van re-integratie.

11 Kamerstukken II 2024/25, 26725, nr. 1.

voorjaarsnota 2025 is toegelicht dat deze middelen worden aangewend voor sociale advocatuur en binnen het sociaal domein (kadercorrectie).

4. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregelen van deze regeling zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding.

5. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

De wijzigingen die niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven. De wijzigingen met gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven worden hieronder nader toegelicht.

Aanpassen samenvoegbepaling

Werkgevers kunnen via de samenvoegbepaling het loon en een door hen uitbetaalde uitkering als een bedrag verwerken in de salarisadministratie. Door het aanpassen van de samenvoegbepaling, is het een verplichting van de werkgever om het loon en de uitkering afzonderlijk te administreren. De benodigde informatie is bekend bij de werkgever, maar vraagt mogelijk een aanvullende administratieve handeling. Desgewenst kan de werkgever ervoor kiezen de uitkering niet namens het UWV te betalen. Daarmee ontstaan er geen aanvullende administratieve lasten.

6. Doenvermogen

Eindheffing WIA

Door het toepassen van een eindheffing, is de eenmalige vergoeding voor de ontvanger onbelast. Daardoor heeft de vergoeding geen invloed op de hoogte van eventuele inkomensafhankelijke regelingen. De ontvanger hoeft hiervoor geen acties te ondernemen.

Aanpassen samenvoegbepaling

De aanpassing van de samenvoegbepaling heeft een – over het algemeen nadelig - financieel effect op bepaalde uitkeringsgerechtigden. Er wordt geen arbeidskorting meer berekend over hun uitkering, ook niet voor zover zij deze uitkering samen met loon uit tegenwoordige arbeid ontvingen van hun werkgever.. Werkende uitkeringsgerechtigden en inhoudingsplichtigen worden via verschillende kanalen geïnformeerd over (het effect van) de aanpassing van de samenvoegbepaling.

7. Advies en consultatie

PM

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 8.1 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011)

In de Tijdelijke regeling eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA wordt geregeld dat aan een specifieke groep personen een eenmalige vergoeding wordt verstrekt. Op grond van deze regeling kan het UWV een eenmalige vergoeding toekennen aan een groep mensen die in het verleden een te lage WIA-uitkering hebben ontvangen. In de toelichting van voornoemde regeling wordt de doelgroep nader toegelicht. Met de invoering van artikel 8.1, onderdeel i, URLB 2011 wordt in dat kader bewerkstelligd dat eenmalige vergoedingen die worden verstrekt op grond van de Tijdelijke regeling eenmalige vergoeding correctie dagloon WIA worden aangemerkt als uitkeringen van publiekrechtelijke aard die buiten aanmerking worden gelaten in het kader van de heffing van andere belastingen of in het kader van andere wettelijke regelingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel c, Wet LB 1964. Dit leidt ertoe dat de heffing van de over deze vaste tegemoetkomingen verschuldigde loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen plaatsvindt via een zogenoemde eindheffing. Deze eindheffing is verschuldigd door het UWV, zijnde de inhoudingsplichtige. Hierdoor zijn de betreffende gerechtigden tot de eenmalige vergoeding zelf geen loon- en inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen verschuldigd over de genoemde eenmalige vergoedingen en behoren deze eenmalige vergoedingen ook niet tot het voor de toeslagen en andere inkomensafhankelijke regelingen relevante verzamelinkomen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 9.4 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011)

