



# EVALUATIE VAN DE AFDRACHTVERMINDERING ONDERWIJS 2006 - 2011



REGIOPLAN  
BELEIDSONDERZOEK



Evaluatie van de afdrachtvermindering  
onderwijs 2006-2011

- eindrapport -

Auteurs:

Drs. A. (Bram) Berkhout  
Mr. drs. A. (Ad) Schreijenberg  
Msc. G.E. (Geerten) Kruis

Regioplan  
Nieuwezijds Voorburgwal 35  
1012 RD Amsterdam  
Tel.: +31 (0)20 – 531 53 15  
Fax : +31 (0)20 – 626 51 99

Amsterdam, september 2012  
Publicatienr. 2281

© 2012 RegioPlan, in opdracht van ministerie van OCW

Het gebruik van cijfers en/of teksten als toelichting of ondersteuning in artikelen, scripties en boeken is toegestaan mits de bron duidelijk wordt vermeld.

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand en/of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of op enige andere manier zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van RegioPlan.

RegioPlan aanvaardt geen aansprakelijkheid voor drukfouten en/of andere onvolkomenheden.

## INHOUDSOPGAVE

<b>Samenvatting</b>	.....	<b>I</b>
<b>1 Inleiding</b>	.....	<b>1</b>
1.1	Achtergrond.....	1
1.2	Doel- en vraagstelling onderzoek .....	1
1.3	Onderzoeksopzet.....	2
1.4	Leeswijzer .....	5
<b>2 Afdrachtvermindering onderwijs</b>	.....	<b>7</b>
2.1	De regeling .....	7
2.2	Afdrachtvermindering onderwijs: beleidsdoelen en theorie .....	9
2.3	Aanpalende wet- en regelgeving .....	11
<b>3 Gebruik van de regeling in 2006-2011</b>	.....	<b>13</b>
3.1	Ontwikkeling in totaal geclaimde bedrag .....	13
3.2	Gebruik naar omvang totale loonsom .....	14
3.3	Gebruik per inhoudingsplichtige.....	15
3.4	Gebruik per branche .....	15
3.5	Gebruik met terugwerkende kracht.....	19
3.6	Gebruik naar afdrachts categorie .....	19
<b>4 Vormen van gebruik van de Wva</b>	.....	<b>23</b>
4.1	Onderzoeksverantwoording .....	23
4.2	Reguliere vormen van gebruik .....	24
4.3	Bijzondere vormen van gebruik .....	26
4.4	Tot slot .....	35
<b>5 Doeltreffendheid en doelmatigheid</b>	.....	<b>37</b>
5.1	Redenen verdubbeling gebruik .....	37
5.2	Doeltreffendheid van de Wva-onderwijs .....	40
5.3	Doelmatigheid van de Wva-onderwijs.....	42
5.4	Verbetermogelijkheden doelmatigheid en doeltreffendheid .....	45
<b>6 Conclusies en aanbevelingen</b>	.....	<b>53</b>
6.1	Conclusies.....	53
6.2	Aanbevelingen .....	55
<b>Bijlage 1</b>	<b>Lijst met gebruikte afkortingen.....</b>	<b>57</b>



## MANAGEMENTSAMENVATTING

- Afdrachtvermindering onderwijs** Op 1 januari 1996 is, als onderdeel van de bredere Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Wva), de afdrachtvermindering onderwijs van kracht geworden. De regeling biedt inhoudingsplichtigen onder voorwaarden een recht op afdrachtvermindering als een leerling-werknemer, een werknemer of een stagiair participeert in bepaalde typen opleidingen of opleidingstrajecten. Doel van het fiscale instrument is om meer werkgevers werknemers een opleiding op mbo- of hbo-niveau te laten volgen en ook meer structureel de beroepspraktijkvorming te laten verzorgen in het kader van het duaal onderwijs. Werkgevers worden met deze regeling tegemoetgekomen in de kosten die zij maken in het kader van de beroepspraktijkvorming en de daardoor verlette arbeidstijd.
- Onderzoek** Het doel van de evaluatie is het bieden van inzicht in de ontwikkeling van doelmatigheid en doeltreffendheid van de afdrachtvermindering onderwijs in de periode 2006-2011 (ex post) en in de mogelijkheden om de doelmatigheid en doeltreffendheid te vergroten (ex ante). Een belangrijke beperking van de evaluatie is dat er geen kwantitatieve analyse kon plaatsvinden op het gebruik van de regeling naar de acht verschillende afdrachtcategorieën, die in de afdrachtvermindering onderwijs worden onderscheiden. De Belastingdienst houdt daar namelijk geen gegevens over bij. Het ontbreken van deze gegevens leverde ook een beperking op bij de selectie van inhoudingsplichtigen voor dertig met hen geplande interviews. Bij de selectie van inhoudingsplichtigen voor deze interviews was op voorhand niet duidelijk voor welke categorie werknemer of leerling men gebruik had gemaakt van de regeling. Gevolg hiervan is dat wij uiteindelijk slechts een inhoudingsplichtige geïnterviewd hebben die de afdrachtvermindering onderwijs gebruikt heeft in relatie tot hbo-onderwijs. We kunnen dan ook niet volledig hard maken dat onze onderzoeksbevindingen uitsluitend betrekking hebben op het mbo-onderwijs, of dat de waargenomen trends zich ook in het hbo-onderwijs voordoen.
- Toename** In de periode 2006-2011 is het totaal geclaimde bedrag afdrachtvermindering onderwijs toegenomen met 92 procent. De toename zet zich in vanaf het jaar 2007. Het is aannemelijk dat de toename vooral voort komt uit het gebruik van de afdrachtcategorie voor de beroepspraktijkvorming in het kader van de beroepsbegeleidende leerweg (mbo bbl). Meer werkgevers die een leerwerkplek aanbieden aan een bbl-leerling, hebben de afgelopen jaren de afdrachtvermindering geclaimd (lager niet-gebruik), en daarnaast participeren er meer werkenden in bbl-opleidingstrajecten. Dit moeten vooral trajecten zijn die aangeboden worden door niet-bekostigde instellingen of particuliere onderdelen van bekostigde instellingen, omdat het aantal bbl-leerlingen in het bekostigde onderwijs de afgelopen jaren constant is gebleven. Cijfers over het aantal leerlingen in het niet bekostigde onderwijs zijn niet beschikbaar om dit verder na te gaan. Daarnaast spelen andere, niet te kwantificeren, oorzaken

een rol in de toename van het gebruik van de afdrachtvermindering.

Het overgrote deel van de door ons geïnterviewde dertig werkgevers biedt leerling-werknemers of het zittend personeel de mogelijkheid om een (mbo)opleiding te volgen. In ons veldwerk was slechts één werkgever betrokken die gebruikmaakt van de afdrachtvermindering onderwijs in het kader van het hoger beroepsonderwijs. Het gevolg van de hiervoor beschreven samenstelling van de groep van dertig geïnterviewde werkgevers, is dat onze kwalitatieve bevindingen uit deze interviews vooral gaan over het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs in relatie tot het mbo-onderwijs, en dus nauwelijks over het gebruik in relatie tot het hbo-onderwijs. Er zijn overigens ook geen werkgevers geïnterviewd die van de afdrachtvermindering gebruik hebben gemaakt voor werknemers die aangesteld zijn als assistent of onderzoeker in opleiding.

Verklaringen Toename	<p>Redenen voor de toename in het gebruik zijn uiteenlopend. De belangrijkste verklaringen voor de forse stijging in het gebruik zijn volgens ons:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Gewijzigde voorwaarden ESF3, maatregel C.</b> Werkgevers kunnen onder voorwaarden van deze subsidieregeling gebruikmaken bij het opleiden van het eigen personeel. Sinds 1 januari 2007 is de regeling aangepast en is productieverlies, doordat werknemers opleidingen volgen, niet langer meer subsidiabel.</li><li>• <b>Nieuw beleid overheid.</b> De overheid heeft in de evaluatieperiode op verschillende beleidsterreinen nieuw beleid geïntroduceerd dat de vraag naar onderwijs voor werkenden, en daarmee mogelijk ook het beroep op de afdrachtvermindering onderwijs is toegenomen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de introductie van de kinderopvang-toeslag, de subsidieregeling voor certificering van gastouders in de kinderopvang en de wettelijke opleidingsverplichting wegvervoer. In sectoren waar dit nieuwe beleid van toepassing is, is het gebruik van de afdrachtvermindering fors toegenomen.</li><li>• <b>Vergroten bekendheid regeling/rol subsidieadviesbureaus.</b> Na de vorige evaluatie van de afdrachtvermindering onderwijs, waaruit een relatieve onbekendheid van de regeling bleek, is er veel meer informatie beschikbaar gekomen voor werkgevers. Er zijn overheidscampagnes geweest, en is de werkgeversbenadering door adviesbureaus en accountantskantoren over de afdrachtvermindering veel actiever geworden.</li><li>• <b>Groter bewustzijn bij werkgevers met betrekking tot opleiden personeel.</b> Bij werkgevers neemt het bewustzijn toe dat ze onderscheidend zijn op de arbeidsmarkt als ze goede opleidingen aanbieden. Daarnaast is er voor sommige werkgevers hiermee een commercieel belang te behalen.</li><li>• <b>Economisch mindere tijden.</b> Door de recessie staan bij nogal wat werkgevers opleidingsbudgetten onder druk, terwijl opleidingsambities vaak wel blijven bestaan. Werkgevers gaan daardoor op zoek naar</li></ul>
-------------------------	--



goedkope opleidingsmogelijkheden of staan meer open voor adviesbureaus die hen daarover benaderen.

Voor de volledigheid is het ook belangrijk te vermelden dat in de periode 2006 tot en met 2011 de maximumbedragen voor de verschillende categorieën van de afdrachtvermindering onderwijs verhoogd zijn als het gevolg van de inflatie. De maximumbedragen zijn in de evaluatieperiode met ongeveer tien procent toegenomen. Het zal duidelijk zijn dat de budgettaire omvang van de regeling ook door de verhoging van de maximumbedragen is toegenomen.

Onbedoeld gebruik	<p>De evaluatie laat vijf vormen van niet door de wetgever bedoeld gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs zien. Het is niet mogelijk om op basis van het door ons verzamelde en beschikbare cijfermateriaal, kwantitatief aan te geven hoe dit onbedoelde gebruik zich verhoudt tot de forse toename in het budgettaire beslag van de regeling. De vijf gevonden vormen van onbedoeld gebruik zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) Het gebruik van afdrachtvermindering voor leertrajecten die alleen op papier mbo-opleidingen zijn. In de praktijk hebben de aangeboden opleidingen weinig onderwijskundige kwaliteit.</li><li>2) Subsidieadviesbureaus die zich gespecialiseerd hebben in het administratief in orde maken van claims voor de afdrachtvermindering zonder dat er echt kwalificerend onderwijs wordt of is gegeven.</li><li>3) Verzoeken aan leerling-werknemers om zich puur en alleen voor het kunnen claimen van de afdrachtcategorie startkwalificatie, gevraagd worden zich als werkzoekende te registreren.</li><li>4) Gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs om externe opleidingskosten te dekken.</li><li>5) De afdrachtvermindering vangt deels de huidige bezuinigingen op re-integratiegelden op bij het aan werk helpen van uitkeringsgerechtigden.</li></ol>
Doeltreffend	<p>Belangrijk doel dat de wetgever met de afdrachtvermindering onderwijs wil bereiken is, dat werkgevers gestimuleerd worden om meer en meer structureel leer-werkplekken beschikbaar te stellen voor leerlingen in het beroepsonderwijs. In onze opzet van de evaluatie hebben we op dit punt de additionaliteit van de regeling niet kwantitatief kunnen vaststellen. Uit beschikbaar cijfermateriaal over de periode 2007-2011, blijkt echter wel dat het aantal leer-werkbedrijven met ongeveer twintig procent is gestegen.<sup>1</sup> We kunnen echter niet aantonen dat dit (alleen) een gevolg is van het beschikbaar zijn van de afdrachtvermindering onderwijs. Experts geven namelijk aan dat het Actieplan Jeugdwerkloosheid, dat ook in die periode werd uitgevoerd, ook van invloed is geweest op de vastgestelde groei in het aantal leer-werkplekken. Belangrijk is verder dat over de periode 2007-2011 het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs veel sterker is gegroeid dan het aantal leer-</p>

<sup>1</sup> Het was niet mogelijk om gedurende de korte doorlooptijd van evaluatie, betrouwbaar cijfermateriaal beschikbaar te krijgen over het aantal leer-werkplaatsen. We hebben om die reden alleen kunnen analyseren op het aantal leer-werkbedrijven. De verwachting is wel dat er door de tijd heen minder variatie zit in het aantal leer-werkplaatsen per bedrijf dan in het aantal leer-werkbedrijven.

werkbedrijven (53% versus 20%). Dat de beschikbare tegemoetkoming in de kosten van de beroepspraktijkvorming van beperkte invloed is op de keuze van werkgevers om een leer-werkplek aan te bieden, bleek overigens wel uit de vorige evaluatie. Uit deze evaluatie bleek namelijk dat het fiscale voordeel bij de meeste bedrijven een beperkte (40%) of geen rol (38%) speelde bij deze keuze. De afdrachtvermindering wordt vaak gezien als een prettige bijkomstigheid, destijds werd ook geconcludeerd dat de regeling maar een beperkte netto-effectiviteit heeft. Uit de literatuur blijkt dit overigens ook vaak het geval te zijn voor vergelijkbare fiscale instrumenten. De bevindingen uit onze interviews met dertig inhoudingsplichtigen die gebruikmaken van de regeling, geven geen aanleiding voor een andere conclusie.

De effectiviteit van de afdrachtvermindering onderwijs in relatie tot gebruik ervan voor werkenden, hebben we niet kunnen vaststellen. De wetgever heeft daartoe geen concrete doelstellingen geformuleerd.

**Doelmatig** Wat betreft de doelmatigheid en kosteneffectiviteit van de regeling moet allereerst gewezen worden op het al eerder genoemde onbedoelde gebruik. Tevens blijkt dat de Belastingdienst en de Onderwijsinspectie de kosten voor controle op de naleving van de regeling als relatief hoog percipiëren. Cijfermatig is dit niet aangetoond. De administratieve lasten die de regeling voor bedrijven met zich meebrengt worden als minimaal en in verhouding tot de verkregen afdrachtvermindering ervaren.

**Aanbevelingen** We geven op basis van onze bevindingen aan wat volgens ons de belangrijkste te nemen maatregelen zijn om de toepassing van de afdrachtvermindering onderwijs te verbeteren:

- Beperk het gebruik van de afdrachtvermindering tot kwalificerende opleidingen, waarin in het onderwijsprogramma een minimaal aantal door de onderwijsinstelling begeleide onderwijsuren zijn ingebouwd (bijvoorbeeld 240 uur).<sup>2</sup> Hiermee wordt 'subsidiëring' van opleidingsconstructies voorkomen, waarin er in de praktijk geen of nauwelijks begeleid onderwijs plaatsvindt.
- De Belastingdienst en de Onderwijsinspectie geven aan dat de perceptiekosten voor de handhaving van de afdrachtvermindering onderwijs relatief hoog zijn. In overleg met deze diensten zou nagegaan moeten worden hoe deze kosten verlaagd kunnen worden, bijvoorbeeld door meer controlemechanismen vooraf in te bouwen.
- Sluit voor het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs het gebruik van de niveau 1 bbl-opleiding Arbeidsmarkt Kwalificerende Medewerker uit voor werknemers die al een duurzame arbeidsrelatie hebben. Van deze bbl-opleiding wordt nu ook veel gebruikgemaakt in opleidingsconstructies voor werkenden die al langer duurzaam aan het arbeidsproces deelnemen, terwijl de opleiding uitsluitend basisvaardigheden bijbrengt en bedoeld is voor mensen die nog niet op de arbeidsmarkt actief zijn.

---

<sup>2</sup> Het gaat hier niet om een urennorm voor de beroepspraktijkvorming zelf.

## **1 INLEIDING**

### **1.1 Achtergrond**

Op 1 januari 1996 is, als onderdeel van de bredere Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Wva), de afdrachtvermindering onderwijs van kracht geworden. De regeling biedt inhoudingsplichtigen voor loonbelasting en de premie voor de volksverzekeringen onder voorwaarden een recht op afdrachtvermindering als een werknemer of een stagiair participeert in bepaalde typen opleidingen of opleidingstrajecten.<sup>1</sup> Het gaat om de beroepsbegeleidende leerweg (bbl), de beroepsopleidende leerweg (bol) niveau 1 en 2 (met een minimale stageduur van 2 maanden), de startkwalificatie, leerwerktraject vmbo, de Erkenning verworven competenties (EVC), werkend leren in niet-voltime hbo-opleidingen en assistent/onderzoeker in opleiding (aio/oio).

Aan de Tweede Kamer is begin 2011 door de minister van Financiën toegezegd dat de afdrachtvermindering onderwijs in 2012 zal worden geëvalueerd (Kamerstukken II, 2010-2011, 31 935, nr.8). De afdrachtvermindering onderwijs is voor het laatst geëvalueerd in 2007, het is gebruikt om belastinguitgaven eens in de vijf jaar te evalueren. Daarnaast is er bij de Tweede Kamer het wetsvoorstel modernisering bekostiging en bevordering van doelmatige leerwegen ingediend dat van invloed zal zijn op het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. De evaluatie is ook ingezet om na te gaan welke effecten er van dit wetsvoorstel te verwachten zijn.

Het ministerie van OCW heeft aan Regioplan de opdracht gegund om de evaluatie van de afdrachtvermindering onderwijs te verzorgen. In dit rapport doen wij verslag van onze bevindingen.

### **1.2 Doel- en vraagstelling onderzoek**

Het doel van het onderzoek is het bieden van inzicht in de ontwikkeling van doelmatigheid en doeltreffendheid van de afdrachtvermindering onderwijs in de afgelopen jaren (ex post) en in de mogelijkheden om de doelmatigheid en doeltreffendheid te vergroten (ex ante).

---

<sup>1</sup> Waar wij in het vervolg van dit rapport de term werkgever gebruiken kan tevens inhoudingsplichtige gelezen worden. Andersom is dit niet het geval.

Het onderzoek geeft antwoord op de volgende acht onderzoeksvragen:

Ex post onderzoeksvragen:

1. Hoe is de toename van het beroep op de afdrachtvermindering onderwijs verdeeld over de verschillende jaren en onderdelen van de regeling? Welke verklaringen zijn er voor de verdubbeling van het budgettaire beslag van de afdrachtvermindering onderwijs tussen 2006 en 2011?
2. In hoeverre is er sprake van onbedoeld gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs? In hoeverre heeft dit invloed gehad op de vergroting van het gebruik van de afdrachtvermindering?
3. In hoeverre is de afdrachtvermindering onderwijs doeltreffend (in termen van arbeidsmarkt- en onderwijsrendement) en doelmatig (in termen van kosteneffectiviteit)? In welke mate is het realiseren van doelstellingen van het beleid toe te schrijven aan het instrument?
4. Wordt de afdrachtvermindering kosteneffectief uitgevoerd? Bieden de huidige uitvoeringsvoorschriften voldoende waarborgen tegen onbedoeld gebruik, oneigenlijk gebruik en misbruik?

Ex ante onderzoeksvragen:

5. Hoe kunnen de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de afdrachtvermindering onderwijs worden vergroot?
6. Hoe kan onbedoeld gebruik worden tegengegaan?
7. Welke gedragseffecten kunnen worden verwacht als het wetsvoorstel modernisering bekostiging en bevordering van doelmatige leerwegen van kracht wordt en in hoeverre beïnvloeden zij de doeltreffendheid en doelmatigheid van de afdrachtvermindering?
8. Welke invloed valt te verwachten van autonome arbeidsmarktontwikkelingen op de bereidheid van werkgevers om leerwerkplaatsen ter beschikking te stellen en op de participatie van werkenden aan erkende kwalificerende opleidingen?

