

Vergaderjaar 1999–2000

**26 941**

## **Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (maatregelen aangaande het loon 2000)**

**Nr. 5**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 24 maart 2000

#### **ALGEMEEN**

##### **1. Inleiding**

Vrijwel alle fracties hebben vragen gesteld over een of meer delen van het wetsvoorstel inzake maatregelen aangaande het loon. Hierbij hebben de fracties van de PvdA, de VVD, D66, GroenLinks en de SGP aangegeven met belangstelling kennis te hebben genomen van genoemd wetsvoorstel.

De leden van de CDA-fractie vragen of het niet vreemd is dat in februari nog moet worden beslist over maatregelen die zijn voorgesteld in het kader van de begroting 2000. Hierbij vragen zij zich af of de werkzaamheden aan de wetsvoorstellen inzake de Belastingherziening 2001 hieraan debet zijn en wijzen zij op deel vier van het Belastingplan 2000 dat nog niet bij de Tweede Kamer is ingediend. Voorts wijzen deze leden op de behoefte aan rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Ten eerste willen we aangeven dat deel vier van het Belastingplan 2000 (wijziging van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928) op 28 februari jl. bij de Tweede Kamer is ingediend en dat dat wetsvoorstel daarmee het verslag inzake het onderhavige wetsvoorstel dus waarschijnlijk heeft gekruist. Omdat het geen onoverkomelijke problemen op zou leveren als de maatregelen die zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel niet per 1 januari 2000 in werking zouden treden, is het geen probleem indien dit voorstel – zoals thans het geval is – aan het begin van het jaar 2000 wordt behandeld. Het wetsvoorstel ziet echter wel op maatregelen waarvan de invoering op korte termijn wenselijk is. Een voorbeeld hiervan is de voorgestelde regeling voor de heffing van loonbelasting van sporters. Deze regeling zal uiterlijk met ingang van juni in werking moeten treden in verband met Euro2000. Daarnaast vergroot, zoals de leden van de CDA-fractie terecht opmerken, een voortvarende behandeling de rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Een en ander betekent dan ook dat wij hechten aan een voortvarende behandeling.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe de discoördinatie tussen de loonheffing en de premieheffing werknemersverzekeringen in het voorgestelde verlofspaarregime zich verhoudt tot de wens om juist te komen tot meer looncoördinatie.

Het kabinet speelt hiermede in op de wens van werkgevers en werknemers in de Stichting van de Arbeid om het verlofsparen niet te laten doorwerken in de premieheffing werknemersverzekeringen. Dit heeft als voordeel dat tijdens de spaarperiode geen verlaging van het dagloon plaats vindt. De premies werknemersverzekeringen worden gedurende de spaarperiode betaald over het volledige salaris en ook het uitkeringsrecht is gerelateerd aan dit volledige salaris. Het verlofsparen leidt zo niet tot een aantasting van de verzekeringsdekking. Het wel laten doorwerken van het verlofsparen in de premieheffing werknemersverzekeringen zou voor werknemers met een inkomen beneden het maximumdagloon een belemmering op kunnen leveren om deel te nemen aan een regeling voor verlofsparen omdat dit tot een aantasting van de uitkeringsrechten zou leiden.

Naast deze volledige dekking in de spaarperiode heeft het voorstel van de Stichting van de Arbeid als voordeel dat tijdens de verlofperiode geen premieheffing werknemersverzekeringen plaats hoeft te vinden over het inkomen uit het spaarsaldo en dat wordt aangesloten bij de systematiek die tot dusverre in de sociale verzekeringen bij de Wet Financiering loopbaanonderbreking en de Wet onbetaald verlof en sociale verzekeringen, is gehanteerd. Dit betekent dat het inkomen uit het spaarsaldo tijdens de verlofperiode niet tot een verplichte verzekering voor de werknemersverzekeringen leidt en dat de eventuele nadelige effecten voor het uitkeringsrecht na afloop van het verlof gerepareerd worden. Naar verwachting zal de regeling voor alle inkomens aantrekkelijk zijn, omdat zowel tijd als geld gespaard kan worden en er sprake is van een fiscale faciëring zonder dat dit tot een aantasting van verzekeringsaanspaken leidt.

De leden van de fracties van GPV en RPF geven aan dat het wetsvoorstel kwetsbaar is omdat het ziet op drie los van elkaar staande onderwerpen. Steun aan een van de onderwerpen impliceert namelijk niet automatisch steun aan het gehele wetsvoorstel.

Het punt dat deze leden aanroeren is terecht. Het wetsvoorstel is hierdoor inderdaad meer kwetsbaar. Bij de afweging hoe bepaalde voorstellen aan de Kamer worden voorgelegd, speelt enerzijds de politieke inschatting ter zake van de haalbaarheid van de verschillende voorstellen een rol en anderzijds is van belang dat het proces zo efficiënt mogelijk wordt vormgegeven. Dit laatste weegt zwaar zeker in drukke tijden zoals thans rond de Belastingherziening 2001. In dit geval is daarom mede uit oogpunt van wetgevingseconomie gekozen voor een meer thematische clustering waardoor alle maatregelen in de sfeer van de loonbelasting in een wetsvoorstel zijn opgenomen.

## **2. Aanpassing fiscale regelgeving**

### *2.1 Aanpassing regeling belastingheffing opties*

Door vrijwel alle fracties is tot ons genoegzaam met belangstelling kennis genomen van de voorstellen met betrekking tot de aanpassing van de regeling inzake belastingheffing op aandelenopties van werknemers. Wij zijn blij met de instemmende reacties en waarderende opmerkingen over de voorgestelde aanpassingen die in onze optiek tot een meer evenwichtige en adequate belastingheffing zullen moeten leiden. Afgezien van mogelijke liquiditeitsproblemen die ontstaan doordat belastingheffing plaatsvindt op het moment van toekenning, werkt het huidige regime

betreffende aandelenoptierechten naar tevredenheid. De thans voorgestelde aanpassing heeft dan ook niet ten doel het huidige belastingregime inzake aandelenopties ingrijpend te wijzigen, maar ziet veeleer op een verfijning en flexibilisering hiervan. De voorgestelde aanpassing biedt de werknemer de keuze voor belastingheffing op het moment van toekenning van het aandelenoptierecht (het huidige systeem) of voor belastingheffing op het moment dat de voordelen uit het optierecht worden gerealiseerd (de voorgestelde aanvulling). Op deze wijze wordt bereikt dat de fiscale behandeling van aandelenopties evenwichtiger verloopt, zonder dat daarbij afbreuk wordt gedaan aan de oorspronkelijke doelstellingen die ten grondslag hebben gelegen aan de herziening van twee jaar geleden.

De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af, of in het licht van eerdere uitlatingen van de Minister van Economische Zaken, met de onderhavige voorstellen invulling is gegeven aan de beleidsambitie met betrekking tot het verbeteren van de mogelijkheden voor starters in de IT-sector. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom is gekozen voor een beperking van de keuzemogelijkheid tot aandelenopties in de eigen werkgever of een hiermee verbonden vennootschap. Bij de Wet van 24 juni 1998 (aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten) is het regime van belastingheffing met betrekking tot aandelenopties inhoudelijk ingrijpend aangepast om oneigenlijk gebruik tegen te gaan. Het doel van de thans voorgestelde aanpassing belastingheffing opties ziet, zoals reeds aangegeven, op een nadere verfijning. Door de introductie van een keuzeregime wordt ook meer rekening gehouden met de belangen van startende ondernemers en hun werknemers. Bij deze betrokkenen komen die aspecten scherper naar voren, omdat onder het huidige systeem belastingheffing aanstonds plaatsvindt en de voordelen pas bij latere uitoefening van de optie worden gerealiseerd dan wel voordelen achterwege blijven. Naast het feit dat optieregelingen veelal worden gezien als een alternatief beloningsinstrument speelt tevens het vergroten van de mate van betrokkenheid en productiviteit van werknemers een voorname rol. Met name bij startende ondernemers en ondernemers in nieuwe en/of innovatieve sectoren worden opties uit het oogpunt van werknemerparticipatie steeds meer als een goed bindings- en beloningsinstrument beschouwd. Mede gelet hierop is gekozen voor deze vormgeving van het keuzeregime. Het ligt in dat kader voor de hand dat deze regeling met inbegrip van de geboden keuzemogelijkheid uitsluitend openstaat voor aandelenoptierechten in de onderneming van de eigen werkgever en niet voor opties op aandelen in een andere vennootschap. Het onderhavige voorstel ziet bovendien niet slechts op het verbeteren van de positie van startende ondernemers in de IT-sector in het bijzonder, maar veeleer op de verbetering van de positie van de startende ondernemers in het algemeen.

Door de leden van de fracties van PvdA, VVD en D66 wordt gevraagd naar de gevolgen en de plaats van het onderhavige voorstel in het wetsvoorstel Wet Inkomstenbelasting 2001. De leden van de VVD-fractie en de D66-fractie vragen of met de mogelijkheid van het keuzerecht ook het antwoord zoals gegeven in de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 7, blz. 290) bij het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001, van kracht blijft. De VVD-fractie wenst te vernemen of in dat geval overwogen kan worden om de additionele heffing bij uitoefening binnen 3 jaar te laten vervallen. Voorts vragen de leden van de fractie van D66 te verduidelijken of een aandelenoptie na drie jaar onder de vermogensrendementsgrondslag valt als gekozen wordt voor belastingheffing op het moment dat de optie wordt gerealiseerd, en vernemen deze leden graag hoe de waarde van opties bepaald dient te worden voor de vermogenrendementsgrondslag.

Naar aanleiding hiervan merken wij op het volgende op. De voorgestelde aanvulling op de thans geldende wettelijke regeling voor belastingheffing op aandelenopties heeft onder het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 tot gevolg dat indien wordt gekozen voor heffing bij uitoefening, de optie gedurende de gehele looptijd niet tot de grondslag voor het forfaitair rendement van box III behoort. Dat is ook niet nodig, want de gehele waarde-aangroei in die betreffende periode wordt immers als voordeel uit dienstbetrekking volledig belast op het moment van uitoefening. Indien wordt gekozen voor heffing op het moment van toekenning heeft dit tot gevolg dat de optie na het verstrijken van een periode van 3 jaar onder de vermogensrendementsgrondslag komt te vallen. De waarde van de aandelenopties wordt in box III dan in aanmerking genomen tegen de waarde in het economisch verkeer (zie artikel 5.3.1). Zoals is toegelicht in de nota naar aanleiding van het verslag bij de belastingherziening 2001 (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 7, blz. 290) houdt de fiscale regeling voor aandelenopties voorts in dat indien – ongeacht de gemaakte keuze – het aandelenoptierecht binnen 3 jaar na toekenning wordt uitgeoefend of vervreemd, er aanvullend loonheffing plaats dient te vinden. Deze driejaarstermijn is geïntroduceerd bij de reeds genoemde wet van 24 juni 1998 en zorgt ervoor dat de fiscale behandeling van een kortlopend aandelenoptierecht min of meer op één lijn gesteld wordt met winstbonussen en tantièmes. Het is niet de intentie van het onderhavige wijzigingsvoorstel het thans geldende fiscale regime voor aandelenopties opnieuw ter discussie te stellen. Het voorstel dient als aanvulling op de destijds gemaakte afwegingen voor aanpassing van belastingheffing op aandelenopties. Voorop staat een evenwichtige en solide fiscale behandeling van opties.

In het verlengde van de discussie rondom het wetsvoorstel Wet Inkomstenbelasting 2001 vragen de leden van de fractie van GroenLinks of met de invoering van een heffing bij realisatie een beperkte vermogenswinstbelasting in de loon- en inkomstenbelasting wordt ingevoerd en verneemt de CDA-fractie gaarne een reactie op het feit dat het wetsvoorstel het pay-as-you-earn-beginsel verdedigt, terwijl dat principe bij de behandeling van de forfaitaire rendementsheffing werd afgewezen.

In antwoord op deze vragen wordt opgemerkt dat bedacht dient te worden het onderhavige voorstel ziet op een aanpassing in de loonsfeer en het daarbij behorende systeem van belastingheffing, en niet op maatregelen die betrekking hebben op sparen, beleggen of het vermogen. Bij loonbelasting hoort een zogeheten pay-as-you-earn-principe nu in beginsel alle voordelen uit dienstbetrekking onder deze heffing vallen. Een vergelijking met een systeem van vermogenswinstbelasting is derhalve niet passend.

Onder verwijzing naar de brief van 10 februari 2000 van de NOB aan de Tweede Kamer, vragen de leden van de fractie van de VVD zich af of er geen aanleiding bestaat om een apart bijzonder tarief te heroverwegen vanwege het verondersteld ontbreken van economische gelijkwaardigheid tussen belastingheffing bij toekenning en belastingheffing bij realisatie. Naar onze mening is er echter geen sprake van het economische ongelijkwaardigheid. Bij belastingheffing op het moment van toekenning zijn voor de berekening van de verwachtingswaarde de zogenoemde gemiddelde goede en kwade kansen verdisconteerd in de forfaitaire berekeningswijze van artikel 15 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990, terwijl bij belastingheffing op het moment van realisatie het feitelijk genoten voordeel zichtbaar tot uitdrukking komt. Afgezien van het feit dat we in het kader van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 hebben voorgesteld de bijzondere tarieven te laten vervallen, zijn we voorts van mening dat toepassing van een bijzonder tarief niet past in het voorgestelde systeem waarin ook al de mogelijkheid bestaat om belastingheffing uit te stellen.

