



Belastingdienst

Nieuwsbrief Loonheffingen 2023

Uitgave 2
10 januari 2023

Nieuwsbrief Loonheffingen 2023

In deze Nieuwsbrief Loonheffingen vindt u informatie over de nieuwe regels voor het inhouden en betalen van de loonheffingen vanaf 1 januari 2023. Wij verwijzen hierin naar het 'Handboek Loonheffingen' waarmee wij bedoelen het Handboek Loonheffingen 2022, versie oktober. U vindt het Handboek op belastingdienst.nl/loonheffingen. Het 'Handboek Loonheffingen 2023' publiceren wij naar verwachting in februari 2023. Daarin zal de informatie van deze nieuwsbrief verwerkt zijn.

Tweede uitgave van de nieuwsbrief

In deze 2e uitgave van de nieuwsbrief voor 2023 hebben wij informatie aangevuld en toegevoegd. Wij informeren u over maatregelen die voortkomen uit al bestaande wet- of regelgeving of uit wet- of regelgeving, zoals opgenomen in het Belastingplan 2023. Ook informeren wij u over de wijzigingen in de aangifte loonheffingen voor 2023.

Gewijzigde onderwerpen

- 4 Verlaging van de lage Aof-premie.
De voorgenomen premieverlaging is niet doorgegaan.
- 5 Tijdelijke verruiming van het lage-inkomensvoordeel (LIV).
De genoemde wijzigingen voor 2023 gaan niet door.
- 10.1 In de tweede bullet hebben wij voor de duidelijkheid 'datum' gewijzigd in 'ingangsdatum'.
- 10.2 Ter verduidelijking hebben wij vermeld dat voor het overgangsrecht geldt dat een vergoeding op grond van de 30%-regeling over het laatste loontijdvak van 2022 ook daadwerkelijk in dat loontijdvak moet zijn genoten.
- 11.2 Hernummerd: Herstellen van toegepast anoniementarief.
- 16.3 Gewijzigde rubriek: Code reden einde arbeidsverhouding.
Bij code 1, 3, 4, 20 en 21 hebben wij toegevoegd dat u bij fictieve dienstbetrekking zoals opting-in voor 'werkgever' kunt lezen 'opdrachtgever'. En dat u voor 'werknemer' kunt u lezen 'opdrachtnemer'.

Toegevoegde onderwerpen

- 11.1 Ontbreken van een bsn.
- 16.6 Wijzigingen in cao-codes.
- 17 Wijziging fiscale regeling aandelenoptierechten.
- 18 Beschikking/mededeling 'Gedifferentieerd Premiepercentage Werkhervattingskas (Whk)'
 - ander percentage voor WSW-werknemers in sector 64 en 66
 - middelgrote werkgever
 - premie mogelijk onjuist bij een 'no-riskpolis'
- 19 Melding apart toepassen VCR door eigenrisicodragers ZW en/of WGA met private uitvoerders.
- 20 Oekraïense werknemers.

Onderwerpen

In deze nieuwsbrief vindt u informatie over de volgende onderwerpen:

1	Verhoging onbelaste reiskostenvergoeding	4
2	Verhoging onbelaste thuiswerkvergoeding	4
3	Verhoging vrije ruimte werkkostenregeling	4
4	Verlaging Aof-premie	4
5	Tijdelijke verruiming van het lage-inkomensvoordeel (LIV)	4
6	Geen wijzigingen in regelgeving AWF-premie bij tijdelijke urenbuitbreiding en wisselende arbeidsomvang voor 2023	5
7	Hoge AWF-premie voor BBL-overeenkomsten met uitzendbeding	5
8	Wijzigingen gebruikelijkloonregeling	5
	8.1 Vervallen van de uitzondering voor innovatieve start-ups	5
	8.2 Afschaffen van de doelmatigheidsmarge	5
9	Verlaging van de 'cap' bij privégebruik elektrische auto	6
10	Wijzigingen voor extraterritoriale kosten en de 30%-regeling	6
	10.1 Jaarlijkse keuze voor toepassing 30%-regeling of voor vergoeding van werkelijke extraterritoriale kosten	6
	10.2 Aftopping bedrag toepassing 30%-regeling voor ingekomen werknemers	7
11	Toepassen van anoniementarief	8
	11.1 Ontbreken van een bsn	8
	11.2 Herstellen van toegepast anoniementarief	8
12	Bezwaar tegen een naheffingsaanslag loonheffingen	9
13	Rentestop bij naheffingsaanslag loonheffingen	9
14	Verhoging wettelijk minimumloon	9
15	AOW-leeftijd in 2023	9
16	Wijzigingen voor de aangifte loonheffingen	9
	16.1 Nieuwe rubrieken voor premie en premieloon AWF-uitkering	9
	16.2 Nieuwe rubrieken voor premieloon Whk	10
	16.3 Gewijzigde rubriek: Code reden einde arbeidsverhouding	10
	16.4 Gewijzigde omschrijving code soort inkomstenverhouding / inkomenscode 31 (ZW / WAZO)	13
	16.5 Nadere toelichting bij het gebruik van code aard arbeidsverhouding 21, 22 en 83 (WSW en BBL)	13
	16.6 Wijzigingen in cao-codes	14
17	Wijziging fiscale regeling aandelenoptierechten	15
	17.1 Verminderen liquiditeitsprobleem werknemers	15
	17.2 Vervallen bestaande tegemoetkoming voor waardering aandelenoptierechten voor start-ups	18
18	Toelichting mededeling/beschikking 'Gedifferentieerd Premiepercentage Werkhervattingskas (Whk)	18
	18.1 Ander percentage voor WSW-werknemers in sector 64 en 66	18
	18.2 Middelgrote werkgever	18
	18.3 Beschikking mogelijk onjuist bij een 'no-riskpolis'	18
	18.4 Eigenrisicodrager WGA of ZW	19
19	Nieuwe meldingsregels apart toepassen VCR door eigenrisicodragers ZW en WGA met private uitvoerders	19
20	Oekraïense werknemers	20
	20.1 Identificatieplicht	20
	20.2 Extraterritoriale kosten (ET-kosten)	20

1 Verhoging onbelaste reiskostenvergoeding

De gerichte vrijstelling voor een onbelaste kilometervergoeding is per 2023 verhoogd naar € 0,21 (2022: € 0,19).

2 Verhoging onbelaste thuiswerkvergoeding

De gerichte vrijstelling voor de onbelaste thuiswerkvergoeding is per 2023 verhoogd naar € 2,15 (2022: € 2,00).

3 Verhoging vrije ruimte werkkostenregeling

De vrije ruimte van de werkkostenregeling is voor alleen 2023 extra verhoogd naar 3,00% van de fiscale loonsom tot en met € 400.000 (2022: 1,7%). Voor het meerdere boven een loonsom van € 400.000 blijft het percentage van 1,18% ongewijzigd.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2023 is de vraag aan de orde geweest of de werkgever de (verhoogde) vrije ruimte van 2023 kan gebruiken voor het rentevoordeel dat de werknemer heeft bij een renteloze lening van de werkgever. Dat kan.
Een aanpalende vraag is of de werkgever voor een (gedeeltelijke) kwijtschelding van de lening ook gebruik kan maken van de (verhoogde) vrije ruimte. Ook dat kan.

Daarvoor gelden de reguliere regels, zie Handboek Loonheffingen, paragrafen 4.2 en 22.2.5. Het rentevoordeel of de kwijtschelding is loon op het moment dat het voordeel wordt genoten. De werkgever kan dat voordeel (loon in natura) aanwijzen als eindheffingsloon om vervolgens gebruik te kunnen maken van de (verhoogde) vrije ruimte. Dit geldt ook als de lening vóór 2023 is aangegaan.

Het moment van (gedeeltelijke) kwijtschelding is het moment waarop duidelijk is dat de werknemer dat bedrag niet meer hoeft terug te betalen. De leningovereenkomst moet zijn opgenomen in uw loonadministratie.

4 Verlaging Aof-premie

Voor zogenoemde 'kleine werkgevers' geldt de lage Aof-premie. Om deze werkgevers uit het midden- en kleinbedrijf tegemoet te komen had het kabinet voorgesteld om de lage Aof-premie te verlagen. Maar in overleg met werkgevers is het voorgenomen pakket aan lastenverlichting anders ingevuld. Hierdoor is de lage Aof-premie voor 2023 uitgekomen op 5,82% (2022: 5,49%). Zie ook de [cijferbijlage](#).