### **1.3 Onderzoekopzet**

Voor de evaluatie zijn de volgende onderzoeksactiviteiten verricht:

- Documentstudie

Bij doorgenomen documenten gaat het enerzijds om officiële stukken rondom het wetsontwerp en de tussentijdse wetsaanpassingen, maar ook om documenten rondom aanpalende regelgevingen en documenten/websites van commerciële partijen, die betrokken zijn bij de uitvoering van de afdrachtvermindering onderwijs. De documentstudie heeft gedurende het gehele veldwerk plaatsgevonden.

- Verkennde interviews

Er hebben bij de start van het project acht zogenaamde verkennende gesprekken plaatsgevonden. Deze gesprekken zijn ingezet om snel en vanuit verschillende perspectieven en belangen een beeld te krijgen van de uitvoering en de werking van de regeling. De gesprekken hebben ons geholpen om de rest van het onderzoek gericht in te vullen. Er is gesproken met vertegenwoordigers van:

1. Stichting Samenwerking Beroepsonderwijs Bedrijfsleven (SBB)
2. Stichting Opleiding & Ontwikkeling Flexbranche (STOOF)
3. VAPRO
4. Belastingdienst
5. Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen
6. Onderwijsinspectie
7. Mbo-Raad
8. Nederlandse Raad voor Training en Opleiding (NRTO).

- Analyse gegevens Belastingdienst

Het gaat hier om gegevens die de Belastingdienst beschikbaar heeft met betrekking tot het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs door inhoudingsplichtigen in de belastingjaren 2006 tot en met 2011.

- Analyse gegevens Dienst Uitvoering Onderwijs

Voor de evaluatie hebben we ook data geanalyseerd die de Dienst Uitvoering Onderwijs beschikbaar heeft over de kwantitatieve ontwikkelingen in het hbo en het mbo sinds 2006. Hiervoor is, voor zover beschikbaar, gebruikgemaakt van gegevens over (1) het aantal opleidingen, (2) het aantal aanbieders, (3) ingeschrevenen en (4) behaalde diploma's.

In onze analyses hebben we in hoofdzaak alleen data kunnen betrekking met betrekking tot het bekostigde onderwijs. Over het privaat onderwijs zijn de voor onze analyse benodigde gegevens namelijk niet beschikbaar.

- Interviews werkgevers (30) en stakeholders (11)

Om de feitelijke praktijkervaringen met de regeling vast te stellen, zijn dertig inhoudingsplichtigen voor loonbelasting geïnterviewd, die in 2011 gebruik hebben gemaakt van de regeling. Deze inhoudingsplichtigen zijn hoofdzakelijk via gegevens van de Belastingdienst geselecteerd, een aantal van de geïnterviewde inhoudingsplichtigen is echter ook op basis van internet-raadpleging gevonden. Dit omdat deze bedrijven bijvoorbeeld op websites stonden van subsidieadviesbureaus of kenniscentra. In tabel 1.1 is de verdeling van de interviews met individuele inhoudingsplichtigen naar branche weergegeven. De inhoudingsplichtigen die via de Belastingdienst zijn geselecteerd, zijn gericht binnen bepaalde sectoren gezocht die opvallen in

het gebruik van de afdrachtvermindering. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om sectoren waarin het gebruik van de regeling de afgelopen jaren enorm is gestegen.

**Tabel 1.1 Aantal interviews naar branche**

<b>Branche</b>	<b>Aantal interviews</b>
Fabrieken	7
Uitzendbureaus	7
Vakscholen	5
Detail- en groothandel	4
Sociale werkplaatsen	4
Jeugdzorg	1
Kinderdagverblijven	1
Wegvervoer	1
<b>Totaal</b>	<b>30</b>

In relatie tot het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs door de dertig geïnterviewde inhoudingsplichtigen, hebben er ter afronding van het veldwerk ook interviews plaatsgevonden met een aantal stakeholders. Hierbij moet gedacht worden aan opleiders die de opleidingen verzorgen waarvoor een bedrijf de afdrachtvermindering heeft geclaimd, maar ook aan subsidieadviesbureaus en een groot landelijk accountantskantoor die bedrijven adviseren in het gebruik van de regeling. In totaal is met vertegenwoordigers van de volgende stakeholders gesproken:

- 4 subsidieadviesbureaus
- 4 (niet-bekostigde) onderwijsinstellingen
- Kenniscentrum
- O&O-fonds
- Accountantskantoor
- Werkgeversservicepunt

We hebben het veldwerk voor het onderzoek uitgevoerd in de periode van 14 mei 2012 tot en met 2 juli 2012.

#### *Beperkingen onderzoek*

Direct na de start van het project werd duidelijk dat de Belastingdienst geen gegevens bijhoudt over het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs naar de acht in de regeling onderscheiden categorieën werknemers en leerlingen waarvoor de afdrachtvermindering geclaimd kan worden. Hierdoor was het voor ons niet mogelijk om kwantitatief te analyseren of er zich verschillen voordoen in de ontwikkeling in het gebruik van afdrachtvermindering onderwijs in de periode 2006-2011 tussen de acht in de regeling onderscheiden categorieën werknemers of leerlingen. Tevens hebben wij door het ontbreken van voornoemde kwantitatieve gegevens bij de Belastingdienst onze selectie van de interviews met inhoudingsplichtigen anders moeten vormgeven dan we in ons onderzoeksvoorstel hadden uitgewerkt. Door het ontbreken van de gegevens bij de Belastingdienst was het namelijk niet mogelijk om op voorhand een voor de ontwikkelingen in het gebruik van de

afdrachtvermindering onderwijs representatieve selectie van inhoudingsplichtigen te selecteren voor ons veldwerk. Het gevolg hiervan was dat we op basis van de wel beschikbare gegevens bij de Belastingdienst inhoudingsplichtigen hebben moeten selecteren zonder dat bij ons op voorhand bekend was voor welke categorie werknemers of leerlingen de betrokken inhoudingsplichtigen de afdrachtvermindering onderwijs hebben geclaimd. De inhoudingsplichtigen zijn daarom in hoofdzaak geselecteerd omdat ze opvielen in het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs en/of actief zijn in sectoren waarin het gebruik van de regeling de afgelopen jaren fors is gestegen. In de laatste categorie zijn ook nadrukkelijk kleinere werkgevers in die sectoren geselecteerd. Uiteindelijk hebben in ons veldwerk voornamelijk inhoudingsplichtigen geparticipeerd die voor werknemers of leerlingen die deelnemen aan een bbl-traject gebruik hebben gemaakt van de afdrachtvermindering onderwijs. Slechts één door ons geïnterviewde inhoudingsplichtige had gebruikgemaakt van de afdrachtvermindering onderwijs in verband met een hbo-traject. Door het hiervoor beschreven selectieprobleem kunnen wij niet aangeven of deze verdeling in onze responsgroep representatief is voor de ontwikkelingen in het feitelijke gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. Tevens kunnen we geen harde uitspraak doen of het beeld van het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs dat wij ons op basis van onze interviews hebben gevormd uitsluitend betrekking heeft op het mbo-onderwijs, of dat de waargenomen trends zich ook in het hbo-onderwijs voordoen.

## **1.4 Leeswijzer**

Dit rapport bestaat uit zes hoofdstukken. In hoofdstuk 2 wordt de inhoud van de afdrachtvermindering onderwijs uiteengezet. Vervolgens beschrijven we in hoofdstuk 3 het feitelijke gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs in de periode 2006-2011. We doen dit op basis van onze analyse van beschikbare belastingdienstgegevens. In hoofdstuk 4 wordt verslag gedaan van onze interviews met inhoudingsplichtigen die zelf in de praktijk gebruik hebben gemaakt van de regeling. Dit levert inzicht op in de vormen van gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. In hoofdstuk 5 staat de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de regeling centraal. Ook zullen we in dit hoofdstuk behandelen wat volgens ons de toename in het gebruik van de regeling verklaart. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een beschouwing op maatregelen die respondenten hebben aangeleverd om doeltreffendheid en doelmatigheid van de afdrachtvermindering onderwijs te verbeteren. Hoofdstuk 6 sluit af met de overkoepelende conclusies en voor de volledigheid de beantwoording van de onderzoeksvragen.





## 2 AFDRACHTVERMINDERING ONDERWIJS

### 2.1 De regeling

Op 1 januari 1996 is de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Wva) van kracht geworden. Onderdeel van deze wet is de afdrachtvermindering onderwijs. Alleen dit onderdeel is object van studie.

Er zijn nu acht categorieën werknemers en leerlingen waarvoor inhoudingsplichtigen voor loonbelasting en de premies afdrachtvermindering onderwijs kunnen toepassen. Inhoudingsplichtigen hebben onder voorwaarden recht op de afdrachtvermindering onderwijs voor:

- a) een werknemer die de beroepspraktijkvorming volgt van de beroepsbegeleidende leerweg (mbo bbl);
- b) een werknemer die is aangesteld als assistent in opleiding (aio) of als promovendus bij een universiteit of is aangesteld als onderzoeker in opleiding (oio) bij de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek of de Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen of bij een onderzoeksinstelling die onder een van deze twee instellingen valt;
- c) een werknemer die is aangesteld bij een privaatrechtelijke rechtspersoon of TNO;
- d) (sinds 1-1-1997) een werknemer die werk doet in het kader van een initiële opleiding in het hoger beroepsonderwijs (hbo);
- e) (sinds 1-1-2001) een werknemer die een voormalige werkloze is die aangewezen scholing volgt die erop gericht is hem op startkwalificatieniveau te brengen;
- f) (sinds 1-1-2001) een leerling die een leer-werktraject volgt in het 3e of 4e leerjaar van de basisberoepsbegeleidende leerweg van het voorbereidend middelbaar beroepsonderwijs (vmbo);  
De leerling hoeft niet in dienstbetrekking te zijn.
- g) (sinds 1-1-2007) een stagiair die gedurende ten minste twee maanden een stage volgt in het kader van een beroepsopleiding in de beroepsopleidende leerweg op mbo-niveau 1 of 2 (mbo bol-niveau 1 en 2). De stagiair hoeft niet in dienstbetrekking te zijn.
- h) (sinds 1-1-2007) een werknemer die een procedure Erkenning verworven competentie (EVC-procedure) volgt bij een erkende EVC-aanbieder

Bij invoering van de Wva kon de afdrachtvermindering alleen toegepast worden op de eerste drie van de hiervoor genoemde categorieën werknemers. In de loop van de jaren heeft er een verbreding van de toepassing plaatsgevonden tot duale trajecten bij andere onderwijssoorten.

Over het belastingjaar 2010 kon de afdrachtvermindering onderwijs tijdelijk ook worden toegepast wanneer een werknemer in 2010 begon met een opleiding die belangrijk was voor zijn huidige functie of een toekomstige functie bij de inhoudingsplichtige en het een opleiding betrof waarmee de werknemer een hoger opleidingsniveau behaalde dan waar hij bij aanvang van de opleiding over beschikt. De afdrachtvermindering onderwijs voor verhoging van het opleidingsniveau is per 1 januari 2011 weer komen te vervallen.

Voor alle acht categorieën van de afdrachtvermindering onderwijs, alsook de tijdelijke categorie die alleen in 2010 kon worden toegepast, geldt dat er specifieke (formele) voorwaarden gelden. Indien niet wordt voldaan aan deze voorwaarden, kan de afdrachtvermindering niet worden toegepast.

Inhoudingsplichtigen die de afdrachtvermindering onderwijs mogen toepassen voor bepaalde werknemers, hebben recht op een fiscale aftrek. In onderstaande tabel staan voor het belastingjaar 2012 per categorie het maximumbedrag afdrachtvermindering dat per werknemer en per kalenderjaar mag worden afgetrokken van de te betalen loonbelasting en premies voor de volksverzekeringen die normaliter verschuldigd zou zijn geweest.

**Tabel 2.1 Maximumbedrag afdrachtvermindering 2012**

Per werknemer per kalenderjaar	
Categorie a)	€ 2.753,00
Categorie b)	€ 2.781,00
Categorie c)	€ 2.781,00
Categorie d)	€ 2.753,00
Categorie e)	€ 3.337,00
Categorie f)	€ 2.781,00
Categorie g)	€ 1.322,00
Categorie h)	vast bedrag van € 334,- per ECV-procedure
Tijdelijke categorie voor verhoging opleidingsniveau (alleen 2010)	€ 500,00

Het werkelijke bedrag dat een inhoudingsplichtige mag aftrekken in een bepaald belastingjaar, hangt niet alleen af van de categorie werknemer (of niet werknemers bij bijvoorbeeld stageairs) waarvoor afdrachtvermindering wordt geclaimd. Per categorie zijn er regels gesteld die van invloed zijn op het bedrag dat uiteindelijk mag worden afgetrokken van de loonbelasting en de premies voor volksverzekering. Het gaat bijvoorbeeld om zaken als hoe het bedrag berekend moet worden als een werknemer niet het hele jaar onderwijs volgt of gevolgd heeft, maar ook hoe het bedrag berekend moet worden als een werknemer in deeltijd werkt.

Voor de evaluatie is het verder belangrijk dat in de regeling nergens duidelijk omschreven is voor welke kosten die een inhoudingsplichtige maakt rondom de beroepspraktijkvorming de afdrachtvermindering een tegemoetkoming is. Aangenomen kan worden dat de wetgever het als een tegemoetkoming ziet

voor de kosten, die bedrijven maken als zij een rol vervullen in de sfeer van de beroepspraktijkvorming als een verplicht onderdeel van een reguliere opleiding (vmbo, mbo en hbo). Een bedrijf treedt in dat kader op als leerbedrijf. Deze rol moet worden onderscheiden van die van de werkgever die via allerlei interne en/of externe cursussen zorgt of laat zorgen, zodat zijn personeel in de loop van het arbeidsleven de nodige kennis op peil houdt. Volgens de definitie die het CBS hanteert bestaan de uitgaven aan beroepspraktijkvorming bij leerbedrijven voor het grootste gedeelte uit de personeelskosten van de praktijkbegeleiders. Deze kosten zijn afgeleid van het aantal uren begeleidingstijd en het gemiddelde uurloon van een praktijkbegeleider. Daarnaast heeft een deel van de uitgaven volgens het CBS betrekking op overige lasten (zoals de uitgaven voor het les- en oefenmateriaal, de inrichting van de werkplekken, enz.). De vergoedingen en salarissen aan de leerlingen zelf tellen niet mee in de uitgaven aan beroepspraktijkvorming. Verondersteld wordt dat deze zich terugverdienen via de geleverde productie van de leerlingen. Dit geldt dus ook voor de verletkosten. In de memorie van toelichting op het Belastingplan 2001 geeft de wetgever ook zelf enige toelichting op de vraag voor welke kosten van de inhoudingsplichtige de afdrachtvermindering onderwijs een tegemoetkoming is. Hoewel het hier specifiek gaat om de afdrachtvermindering voor een werknemer die een voormalige werkloze is en scholing volgt die erop gericht is hem op startkwalificatieniveau te brengen, is deze toelichting wel zeer illustratief. Er staat namelijk dat de afdrachtvermindering een tegemoetkoming is voor de kosten die de werkgever maakt **naast** de opleidingskosten, om een werknemer op te leiden tot startkwalificatieniveau. Ter verduidelijking staat nog aangegeven dat gedacht kan worden aan bijvoorbeeld kosten die voortvloeien uit extra begeleiding en aangepaste productie- en personeelsplanning. Deze toelichting sluit min of meer aan bij de door CBS gehanteerde definitie, alleen wordt hier wel ook gerefereerd aan verletkosten.

## 2.2 Afdrachtvermindering onderwijs: beleidsdoelen en -theorie

Duaal onderwijs kan voor zowel werkgevers als werknemers grote voordelen opleveren. Doordat onderwijs sterk met de praktijk wordt verweven, door combinaties van leren en werken of stage, worden ook werknemers die de praktijk verkiezen boven de schoolbanken gestimuleerd om onderwijs te volgen. Werkgevers kunnen zo beschikken over beter opgeleid personeel. Werkenden kunnen bovendien hun arbeidsmarktpositie versterken door deel te nemen aan erkende kwalificerende opleidingen in plaats van cursorisch onderwijs te volgen, waardoor hun mogelijkheden ook meer buiten de huidige functie of bedrijf worden vergroot.

Om duaal onderwijs mogelijk te maken, is het belangrijk dat werkgevers bereid zijn om in het kader hiervan de beroepspraktijkvorming te verzorgen. De beleidstheorie achter de afdrachtvermindering onderwijs is dat door werkgevers fiscaal tegemoet te komen in de kosten die zij maken in kader van

de beroepspraktijkvorming, zij vaker en meer structureel hieraan willen meewerken.<sup>1</sup> Hierdoor moet bereikt worden dat er bijvoorbeeld in het vmbo, mbo en het hbo voldoende stages en leerwerkplekken beschikbaar komen. Dit is de **belangrijkste doelstelling** van de afdrachtvermindering, waarop de doeltreffendheid door ons getoetst moet worden: de regeling moet bijdragen aan een groei van het aantal leerwerkplaatsen.

In de memorie van toelichting op de Wva noemt de wetgever ook specifieke doelen met betrekking tot het gebruik van de regeling in relatie tot assistenten in opleiding en onderzoekers in opleiding (aio's en oio's), namelijk:

- het intensiveren van de uitwisseling van kennis en ervaring tussen onderzoeksinstellingen en bedrijven;
- het versterken van het wetenschappelijk en technologisch onderzoek ten behoeve van privaatrechtelijk rechtspersonen en de Nederlandse organisatie voor toegepast wetenschappelijk onderzoek TNO;
- het bevorderen van de werkgelegenheid voor jonge academici.

In onze studie is er in overleg met de opdrachtgever slechts zijdelings aandacht besteed aan het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs voor assistenten in opleiding en onderzoekers in opleiding. Wij zullen geen uitspraken (kunnen) doen over de mate waarin voorgaande drie doelstellingen in de praktijk gerealiseerd zijn.

Belangrijk is ten slotte te melden dat we noch in de memorie van toelichting op de Wva, noch in de toelichtingen op aanpassingen van de afdrachtvermindering onderwijs, een concrete doelstelling zijn tegengekomen voor het gebruik van de Wva in relatie tot de participatie van werkenden aan erkende kwalificerende opleidingen. Alleen voor wat betreft de tijdelijke uitbreiding van de afdrachtvermindering onderwijs in 2010, de afdrachtvermindering voor verhoging van het opleidingsniveau van de werknemer, hebben we in kamerstukken een doelstelling teruggevonden. In de toelichting op het Belastingplan 2010 staat namelijk dat deze tijdelijke uitbreiding tot doel heeft om enerzijds de kansen van de werknemer op de arbeidsmarkt te vergroten en anderzijds op de inzetbaarheid van de werknemer binnen de onderneming van de inhoudingsplichtige te vergroten. Verderop staat dat het kabinet met deze tijdelijke maatregel beoogt een belangrijke impuls te geven aan doorlopende scholing van werknemers en de stimulans hierdoor door werkgevers.

---

<sup>1</sup> Concreet staat in de memorie van toelichting (p9-10), dat door de lasten voor werkgevers die leerlingen in dienst hebben te verlichten, er een bijdrage geleverd wordt aan de groei-doelstelling van het aantal leerwerkplaatsen. De WVA Onderwijs is zo ingericht dat de belemmerende werking van de arbeidskosten bij de totstandkoming van leerwerkplaatsen wordt ondervangen. Kamerstukken II (1995–1996), 24 458, nr. 3, Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, memorie van toelichting.

## 2.3 Aanpalende wet- en regelgeving

We besluiten dit tweede hoofdstuk met een korte beschrijving van aanpalende (wettelijke) regelingen, die in de evaluatieperiode mogelijk van invloed zijn geweest op de beroepspraktijkvorming en de participatie van werkenden aan (erkende kwalificerende) opleidingen. Het zijn regelingen die door respondenten zijn genoemd, het is met andere woorden mogelijk geen volledige lijst.

