

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)

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 21 oktober 1999 en het nader rapport d.d. 23 november 1999, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 29 september 1999, no. 99.004406, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (maatregelen aangaande het loon 2000).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 29 september 1999, no. 99.004406, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengenoemde wetsvoorstel rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 21 oktober 1999, no. W06.99.0481/IV, bied ik U hierbij aan.

Stock options.

1. Het wetsvoorstel heropent de discussie rond de stock options, die na de wijzigingen in het voorstel van wet aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten (kamerstukken II 1997/98, 25 721) gesloten leek te zijn. In het voordien aan de Raad van State voorgelegde voorstel was een keuzerecht opgenomen voor de werknemer als thans opnieuw wordt voorgesteld. De Raad heeft in het advies van 2 oktober 1997 opgemerkt:¹

«De grens tussen de loonsfeer en de vermogenssfeer is ten aanzien van de beloning in de vorm van rechten alleen arbitrair te trekken. De beide sferen gaan als het ware vloeiend in elkaar over. Niet steeds is voldoende duidelijk of bij toekenning van een bepaald recht sprake is van een beloning in natura in de vorm van dat recht of van loon dat op een later tijdstip wordt uitgekeerd en waarvan de hoogte afhankelijk is van bepaalde ontwikkelingen, die ten minste deels nadien optreden. Naar het oordeel van de Raad van State dient de wetgever de grenslijn te trekken, ook al gebeurt dit arbitrair. Het antwoord op de vraag of een bepaalde bate tot de loonsfeer dan wel tot de vermogenssfeer wordt gerekend dient niet afhankelijk te zijn van een keuze van de belastingplichtige.»

Mede op grond van dit onderdeel van het advies is «na ampele overwegingen» de keuzemogelijkheid komen te vervallen.²

¹ Advies no. W06.97.0580/IV (kamerstukken II 1997/98, 25 721, B).

² Nader rapport, kamerstukken II 1997/98, 25 721, B, punten 1 en 2.

In de toelichting op het wetsvoorstel wordt geen enkele motivering voor het thans weer voorgestelde keuzeregime gegeven, hoewel dit in het licht van de kort geleden gemaakte «ampelen» overwegingen toch voor de hand ligt. De Raad adviseert de keuze voor het regime te motiveren.

1. In het advies van de Raad van 2 oktober 1997, no. W06.97.0580 (kamerstukken II 1997/98, 25 721, B), stelt de Raad dat het antwoord op de vraag of een bepaalde bate tot de loonsfeer dan wel tot de vermogenssfeer wordt gerekend, niet afhankelijk dient te zijn van een keuze van de belastingplichtige. Zoals aangegeven in het nader rapport naar aanleiding van dat advies (punten 1 en 2), ben ik van mening dat de bate van een aandelenoptierecht dat in het kader van een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking met de werknemer is overeengekomen tot de loonsfeer behoort, ongeacht een eventuele keuze van de werknemer met betrekking tot het heffingsmoment. Een keuzemogelijkheid kan echter wetgevingstechnisch op verschillende manieren worden vormgegeven. Om met name met betrekking tot de wetssystematiek de duidelijkheid te vergroten, acht ik het wenselijk de voorgestelde keuzemogelijkheid wetgevingstechnisch thans anders vorm te geven. Deze andere vormgeving komt er op neer dat de belastingheffing bij verschuiving van het heffingsmoment naar het moment van realisatie niet wordt neergelegd in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 maar in de Wet op de loonbelasting 1964, net zoals de huidige aanvullende heffing bij uitoefening van het aandelenoptierecht binnen drie jaar na toekenning. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn dienovereenkomstig aangepast. Het advies van de Raad om de keuze voor het voorgestelde keuzesysteem in de toelichting nader te motiveren is overgenomen.