5 Tijdelijke verruiming van het lage-inkomensvoordeel (LIV)

Het lage-inkomensvoordeel (LIV) is onderdeel van de Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl). In de 1e Nieuwsbrief gaven wij aan dat er tijdelijk 2 wijzigingen zouden komen, die verband houden met de verhoging van het wettelijk minimumloon. De aangekondigde wijzigingen voor 2023 gaan niet door. De aangekondigde wijziging voor 2022 gaat wel door: het bedrag aan LIV dat in 2023 wordt uitbetaald over 2022 wordt alleen voor 2022 € 0,78 per verloond uur (was: € 0,48). Het maximale bedrag wordt € 1.520 (was: € 960) per werknemer per kalenderjaar.

6 Geen wijzigingen in regelgeving AWf-premie bij tijdelijke urenluitbreiding en wisselende arbeidsomvangen voor 2023

Als voor een arbeidsovereenkomst met uw werknemer op grond van de contractindicaties de lage AWf-premie geldt (bij indicaties 'onbepaalde tijd', 'schriftelijk' en 'geen oproepovereenkomst', ofwel met indicaties J/I/N), blijft de lage AWf-premie ook voor deze arbeidsovereenkomst gelden als u daarin een tijdelijke urenluitbreiding opneemt of wisselende arbeidsomvangen overeenkomt. Dit als gevolg van een eind 2021 gewijzigd standpunt van de staatssecretaris van Sociale Zaken en werkgelegenheid. Per 2023 zouden er nadere regels komen voor de toepassing van de hoge of de lage AWf-premie in geval van dergelijke arbeidsovereenkomsten. Voor 2023 is dat echter nog niet het geval: de regels zoals die in 2022 gelden, blijven ook in 2023 gelden. Zie voor deze regels het Handboek Loonheffingen, paragraaf 7.2.

7 Hoge AWf-premie voor BBL-overeenkomsten met uitzendbeding

Vanaf 2023 moet u de hoge AWf-premie toepassen voor een werknemer die de Beroepsbegeleidende leerweg (BBL) volgt, waarbij er sprake is van een uitzendbeding in de praktijkovereenkomst of in een daarmee samenhangende arbeidsovereenkomst. Tot en met 2022 mocht u in een dergelijke situatie nog de lage AWf-premie toepassen, mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Zie ook punt 16.5 van deze nieuwsbrief voor het gebruik van de code aard arbeidsverhouding.

8 Wijzigingen gebruikelijkloonregeling

Voor de gebruikelijkloonregeling zijn er 2 wijzigingen met ingang van 2023.

Meer informatie over de gebruikelijkloonregeling vindt u in het Handboek Loonheffingen, paragraaf 18.1.

8.1 Vervallen van de uitzondering voor innovatieve start-ups

Voor aanmerkelijkbelanghouders die werken voor zogenoemde 'innovatieve start-ups' gold tot en met 2022 een uitzondering op de normale regels van de gebruikelijkloonregeling. Voor hen gold een versoepeld regime voor een periode van maximaal 3 jaar. Gedurende deze periode mocht u het gebruikelijke loon vaststellen op het wettelijk minimumloon, zonder overleg met ons. Vanaf 2023 is deze uitzondering vervallen voor nieuwe gevallen.

Overgangsregeling voor bestaande gevallen

Als u voor het eerst voor het jaar 2021 of 2022 gebruikmaakt(e) van deze uitzondering, dan mag u dat voor de maximale duur van 3 jaar blijven doen. U moet dan in 2023 (bij start in 2021) en in 2024 (bij start in 2022) wel blijven voldoen aan de voorwaarden zoals genoemd in paragraaf 18.1 van het Handboek Loonheffingen.

8.2 Afschaffen van de doelmatigheidsmarge

Bij het vaststellen van het gebruikelijke loon voor een aanmerkelijkbelanghouder moet u soms uitgaan van het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Daarbij mocht u tot en met 2022 het gebruikelijke loon op ten minste 75% daarvan vaststellen. Dit verschil van 25 procentpunten wordt ook wel de 'doelmatigheidsmarge' genoemd. Deze marge is per 2023 vervallen. U moet het loon dan op ten minste hetzelfde bedrag vaststellen als dat van de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

Overgangsregeling

Mogelijk hebt u met ons over de hoogte van het gebruikelijke loon een afspraak gemaakt die is vastgelegd in een zogenoemde 'vaststellingsovereenkomst' (vso), met een geldigheid tot na 2022. Als er in die vso gebruik is gemaakt van deze doelmatigheidsmarge blijft deze afspraak over de hoogte van het 100%-loon van kracht. Voor 2023 is uw gebruikelijke loon dan dat 100%-loon. Maar als er relevante wijzigingen zijn in uw situatie die kunnen leiden tot een ander gebruikelijk loon, moet u daarvan uitgaan.

Wilt u vooraf met ons overleggen over de hoogte van uw gebruikelijke loon? Maak dan gebruik van het formulier Verzoek vooroverleg. Vul ook de Checklist vooroverleg gebruikelijk loon in.

9 Verlaging van de 'cap' bij privégebruik elektrische auto

Voor auto's met een CO₂-uitstoot van 0% geldt een korting van 6 procentpunten op het standaardbijtellingspercentage. Deze korting berekent u over de grondslag (meestal de cataloguswaarde). Voor de meeste elektrische auto's berekent u die over een maximaal bedrag, de zogenoemde 'cap'. De cap bedraagt vanaf 2023 € 30.000 (2022: € 35.000). De korting bedraagt dan maximaal € 1.800 (2022: € 2.100). De cap geldt niet voor waterstofauto's en zonnecelauto's.

Meer informatie over privégebruik auto vindt u in het Handboek Loonheffingen, paragraaf 23.3 en 23.4.

10 Wijzigingen voor extraterritoriale kosten en de 30%-regeling

Een werkgever kan aan 'ingekomen werknemers' en 'uitgezonden werknemers' bepaalde extra kosten gericht vrijgesteld vergoeden vanwege tijdelijk verblijf in een ander land gericht (of hij kan zaken gericht vrijgesteld verstrekken of ter beschikking stellen). Het gaat dan om de zogenoemde extraterritoriale kosten. De werkgever heeft hierbij de keuze om:

- de werkelijke extraterritoriale kosten te vergoeden (of zaken te verstrekken of ter beschikking te stellen) of;
- de 30%-regeling (ofwel: de bewijsregel) toe te passen.

Meer informatie over extraterritoriale kosten en de 30%-regeling vindt u in het Handboek Loonheffingen, paragraaf 19.4.

Het Belastingplan 2023 bevat 2 wijzigingen voor de 30%-regeling:

- per 2023: een jaarlijkse keuze voor toepassing van de 30%-regeling of werkelijke extraterritoriale kosten
- per 2024: een aftoppingsmaatregel voor ingekomen werknemers. **Let op:** voor sommige werknemers gaat deze maatregel pas in per 2026.

10.1 Jaarlijkse keuze voor toepassing 30%-regeling of voor vergoeding van werkelijke extraterritoriale kosten

Zolang u de 30%-regeling mag toepassen moet u elk jaar kiezen of u de 30%-regeling toepast of dat u de werkelijke extraterritoriale kosten vergoedt. Die keuze maakt u in het 1e loontijdvak van het kalenderjaar waarin u extraterritoriale kosten vergoedt. Uw keuze geldt voor het hele kalenderjaar. Als de 30%-beschikking in de loop van het kalenderjaar eindigt, stopt op dat moment een eventuele keuze voor de 30%-regeling. Als de 5-jaarstermijn voorbij is, zijn extraterritoriale kosten meestal niet meer belastingvrij te vergoeden.

Ingangsdatum keuze bij nieuwe 30%-aanvraag bij ingekomen werknemers

Het moment waarop de jaarlijkse keuze bij een nieuwe aanvraag voor de 30%-regeling voor een ingekomen werknemer ingaat is afhankelijk van het moment waarop u de aanvraag doet:

- U doet de aanvraag binnen 4 maanden na de start van de werkzaamheden.

De beschikking heeft dan terugwerkende kracht tot en met de startdatum van de tewerkstelling. Binnen deze 4 maanden kunt u per loontijdvak kiezen of u gebruikmaakt van de 30%-regeling of dat u de werkelijke extraterritoriale kosten vergoedt. In de vijfde maand moet u een keuze maken die voor de rest van het kalenderjaar geldt. Vervolgens kiest u per kalenderjaar.

Voorbeeld 1

Een ingekomen werknemer start per 1 juli 2023. De aanvraag van de 30%-regeling doet u op 1 oktober 2023. Omdat u deze aanvraag doet binnen 4 maanden na de startdatum geven wij daarvoor een beschikking af met ingangsdatum 1 juli 2023.

In de periode van 4 maanden vanaf 1 juli 2023, dus tot en met 31 oktober 2023, mag u per loontijdvak kiezen of u de 30%-regeling toepast of dat u de eventuele werkelijke kosten vergoedt. Met ingang van 1 november (na de periode van 4 maanden) moet u kiezen. Die keuze geldt voor de rest van 2023. Per 1 januari 2024 moet u jaarlijks kiezen.