In verband met de voorgestelde introductie van het keuzeregime zijn tevens verschillende vragen gesteld over de meer algemene werking en systematiek van belastingheffing op aandelenopties. Zo vragen de leden van de fractie van de VVD waarom in het licht van de internationale praktijk en mogelijkheid van liquiditeitsproblemen niet is gekozen voor één heffingsmoment en vernemen de leden van de fractie van D66 graag waarom niet uitsluitend is gekozen voor een systeem van belastingheffing bij realisatie. De leden van de fractie van GroenLinks geven aan oog te hebben voor het feit dat het huidige systeem tot nadelige liquiditeitsproblemen kan leiden en dat heffing bij realisatie hiervoor een oplossing kan bieden. Zij vragen zich wel af of niet gekozen had moeten worden voor een wijziging waardoor de belastingheffing altijd plaatsvindt bij realisatie, met daarnaast directe heffing over de intrinsieke waarde. De leden van de fracties van GPV en RPF vragen waarom niet is gekozen voor een systematiek waarbij gekozen kan worden tussen afrekening over het gerealiseerde resultaat en een afrekening over de waarde van het optierecht bij toekenning, waarbij zowel de intrinsieke waarde als de verwachtingswaarde wordt meegenomen.

Ten aanzien van deze verschillende vragen en opmerkingen die zien op de keuze voor het voorgestelde systeem kan nogmaals worden opgemerkt dat verschillende afwegingen een rol hebben gespeeld. Uitgangspunt is echter steeds geweest om de huidige regeling ten aanzien van op aandelenoptierechten te continueren en deze aan te vullen met een keuzesysteem waardoor in de praktijk gesignaleerde pijnpunten worden weggenomen. Gekozen is voor een systeem van maximale flexibiliteit met behoud van een adequate heffing, waarbij de werknemer op basis van eigen voorkeur kan kiezen voor belastingheffing op het moment van toekenning of op het moment van realisatie van het aandelenoptierecht. Het is geenszins onze bedoeling geweest om met de introductie van het voorgestelde keuzeregime opnieuw de opzet en/of aanpassing van het belastingregime ten aanzien van aandelenopties ter discussie te stellen dat bij Wet van 24 juni 1998 nu juist ingrijpend is aangepast om oneigenlijk gebruik van aandelenopties tegen te gaan. De voorgestelde regeling biedt een oplossing voor mogelijke liquiditeitsproblemen nu niet langer verplicht afgerekend dient te worden op een moment voordat opbrengst wordt gegenereerd. De werknemer wordt namelijk de keuze geboden om geen belasting te betalen over de verwachtingswaarde, maar belasting te betalen over het te zijner tijd behaalde voordeel. Hiermee wordt een flexibeler systeem geïntroduceerd zonder dat dit direct negatieve budgettaire consequenties met zich mee brengt. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat over de eventuele positieve intrinsieke waarde altijd direct belasting wordt geheven, omdat in dat geval door de werkgever feitelijk een direct voordeel wordt verstrekt. Het keuzeregime ook van toepassing verklaren op een dergelijk voordeel is onwenselijk. Anders dan de Raad van State, de leden van de fractie van de VVD refereren daaraan, is naar onze mening geen sprake van een tweeslachtige mengvorm.

Door de SGP-fractie is gevraagd om een toelichting ten aanzien van de voorgestelde bepaling dat de keuze voor belastingheffing uiterlijk op het eerste moment van belastingheffing moet worden gemaakt. Gelet op artikel 10a, eerste lid, moet een aandelenoptierecht zijn overeengekomen. Hiervan is normaliter pas sprake als de werknemer het aanbod van de werkgever daadwerkelijk accepteert. Indien het een onvoorwaardelijk optierecht betreft zal op dat moment van acceptatie tevens de keuze voor het moment van belastingheffing moeten worden gemaakt.

Door de leden van de fracties van PvdA, VVD en CDA is gevraagd in hoeverre de werking van de nu voorgestelde aanpassing gevolgen heeft voor de huidige regeling, dan wel hoe in bepaalde gevallen de huidige regeling werkt. In antwoord op de vraag van de fractie van de PvdA hoe de regeling met betrekking tot de bepaling van de intrinsieke waarde moet

worden toegepast als de te betalen prijs nog niet vaststaat, maar afhankelijk is van een toekomstige gebeurtenis, kan opgemerkt worden dat met dit voorstel op dit punt geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van de huidige regeling van artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964. Hierin is bepaald dat inhouding van loonbelasting plaatsvindt op het moment waarop een onvoorwaardelijk aandelenoptierecht door de werkgever is verstrekt of een voorwaardelijk aandelenoptierecht onvoorwaardelijk wordt. Op dat moment wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van het aandelenoptierecht. Voor de bepaling van deze waarde is nu reeds een eenvoudig uitvoerbare formule vastgesteld in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. In antwoord op vraag van PvdA en CDA om aan te geven wat in de ministeriële regeling zal worden geregeld en hoe de regeling komt te luiden, kan dus verwezen worden naar de huidige tekst van artikel 15 van de genoemde Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

De vraag van de leden van de fractie van de VVD of het voorgestelde nieuwe regime tevens gaat gelden voor reeds afgesloten, maar nog voorwaardelijke, optiecontracten die onvoorwaardelijk worden nadat de voorgestelde regelin in werking is getreden, kan bevestigend worden beantwoord. Een voordeel uit een aandelenoptierecht wordt pas in aanmerking genomen op het moment waarop dit recht wordt overeengekomen dan wel onvoorwaardelijk wordt. Dit is tevens het moment van keuze van de werknemer.

De leden van de CDA-fractie wensen te vernemen of de zogenoemde «stock appreciation rights» (SAR's) ook onder deze thans voorgestelde regeling vallen. Hierover kan worden opgemerkt dat de SAR bestaat in verschillende verschijningsvormen, maar in het algemeen wordt genoten op het moment van uitoefening. Indien de desbetreffende SAR evenwel met een aandelenoptierecht gelijk te stellen is (zie immers het huidige artikel 10a, derde lid: «of een daarmee gelijk te stellen recht») en belast moet worden op het moment van toekenning of onvoorwaardelijk worden, geldt vanzelfsprekend ook hier de mogelijkheid gebruik te maken van het voorgestelde keuzeregime.

Uit opmerkingen van de leden van diverse fracties leiden we af dat er enige zorg bestaat over de administratieve lastenverzwaring en de in acht te nemen administratieve verplichtingen behorende bij het keuzeregime. De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe gehandeld moet worden als geen sprake is van een gezamenlijk verzoek vanwege het feit de inhoudingsplichtige niet wenst mee te werken aan het verzoek van de werknemer om de verwachtingswaarde van een aandelenoptie niet als loon in aanmerking te nemen. De leden van VVD-fractie wijzen op de extra administratieve lastendruk die optreedt door het ontstaan van twee heffingsmomenten en vragen zich af of dit voor startende ondernemingen niet ontmoedigend werkt. Voorts vragen de leden van de fracties van GPV en RPF zich af of de verwachting gerechtvaardigd is dat, nu belastingheffing bij uitoefening van de optierechten plaatsvindt via de loonbelasting, dit zal leiden tot een verzwaring van de administratieve lastendruk voor werkgevers, en of het daarmee voor werkgevers niet minder aantrekkelijk wordt om werknemers aandelenopties aan te bieden. Door de leden van de SGP-fractie wordt gevraagd in hoeverre het onderhavige voorstel leidt tot een administratieve lastenverzwaring, aangezien er voor wordt gekozen om belastingheffing bij uitoefening via de loonbelasting te laten geschieden.

In dit kader merken we op dat de administratieve lastendruk in eerste instantie voortvloeit uit het bestaan van een aandelenoptieregeling, een door de werkgever aan zijn werknemers geboden mogelijkheid om te participeren in de onderneming. Dat aan een dergelijke faciliteit vervolgens fiscale gevolgen zijn verbonden is vanzelfsprekend en onvermijde-

lijk. Zoals we reeds hebben aangegeven zijn wij van oordeel dat de bate uit een aandelenoptierecht dat in het kader van een (vroegere) dienstbetrekking met de werknemer is overeengekomen tot de loonsfeer behoort, ongeacht de keuze van de werknemer voor het heffingsmoment. Gelet op de wetssystematiek is daarom – ook ingeval het heffingsmoment is verschoven naar het moment van realisatie – de belastingheffing geregeld in de Wet op de loonbelasting 1964. Afgezien hiervan is het onze intentie dat met de thans voorgestelde keuzemogelijkheid flexibeler omgegaan kan worden met aandelenopties als belonings- en bindingsinstrument. Als gevolg hiervan dienen echter wel tevens bepaalde waarborgen en regels te worden gesteld om op een redelijke wijze belastingheffing veilig te stellen alsmede controle daarop mogelijk te maken. Hiermee zijn onlosmakelijk altijd enige administratieve handelingen verbonden. Naar ons oordeel is evenwel geen sprake van een onevenredige administratieve lastenverzwaring en is de vrees voor een verminderde attractiviteit van de aandelenoptieregeling ongegrond. Het doel van het creëren van het voorgestelde keuzeregime is nu juist het wegnemen van gesignaleerde knelpunten uit de huidige regeling. Dat een werkgever eventueel niet mee zou willen werken aan een gezamenlijk verzoek tot uitstel van de belastingheffing, achten wij – hoewel de vrijheid van partijen dat niet in de weg staat – weinig aannemelijk. De werkgever zelf is namelijk initiator van de inzet van een regeling voor aandelenopties binnen zijn bedrijf en zal zich voor het welslagen van een dergelijk belonings- en bindingsinstrument zeker coöperatief willen opstellen.

Met betrekking tot de liquiditeitsproblemen die kunnen optreden bij het huidige en voorgestelde belastingregime inzake aandelenopties is door de leden van de fractie van de VVD gevraagd of het blijven bestaan van belastingheffing over de intrinsieke waarde nog steeds kan of zal leiden tot problemen. Voorts vragen ze of er geen liquiditeitsproblemen ontstaan indien de aandelenopties na enkele jaren onvoorwaardelijk worden en zich tot op dat moment een stijging van de waarde van de achterliggende aandelen heeft voorgedaan. De leden van de CDA-fractie zijn benieuwd welke liquiditeitsproblemen zich thans voordoen en door de leden van de fracties van GPV en RPF wordt gevraagd of de regering hun mening deelt dat problemen met de voorfinanciering kunnen blijven bestaan. Een deel van antwoorden op deze vragen is hiervoor reeds aan de orde gekomen. In aanvulling hierop kan worden vermeld dat liquiditeitsproblemen met name aan de orde zijn gesteld door het internationaal georiënteerde bedrijfsleven en startende ondernemingen. Dit is voor ons reden geweest het huidige belastingregime nader te bezien. De thans voorgestelde regeling dient ervoor te zorgen dat sprake blijft van een adequaat belonings- en bindingsinstrument met passende flexibiliteit, waarbij tevens waarborgen zijn ingebouwd voor een deugdelijke belastingheffing. Momenteel ontstaan de liquiditeitsproblemen met name doordat over de opties moet worden afgerekend voordat ze een opbrengst genereren. Niet ontkend kan echter worden dat onder het voorgestelde keuzeregime in bepaalde gevallen nog steeds liquiditeitsproblemen kunnen voordoen. Dat is ook onvermijdelijk nu bij de toekenning en uitoefening van een aandelenoptierecht de werkgever geen geld ter beschikking stelt aan de werknemer, maar de facto een alternatieve beloningsvorm biedt in de vorm van een mogelijkheid om tegen gunstige voorwaarden aandelen in het bedrijf te verkrijgen. Hierbij moet tevens bedacht worden dat met name de vormgeving en gestelde voorwaarden behorende bij het betreffende aandelenoptierecht bepalend zijn voor het ontstaan van eventuele liquiditeitsproblemen. Zo dient bij de uitgifte van een optie met een prijs onder de waarde van het bijbehorende aandeel over dit deel van het aandelenoptierecht – de intrinsieke waarde – direct loonbelasting te worden geheven. In een zodanig geval is immers reeds aanstonds een te realiseren voordeel c.q. loon verstrekt. Bij een dergelijke

vorm van directe bevoordeling behoort, met name gelet op de systematiek van de loonbelasting, geen mogelijkheid tot uitstel van belastingheffing. Daarnaast moet bedacht worden dat liquiditeitsaspecten ook mogelijk een rol kunnen spelen ingeval belastingheffing plaatsvindt op het moment dat bij uitoefening de voordelen uit het optierecht worden gerealiseerd en de bij het optierecht behorende aandelen in eigendom worden behouden.

De leden van de fractie van D66 merken op dat bij de behandeling van het wetsvoorstel aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten (nr. 25 721) werd gesteld dat het niet heffen bij toekennen ten koste zou gaan van de schatkist. In antwoord op de vraag van deze leden waarom dit nu niet meer geldt merken wij het volgende op. In de eerste plaats dient onderscheid te worden gemaakt tussen de effecten op korte termijn enerzijds en de effecten in de structurele situatie anderzijds. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven zal er op korte termijn sprake zijn van een budgettaire derving. Aangezien veel werknemers de voorkeur zullen blijven geven aan de heffing bij toekenning, zal dit effect beperkt zijn. In de structurele situatie zal het voorstel echter tot een budgettaire opbrengst leiden als gevolg van het feit dat door de contante-waardeberekening de belastingheffing aan het begin in nominale termen door het tijdsaspect altijd lager is dan op het moment van uitoefening. De oprenting van de verwachtingswaarde (los van de koersontwikkeling) wordt ook in de heffing betrokken.

In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van Groenlinks of kan worden aangegeven hoeveel belastinggeld jaarlijks wordt geïnd met de aangepaste heffing ter zake van aandelenoptierechten merken wij op dat niet exact bekend is wat de huidige opbrengst is van de belastingheffing over toegekende aandelenoptierechten. De forfaitair vastgestelde waarde van aan een werknemer toegekende aandelenoptierechten maakt onderdeel uit van het totale aan loonbelasting onderworpen loon. In de opgaven van de inhoudingsplichtige aan de belastingdienst wordt deze looncomponent niet afzonderlijk vermeld. De opbrengst van de aanpassing van de heffing over aandelenoptierechten is destijds geraamd op f 10 mln.