2. Met betrekking tot de uitoefening van het keuzerecht wordt in het voorgestelde artikel 10a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB'64) bepaald dat op verzoek van de werknemer de inspecteur onder door hem te stellen administratieve voorwaarden bij voor bezwaar vatbare beschikking een op de gedane keuze betrekking hebbende verklaring kan afgeven. In het eerdergenoemde wetsvoorstel was aanvankelijk een overeenkomstige regeling in artikel 11a, tweede lid, Wet LB'64 opgenomen. Ten aanzien van deze procedure is destijds het volgende geadviseerd waarop door de wijziging van het voorstel in het nader rapport niet is ingegaan:¹

«In artikel 11a, tweede lid, van de Wet op de Loonbelasting 1964 (Wet LB '64) is de procedure opgenomen die moet worden gevolgd, indien de werknemer niet belast wil worden voor de verwachtingswaarde van de optie op het tijdstip van toekenning, maar voor het werkelijk gerealiseerde verschil tussen de waarde van de aandelen en de uitoefenprijs op het tijdstip van uitoefening. De werknemer dient daartoe een verzoek aan de inspecteur te doen. Deze beslist op een voor bezwaar vatbare beschikking onder het stellen van voorwaarden. Het is duidelijk dat deze procedure tijd vergt. In de toelichting is niet aangegeven op welk tijdstip deze procedure moet zijn afgerond, in het bijzonder niet of dit op het tijdstip van toekenning reeds het geval dient te zijn. Op laatstgenoemd tijdstip moet de loonbelasting worden ingehouden over de verwachtingswaarde «behoudens tegenbericht». Indien voldoende is de werkgever van het verzoek in kennis te stellen om de heffing over de verwachtingswaarde uit te stellen, kan de werknemer de ontwikkeling van de waarde van de aandelen afwachten door in bezwaar en beroep tegen de beschikking te gaan en ten laatste door de voorwaarden te weigeren. Hierdoor wordt de verwachtingswaarde deels zekerheid, hetgeen in strijd met de opzet van de regeling is.

De Raad adviseert de regeling nader uit te werken door de administratieve voorwaarden in een ministeriële regeling en niet in de beschikking op te nemen, alsmede door niet een verzoek aan de inspecteur voor de toepassing te vergen, maar het verzoek tot toepassing, dat aan de werkgever gericht is te doen registreren teneinde een vaste dagtekening te verkrijgen. De Raad adviseert artikel 11a, tweede lid, Wet LB'64 daartoe te heroverwegen.» De Raad adviseert met betrekking tot het thans voorgestelde artikel 10a, tweede lid, Wet LB'64 dienovereenkomstig.

¹ Advies van 2 oktober 1997, no. W06.97.0580/IV (kamerstukken II 1997/98, 25 721, B, punt 2).

2. Zoals hierboven is beschreven, komt de aanpassing van het wetsvoorstel er op neer dat de belastingheffing bij verschuiving van het heffingsmoment naar het moment van realisatie niet wordt gebaseerd op de Wet op de inkomsten-

belasting 1964 maar op de Wet op de loonbelasting 1964. Door het in de loonbelasting betrekken van de uitgestelde heffing is het stellen van nadere administratieve verplichtingen in een beschikking van de inspecteur goeddeels overbodig geworden. In de diverse wetten, die de administratieve verplichtingen van inhoudingsplichtigen bepalen, zijn reeds adequate administratieve waarborgen opgenomen. Ook is het hierdoor niet meer nodig een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven. Deze voorwaarde wordt dan ook niet meer gesteld.

Wel is het noodzakelijk dat de inspecteur tijdig op de hoogte is van de keuze van de werknemer. Daarom is in het wetsvoorstel opgenomen dat melding moet zijn gedaan uiterlijk op het moment dat het optierecht in eerste instantie zou zijn genoten. Dat is het moment waarop de optie belast zou zijn geweest als niet gekozen was voor uitstel. Hierdoor is de door de Raad gesignaleerde mogelijkheid weggenomen, dat de werknemer de ontwikkeling van de waarde van de aandelen kan afwachten alvorens definitief te besluiten tot al dan niet uitgestelde heffing. Dit betekent dat aan toepassing van de uitstelvariant als enige voorwaarde is verbonden dat de inhoudingsplichtige en de werknemer in een gezamenlijke, tijdige verklaring aan de inspecteur melden dat de werknemer heeft gekozen voor uitgestelde heffing.