### *Stagefonds Zorg*

Met ingang van het schooljaar 2007-2008 heeft het ministerie van VWS een nieuwe regeling geïntroduceerd voor het subsidiëren van beroepspraktijkvormingsplaatsen in de zorg: het Stagefonds. Deze subsidieregeling had eerst een tijdelijk karakter, maar is met ingang van het schooljaar 2011/2012 structureel gemaakt. Het Stagefonds maakt het mogelijk dat zorginstellingen die beroepspraktijkvormingsplaatsen realiseren voor studenten van bepaalde zorgopleidingen een bijdrage krijgen voor de kosten van de stagebegeleiding. Het Stagefonds moet ervoor zorgen dat er meer beroepspraktijkvormingsplaatsen worden gerealiseerd en leerlingen een betere begeleiding krijgen. Hierdoor wordt de in- en doorstroom van zorgpersoneel bevorderd. De regeling heeft de focus op opleidingen (bol, bbl en hbo regulier), die vanuit het arbeidsmarktbeleid voor de zorg relevant zijn, oftewel waar de arbeidsmarktproblematiek het meest evident en urgent is. De regeling lijkt op de afdrachtvermindering onderwijs, belangrijk verschil is wel dat het gerealiseerde beroepspraktijkvormingsplaatsen subsidieert, waarbij primair gebruik wordt gemaakt van de gegevens van de onderwijsinstellingen en dat de subsidies alleen met terugwerkende kracht worden uitgekeerd.

### *O&O-fondsen*

Opleidings- en Ontwikkelingsfondsen dragen financieel bij aan de scholing van werknemers in hun branche. Werkgevers kunnen een beroep doen op de middelen die de O&O-fondsen beheren. Sommige O&O-fondsen bieden zelf cursussen aan of ontwikkelen scholingsprojecten voor de branche. Tevens hebben een aantal O&O-fondsen loopbaanadviseurs in dienst, die kunnen helpen bij scholings- en opleidingstrajecten voor uw werknemers.

Er zijn vele Opleidings- en Ontwikkelingsfondsen. Soms heten ze Scholingsfonds of Sectorfonds. Ze zijn meestal in het leven geroepen door de werkgevers- en werknemersorganisaties in een bepaalde branche. De fondsen worden gevuld met bijdragen van aangesloten bedrijven. Afspraken hierover worden gemaakt in cao's. De sociale partners binnen de sector beheren de fondsen.

### *Maatregel C van ESF3*

Nederland maakt gebruik van het ESF3-programma, één van de structuurfondsen van de Europese Unie. Jaarlijks is er zo'n 250 miljoen euro beschikbaar. Met geld van dit fonds zijn tal van activiteiten en projecten gesteund in het kader van het verbeteren van de werkgelegenheid en de

werking van de arbeidsmarkt. Binnen het ESF3-programa heeft Nederland een aantal prioriteiten gesteld, waaronder het verbeteren van de inzetbaarheid van de beroepsbevolking. Deze beleidsprioriteit is uiteengelegd in een drietal maatregelen. Een van deze maatregelen, maatregel C, is erop gericht om via scholing en training de inzetbaarheid van werkenden te vergroten ter voorkoming van werkloosheid.

Activiteiten binnen maatregel C moeten zich richten op scholing tot op het startkwalificatieniveau of op verdere scholing tot op het niveau van vakopleidingen en middenkaderopleidingen. Sinds 2004 kan er tot en met hbo-niveau worden geschoold. Deze scholingsactiviteiten mogen zich ook uitstrekken tot het testen van deelnemers, de ontwikkeling van testmethoden en scholingsprogramma's (waar nog niet voorhanden) en de training van personeelsfunctionarissen.<sup>2</sup> Bedrijfstakoverstijgende scholing, gemeenschappelijk opgezet door verschillende bedrijfstakken, gericht op mobiliteitsbevordering wordt ook apart genoemd als activiteit. Daarnaast kan sinds 2002 subsidie worden aangevraagd voor het opstellen van bedrijfsopleidingsplannen, persoonlijke opleidings- en ontwikkelingsplannen en loopbaanadvisering van de individuele werknemer.<sup>3</sup> Sinds 2004 horen cursussen Nederlandse taal en outplacement voor met werkloosheid bedreigden ook tot de subsidiabele activiteiten.

#### *Subsidie Beroepsonderwijs in Bedrijf*

De subsidieregeling Beroepsonderwijs in Bedrijf (BiB) was van kracht in de jaren 2007 tot en met 2010. De regeling was bestemd voor bedrijven en (v)mbo-scholen die samen de aansluiting tussen onderwijs en de arbeidsmarkt willen verbeteren. Naast ROC's mochten ook AOC's (Agrarische Onderwijs Centra) deelnemen. Niet-reguliere (bijvoorbeeld commerciële) opleidingsaanbieders en buitenlandse scholen en/of bedrijven (bijvoorbeeld voor stageplekken over de grens) waren uitgesloten.

#### *Subsidieregeling voor certificering gastouders*

Het gebruik van de Wva onderwijs in de kinderopvangsector is door de jaren heen toegenomen. Dat heeft waarschijnlijk meerdere oorzaken. Allereerst heeft deze sector zelf een aanzienlijke groei doorgemaakt. Daarnaast waren er tot voor kort subsidies die gastouderschap moesten bevorderen. Tot 30 september 2010 kon een beroep gedaan worden op de Subsidieregeling goed gastouderschap kinderopvang 2010.<sup>4</sup> Het is goed voorstelbaar dat waar deze subsidieregeling gestopt is, de Wva onderwijs als substituuat is ingezet. De certificeringsprocedure waar in de subsidieregeling naar verwezen wordt is gericht op het voldoen aan het kwalificatiedossier Helpende Zorg en Welzijn of het eindtermendocument Helpende Welzijn. Beiden zijn wij tegengekomen in documentatie rondom de Wva.

---

<sup>2</sup> ESF3-beleidskader 2001, als bedoeld in artikel 4 van de Subsidieregeling ESF3, art. 2 lid b.

<sup>3</sup> Deze uitbreiding vond plaats, omdat het aantal aanvragen achterbleef en was bedoeld als stimulering.

<sup>4</sup> [http://wetten.overheid.nl/BWBR0026796/geldigheidsdatum\\_04-01-2011](http://wetten.overheid.nl/BWBR0026796/geldigheidsdatum_04-01-2011).

### 3 GEBRUIK VAN DE REGELING IN 2006-2011

#### 3.1 Ontwikkeling in totaal geclaimde bedrag

In de periode 2006-2011 is het totaal geclaimde bedrag afdrachtvermindering onderwijs toegenomen met 92 procent (zie tabel 3.1). In 2006 bedroeg het geclaimde bedrag nog 201,7 miljoen euro, wat ongeveer hetzelfde niveau is als over de belastingjaren voor 2006 is geclaimd (SEO, 2007). Dit bedrag is toegenomen tot een bedrag tot nu toe van 387,4 miljoen euro over het belastingjaar 2011.<sup>1</sup>

De stijging van het totaal geclaimde bedrag wordt enerzijds veroorzaakt doordat er meer inhoudingsplichtigen gebruik zijn gaan maken van de regeling. In 2006 maakten 30.488 inhoudingsplichtigen gebruik van de regeling, in 2011 waren dit er 42.250. Hiernaast is het gemiddeld geclaimde bedrag per inhoudingsplichtige toegenomen van 6.616 euro in 2006 tot 9.168 euro in 2011.

**Tabel 3.1 Gebruik van de afdrachtvermindering WVA in de periode 2006-2011**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Δ 2006-2011
Totaal aantal inhoudingsplichtigen	30.488	35.752	38.147	40.133	42.216	42.250	+38,6%
Totaal bedrag (*1000 €)	201.701	252.479	306.089	360.796	385.566	387.363	+92,0%
Gemiddeld bedrag per bedrijf	6.616	7.062	8.024	8.990	9.133	9.168	+38,6%

Er is een trendbreuk zichtbaar in het gebruik van de afdrachtvermindering Wva. Na 2007 wordt fors meer gebruikgemaakt van de regeling. De toename van het gebruik van de regeling heeft met name in de jaren voor 2009 plaatsgevonden. Inmiddels lijkt het jaarlijks geclaimde bedrag zich te stabiliseren (zie tabel 3.2).<sup>2</sup> Waar in 2007 25,2 procent meer afdrachtvermindering geclaimd werd dan het jaar ervoor, was deze toename in 2011 slechts 0,5 procent.

<sup>1</sup> Het gaat hier om nominale stijgingen in het gebruik van de Wva-onderwijs. Er is niet gecorrigeerd voor het feit dat de maximumbedragen in gedurende de evaluatieperiode verhoogd zijn als het gevolg van inflatie. De maximumbedragen zijn tussen 2006 en 2011 met ongeveer tien procent toegenomen.

<sup>2</sup> Hierbij dient aangemerkt te worden dat het over 2011 geclaimde bedrag mogelijk nog iets toe kan nemen in verband met nagekomen correctieberichten/gebruik met terugwerkende kracht.

**Tabel 3.2 Jaarlijkse toename gebruik afdrachtsvermindering ten opzichte van het voorgaande jaar**

	2007	2008	2009	2010	2011
Totaal aantal inhoudingsplichtigen	+17,3%	+6,7%	+5,2%	+5,2%	+0,1%
Totaal bedrag (*1000 €)	+25,2%	+21,2%	+17,9%	+6,9%	+0,5%
Gemiddeld bedrag per bedrijf	+6,7%	+13,6%	+12,0%	+1,6%	+0,4%

Met name het aantal inhoudingsplichtigen dat jaarlijks een relatief groot bedrag claimt is sterk toegenomen. Het aantal inhoudingsplichtigen dat 500.000 tot 1 miljoen euro claimt is toegenomen van 15 in 2006 tot 51 in 2011. Het aantal inhoudingsplichtigen dat meer dan 1 miljoen euro claimt is toegenomen van 8 tot 21.

**Tabel 3.3 Aantal inhoudingsplichtigen dat gebruik maakt van afdrachtsvermindering uitgesplitst naar omvang van het geclaimde bedrag**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Δ 2006-2011
<= 1.000 €	9.262	11.538	11.864	11.744	12.375	11.885	+28,32%
1.000-2.000 €	6.506	7.323	7.703	8.012	8.254	8.513	+30,85%
2.000-5.000 €	9.708	11.021	11.523	12.379	13.093	13.248	+36,46%
5.000-10.000 €	2.726	3.085	3.763	4.187	4.463	4.410	+61,78%
10.000-20.000 €	954	1.251	1.492	1.683	1.682	1.777	+86,27%
20.000-50.000 €	676	713	842	1.013	1.152	1.183	+75,00%
50.000-100.000 €	326	371	433	472	511	539	+65,34%
100.000-500.000 €	307	415	467	563	599	623	+102,93%
500.000-1.000.000 €	15	24	43	58	67	51	+240,00%
Meer dan 1.000.000 €	8	11	17	22	20	21	+162,50%

### 3.2 Gebruik naar omvang totale loonsom

Bij de inhoudingsplichtigen die gebruikmaken van de afdrachtvermindering bedraagt het geclaimde bedrag gemiddeld 2 procent van de totale loonsom. Dit gemiddelde wordt sterk beïnvloed doordat dit percentage bij inhoudingsplichtigen met een totale loonsom van minder dan 200.000 euro relatief hoog is. Bij inhoudingsplichtigen met een loonsom boven de 200.000 ligt dit percentage ruim onder de 1 procent.



**Tabel 3.4 Gemiddelde afdrachtsvermindering als percentage van de totale loonsom uitgesplitst naar hoogte van de loonsom van de organisatie**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Δ 2006-2011
Minder dan 200.000 €	3,21	3,10	3,12	3,23	3,32	3,38	5,5
200.000-1.000.000 €	0,87	0,84	0,86	0,92	0,90	0,90	4,0
1.000.000-5.000.000 €	0,66	0,66	0,67	0,71	0,69	0,68	2,1
5.000.000-20.000.000 €	0,38	0,37	0,41	0,44	0,46	0,45	19,8
20.000.000-100.000.000 €	0,24	0,28	0,30	0,33	0,33	0,31	25,1
Meer dan 100.000.000 €	0,10	0,11	0,14	0,13	0,16	0,15	46,4
<b>Totaal</b>	<b>2,06</b>	<b>1,94</b>	<b>1,91</b>	<b>1,97</b>	<b>2,00</b>	<b>2,00</b>	<b>-3,1</b>

Verder blijkt uit onze analyse dat inhoudingsplichtigen die een relatief hoog bedrag claimen meestal ook een relatief hoge loonsom hebben. Hierop zijn een paar uitzonderingen. Zo zijn er acht inhoudingsplichtigen met een loonsom van minder dan 20 miljoen euro die meer dan 1 miljoen euro claimen. De toename van het gebruik van de regeling is het grootst bij inhoudingsplichtigen met een relatief hoge loonsom. De toename van het aantal claimanten onder inhoudingsplichtigen met een totale loonsom van meer dan 1 miljoen euro is aanmerkelijk hoger dan onder inhoudingsplichtigen met een loonsom van minder dan 1 miljoen euro. Ook wanneer het totale geclaimde bedrag in beschouwing genomen wordt, blijken met name grote organisaties veel te claimen.

### 3.3 Gebruik per inhoudingsplichtige

In totaal hebben er in de periode 2006-2011 84.036 inhoudingsplichtigen de afdrachtvermindering geclaimd. Jaarlijks maken er ongeveer 12.000 inhoudingsplichtigen gebruik van de regeling die dit het jaar hiervoor nog niet deden. In 2011 was het aantal nieuwe claimanten ongeveer gelijk aan het aantal inhoudingsplichtigen dat ten opzichte van het jaar ervoor niet meer claimde. Bij ongeveer 10 procent van de populatie is jaarlijks sprake van een toename in de Wva-claim die groter is dan 1 procent van de loonsom van de organisatie.

### 3.4 Gebruik per branche

De uitzendbranche (19,6 miljoen euro), verzorgingstehuizen (15 miljoen euro) en algemene ziekenhuizen (13,2 miljoen euro) zijn de branches waar in 2011 absoluut het grootste bedrag is geclaimd. In tabel 3.5 is voor het belastingjaar 2011 de top 10 van afdrachtvermindering onderwijs claimende branches het geclaimde bedrag over 2011 weergegeven, alsook de claims vanuit deze branches over de voorgaande jaren. In totaal hebben deze branches gezamenlijk zo'n 114 miljoen euro over 2011 geclaimd, dat is bijna 30 procent van het totaal geclaimde bedrag over 2011. Vooral bij kinderdagverblijven

(+653,6%), uitzendbureaus (+516,4%), holding-, trustee- of houdstermaatschappijen (+309,4%) en sociale werkplaatsen (+226,4%) heeft een zeer grote toename plaatsgevonden in de periode 2006-2011. De categorie holding-, trustee- of houdstermaatschappijen is misleidend. Het gaat hierbij vaak om claims van afdrachtvermindering op naam van een holdingmaatschappij, die voor een werkmaatschappij van de holding worden gedaan.

**Tabel 3.5 Tien branches (SBI-subcategorieën) waar in 2011 het meest de afdrachtsvermindering is geclaimd in 2011 (bedrag \* 1000 €)**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Δ 2006-2011
1. Uitzendbureaus van arbeidskrachten	3.183	5.170	9.530	14.505	17.481	19.618	+516,3%
2. Woonzorgcentra	8.743	10.572	13.939	16.110	17.621	15.013	+71,7%
3. Algemene ziekenhuizen (excl. academische)	8.305	8.874	9.631	13.204	14.094	13.225	+59,2%
4. Lager- en middelbaar beroepsonderwijs	12.020	13.596	15.864	15.963	13.826	13.167	+9,5%
5. Sociale werkplaatsen	3.596	6.560	6.922	8.245	10.496	11.735	+226,3%
6. Onderwijs n.e.g.	4.299	5.236	6.953	8.821	9.044	9.204	+114,1%
7. Holding-, trustee- of houdstermaatschappijen (wel bemoeienis met de werkmaatschappijen)	2.220	4.838	6.498	9.358	8.833	9.087	+309,3%
8. Detailhandel in levensmiddelen (algemeen assortiment)	4.642	5.501	6.956	8.073	7.532	7.677	+65,4%
9. Kinderdagverblijven, crèches (gezonde kinderen)	1.006	1.588	3.077	4.554	5.962	7.578	+653,3%
10. Uitleenbedrijven van arbeidskrachten	3.980	4.373	4.717	5.438	5.570	7.246	+82,1%

Wanneer de SBI de 99 hoofdcategorieën in beschouwing genomen worden, blijkt in de zakelijke dienstverlening absoluut het grootste bedrag geclaimd te worden, namelijk 50,4 miljoen euro in 2011. Er is een aantal branches waar een sterke groei heeft plaatsgevonden. Zo is het geclaimde bedrag door inhoudingsplichtigen die actief zijn in het wegverkeer toegenomen van 1 miljoen euro in 2006 tot 13,5 miljoen euro in 2011. Een stijging van 1246 procent, in belastingjaar 2010 was de stijging van het gebruik van de afdrachtvermindering relatief het sterkst. Het geclaimde bedrag over 2010 was drie keer zo groot als het geclaimde bedrag over 2009.

De top 10 van grootste afdrachtvermindering onderwijs claimende branches verschilt ten slotte per jaar, zie bovenstaande tabel. Opvallend is dat diverse categorieën van onderwijsinstellingen in elk jaar goed vertegenwoordigd zijn in de top 10. Van de verschillende categorieën onderwijsinstellingen is de claim vanuit het lager en middelbaar beroepsonderwijs het hoogst. Een verklaring

voor dit opvallende resultaat wordt gegeven in hoofdstuk 4. Wat ook opvallend is, is dat (semi-)publieke branches elk jaar goed vertegenwoordigd zijn, en dat uitzendbureaus in de top 10 een steeds hogere positie innemen.

**Tabel 3.6 Tien branches (SBI-subcategorieën) waar in de periode 2006-2011 het meeste is geclaimd (bedrag \* 1000 €)**

	2006		2007		2008		2009		2010		2011	
1	Lager- en middelbaar beroepsonderwijs	12.020	Lager- en middelbaar beroepsonderwijs	13.596	Lager- en middelbaar beroepsonderwijs	15.863	Woonzorgcentra	16.110	Woonzorgcentra	17.621	Uitzendbureaus van arbeidskrachten	19.618
2	Woonzorgcentra	8.743	Woonzorgcentra	10.572	Woonzorgcentra	13.939	Lager- en middelbaar beroeps- onderwijs	15.962	Uitzendbureaus van arbeidskrachten	17.481	Woonzorgcentra	15.013
3	Algemene ziekenhuizen	8.305	Algemene ziekenhuizen	8.874	Algemene ziekenhuizen	9.631	Uitzendbureaus van arbeidskrachten	14.505	Algemene ziekenhuizen	14.094	Algemene ziekenhuizen	13.225
4	Overige restaurants (niet-logiesverstrekkend)	5.686	Sociale werkplaatsen	6.560	Uitzendbureaus van arbeidskrachten	9.530	Algemene ziekenhuizen	13.204	Lager- en middelbaar beroepsonderwijs	13.826	Lager- en middelbaar beroepsonderwijs	13.167
5	Onderwijsinstelling en niet in te delen naar niveau	4.883	Overige restaurants (niet-logiesverstrekkend)	5.880	Detailhandel in levensmiddelen	6.956	Holding-, trustee- of houdstermaatschappijen	9.358	Sociale werkplaatsen	10.496	Sociale werkplaatsen	11.735
6	Detailhandel in levensmiddelen	4.642	Onderwijsinstellingen niet in te delen naar niveau	5.640	Onderwijs n.e.g.	6.953	Onderwijs n.e.g.	8.820	Onderwijs n.e.g.	9.044	Onderwijs n.e.g.	9.203
7	Onderwijs n.e.g.	4.299	Detailhandel in levensmiddelen	5.500	Sociale werkplaatsen	6.922	Sociale werkplaatsen	8.254	Holding-, trustee- of houdstermaatschappijen	8.833	Holding-, trustee- of houdstermaatschappijen	9.087
8	Dames- en herenkappers-bedrijven	4.017	Onderwijs n.e.g.	5.236	Holding-, trustee- of houdstermaatschappijen	6.498	Detailhandel in levensmiddelen	8.073	Detailhandel in levensmiddelen	7.532	Detailhandel in levensmiddelen	7.677
9	Uitleenbedrijven van arbeidskrachten	3.980	Uitzendbureaus van arbeidskrachten	5.170	Onderwijsinstellingen niet in te delen naar niveau	6.449	9011 Algemeen overheidsbestuur	7.325	Tram- en autobus-lijndiensten	6.917	Kinderdagverblijven, crèches	7.578
10	Loodgieters-, fitters- en sanitair installatiebedrijven	3.732	Holding-, trustee- of houdstermaatschappijen	4.838	Overige restaurants (niet-logiesverstrekkend)	6.281	Onderwijsinstellingen niet in te delen naar niveau	6.692	Overige restaurants (niet-logiesverstrekkend)	6.867	Uitleenbedrijven van arbeidskrachten	7.246

### **3.5 Gebruik met terugwerkende kracht**

Het bedrag dat na 1 maart van het erop volgende jaar geclaimd wordt voor het voorliggende belastingjaar lijkt de afgelopen jaren iets te zijn afgenomen. Hierbij dient aangemerkt te worden dat het bedrag dat over 2011 geclaimd is mogelijk nog iets toe zal nemen. Ook is er een analyse gemaakt van de inhoudingsplichtigen die uitsluitend na 1 maart van het erop volgende jaar geclaimd hebben. Hiermee hebben we geanalyseerd of een gedeelte van de toename van het geclaimde bedrag komt doordat inhoudingsplichtigen na afloop van een jaar geattendeerd zijn op de regeling en de mogelijkheid om hiervan met terugwerkende kracht gebruik te maken. Als zij voor 1 maart van enig jaar nog niets claimden is het immers mogelijk dat zij gedurende het jaar nog niet van het bestaan van de regeling op de hoogte waren. Het blijkt echter slechts om relatief kleine bedragen (maximaal 10 miljoen euro in 2008) te gaan. Het bedrag dat na aangifte gecorrigeerd wordt is sinds 2006 toegenomen. Ook hierbij geldt dat het gecorrigeerde bedrag over 2011 waarschijnlijk nog zal toenemen. De stijging van het aantal correcties verklaart ook hier echter slechts een klein gedeelte van de totale toename van het gebruik van de regeling.