De vraag van de leden van fractie van GroenLinks of de thans voorgestelde aanpassing behalve in nominale termen ook in reële termen een positief schatkistresultaat oplevert beantwoorden wij bevestigend. Als gevolg van feit dat de forfaitaire waarderingsformule tot een matige waardering leidt kan het feitelijk gerealiseerde voordeel hoger zijn dan het forfaitair berekende voordeel. Voor zover werknemers kiezen voor heffing bij realisatie zal de opbrengst derhalve hoger zijn. Anders dan deze leden zijn wij van mening dat een aanpassing van de matige waarderingsformule niet voor de hand ligt. Er is bij de invoering van deze waarderingsformule bewust gekozen voor een waardering die enerzijds hoger ligt dan de waardering die tot deze aanpassing gold, maar anderzijds enigszins aan de voorzichtige kant is gebleven in verband met de juridische toetsing daarvan. Ook na introductie van een keuzeregime blijft het laatstgenoemde element zijn belang behouden. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de genoemde matige waardering niet beschouwd dient te worden als een te lage waardering. Het gaat hier om een redelijke en passende benadering, waarbij rekening is gehouden met praktische uitvoerbaarheid en het voorkomen van onnodige bezwaarprocedures en tegenbewijsregelingen.

De leden van de VVD-fractie vragen te reageren op de stelling van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) dat het met het oog op de aftrekbaarheid voor de vennootschapsbelasting voor een werkgever



aantrekkelijker wordt regulier loon toe te kennen dan werknemersopties. Hierover merken wij het volgende op. De aftrekbaarheid van aan werknemers toegekende optierechten is geregeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel i, en derde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op grond hiervan kan een werkgever thans ter zake van de toekenning van werknemersopties het bedrag in aftrek brengen dat op het moment van de optietoekenning bij de werknemer als belast loon in aanmerking wordt genomen of is vrijgesteld. Concreet betekent dit dat de geobjectieerde waarde van het optierecht op het moment van de toekenning aftrekbaar is. De verdere waardeontwikkeling van het optierecht speelt voor de aftrekbaarheid geen rol. De voorgestelde wijziging van artikel 10a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, waarmee de werknemer de mogelijkheid wordt geboden te kiezen voor een ander heffingsmoment, brengt hierin geen wijziging. Ook indien de werknemer van deze keuzemogelijkheid gebruik maakt, waardoor op het moment van de optieverlening geen loonbelasting wordt geheven, kan de werkgever de waarde die conform de voor de loonbelasting geldende regels op dat moment aan het optierecht is toe te kennen, in aftrek brengen. Dit wordt bereikt met de voorgestelde wijziging van artikel 9, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Daarin wordt bepaald dat bij de werkgever het bedrag aftrekbaar is dat bij de werknemer belast zou zijn met loonbelasting indien de laatste niet van de keuzemogelijkheid gebruik zou hebben gemaakt. Een en ander betekent dat de toekenning van werknemersopties net zo wordt behandeld als de toekenning van regulier loon. In beide gevallen is de aftrek onafhankelijk van wat de werknemer na de toekenning met het optierecht respectievelijk het reguliere loon doet. We delen de conclusie van de NOB dan ook niet.

Door de leden van de fracties van PvdA, CDA en D66 is nader ingegaan op de internationale aspecten rondom belastingheffing op aandelenoptierechten. Zo wijst de CDA-fractie op gebruikelijkheid in de internationale praktijk van belastingheffing bij realisatie en vraagt de PvdA-fractie of het Nederlandse regime in vergelijking met andere landen internationaal concurrerend is.

De thans voorgestelde regeling heeft onder meer ten doel internationaal meer in de pas te lopen voor wat betreft het heffingsmoment met betrekking tot voordelen uit aandelenoptierechten. Hieraan is naar onze mening voldaan nu niet langer slechts wordt uitgegaan van het moment van belastingheffing bij het onvoorwaardelijk worden van het aandelenoptierecht, maar de werknemer de keuze wordt geboden om belastingheffing uit te stellen tot het moment van realisatie. Met betrekking tot het aspect van internationale concurrentie kan worden opgemerkt dat – afgezien van het feit dat de fiscale behandeling van aandelenopties door andere westerse landen sterk wisselt per land – voor de feitelijke beoordeling of sprake is van een internationaal concurrerend regime van belastingheffing niet louter gekeken kan worden naar het regime van belastingheffing ter zake van aandelenoptierechten. In een dergelijk geval zal het totale systeem van belastingheffing over arbeidsinkomen dienen te worden geanalyseerd. Zeker in het licht bezien van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 en de daarbij voorgestelde verlaging van de belastingtarieven, is naar onze mening sprake van een adequaat en internationaal concurrerend systeem. De thans voorgestelde introductie van een keuzeregime zorgt voor een flexibeler systeem waardoor – mede door internationaal opererende ondernemingen – gesignaleerde onevenwichtigheden worden tegengegaan. De leden van D66 vragen in dit kader nog in te gaan op het Nederlands heffingsrecht in de situatie dat een werknemer binnen concernverband wisselt van werkgever. In een dergelijke situatie zou verleden of toekomst niet relevant zijn voor de bepaling van een Nederlands heffingsrecht.

Anders dan deze leden veronderstellen is verleden en toekomst zeker van belang voor de bepaling van het heffingsrecht. Het voordeel dat wordt behaald met aandelenopties wordt namelijk in de belastingheffing betrokken voor zover dit voordeel toerekenbaar is aan de in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking. De uitwerking van een dergelijke toerekening zal vanzelfsprekend afhangen van de feiten en omstandigheden van het concrete geval en behoort in eerste instantie tot de bevoegdheid van de competente inspecteur van de Belastingdienst. Voorts kan opgemerkt worden dat de problematiek rondom de vermogensrendementsheffing van box III niet aan de orde is bij buitenlandse werknemers in de loonsfeer. Vanuit de internationale praktijk bezien vormt het bezit van een aandelenpakket door buitenlandse werknemers geen aanleiding om hen te betrekken in de belastingheffing op grond van box III.

## *2.2 Verlofspaarregeling*

Met genoegen constateren wij dat de fracties van PvdA, CDA, D66 en GroenLinks een fiscale regeling voor verlofsparen met instemming begroeten. Uit de inbreng van de Kamer menen wij op te mogen maken dat er binnen de Kamer brede steun bestaat voor een fiscale regeling voor verlofsparen. Over de vormgeving van de onderhavige voorstellen leven bij de leden van diverse fracties echter nog een aantal vragen en twijfels. Met de beantwoording van de gestelde vragen in deze nota en de hierbij voorgestelde nadere wijzingen menen wij die twijfel weg te nemen.

Bij verlofsparen staat de gedachte aan geldsparen voorop, maar tijdsparen – wat erop neerkomt dat verlofuren worden opgespaard zodat na verloop van tijd de werknemer extra verlof kan opnemen, met doorbetaling van het reguliere loon – is daarvan niet wezenlijk te onderscheiden. Aan het zuivere tijdsparen, dat wil zeggen het over het kalenderjaar heen doorschuiven van vrije dagen, zijn thans geen voorwaarden verbonden en dit levert over het algemeen geen fiscale problemen op. Dat komt ook doordat wat nu tijdsparen heet in de loop der jaren is ontstaan vanuit het doorschuiven van enkele vakantiedagen. Pas in het recente verleden heeft dit meer in de breedte een grotere omvang gekregen, waarvan het maximale beslag nog niet is bereikt. Nadeel van het zuivere tijdsparen is dat de werknemer weliswaar recht heeft op de opgebouwde vrije tijd, maar dat deze vrije tijd bijvoorbeeld bij faillissement van de werkgever verloren kan gaan. De werknemer heeft derhalve niet de rechtszekerheid dat het verlof ook daadwerkelijk kan worden opgenomen. Tevens zal als deze vergelijkbare zaken niet gelijk worden behandeld op termijn spanning kunnen ontstaan.

Op basis van de huidige wetgeving is het niet mogelijk zonder fiscale gevolgen de gespaarde tijd om te zetten in een geldelijke aanspraak. Bij geldsparen wordt ten behoeve van de werknemer een bepaald deel van het brutoloon gereserveerd om hieruit een periode van onbetaald verlof te financieren. In dat geval is sprake van een aanspraak die op grond van artikel 10, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt belast op het moment van het ontstaan van de aanspraak. Teneinde dit fiscale gevolg te voorkomen dienen de verlofspaarregelingen thans zodanig te worden vormgegeven dat de werknemer geen rechtstreekse aanspraak heeft op het uitgestelde loon en dit loon niet rentedragend wordt. Omdat in dat geval voor de werknemer geen aanspraken ontstaan, kunnen de opgebouwde rechten bij verandering van werkgever verloren gaan. Ook geniet de werknemer onvoldoende rechtsbescherming in geval van faillissement van of misbruik door de werkgever. Dit wordt in de praktijk als onwenselijk ervaren.

Met de voorgestelde regeling voor verlofsparen is beoogd een wettelijk kader te creëren voor verlofsparen waardoor het loon wel rentedragend kan worden en waarmee de rechtszekerheid voor de werknemer dat het

loon wordt doorbetaald tijdens de verlofperioden en dit verlof ook daadwerkelijk kan worden opgenomen, wordt vergroot. Binnen het voorgestelde wettelijke kader voor verlofsparen wordt geen onderscheid gemaakt tussen geldsparen en tijdsparen. Gemeenschappelijk kenmerk van tijdsparen en geldsparen is immers dat tijdens de opbouwperiode minder loon wordt genoten dan voortvloeit uit de gewerkte tijd. Het fiscale resultaat van het sparen van verlofdagen is gelijk aan uitstel van loon. Tevens wordt op deze wijze een fiscale neutraliteit gerealiseerd waardoor de keuze tussen tijdsparen of geldsparen niet wordt beïnvloed door de fiscale behandeling ervan. Van een fundamenteel onderscheid tussen beide spaarvormen is ons inziens dan ook geen sprake. Reden waarom naast het geldsparen – dat op grond van artikel 10, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 een belaste aanspraak oplevert – in het nieuwe derde lid van artikel 10 ook het tijdsparen als een belaste aanspraak wordt aangemerkt.

Beide spaarvormen zijn vervolgens onder de verlofparaplu gebracht. Onder die verlofparaplu wordt – gelet op de fiscale relevantie – geen onderscheid gemaakt tussen geldsparen en tijdsparen.

Het ongelimiteerd vrijlaten van het doorschuiven van vrije dagen, het individuele tijdsparen, zou echter tot gevolg kunnen hebben dat bijvoorbeeld een werknemer met een 36-urig dienstverband die 40 uur per week werkt en daarmee iedere week 4 uur compensatieverlof opspaat, tezamen met het vakantieverlof, ruim 45 dagen per jaar kan doorschuiven. Bij een langdurig dienstverband kan dan enige jaren extra verlof worden opgebouwd dat op latere leeftijd, bijvoorbeeld voorafgaand aan het (pre)pensioen, kan worden genoten. De doelstelling van het verlofsparen, te weten het bieden van een faciliteit voor tussentijds verlof, wordt niet gerealiseerd als het opgespaarde verlof uiteindelijk niet tussentijds wordt opgenomen maar wordt aangewend voor een verkorting van de loopbaan. Op basis van de huidige pensioenwetgeving kan op 60-jarige leeftijd reeds een vol pensioen worden gerealiseerd. Bevordering van een verdere oprekking van deze mogelijkheden en uittreding met behoud van loon vóór 60-jarige leeftijd achten wij niet wenselijk en niet passend binnen het streven van het kabinet om de arbeidsparticipatie van ouderen te bevorderen.

Zoals ook de Raad van State in zijn advies bij het onderhavige wetsvoorstel signaleerde is de reikwijdte van artikel 10, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, waarin wordt bepaald dat tot het loon behoren aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen en verstrekkingen te ontvangen, omstreden en zijn in de rechtspraak niet steeds duidelijke lijnen getrokken bij de uitleg van deze bepaling. Naar de letter van deze bepaling zou bij een recht op doorbetaling van het loon gedurende perioden waarin geen arbeid wordt verricht al snel een belaste aanspraak worden geconstateerd. Gelet op de in de Nota Arbeid en Zorg genoemde verlofvormen, waarbij in veel gevallen de perioden van het verrichten van arbeid en het tijdstip van de uitbetaling van de arbeidsbeloning relatief ver uit elkaar liggen, dringt de kwalificatie van een aanspraak zich steeds sterker op, aldus de Raad van State. Om de gewenste duidelijkheid te verschaffen en een oplossing te bieden voor de problemen in de uitvoeringspraktijk op dit punt is ervoor gekozen de rechten op geheel of gedeeltelijk betaald verlof aan te merken als een – belaste – aanspraak en daarop vervolgens in artikel 11 een aantal vrijstellingen op te nemen. Op deze wijze wordt de gewenste duidelijkheid verschaft en wordt voorkomen dat een uitkering uit een aanspraak niet in de belastingheffing kan worden betrokken omdat het genietingsmoment, te weten het moment van toekenning van de aanspraak, reeds is verstreken maar ten tijde van het genietingsmoment geen aanspraak is onderkend.

Met de hiervoor weergegeven achtergrondinformatie over de voorgestelde regeling voor verlofsparen en de nadere uiteenzetting inzake het nieuwe aansprakenregime is tevens beoogd in te gaan op de hierover gerezen vragen en reacties van de leden van verschillende fracties.

Wij hechten grote waarde aan het bieden van de door werknemers gewenste rechtszekerheid en blijven, gelet op de fiscale relevantie ervan, voorstander van het onder één noemer brengen van zowel tijdsparen als geldsparen binnen een verlofspaarregeling. Naar aanleiding van de reacties van de Kamer hebben wij echter nader bezien op welke wijze verbeteringen kunnen worden aangebracht om tegemoet te komen aan de opmerkingen van de Kamer en – waar dit mogelijk is – de administratieve lasten te beperken. De aanpassingen die hieruit resulteren zijn verwerkt in de bijgevoegde nota van wijziging. De bedoeling van de wijzigingen is beperkingen ten opzichte van de bestaande mogelijkheden zo klein mogelijk te houden en de flexibiliteit van de voorstellen te vergroten, maar tegelijkertijd de mogelijkheid van excessief individueel tijdsparen te voorkomen. Hierna wordt aangegeven tot welke verbeteringen het aangepaste voorstel leidt, waarmee wij tevens de hierover gestelde vragen en gemaakte opmerkingen van de leden van de verschillende fracties (en in het verlengde daarvan van NOB, STAR en VNO/NCW alsmede van de Rederij- en scheepvaartsector) van een reactie voorzien.