3. Voor het keuzeregime wordt in de memorie van toelichting¹ onder meer gewezen op de risicoaversie. De Raad merkt op, dat deze risicoaversie ook betrekking heeft op de intrinsieke waarde van het aandelenoptierecht bij toekenning. Het gaat er hierbij om dat de werknemer alleen belasting wil betalen over het uiteindelijk door hem gerealiseerde resultaat. Hierbij doet het er niet toe of het aandelenoptierecht op het tijdstip van toekenning een intrinsieke waarde heeft. Naar het oordeel van de Raad is het consistent hetzij te kiezen voor de heffing over de waarde van het optierecht bij toekenning (intrinsieke waarde plus verwachtingswaarde), hetzij over de gerealiseerde waarde. De voorgestelde «mengvorm» is tweeslachtig. Indien wordt beoogd met betrekking tot de intrinsieke waarde van het aandelenoptierecht «calculerend» gedrag te voorkomen, zou recht worden gedaan aan de risicoaversie door bij keuze voor belastingheffing over het gerealiseerde resultaat, onder handhaving van de heffing over de intrinsieke waarde bij toekenning, een volledige verrekening toe te staan van de eerder geheven belasting. De Raad adviseert de regeling in deze zin aan te passen.

3. Zoals de Raad aangeeft, heeft de heffing over de intrinsieke waarde bij toekenning of onvoorwaardelijk worden van de optie tot doel «calculerend» gedrag te voorkomen. Indien de werknemer heeft gekozen voor heffing bij realisatie, voorziet het wetsvoorstel in een volledige verrekening van de intrinsieke waarde met het genoten voordeel bij uitoefening. Een voorbeeld moge dit verduidelijken. Stel dat het genoten voordeel bij realisatie 100 bedraagt en dat bij toekenning reeds een intrinsieke waarde van 10 in de belastingheffing betrokken is geweest. Naar aanleiding van de realisatie wordt op dat moment nog 90 in de belastingheffing betrokken. Ter voorkoming van situaties dat fiscale motieven de aanzet geven tot uitoefening van opties in situaties die zonder een verrekening geen voordeel zouden opleveren, kan de verrekening niet leiden tot een belastingteruggaaf.

4. Het voorgestelde artikel 22a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) komt materieel overeen met het voorgestelde maar niet opgenomen artikel 22a Wet IB'64 in het eerdergenoemde wetsvoorstel. De Raad heeft met betrekking tot dat artikel het volgende geadviseerd:² «Indien op grond van het voorstel wordt gekozen voor inkomstenbelastingheffing op de voet van artikel 22a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) op het moment van uitoefening van de optie, vindt de belastingheffing plaats over het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer van de verkregen aandelen verminderd met de voor die aandelen betaalde prijs en de intrinsieke waarde van de optie, waarover reeds bij de toekenning geheven is. Deze bate kan over een reeks van jaren zijn opgebouwd. Het voorstel voorziet niet in de toepassing van het bijzondere tarief. Naar het oordeel van de Raad dient aan de tarifiering bijzondere aandacht te worden gegeven. Indien matiging van het tarief gewenst wordt, is daarbij te denken aan een methode waarbij gedurende de periode dat sinds de toekenning nog geen drie volle jaren zijn verstreken de gerealiseerde bate volledig in de

¹ Memorie van toelichting, paragraaf 1.2, laatste alinea.

² Advies van 2 oktober 1997, no. W06.97.0580/IV (kamerstukken II 1997/98, 25 721, B, punten 4, 5 en 6).

heffing wordt betrokken, terwijl in de daaraan volgende vijf jaren deze bate steeds met 5 procentpunten wordt verminderd, zodat na een periode van acht volle jaren 75% van de bate tegen het tabeltarief wordt belast. Hiermee wordt het effect van het bijzondere tarief voor de hoogste tariefschijf bereikt (75% van 60% = 45%).

De Raad adviseert in de toelichting op de tarifiering in te gaan, en daarbij de redenen te geven al dan niet een matiging van het tabeltarief in de regeling op te nemen», alsmede: «De keuzemogelijkheid laat de kans bestaan dat bij toepassing van artikel 22a Wet IB'64 na emigratie de heffing niet meer in Nederland kan plaatsvinden. Aan de andere kant kan een immigrerende werknemer zijn voordien in het buitenland toegekende opties in Nederland realiseren. Naar het oordeel van de Raad dienen ook voor het grensoverschrijdend verkeer, waarbij werknemers met optierechten betrokken zijn, regelingen te worden getroffen. In de toelichting is aan emigratie en immigratie geen aandacht gegeven. De Raad adviseert het wetsvoorstel met regelingen op dit terrein uit te breiden» en

«In de toelichting op artikel 22a Wet IB'64 is gesteld, dat een verrekening als bedoeld in het derde lid ook kan plaatsvinden, indien de heffing op grond van het eerste lid heeft plaatsgevonden. De Raad adviseert deze passage, bij voorkeur met een cijfervoorbeeld, nader toe te lichten.»