### **3.6 Gebruik naar afdrachtcategorie**

Kwantitatief hebben we kunnen vaststellen dat het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs tussen 2006 en 2011 fors is toegenomen, en dat deze stijging is ingezet vanaf het jaar 2007. We hadden ook graag kwantitatief willen vaststellen of de toename van de afdrachtvermindering onderwijs terug te leiden is tot het gebruik van een of meer van de acht onderscheiden afdrachtcategorieën. De Belastingdienst houdt dit echter niet bij, waardoor het op basis van belastingdienstgegevens niet vast te stellen is in welke afdrachtcategorieën de stijging in het gebruik voornamelijk toe te schrijven is. Ook hebben wij geen andere kwantitatieve gegevens gevonden waarop wij deze analyse hebben kunnen uitvoeren. Wij hebben ons dan ook op dit punt tot een kwalitatieve analyse moeten beperken. Op basis van interviews en een uitgebreide documentstudie ontstaat echter een zeer duidelijk beeld, namelijk dat de toename van het gebruik van de regeling met name terug te voeren is op een toegenomen gebruik door inhoudingsplichtigen voor werknemers die de beroepsbegeleidende leerweg (bbl) volgen. Van de dertig individuele inhoudingsplichtigen, die wij interviewden, deden bijvoorbeeld 28 een beroep op afdrachtvermindering voor (onder andere) bbl-trajecten. Ook de geïnterviewde stakeholders schetsen het beeld dat het toegenomen gebruik zich concentreert rondom de bbl en dat met name voor de werknemers van 30+. Raadpleging van internet maakt ook duidelijk dat veel subsidieadviseurs en kenniscentra zich richten op het gebruik van de afdrachtvermindering in relatie tot bbl-trajecten.

Gezien voorgaande lijkt het reëel te veronderstellen dat complementair aan het toegenomen gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs, ook de omvang van de beroepsbegeleidende leerweg (bbl) binnen het mbo fors is toegenomen. Om dit na te gaan hebben we gebruikgegevens hierover geanalyseerd. Daarbij herhalen wij dat uitsluitend onderwijscijfers bekend zijn met betrekking tot het door het ministerie van OCW bekostigd onderwijs. In tabel 3.7 hebben we voor de evaluatieperiode de jaarlijkse toename in het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs afgezet tegen de ontwikkeling in het aantal ingeschrevenen voor bbl-onderwijs en het aantal opleidingen dat in deze categorie valt.

**Tabel 3.7 Jaarlijkse toename gebruik afdrachtvermindering, aantal bbl ingeschrevenen en opleidingen ten opzicht van het voorgaande jaar**

	2007	2008	2009	2010	2011
Totaal aantal inhoudingsplichtigen	+17,3%	+6,7%	+5,2%	+5,2%	+0,1%
Totaal bedrag (*1000 €)	+25,2%	+21,2%	+17,9%	+6,9%	+0,5%
Aantal ingeschrevenen BBL (bekostigd)	Nb	7%	0%	-1%	-3%
Aantal opleidingen bbl (bekostigd)	Nb	15%	-2%	-5%	-2%

Het aantal opleidingen laat een piek zien in 2008, maar neemt vervolgens af. Het aantal ingeschrevenen binnen het bekostigde onderwijs voor bbl-opleidingen blijft door de jaren heen stabiel. De analyse maakt duidelijk dat de toename in het gebruik van de afdrachtvermindering dus niet verklaard worden door een toename van het aantal ingeschrevenen bij bekostigde mbo-instellingen. Los van een niet uit te sluiten afname in het niet-gebruik van de regeling gaan we ervan uit dat het klopt dat de toename van de afdrachtvermindering vooral te koppelen is aan een toegenomen participatie van werkenden aan mbo bbl-opleidingen. Dat leidt tot de conclusie dat daarvoor vooral gebruik is gemaakt van bbl-opleidingen die aangeboden wordt door een niet-bekostigde mbo-instelling. Dit kunnen overigens volledig private opleidingsinstituten zijn, maar ook private takken van bekostigde instellingen.

Het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs voor hbo-studenten lijkt onder onze geïnterviewden niet groot, we spraken slechts één werkgever die deze vorm van afdrachtvermindering aanvraag. In geen van de verkennende gesprekken is daarnaast aangegeven dat het gebruik van de afdrachtvermindering voor de hbo-categorieën opvallend is toegenomen. Kijken we naar cijfermateriaal over het aantal ingeschrevenen op deeltijd en duale hbo-opleidingen, dan blijkt het aantal ingeschrevenen op bekostigde deeltijd hbo-opleidingen in de periode 2007-2011 licht zijn afgenomen. Het aantal ingeschrevenen op bekostigde duale opleidingen laat wel een kleine stijging over de betrokken periode zien. In de sectoren landbouw en natuurlijke omgeving en onderwijs is juist een tegenovergestelde ontwikkeling zichtbaar. Tevens voor het hbo-onderwijs geldt echter dat er geen gegevens beschikbaar zijn over aantal ingeschrevenen bij niet bekostigde hbo-instellingen. Dit maakt

het lastig om op basis van de analyse van de onderwijsgegevens volledig uit te sluiten dat het gebruik van de afdrachtsvermindering onderwijs voor hbo-opleidingen niet is toegenomen. Geïnterviewde onderwijsinstellingen die hbo-opleidingen aanbieden, geven ten slotte aan dat met name opleidingen in economie en bedrijfskunde, duale en deeltijd hbo-opleidingen zijn, waarvoor inhoudingsplichtigen een beroep op afdrachtvermindering doet. Dat gebeurt echter ook volgens hen op kleine schaal.





## 4 VORMEN VAN GEBRUIK VAN DE WVA

Om zicht te krijgen op (vormen in) het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs in de praktijk, hebben we dertig inhoudingsplichtigen geïnterviewd die in wisselende mate een beroep doen op de regeling. Daarnaast hebben we elf stakeholders gesproken die in de praktijk direct of indirect betrokken zijn bij het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. In dit hoofdstuk doen we verslag van dit onderdeel van de evaluatie.

### 4.1 Onderzoeksverantwoording

In totaal zijn 30 inhoudingsplichtigen geïnterviewd, welke hoofdzakelijk gericht zijn gekozen op grond van gegevens van de belastingdienst en gevonden informatie op internet.

Op basis van de gegevens van de belastingdienst zijn allereerst inhoudingsplichtigen geselecteerd uit de vijf branches die fors meer afdrachtvermindering zijn gaan claimen. Het gaat dan om transport, uitzendwezen, sociale werkplaatsen, kinderdagverblijven en wegvervoer. Per sector zijn de twee grootste claimers in 2011 geselecteerd. Daarnaast zijn twee van de acht inhoudingsplichtigen geselecteerd die met een loonsom van minder dan 20 miljoen euro meer dan 1 miljoen euro aan afdrachtvermindering hebben geclaimd en de twee meest claimende instellingen in het lager en middelbaar beroepsonderwijs. Op grond van de gegevens van de belastingdienst zijn ten slotte nog willekeurig zes andere inhoudingsplichtigen geselecteerd. Daarbij gaat het ook om kleine(re) claimers, waaronder twee uitzendbureaus, die erkend zijn als leerwerkbedrijf.

Uit de verkennende interviews die we bij de start van het onderzoek hebben gehouden, was duidelijk geworden dat bemiddelings- en adviesbureaus een belangrijke rol spelen in de toename van het gebruik van de afdrachtvermindering. Daarom is er voor gekozen om vier bedrijven te selecteren die genoemd worden op websites van dergelijke bureaus.

De dertig inhoudingsplichtigen die wij geïnterviewd hebben, verschillen van elkaar voor wat betreft het aantal werknemers waarvoor men de afdrachtvermindering onderwijs heeft aangevraagd. Tabel 4.1 geeft de verdeling van het aantal geïnterviewde inhoudingsplichtigen naar aantal werknemers waarvoor de afdrachtkorting is aangevraagd.

**Tabel 4.1 Geïnterviewde inhoudingsplichtigen naar aantal werknemers waarvoor de afdrachtvermindering onderwijs is aangevraagd**

Aantal werknemers waarvoor afdrachtvermindering onderwijs is aangevraagd	Aantal werkgevers
1-10	8
10-100	3
100-250	5
250-500	6
500-1000	6
1000+	2

Naast interviews met inhoudingsplichtigen, hebben er ook interviews plaatsgevonden met onderwijsinstellingen, vier (subsidie)adviesbureau's, een kenniscentrum, een A&O-fonds, een werkgeversservicepunt en een accountantskantoor. Het gaat hierbij steeds om organisaties die in hun dagelijkse praktijk te maken hebben (gehad) met de afdrachtvermindering onderwijs.

Op basis van de interviews met inhoudingsplichtigen en de stakeholders, zien wij een aantal vormen in het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. In paragraaf 4.2 wordt ingegaan op de reguliere vormen van het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. In paragraaf 4.3 gaan we in op de bijzondere vormen van het gebruik die we zijn tegengekomen.

## **4.2 Reguliere vormen van gebruik**

Op grond van de doelen die in de wet en de toelichting daarop genoemd worden ten aanzien van de afdrachtvermindering onderwijs is te verwachten dat de regeling gebruikt wordt door werkgevers die leerwerkplekken bieden. Het is dan ook geen verrassing dat onder de door ons geïnterviewde gebruikers van de afdrachtvermindering onderwijs ook inhoudingsplichtigen zitten die op kleine en grote schaal leerwerkplekken bieden. Er zijn echter ook inhoudingsplichtigen geïnterviewd die op grote schaal het eigen personeel laten participeren aan erkende kwalificerende opleidingen, de afdrachtvermindering wordt hiervoor ingezet.

### **4.2.1 Kleine bedrijven**

Het kleinschalig gebruik kenmerkt zich met name door gebruik van de regeling door kleinere fabrieken en kleine zelfstandigen in de detailhandel. Deze bedrijven hebben doorgaans enkele leerlingen in dienst, waarvoor zij afdrachtvermindering vragen. Voorbeelden van dergelijke bedrijven zijn we ook in ons onderzoek tegengekomen. Bijvoorbeeld een garagebedrijf dat een of enkele leerling-monteurs in dienst heeft en een kleine fabriek die enkele lassers opleidt. De opleiding die gevolgd wordt is in de onderzochte gevallen een beroepsgerichte opleiding in de vorm van een beroepsbegeleidende

leerweg (bbl). Er wordt intensief onderwijs gevolgd. De geïnterviewde werkgevers geven aan dat leerlingen een dag per week theorielessen volgen op een ROC en dat de beroepspraktijkvorming binnen hun bedrijf plaatsvindt. De betrokken opleider is zonder uitzondering een bekostigde onderwijsinstelling. De leerlingen behalen vrijwel altijd een diploma. De verkregen afdrachtvermindering wordt door bedrijven gebruikt om de interne begeleiding te bekostigen of (een deel van) de opleidingskosten te dekken.

#### **4.2.2 Grote bedrijven en samenwerkingsverbanden**

Grootschalig gebruik komen we in verschillende vormen tegen. In een aantal branches (waaronder installatiebedrijven, bouwbedrijven en de transport en logistieksector) zijn leerlingen die de bbl volgen vaak in dienst van organisaties die leerlingen detacheren bij andere (kleine) bedrijven. Dergelijke bedrijven zijn doorgaans organisaties zonder winstoogmerk die als samenwerkingsverband door de branche in het leven zijn geroepen. De invulling die de bedrijven aan opleiding geven verschilt. Er zijn samenwerkingsverbanden die zelf als zogenoemde praktijkopleider de opleiding en het praktijkonderwijs organiseren en er zijn bedrijven die meer de aard van een uitzendbureau hebben en vaak ook breder detacheren dan aan een beperkte groep deelnemende bedrijven. De samenwerkingverbanden zijn in alle gevallen ook zelf een erkend leerwerkbedrijf.

Ook bij deze vormen van gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs worden branchespecifieke kwalificerende opleidingen aangeboden, die gevolgd worden binnen de praktijkschool met docenten van een bekostigd ROC. De geïnterviewde werkgevers in deze sectoren geven aan dat zij reeds sinds 1996 in gelijke mate een beroep op de Wva-regeling doen. De gegevens van de belastingdienst onderschrijven dit, evenals de evaluatie door SEOR waarin deze categorie bedrijven ook al besproken is. De toename in het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs is daarom volgens ons niet te verklaren door een toename in het gebruik door deze samenwerkingsverbanden.

Het gebruik van de afdrachtvermindering in deze sectoren verklaart overigens wel het grote gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs binnen het lager en middelbaar beroepsonderwijs. In hoofdstuk 3 constateerde we namelijk dat uit de analyse van gegevens van de belastingdienst blijkt dat de claim op de afdrachtvermindering onderwijs vanuit de branche lager en middelbaar beroepsonderwijs al jaren fors is. Nu blijkt dat de hierboven besproken samenwerkingsverbanden ook gecategoriseerd worden onder deze noemer. Bij de grootste claimers uit het lager en middelbaar beroepsonderwijs blijkt uit ons nader onderzoek zelfs dat in alle gevallen het lijkt te gaan om dit soort samenwerkingsverbanden.

De gelden uit de opleidingsfondsen (waar bedrijven zelf aan bijdragen), de Wva voor de bbl en de Wva-startkwalificatie zorgen voor een kostendekkende opleiding. Opmerkelijk is dat het voor komt dat leerling-werknemers voor een beroep op de Wva-startkwalificatie gevraagd worden zich eerst als werkzoekend in te schrijven bij het UWVWerkbedrijf. Dit terwijl zij rechtstreeks van een vooropleiding komen en met honderd procent zekerheid gaan starten als leerling-werknemer bij het samenwerkingsverband. Ruim negentig procent van de leerlingen van samenwerkingsverbanden behaalt een diploma.

### 4.3 Bijzondere vormen van gebruik

De hiervoor beschreven vormen van het gebruik van de afdrachtvermindering liggen in lijn met hetgeen op grond van de opzet van de regeling verwacht had kunnen worden. In de interviews met de individuele inhoudingsplichtigen zijn we echter ook meer bijzondere vormen van afdrachtvermindering onderwijs tegengekomen. Deze vormen behandelen we in deze paragraaf.

#### 4.3.1 Scholing van het gehele personeelsbestand

Naast de samenwerkingsverbanden zien we ook grote bedrijven die een groot deel van of het gehele personeelsbestand laten deelnemen aan erkende kwalificerende opleidingen, waar voorheen het opleiden van werknemers minder om het lijf had. Een voorbeeld van een sector waar deze vorm van gebruik voorkomt, is het wegvervoer. Honderden werknemers volgen bijvoorbeeld een opleiding tot chauffeur personenvervoer. De chauffeurs plukken daar zelf de vruchten van, maar ook de werkgevers profiteren er van. Binnen het openbaar vervoer (ov) is namelijk sinds 2008 (bij)scholing verplicht gesteld (zie kader). Het aanbieden van opleidingen op mbo-2-niveau aan het eigen personeel, is daarnaast belangrijk om een aanbesteding te winnen. Het is vaak een eis in ov-concessies. Bedoelde opleidingen worden door de werknemers aan een bekostigd ROC gevolgd. De opleidingskosten worden een-op-een gedekt door de afdrachtvermindering onderwijs. Bijna alle leerlingen halen een diploma (naar schatting 98%).

#### **Richtlijn Vakbekwaamheid beroepschauffeurs**

De Richtlijn Vakbekwaamheid is een Europese richtlijn die op 15 juni 2003 is vastgesteld. Voor buschauffeurs die wonen of werken in de EU is de Richtlijn per 8 september 2008 van kracht, voor vrachtwagenchauffeurs per 1 maart 2009. Tot die tijd was een chauffeursdiploma verplicht voor het beroepsmatig besturen van een voertuig zwaarder dan 7,5 ton. Onder de nieuwe regelgeving is een geldige 'code vakbekwaamheid' verplicht voor het beroepsmatig besturen van een voertuig waarvoor rijbewijs C of D vereist is. Deze code wordt bijgeschreven in het rijbewijs.<sup>1</sup>

Bron: rijksoverheid.nl

<sup>1</sup> <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/06/30/20082597-vakbekwaamheid-beroepschauffeurs.html>

Van de dertig onderzochte bedrijven doen er zeven voor het gehele personeelsbestand een beroep op de afdrachtvermindering. Gemiddeld gaat het om 700 deelnemers. Nog eens drie bedrijven doen een beroep op de regeling voor ongeveer de helft van het personeelsbestand. Voorbeelden van dit soort bedrijven hebben we verder gevonden onder de eerder genoemde samenwerkingsverbanden en ov-bedrijven, maar ook sommige uitzendbureaus en reisbureaus doen dit.

#### **Vaardigheidstrainingen tijdens het werk voor geheel personeelsbestand**

Een geïnterviewd reisbureau geeft aan dat gezocht is naar een opleiding die zo goed mogelijk aansluit bij de dagelijkse werkzaamheden binnen het bedrijf. Een bekostigd ROC kon daar niet in voorzien, daarom is gekozen voor een onbekostigde onderwijsinstelling die een op maat gemaakt opleidingstraject (bbl) aanbiedt. Er wordt een opleiding tot commercieel medewerker binnendienst gevolgd op mbo-niveau-3, die dusdanig is ingericht dat met name interne bedrijfsprocessen overgebracht worden aan de werknemers. Er wordt door de respondent aangegeven dat aanwezigheid belangrijker is dan een diploma. Een opleiding dient niet een te schools karakter te hebben, maar aan te sluiten bij de praktijk. Het onderwijs is dan ook sterk geïntegreerd in de dagelijkse werkzaamheden. Praktijkbegeleiding gebeurt door medewerkers onderling en wordt opgevoerd als beroepspraktijkvorming. De registratie van de uren is dusdanig ingericht dat voldaan wordt aan de wettelijke vereisten. De opleiding kan volledig uit de Wva-gelden bekostigd worden.

Bron: interview reisbureau, Regioplan

De in het kader besproken opleiding is volgens ons een goed voorbeeld waarin het geboden onderwijs mogelijk niet veel verder reikt dan de cursussen die het personeel vroeger aangeboden kreeg, maar nu participeren de werknemers op papier wel aan een erkende kwalificerende opleiding. Een mbo-opleiding dus als substituut voor cursorisch onderwijs. Een substitutie die volgens ons voornamelijk is ingegeven om zo gebruik te kunnen maken van de afdrachtvermindering onderwijs. Het gratis opleiden sluit goed aan bij de bedrijfseconomische situatie van het bedrijf in kwestie.