Volgens het huidige wetsvoorstel mag zonder fiscale gevolgen buiten een verlofspaarregeling om sprake zijn van een verlofstuwmeer van 25 dagen. Teneinde de flexibiliteit van het voorstel te vergroten en de administratieve lasten te verminderen wordt ingevolge de genoemde nota van wijziging de mogelijkheid van het doorschuiven van vrije dagen zonder dat een fiscale aanspraak wordt geconstateerd, verruimd. Daarbij wordt de aanvankelijk in artikel 11, eerste lid, onderdeel x, onder 1°, van de Wet op de loonbelasting 1964 voorgestelde mogelijkheid van het doorschuiven van ten hoogste het in het kalenderjaar toegekende vakantieverlof (gemiddeld zo'n 25 dagen) verruimd naar in totaal 250 dagen vakantieverlof en compensatieverlof bij een voltijds dienstverband. Bij een deeltijd-dienstverband wordt dit maximum verminderd met de deeltijdfactor. Bij een dienstverband van bijvoorbeeld 80% betekent dit derhalve dat zonder fiscale gevolgen sprake kan zijn van een verlofstuwmeer van 200 dagen (of 250 dagen bij een dagelijkse werktijd van 80% van een volledige werkdag). Hoewel de keuze voor een grens altijd arbitraire elementen in zich bergt, is de grens van 250 dagen ingegeven door de wens enerzijds de huidige praktijk van doorschuiven van vrije dagen ongemoeid te laten en anderzijds excessieve vormen van tijdsparen te voorkomen. De vrijlatingsgrens van 250 dagen geldt voor het zuivere tijdsparen, zoals dat thans zonder nadere regeling kan plaatsvinden. Dat betekent dat er geen voorziening kan worden getroffen die buiten de sfeer van de werkgever wordt gebracht en waarop de werknemer een individuele aanspraak heeft. Varianten op tijdsparen waarin de (geldswaarde van de) gespaarde tijd apart wordt geadmistreerd en rentedragend wordt en de daarbij gerealiseerde waarde van invloed is op de hoeveelheid te zijner tijd op te nemen vrije tijd, vallen hier niet onder. Indien de gespaarde vrije tijd bijvoorbeeld bij een steile carrière of lage oprenting minder vrije dagen oplevert dan bij een vlakke carrière of hoge oprenting, is van individueel tijdsparen waarbij slechts verlofdagen kunnen worden doorgeschoven geen sprake meer.

Door de maximum begrenzing van het individuele tijdsparen buiten een verlofspaarregeling om te stellen op een totaal van 250 dagen kan de handhaving van deze begrenzing op eenvoudige wijze worden gerealiseerd en blijven de administratieve gevolgen ervan beperkt. Daarnaast blijft deelname aan een verlofspaarregeling mogelijk, op grond waarvan eveneens een jaar verlof kan worden gespaard.

Het is niet de bedoeling dat rechten op verlof tijdens de door de NOB genoemde feestdagen als Goede Vrijdag, carnaval en plaatselijke of regionale feesten of de genoemde voorbeelden van buitenlandse feestdagen waarvoor expatriates verlof kunnen genieten, worden aangemerkt als een belaste aanspraak. Ingevolge de genoemde nota van wijziging wordt dit duidelijk in de wettekst vastgelegd. Op grond van het gewijzigde artikel 11, eerste lid, onderdeel x, onder 3°, van de Wet op de loonbelasting 1964, worden aanspraken op verlof op al dan niet religieuze rust- en feestdagen vrijgesteld. Het gaat dan om verlof op unieke dagen die niet doorgeschoven kunnen worden, zoals algemeen erkende feestdagen, persoonlijke feestdagen van de werkgever of de werknemer, of andere – al dan niet in het buitenland erkende – rust- en feestdagen. Indien het verlof door omstandigheden op de desbetreffende dag niet kan worden opgenomen en de werkgever daarvoor compensatieverlof verleent, volgt dit compensatieverlof het daarvoor geldende fiscale regime.

Ingevolge het voorgestelde artikel 11, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964, kan ingevolge een verlofspaarregeling jaarlijks een aanspraak ontstaan van ten hoogste 10% van het loon. Daarnaast mag de totale aanspraak een jaar verlof niet te boven gaan. Voorzover deze grenzen worden overschreden ontstaat een belaste aanspraak. Ter vergroting van de flexibiliteit wordt thans voorgesteld om het toetsingsmoment of de totale aanspraak een jaar verlof te boven gaat aan het einde van het kalenderjaar of einde dienstbetrekking te laten plaatsvinden. Indien daarbij geconstateerd wordt dat de toegestane grenzen zijn overschreden wordt het bovenmatige deel op dat moment in de belastingheffing betrokken. De in de genoemde nota van wijziging voorgestelde wijziging strekt ertoe in deze situatie als genietingstijdstip het einde van het jaar te laten gelden. Het in de belastingheffing betrekken van een eventuele bovenmatigheid betekent niet meer en niet minder dan dat niet langer uitstel van belastingheffing over een deel van het loon wordt verleend. Voor het overige is aan een eventuele overschrijding geen enkele sanctie verbonden. Door het aan het einde van het kalenderjaar in de belastingheffing betrekken van het surplus krijgt de werknemer de beschikking over een netto-loonbestanddeel dat hem, zoals ook bij het reguliere netto-loon het geval is, zonder meer ter beschikking kan worden gesteld. Nadat een aanspraak in de belastingheffing is betrokken behoort zij niet langer tot de loonsfeer. In dat geval ontstaat een netto-loonbestanddeel dat geen onderdeel meer uitmaakt van het verlofspaarsaldo. Belanghebbenden zijn vanzelfsprekend vrij om bij de aanvang van het kalenderjaar reeds te beoordelen wat de resterende ruimte is om de opbouw van aanspraken ter grootte van een jaar extra verlof niet te overschrijden. Zij kunnen dan reeds in de loop van het jaar die grenzen in het oog houden en afzien van een verdere opbouw indien de grenzen zijn bereikt. Indien bijvoorbeeld aan het einde van een kalenderjaar wordt geconstateerd dat de toegestane begrenzing reeds voor 95% is bereikt, is duidelijk dat de verdere opbouw in het daarop volgende kalenderjaar nog 5% kan bedragen en dat een overschrijding daarvan aan het einde van het kalenderjaar tot een belaste aanspraak leidt.

Daarnaast wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 11, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964, gerealiseerd dat door de in het kalenderjaar gespaarde aanspraken een periode van verlof van een jaar niet mag worden overschreden. Dit betekent dat de aan een verlofspaarregeling gestelde grenzen slechts met het oog op het ontstaan van nieuwe aanspraken worden bewaakt en dat eventuele overschrijdingen die niet het gevolg zijn van het opbouwen van nieuwe aanspraken, zoals bijvoorbeeld een verdere oprenting van het verlofkapitaal, niet tot een belaste aanspraak kunnen leiden.

Ingevolge de genoemde nota van wijziging, wordt de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel gewijzigd van 1 april 2000 in 1 juni 2000. Teneinde een tussentijdse registratie van op de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel bestaande verlofstuwmeren te voorkomen wordt ingevolge het gewijzigde artikel 35, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, voorgesteld dat op 31 december 2000 bestaande verlofstuwmeren niet in aanmerking worden genomen voor de toepassing van artikel 10, derde lid, jo artikel 11, eerste lid, onderdeel x, van de Wet op de loonbelasting 1964. Dit betekent dat de voorgestelde begrenzings voor het tijdsparen pas met ingang van 1 januari 2001 van toepassing zijn en slechts gelden voor het vanaf dat moment op te bouwen verlof. Per 1 januari 2001 bestaande verlofstuwmeren worden derhalve geëerbiedigd. Ingevolge de genoemde nota van wijziging wordt ingevolge artikel 35, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, het overgangsregime voor bestaande verlofspaarregelingen verruimd. Om uitvoeringsproblemen die worden veroorzaakt door aanpassingen in de loop van het jaar te voorkomen wordt thans voorgesteld de overgangsperiode voor bestaande verlofspaarregelingen te verlengen tot 1 januari 2006. Dit betekent dat met ingang van 1 januari 2006 alle verlofspaarregelingen moeten voldoen aan het nieuwe regime. Tot die datum blijven de op de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel bestaande verlofspaarregelingen – die op grond van de regels zoals die gelden tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel niet leiden tot een belaste aanspraak – geëerbiedigd. Indien voor de afloop van de overgangsperiode in op 1 juni 2000 bestaande verlofspaarregelingen tussentijds wijzigingen worden aangebracht die tot gevolg hebben dat voor de werknemers aanspraken ontstaan, dienen deze regelingen tevens te voldoen aan de voorwaarden van het nieuwe regime. Verlofspaarregelingen die met ingang van 1 juni 2000 of later worden geïntroduceerd dienen onmiddellijk aan het nieuwe regime te voldoen.

Wat betreft de door de leden van de CDA-fractie gestelde vraag waarom niet eerder aanpassingen van het wetsvoorstel aan uitlatingen in de media zijn gerealiseerd merken wij op dat wij, alvorens tot een aanpassing van de regeling over te gaan, de opvattingen van de Tweede Kamer wilden vernemen, zodat daarmee in de aanpassingen rekening kon worden gehouden. Ook in de beantwoording van de door het lid Reitsma gestelde Kamervragen – dit in antwoord op een desbetreffende vraag van deze leden – is aangegeven dat er tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel alle ruimte is om de voorgestelde regeling en eventuele knelpunten te bespreken.

In antwoord op de vragen van de leden van de fracties van PvdA, VVD, D66, GPV en RPF en SGP, dat aan het voorgestelde wettelijke regime voor verlofsparen administratieve gevolgen verbonden zijn merken wij op dat bij de vormgeving van de voorstellen uitdrukkelijk is gekozen de aan verlofsparen te stellen voorwaarden tot een minimum te beperken. Dit ter voorkoming van extra administratieve lasten. Het registreren van individuele aanspraken, waarmee de rechtszekerheid van de werknemer wordt vergroot en het belang van de werknemer wordt gediend, is echter het voornaamste doel van de voorgestelde regeling. Een goede registratie van de aanspraken is dan een minimum vereiste. Van een nodeloze ingewikkeldheid is ons inziens geen sprake.

Daarbij komt dat door de voorgestelde verruiming van het zonder fiscale gevolgen doorschuiven van vrije dagen en het verruimen van de eerbiedigende werking van bestaande verlofstuwmeren de administratieve gevolgen nog verder worden verlicht. Alleen als een na 31 december 2000 ontstaan verlofstuwmeer in totaal, bij een voltijds dienstverband, aan het einde van het kalenderjaar 250 dagen overschrijdt wordt een belastbaar feit geconstateerd. Wij erkennen dat door de introductie van een nieuw regime zowel een registratie van een per 1 januari 2001 bestaand verlof-

stuwmeer dient plaats te vinden als een registratie van een mogelijk daarna te vormen verlofstuwmeer. Dit is echter inherent aan het eerbiedigen van het tot 1 januari 2001 opgebouwde verlof. De hoeveelheid extra werkzaamheden die daaruit voortvloeit blijft in onze visie echter beperkt tot het tijdelijk bijhouden van twee verlofkaarten in plaats van één. Bij een overschrijding van de toegestane begrenzings dient een registratie plaats te vinden van de reeds belaste aanspraken op verlof. Gelet op de, mede als gevolg van de nadere voorstellen in genoemde nota van wijziging, toch zeer royale mogelijkheden voor verlofsparen kan in theorie belastingheffing over vrije dagen aan de orde komen maar zal dit zich in de praktijk slechts in uitzonderlijke situaties kunnen voordoen. De bedoeling van de onderhavige voorstellen is, dit in antwoord op een desbetreffende vraag van de leden van de PvdA-fractie, om zekerheden te bieden voor diegenen die binnen een verlofspaarregeling sparen en daarnaast om excessief verlofsparen te voorkomen, maar zeker niet om over te gaan tot belastingheffing over verlofaanspraken. Het is de bedoeling dat van de voorstellen een preventieve werking uitgaat, waardoor de maximale grenzen niet of slechts in uitzonderlijke gevallen worden overschreden. Werkgevers en werknemers hebben de mogelijkheden om binnen de toegestane begrenzings te blijven. Gelet op de ingevolge de bij nota van wijziging voorgestelde verdergaande verruiming van het wetsvoorstel zal een overschrijding van deze grenzen zich uitsluitend voordoen ingeval, naast een op 31 december 2000 bestaand verlofstuwmeer, met het doorschuiven van verlofdagen een nieuw verlofstuwmeer wordt opgebouwd dat globaal meer dan een jaar verlof belooft. In de situaties waarin deze grenzen worden overschreden menen wij dat het gerechtvaardigd is niet langer uitstel van belastingheffing te verlenen. Dat dit gepaard gaat met enige administratieve gevolgen is onvermijdelijk.

De leden van de PvdA-fractie vragen in relatie tot de voorgestelde begrenzing van 10% van het loon hoe de waarde van een dag wordt bepaald. Zoals ook in de memorie van toelichting op dit wetsvoorstel is aangegeven zullen hiervoor bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld. Indien het gaat om het zuivere tijdsparen, waarin een gespaarde verlofdag leidt tot het te zijner tijd opnemen van een dag extra verlof wordt de vrije tijd gewaardeerd overeenkomstig de actuele salariering. Dit geldt zowel voor de begrenzing van 10% per kalenderjaar als de totale begrenzing van een jaar extra verlof. De uitkering uit de vrijgestelde aanspraak bestaat immers uit de doorbetaling van het reguliere loon ten tijde dat het verlof wordt genoten.