- U doet de aanvraag ná 4 maanden na de start van de werkzaamheden.
De 30%-beschikking heeft dan geen terugwerkende kracht. Tot aan de ingangsdatum van de beschikking mag u alleen de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoeden. Vanaf de ingangsdatum van de beschikking maakt u de keuze voor de rest van het kalender jaar. Vervolgens kiest u per kalenderjaar.

Voorbeeld 2

Een ingekomen werknemer start per 1 februari 2023. Het verzoek voor het aanvragen van de 30%-regeling doet u op 15 juni 2023. Omdat de aanvraag niet binnen 4 maanden na de start van de tewerkstelling is ingediend heeft de beschikking voor de 30%-regeling als ingangsdatum 1 juli 2023. Er geldt dus geen terugwerkende kracht.

Tot 1 juli 2023 mag u alleen de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoeden. Per 1 juli 2023 moet u kiezen of u de 30%-regeling toepast of dat u de eventuele werkelijke extraterritoriale kosten vergoedt. Die keuze geldt voor de rest van 2023. Per 1 januari 2024 moet u jaarlijks kiezen.

10.2 Aftopping bedrag toepassing 30%-regeling voor ingekomen werknemers

Deze maatregel gaat in per 2024 en geldt voor ingekomen werknemers. Dus voor werknemers waarvoor u de 30%-regeling mag toepassen op grond van een beschikking. Voor sommige werknemers gaat de maatregel in per 2026 op grond van een overgangsregeling. Omdat het daarbij van belang is of u de 30%-regeling in het laatste loontijdvak van 2022 hebt toegepast, hebben wij deze wijziging eerder in deze nieuwsbrief opgenomen. Met *‘in het laatste loontijdvak van 2022 hebt toegepast’* bedoelen wij dat de werknemer de 30%-vergoeding over dat loontijdvak ook daadwerkelijk in dat loontijdvak moet hebben genoten.

Aftopping per 2024: hoofdregel

Als u per 2024 kiest voor de toepassing van de 30%-regeling geldt daarvoor een maximumbedrag dat u gericht vrijgesteld kunt vergoeden. Dit maximumbedrag is 30% van het bedrag van de norm uit de Wet normering topinkomens (WNT-norm). Voor 2023 bedraagt de WNT-norm € 223.000. Dit bedrag wordt jaarlijks geïndexeerd. Het bedrag voor latere jaren is ten tijde van deze nieuwsbrief nog niet bekend. Stel dat in 2024 dit bedrag € 230.000 is, dan betekent dat dat de maximale grondslag waarover u de 30%-regeling toepast € 230.000 is. Het maximale bedrag van de onbelaste vergoeding is dan 30% van € 230.000 ofwel € 69.000. Deze bedragen zijn op jaarbasis. Als een werknemer gedurende het jaar naar Nederland komt of terug naar het buitenland gaat, past u dit maximumbedrag naar tijdsgelang toe.

Voorbeeld 3

Een werknemer komt per 15 juni 2024 naar Nederland. In juni 2024 zitten dan nog 10 werkdagen. Zijn loon (inclusief de 30%-vergoeding) bedraagt van 15 juni tot en met 31 december 2024 € 150.000.

Bij toepassing van de 30%-regeling berekent u het belastingvrij te vergoeden bedrag als volgt:

stap 1: 30% van het daadwerkelijke loon à € 150.000 = € 45.000

stap 2: 30% van de norm à € 230.000 per jaar = € 69.000

stap 3: bepaal of het loon op jaarbasis meer is dan het bedrag van de WNT-norm. Zo ja, dan moet u aftoppen.

€ 150.000 is het loon voor een periode van 10 werkdagen dagen in juni + 6 maanden.

Een maand stelt u op 65/3 dag. Een jaar stelt u op 260 dagen.

Het bedrag van € 150.000 geldt voor 10 + 6 x 65/3 dag = 140 dagen. Omgerekend naar een jaar is dat 260/140 x € 150.000. Dat is meer dan € 220.000. Dat betekent dat u het bedrag van stap 1 moet aftoppen, zie stap 4.

stap 4: u gebruikt de omgekeerde factor van stap 3: 140/260. Deze factor past u toe op het bedrag van stap 2.

Het maximaal te vergoeden bedrag is 140/260 x € 69.000 = € 37.154 (afgerond op hele euro's naar boven). Ofwel: u topt het bedrag van stap 1 af op € 37.154.

Aftopping per 2026: overgangsregeling

De aftappingsmaatregel, gaat pas in per 2026 als de 30%-regeling is genoten en toegepast over het laatste loontijdvak van 2022.

Voorbeeld 4

Een werknemer heeft per 1 juli 2022 een geldige 30%-beschikking. De beschikking geldt voor een periode van 5 jaar (dus tot en met 30 juni 2027). Zijn jaarloon (incl. 30%-vergoeding) bedraagt telkens € 500.000. De 30%-regeling past u toe op zijn maandloon van december 2022. Deze werknemer kunt u tot en met 2025 een onbelaste vergoeding geven van € 150.000 per jaar (30% van € 500.000). Met ingang van 1 januari 2026 moet u de onbelaste vergoeding maximeren (aftoppen) op 30% van het bedrag van de WNT-norm. Bij bijvoorbeeld € 224.000 is dat dan € 67.200.

11 Toepassen van anoniementarief

11.1 Ontbreken van een bsn

Uiterlijk op de 1e werkdag van de werknemer moet hij bepaalde gegevens aan u verstrekken, zoals het burgerservicenummer (bsn). Krijgt u het bsn niet, of heeft uw werknemer geen bsn? Dan moet u volgens de hoofdregel het anoniementarief toepassen.

Als het ontbreken van het bsn buiten de invloedssfeer van u of uw werknemer ligt (zoals een vertraagde behandeling door de gemeente) geldt er een soepel standpunt op de hoofdregel. Als u dat kunt aantonen, kunt u toepassing van het anoniementarief achterwege laten. Bij twijfel kunt ons schriftelijk vragen om instemming dat u het anoniementarief niet toepast.

11.2 Herstellen van toegepast anoniementarief

Als de werknemer u niet zijn volledige of juiste gegevens heeft opgegeven, zoals zijn naam, adres of bsn, moet u het anoniementarief van 52% toepassen. Zie Handboek Loonheffingen, paragraaf 2.6. Als de werknemer u in de loop van het jaar alsnog de volledige/juiste gegevens aanlevert, past u vanaf dat moment het reguliere tarief toe. U mag tot en met 2022 eerdere inhouding op basis van het anoniementarief niet herstellen. De werknemer kan deze inhouding later verrekenen via zijn aangifte inkomstenbelasting, wat voor hem dan kan leiden tot een teruggaaf.

Vanaf 2023 mag u, na ontvangst van de volledige/juiste gegevens, eerdere inhouding van loonbelasting/premie volksverzekeringen tegen het anoniementarief wel herstellen, voor zover u die in hetzelfde jaar gedaan hebt. U moet dan correcties voor de eerdere aangiften van dat jaar verzenden.

Voorbeeld

Werknemer A komt op 1 maart in dienst. Hij verstrekt u geen bsn. U past daarom het anoniementarief van 52% toe. Zijn bruto maandloon is € 1.000. U hebt van maart tot en met juli telkens € 520 ingehouden. Begin augustus geeft hij u alsnog zijn bsn. Vanaf de eerstvolgende loonbetaling past u de tijdvaktabel toe. De inhouding bij een maandloon van € 1.000 is (indicatief als voorbeeld) € 8. U mag correcties verzenden voor de tijdvakken maart tot en met juli. Dat doet u bij de aangifte over augustus. Die correcties houden in dat u voor die 5 aangiften $€ 520 - € 8 = € 512$ kunt verrekenen met uw aangifte over augustus. Dit bedrag van $(5 \times € 512 =) € 2.560$ verrekent u netto met uw werknemer. U hebt dit bedrag achteraf gezien immers minder ingehouden.

12 Bezwaar tegen een naheffingsaanslag loonheffingen

In een naheffingsaanslag loonheffingen stellen wij naast het te betalen bedrag van de belasting of premies veelal ook andere zaken vast, zoals belastingrente en boete. Als u bezwaar hebt tegen het bedrag van de belasting of premies, hebt u dat meestal ook tegen de overige elementen van de aanslag. Vanaf 2023 geldt dat u niet meer afzonderlijk bezwaar hoeft te maken tegen al die elementen: een bezwaar tegen één element wordt opgevat als een bezwaar tegen alle elementen. Dit geldt ook als u eventueel beroep tegen de uitspraak op uw bezwaar wilt instellen.