Het komt ook voor dat de zogenoemde AKA-opleidingen (Arbeidsmarkt Kwalificerend Assistent) door een groot deel van het personeelsbestand worden gevolgd. Deze vorm van gebruik wordt verder besproken in paragraaf 4.3.7.

### **4.3.2 Sociale werkplaatsen**

Een recente inventarisatie van het A&O-fonds sociale werkvoorziening (SBCM) van samenwerkingsconstructies tussen SW-bedrijven en ROC/AOC's genaamd laat zien dat veel SW-bedrijven zoeken naar manieren om goedkoop op te leiden.<sup>2</sup> In totaal 34 SW-bedrijven geven aan dat zij een samenwerkingsconstructie hebben met een ROC/AOC die gebaseerd is op een organisatorische/

<sup>2</sup> SBCM (2011). Slim opleiden. Inventarisatie van samenwerkingsconstructies tussen SW-bedrijven en ROC/AOC's. Den Haag: SBCM.

financiële win-win-situatie. Dat wil onder andere zeggen dat optimaal gebruik gemaakt wordt van belastingvoordelen en subsidies. Daarmee worden alle opleidingskosten gefinancierd. Het ROC/AOC denkt hier constructief in mee. Opvallend in de inventarisatie is dat sommige ROC/AOC voor het opleiden van werknemer binnen de SW-sector gebruikmaken van vakbekwame docenten van de SW-bedrijven zelf. Deze docenten worden hiervoor gedetacheerd bij het ROC/AOC of private takken van dit soort instellingen, het SW-bedrijf kan de kosten van dergelijke detacheringen declareren. Deze werkwijze wordt in de inventarisatie als een slimme vorm van samenwerken betiteld. De geïnterviewde SW-bedrijven wekken onterecht de suggestie dat de opleidingsconstructie waaraan zij meewerken, is voorgelegd aan de inspectie van het onderwijs. Naar zeggen van de auteurs van het rapport van SBCM hebben ook de Belastingdienst en een accountant naar de constructies gekeken. Deze partijen zouden hebben ingestemd met de werkwijze. Wij hebben dit niet op waarheid bij de Belastingdienst kunnen verifiëren.

De wijdverspreide werkwijze binnen de SW-sector om te zoeken naar slim samenwerkingsconstructie met een ROC/AOC of een private opleider, doet de sterke toename in het gebruik van afdrachtvermindering door sociale werkplaatsen tussen 2006 en 2011 (+226%) beter begrijpen. Een deel van de sociale werkplaatsen is pas na 2006 door kenniscentra en adviesbureaus gewezen op de mogelijkheid van de fiscale stimuleringsregeling. Een ander deel van de sociale werkplaatsen deed overigens ook voor 2006 al een beroep op de regeling.

Belangrijk is dat in een interview met SBCM over de publicatie, is aangegeven dat binnen SW-bedrijven altijd al veel aan opleidingen werd gedaan. Veel bedrijven hebben daarom ook al enige tijd eigen opleiders in dienst, die nu dus gedetacheerd worden om via ROC/AOC of een private tak daarvan, gewoon weer binnen het eigen bedrijf onderwijs te bieden. Het komt bij ons over dat het hierbij vooral gaat om een substitutie van bestaande interne opleidingen naar een erkende kwalificerende opleiding om zo de afdrachtvermindering onderwijs te kunnen claimen.

Met name de opleiding tot Arbeidsmarkt Kwalificerend Assistent (AKA) op mbo-1-niveau sluit goed aan bij de praktijk van de sociale werkplaatsen en wordt ook veel ingezet, soms wordt dit soort opleidingen door meer dan de helft van het personeelsbestand gevolgd. Respondenten geven aan dat het lesprogramma voornamelijk bestaat uit wat zij bestempelen als menselijke ontwikkeling: lessen in collegialiteit, op tijd komen en omgangsvormen. In de brochure van SBCM wordt eveneens gemeld dat de SW-organisaties samen met ROC/AOC's AKA-uitstroomrichtingen ontwikkelen die nauw aansluiten op het werk in het SW-bedrijf of op baanmogelijkheden in de regionale arbeidsmarkt. In de SW-sector komt het, naar zeggen van een aantal stakeholders, ook zeer regelmatig voor een werknemer niet alleen de afdrachtvermindering in verband met een beroepsbegeleidende leerweg wordt geclaimd, maar dat ook de afdrachtvermindering startkwalificatie wordt geclaimd. Volgens de

geïnterviewde vertegenwoordiger van het werkgeversservicepunt is dit feitelijk onmogelijk als een werknemer meer dan vier maanden in dienst is van het SW-bedrijf. De Verklaring Startkwalificatie die voor het gebruik van deze afdrachtvermindering nodig is, dient namelijk binnen vier maanden nadat een werkloze in dienst komt, te worden aangevraagd. Veel SW-bedrijven menen dat een zogenaamde SW-verklaring die nodig is om binnen een SW-bedrijf te werken, hetzelfde is dan de VSK-verklaring. Dit is onjuist. We hebben het vermoeden dat bij veel SW-bedrijven in veel gevallen de afdrachtvermindering startkwalificatie onrechtmatig is/wordt geclaimd.

#### **4.3.3 Re-integratie**

De gelden die uitkeringsinstanties als UWV en gemeentelijke sociale diensten tot hun beschikking hebben om hun cliënten weer op of dichterbij de arbeidsmarkt te brengen, staan de laatste jaren sterk onder druk. Voor de WW-populatie is er inmiddels al helemaal geen budget meer. De verwachting is dat ook de komende jaren de trend van afnemende re-integratiebudgetten zich zal doorzetten.

Wat niet veranderd is, is dat sommige uitkeringsgerechtigden nog steeds (enige) hulp nodig hebben om uit de uitkering te geraken. Een vertegenwoordiger van een werkgeversservicepunt geeft aan dat hiervoor de inzet van opleidingen nog steeds een bruikbaar instrument zijn. Re-integratiegelden om dit zelf voor de werklozen te verzorgen, zijn er echter niet meer. Vanuit de werkgeversservicepunten is men daarom zeer actief om werkgevers te verleiden uitkeringsgerechtigden in dienst te nemen, die door het UWV in samenwerking met ROC's (om)geschoold worden naar werk binnen het bedrijf van de betrokken werkgever. Een belangrijk deel van de financiering van deze constructie is de afdrachtvermindering onderwijs (veelal de afdrachtvermindering bbl in combinatie met de afdrachtvermindering startkwalificatie) die door de betrokken werkgever moet worden aangevraagd. De werkgever heeft overigens voor sommige groepen werklozen, bijvoorbeeld ouderen of gehandicapten, vaak ook nog recht op andere premiekortingen. De huidige werkwijze bij het re-integreren, bestaat nu voor een groot deel uit het goed informeren van de werkgevers welke subsidies door hen binnengehaald kunnen worden als men een uitkeringsgerechtigden aanneemt. Om werkgevers te informeren (en overtuigen) is er inmiddels vanuit de werkgeversservicepunten ook een subsidiecalculator ([www.subsidiecalculator.nl](http://www.subsidiecalculator.nl)) ontwikkeld, die op internet geraadpleegd kan worden. De respondent van het werkgeversservicepunt duidt zijn eigen werk rondom de re-integratie van werklozen aan als 'financial engineering'. Tevens geeft hij aan dat niet alleen vanuit zijn werkgeversservicepunt op de hiervoor beschreven manier gewerkt wordt, maar dat je deze omslag op meerdere plekken ziet in de re-integratie van werklozen. Veel private re-integratiebedrijven werken bijvoorbeeld ook al op deze manier.

Op basis van de informatie van de respondent van het werkgeversservicepunt lijkt het erop dat werklozen die op basis van een arrangement met een ROC of een AOC bij een werkgever in dienst komt, ook daadwerkelijk een kwalificerende bbl-opleiding volgen. De afspraak die met de werkgevers namelijk wordt gemaakt, is dat de uitgeplaatste werklozen een dag per week echt naar een ROC gaan. Ze krijgen daar algemeen vormende vakken als Nederlands en rekenen, maar ook beroepstheorie. De werkgever moet ook wel enige tijd steken in de beroepspraktijkvorming.

#### 4.3.4 Uitzendbureaus

De uitzendsector valt op in het gebruik van de afdrachtvermindering. In de periode 2006 tot en met 2011 is het gebruik van de regeling door uitzendbureaus toegenomen met 516,4 procent. Daarmee is het in het gebruik van de afdrachtvermindering de op een na snelst groeiende branche. Over het belastingjaar 2011 was de uitzendbranche de branche die het meest de afdrachtvermindering claimde.

Deze toename in het gebruik van de regeling lijkt aan te sluiten op het feit dat in 2010 landelijk ongeveer 5500 uitzendkrachten via een uitzendorganisatie met een leer-werkbaan zijn gestart. De cijfers over 2011 zijn (nog) niet bekend, maar geschat wordt dat dit aantal met circa dertig procent groeit tot ruim 7000 uitzendkrachten.<sup>3</sup> Voor een groot deel van deze werknemers zal een beroep gedaan zijn op de afdrachtvermindering onderwijs. De door ons geïnterviewde uitzendbureaus (7) doen gemiddeld voor ongeveer 800 medewerkers een beroep op afdrachtvermindering. Doorgaans wordt een bbl-traject gevolgd op mbo-1 of 2-niveau. Voorbeelden van opleidingen die gevolgd worden zijn opleidingen tot chauffeur (personen- en goederenvervoer) en logistiek medewerker, maar ook de AKA-opleiding. De opleidingen worden door zowel bekostigde als onbekostigde scholingstituten aangeboden.

Belangrijk is dat per januari 2012 de toepassing van de Wva-onderwijs door uitzendbureaus is gewijzigd. Er worden door de wetgever extra eisen gesteld als een uitzendbureau zelf de afdrachtvermindering voor een uitzendkracht claimt. Er dient een overeenkomst van opdracht te zijn tussen de inhoudingsplichtige (het uitzendbureau) en het erkende leerbedrijf dat krachten inleent. In een dergelijke overeenkomst moeten de volgende zaken vastgelegd worden:

- dat zowel bij de flexorganisatie als het erkende leerbedrijf bekend is dat de Wva-onderwijs voor de bbl van toepassing is;
- dat partijen tot een verdeling van de afdrachtvermindering onderwijs zijn gekomen;
- dat bij de verdeling van de afdrachtvermindering onderwijs rekening gehouden is met de onderling overeengekomen afspraken met betrekking

---

<sup>3</sup> Bron: STOOF.



tot de verdeling van de werkzaamheden die voortvloeien uit het aanbieden van de beroepspraktijkvormingsplaats.<sup>4</sup>

Leer-werkovereenkomsten die ingaan op of na 1 januari 2012 vallen onder deze gewijzigde regelgeving. Dat leidt volgens geïnterviewde uitzendbureaus tot veel administratieve lasten voor het uitzendbureau, maar ook voor de individuele leerwerkbedrijven die, in tegenstelling tot de grote uitzendbureaus, doorgaans niet over een daartoe uitgeruste afdeling beschikken. Ook de Stichting Opleiding en Ontwikkeling Flexbranche (STOOF) heeft zich negatief uitgelaten over de wijziging.<sup>5</sup>

Vier van de zeven geïnterviewde uitzendbureaus geven aan dat de Wva-onderwijs er voor zorgt dat de externe opleidingskosten gedekt worden. STOOF stelt dat uitzendbureaus vaak het complete opleidingstraject financieren en dat de Wva-onderwijs een belangrijk middel is om leerwerkbanen mogelijk te maken voor uitzendondernemingen. Onderzoek onder uitzendbureaus, geïnitieerd door STOOF, laat zien dat bijna zestig procent van de respondenten aangeeft te minderen (31,6%) of te stoppen (27,1%) met leer-werkbanen als de Wva-onderwijs voor uitzendondernemingen zou wegvallen.

#### **4.3.5 Erkenning verworven competenties (EVC)**

Waar het overgrote deel van de geïnterviewde werkgevers een beroep doet op afdrachtvermindering in de categorie bbl zijn er enkele werkgevers die afdrachtvermindering voor de Erkenning Verworven Competenties (EVC) aanvragen. Uit de interviewresultaten blijkt dat het hier niet altijd gaat om een serieus traject. Volgens geïnterviewden is de kostprijs van een EVC-traject ruim 1.000 euro. Toch zijn er partijen die een dergelijk traject op internet, niet geheel toevallig, aanbieden voor 334 euro, precies het bedrag dat een EVC-procedure aan afdrachtvermindering oplevert.

Een voorbeeld van een dergelijk EVC-traject is een traject waarin 35 medewerkers in circa 1 uur tijd worden getest op eerder verworven competenties op een heftruck. De aanbieder van het traject stelt dat er door hun werkwijze geen onnodige productietijd verloren gaat en dat het daarom volledig gratis is.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 33004, nr. 2. Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2012).

<sup>5</sup> <http://www.stoof-online.nl/uploads/Statement%20STOOF.pdf>

<sup>6</sup> Dit voorbeeld betreft een EVC-procedure gericht op een branchestandaard. EVC-trajecten gericht op branchestandaarden worden in beperkte mate uitgevoerd.

#### 4.3.6 Arbeidsmarkt kwalificerend assistent (AKA)

De AKA-opleiding werd eerder in dit hoofdstuk genoemd als een populaire opleiding in onder andere het uitzendwezen en bij de SW-bedrijven. De praktijkgerichte AKA-opleiding richt zich voornamelijk op het leren functioneren in een bedrijf en ervaring opdoen binnen verschillende sectoren. Veel van de AKA-leerlingen hebben eerder al praktijkonderwijs gevolgd of hebben het vmbo doorlopen en een praktische instelling. Voor sommige leerlingen is deze opleiding het hoogst haalbare, anderen stromen door naar een hoger mbo- niveau. Artikel 7.2.2, lid 3 WEB geeft de volgende definitie van de assistentopleiding: *de assistentopleidingen richten zich op de kwalificatie voor het eerste niveau van beroepsuitoefening of voor de entree op de arbeidsmarkt.*

De toepassing in de praktijk laat zien dat dit doel niet altijd gediend wordt. Waar de AKA-opleiding aan het volledige personeelsbestand van een SW-bedrijf aangeboden wordt het doel wellicht wel gediend, maar rijst de vraag of de aangeboden opleiding niet dusdanige overlap vertoont met het reguliere programma van een dergelijk bedrijf dat fiscale stimulering overbodig is. Een uitzendbureau dat gebruik maakte van de AKA-opleiding voor een aanzienlijk deel van het personeelsbestand heeft de opleiding met name ingezet om buitenlandse uitzendkrachten de taal en cultuur bij te brengen. Omdat er door het uitzendbureau ook waarde gehecht wordt aan het arbeidsmarktperspectief van werknemers wordt deze opleiding gestopt en vervangen door een opleiding op mbo-niveau-2.

Het lijkt erop dat waar de AKA voor grote groepen werknemers wordt ingezet met name financiële belangen een rol spelen. In de volgende paragraaf gaan we nader in op een categorie bedrijven die met deze achtergrond gebruikmaakt van de afdrachtvermindering onderwijs, en om die reden hun totale personeel (op papier) laten participeren aan een AKA-opleiding. In de verkennende interviews is aangegeven dat men voorbeelden kent van bedrijven waar iedereen binnen het bedrijf op een AKA-opleiding is gezet, van de directeur tot en met de schoonmaker.

#### 4.3.7 Financiële belangen boven het belang van opleiding

Er zijn (subsidie)adviesbureaus op de markt die actief WVA 'verkopen'. De onderwijskundige inhoud van trajecten wordt ondergesneeuwd door het financieel gewin, waarmee vooral geadverteerd wordt. Op websites wordt gesproken van kostenneutraal, gratis en zelfs met winst opleiden van zittend personeel. Het komt echter ook voor dat bureaus actief werkgevers met een aanbod benaderen. Een aanbod dat zij bijna niet kunnen weigeren, aangezien het dusdanig gepresenteerd wordt dat er soms zelfs geld te verdienen valt.

### Enkele voorbeelden van passages uit foldermateriaal adviesbureaus

XXX verstrekt een digitale planner waarmee de klant en de opleider/organisatie-begeleider de professionele aandacht voor 3 jaar kunnen plannen voor het ontwikkelen tijdens trainingen en werkoverleggen (minimaal 60 uur per jaar) en de professionele aandacht voor het verbetermanagement op het werkproces in de praktijk (minimaal 240 uur per jaar). Zonder dat de feitelijke inhoud van de trainingen bekend hoeft te zijn wordt daarmee wel vastgelegd wanneer aan de verschillende ontwikkelgebieden aandacht wordt besteed tijdens de opleiding.

Kortom of het nu een volledige opleiding is of onderdelen hieruit, of u nu met overheidsinstellingen wil samenwerken of met commerciële trainingsbureaus. Of u nu uw hele organisatie of onderdelen hieruit wil verbeteren, XXX zorgt dat al deze afzonderlijke puzzelstukjes, een puzzel gaan vormen waardoor u de mogelijkheid krijgt om redelijk kostenneutraal niet alleen uw medewerkers, maar ook uw organisatie verder te verbeteren en professionaliseren, waardoor u klaar bent voor een goede toekomst.

Een voorbeeld van een offertetekst waarin door een adviesbureau wordt voorgerekend dat de werkgever bij Wva-toepassing geld overhoudt. Het bureau verwerpt aansprakelijkheid bij niet toekenning.

Uitgaande van vijf nascholingsmodules + mbo-opleiding Kosten inclusief ontwikkeling en maatwerk lesmateriaal op basis van minimaal 15 deelnemers	€ 3.700
Inschrijfkosten	€ 75
<b>Totale kosten per deelnemer</b>	<b>€ 3.775</b>
'Baten' per deelnemer Wet vermindering afdracht - Wva (1 fte) = € 2.738 per 12 maanden	
Teruggave Wva-loonheffing 18 maanden*	<b>€ 4.107</b>
*XXX kan geen aansprakelijkheid accepteren voor niet toegekende Wva.	
Officieel mbo-2 Helpende Zorg en Welzijn diploma voor Gastouders in 10 weken nu voor slechts € 100,-	

Bron: folder- en offertemateriaal adviesbureaus

Het is lastig feitelijk aan te tonen of de onderwijskundige kwaliteit van deze trajecten inderdaad mbo-onwaardig is. Daar zijn echter volgens ons wel veel aanwijzingen voor. Enkele geïnterviewde werkgevers die van de diensten van dit soort adviesbureaus gebruikmaken, geven bijvoorbeeld aan dat zij de opleiding van het eigen personeel naadloos hebben laten aansluiten bij de dagelijkse praktijk. Er moet gedacht worden aan het opvoeren van werkoverleg en andere werkzaamheden die in ieder geval noodzakelijk zijn als onderwijs. Het gaat in deze gevallen vaak ook vooral om een administratieve werkelijkheid. Vaak worden op papier de wettelijke uren geregistreerd, zodat alles voor de belastingdienst aan de formele criteria voldoet. De duur van de opleiding wordt ook vaak opgerekt tot de maximale wettelijke termijn van drie jaar om zo lang mogelijk een beroep op de regeling te kunnen doen. In de praktijk, zo maken wij ook op uit een offerte van een van de bureaus die wij op het internet vonden, wordt alles op alles gezet om de verletkosten van medewerkers tot een minimum te beperken. Met verletkosten worden de kosten bedoeld als gevolg van het feit dat personeel onderwijs volgt, en dus niet productief is. Dat verletkosten vermeden worden, is mogelijk omdat bijna

geen andere activiteiten worden ontplooid dan voorheen. Alleen op papier is er volgens ons sprake van een mbo-opleiding. De geïnterviewde bemiddelingsbureaus staan op het standpunt dat zij zich binnen de grenzen van de wet bewegen. De wet is volgens hen onduidelijk en biedt ruimte voor deze toepassing.