In antwoord op de vraag van de leden van de fracties van GPV en RPF op welke wijze het maximum van 10% moet worden bepaald, inclusief of exclusief niet vrijgestelde verlofaanspraken, merken wij op dat de vaststelling van het percentage van 10 wordt gerelateerd aan het loon. Indien dit loon in een jaar hoger wordt door het tot het loon rekenen van verlofaanspraken wordt dit percentage gerelateerd aan dit hogere loon. Vervolgens vragen deze leden op welke wijze het voorgestelde artikel 11, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964, waarin is bepaald dat de totale aanspraken een periode van extra verlof van een jaar niet te boven mogen gaan, moet worden toegepast bij geldsparen. Hierop kunnen wij antwoorden dat de beoordeling of het gespaarde een jaar verlof te boven gaat, evenals bij tijdsparen, wordt afgezet tegen het actuele loon. Dit betekent dat bij een steile carrière de maximumgrens van een jaar extra verlof minder snel wordt bereikt dan bij een vlakke carrière. Ook de eventuele oprenting kan hierop van invloed zijn. Bij een hoge oprenting kan het maximum eerder worden bereikt dan bij een lage oprenting. Zoals hiervoor reeds is aangegeven kunnen na het bereiken van het maximum geen nieuwe aanspraken meer worden gespaard, maar zullen mogelijke overschrijdingen van het maximum die ontstaan door een oprenting geen aanleiding tot belastingheffing vormen.

De stelling in de memorie van toelichting dat slechts voor het bovenmatige deel van de aanspraak belastingheffing aan de orde komt, is gebaseerd, dit in antwoord op een desbetreffende vraag van de leden van de PvdA-fractie, op de in artikel 11, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964, voorgestelde bepaling dat een regeling voor verlofsparen inhoudt dat verlofsparen kan plaatsvinden voorzover in het kalenderjaar niet meer aanspraken ontstaan dan overeenkomt met 10% van het loon van het jaar en de totale aanspraken door de in het kalenderjaar gespaarde aanspraken een periode van extra verlof van een jaar niet te boven gaan. De «voorzover»-bepaling strekt ertoe de regeling tot de voorgestelde maxima aan te merken als een verlofspaarregeling en slechts aan dat gedeelte dat uitgaat boven de gestelde begrenzings, te weten voorzover de jaarlijkse opbouw meer bedraagt dan 10% van het loon en voorzover door de in het kalenderjaar gespaarde aanspraken aan het einde van het kalenderjaar de totale aanspraken een periode van extra verlof van een jaar te boven gaan, fiscale gevolgen te verbinden.

De leden van de PvdA-fractie vragen in het kader van de in artikel 11, twaalfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, opgenomen delegatiebepaling om bij ministeriële regeling nadere regels te kunnen stellen aan verlofspaarregelingen, aan welke regels wordt gedacht. In de memorie van toelichting is onder meer aangegeven dat dit kan gaan om regels ter zake van de handhaving van de voorgestelde begrenzings en de waardering van aanspraken ingevolge tijdsparen. Nu ingevolge de nadere voorstellen tot verhoging van de flexibiliteit de beoordeling of de maximale begrenzing van een jaar verlof wordt overschreden aan het einde van het kalenderjaar kan plaatsvinden, zal een nadere invulling hiervan bij ministeriële regeling niet meer nodig zijn. Voor handhaving van de begrenzing in de opbouwfase, te weten dat de aanspraak die in het kalenderjaar wordt opgebouwd niet meer mag bedragen dan 10% van het loon, zien wij vooralsnog geen aanleiding nadere regels te stellen. Wat de waardering van tijdsparen betreft zal, zoals op een desbetreffende vraag van deze leden reeds is meegedeeld, worden bepaald dat de waardering geschiedt op basis van het actuele loon. Voor het overige zullen, evenals bijvoorbeeld bij de spaarloonregelingen het geval is, nadere regels worden gesteld met betrekking tot de administratie van de aanspraken en de instellingen waar die aanspraken kunnen worden ondergebracht. De leden van de PvdA-fractie vragen waarom de waarderingsregels niet worden gebaseerd op artikel 13, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Hierop kunnen wij antwoorden dat de door deze leden genoemde bepaling inderdaad de bevoegdheid geeft om voor deze situatie nadere waarderingsregels te stellen, maar tevens daartoe is beperkt. De in artikel 11, twaalfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, voorgestelde delegatiebevoegdheid heeft een ruimere strekking. Het gaat daarbij niet alleen om waarderingsregels, maar – zoals hiervoor reeds is aangegeven – tevens om bijvoorbeeld regels ter zake van de administratie van verlofaanspraken en de instellingen waar de aanspraken kunnen worden ondergebracht.

De leden van de CDA-fractie vragen waar het percentage van 10 op is gebaseerd. Hierop kunnen wij antwoorden dat voor deze grens is aangesloten bij de jurisprudentie met betrekking tot artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Tevens menen wij daarmee een balans te hebben gevonden tussen het enerzijds bieden van de mogelijkheid van uitstel van belastingheffing over individuele aanspraken van de werknemer en anderzijds het vrijlaten van aanspraken zodanig te begrenzen dat de omvang van het belastinguitstel geen buitensporige vormen gaat aannemen. Aansluiting bij de op basis van artikel 13, tweede lid, Wet op de loonbelasting 1964, ontstane jurisprudentie lijkt ons alleszins redelijk.



Deze leden vragen voorts waarom de voorwaarde is opgenomen dat een verlofspaarregeling dient open te staan voor tenminste driekwart van de werknemers van een inhoudingsplichtige. Hierop kunnen wij antwoorden dat met dit vereiste, dat bijvoorbeeld eveneens geldt met betrekking tot spaarregelingen en winstdelingsregelingen, is beoogd te realiseren dat de regelingen zodanig zijn ingericht dat de grote meerderheid van het personeel daaraan kan deelnemen en deelname niet beperkt wordt tot een beperkte groep werknemers. Op deze wijze wordt voorkomen dat de regeling slechts open zou staan voor een selecte groep werknemers en daarmee een elitair karakter zou krijgen.

Naar aanleiding van de opmerking van de leden van de GroenLinks-fractie dat zij bezorgd zijn dat de regeling voor verlofsparen alleen aantrekkelijk zal zijn voor de midden- en hogere inkomens merken wij op dat de essentie van verlofsparen is dat minder loon wordt genoten dan voortvloeit uit de gewerkte tijd. Werknemers met lagere inkomens zullen weliswaar minder snel in staat zijn een deel van het bruto-loon te sparen omdat zij deze inkomsten harder nodig hebben, maar zij hebben ook de mogelijkheid meer dan het overeengekomen aantal uren te werken en dit te laten compenseren met extra verlof dat – met het oog op de gewenste rechtszekerheid – kan worden ingebracht in een verlofspaarregeling. Het is ook mogelijk een deel van de toegekende vakantiedagen op te sparen voor het opnemen van extra verlof. Ook voor de lager betaalde werknemers komt dan een periode van extra verlof waarbij een reguliere doorbetaling van het loon kan plaatsvinden binnen bereik.

De leden van de fractie van D66 vragen of overwogen is de reserveringen in het kader van verlofsparen, analoog aan de spaar- en premiespaarregeling aan te wenden voor stortingen in bijvoorbeeld beleggingsfondsen of in aandelen in het kapitaal van de werkgever. Hierop kunnen wij antwoorden dat de wijze waarop de gelden kunnen worden beheerd zoveel als mogelijk in overeenstemming zullen worden gebracht met de daarvoor geldende mogelijkheden voor spaar- en winstdelingsregelingen. Naar aanleiding van de vraag van deze leden om een toelichting op het gehanteerde loonbegrip merken wij op dat dit ziet op het loon dat ingevolge artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964, zou zijn genoten indien geen uitstel van het genietingsmoment zou hebben plaatsgevonden.

De leden van de fracties van GPV en RPF begrijpen dat het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen hoger ligt dan het loon voor de loonheffing en vragen of het voor de heffing in dit kader uitmaakt of er sprake is van geldsparen of tijdsparen. Het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen is slechts hoger dan het loon voor de loonheffing ingeval verlof wordt gespaard via een verlofspaarregeling. Het maakt in dat geval voor de premieheffing werknemersverzekeringen niet uit of sprake is van geldsparen of tijdsparen. Ingeval niet wordt deelgenomen aan een verlofspaarregeling en sprake is van individueel tijdsparen, dat wil zeggen het doorschuiven van verlofdagen, is het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen en de loonheffing gelijk.

De leden van de fractie van GroenLinks constateren dat het aan werkgevers en werknemers is te bepalen in welke volgorde de verlofdagen worden genoten en vragen of het juist is dat indien er niets is geregeld de fiscus ervan uitgaat dat het verlof is genoten volgens het lifo-stelsel. Volgens het arbeidsrecht dienen vakantiedagen volgens het zogenoemde fifo-stelsel te worden opgenomen, dat wil zeggen dat de oudste dagen het eerst worden opgenomen. Fiscaal worden daaraan geen voorwaarden gesteld. Kenmerk van het zuivere tijdsparen is dat de gespaarde dagen op een later tijdstip met doorbetaling van het reguliere loon van dat moment kunnen worden opgenomen. Bij een overschrijding van het toegestane

maximum van – thans – 250 dagen kan fiscaal in het midden blijven hoe – door het sparen van nieuwe verlofdagen in het jaar, dan wel door het niet opnemen van reeds uit vorige jaren aanwezige verlofdagen – dat verlof is ontstaan, maar wordt bij het einde van het kalenderjaar een genietingsmoment geconstateerd voorzover het totale aantal verlofdagen op dat moment 250 te boven gaat. De waarde van de in de belastingheffing te betrekken verlofaanspraak is gerelateerd aan de economische waarde van het verlof op dat moment, te weten het op dat moment van toepassing zijnde loon. Indien een aanspraak op verlof eenmaal in de belastingheffing is betrokken ligt het voor de hand bij de opname van verlof eerst het verlof op te nemen dat voortvloeit uit die reeds belaste aanspraak. Tijdens het daaruit voortvloeiende verlof wordt dan immers een netto-inkomen genoten. Dit staat los van het in het arbeidsrecht toegepaste fifo-stelsel, waarin vakantiedagen worden opgenomen in de volgorde waarin ze verworven zijn. Op deze wijze blijft het nadeel dat de werknemer ondervindt bij het niet langer verlenen van belastinguitstel over de aanspraak beperkt. Het staat werkgevers en werknemers echter vrij hieraan fiscaal een andere invulling te geven. Bij een overschrijding van het toegestane maximum van een verlofspaarregeling wordt – ingevolge de voorgestelde wijziging eveneens bij het einde van het kalenderjaar – bezien in hoeverre de aanspraken een jaar verlof tegen het actuele loon te boven gaan. Het meerdere wordt dan in de belastingheffing betrokken.

De door de leden van de GroenLinks-fractie gestelde vragen over de volgorde van het opnemen van verlof dat bijvoorbeeld vijf jaar achtereen is opgespaard, hebben met de bij nota van wijziging voorgestelde verruiming van de mogelijkheden om buiten een verlofspaarregeling zonder fiscale gevolgen nog een verlofstuwmeer van 250 dagen, dat wil zeggen een jaar verlof, te kunnen opbouwen, hun relevantie verloren. In de nieuwe voorstellen wordt uitsluitend naar het totale aantal opgespaarde verlofdagen gekeken en vindt de belastingheffing bij een overschrijding, zoals hiervoor is uiteengezet, plaats aan de hand van een waardering van de verlofdagen tegen het actuele loon.

De leden van de PvdA-fractie hebben vragen bij het voorgestelde artikel 11, twaalfde lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964, op grond waarvan een periode van extra verlof niet kan worden opgenomen binnen een jaar voorafgaand aan de ingang van een ouderdomspensioen of de ingang van een voorziening voor vervroegde uittreding, terwijl op grond van het veertiende lid de mogelijkheid wordt geboden om de verlofspaarregeling in te bedden in de (pre)pensioenregeling. Ook de leden van de fracties van VVD en CDA vragen om een verduidelijking wat nu wel en niet is toegestaan. Dienaangaande merken wij op dat op basis van de in hoofdstuk IIA van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen begrenzings voor pensioenen jaarlijks een pensioenaanspraak kan ontstaan ter hoogte van 2% eindloon zodat in 35 jaar een pensioen kan worden gerealiseerd van 70% eindloon op 60-jarige leeftijd. Binnen deze begrenzings kan hetgeen is gespaard ingevolge een regeling voor verlofsparen worden ingebracht in een pensioenregeling. Dit betekent dat een aanspraak ingevolge een regeling voor verlofsparen kan worden ingebracht in een pensioenregeling ten behoeve van bijvoorbeeld een vervroegde uittreding, de aanwending van individuele modules of de reparatie van pensioentekorten. Het is mogelijk de verlofaanspraken aan te wenden om – binnen de mogelijkheden van de pensioenregeling en binnen de toegestane wettelijke begrenzings – een vroegere uittreding te realiseren. Het is echter niet mogelijk deze grenzen verder op te rekken door daaraan voorafgaand nog met een verlofspaarregeling gespaard extra verlof op te nemen. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de door de leden van de GroenLinks-fractie genoemde oplossing van de STAR om de aanwending van de verlofspaarrekening voor prepensionering toe te staan voorzover de bestaande wettelijke ruimte van het Witteveen-kader

niet wordt benut, op grond van het veertiende lid mogelijk is, mits de pensioenregeling daartoe de ruimte biedt. De achtergrond van het voorstel om niet toe te staan dat het gespaarde verlof direct voorafgaande aan het ingaan van het (pre)pensioen wordt opgenomen, de leden van de D66-fractie vragen hiernaar, is dat een verdere verlaging van de pensioeningangsdatum, met behoud van loon, op gespannen voet staat met de aan verlofsparen ten grondslag liggende overwegingen, namelijk om een fiscale faciliteit te bieden om onderbrekingen tijdens de dienstbetrekking mogelijk te maken en haaks staat op het streven van het kabinet om de arbeidsparticipatie van ouderen te vergroten.