Artikel 9.4 URLB 2011 is gebaseerd op artikel 33, tweede lid, aanhef en onderdeel a, Wet LB 1964, waarin onder meer is geregeld dat bij ministeriële regeling aanvullende regels kunnen worden gesteld betreffende de heffing van de loonbelasting als loon van meer dan één inhoudingsplichtige wordt genoten. Van deze delegatiebepaling is gebruikgemaakt in onder meer artikel 9.4 URLB 2011. Artikel 9.4 URLB 2011 heeft primair als doel om met name bij uitkeringen die niet rechtstreeks door het UWV worden uitbetaald, maar door tussenkomst van de werkgever worden uitbetaald (zie paragraaf 2.2 van het algemeen deel van deze toelichting) voor de berekening van de verschuldigde loonbelasting de verschillende vormen van loon die de inhoudingsplichtige of werkgever uitbetaalt bij elkaar op te tellen zodat de loonbelastingen de premie voor de volksverzekeringen) wordt berekend over het gezamenlijke bedrag waardoor – voor zover van belang – de progressie in de tariefstructuur tot haar recht kan komen.¹² De huidige tekst van deze samenvoegbepaling heeft als gevolg van de laatste zinsnede daarvan tevens tot gevolg dat ook deze uitkeringen, die als zodanig als loon uit vroegere dienstbetrekking kwalificeren, worden aangemerkt als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ingeval deze samen met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking worden uitbetaald. Dat heeft onder meer als gevolg dat de arbeidskorting in die situatie wordt toegepast over de uitkering. Hierdoor ontstaat volgens de HR een niet te rechtvaardigen verschil met de situatie waarin de uitkering rechtstreeks door het UWV wordt uitbetaald. In die situatie wordt de uitkering namelijk niet als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking aangemerkt, zodat over die uitkering geen arbeidskorting wordt berekend. Dit is naar het oordeel van de HR in strijd met de verdragsrechtelijk discriminatieverboden die zijn neergelegd in artikel 14 EVRM in samenhang met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM en artikel 26 IVBPR.¹³ Daarom wordt de laatste zinsnede van artikel 9.4, eerste lid, URLB 2011 geschrapt. Dat heeft tot gevolg dat een uitkering die als zodanig wordt aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking ook bij toepassing van de samenvoegbepaling blijft kwalificeren als loon uit vroegere dienstbetrekking. De samenvoegbepaling heeft na deze aanpassing – alleen nog als effect dat over het gezamenlijke bedrag van de uitkering en het reguliere loon de progressie in de tariefstructuur tot haar recht komt.

De genoemde aanpassing heeft tevens tot gevolg dat de uitkering geen onderdeel meer is van het arbeidsinkomen waarover de IACK wordt berekend. Ook werkt de aanpassing door in de werkkostenregeling (zie artikel 31, eerste lid, onderdelen f en g, Wet LB 1964), de premieheffing werknemersverzekeringen (zie artikel 16, tweede lid, Wet financiering sociale verzekeringen) en –

¹² Stcrt. 1989, 223.

¹³ HR 15 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1657.

hoewel dit niet tot een andere heffing leidt - de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (artikel 42, eerste lid, Zorgverzekeringswet).

Artikel II

Artikel II (artikel 3 van de Regeling loonbelasting- en premietabellen 1990)

Op grond van artikel 25, tweede en derde lid, Wet LB 1964 kunnen bij ministeriële regeling loonbelastingtabellen worden vastgesteld. Via de RLPT 1990 is gebruikgemaakt van die delegatiegrondslag. In de tabellen wordt de heffingskorting voor de loonbelasting in beginsel ook verwerkt. Omdat de heffingskorting niet op alle vormen van loon van toepassing is, zijn er verschillende soorten tabellen. De witte tabellen zijn – kort gezegd – van toepassing op loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Omdat de arbeidskorting in beginsel alleen geldt voor loon uit tegenwoordige arbeid, is in die witte tabellen ook de arbeidskorting meegenomen. De groene tabellen gelden – kort gezegd – voor loon uit vroegere dienstbetrekking. De arbeidskorting is in de groene tabellen dus niet meegenomen.

Artikel 3, eerste lid, RLPT 1990 bevat een overzicht van vormen van loon waarop de verschuldigde loonbelasting via de zogenoemde witte tabel kan worden berekend. In artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel b, RLPT 1990 staat dat de witte tabel ook van toepassing is op loon ter zake van arbeidsongeschiktheid dat niet uitsluitend bestaat uit uitkeringen of een inkomensvoorziening ingevolge de WIA, de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (WAO), de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (WAZ) en de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten (Wajong), gedurende ten hoogste twee jaren na de aanvang van de arbeidsongeschiktheid. Dat artikel leidt tot onduidelijkheid. Daarom wordt voortaan in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, RLPT 1990 verwezen naar loon dat ingevolge artikel 22a, derde lid, Wet LB 1964 (onder meer voor de toepassing van de arbeidskorting) met loon uit tegenwoordige arbeid wordt gelijkgesteld. Door de herformulering kan artikel 3, eerste lid, onderdeel c, RLPT 1990, dat ziet op uitkeringen op grond van de Wet arbeid en zorg (WAZO), vervallen. Via artikel 22a, derde lid, onderdeel d, Wet LB 1964 wordt een uitkering op grond van de WAZO namelijk al gelijkgesteld met loon uit tegenwoordige arbeid op grond waarvan in beginsel de witte tabel en daarmee de arbeidskorting van toepassing is.