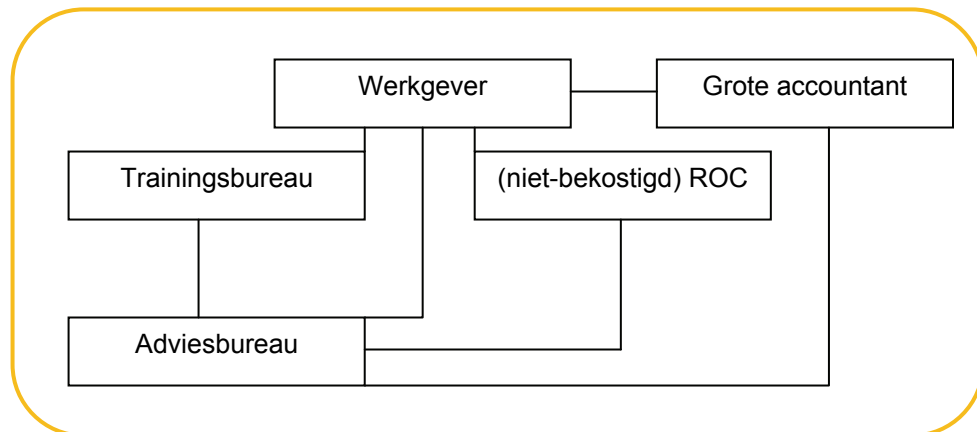
We spraken ook enkele werkgevers die gebruikmaakten van de diensten van een van de bureaus en die daar nu van terugkomen. De risico's die samenhangen met het afwijzen van een Wva-claim door de Belastingdienst liggen in zijn geheel bij de werkgever en dat heeft in sommige gevallen tot naheffingen vanuit de Belastingdienst geleid. Vaak gaat het bijvoorbeeld mis als bedrijven geadviseerd wordt om ook met terugwerkende kracht de afdrachtvermindering te claimen. De praktijk leert echter dat dan vaak niet meer aan alle formele vereisten voldaan kan worden. In situaties waarin de Belastingdienst een claim op de afdrachtvermindering onderwijs na controle afkeurt, worden de betrokken werkgevers met een terugvordering van de afdrachtvermindering geconfronteerd. De bureaus die de werkgevers geadviseerd hebben in het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs, en doorgaans op basis van vaste vergoedingen per deelnemer of een percentage van de te verkrijgen afdrachtvermindering er flink aan hebben verdiend, zijn dan al uit beeld. De bedrijven sluiten volgens de Belastingdienst ook bijna allemaal (keten)aansprakelijkheid contractueel uit. Een bewijs daarvoor hebben we ook feitelijk gevonden in een offerte van een adviesbureau dat zeer actief is in de advisering van bedrijven rondom de afdrachtvermindering onderwijs. De bewuste tekst in onderstaand kader opgenomen.

*XXX of de hulppersonen van XXX aanvaarden geen enkele aansprakelijkheid voor eventuele nadelige gevolgen voor de opdrachtgever van adviezen die in overeenstemming zijn met hetzij een redelijkerwijs verdedigbare interpretatie van de feiten en omstandigheden in het licht van de regelgeving, hetzij een redelijkerwijs verdedigbare interpretatie van die regelgeving zelf, ook als naast die interpretatie nog andere interpretaties mogelijk zijn, die wellicht gunstiger zijn voor de Opdrachtgever.*

Bron: op internet gevonden offerte van een subsidieadviesbureau

Enkele bureaus hebben op deze manier door de jaren heen een slechte naam gekregen. Toch zijn de grote spelers op dit gebied nog steeds actief. Zij hebben kleinere bureaus om zich heen verzameld zonder besmette naam. Deze bureaus zorgen voor nieuwe klanten. Daarnaast zijn er inmiddels voorbeelden van niet-bekostigde onderwijsinstellingen die voortkomen uit een adviesbureau. Deze instellingen hebben zich geaccrediteerd om erkende crebo-opleidingen te bieden. Door alle dienstverlening in eigen hand te houden zijn de adviesbureaus niet meer afhankelijk van de medewerking van ROC's aan hun constructies.

**Figuur 4.1 Voorbeeld constructie adviesbureau**



Figuur 4.1 geeft een voorbeeld van een constructie rondom een groot subsidieadviesbureau dat actief is op het terrein van de afdrachtvermindering, zoals wij dat in ons onderzoek tegenkwamen. Voor een deel van de respondenten is het door de veelheid van aan elkaar gelieerde ondernemingen moeilijk te zeggen met welk bedrijf zij zaken doen en welke rol dit bedrijf speelt in de constructie. Verder is de scheiding tussen opleider, trainer en adviesbureau niet altijd duidelijk. Een werkgever doet zaken met een adviesbureau, dat onder een andere naam ook een niet-bekostigde onderwijsinstelling voert en gelieerd is aan een of meerdere trainingsbureaus. Ten slotte worden veel ondernemingen door een groot accountantskantoor op de mogelijkheid van deze constructie gewezen. Dat wekt vertrouwen, een kantoor wordt zelfs in offertes genoemd, als controleur van de constructie. Het biedt echter geen garantie. Nog steeds kunnen bedrijven met naheffingen worden geconfronteerd. Naast de hier geïllustreerde constructie komt het overigens ook voor dat subsidieadviesbureaus rechtstreeks zaken doen met werkgevers.

#### **4.4 Tot slot**

In dit hoofdstuk hebben wij de belangrijkste vormen van het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs geschetst. De vraag is natuurlijk welke vormen van gebruik nu in de praktijk kwantitatief het meest voorkomen. Kwantitatieve gegevens om hier uitspraken over te doen, zijn echter niet beschikbaar bij de Belastingdienst. Ook geldt dat door de manier waarop wij de inhoudingsplichtigen voor de interviews hebben moeten selecteren (zie paragraaf 1.3), wij niet hard kunnen maken dat het in dit hoofdstuk geschetste beeld van (ontwikkelingen in) het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs landelijk representatief is. Gevolg hiervan is ook dat we geen harde uitspraak kunnen doen of het in dit hoofdstuk geschetste beeld uitsluitend betrekking heeft op het mbo-onderwijs, en de waargenomen trends zich dus niet in het

hbo-onderwijs voordoen. Op basis van het oriënterende interview met stakeholders hebben we die indruk wel gekregen.

Het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs om uitkeringsinstanties te helpen hun werklozen te laten re-integreren, is volgens ons verder een sterk opkomend fenomeen. Gezien het feit dat re-integratie- budgetten van uitkeringsinstanties de komende jaren nog meer zullen gaan dalen, lijkt het reëel te veronderstellen dat het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs vanuit re-integratieperspectief verder zal toenemen.

## 5 DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID

In dit hoofdstuk gaan we in op de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de afdrachtvermindering onderwijs. Alvorens hierop in te gaan, beschrijven we eerst de redenen voor het gebruik van de toename van de regeling.

### 5.1 Redenen verdubbeling gebruik

Het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs is in de periode 2006-2011 bijna verdubbeld, de stijging is ingezet vanaf belastingjaar 2007. De belangrijkste verklaringen voor deze forse stijging in het gebruik zijn volgens ons:

- gewijzigde voorwaarden ESF3, maatregel C;
- vergrote bekendheid regeling/rol subsidieadviesbureaus;
- groter bewustzijn bij werkgevers met betrekking tot opleiden personeel;
- huidige economische klimaat.

We werken onze verklaringen hieronder uit. Voor de volledigheid is het ook belangrijk te vermelden dat in de periode 2006 tot en met 2011 de maximumbedragen voor de verschillende categorieën van de afdrachtvermindering onderwijs verhoogd zijn als het gevolg van inflatie. De maximumbedragen zijn in de evaluatieperiode met ongeveer tien procent toegenomen. Het zal duidelijk zijn dat de budgettaire omvang van de regeling ook door de verhoging van de maximumbedragen is toegenomen.

- ***Gewijzigde voorwaarden ESF3, maatregel C***

In hoofdstuk 2 is aangegeven dat werkgevers voor scholing en training van hun personeel ook gebruik kunnen maken van de gelden uit het Europese Subsidieprogramma ESF3. Tot en met eind 2006 was het voor werkgevers ook mogelijk om loon-verletkosten als subsidiabele kosten op te nemen. Loonverletkosten zijn de loonkosten, gebaseerd op de werkelijk aan de cursus en opleiding bestede uren, die hebben geleid tot een vermindering van de werkbare uren voor de werkgever. Met ingang van de nieuwe subsidieperiode van het ESF3 zijn de loonverletkosten echter niet meer subsidiabel. Onze verwachting is dat werkgevers, mogelijk in overleg met hun accountant, zijn gaan zoeken naar alternatieve mogelijkheden om dit type kosten op te vangen. De afdrachtvermindering onderwijs is daarbij 'massaal' aangegrepen als een waardig alternatief. In dit vermoeden worden wij versterkt door het feit dat juist vanaf het belastingjaar 2007 de totale claim van de afdrachtvermindering onderwijs fors is gestegen.

Belangrijk is dat de geïnterviewde werkgevers ook aangeven dat de administratieve lasten van de ESF aanzienlijk zijn. Er dient een uitgebreide administratie gevoerd te worden om voor subsidie in aanmerking te komen,

waarvoor grote bedrijven zeggen zelfs meerdere fte's vrij te moeten maken. De respondenten geven aan dat in de vergelijking tot de ESF, de afdrachtvermindering qua administratieve lasten een verademing is. Zoals later in dit hoofdstuk zal worden uitgewerkt, ervaren zij de administratieve lasten die de regeling met zich meebrengt als minimaal en in goede verhouding tot de verkregen afdrachtvermindering. Volgens sommige geïnterviewde werkgevers is het vaak niet meer dan de optie afdrachtvermindering aan te vinken in het loonadministratiepakket.

- **Nieuw beleid overheid**

De overheid heeft in de evaluatieperiode op verschillende beleidsterreinen nieuw beleid geïntroduceerd dat de vraag naar onderwijs voor werkenden, en daarmee mogelijk ook het beroep op de afdrachtvermindering onderwijs is toegenomen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de introductie van de kinderopvangtoeslag, de subsidieregeling voor certificering van gastouders in de kinderopvang en de wettelijke opleidingsverplichting wegvervoer. In sectoren waar dit nieuwe beleid van toepassing is, is het gebruik van de afdrachtvermindering fors toegenomen.

- **Vergrote bekendheid regeling/rol subsidieadviesbureaus**

De bekendheid van de afdrachtvermindering onderwijs is in de evaluatieperiode fors vergroot. Daar zijn verschillende aanwijsbare oorzaken voor. Allereerst heeft de publicatie van het vorige evaluatieonderzoek (in 2006), waarin geconcludeerd werd dat de regeling nog bij veel werkgevers onbekend was, werkgevers en andere belanghebbenden min of meer wakker geschud. De Rijksoverheid heeft bijvoorbeeld zelf meer aandacht besteed aan communicatie rondom de regeling, er zijn onder andere radiospotjes ingezet om werkgevers op de regeling te attenderen. Maar ook geïnterviewde (subsidie)adviesbureaus geven aan dat de uitkomsten van het evaluatieonderzoek hen een gat in de markt lieten zien, waar zij zijn ingesprongen. Een groot deel van de door ons geïnterviewde werkgevers gaf bijvoorbeeld aan dat zij actief door adviesbureaus zijn benaderd om hen op de mogelijkheid van de Wva-Onderwijs te wijzen. Ook de eigen accountant heeft naar verwachting een belangrijke rol gespeeld in de informatievoorziening richting werkgevers. We hebben in ons onderzoek bijvoorbeeld vastgesteld dat alle grotere en landelijk opererende accountantskantoren actief werkgevers informeren op de afdrachtvermindering onderwijs, vaak zelfs met actieve doorverwijzing naar gespecialiseerde subsidieadviesbureaus en private opleiders. Verder hebben kenniscentra, branches en onderwijsinstellingen de afgelopen jaren ook in hun communicatie naar werkgevers meer aandacht besteed aan fiscale voorzieningen rondom scholing en het zijn van een leerwerkbedrijf. Ten slotte is er veel over de regeling gepubliceerd in vakliteratuur en is er eenvoudig van alles over de regeling te vinden op internet.



- **Groter bewustzijn werkgevers**

Veel geïnterviewde werkgevers, evenals door koepelorganisaties, geven aan dat bedrijven steeds bewuster worden van het belang van opleiden van de eigen medewerkers. De inzetbaarheid van het eigen personeel, ook op langere termijn, wordt daarmee vergroot. Vaak zien werkgevers ook wel in dat men meer moet bieden dan af en toe een cursus. Het gevolg is dat bij meer bedrijven de behoefte groeit voor een bredere opleidingstrajecten. Bestaande interne opleidingstrajecten worden doorontwikkeld tot meer volledige opleidingen. Aansluiten bij erkende certificerende opleidingen komt daarbij snel in beeld. Op de keuze om meer werk te maken van het eigen opleidingsbeleid, spelen concurrentieoverwegingen ook een rol. In onze interviewronde gaven onder andere uitzendbureaus en een openbaar vervoersbedrijf bijvoorbeeld aan dat zij zich op de markt proberen te onderscheiden met een goed opgeleid personeelsbestand. Daarnaast stellen de werkgevers dat zij in het kader van goed werkgeverschap hun werknemers een opleiding aan willen bieden die hen verder brengt op de arbeidsmarkt als er geen plaats meer is binnen het eigen bedrijf. Erkende certificerende opleidingen passen ook hier het best in. Een geïnterviewde werkgever geeft aan om diezelfde reden in plaats van een opleiding op mbo-1-niveau, het personeel nu een opleiding op niveau 2 aan te bieden. Dat geeft werknemers volgens deze werkgever meer kansen op de arbeidsmarkt, doordat zij een Europees erkent diploma ontvangen.

Door meer in te zetten op erkende certificerende opleidingen, bestaat ineens ook de mogelijkheid op om de afdrachtvermindering onderwijs te claimen. In hoofdstuk 4 is al aangegeven dat voor het vormgeven van interne opleidingstrajecten bedrijven vaak snel terecht komen bij private scholingsinstituten. Die kunnen in de regel werkgevers meer maatwerk bieden dan bekostigde instellingen

- **Economisch mindere tijden**

Veel geïnterviewde werkgevers geven aan dat zij het belangrijk vinden om in tijden van economische neergang, door te kunnen gaan met het opleiden van de eigen medewerkers. Het probleem is dat de interne opleidingsbudgetten onder druk staan, of zelfs helemaal komen te vervallen. Dit zorgt ervoor dat werkgevers meer open staan voor externe subsidiering van hun opleidingsaanbod. De slogans waarmee sommige (subsidie)adviesbureaus de Wva aanprijzen ('gratis/ kostenneutraal of met winst opleiden') spreekt een deel van de bedrijven aan en zet ze er toe aan een beroep te doen op de regeling. Het is belangrijk hier wel een onderscheid te maken tussen twee typen bedrijven. In het onderzoek zijn namelijk bedrijven betrokken die het opleiden van het eigen personeel erg serieus nemen (zie hierboven), en vooral zoeken naar financiële mogelijkheden om hun opleidingsambitie waar te maken. Het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs past daarin, daarmee komt er geld vrij om te investeren in externe opleidingen. Dit type bedrijven biedt het personeel vaak echter al van nature kwalificerende

opleidingen aan. Het hiervoor besproken type bedrijf staat haaks op bedrijven die zich primair laten leiden door de financiële voordelen van de Wva. Het geld dat binnenkomt (verdiend kan worden) door gebruik te maken van de afdrachtvermindering onderwijs, wordt door dit type bedrijf niet als bijkomend voordeel gezien maar als doel op zich. Al dan niet begeleid door een gespecialiseerd bureau worden interne processen dusdanig ingericht dat verantwoord kan worden dat het eigen personeel een erkende mbo-opleiding wordt gevolgd. In de praktijk blijkt de inhoud van een dergelijke opleiding vaak erg mager. Ook de diplomagerichtheid, een wettelijke eis, is doorgaans ver te zoeken. Het lijkt in het meest positieve geval hoogstens een één op één substitutie van de voorheen geboden cursussen naar een bbl-opleiding. Een substitutie, ingegeven door de wens de afdrachtvermindering te claimen.

Hoe het eerste type bedrijven zich tot het tweede type verhoudt is lastig te zeggen. De indruk op grond van de interviews is dat het eerste type werkgever overheerst. Een deel van de tweede type werkgevers komt ook terug van de constructies die men is aangegaan. Zij realiseren zich dat een dergelijke opleiding hun personeel niet verder brengt en kiezen voor een degelijker opleidingstraject en vaak ook een degelijker opleider. Daarnaast zijn enkele bedrijven geconfronteerd met controles van de belastingdienst of de onderwijsinspectie die aan het licht hebben gebracht dat het eerder gekozen opleidingstraject niet aan de eisen voor de afdrachtvermindering voldoet en moeten nu de geclaimde afdrachtvermindering terugbetalen. Situaties waarin dit bijvoorbeeld nogal eens voorkomt is bij het claimen van de afdrachtvermindering met terugwerkende kracht en het gebruik van de afdrachtvermindering startkwalificatie. Bij de eerste categorie is het vaak moeilijk om de benodigde bewijsstukken achteraf te verzamelen, bij de tweede categorie is de benodigde Verklaring Startkwalificatie vaak niet meer op te vragen. Deze verklaring moet namelijk binnen 4 maanden dat een werkloze in dienst wordt genomen, aangevraagd zijn bij UWV. UWV handhaaft streng op de tijdigheid van het verzoek.

## 5.2 Doeltreffendheid van de Wva-onderwijs

### *Doelstelling aantal leerplekken*

In paragraaf 2,2 is aangegeven dat het belangrijkste doel dat de wetgever met de afdrachtvermindering onderwijs wil bereiken, is dat werkgevers gestimuleerd worden om meer en meer structureel leerplekken beschikbaar te stellen voor leerlingen in het beroepsonderwijs. In onze opzet van de evaluatie hebben we op dit punt niet kwantitatief de additionaliteit van de regeling kunnen vaststellen. Uit beschikbaar cijfermateriaal over de periode 2007-2011, blijkt wel dat het aantal

leerbedrijven met ongeveer twintig procent is gestegen.<sup>1</sup> We kunnen echter niet aantonen dat dit (alleen) een gevolg is van het beschikbaar zijn van de afdrachtvermindering onderwijs. Experts geven namelijk aan dat het Actieplan Jeugdwerkloosheid, dat ook in die periode werd uitgevoerd, ook van invloed is geweest op de vastgestelde groei in het aantal leerwerkplekken.

**Tabel 5.1 Ontwikkeling aantal erkende leerbedrijven 2007-2012<sup>2</sup>**

Jaar (maand)	2007 (nov)	2008 (dec)	2009 (dec)	2010 (dec)	2011 (dec)	2012 (jun)
Aantal erkende leerbedrijven	185.000	198.138	207.506	216.541	222.318	223.823

Bron: SBB

Belangrijk is verder dat over de periode 2007-2011 het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs veel sterker is gegroeid dan het aantal leerbedrijven (53% versus 20%).

Voor de effectiviteit van de afdrachtvermindering met betrekking tot het aantal leerplaatsen, is het ten slotte belangrijk dat al uit de eerdere evaluatie van de afdrachtvermindering onderwijs door SEOR blijkt dat de netto-effectiviteit van de regeling beperkt is. Op de keuze om wel of niet een leerwerkplek aan te bieden, blijkt het kunnen krijgen van een fiscale tegemoetkoming niet of nauwelijks van invloed. Uit deze evaluatie bleek namelijk dat het fiscale voordeel bij de meeste bedrijven een beperkte (40%) of geen rol (38%) speelde bij deze keuze. De afdrachtvermindering wordt vaak gezien als een prettige bijkomstigheid, zonder dat het de keuze van een werkgever beïnvloedt om wel of niet een leerplek aan te bieden. De onderzoekers concludeerden destijds dan ook dat de regeling maar een beperkte netto-effectiviteit heeft. Uit de literatuur blijkt dit overigens ook vaak het geval te zijn voor vergelijkbare fiscale instrumenten. Onze bevindingen uit de interviews met dertig inhoudingsplichtigen geven geen aanleiding voor een andere conclusie.