De vraag van de leden van de PvdA-fractie of opnieuw met verlofsparen kan worden begonnen als het reeds gespaarde verlof ter waarde van 12 maanden in de pensioenregeling is opgenomen, wordt bevestigend beantwoord.

In antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie op welke wijze wordt gecontroleerd of een omzetting van een aanspraak ingevolge een verlofspaarregeling leidt tot een bovenmatig pensioen, merken wij op dat een pensioenregeling alleen wordt aangemerkt als een zuivere pensioenregeling indien deze binnen de daartoe gestelde begrenzings blijft. De omzetting van een aanspraak ingevolge een verlofspaarregeling in een aanspraak ingevolge een pensioenregeling kan alleen dan plaatsvinden indien de grenzen in de pensioenregeling niet worden overschreden. De opbouw van een pensioen vindt te allen tijde plaats via de band van de werkgever. Of de desbetreffende pensioenregeling nog ruimte biedt voor individuele aanvullingen door middel van vrijwillige premiebetalingen dient, zoals bij elke pensioenverbetering het geval is, via de werkgever en wellicht in overleg met of op basis van gegevens van de pensioenuitvoerder te worden bezien. Of de premiebetaling al dan niet wordt gefinancierd uit gelden via een verlofspaarregeling is daarbij niet relevant.

De leden van de VVD-fractie verwijzen naar het commentaar van VNO-NCW dat een afrekening over aanspraken op verlof indien deze aan het einde van het kalenderjaar groter zijn dan overeenkomt met het in dat jaar toegekende vakantieverlof, haaks staat op het arbeidsrecht. Ingevolge het arbeidsrecht is de verjaringstermijn van vakantiedagen thans twee jaar. Deze termijn wordt ingevolge het wetsvoorstel 26 079, dat thans door de Eerste Kamer wordt behandeld, verruimd naar 5 jaar. Ook de leden van de fracties van D66 en GPV en RPF stellen een vraag over de relatie met de verjaringstermijn van vakantiedagen in het arbeidsrecht. Naar aanleiding hiervan merken wij op dat met de in het arbeidsrecht voorgestelde verruiming van de verjaringstermijn van rechtsaanspraken op vakantieverlof wordt beoogd meer ruimte te scheppen voor het sparen voor langerdurend verlof. Het arbeidsrecht en het fiscale recht moeten strikt genomen op hun eigen merites worden getoetst en hebben een eigen doelstelling. Ingevolge het onderhavige – nader gewijzigde – voorstel kunnen 250 dagen vakantieverlof worden opgespaard zonder dat een fiscaal genietingsmoment wordt geconstateerd. Op deze wijze worden de recente ontwikkelingen in het arbeidsrecht niet doorkruist en wordt geen afbreuk gedaan aan het met de verruiming van de verjaringstermijn in het arbeidsrecht beoogde doel.

De leden van de GroenLinks-fractie vragen duidelijkheid te verschaffen over wat al dan niet onder compensatieverlof wordt verstaan. In reactie op deze vraag en een daarmee corresponderende vraag van de leden van de SGP-fractie delen wij mee dat onder compensatieverlof wordt verstaan al het verlof dat wordt opgebouwd door meer te werken dan op basis van het dienstverband is overeengekomen. Daaronder wordt niet alleen begrepen het genoemde ADV/ATV-verlof, dat wil zeggen verlof dat wordt verkregen door structureel meer dan het overeengekomen aantal uren te werken, maar ook extra verlof dat wordt opgebouwd door het al dan niet

incidenteel verrichten van overwerk, door op onregelmatige tijden of op rust- en feestdagen te werken. Als gevolg van de nadere voorstellen tot verhoging van de flexibiliteit zal over een verlofstuwmeer buiten een verlofspaarregeling om nog slechts worden «afgerekend», zoals de leden van deze fractie vragen, indien dit in totaal 250 dagen vakantieverlof en/of compensatieverlof te boven gaat.

Het komt de leden van de PvdA-fractie voor dat de voorgestelde regeling voor zowel tijd- als geldsparen in de praktijk de mogelijkheden beperkt in vergelijking met de thans bestaande situatie en zij vragen in dit kader tevens aan te geven op welke wijze het geldsparen zich verhoudt tot gebruikmaking van de zogenoemde RUS-bepaling. Op de relatie tussen de nader voorgestelde regeling en de thans bestaande situatie waar het gaat om tijdsparen is in het voorgaande reeds ingegaan. Voor de huidige praktijk betekent de nader voorgestelde regeling voor tijdsparen geen belemmering. Van een verkrapping ten opzichte van de thans bestaande mogelijkheden voor geldsparen is in het geheel geen sprake. Loon wordt in aanmerking genomen op het moment dat dit wordt genoten. Van genieten is ook sprake bij het toekennen van een aanspraak, bij het rentedragend worden van een vordering, of bij ter beschikkingstelling van de spaartegoeden via bij voorbeeld een (geblokkeerde) rekening van de werknemer. In situaties waarin men een fonds wil vormen waarin het uitgestelde loon ten behoeve van de werknemers rentedragend wordt of de werknemer het gespaarde bedrag kan meenemen naar een andere werkgever, is onder het bestaande regime al snel sprake van een fiscaal genietingsmoment. Ingevolge artikel 13a van de Wet op de loonbelasting, dit in antwoord op een desbetreffende vraag van de leden van de PvdA-fractie, bestaat volgens de rechtspraak thans de mogelijkheid tot uitstel van loon, de zogenoemde RUS-regeling. Het verschil tussen de RUS en de thans voorgestelde regeling is met name gelegen in het feit dat de werknemer bij het uitstellen van loon op grond van artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 meer risico loopt. Het inleggen van een deel van het brutoloon is op basis van artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 uitsluitend voorbehouden aan de werkgever. Wil men het bij het verlofsparen ingelegde geld voor de werknemers in een fonds beleggen, dan dient – zoals hiervoor reeds is aangegeven – volgens de huidige fiscale wetgeving de toekenning van de inleg en het rendement hierover aan de werknemer niet eerder te gebeuren dan bij uitbetaling. Dat betekent dus op het moment dat de belastingplichtige het verlof opneemt. De onzekerheid die hiervan voor de werknemer het gevolg is kent een tweetal aspecten. Naast het feit dat de werknemer geen individuele zekerheid kan ontlenen aan het ingelegde bedrag omdat daarop geen individuele aanspraak bestaat, betekent het ter beschikking blijven van de werkgever van de inleg dat de werknemer niet beschermd is tegen eventueel faillissement of misbruik van de werkgever. Het uitstellen van loon ingevolge de RUS-bepaling is in feite alleen maar aantrekkelijk voor de directeur-groootaandeelhouder. De directeur-groootaandeelhouder behoudt door zijn zeggenschap in de onderneming immers de beschikkingsmacht over het uitgestelde loon. Deze fiscale motieven gelden niet voor de «gewone» werknemer. Binnen de huidige fiscale wetgeving is het niet mogelijk een deel van het brutoloon van de werknemer op naam van de werknemer in een fonds te beleggen of op een geblokkeerde rekening te sparen zonder dat een fiscaal genietingsmoment wordt geconstateerd. Met het voorgestelde wettelijke kader wordt dit knelpunt opgeheven en heeft de individuele werknemer een vrijgestelde aanspraak op de gespaarde bedragen die pas in de belastingheffing wordt betrokken op het moment dat het verlof daadwerkelijk wordt opgenomen. Van een verkrapping ten opzichte van de bestaande situatie, zoals de leden van de PvdA-fractie veronderstellen, is bij geldsparen dan ook geen sprake. Integendeel de nieuwe regeling biedt meer rechtsbescherming en is financieel aantrekkelijk.

Op de vraag van deze leden of met betrekking tot een verlofspaarregeling die niet aan de daaraan gestelde voorwaarden voldoet toch sprake kan zijn van een vrijgestelde aanspraak op grond van artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, antwoorden wij als volgt. Zoals hiervoor is aangegeven is uitstel van loon op grond van artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964 alleen mogelijk indien voor de werknemer geen individuele aanspraak op dit uitgestelde loon ontstaat. Aan een verlofspaarregeling die niet aan de voorwaarden van artikel 11, twaalfde lid, onderdeel b, voldoet, wordt de vrijstelling van het eerste lid, onderdeel x, onder 4°, ontzegd.

De leden van de SGP-fractie vragen een toelichting omtrent de duiding onder het voorliggende wetsvoorstel van vakantierechten die worden opgebouwd aan de hand van vakantiebonnen. Vakantiebonnen belichamen een aanspraak op betaling van loon gedurende de periode dat vakantie wordt opgenomen en op betaling van een toeslag op het loon voor die periode. Het bijzondere van vakantiebonnen is dat de uitkering van vakantieloon en vakantietoeslag op zodanige wijze afhankelijk is van de vakantiebonnen, dat die bonnen geacht moeten worden zelfstandige aanspraken op toekomstige uitkeringen te vertegenwoordigen. Dergelijke aanspraken zijn thans belast op grond van artikel 10, tweede lid, van de wet op de loonbelasting 1964 en daar verandert met het voorliggende wetsvoorstel niets aan. Bij de bepaling van de verschuldigde belasting wordt ingevolge een overgangsregeling de waarde van dergelijke aanspraken op grond van artikel 45 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990, gesteld op een percentage van de nominale waarde. Ook dit wordt onder het voorgestelde systeem niet anders. De uit deze aanspraken voortvloeiende uitkeringen, «het vakantiegeld», zijn onbelast op het moment dat deze door de werknemers worden ontvangen. De belasting is al voldaan bij het toekennen van de aanspraken.

De leden van de PvdA-fractie vragen wat de voorgestelde in artikel 35 van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen overgangsregeling precies zal inhouden en waarom de datum van 31 maart 2000 is gekozen. De leden van de CDA-fractie vragen om een nadere uiteenzetting over het overgangsregime. Hierop kunnen wij antwoorden dat op basis van deze bepaling de voor de (oorspronkelijk) beoogde datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel bestaande verlofspaarregelingen gedurende een periode van 5 jaar zouden worden geëerbiedigd. Ingevolge de genoemde nota van wijziging is deze periode verlengd tot 1 januari 2006. De op de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel reeds overeengekomen regelingen voor verlofsparen blijven derhalve tot 1 januari 2006 aangemerkt als een verlofspaarregeling. Dat op dit moment een wettelijke aanduiding van het begrip verlofsparen ontbreekt doet daar niet aan af. Voor deze regelingen blijft gedurende de overgangperiode het regime van toepassing zoals dat gold tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. De aanvankelijke datum van 31 maart, de leden van de PvdA-fractie vragen daarnaar, is gekozen omdat het de bedoeling is de op de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel bestaande regelingen gedurende de overgangperiode te eerbiedigen. Het is niet de bedoeling dat na de datum van inwerkingtreding nog verlofspaarregelingen kunnen worden overeengekomen die niet voldoen aan de daaraan onder het nieuwe regime gestelde eisen. Inmiddels is de beoogde inwerkingtredingsdatum van dit wetsvoorstel verschoven naar 1 juni 2000. Daarom is de datum van 31 maart 2000 vervangen door 31 mei 2000.

De indruk van de leden van de PvdA-fractie dat werknemers met op de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel bestaande verlofstuwmeren niet worden geconfronteerd met een belaste aanspraak is

juist. Het door deze leden genoemde artikel 11, vijftiende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, ziet slechts op aanspraken die worden opgebouwd na de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel. Voor verlofdagen die zijn gespaard onder het oude regime blijft het oude regime gelden. Het nieuwe regime is alleen van toepassing op aanspraken die worden opgebouwd onder het nieuwe regime. Zoals hiervoor reeds is aangegeven is de eerbiedigende werking van bestaande verlofstuwmeren ingevolge de genoemde nota van wijziging verruimd tot op 31 december 2000 bestaande verlofstuwmeren. Dit betekent dat de voorgestelde begrenzings op het punt van het individueel tijdsparen pas met ingang van 1 januari 2001 van toepassing zullen zijn. Verlofspaarregelingen die met ingang van 1 juni 2000 of daarna worden geïntroduceerd, dienen onmiddellijk aan het nieuwe regime te voldoen.

De leden van de fractie van D66 geven te kennen de redenering te onderschrijven dat het hanteren van een lager belasting- en premiepercentage bij het belasten van uitkeringen in het kader van verlofsparen tot budgettaire consequenties leidt. In antwoord op de vraag van deze leden naar de budgettaire consequenties indien voor de heffing over deze uitkering wordt gekozen voor de vaste heffingspercentages zoals deze gelden voor de huidige tariefschijven merken wij op dat de regeling niet tot autonome budgettaire effecten zal leiden indien de uitkering wordt belast op de voet van de reguliere tarieftabel. Dit is het gevolg van het feit dat bij de vormgeving van deze regeling gebruik is gemaakt van de ruimte die de bestaande RUS-bepaling biedt.