13 Rentestop bij naheffingsaanslag loonheffingen

Als u ons verzoekt om een naheffingsaanslag loonheffingen op te leggen, of als u een correctiebericht verzendt dat tot een naheffingsaanslag leidt, brengen wij u in bepaalde situaties belastingrente in rekening. Zie Handboek Loonheffingen, paragraaf 14.5.1. Soms duurt de behandeling van uw verzoek langer dan gebruikelijk. Vanaf 2023 berekenen wij de belastingrente tot uiterlijk 10 weken na ontvangst van uw verzoek, ook als onze behandeltermijn langer is.

14 Verhoging wettelijk minimumloon

Het kabinet wil werken lonender maken. Daarvoor is het minimumloon per 1 januari 2023 extra verhoogd. Voor meer informatie, zie rijksoverheid.nl. De bedragen van de minimumlonen per 2023 vindt u in onze [cijferbijlage](#).

15 AOW-leeftijd in 2023

Per 1 januari 2023 is de AOW-leeftijd 66 jaar en 10 maanden.

16 Wijzigingen voor de aangifte loonheffingen

Voor 2023 wijzigt de aangifte loonheffingen op een aantal onderdelen.

16.1 Nieuwe rubrieken voor premie en premieloon AWf-uitkering

Voor de AWf-premie zijn er nieuwe rubrieken bijgekomen. Dat betekent dat u in de aangifte loonheffingen over een uitkering van UWV de AWf-premie en het premieloon AWf apart moet opgeven. Het gaat daarbij om uitkeringen van UWV die u doorbetaalt in geval van een werkgeversbetaling of die u zelf betaalt als eigenrisicodragers (ERD). De systematiek voor het opgeven van AWf-premie en premieloon AWf is nu gelijk aan de systematiek voor het opgeven van Aof-premie en premieloon Aof.

U treft voor het doen van aangifte de volgende nieuwe rubrieken aan:

- in het collectieve deel:
 - Totaal aanwas in het cumulatieve premieloon AWf uitkering
 - Totaal premie AWf uitkering
- in het nominatieve deel:
 - Aanwas in het cumulatieve premieloon AWf uitkering
 - Premie AWf uitkering

Let op

Als u voor de uitkering in 2022 al een aparte inkomstenverhouding gebruikt, veranderen in die aparte inkomstenverhouding per 2023 alleen de rubrieken waarin u de uitkering (het premieloon AWf) en de AWf-premie opgeeft.

U mag de uitkering van UWV (of uw ERD-betaling) tot en met 2024 opgeven in dezelfde inkomstenverhouding als waarin u het loon op grond van de arbeidsovereenkomst opgeeft. Dat mag overigens alleen als op de uitkering (ook) de witte tabel van toepassing is. Met loon op grond van de arbeidsovereenkomst bedoelen we het loon voor werken maar bijvoorbeeld ook de aanvulling op een uitkering. Zie het voorbeeld hierna.

Voorbeeld opgeven in 1 inkomstenverhouding

U betaalt in 2022 en in 2023 aan een werknemer per maand een WAZO-uitkering door van € 2.000 en u verstrekt een aanvulling op de uitkering van € 500. U geeft dit in de aangifte op als één totaal loon voor de werknemersverzekeringen (loon SV) in de inkomstenverhouding die u eerder al hanteerde voor het loon op grond van de arbeidsovereenkomst. De arbeidsovereenkomst is voor bepaalde tijd. Op de aanvulling (loon op grond van de arbeidsovereenkomst) is de hoge AWf-premie van toepassing. Op de WAZO-uitkering is de lage AWf-premie van toepassing.

Verwerking in 2022 (percentages indicatief als voorbeeld)

U geeft in elk aangiftetijdvak voor de werknemer het volgende op:

– Loon SV	€	2.500
– Aanwas in het cumulatieve premieloon AWf hoog	€	2.500
– Premie AWf hoog (8% x € 500 + 3% x € 2.000)	€	100

In de rubrieken voor AWf hoog geeft u de loon- en premiebedragen op die gelden voor zowel AWf-laag als AWf-hoog.

Verwerking in 2023 (percentages indicatief als voorbeeld)

U geeft in elk aangiftetijdvak voor de werknemer het volgende op:

– Loon SV	€	2.500
– Aanwas in het cumulatieve premieloon AWf hoog	€	500
– Aanwas in het cumulatieve premieloon AWf uitkering	€	2.000
– Premie AWf hoog (8%)	€	40
– Premie AWf uitkering (3% x € 2.000)	€	60

U geeft de verschillende premielonen (de grondslagaanwassen) en de premies in de afzonderlijke rubrieken op.

16.2 Nieuwe rubrieken voor premieloon Whk

Voor de gedifferentieerde premie Whk (Werkhervattingskas) is het nodig om het daarbij horende premieloon te gaan uitvragen. U treft voor het doen van aangifte de volgende nieuwe rubrieken aan:

- in het collectieve deel: Totaal aanwas in het cumulatieve premieloon Whk
- in het nominatieve deel: Aanwas in het cumulatieve premieloon Whk

16.3 Gewijzigde rubriek: Code reden einde arbeidsverhouding

De rubriek 'Code reden einde arbeidsovereenkomst' is per 2023 gewijzigd in 'Code reden einde arbeidsverhouding'. Met deze rubriek moet u bij het einde van de inkomstenverhouding de reden opgeven van het einde van de arbeidsverhouding. Door deze wijziging geldt de rubriek nu ook voor arbeidsverhoudingen zonder arbeidsovereenkomst, zoals voor fictieve dienstbetrekkingen en publiekrechtelijke aanstellingen. Van een aantal codes is de omschrijving aangepast. Daarnaast zijn er een aantal codes bijgekomen. Hierna lichten wij de codes toe. De wijzigingen ten opzichte van 2022 hebben wij vet gedrukt.

- 01 Opzegging/**ontslag** door de werkgever binnen de proeftijd
- 02 Deze code was per 2022 al vervallen, daarvoor in de plaats kwamen codes 05 en 06
- 03 Ontbinding door rechter op verzoek van de werkgever
- 04 Beëindiging arbeids**verhouding** met wederzijds goedvinden op initiatief van de werkgever
- 05 Opzegging/**ontslag** door de werkgever vanwege langdurige arbeidsongeschiktheid
- 06 Opzegging/**ontslag** door de werkgever vanwege bedrijfseconomische redenen
- 20 Einde arbeids**verhouding** door opzegging werknemer, door toedoen werknemer of op initiatief van de werknemer
- 21 Opzegging/**ontslag** door werkgever om dringende reden (**ontslag op staande voet**)
- 30 Einde van rechtswege vanwege verstrijken duur arbeids**verhouding** voor bepaalde tijd
- 31 Einde van rechtswege, om een andere reden (intreden ontbindende voorwaarde, pensionering, overlijden, e.d.)
- 40 Einde uitzendovereenkomst, inroepen uitzendbeding door inlener vanwege ziekte uitzendkracht
- 41 Einde uitzendovereenkomst, inroepen uitzendbeding door inlener om een andere reden

- 50 **Ontslag publiekrechtelijke aanstelling vanwege onbekwaamheid of ongeschiktheid**
51 **Ontslag publiekrechtelijke aanstelling vanwege leeftijd/pensionering**
90 De arbeidsverhouding loopt door, maar de inkomstenverhouding is administratief beëindigd
91 **De arbeidsverhouding loopt door bij een nieuwe werkgever**
92 **De arbeidsverhouding wordt zonder onderbreking opgevolgd door een nieuwe arbeidsverhouding bij dezelfde werkgever**
99 Een andere, hiervoor niet genoemde reden

Toelichting op de codes 01, 03 en 04

Deze codes hebben betrekking op situaties waarin:

- de werkgever de arbeidsverhouding heeft opgezegd
- de werkgever aan de werknemer ontslag heeft verleend
- op verzoek van de werkgever de arbeidsovereenkomst is ontbonden
- de arbeidsverhouding met wederzijds goedvinden op initiatief van de werkgever is beëindigd. Hierbij zal er in het algemeen een beëindigingsovereenkomst of vaststellingsovereenkomst worden afgesloten.

Als het initiatief tot beëindiging van de arbeidsovereenkomst komt van de werknemer, gebruikt u code 20 en niet een van de codes 01 tot en met 06. De codes 01 en 04 kunt u ook gebruiken bij de beëindiging van een publiekrechtelijke aanstelling of een fictieve dienstbetrekking. Bij fictieve dienstbetrekkingen zoals opting-in kunt u voor 'werkgever' lezen 'opdrachtgever'. En voor 'werknemer' kunt u lezen 'opdrachtnemer'.

Toelichting op de codes 05 en 06

In 2022 stond in beide omschrijvingen 'met toestemming van UWV'. Die toevoeging is geschrapt.