#### *Doelstellingen tot gebruik afdrachtvermindering voor werkenden*

In hoofdstuk 2 is geconcludeerd dat de wetgever geen concrete doelstellingen heeft geformuleerd voor het gebruik van de Wvva in relatie tot de participatie van werkenden aan erkende kwalificerende opleidingen. Hierdoor is het voor

<sup>1</sup> Het was voor SBB niet mogelijk om gedurende de korte doorlooptijd van evaluatie, betrouwbaar cijfermateriaal beschikbaar te stellen over het aantal leerplaatsen, maar wel over het aantal leerbedrijven. We hebben om die reden alleen kunnen analyseren op het aantal leerbedrijven. De verwachting is wel dat er door de tijd heen minder variatie zit in het aantal leerplaatsen per bedrijf dan in het aantal leerbedrijven.

<sup>2</sup> SBB heeft bij de levering van de gegevens aangegeven dat de geleverde aantallen erkende leer-werkbedrijven zijn ontdubbeld. Ongeveer tien procent van de leer-werkbedrijven is erkend door meerdere kenniscentra, maar voor verschillende beroepsopleidingen. Verder kan het aantal stageplaatsen/leerbanen per bedrijf variëren. Grote leer-werkbedrijven bieden vaak plaatsen aan voor meerdere studenten. Ten slotte ligt het verloop in het aantal erkende leer-werkbedrijven gemiddeld rond de 5-10 procent van de totale populatie. Het verloop varieert per branche en kenniscentrum.

ons niet mogelijk vast te stellen hoe doeltreffend de afdrachtvermindering hierin is.

#### *Doelstellingen met betrekking tot categorieën AIO en OIO*

We herhalen hier dat in onze studie, in overleg met de opdrachtgever, slechts zijdelings aandacht besteed is aan het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs voor assistenten in opleiding en onderzoekers in opleiding. Wij zullen dan ook geen uitspraken doen over de mate waarin de drie wettelijke doelstellingen voor deze afdrachtcategorieën gerealiseerd zijn.

### **5.3 Doelmatigheid van de Wva-onderwijs**

In deze paragraaf gaan wij in op de vraag of de afdrachtvermindering onderwijs een doelmatige regeling is. Indien dit het geval is, zou er volgens ons geen of weinig onbedoeld gebruik van de regeling moeten zijn, en zou de regeling voor de werkgevers en de belastingdienst eenvoudig uitvoerbaar moeten zijn. Hieronder beschrijven we op deze aspecten onze bevindingen.

#### **5.3.1 Onbedoeld gebruik**

In hoofdstuk 4 is uitgebreid beschreven welke vormen wij in het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs zijn tegengekomen. Een aantal vormen van gebruik sluiten goed aan op wat de wetgever bedoeld heeft met de regeling. Echter, zijn we ook gebruiksvormen en ontwikkelingen in het gebruik tegengekomen waarvoor dit volgens ons niet het geval is. Het gaat om:

- Substitutie door werkgevers van cursorisch onderwijs naar onderdelen van erkende mbo-opleidingen puur en alleen omdat hiermee afdrachtvermindering geclaimd kan worden. De onderwijskundige kwaliteit van deze trajecten is niet altijd duidelijk. Het gebruik van de niveau-1-opleiding tot arbeidsmarktkwalificerend assistent valt hierin op.
- De activiteiten van (subsidie)adviesbureaus die zich gespecialiseerd hebben in het (soms achteraf) administratief in orde maken van claims rondom de afdrachtvermindering onderwijs.
- Onbedoeld gebruik zit ook bij opleidingssamenwerkingsverbanden die aspirant leerling-werknemers verzoeken om zich voor de start van hun opleiding even voor de vorm als werkloze te laten registreren bij het UWV. Deze registratie maakt het voor de samenwerkingsverbanden mogelijk om nadat de leerling-werknemer in dienst is getreden, ook nog de afdrachtvermindering startkwalificatie te claimen. Bij sociale werkplaatsen komt naar verwachting zelfs onrechtmatig gebruik van deze afdrachtvermindering voor.

- De ontwikkeling dat de afdrachtvermindering onderwijs door uitkeringsinstanties en re-integratiebedrijven steeds meer als een substituuat gezien wordt voor hun re-integratiebudgetten waarop het Rijk al een aantal jaren forse bezuinigingen pleegt. Het is ons inziens niet direct de bedoeling van de wetgever geweest dat de Wva bezuinigingen elders binnen de rijksoverheid compenseert.

### 5.3.2 Onbedoeld gebruik in relatie tot onderwijsbegrip

In de vorige subparagraaf is aangegeven dat wij onbedoeld gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs zien in substitutie door werkgevers van cursorisch onderwijs naar onderdelen van erkende mbo-opleidingen, een proces waarin niet altijd oog is voor de onderwijskundige kwaliteit van deze trajecten. Geconstateerd is dat (subsidie)adviesbureaus hierin een actieve rol hebben. Wijzend op het door de wetgever gehanteerde onderwijsbegrip, is hun opinie dat zij hun klanten niets onrechtmatig adviseren. We vinden het daarom belangrijk om hier wat dieper op het gehanteerde onderwijsbegrip in te gaan.

In de Wva zelf is geen definitie opgenomen van wat het onderwijs moet inhouden waarvoor de inhoudingsplichtige voor zijn werknemer de beroepspraktijkvorming wil verzorgen, en afdrachtvermindering kan claimen. Er wordt in de regeling wel verwezen naar een drietal onderwijswetten: de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB), de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en de Wet op het voortgezet onderwijs. Voor deze evaluatie is het opleidingsbegrip voor een beroepsopleiding belangrijk zoals die is opgenomen in de WEB. In artikel 14, lid 1, onderdeel a van de Wva wordt verwezen naar artikel 7.2.2 en artikel 7.1.2 van de WEB. Tot 1 januari 2012 luidde het tweede lid van dit laatste artikel als volgt:

*Een opleiding is een samenhangend geheel van onderwijseenheden, gericht op de verwezenlijking van eindtermen dan wel gericht op het behalen van een diploma, gelijkwaardig aan een diploma van scholen, bedoeld in de artikelen 7 tot en met 9 van de Wet op het voortgezet onderwijs, of onderdelen van een dergelijk diploma. Een of meer onderwijseenheden van een beroepsopleiding leiden tot een deeltkwalificatie.*

Dit opleidingsbegrip voor een beroepsopleiding wordt door adviesbureaus als onduidelijk ervaren. Het gaat vooral om de korte bijzin 'of onderdelen van een dergelijk diploma'. Deze toevoeging maakt het opleidingsbegrip volgens de adviesbureaus met het oog op de rechtmatigheid van de afdrachtvermindering onduidelijk. Is een opleiding nu de hele opleiding, of zijn onderdelen ook een opleiding. Op basis van deze definitie valt volgens sommige adviesbureaus uit te leggen dat onderdelen van een opleiding ook voldoen aan het onderwijsbegrip. Inmiddels is per 1 januari 2012 het opleidingsbegrip voor een beroeps-

opleiding in de Web aangepast. Artikel 7.1.2., lid 2 Web kwalificeert een beroepsopleiding nu als volgt:

*Een beroepsopleiding is een onderwijstraject dat voor een deelnemer is ingericht overeenkomstig de eisen van hoofdstuk 7, titel 2, en dat is gericht op het behalen van een kwalificatie in het beroepsonderwijs, ten bewijze waarvan een diploma wordt uitgereikt.*

Hoewel wij menen dat het beter zou zijn om de opleidingsdefinitie onderdeel te laten uitmaken van de Wva zelf, is volgens ons in voldoende mate duidelijk wat er onder onderwijs verstaan moet worden. In het oude artikel 7.1.2, lid 2 Web wordt namelijk verwezen naar respectievelijk onderwijseenheden, eindtermen en deelkwalificaties. Dit zijn termen die in de Web worden uitgelegd en waar geen misverstand over kan bestaan. Het nieuwe artikel verwijst nog breder naar de eisen uit hoofdstuk 7, titel 2 van de Web. Ook daarin zijn alle eisen die aan een opleiding gesteld worden opgenomen. Dat werkgevers de onderwijswetgeving niet tot in de finesses kennen is goed voorstelbaar, maar van gespecialiseerde adviesbureaus met onderwijskundigen in dienst zou volgens ons dat wel verwacht mogen worden.

### **5.3.3 Uitvoerbaarheid**

#### *Uitvoerbaarheid door Belastingdienst*

De gesprekken met de Belastingdienst maken duidelijk dat de controle op de juiste toepassing van de afdrachtvermindering onderwijs relatief veel tijd kost. Dit omdat voor veel formele eisen moet worden nagegaan of de inhoudingsplichtige ze juist heeft ingevuld. Omdat het ook nog eens gaat om individuele afdrachtverminderingen op de loonheffing, moet steeds op het niveau van individuele gevallen zaken nagetrokken worden. Er moet voor elke werknemer waar de afdrachtvermindering voor is aangevraagd, nagegaan worden of alle formele formulieren en verklaringen in de loonadministratie aanwezig zijn (varieert ook nog eens per afdrachtcategorie), of het wel allemaal originelen zijn, of de deeltijdfactor en de periode goed zijn toegepast en of wel alle handtekeningen onder beroepspraktijkovereenkomsten staan. De praktijk leert dat bij controles die uitgevoerd worden, er zeer regelmatig in voornoemde formaliteiten zaken niet juist zijn nagekomen. Dit geldt zeker als gecontroleerd wordt op claims die met terugwerkende kracht worden aangevraagd.

De belastinginspecteurs die controles uitvoeren op het gebruik van de afdrachtvermindering door een inhoudingsplichtigen, treffen in de praktijk ook vaak situaties aan waarin zij sterke twijfels hebben over de onderwijskundige inhoud van gevolgde opleidingen waarvoor een inhoudingsplichtige de afdrachtvermindering claimt. De inspecteurs hebben echter niet de kennis en de bevoegdheid om hier uitgebreid op te controleren. Vaak wordt er bij twijfels over de onderwijskundige inhoud wel nog wat verder gezocht, maar zal uiteindelijk toch de onderwijsinspectie ingeschakeld moeten worden. Gezien de ervaringen van belastingsinspecteurs en hun tekortschietende kennis en

bevoegdheden, wordt er momenteel al op structurele basis samengewerkt bij de controle op het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs. De noodzaak om vanuit twee inspecties zich met toezicht op een regeling bezig te houden, maakt de uitvoering van de regeling nog kostbaarder.

In het interview met de Belastingdienst is de respondent ook gevraagd hoe de perceptiekosten van de afdrachtvermindering onderwijs zich verhouden tot die van andere fiscale regelingen. Exacte cijfers konden niet gegeven worden, maar volgens de respondent zijn de perspectiefkosten van de afdrachtvermindering onderwijs relatief hoog. Dit komt vooral door het intensieve karakter van het controlewerk, zie hiervoor.

#### *Uitvoerbaarheid door individuele inhoudingsplichtigen*

De doelmatigheid van de afdrachtvermindering onderwijs hangt ook samen met de verplichtingen en administratieve lasten die de regeling voor de inhoudingsplichtige, die er gebruik van wil maken, met zich meebrengt. Het overgrote deel van de respondenten geeft aan dat de administratieve lasten van de regeling beperkt zijn en in relatie staan tot wat de regeling hen oplevert. Dit beeld is identiek aan wat uit de vorige evaluatie naar voren is gekomen. Geïnterviewden geven ook aan dat de afdrachtvermindering onderwijs, zeker in vergelijking met de ESF3, waar zij eerder een beroep op deden, erg gebruiksvriendelijk is. Enkele respondenten hekelen wel het feit dat vier handtekeningen nodig zijn op een praktijkovereenkomst. Met name voor kleine bedrijven met enkele leerlingen is het een hele opgave om bijvoorbeeld een handtekening van het ROC te krijgen. In de uitzendbranche worden de handtekeningen eveneens als belastend ervaren. De klant dient te ondertekenen en ziet daar niet altijd het belang van in.

#### **Administratieve lasten uitzendbranche**

Een groot uitzendbureau deed begin dit jaar een verzoek bij de Belastingdienst om als juridisch werkgever Wva te kunnen blijven claimen zonder afzonderlijke relaties aan te gaan met 800 leerwerkbedrijven, die gebruikmaken van de diensten van het uitzendbureau. De aanpassing van de afdrachtvermindering per 1 januari 2012 dwingt uitzendbureaus dit te doen. Het verzoek van dit uitzendbureau is echter afgewezen. Het uitzendbureau stelt dan ook in het interview dat het bedrijf door de wetswijziging nu geconfronteerd is met onnodig veel administratieve lasten.

Bron: interview uitzendbureau, Regioplan

## **5.4 Verbetermogelijkheden doelmatigheid en doeltreffendheid**

In onze interviews hebben we ook gevraagd of respondenten mogelijkheden zien om de doelmatigheid en doeltreffendheid van de regeling te verbeteren. In deze paragraaf doen we verslag van de suggesties van respondenten en bespreken we deze in het licht van de onderzoeksresultaten. We maken hierbij onderscheid tussen de verbeter suggesties die door respondenten vanuit de betrokken ministeries zijn aangedragen, en die zijn aangedragen door de

overige geïnterviewde stakeholders en de geïnterviewde inhoudingsplichtigen die gebruik hebben gemaakt van de regeling.

#### **5.4.1 Aangedragen verbetermogelijkheden door stakeholders en inhoudingsplichtigen**

Alle geïnterviewde stakeholders en feitelijke gebruikers van de regeling is gevraagd naar mogelijkheden die zij zien om de doelmatigheid en de doeltreffendheid van de afdrachtvermindering onderwijs te verbeteren. Deze inventarisatie heeft geresulteerd in de volgende tien mogelijke aanscherpingen om de doeltreffendheid te vergroten en het budgettaire beslag te verkleinen:

1. Het opnemen van een duidelijk opleidingsbegrip (diplomagericht) voor een beroepsopleiding in de wettekst rondom de afdrachtvermindering onderwijs.
2. Het duidelijk definiëren voor welke kosten van een bedrijf de afdrachtvermindering een tegemoetkoming is.
3. Het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs uitsluiten voor de niveau 1 opleiding voor arbeidsmarktkwalificerend assistent. Voor de doelgroep waarvoor deze opleiding echt bedoeld is, zou eventueel wel anderszins in subsidiering voorzien moeten worden.
4. Invoeren van een algemeen toetsloon waarboven geen afdrachtvermindering onderwijs meer mag worden geclaimd. Gesuggereerd is bijvoorbeeld om een toetsloon van 30.000 euro te hanteren. Aangenomen mag worden dat een medewerker die meer verdient dan dit toetsloon, geen mbo-opleiding meer nodig heeft. Hiermee wordt voorkomen dat bedrijven de afdrachtvermindering voor hun hele personeelsbestand kunnen claimen.
5. Maximeer het bedrag dat aan afdrachtvermindering onderwijs geclaimd wordt, tot maximaal het bedrag dat aan externe opleidingen is uitgegeven. Hiermee wordt voorkomen dat bedrijven verdienen aan opleiden, in de praktijk komt dat nu wel voor.
6. Het gebruik van de afdrachtcategorieën met betrekking tot bbl- en bol- opleidingen beperken tot sectoren met (te verwachten) structureel arbeidsmarktprobleem.
7. Regeling omzetten naar een opzet, waarin de subsidiering niet meer loopt via inhoudingsplichtigen, maar direct via de leerlingen. Zij moeten in eerste instantie aantonen dat hun opleiding aan de eisen voldoet.
8. Het maximeren van het aantal jaren dat een werkgever de afdrachtvermindering mag claimen in verband met de opleiding van zijn werknemers. De maximale claimduur zou moeten variëren naar het niveau van de opleiding.
9. Gebruik uitsluiten van de afdrachtvermindering voor opleidingen van een lager niveau dan het reeds behaalde niveau door de betrokken medewerker.
10. Maak de afdrachtvermindering afhankelijk van het behalen van een diploma.



Wij hebben in de rapportagefase de verbetervoorstellen geanalyseerd in relatie tot het geheel van onze onderzoeksbevindingen. Deze reflectie levert op dat volgens ons alle genoemde maatregelen, met uitzondering van maatregel 5, zinvol lijken. Maatregel 5 gaat er volgens ons onterecht vanuit dat de afdrachtvermindering een tegemoetkoming is voor gemaakte externe opleidingskosten, of de uitvoering van deze maatregel zou in ieder geval die suggestie kunnen wekken. Kijken we naar de haalbaarheid van de maatregelen, dan lijken de maatregelen 4, 6, 8 en 9 minder haalbaar. Voor maatregel 6 loop je tegen het probleem aan wanneer een sector nu wel of niet een structureel arbeidsmarktprobleem heeft. De maatregelen 4, 8 en 9 leiden mogelijk tot hogere administratieve lasten voor bedrijven, en dat beperkt de politieke haalbaarheid. Maatregel 7 is volgens ons een bruikbare suggestie. Door toepassing vooraf bij leerlingen te controleren worden de perceptiekosten van de regeling verlaagd, een leerling krijgt pas toestemming voor afdrachtvermindering als zijn opleiding aan de eisen voldoet. Indien er ook nog, net als bij het stagefonds in de zorg, er voor gekozen wordt dat werkgevers pas achteraf de afdrachtvermindering mogen innen, is de controleerbaarheid nog verder vergroot. Maatregel 10 vergemakkelijkt de controleerbaarheid achteraf.

Voor wat betreft de administratieve verplichtingen, zijn slechts beperkt verbetermogelijkheden genoemd. De twee belangrijkste zijn:

1. Laat de deeltijdfactor vervallen. Dit kost volgens de respondent die dit punt aanbracht, de werkgever extra tijd bij de aanvraag, terwijl de opleidingskosten niet verschillen voor een medewerker die fulltime of parttime werkt.
2. Maak het voor leer-werkbedrijven eenvoudiger om aan te tonen dat een werknemer een opleiding volgt. Nu moet er een door alle betrokken partijen ondertekende leerovereenkomst opgenomen zijn in de loonadministratie. Een inschrijving bij een opleidingsinstituut of een bewijs dat het cursusgeld door de werkgever is betaald, zou moeten voldoen.

Ook deze aangedragen maatregelen hebben we beoordeeld. Voor de eerste maatregel geldt wederom dat er onterecht vanuit wordt gegaan dat de afdrachtkorting een tegemoetkoming is voor gemaakte externe opleidingskosten. De tweede maatregel lijkt vanuit een werkgever die bewust bezig is met het zijn van een leer-werkbedrijf logisch, maar volgens ons wordt juist met de eis van een door alle betrokken partijen ondertekende overeenkomst beoogt om onbedoeld gebruik tegen te gaan. Verder gaat deze tweede verbetermogelijkheid voorbij aan de doelstelling van een onderwijs-overeenkomst en een beroepspraktijvormingsovereenkomst. De beide overeenkomsten zijn namelijk bedoeld om de rechten van de deelnemer aan de opleiding te waarborgen en zijn daarmee een essentieel onderdeel van de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB).

#### 5.4.2 Aangedragen verbetermogelijkheden door ministeries

Ook in de gesprekken met vertegenwoordigers van de ministeries van Financiën en OCW is de respondenten gevraagd naar suggesties om het onbedoeld gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs terug te dringen. Dat leverde de volgende zes suggesties op:

1. Invoeren, respectievelijk doorvertalen van de 240-urennorm naar de afdrachtvermindering.
2. In de tijd maximeren van de afdrachtvermindering afhankelijk van de omvang van de opleiding.
3. Expliciet vastleggen dat de afdrachtvermindering beperkt is tot deelname aan een volledige opleiding waarbij sprake is van streven naar het behalen van een diploma.
4. Afzonderen in de afdrachtvermindering van een diplomabonus.
5. Aanpassen van de systematiek van het toepassen van de afdrachtvermindering.
6. Uitsluiten van de afdrachtvermindering van opleidingen op een lager niveau dan waarover de deelnemer beschikt.

Hieronder lichten we de suggesties kort toe.

##### **Ad 1 - Invoeren, respectievelijk doorvertalen van de 240-urennorm naar de afdrachtvermindering**

Door een urennorm in te voeren en deze te koppelen aan de afdrachtvermindering wordt het bereik van de regeling beperkt.