### *2.3 Fictieve dienstbetrekking buitenlandse sporters*

Het verheugt ons te mogen constateren dat de leden van de fracties van de PvdA en het CDA zich kunnen vinden in de voorgestelde regeling om buitenlandse sporters via de loonbelasting te belasten voor inkomsten uit hier ter lande door hen verrichte werkzaamheden. De fractieleden van de PvdA hebben gevraagd waarom in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 alleen een regeling voor artiesten en niet eveneens een regeling voor sporters is getroffen. De artiestenregeling in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is mede gebaseerd op de regelingen zoals opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964, die nader zijn uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. Voor de sporters is behoudens de in de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen mogelijkheid om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur de arbeidsverhouding van een sporter als een fictieve dienstbetrekking te beschouwen en de inhoudingsplichtige aan te wijzen bij ministeriële regeling, tot nog toe niets geregeld. Dit bemoeilijkt de heffing en invordering van belastingen bij sporters. Derhalve is het wenselijk dat er een sportersregeling in de Wet op de loonbelasting 1964 wordt opgenomen om aan deze problematiek tegemoet te komen. Vooralsnog is niet aangesloten bij de nieuwe artiestenregeling die opgenomen is in de Belastingherziening 2001. De nieuwe artiestenregeling speelt in op elementen in het nieuwe regime die thans nog niet bestaan, zoals het vervallen van de werkelijke kostenafrek en de introductie van de categorie resultaten uit overige werkzaamheden. Het is daarom nog niet mogelijk een sportersregeling voor het kalenderjaar 2000 te baseren op een gewijzigd stelsel van inkomsten- en loonbelasting dat vanaf 1 januari 2001 zijn gelding krijgt. Indien voor de sportersregeling zou worden aangesloten bij de nieuwe artiestenregeling, dan zou het nieuwe regime van de Belastingherziening feitelijk een jaar vooruit werken ten aanzien van de sporter.

Nu echter wordt voorgesteld om ook voor sporters een bijzondere regeling in het leven te roepen, zal deze sportersregeling evenals de artiestenregeling zijn pendant vinden in een regeling die aansluit bij de stelsel-

wijziging van de Belastingherziening 2001. Het is de bedoeling deze sportersregeling zoveel mogelijk te harmoniseren met de artiestenregeling voor 2001.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom in de artiestenregeling niet de mogelijkheid is opgenomen het tarief van 20% te verlagen. De mogelijkheid om het tarief met maximaal 5% te verlagen, zoals voor de thans niet in Nederland wonende sporters wordt voorgesteld, is bedoeld om in hele specifieke situaties, zoals waarbij ter gelegenheid van één door verscheidende landen gezamenlijk georganiseerd evenement in meerdere landen werkzaamheden worden verricht, tot een praktische regeling te komen. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij het EK voetbal 2000 dat in samenwerking met België is georganiseerd. Dergelijke grensoverschrijdende evenementen zijn ongebruikelijk in de artiestensfeer. In verband hiermee achten we een verlaging van het tarief voor artiesten niet aan de orde.

Deze leden vragen in hoeverre de voorgestelde regeling artiesten en topsporters gelijk behandelt. Zoals reeds aangegeven, wordt met de nieuwe regeling op niet al te lange termijn beoogd dezelfde loonbepalingen en inhoudingsregelingen van toepassing te laten zijn ten aanzien van zowel de sporter als de artiest die een overeenkomst van korte duur is aangegaan, ongeacht de vraag of het om een binnenlandse of buitenlandse sporter gaat. Hiertoe zal de voorgestelde sportersregeling per 1 januari 2001 nader worden afgestemd op het nieuwe belastingstelsel. Als er geen sprake is van een overeenkomst van korte duur worden zowel de binnenlandse als de buitenlandse artiest en sporter belast als «normale» werknemers en zijn de gebruikelijke loonbepalingen en inhoudingsregelingen op hen van toepassing.

De PvdA-leden vragen in welke gevallen het verlaagd tarief, dat niet lager kan zijn dan 15%, van toepassing zal zijn. De fractieleden van GroenLinks vinden het bezwaarlijk dat het tarief tijdelijk ten behoeve van uniforme heffing naar beneden kan worden aangepast, hetgeen zij in strijd vinden met de belastinghoogte van de staat. Het tarief van 20% kan tijdelijk worden verlaagd, maar niet lager dan tot 15% ten behoeve van uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen. Slechts in uitzonderlijke situaties zal worden overgegaan tot tijdelijke verlaging van het tarief. Dit doet zich met name voor bij grensoverschrijdende sportevenementen waarbij de gezamenlijk organiserende landen verschillende tarieven hanteren ten aanzien van het spelen van wedstrijden in verschillende landen maar binnen één evenement. Als voorbeeld hiervan kan het EK voetbal 2000 worden genoemd. In een dergelijke situatie kan het voor een inhoudingsplichtige een extra complicerende factor zijn indien deze rekening moet houden met verschillende tarieven. Daarnaast is het aan de sporter lastig uitleggen indien men voor identieke prestaties in de verschillende maar gezamenlijk organiserende landen geconfronteerd wordt met in het ene geval 18% voorheffing en in het andere geval een ander tarief. Hieraan kan worden tegemoetgekomen door het tarief tijdelijk te verlagen naar een lager tarief om een uniforme heffing te verkrijgen. Bovendien moet in ogenschouw worden genomen dat het voorgestelde tarief van 20% met de mogelijkheid tot een tijdelijke verlaging, doch niet verder dan 15%, een voorheffing betreft. Het tarief van de inkomstenbelasting kent een dergelijke verlagingsmogelijkheid niet.

De leden van de fracties van de PvdA (VVD en D66: op enkele punten) verzoeken de brief van 10 februari jl. van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van commentaar te voorzien. Ook de leden van de fracties van GPV, RPF en SGP vragen naar de reikwijdte van de definitie van sporter zoals opgenomen in artikel 4, onderdeel c, van de Wet op de loon-

belasting 1964. Voorts vragen zij of beroepssporters die activiteiten verrichten op basis van sponsorcontracten ook hieronder vallen. Sporter is degene die als beroep een tak van sport beoefent. Het is in beginsel niet de bedoeling om amateursporters in de loonheffing te betrekken. Voor amateurs vormt de sportbeoefening in veel gevallen een vrijetijdsbesteding en is er derhalve geen sprake van een bron van inkomen. Overigens, in de praktijk is het niet uitgesloten dat de aard van sportbeoefening door de amateur dermate professioneel kan zijn, dat er sprake is van beroepsmatige sportbeoefening. Ter voorkoming van misverstanden zij hier opgemerkt dat het niet de bedoeling is sporters die een «echte» dienstbetrekking in de zin van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964 hebben, onder het nieuwe regime te brengen. De kwalificatie of het gaat om een professional dan wel een amateur c.q. beroepsmatig sporten dan wel vrijetijdsbesteding zal doorgaans eenvoudig zijn te maken. Er zijn in veel gevallen aanwijzingen waaruit opgemaakt kan worden dat het gaat om een professional. Hierbij kan de tak van sport vaak al een goede aanwijzing zijn. Zo zijn, uitzonderingen daargelaten, korfbal, hockey en zwemmen echte amateursporten, terwijl er bij sporten als voetbal, tennis, golf en schaatsen ook sprake kan zijn van beroepssporters. Een professional kan in veel gevallen van een amateur worden onderscheiden door de omstandigheid dat de professional startgeld ontvangt of deelneemt aan wedstrijden waarin geen amateurs zijn toegelaten. Ook het bedrag aan prijzengeld beschikbaar voor de hoogst geplaatsten is een aanwijzing dat het om professionals gaat die aan de wedstrijden deelnemen. Een andere aanwijzing kan zijn de omstandigheid dat een professional in het algemeen wordt begeleid door (een team van) professionele trainers, coaches en geneesheren in tegenstelling tot bij een amateur. Trainers, begeleiders, coaches, etc. worden niet aangemerkt als sporters. Hun werkzaamheden richten zich op de sporter en zijn sportbeoefening, maar zij beoefenen de sport niet als zodanig. Veelal zijn deze personen in dienst van een sportclub of -bond. Sporters die activiteiten verrichten op basis van sponsorcontracten vallen eveneens onder de definitie van sporter voorzover de activiteiten betrekking hebben op sportbeoefening.

Evenals de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs twijfelen de leden van de fractie van GPV en RPF of met artikel 7, onder 2, onderdeel c van de Wet op de loonbelasting 1964 kan worden volstaan om een inhoudingsplichtige aan te wijzen. De Orde ziet met name bij internationale sportevenementen hierin een probleem. Artikel 7, onder 2, onderdeel c, kan inderdaad bij internationale evenementen onvoldoende basis bieden om een inhoudingsplichtige aan te wijzen. Op basis van de bestaande wetgeving wordt als degene tot wie de dienstbetrekking staat, beschouwd degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen. Bij internationale sportevenementen is mogelijk een buitenlands lichaam, bijvoorbeeld een sportbond, of een in het buitenland gevestigde natuurlijk persoon degene met wie de overeenkomst tot sportbeoefening is aangegaan. Thans biedt artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964 in het algemeen geen mogelijkheid dit lichaam of deze natuurlijke persoon te beschouwen als inhoudingsplichtige. Om in deze gevallen toch een inhoudingsplichtige te kunnen aanwijzen, wordt bij nota van wijziging voorgesteld aan artikel 6, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 een nieuw onderdeel toe te voegen. Hierin wordt bepaald dat buitenlandse lichamen of natuurlijke personen geacht worden een fictieve vaste inrichting in Nederland te hebben wegens het verrichten of doen verrichten van werkzaamheden die gericht zijn op het in Nederland laten beoefenen van sport tegen beloning. Op basis hiervan worden zij aangemerkt als inhoudingsplichtige. Het aanmerken van een buitenlands lichaam of buitenlands natuurlijk persoon als inhoudingsplichtige is evenwel onvoldoende voor een prakti-



sche hanteerbare grondslag ter verzekering van zowel de heffing als de invordering van de door de buitenlandse sporters binnen Nederland verschuldigd wordende loonbelasting. Gezien voorts het vooralsnog beperkte aantal gevallen waarin invorderingsbijstand kan worden ingeroepen van de belastingautoriteiten in de landen waar de buitenlandse sportbeoefenaren woonachtig zijn, alsmede de aan het inroepen van invorderingsbijstand verbonden uitvoeringslasten, wordt bij genoemde nota van wijziging voorgesteld aan artikel 37 van de Invorderingswet 1990 een lid toe te voegen om de organisator van het evenement hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de verschuldigde loonbelasting van de buitenlandse sporters. De voorgestelde aansprakelijkheidsstelling vormt dan binnen de Nederlandse verhoudingen een aanknopingspunt om tot een redelijke mate van bescherming van het Nederlandse heffingsrecht te komen, de mogelijkheid tot daadwerkelijke invordering daaronder begrepen, inzake sportbeoefening tegen beloning door buitenlanders. Ook de medeorganisator van een Nederlandse sportmanifestatie of degene die bijvoorbeeld onder auspiciën van een overkoepelende internationale organisatie een dergelijke sportmanifestatie doet organiseren, kan aansprakelijk worden gesteld. Die aansprakelijkheid is vooral preventief bedoeld. Dit om de organisatoren van vorenbedoelde sportmanifestaties er in de eerste plaats toe te brengen betrokken buitenlandse sportbonden, -clubs en -managers te wijzen op de belastingplicht en de inhoudingsplicht voor de loonbelasting en die organisatoren, praktisch gezien, te dwingen tot het nemen van maatregelen ter nakoming van die fiscale verplichtingen. Deze maatregelen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het uitdrukkelijk overeenkomen dat een gedeelte van de start- en/of prijzengelden en dergelijke, wordt achtergehouden en na ontvangst van een kopie van de aangifte namens de inhoudingsplichtige bij de belastingdienst wordt afgedragen. Een andere mogelijkheid is het stellen van zekerheid, bijvoorbeeld in de vorm van het deponeren van een waarborgsom bij een notaris of de afgifte van een bankgarantie.

Overigens biedt artikel 8, tweede lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964 de mogelijkheid een ander dan degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen aan te wijzen als inhoudingsplichtige. Deze aanwijzing vindt plaats in artikel 4 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. Aan dit artikel 4 zal worden toegevoegd dat op basis van een overeenkomst met de Minister van Financiën een ander dan degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen belasting van de sporter gaat inhouden en afdragen aan de Nederlandse fiscus. Aldus, de eerste inhoudingsplichtige – degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen (bijvoorbeeld een buitenlandse sportbond) – kan op basis van een overeenkomst met de Minister van Financiën terugtreden en een ander kan vervolgens voor de heffing en afdracht van de loonbelasting/premie volksverzekeringen zijn plaats innemen.

In de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs wordt gevraagd op welke gronden gekozen is voor het tarief van 20%. Het argument om dit percentage te kiezen is voortgekomen uit de doelstelling dat de inhouding en heffing zo eenvoudig en praktisch als mogelijk dient te geschieden. Er wordt voorgesteld de loonbelasting over een ruimere grondslag in te houden dan bij de inkomstenbelasting. Aldus, uit praktische overweging, hoeft de inhoudingsplichtige geen onderscheid te maken naar loon, onkostenvergoeding en aanspraken als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel i, onder 3° en onderdeel j van de Wet op de loonbelasting 1964. Ook hoeft de inhoudingsplichtige niet de belastingvrije som voor de toepassing van artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964 in mindering te brengen op het binnenlandse inkomen. Een bredere grondslag voor de loonbelasting rechtvaardigt, uit het oogpunt van eenvoud, een gemiddeld lager tarief dan het progressieve tarief in de inkomstenbelasting. Derhalve is gekozen voor een verhoudingsgewijs

gemiddeld tarief van 20%. Aangezien dit vaste tarief van 20% geen maatwerk kan leveren, is ervoor gekozen de heffing van de loonbelasting geen eindheffing te laten zijn. De buitenlandse sporter met een overeenkomst van korte duur wordt belast naar het progressieve tarief in de inkomstenbelasting. Het gekozen tarief komt bovendien nagenoeg overeen met het effectieve tarief in de Wet op de loonbelasting 1964 voor de niet in Nederland wonende artiesten die ingevolge een overeenkomst van korte duur in Nederland optreedt.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs stelt in haar brief dat door de gekozen heffing ongelijke behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse sporters ontstaat. De buitenlandse sporter wordt op grond van artikel 49, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 beschouwd als een persoon die in Nederland een dienstbetrekking vervult en binnenlands inkomen geniet. Zowel in Nederland als niet in Nederland wonende sporters die in fictieve dienstbetrekking zijn worden belast als «normale» werknemers en zijn onderworpen aan het progressieve tarief. Aldus is hier geen sprake van verschil in behandeling. Voor de in Nederland en niet in Nederland wonende sporters die een overeenkomst van korte duur zijn aangegaan, zijn een aantal uitzonderingen gemaakt. Zij worden belast naar hun loonsom inclusief onkostenvergoeding en vergoedingen voor aanspraken. Voor de buitenlandse sporter met een overeenkomst van korte duur wordt dit geregeld in het voorgestelde artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964. De buitenlandse sporters worden daarbij geconfronteerd met een voorheffing van 20%. Zij kunnen hun daadwerkelijke kosten in aanmerking nemen in de inkomstenbelasting.