De codes betreffen vanaf 2023 situaties:

- waarin de arbeidsovereenkomst na toestemming van UWV wordt opgezegd bij langdurige arbeidsongeschiktheid (code 05) of om bedrijfseconomische reden (code 06), of
- bij ontslag uit een publiekrechtelijke aanstelling. Hiervoor is geen toestemming van UWV vereist.

Code 05 geldt voor ontslag uit een publiekrechtelijke aanstelling na 2 jaar ziekte wegens langdurige arbeidsongeschiktheid. Code 06 geldt bij ontslag om bedrijfseconomische reden. Daarbij gaat het met name om ontslag wegens overtolligheid van personeel, het opheffen van een functie of het ontbreken van een passende functie na een reorganisatie.

Doet u in 2023 of later een nabetaling op een inkomstenverhouding die in 2021 of eerder al was beëindigd, waarvoor u destijds code 02 (Opzegging door de werkgever met toestemming van UWV) hebt gebruikt, dan gebruikt u bij de nabetaling toch code 05 dan wel 06, als die codes toen zouden hebben gegolden. Code 02 mag u vanaf 2022 al niet meer gebruiken.

Toelichting op de codes 20 en 21

Deze codes zien op situaties waarbij de arbeidsverhouding eindigt als gevolg van een handeling of gedraging van de werknemer.

Code 21 ziet specifiek op ontslag op staande voet (ontslag om een dringende reden). Bij ontslag op staande voet gaat het om daden, eigenschappen of gedragingen van de werknemer, die tot gevolg hebben dat van de werkgever redelijkerwijze niet gevergd kan worden om de arbeidsverhouding te laten voortduren.

Code 20 ziet op overige situaties. Hieronder valt de situatie waarin de werknemer zelf ontslag heeft genomen of dat hij zelf het initiatief tot ontslag heeft genomen. Dit kan bijvoorbeeld een beëindiging met wederzijds goedvinden op initiatief van de werknemer zijn of een ontbindingsverzoek van de werknemer bij de rechter. Ook vallen hier andere gedragingen en nalaten van de werknemer onder die hebben geleid tot:

- beëindiging van de arbeidsverhouding, niet zijnde ontslag op staande voet, of
- het niet verlengen van een tijdelijke arbeidsovereenkomst/aanstelling.

Onder deze codes vallen vanaf 2023 ook situaties waarin de werknemer met een publiekrechtelijke aanstelling, zelf om zijn ontslag verzoekt of de werknemer door zijn schuld niet langer voldoet aan de eisen die zijn verbonden aan de aanstelling. In deze situaties moet u bij ontslag door de werkgever code 20 gebruiken en niet een van de codes 01, 03 of 04.

Deze codes kunt u ook gebruiken bij de beëindiging van een fictieve dienstbetrekking. Bij fictieve dienstbetrekkingen zoals opting-in kunt u voor 'werkgever' lezen 'opdrachtgever'. En voor 'werknemer' kunt u lezen 'opdrachtnemer'.

Toelichting op de codes 30 en 31

Deze codes zien op situaties waarbij de arbeidsverhouding van rechtswege eindigt.

Code 30 ziet op de situatie waarin een arbeidsverhouding voor bepaalde tijd eindigt door het verstrijken van de duur waarvoor deze is aangegaan. Als door gedragingen of nalaten van de werknemer een tijdelijke arbeidsverhouding niet wordt verlengd, gebruikt u code 20.

Code 31 ziet op de overige situaties waarin de arbeidsverhouding zonder opzegging eindigt. Hiervan is bijvoorbeeld sprake:

- bij het intreden van een ontbindende voorwaarde, of
- als in de cao of op een andere wijze is geregeld dat de arbeidsverhouding van rechtswege eindigt bij het bereiken van de AOW-gerechtigde of andere pensioengerechtigde leeftijd, of
- bij overlijden van de werknemer.

Deze codes kunt u ook gebruiken bij de beëindiging van een publiekrechtelijke aanstelling of een fictieve dienstbetrekking. Bij een publiekrechtelijke aanstelling zal bij pensionering vaak geen sprake zijn van een beëindiging van rechtswege, maar van het verlenen van ontslag. Daarvoor gelden de codes 50 en 51.

Toelichting op de codes 40 en 41

Deze codes zijn specifiek voor uitzendovereenkomsten. Bij uitzendovereenkomsten met een uitzendbeding geldt als bijzonderheid dat de overeenkomst kan eindigen op verzoek van de inlener door het invoeren van het uitzendbeding. Voor andere beëindigingen gelden dezelfde reden-einden die ook gelden voor andere arbeidsovereenkomsten.

Toelichting op de codes 50 en 51

Deze codes zien op een aantal specifieke situaties van beëindiging van publiekrechtelijke aanstellingen, waarvoor andere ontslagregels gelden dan voor arbeidsovereenkomsten.

Code 50 ziet op situaties waarin de werknemer wegens onbekwaamheid of ongeschiktheid voor zijn ambt wordt ontslagen. Hierbij kan het gaan om arbeidsongeschiktheid wegens ziekte of gebreken, maar het kan ook gaan om ongeschiktheid of onbekwaamheid die niet het gevolg is van ziekte, zoals onvoldoende functioneren of het niet (langer) voldoen aan bepaalde opleidingseisen. Bij ontslag na 2 jaar ziekte wegens langdurige arbeidsongeschiktheid gebruikt u echter code 05. Als het ontslag van de werknemer het gevolg is van een handelen of nalaten van de werknemer dat hem is aan te rekenen, dan gebruik u code 20 of 21.

Code 51 ziet op situaties waarin de werknemer ontslag wordt verleend wegens het bereiken van een bepaalde leeftijd, zoals de pensioengerechtigde leeftijd, dan wel ontslag op eigen verzoek wegens pensionering. Het gaat hierbij niet om situaties waarin de werknemer geen ontslag wordt verleend, maar de werknemer tijdens de aanstelling met verlof gaat wegens het bereiken van een bepaalde leeftijd. Tijdens het verlof loopt de aanstelling immers door.

Toelichting op de codes 90 t/m 99

Code 90 en 99 zijn nodig om een sluitende controle in te kunnen richten op het vullen van de Code reden einde arbeidsverhouding.

Code 90 ziet op situaties waarin de arbeidsverhouding doorloopt, maar waarbij u de 'Datum einde inkomstenverhouding' om administratieve redenen vult met een einddatum. Dit is bijvoorbeeld het geval als u de werknemer, binnen dezelfde arbeidsovereenkomst, gaat verlonen onder een ander loonheffingsnummer. Er is dan automatisch sprake van een nieuwe inkomstenverhouding.

Code 91 ziet op de situatie waarin de werknemer als gevolg van een overgang van een onderneming over gaat naar een andere werkgever.

Code 92 is nodig vanaf 2025, als u op grond van het Besluit IKV een nieuwe inkomstenverhouding moet maken als een beëindigde arbeidsverhouding zonder onderbreking wordt opgevolgd door een nieuwe arbeidsverhouding bij dezelfde werkgever. Maar als u, vooruitlopend op de inwerkingtreding van dit besluit, al in 2023 zo'n nieuwe arbeidsverhouding opgeeft in een nieuwe inkomstenverhouding, gebruik dan bij beëindiging van de oude inkomstenverhouding wel code 92.

Code 92 gebruikt u ook als een werknemer, aansluitend op een stageovereenkomst, een arbeidsovereenkomst met u aangaat.

Code 99 mag u alleen gebruiken voor situaties waarin geen van de andere codes van toepassing is.

Let op 1

Als er volgens de omschrijving meer dan één code van toepassing zou kunnen zijn, vul dan de code in die het meest aansluit bij de reden waarom de arbeidsverhouding is geëindigd.

Let op 2

Als u in 2023 nog een betaling doet, die u verwerkt in een inkomstenverhouding die u in 2022 of eerder hebt beëindigd, gebruik dan de code van 2023, als die code ook toen gegolden zouden hebben.

16.4 Gewijzigde omschrijving code soort inkomstenverhouding / inkomenscode 31 (ZW / WAZO)

In het Handboek Loonheffingen 2022, uitgave juli hadden wij, al aangegeven dat u voor WAZO-uitkeringen ook code soort inkomstenverhouding / inkomenscode 31 moest gebruiken. De officiële omschrijving van deze code was: 'Uitkering in het kader van de Ziektewet (ZW) en vrijwillige verzekering Ziektewet'. Aan deze omschrijving is per 2023 officieel toegevoegd 'en de Wet arbeid en zorg (WAZO)'.

16.5 Nadere toelichting bij het gebruik van code aard arbeidsverhouding 21, 22 en 83 (WSW en BBL)

De rubriek 'Code aard arbeidsverhouding staat toegelicht in het Handboek Loonheffingen, paragraaf 29.13. Op enkele codes geven wij een nadere toelichting voor het gebruik daarvan.