In het nader rapport is destijds op deze adviezen niet ingegaan vanwege de wijziging van het voorstel.

De Raad adviseert op grond daarvan met betrekking tot het voorgestelde artikel 22a Wet IB'64 dienovereenkomstig.

4. De Raad vraagt aandacht voor de tarifiering indien gekozen wordt voor belastingheffing op het moment van realisatie van de optie. Aan de beide vormen van de keuzemogelijkheid in het wetsvoorstel zijn voor- en nadelen verbonden. Deze zullen voor een ieder individueel verschillend gewogen kunnen worden. Het keuzesysteem is echter alleen evenwichtig indien er in economisch opzicht een zekere gelijkwaardigheid bestaat wat betreft belastingheffing op de twee verschillende momenten. Een bijzonder tarief voor de belastingheffing bij realisatie zou dit evenwicht niet ten goede komen. De Raad adviseert het wetsvoorstel uit te breiden met regelingen op het gebied van emigratie en immigratie. Naar mijn oordeel zijn er geen specifieke regelingen op het gebied van emigratie en immigratie nodig. In beginsel geldt voor de belastingheffing van aan werknemers toegekende aandelenoptierechten in grensoverschrijdende situaties hetzelfde als in binnenlandse verhoudingen. In internationale verhoudingen is voor de bepaling van een eventueel Nederlands heffingsrecht, anders dan in zuiver binnenlandse verhoudingen, van belang waarvoor de aandelenoptierechten zijn toegekend. In veel gevallen is exact aangegeven om welke redenen de aandelenoptierechten zijn toegekend. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is de memorie van toelichting aangevuld met een passage over de hier genoemde internationale aspecten.

Tot slot verzoekt de Raad om de werking van artikel 22a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 nader toe te lichten. In het gewijzigde wetsvoorstel is artikel 22a komen te vervallen.

5. *Bij gelegenheid van het nader rapport inzake het eerdergenoemde wetsvoorstel zijn onder meer artikel 10a, eerste lid, eerste volzin, Wet LB'64 en artikel 9, derde lid, laatste deel volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69) aan het wetsvoorstel toegevoegd. Deze aanvullingen bewerken dat bij uitoefening of vervreemding van het optierecht binnen drie jaar na de toekenning van dat recht, de gerealiseerde waarde boven de waarde van het optierecht als loon wordt belast, maar eveneens dat dit loonbestanddeel niet als aftrekbare kosten voor de bepaling van het fiscale resultaat van de vennootschap in aanmerking wordt genomen. Deze aanvullingen zijn destijds niet aan de Raad ter advisering voorgelegd.*

De Raad heeft bedenkingen tegen de hiervoor omschreven aanvulling van artikel 9 Wet Vpb'69. De Hoge Raad heeft in het arrest van 16 oktober 1996, BNB 1997/47, met betrekking tot de toekenning van optierechten aan werknemers overwogen dat de waarde van aan werknemers toegekende vergoedingen, in welke vorm ook, als ondernemingskosten dient te worden aangemerkt. De aanvulling van artikel 9, derde lid, Wet Vpb'69 maakt hierop een inbreuk die in de toelichting op het artikel in het geheel niet is gemotiveerd

(kamerstukken II 1997/98, 25 721, nr.3, blz.5). Naar het oordeel van de Raad dient op wetssystematische gronden al hetgeen bij werknemers als loon wordt belast voor de vennootschapsbelastingheffing als ondernemingskosten te gelden. Dit geldt ook indien bij vervreemding van het optierecht de gerealiseerde waarde door een «derde» wordt voldaan, aangezien die derde alsdan in zijn hoedanigheid van toekomstig aandeelhouder handelt. Indien hij bij deze transactie loon «voor zijn rekening» neemt, komt het voordeel dat de vennootschap, die dat loon niet behoeft uit te keren, niet op als winst uit onderneming maar komt dat voordeel op in het verkeer met (toekomstige) aandeelhouders. Het verschil tussen de vervreemdingsprijs en de waarde van het aandelenoptierecht ten tijde van de toekenning wordt uit dien hoofde aangemerkt als ondernemingskosten voor de fiscale winstbepaling van de vennootschap en tevens als een informele kapitaalstorting. De thans voorgestelde regeling inzake het keuzeregime maakt de inbreuk op de winstbepaling bij de vennootschap groter omdat ook in het geval gekozen wordt voor belastingheffing over het gerealiseerde resultaat alleen de waarde van het optierecht als ondernemingskosten wordt aangemerkt. De Raad adviseert artikel 9, derde lid, Wet Vpb'69 aldus te heroverwegen dat al hetgeen als loon wordt belast bij het bepalen van de winst mede in aftrek komt.