Opleidingsprogramma's waarbinnen het minimale aantal door een onderwijsinstelling begeleide uren niet aan bod komt, komen dan niet meer in aanmerking voor de afdrachtvermindering. Deze beperking zou gelden voor zowel het bekostigde als het niet-bekostigde onderwijs.

##### **Ad 2 - In de tijd maximeren van de afdrachtvermindering afhankelijk van de omvang van de opleiding**

Als de omvang van het te volgen opleidingsprogramma bepalend wordt voor de maximale periode van de toepassing van de afdrachtvermindering kan worden voorkomen dat opleidingstrajecten worden opgerekend met het enige doel om maximale afdrachtvermindering te kunnen claimen.

##### **Ad 3 - Expliciet vastleggen dat de afdrachtvermindering beperkt is tot deelname aan een volledige opleiding waarbij sprake is van streven naar het behalen van een diploma**

Er kan voor gekozen worden uitdrukkelijk in de wettekst op te nemen om alleen nog volledige opleidingen, respectievelijk onderdelen van een onderwijsprogramma die daadwerkelijk worden gevolgd met het oog op het behalen van een 'volledig' diploma onder het bereik van de afdrachtvermindering te laten vallen. Handhaving zou dan kunnen gebeuren door middel van sancties voor zowel onderwijsinstellingen als werkgevers die onterecht afdrachtvermindering ontvingen.

**Ad 4 - Afzonderen in de afdrachtvermindering van een diplomabonus**

Waar expliciet is komen vast te liggen dat er sprake moet zijn van het streven naar een diploma om van afdrachtvermindering gebruik te kunnen maken, kan een diplomabonus worden ingevoerd. Daarbij zou dan een deel van de te verkrijgen afdrachtvermindering afhankelijk worden van het behalen van een diploma. Deze maatregel kan werkgevers stimuleren zich - nog meer - in te spannen om hun duale werknemers een diploma te laten behalen.

**Ad 5 - Aanpassen van de systematiek van het toepassen van de afdrachtvermindering**

Er zou voor gekozen kunnen worden het toepassen van de afdrachtvermindering niet langer plaats te laten vinden per loontijdvak, maar in één keer aan het einde van het cursusjaar, respectievelijk van de opleiding. Als er een norm ingevoerd wordt en een diplomabonus ingevoerd wordt, is dit een noodzakelijkheid. Er kan namelijk pas aan het eind van het cursusjaar worden bepaald of aan een urennorm is voldaan. De urennorm kan immers flexibel binnen het cursusjaar worden toegepast.

**Ad 6 - Uitsluiten van de afdrachtvermindering van opleidingen op een lager niveau dan waarover de deelnemer beschikt**

Waar mensen niet omgeschoold worden, is bij het volgen van een opleiding onder het niveau waarover iemand beschikt niet waarschijnlijk dat de deelnemer meer kansen krijgt op de arbeidsmarkt. Daarom zou de afdrachtvermindering alleen beschikbaar gesteld kunnen worden voor opscholing en bijscholing op minimaal het opleidingsniveau van de betrokkene.

De hiervoor beschreven zes verbeteringsuggesties hebben we ook besproken in de interviews met de overige stakeholders. Hieronder geven we weer wat zij hierover hebben aangegeven, alsook geven wij onze reflectie op de aangedragen verbeteringsuggesties.

*Met betrekking tot suggestie 1*

In veel gesprekken hebben partijen gereflecteerd op het voorstel om de 240- urennorm, die met de wet doelmatige leerwegen en modernisering bekostiging zal worden ingevoerd, door te vertalen naar de afdrachtvermindering onderwijs. De heersende opinie is dat deze maatregel ook daadwerkelijk onbedoeld gebruik zal tegengaan. Geïnterviewden geven aan dat opleidingsconstructies op basis van gecertificeerde kwalificerende opleidingen waarin in het onderwijsprogramma nauwelijks door een onderwijsinstelling begeleide onderwijsuren zijn ingebouwd, voor werkgevers een stuk minder aantrekkelijk zullen worden. Het zal voor deze constructies niet meer mogelijk zijn de afdrachtvermindering te claimen. De verwachting is dat werkgevers die nu dit soort constructies inzetten, terug zullen vallen op het cursorische onderwijs van voorheen. Zij zullen niet meer kiezen voor op papier kwalificerende opleidingen, maar ook geen afdrachtvermindering meer gaan claimen. Wij delen deze analyse. Het is volgens ons ook geen verlies dat dit

soort werkgevers terugvalt op cursorisch onderwijs, in de praktijk zal er waarschijnlijk minder worden aangeboden dan nu in de constructie van een kwalificerende opleiding.

Werkgevers die nu al serieus investeren in opleidingen voor hun personeel worden door de 240-urennorm niet of slechts beperkt geraakt. In de opleidingen die hun werknemers nu volgen, komt het aantal door een onderwijsinstelling begeleide nu al min of meer in de beurt van deze norm. Door sommige stakeholders is wel aangegeven dat de norm van 240 begeleide uren te ongedifferentieerd is. Er zou meer naar soort opleiding en daarmee soort leerling gedifferentieerd moeten worden. Een stratenmaker per jaar 240 schoolse uren aanbieden is voor de betrokkene een veel grotere opgave, dan voor een leerling die een economische opleiding volgt. Vanuit het private onderwijs is er wel kritiek op deze aanscherping. De brancheorganisatie van private opleiders geeft aan dat met deze maatregel het verkeerde probleem wordt aangepakt. Wat je wil bereiken is dat een werkgever die de afdrachtvermindering claimt, een leer-werkplek aanbiedt en tijd steekt in het begeleiden van de leerling. De opleider gaat daar niet over, die wordt ingehuurd om leerling op te leiden tot een diploma. Hoe de opleider dat doet (afstandonderwijs of op de werkplek) zou hem vrij moeten staan.

*Met betrekking tot suggesties 2 tot en met 4, 6*

De suggesties 2 tot en met 4 zijn ook door meerdere respondenten genoemd. Nadeel van suggestie 3 is echter dat het streven naar het behalen van een diploma, moeilijk te controleren is. Een werkgever kan altijd aangeven dat zijn werknemer deze intentie had, maar uiteindelijk toch na een bepaalde tijd en zonder diploma gestopt is met de opleiding. De suggesties 4 en 6 komen aan dit probleem tegemoet, alleen betekenen die wel dat de werkgever hogere administratieve lasten krijgt. Deze vierde en zesde suggestie lijken op het door een geïnterviewde aangedragen voorstel om over te gaan tot een voucher-systeem. Ook bij deze aanscherpingen kan de werkgevers pas achteraf (het laatste deel van) de afdrachtvermindering claimen. Voordeel van de suggesties 4 en 6 is volgens ons ook dat het gebruik van de afdrachtvermindering voor de belastingdienst gemakkelijker te handhaven wordt. Daardoor zullen de perceptiekosten dalen.

*Met betrekking tot suggestie 5*

Ook deze maatregel is door werkgevers zelf opgevoerd. Het voorkomt praktijken die we in ons onderzoek zijn aangekomen waarin hele bedrijven (op papier) aan niveau 1 mbo-opleidingen participeren. Deze maatregel roept bij ons wel de vraag op of het voor de werkgevers niet simpeler is om het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs voor niveau 1 bbl-opleidingen (met name de AKA-opleiding) te verbieden. Bij invoering van de hier beoogde aanscherping moet het behaalde opleidingsniveau van werknemers waarvoor de afdrachtvermindering geclaimd wordt, opgenomen worden in de loonadministratie. Tevens zal de Belastingdienst bij controles op nog een extra aspect moeten controleren. Voor groepen waarvoor de AKA-opleiding wel

relevant is, zou eventueel een alternatieve regeling kunnen worden ontwikkeld.



## 6 CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

In dit laatste hoofdstuk trekken wij eerst conclusies uit onze onderzoeksbevindingen. We doen dat op het niveau van de onderwerpen waarop de acht onderzoeksvragen van de opdrachtgever zich richten. We besluiten het rapport vervolgens met onze belangrijkste aanbevelingen richting de opdrachtgever.

### 6.1 Conclusies

Toename	<p>In de periode 2006-2011 is het totaal geclaimde bedrag afdrachtvermindering onderwijs nominaal toegenomen met 92 procent. In 2006 bedroeg het geclaimde bedrag nog 201,7 miljoen euro, wat ongeveer hetzelfde niveau is als over de belastingjaren voor 2006 is geclaimd (SEO, 2007). Over het belastingjaar 2011 werd tot nu toe 387,4 miljoen euro geclaimd. De toename zet zich in vanaf het jaar 2007. Het is aannemelijk dat de toename vooral voort komt uit het gebruik van de afdrachtcategorie voor de beroepspraktijkvorming in het kader van de beroepsbegeleidende leerweg.</p>
Verklaringen	<p>Redenen voor de toename in het gebruik zijn uiteenlopend. De belangrijkste verklaringen voor de forse stijging in het gebruik zijn volgens ons:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• gewijzigde voorwaarden ESF3, maatregel C;</li><li>• vergrote bekendheid regeling/rol subsidieadviesbureaus;</li><li>• groter bewustzijn bij werkgevers met betrekking opleiden personeel;</li><li>• economisch mindere tijden.</li></ul> <p>Voor de volledigheid is het ook belangrijk te vermelden dat de budgettaire omvang van de regeling ook door de verhoging van de maximumbedragen is toegenomen. De maximumbedragen zijn in de evaluatieperiode met ongeveer tien procent toegenomen.</p>
Onbedoeld gebruik	<p>In dit onderzoek zijn we vijf, volgens ons, onbedoelde vormen van gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs tegengekomen. Het gaat dan allereerst om het gebruik van afdrachtvermindering voor substitutie van cursorisch onderwijs naar leertrajecten die allen op papier Mbo-opleidingen zijn, maar in de praktijk het niveau van cursorisch onderwijs niet overstijgen. Verder gaat het om het gedrag van subsidieadviesbureaus die zich gespecialiseerd hebben in het (soms) achteraf administratief in orde maken van claims rondom de afdrachtvermindering. Ook onbedoeld gebruik is volgens ons dat samenwerkingsverbanden in het lager en beroepsonderwijs leerling-werknemers verzoeken om zich als werkzoekende te registreren, om zo de claim op de afdrachtvermindering startkwalificatie veilig te stellen. Ten slotte is het volgens ons niet direct de bedoeling van de wetgever geweest dat de afdrachtvermindering de huidige bezuinigingen op re-integratiegelden opvangt. Wat in kwantitatieve zin</p>

de bijdrage van deze vijf vormen van onbedoeld gebruik is aan de bijna verdubbeling in het budgettaire beslag van regeling, is op basis van onze onderzoeksresultaten niet te zeggen.

**Doeltreffend** Belangrijk doel dat de wetgever met de afdrachtvermindering onderwijs wil bereiken is dat werkgevers gestimuleerd worden om meer en meer structureel leerplekken beschikbaar te stellen voor leerlingen in het beroepsonderwijs. In onze opzet van de evaluatie hebben we op dit punt de additionaliteit van de regeling niet kwantitatief kunnen aantonen. Uit beschikbaar cijfermateriaal over de periode 2007-2011, blijkt wel dat het aantal leer-werkbedrijven met ongeveer twintig procent is gestegen.<sup>1</sup> We kunnen echter niet aantonen dat dit (alleen) een gevolg is van het beschikbaar zijn van de afdrachtvermindering onderwijs. Experts geven namelijk aan dat het Actieplan Jeugdwerkloosheid, dat ook in die periode werd uitgevoerd, ook van invloed is geweest op de vastgestelde groei in het aantal leer-werkplekken. Belangrijk is verder dat over de periode 2007-2011 het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs veel sterker is gegroeid dan het aantal leer-werkbedrijven (53% versus 20%). Dat de beschikbare tegemoetkoming in de kosten van de beroepspraktijkvorming van beperkte invloed is op de keuze van werkgevers om een leer-werkplek aan te bieden, bleek overigens wel uit de vorige evaluatie. Uit deze evaluatie bleek namelijk dat het fiscale voordeel bij de meeste bedrijven een beperkte (40%) of geen rol (38%) speelde bij deze keuze. De afdrachtvermindering wordt vaak gezien als een prettige bijkomstigheid, destijds werd dan ook geconcludeerd dat de regeling maar een beperkte netto-effectiviteit heeft. Uit de literatuur blijkt dit overigens ook vaak het geval te zijn voor vergelijkbare fiscale instrumenten. De bevindingen uit onze interviews met dertig inhoudingsplichtigen die gebruikmaken van de regeling, geven geen aanleiding voor een andere conclusie

De doeltreffendheid van de regeling voor wat betreft de afdrachtcategorieën assistenten in opleiding en onderzoekers in opleiding is in overleg met de opdrachtgever niet onderzocht. Voor wat het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs in het kader van participatie van werkenden aan erkende kwalificerende opleidingen betreft, kon de doeltreffendheid niet worden vastgesteld. Er is voor dit gebruik nooit een concrete doelstelling geformuleerd.

**Doelmatig** Wat betreft de doelmatigheid van de regeling stellen we allereerst vast dat we in ons onderzoek een aantal vormen van gebruik zijn tegengekomen die goed aansluiten op wat de wetgever bedoeld heeft met de regeling. Echter er zijn ook duidelijke gebruiksvormen en ontwikkelingen in het gebruik van de regeling die volgens ons betiteld moet worden als onbedoeld gebruik. Belangrijk is ook de kosten voor controle op de naleving van de regeling als

---

<sup>1</sup> Het was niet mogelijk om gedurende de korte doorlooptijd van de evaluatie, betrouwbaar cijfermateriaal beschikbaar te krijgen over het aantal leer-werkplaatsen. We hebben om die reden alleen kunnen analyseren op het aantal leer-werkbedrijven. De verwachting is wel dat er door de tijd heen minder variatie zit in het aantal leer-werkplaatsen per bedrijf dan in het aantal leer-werkbedrijven.



relatief hoog gepercipieerd worden. Er moet door de Belastingdienst en de Onderwijsinspectie relatief veel en diepgaand gecontroleerd worden om eventueel oneigenlijk gebruik van de regeling op te sporen. De administratieve lasten die de regeling voor bedrijven met zich meebrengt, worden als minimaal en in verhouding tot de verkregen afdrachtvermindering ervaren. Kosten kunnen voor bedrijven wel oplopen als zij na controle door de Belastingdienst met een naheffing worden geconfronteerd. Controles die de Belastingdienst tot nu toe uitvoert, leiden relatief vaak tot naheffingen. Dit geldt zeker als controles worden uitgevoerd bij bedrijven die met terugwerkende kracht de afdrachtkorting hebben geclaimd, regelmatig op basis van verkeerde adviezen van subsidieadviesbureaus. Voor bedrijven betekent dit dat ze vaak onverwachts alleen voor een grote extra kostenpost staan, de adviesbureaus sluiten hiervoor aansprakelijkheid uit.

240 urennorm In veel gesprekken voor deze evaluatie hebben partijen gereflecteerd op het voorstel om de 240-urennorm, die met de wet doelmatige leerwegen en modernisering bekostiging zal worden ingevoerd, door te vertalen naar de afdrachtvermindering onderwijs. De heersende opinie is dat deze maatregel ook daadwerkelijk onbedoeld gebruik zal tegengaan. Geïnterviewden geven aan dat opleidingsconstructies op basis van gecertificeerde kwalificerende opleidingen, waarin in het onderwijsprogramma nauwelijks door een onderwijsinstelling begeleide onderwijsuren zijn ingebouwd, voor werkgevers een stuk minder aantrekkelijk zullen worden. Het zal voor deze constructies niet meer mogelijk zijn de afdrachtvermindering te claimen. De verwachting is dat werkgevers die nu dit soort constructies inzetten, terug zullen vallen op het cursorische onderwijs van voorheen. Zij zullen niet meer kiezen voor op papier kwalificerende opleidingen, maar ook geen afdrachtvermindering meer gaan claimen. Wij delen deze analyse. Het is volgens ons ook geen verlies dat dit soort werkgevers terugvalt op cursorisch onderwijs, in de praktijk zal er waarschijnlijk minder worden aangeboden dan nu in de constructie van een kwalificerende opleiding.

## 6.2 Aanbevelingen

In paragraaf 5.4 van dit rapport gaan we uitgebreid in op de verbetervoorstellen die geïnterviewden hebben aangedragen met betrekking tot de afdrachtvermindering onderwijs. Ook hebben we daar gereflecteerd op suggesties van vertegenwoordigers van de ministeries van OCW en Financiën. De inhoud van deze paragraaf herhalen wij hier niet. Wel geven we aan wat volgens ons de belangrijkste te nemen maatregelen zijn.

- **Afdrachtvermindering koppelen aan urennorm**

Beperk het gebruik van de afdrachtvermindering tot kwalificerende opleidingen, waarin in het onderwijsprogramma een minimaal aantal door de

onderwijsinstelling begeleide onderwijsuren zijn ingebouwd (bijvoorbeeld 240 uur).<sup>2</sup> Hiermee wordt 'subsidiering' van oneigenlijke opleidingsconstructies voorkomen, waarin er in de praktijk geen of nauwelijks begeleid onderwijs plaatsvindt.

- **Vergroten handhaafbaarheid**

Nieuwe eisen aan de toepassing van de Wva-onderwijs geven meer handhavingmogelijkheden. Waar de Onderwijsinspectie en de Belastingdienst nu aangeven dat zij afzonderlijk van elkaar niet de benodigde expertise in huis hebben om oneigenlijk gebruik van afdrachtvermindering op te sporen, wordt dit gemakkelijker door eenvoudiger af te toetsen formele vereisten aan opleiding en deelname in de regeling op te nemen.

Om de noodzaak van toezicht achteraf in de toekomst verder te beperken kan gedacht worden aan controlemechanismen vooraf. Een vorm van selectie aan de poort voorkomt controles achteraf.

- **AKA uitsluiten voor duurzaam werkenden**

Ons beeld is dat de niveau 1 bbl-opleiding Arbeidsmarktkwalificerend Assistent veel wordt gebruikt in ongewenste constructies om maar vooral van de afdrachtvermindering gebruik te kunnen maken. Er worden werkenden voor deze opleiding ingeschreven, die niet tot de doelgroep van deze opleiding behoren omdat zij al duurzaam aan het arbeidsproces deelnemen. De opleiding brengt leerlingen namelijk uitsluitend basisvaardigheden bij en biedt hen geen concrete beroepsperspectieven op de arbeidsmarkt op. Het gaat hier dus echt om mensen buiten de arbeidsmarkt en niet om personeel dat al jaren binnen bedrijven werkt. Door het gebruik van de afdrachtvermindering onderwijs uit te sluiten voor werknemers die een AKA-opleiding volgen, maar al duurzaam participeren op de arbeidsmarkt, zal volgens ons een halt toe geroepen worden tot een veelheid aan oneigenlijke constructies.

---

<sup>2</sup> Het gaat hier niet om een urennorm voor de beroepspraktijkvorming zelf.

## BIJLAGE 1

### Lijst met gebruikte afkortingen

- AIO – Assistent in opleiding
- AKA – Arbeidsmarkt kwalificerend assistent
  
- BBL – Beroepsbegeleidende leerweg
- BOL – Beroepsopleidende leerweg
  
- CBS – Centraal Bureau voor de Statistiek
  
- ESF – Europees Sociaal Fonds
- EVC – Erkenning verworven competenties
  
- HBO – Hoger beroepsonderwijs
  
- MBO – Middelbaar beroepsonderwijs
  
- OCW – Onderwijs, cultuur en wetenschap
- OIO – Onderzoeker in opleiding
  
- ROC – Regionaal opleidingscentrum
  
- SBI – Standaard bedrijfsindeling
- SW – Sociale werkplaats
  
- UWV – Uitvoeringsinstituut Werknemers Verzekeringen
  
- WEB – Wet educatie en beroepsonderwijs
- WVA – Wet vermindering afdracht
- WW – Werkloosheidwet





**Regioplan Beleidsonderzoek**

**Nieuwezijds Voorburgwal 35**

**1012 RD Amsterdam**

**T 020 531 531 5**

**F 020 626 519 9**

**E [info@regioplan.nl](mailto:info@regioplan.nl)**

**I [www.regioplan.nl](http://www.regioplan.nl)**