Code 21 en 22 (WSW)

Deze codes zien op 'WSW beschut werk' respectievelijk 'WSW detachering bij reguliere werkgever'. Code 22 was voor het jaar 2022 al toegevoegd, vooruitlopend op de invoering van de Wet banenafspraken. Na invoering van deze wet zal er voor deze situatie een loonkostenvoordeel gaan gelden. Deze wet is echter nog niet ingevoerd. Als u in 2023 niet goed het onderscheid kunt maken tussen code 21 en code 22 mag u voorlopig beide situaties opgeven onder code 21.

Code 83 (BBL)

Deze code is bedoeld voor de werknemer die werkzaam is op basis van een Beroepspraktijkopleiding van de beroepsbegeleidende leerweg (BBL) die voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van de lage AWF-premie. Voor 2023 is er sprake van een wijziging. Daarnaast geven wij een verduidelijking:

- **Wijziging:** als er in de uitzendovereenkomst geen sprake is van een uitzendbeding mag het uitzendbureau ook de lage AWF-premie toepassen (mits ook aan de overige voorwaarden is voldaan). Maar dan moet het uitzendbureau wel code 83 gebruiken (en niet zoals gebruikelijk code 11 (uitzendkracht) of 82 (payrolling)).

Zie ook punt 5 van deze nieuwsbrief voor de wijziging als er sprake is/blijft van een uitzendbeding voor een BBL-werknemer.

- **Verduidelijking:** als de werknemer bij u werkt op basis van een BBL-overeenkomst, maar daarnaast ook nog (bijvoorbeeld in het weekend) bij u werkt op andere grond, dan moet u het loon voor werken op andere grond opgeven in een aparte inkomstenverhouding, met een andere relevante code soort inkomstenverhouding (meestal code 15 of 11). Het gaat dan om een reguliere arbeidsovereenkomst, een fictieve dienstbetrekking of een publiekrechtelijke aanstelling. De code aard arbeidsverhouding is dan meestal 01.

16.6 Wijzigingen in cao-codes

Als er voor een werknemer een cao-code van toepassing is, moet u die code invullen in de aangifte loonheffingen. De term 'cao-code' gebruiken we voor cao's en andere arbeidsvoorwaardenregelingen (avr). Als een cao of avr niet meer geldt of als de werkingsduur voorbij is, mag u die code niet meer gebruiken. U gebruikt dan de code van de nieuwe cao of avr. Als er geen cao of avr (meer) van toepassing is, gebruik dan code 9999. Voor meer informatie, zie Handboek Loonheffingen, paragraaf 29.17.

Voor de onderstaande cao-codes geldt dat die met ingang van 2023 vervallen zijn. U mag die codes niet meer gebruiken voor tijdvakken vanaf 2023. Bij enkele vervallen cao-codes staat welke code u in plaats daarvan moet gebruiken.

Omschrijving	Code	Nieuwe cao-code
MENEBA MEEL WEERT BV (V/H PRESCO INTERNATIONAL BV)	61	
HELVOET B.V.	84	
LUXAN BV	106	
GLASFABRIEK 'SAS VAN GENT'	241	
DIRKZWAGER SCHEEPSAGENTUUR, KONINKLIJKE	352	U gebruikt code 3317: DIRKZWAGER FINANCIAL SERVICES BV
SLEEPDIENST EERLAND (VH EERLAND GJ SLEEPDIENST)	373	
RUNDVEEVERBETERING IN NEDERLAND	423	U gebruikt code 3548: CRV
SOS INTERNATIONAL AMSTERDAM	1397	U gebruikt code 4178: CED
STICHTING METRIUM ONDERWIJSDIENSTVERLENING CAO (VH DCO NOORD- EN OOST NL)	1696	
HONIG MERKARTIKELN B.V.	2417	
BRANCHE KINDEROPVANG NEDERLAND	2425	U gebruikt code 1612: KINDEROPVANG VOOR KINDERCENTRA EN GASTOUDEROPVANG
ROYAL LEERDAM	2426	
CAMPBELLS NETHERLANDS BV	2440	
SMINK COLLECTIEVE ARBEIDSOVEREENKOMST	2442	
ALTRO VIA LOGIN KOERIERBEDRIJVEN	2443	
ALTRO VIA LOGIN TRANSPORTONDERNEMINGEN	2444	
OSG CAO (VH ONDERWIJS SERVICE GROEP)	2455	
UNIROBE MEEUS GROEP CAO	2474	
SUIKER UNIE I	2499	U gebruikt code 3067: SUIKER UNIE SENSUS EN COSUN
SUIKER UNIE II	2500	U gebruikt code 3067: SUIKER UNIE SENSUS EN COSUN
RAET	2527	
MEDIA EXPRESSE NEDERLAND B.V.	2540	
OVERSLAGBEDRIJF (EMO) B.V. OPERATIONEEL	2554	
TOURINGCAR- EN TAXIBEDRIJF VAN GERWEN B.V.	2559	
KAPPERSBEDRIJF AFGESLOTEN TUSSEN PARTIJEN FUSION EN VPP CMHF	2571	
ABALCO SERVICE BV	2584	
RATIOPHARM BV	2587	
UW HOLDING B.V.	2648	
ABN AMRO HYPOTHEKEN GROEP B.V.	2683	

Omschrijving	Code	Nieuwe cao-code
FERRO (HOLLAND) BV (UDEN)	2688	
PAYROLL ONDERNEMINGEN - CAO VOOR MEDEWERKERS VAN	2693	
VAROVA B.V.	2750	
SMIT BEVOORRADINGSVAART	2775	
IPC GROENE RUIMTE B.V. 2007-2008	2780	
UNIPORT MULTIPURPOSE TERMINALS B.V.	2787	
SVITZER OCEAN TOWAGE CAO	2820	
ARDYN BV	2852	
DOORWERK	2857	
ENERGIE CAO	2878	U gebruikt de code van de cao die van toepassing is : - 3335: PRODUCTIE- EN LEVERINGSBEDRIJVEN CAO - 3313: NETWERKBEDRIJVEN CAO
GB PLANGE THE NETHERLANDS B.V.	2880	
RGV HOLDING B.V.	2945	
V EN D B.V. CAO (VH VROOM EN DREESMANN B.V.)	3005	
PVDA + NEVENINSTELLINGEN	8057	U gebruikt code 4223: PVDA EN NEVENINSTELLINGEN
EAM WERK B.V.	3016	
SCANDINAVIAN TOBACCO GROUP	4147	U gebruikt code 4146: SCANDINAVIAN TOBACCO GROUP

17 Wijziging fiscale regeling aandelenoptierechten

In paragraaf 4.11 van het Handboek Loonheffingen vindt u informatie over de fiscale regeling voor aandelenoptierechten. Deze regeling is aangepast om het verstrekken van aandelenoptierechten als loon aantrekkelijker te maken en het innovatieklimaat in Nederland te stimuleren. In verband met deze aanpassing is de huidige fiscale tegemoetkoming voor start-ups afgeschaft.

17.1 Verminderen liquiditeitsprobleem werknemers

Bij het uitoefenen van aandelenoptierechten gold in 2022 onder meer het volgende. Het voordeel bij het uitoefenen van de optierechten (het bedrag aan loon) is de waarde in het economische verkeer van de aandelen op het moment van uitoefenen van die optierechten. Hierop bracht u in mindering wat u de werknemer daarvoor eerder in rekening hebt gebracht, zoals een uitoefenprijs of een optieprijs. Het saldo mag niet lager dan € 0 zijn. Op datzelfde moment bepaalde u ook de inhouding van loonbelasting/premie volksverzekeringen (en andere loonheffingen) die u op aangifte over dat tijdvak afdroeg. Dat moment is het zogenoemde genietings- of heffingsmoment.

Als de werknemer de uit het optierecht verkregen aandelen nog niet kon verhandelen, dan kon de inhouding voor hem op dat moment leiden tot liquiditeitsproblemen. Om deze liquiditeitsproblemen te verminderen geldt vanaf 2023 het volgende.

Hoofregel vanaf 2023

U bepaalt het loon ter zake van een aandelenoptieregeling vanaf 2023 op het volgende moment:

- het moment waarop, de aandelen verhandelbaar zijn of worden

Met 'verhandelbaar zijn of worden' bedoelen wij het 1e moment waarop de werknemer de mogelijkheid heeft de aandelen te vervreemden. Er hoeft op dat moment dus geen sprake te zijn van daadwerkelijke vervreemding. Voor het bepalen van het loon gaat u uit van de waarde in het economisch verkeer van de aandelen op dat 1e moment. De verschuldigde loonheffingen draagt u op aangifte af over dat tijdvak.