Door wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 worden de binnenlandse sporters die een overeenkomst van korte duur zijn aangegaan, belast overeenkomstig de artiestenloonbelastingtabel en genieten, in tegenstelling tot de buitenlandse sporters, een forfaitaire kostenaftrek in de loonbelastingsfeer. Na wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 kan dit onkostenforfait niet alleen voor de binnenlandse artiest maar ook voor de binnenlandse sporter met een overeenkomst van korte duur worden verhoogd indien aannemelijk is dat de werkelijke kosten aanmerkelijk hoger zijn. Evenals voor de buitenlandse sporter, die een overeenkomst van korte duur is aangegaan, vormt de loonheffing ook voor de binnenlandse sporter de loonheffing geen eindheffing. Aldus zijn zowel de binnenlandse als de buitenlandse sporter met een overeenkomst van korte duur onderworpen aan dezelfde belastingdruk met dien verstande dat de laatste te maken krijgt met een apart in de Wet op de loonbelasting 1964 geregelde voorheffing. Voor de binnenlandse sporter met een overeenkomst van korte duur zal dit apart worden geregeld in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. Voor deze apart geregelde voorheffing is gekozen uit praktische overwegingen omdat, zoals in het verleden is gebleken bij artiesten die een overeenkomst van korte duur zijn aangegaan, kort in Nederland verblijvende personen moeilijk controleerbaar zijn met als gevolg dat de heffing en invordering problematisch wordt. De bedoeling is om tot een globale voorheffing te kunnen komen. Bij de heffing van de inkomstenbelasting kan vervolgens alsnog maatwerk worden geleverd. Het is overigens ook de bedoeling om de regeling voor binnenlandse sporters per 1 januari 2001 nader af te stemmen op het nieuwe regime.

Voor een reactie op de vraag van de Orde naar de criteria en rechtvaardigingsgronden op basis waarvan het tarief tijdelijk verlaagd kan worden naar minimaal 15%, verwijzen we naar de beantwoording van dezelfde vraag gesteld door de PvdA.

De Orde verzoekt in haar brief om duidelijkheid omtrent de sociale verzekeringspositie van beroepssporters. De in Nederland wonende sporters zijn verzekerd voor de werknemersverzekeringen (ZW, WAO, WW), wanneer zij hun werkzaamheden verrichten in een dienstbetrekking in de zin van de werknemersverzekeringen. Als inwoner van Nederland zijn zij verzekerd voor de volksverzekeringen (AOW, ANW, AKW, AWBZ). Bij het vaststellen van de socialeverzekeringspositie van in het buitenland wonende sporters moet onderscheid worden gemaakt tussen sporters waarop Verordening (EEG) nr. 1408/71 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, danwel een Verdrag inzake sociale zekerheid van toepassing is, en sporters waarop geen Verordening of Verdrag van toepassing is. Degenen waarop de Verordening of een Verdrag van toepassing is, zijn in beginsel onderworpen aan de Nederlandse socialezekerheidswetgeving. Wanneer zij echter hun werkzaamheden verrichten in een dienstbetrekking met een werkgever in het land waar zij normaal hun werkzaamheden verrichten, zal in de meeste gevallen de zogenaamde detachering-bepaling van de Verordening of het Verdrag op hen van toepassing zijn, waardoor zij niet in Nederland verzekerd zijn, noch voor de werknemersverzekeringen, noch voor de volksverzekeringen. Wanneer de detacheringbepaling niet van toepassing is, kan Nederland met het woonland een overeenkomst sluiten op grond waarvan de socialezekerheidsregelgeving van bijvoorbeeld het woonland van toepassing blijft. Degenen waarop geen Verordening of Verdrag van toepassing is, zijn niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen wanneer zij hun werkzaamheden in dienstbetrekking verrichten voor een in het buitenland gevestigde werkgever en korter dan 6 maanden in Nederland komen werken. Wanneer hun arbeidsverhouding wordt aangemerkt als dienstbetrekking in de zin van de Wet op de Loonbelasting, zijn zij verzekerd voor de volksverzekeringen. Aangezien het niet als wenselijk wordt beschouwd dat niet in Nederland wonende sporters die voor een korte duur in Nederland hun prestaties verrichten, in aanmerking komen voor sociale verzekeringen, zal worden bezien of zij, net zoals de niet in Nederland wonende artiesten die een overeenkomst van korte duur zijn aangegaan, uitgesloten kunnen worden van verzekering.

De fractieleden van de VVD vragen zich af of er nog problemen zijn met de Europese regelgeving, nu de loonheffing voor de buitenlandse sporter geen eindheffing zal zijn. Zoals uiteengezet naar aanleiding van de opmerking van de NOB zal er geen ongelijke behandeling ontstaan tussen buitenlandse en in Nederland wonende sporters en zal er in beginsel geen strijd zijn met de Europese regelgeving. Zowel de in Nederland als de niet in Nederland wonende sporter zal onderworpen zijn aan dezelfde belastingdruk.

De fractieleden van de VVD en CDA verzoeken om een reactie op de oproep van de NOB tot uitstel van het deel van het wetsvoorstel dat ziet op de sporters totdat door onderzoek meer duidelijkheid is verkregen. Inmiddels is duidelijkheid verkregen om een invulling te geven aan de algemene maatregel van bestuur om de fictieve dienstbetrekking van een sporter te regelen, alsmede aan de ministeriële regeling om de inhoudingsplichtige aan te wijzen. Daarnaast is bij nota van wijziging op dit wetsvoorstel artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964 aangepast. Naar thans wordt voorzien zullen de wijziging van het Uitvoeringsbesluit en de Uitvoeringsregeling ingaan op het moment waarop het wetsvoorstel Belastingplan 2000 (maatregelen aangaande loon) van kracht wordt.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe de belastingheffing van sporters plaatsvindt over de periode dat het wetsvoorstel nog niet van kracht is. Op basis van bestaande wetgeving worden sporters voor hun inkomen rechtstreeks betrokken in de inkomstenbelasting.

Voorts vragen deze leden wanneer het voorgestelde sportersregime in de belastingherziening 2001 wordt geïntegreerd en hoe deze vorm zal krijgen. Zoals reeds aangegeven zal de sportersregeling aangepast worden aan de belastingherziening 2001 en zoveel mogelijk worden geïntegreerd met de artiestenregeling. Er wordt aldus naar gestreefd een regime op te stellen dat, zoveel mogelijk, zowel op artiesten als op sporters van toepassing is.

De fractieleden van het CDA vragen voorts of overeenstemming is bereikt met het NOC-NSF over de voorstellen die de organisatie in het najaar van 1999 hebben gedaan. De leden van de fractie van D66 verzoeken te reageren op de brief van het Fiscaal Wetenschappelijk College inzake de fiscale aanbevelingen om topsport in Nederland te stimuleren.

Zowel de overleggen met het NOC\*NSF als de brief en het boek van het Fiscaal Wetenschappelijk College zien op twee punten. Enerzijds het signaleren van bestaande knelpunten ter zake van (top)sporters in de (fiscale) regelgeving en anderzijds het stimuleren van de (top)sport via de fiscaliteit. Over deze punten willen we aangeven dat (top)sporters evenals «gewone» belastingplichtigen belasting moeten betalen. Dat betekent dat ze volgens dezelfde regels worden belast als de overige belastingplichtigen. De uitkomsten van het overleg met het NOC\*NSF zullen op korte termijn in de vorm van een brief van onze ambtgenote van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en ons aan uw Kamer worden gezonden. In deze brief wordt de laatste stand van zaken geschetst inzake de relatie sport en fiscaliteit. Hierbij willen we opmerken dat het nieuwe boek Topsport en Fiscaliteit van het Fiscaal Wetenschappelijk College op dit punt niet tot nieuwe inzichten heeft geleid.

Het tweede punt dat wordt aangestipt, betreft het via de fiscaliteit stimuleren van topsport. Hierover willen we opmerken dat het stimuleren van topsport via de fiscaliteit – bijvoorbeeld door het introduceren van bijzondere aftrek- of vergoedingsregelingen – mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel met zich meebrengt. Voorts is van belang dat veel topsporters een klein inkomen hebben zodat een fiscale stimuleringsregeling alleen de sporters bereikt die toch al een zeer goed inkomen hebben. Het kabinet heeft er daarom voor gekozen een stipendiumregeling voor topsporters in het leven te roepen (nota Topsportbeleid, kamerstukken II 1998–99, 26 429, nr. 2). Op deze wijze worden topsporters die het echt nodig hebben in staat gesteld hun tak van sport op hoog niveau te beoefenen. Thans wordt door het NOC\*NSF en de ministeries van Financiën en Volksgezondheid, Welzijn en Sport bezien hoe een dergelijke regeling het beste vorm kan worden gegeven.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de achteruitgang van de internationale fiscale concurrentiepositie van Nederland op het terrein van topsport, zoals gesteld in de bovengenoemde brief. In de brief wordt gesteld dat sporters in Nederland te maken krijgen met een hoge belastingdruk. Nadelig voor Nederland zou ook de relatief hoge belasting van portretrechten zijn, alsmede de wijze waarop Nederland tegemoetkoming verleent ter voorkoming van internationale dubbele belasting. Volgens de brief zouden sporters geneigd zijn in het buitenland te gaan wonen wegens het hanteren van de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode.

Sporters worden belast naar de maatstaven van het land waarin zij wonen. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt worden sporters op overeenkomstige wijze als andere belastingplichtigen in Nederland belast voor

hun inkomen. Hiervoor is voorts aangegeven dat een fiscale stimuleringsregeling niet de voorkeur geniet omdat naar verwachting de topsporters met een klein inkomen daarvan weinig profijt zullen hebben. Bovendien zou het toekennen van fiscale privileges aan sporters betekenen dat deze in beginsel ook toegekend moeten worden aan andere categorieën belastingplichtigen. Overigens zal de introductie van een apart tarief als voorheffing voor buitenlandse sporters die ingevolge een overeenkomst van korte duur in Nederland sport beoefenen, geen verzwaring voor de sporters betekenen in de inkomstenbelasting. Voor de inkomstenbelasting blijven immers de bestaande regels van kracht. Bovendien worden op grond van de Belastingherziening 2001 vanaf 2001 de toptarieven aanmerkelijk verlaagd waardoor de internationale (topsport)positie beduidend verbeterd wordt.

Het exploiteren van portretrechten is het rendabel maken van vermogen en wordt belast als inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten. Sporters worden in die zin niet anders behandeld dan andere (bekende) Nederlanders die hun «gezicht» exploiteren. Aldus worden sporters niet zwaarder belast dan andere belastingplichtigen in Nederland.

Nederland hanteert ter voorkoming van dubbele heffing bij sporters steeds vaker de verrekeningsmethode overeenkomstig het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht. In een groot aantal verdragen wordt evenwel nog de vrijstellingsmethode gehanteerd. Het toepassen van de verrekeningsmethode kan mogelijk voorkomen dat sporters zich geheel aan belastingheffing kunnen onttrekken.

De leden van de fractie van D66 vragen wat de relatie is tussen het hanteren van bijzondere tarieven voor buitenlandse sporters en de Wet inkomstenbelasting 2001 waarin de bijzondere tarieven zijn geschrapt. Het voorgestelde tarief voor buitenlandse sporters die een overeenkomst van korte duur zijn aangegaan, is geen bijzonder tarief in de zin van de bijzondere tarieven in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het tarief voor de sporters betreft een voorheffing en is als zodanig niet in de inkomstenbelastingsovereenkomst opgenomen. Ook buitenlandse sporters zijn voor hun inkomsten onderworpen aan het progressieve tarief van de inkomstenbelasting.

De leden van de fracties van GPV, RPF vragen in welke gevallen sprake kan zijn van een fictieve dienstbetrekking bij buitenlandse sporters. Als voorbeeld zou genoemd kunnen worden de buitenlandse marathonloper die hier via een bemiddelingsbureau aan een aantal wedstrijden deelneemt gedurende een bepaalde periode. In zijn geval zou sprake kunnen zijn van een fictief dienstverband met dit bemiddelingsbureau.

De leden van de fractie van de SGP vragen hoe de voorgestelde wetgeving ten behoeve van de niet in Nederland wonende sporters zich verhoudt tot andere takken van beroep waarbij personen buiten Nederland wonen maar tijdelijk inkomen in Nederland verwerven. Volgens het OESO-modelverdrag wordt een werknemer in beginsel belast in de staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend. In afwijking hiervan wordt de werknemer belast in de woonstaat indien hij in beginsel niet langer in de werkstaat verblijft gedurende een tijdvak, die in het belastingjaar van die staat een totaal van 183 dagen niet te boven gaat en de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft. Ten aanzien van sporters is in de meeste verdragen een uitzondering gemaakt en worden zij belast in de staat waar de prestatie wordt verricht ongeacht de duur van het verblijf en ongeacht of zij direct dan wel indirect een beloning ontvangen. Aldus is de fiscale behandeling van sporters in beginsel enigszins afwijkend van die van een gewone niet in

Nederland wonende werknemer die alhier tijdelijk werkzaamheden verricht.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. A. F. G. Vermeend