Let op 1

Als de werknemer al voordeel geniet uit de verkregen aandelen nog voordat ze verhandelbaar zijn geworden, zoals dividend, dan is dat voordeel voor hem loon op het moment dat hij dat voordeel geniet.

- het moment waarop de werknemer de optierechten vervreemdt

Als loon geldt het voordeel dat de werknemer met de vervreemding van dat recht geniet. Hierop brengt u in mindering wat u de werknemer daarvoor eerder in rekening hebt gebracht, zoals een uitoefenprijs of optieprijs. Het saldo mag niet lager dan € 0 zijn. U betreft het saldo op het moment van vervreemding in de heffing. De verschuldigde loonheffingen draagt u op aangifte af over dat tijdvak.

Uitzondering op verhandelbaar zijn van de aandelen: fictief genietingsmoment na 5 jaar

Er geldt een uitzondering op de hoofregel om langdurig uitstel van heffing te voorkomen.

Als uw werknemer de verkregen aandelen niet mag vervreemden als gevolg van een contractuele bepaling waardoor de aandelen nog niet verhandelbaar zijn, geldt als genietingsmoment een van de volgende momenten:

- bij een beursgenoteerde vennootschap: maximaal vijf jaar na uitoefening van het aandelenoptierecht, of
- bij een niet-beursgenoteerde vennootschap: maximaal vijf jaar na een toekomstige beursgang van die vennootschap

Op dat moment bepaalt u het voordeel tegen de waarde in het economisch verkeer van de aandelen. De verschuldigde loonheffingen draagt u op aangifte af over dat tijdvak.

Let op 2

Deze termijn van 5 jaar geldt niet zolang de aandelen ingevolge een wettelijke bepaling niet verhandelbaar zijn. In dat geval is de termijn gelijk aan de duur van de wettelijke bepaling.

Let op 3

Als de werknemer in strijd met de contractuele of wettelijke bepaling zijn aandelen vervreemdt, geldt als loon het voordeel dat de werknemer geniet met de vervreemding van de aandelen. Hierop komt in mindering het bedrag dat de werknemer ter zake van de schending van de bepaling in rekening is gebracht. Het saldo mag niet lager dan € 0 zijn.

Keuzerecht van de werknemer

De werknemer heeft een keuzerecht om af te wijken van de hoofregel. Als op het moment van het uitoefenen van de aandelenoptierechten de daaruit te verkrijgen aandelen nog niet verhandelbaar zijn, kan hij ervoor kiezen om het heffingsmoment toch te laten vallen op het moment van uitoefenen van die optierechten. U bepaalt het loon dan tegen de waarde in het economisch verkeer van de aandelen op het moment van uitoefenen van de optierechten. Uw werknemer moet zijn keuze schriftelijk aan u kenbaar maken. Hij moet dit uiterlijk doen op het moment van uitoefening van de aandelenoptierechten. U moet deze schriftelijke keuze bewaren bij uw loonadministratie.

Voorbeeld 1

In dit voorbeeld is het niet van belang of de vennootschap beursgenoteerd is.

Op 1 februari 2023 oefent de werknemer zijn aandelenoptierechten uit. Op dat moment zijn de aandelen nog niet verhandelbaar. De werknemer **kiest ervoor** om het voordeel op dat moment in de heffing te laten betrekken. Het voordeel naar de waarde in het economische verkeer van de aandelen op dat moment is € 25.000 (na aftrek van wat u de werknemer daarvoor eerder in rekening hebt gebracht). Op dat moment betreft u het voordeel van € 25.000 in de loonheffingen. U berekent de loonheffingen over dat voordeel en geeft het loon en de loonheffingen aan in de aangifte over februari 2023. Het voordeel dat de werknemer geniet ten tijde van de eventuele vervreemding van de uit de aandelenoptieregeling verkregen aandelen blijft dan buiten de loonheffingen.

Voorbeeld 2

In dit voorbeeld is het niet van belang of de vennootschap beursgenoteerd is.

Op 1 februari 2023 oefent de werknemer zijn aandelenoptierechten uit. Op dat moment zijn de aandelen nog niet verhandelbaar. Op dat moment is de theoretische waarde in het economische verkeer € 25.000. Maar omdat de werknemer **niet kiest** voor heffen op dat moment is die waarde niet relevant.

Op 10 augustus 2024 zijn de aandelen verhandelbaar. Het voordeel naar de waarde in het economische verkeer van de aandelen op dat moment is € 30.000 (na aftrek van wat u de werknemer daarvoor eerder in rekening hebt gebracht). Op dat moment betreft u het voordeel van € 30.000 in de loonheffingen. U berekent de loonheffingen over dat voordeel en geeft het loon en de loonheffingen aan in de aangifte over augustus 2024. De werknemer hoeft op dat moment zijn uit de aandelenoptieregeling verkregen aandelen niet te vervreemden. Het voordeel dat de werknemer eventueel later geniet als hij deze aandelen vervreemdt blijft dan buiten de loonheffingen.

Voorbeeld 3: beursgenoteerde vennootschap

Op 1 februari 2023 oefent de werknemer zijn aandelenoptierechten uit van aandelen van een beursgenoteerde vennootschap. Op dat moment zijn de aandelen als gevolg van een contractuele bepaling nog niet verhandelbaar. Op dat moment is de theoretische waarde in het economische verkeer € 25.000. Maar omdat de werknemer **niet kiest** voor heffen op dat moment is dat voordeel niet relevant.

Op 1 februari 2028 is de 5-jaarstermijn verstreken, maar de aandelen zijn dan nog niet verhandelbaar. Op dat moment berekent u een fictief voordeel naar de waarde in het economische verkeer van de aandelen op dat moment, stel € 35.000 (na aftrek van wat u de werknemer daarvoor eerder in rekening hebt gebracht). Dit voordeel van € 35.000 betreft u in de aangifte loonheffingen waarin dat moment valt. U berekent de loonheffingen over dat voordeel en geeft het loon en de loonheffingen aan in de aangifte over februari 2028.

Voorbeeld 4: niet-beursgenoteerde vennootschap

Op 1 februari 2023 oefent de werknemer zijn aandelenoptierechten uit van aandelen van een niet-beursgenoteerde vennootschap. Op dat moment zijn de aandelen op grond van een contractuele bepaling gedurende 10 jaar nog niet verhandelbaar. Op dat moment is het theoretische voordeel € 25.000. Maar omdat de werknemer **niet kiest** voor heffen op dat moment is dat voordeel niet relevant. Zolang de aandelen van de niet-beursgenoteerde vennootschap niet verhandelbaar zijn, is er geen heffingsmoment.

Op 17 maart 2024 gaat de vennootschap naar de beurs. Op 17 maart 2029 is de termijn van 5 jaar na beursgang verstreken. Ook nu de aandelen op grond van een contractuele bepaling dan nog niet verhandelbaar zijn, is er op dat moment wel een heffingsmoment. U berekent een fictief voordeel naar de waarde in het economische verkeer van de aandelen op dat moment, stel € 45.000. Op dat moment betreft u het voordeel van € 45.000 in de loonheffingen. U berekent de loonheffingen over dat voordeel en geeft het loon en de loonheffingen aan in de aangifte over maart 2029.

In internationale situaties kan de belastbaarheid van aandelenopties complexer liggen. U kunt de situatie vooraf aan ons voorleggen.

17.2 Vervallen bestaande tegemoetkoming voor waardering aandelenoptierechten voor start-ups

De regeling voor een lagere waardering van aandelenoptierechten voor start-ups met een zogenoemde S&O startersverklaring, is per 2023 vervallen. Meer over deze regeling vindt u in het Handboek Loonheffingen 2022, paragraaf 4.11.

18 Toelichting mededeling/beschikking 'Gedifferentieerd Premiepercentage Werkhervattingskas (Whk)

In november 2022 hebben vrijwel alle werkgevers de mededeling of beschikking voor de premie werkhervattingskas (Whk) voor 2023 ontvangen. Wij willen daar het volgende op toelichten.

18.1 Ander percentage voor WSW-werknemers in sector 64 en 66

Voor de sectoren 64 (overheid, provincies, gemeenten en waterschappen) en 66 (overheid, overige instellingen) geldt er voor WSW-werknemers een andere premie Whk dan die op uw mededeling of beschikking staat. Voor deze WSW-werknemers geldt een premie van 1,53% (component WGA 0,87% + component ZW 0,66%). Zie ook de [cijferbijlage](#).

18.2 Middelgrote werkgever

De grootte van uw bedrijf is van belang voor de berekening van de gedifferentieerde premie Whk. Voor kleine werkgevers geldt het sectorale percentage. Voor middelgrote en grote werkgevers geldt een individueel berekend percentage.

Bij een middelgrote werkgever staat in de toelichting op de beschikking niet goed hoe de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas (Whk) wordt berekend. Daar staat dat 'loonsom laag' 10 keer het landelijk gemiddelde premieloon voor 2023 is. Dit moet zijn: 25 keer het landelijk gemiddelde premieloon voor 2023. Het premiepercentage is wel juist berekend.

Zie voor meer informatie over een kleine, middelgrote of grote werkgever het Handboek Loonheffingen paragraaf 7.6 en de [cijferbijlage](#).

18.3 Beschikking mogelijk onjuist bij een 'no-riskpolis'

Volgens een uitspraak van de Hoge Raad vallen meer uitkeringen onder de zogenoemde no-riskpolis dan wij dachten. Dat betekent dat wij misschien het gedifferentieerde premiepercentage Werkhervattingskas (Whk) over 2023 voor middelgrote en grote werkgevers verkeerd hebben vastgesteld.

Het gedifferentieerde premiepercentage Whk 2023 is mogelijk onjuist wanneer u een werknemer in dienst hebt genomen die minder dan 35% arbeidsongeschikt is en daarom geen WIA-uitkering krijgt. Op grond van de no-riskpolis krijgt deze werknemer bij ziekte een ZW-uitkering en eventueel aansluitend een WIA-uitkering. Met een no-riskpolis rekenen wij de uitkeringslasten niet aan u toe, waardoor u dan geen hogere premie Whk betaalt. Meer informatie over de no-riskpolis vindt u op de [website van UWV](#).

Volgens de uitspraak van de Hoge Raad geldt de no-riskpolis ook voor ZW-uitkeringen aan een werknemer die:

- met een no-riskpolis bij u in dienst was, en
- ziek uit dienst ging, en
- binnen 5 jaar na de startdatum van de 1e dienstbetrekking voor de 2e keer bij u in dienst kwam, en
- opnieuw ziek uit dienst is gegaan

De uitspraak kwam te laat om de gevolgen daarvan mee te nemen in de beschikking 'Gedifferentieerd premiepercentage Whk 2023'. Daarom zijn de ZW-uitkeringen en eventuele WIA-uitkeringen aansluitend aan de 2e dienstbetrekking aan u toegerekend als uitkeringslast. Het gaat hierbij om uitkeringen die in 2021 zijn uitbetaald. Hierdoor is het gedifferentieerde premiepercentage Whk bij middelgrote en grote werkgevers mogelijk te hoog vastgesteld.

18.4 Eigenrisicodrager WGA of ZW

De premie Whk bestaat uit twee componenten: de premie WGA en de premie ZW.

Bent u per 1 januari 2023 eigenrisicodrager voor de WGA of voor de ZW geworden? Of is per 1 januari 2023 uw eigenrisicodragerschap geëindigd? Dan hebben wij voor die premiecomponent mogelijk nog geen rekening gehouden bij het vervaardigen van de beschikking. U ontvangt dan nog een gewijzigde beschikking.

Voor de werkgever die per 1 januari 2023 eigenrisicodrager is geworden is de premiecomponent WGA of ZW 0%. Voor de werkgever die per 1 januari niet meer eigenrisicodrager is geldt voor de component WGA of ZW het sectorpercentage of een individueel berekend percentage.

19 Nieuwe meldingsregels apart toepassen VCR door eigenrisicodragers ZW en WGA met private uitvoerders

Bent u eigenrisicodrager? En betaalt een private uitvoerder namens u uitkeringen voor de Ziektewet (ZW) of de Werkhervatting Gedeeltelijk Arbeidsgeschikten (WGA) aan uw (ex-)werknemers? Dan mag u voor een werknemer het systeem van voortschrijdend cumulatief rekenen (VCR) apart toepassen: u op het loon en de private uitvoerder op de uitkeringen. Meer over de systematiek van VCR vindt u in het Handboek Loonheffingen, hoofdstuk 6. Voor het melden van 'apart VCR' gelden vanaf 2023 nieuwe meldingsregels.

Kiest u ervoor om de systematiek van VCR apart op het loon en op de uitkering toe te passen? Dan kunnen de premies werknemersverzekeringen of de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (Zvw) hoger of lager zijn wanneer u dat niet apart doet. Dat is het gevolg van uw keuze om apart VCR toe te passen. U moet uw keuze om apart VCR toe te passen bij ons melden. Past u VCR niet langer apart toe, dan meldt u dat ook.

Wanneer moet u uw keuze melden?

Het moment waarop u uw keuze aan ons doorgeeft, hangt af van uw situatie:

- Eigenrisicodrager per 1 januari 2023
Bent u per 1 januari 2023 eigenrisicodrager en maakt u gebruik van een private uitvoerder? Dan moet uw melding uiterlijk 28 februari 2023 bij ons binnen zijn.
- Eigenrisicodrager per 1 juli 2023
Wordt u per 1 juli 2023 eigenrisicodrager en maakt u gebruik van een private uitvoerder? Dan moet uw melding uiterlijk 31 augustus 2023 bij ons binnen zijn.
- Nieuwe werkgever in de loop van 2023
Start u in de loop van 2023 als nieuwe werkgever, bent u direct eigenrisicodrager en maakt u gebruik van een private uitvoerder? Dan moet uw melding bij ons binnen zijn op de uiterste aangifte datum van uw 1e aangifte loonheffingen. Moet u bijvoorbeeld voor het eerst aangifte doen over het aangiftetijdvak juni 2023, dan moet de melding op 31 juli 2023 bij ons binnen zijn.
- Wijziging van private uitvoerder
Stapt u over naar een andere private uitvoerder en wilt u dat de nieuwe private uitvoerder ook apart VCR toepast? Meld uw keuze voor apart VCR dan opnieuw aan ons wanneer u overstapt.
- Einde van apart VCR
Kiest u ervoor om niet langer apart VCR toe te passen? Of maakt u niet langer gebruik van een private uitvoerder? Meld dat dan bij ons op het moment dat de situatie verandert. De keuze om niet langer apart VCR toe te passen geldt voor een heel kalenderjaar.

Wanneer hoeft u uw keuze niet te melden?

In deze gevallen hoeft u uw keuze niet door te geven:

- U hebt vorig jaar al aan ons doorgegeven dat u apart VCR toepast en u blijft in 2023 eigenrisicodrager met dezelfde private uitvoerder. Zolang daarin niets verandert, hoeft u niets aan ons te melden.
- U bent eigenrisicodrager voor de WGA en UWV betaalt de uitkering aan uw (ex-)werknemers.

Wie kan de melding doen?

U moet de melding zelf bij ons doen. Uw private uitvoerder mag dit ook namens u doen, maar heeft daarvoor wel een expliciete machtiging van u nodig.

Hoe moet u melden en wat moet er in de melding staan?

Stuur de melding per e-mail naar MeldingVCR@belastingdienst.nl.

Zet bij een nieuwe melding in elk geval:

- uw loonheffingsnummer
- of u eigenrisicodragers bent of wordt voor de ZW, voor de WGA of voor beide
- dat u de ZW- of WGA-uitkering, of beide uitkeringen, via een private uitvoerder laat uitbetalen
- dat u ervoor kiest om het VCR-systeem apart toe te passen

Meldt u een wijziging van private uitvoerder of een einde van apart VCR? Vermeld dan in elk geval:

- uw loonheffingsnummer
- of u eigenrisicodragers bent of was voor de ZW, voor de WGA of voor beide
- wat de wijziging is
- per wanneer die wijziging ingaat

Geen eigenrisicodragers meer

Eindigt uw eigenrisicodragerschap, maar blijft u wel gebruikmaken van de private uitvoerder? Dan blijven u en de private uitvoerder apart VCR toepassen zolang de private uitvoerder namens u uitkeringen betaalt.

20 Oekraïense werknemers

Als u een vluchteling uit Oekraïne in dienst neemt gelden de regels die ook gelden voor werknemers die uit andere landen naar Nederland komen om te werken. Over de volgende onderwerpen kwamen vragen bij ons binnen.

20.1 Identificatieplicht

Als u een vluchteling uit Oekraïne in dienst neemt mag die met de sticker of het O-document van de IND in Nederland werken. Ook voldoet de sticker of het O-document als geldig identiteitsbewijs, waarmee u de identiteit van uw nieuwe werknemer kunt vaststellen.

20.2 Extraterritoriale kosten (ET-kosten)

Voor werknemers die naar Nederland zijn gekomen voor het verrichten van werkzaamheden (zogenoemde ingekomen werknemers) kunt u gebruikmaken van de gerichte vrijstelling voor ET-kosten (waaronder de 30%-regeling) als ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Een vluchteling uit Oekraïne voldoet niet aan de voorwaarde van ingekomen werknemer.