5. Met betrekking tot het advies van de Raad de aftrekbeperking van artikel 9, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te heroverwegen, merk ik het volgende op. Ingevolge de genoemde bepaling kan een aan de vennootschapsbelasting onderworpen werkgever die een werknemer een optierecht toekent in beginsel op zijn ondernemingswinst in aftrek brengen het bedrag dat bij die werknemer ter zake van die toekenning als loon in aanmerking wordt genomen of is vrijgesteld ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de loonbelasting 1964. In samenhang met artikel 9, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, wordt hiermee beoogd, zoals ook is opgemerkt in de Nota naar aanleiding van het verslag bij het door de Raad gememoreerde wetsvoorstel, een discrepantie te voorkomen tussen hetgeen de vennootschap ter zake van een toekenning van een optierecht aan een werknemer in aftrek mag brengen en het bedrag dat bij de werknemer ter zake van die toekenning wordt belast¹.

In lijn hiermee is dat, ingevolge het derde lid van artikel 9, van aftrek is uitgesloten het bedrag dat bij de werknemer ingevolge artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964 tot het loon wordt gerekend. Het bedrag dat op de voet van het laatstgenoemde artikel bij de werknemer als loon wordt belast, de zogenoemde aanvullende heffing, ziet immers niet op het bedrag dat bij hem ter zake van de toekenning als loon in aanmerking is genomen maar op de waardeontwikkeling van het optierecht indien hij het optierecht binnen drie jaren na de toekenning uitoefent of vervreemdt. Voor de bepaling van het in aftrek te brengen bedrag wordt met andere woorden aangeknoopt bij hetgeen de werkgever op het moment van de toekenning van het optierecht ten behoeve van de werknemer opoffert; de waardeontwikkeling van het optierecht nadien behoort hier niet toe.

Het maakt daarbij ook geen verschil of de werknemer al of niet gebruik maakt van de in het onderhavige wetsvoorstel geboden keuzemogelijkheid van belastingheffing over het werkelijk genoten voordeel op het moment van uitoefening van het optierecht of dat er sprake is van een zogenoemde aanvullende heffing. Voor het ter zake van de optieverlening door de werkgever in aftrek te brengen bedrag is de keuze of de feitelijke gedraging van de werknemer met betrekking tot dat optierecht derhalve niet maatgevend en behoort dat naar mijn oordeel ook niet te zijn. Maatgevend blijft in deze gevallen de waarde die aan het optierecht kan worden toegekend op het moment van de optieverlening. De toelichting is op dit punt aangevuld.

6. Verlofsparen.

In de Nota Arbeid en zorg² (hierna: de Nota) worden naast stimulerende maatregelen ook de contouren voor voorstellen geschetst voor de betaling tijdens het verlof. Het opnemen van niet door de werkgever betaalde vormen van verlof kan mogelijk worden gemaakt doordat de werknemer in de aan het opnemen van het verlof voorafgaande periode een gedeelte van zijn loon niet laat uitkeren, maar «spaart» voor het verlof; het zogenoemde geldsparen.

¹ Kamerstukken II 1997/98, 25 721, nr. 5, blz. 15.

² Kamerstukken II 1998/99, 26 447, nr. 2.

Daarnaast is het mogelijk dat de werknemer voor deze vormen van verlof «spaat» door het niet-opnemen van regulier verlof, het zogenoemde tijdsparen. In de Nota wordt gesteld dat het verlofsparen kan worden gestimuleerd door, analoog aan de opbouw van pensioenrechten, het toepassen van de omkeerregel. Belasting- en premieheffing over de inleg kunnen worden uitgesteld tot het moment waarop het verlof wordt genoten.¹

Over deze vormen van verlofsparen merkt de Raad het volgende op.

Geldsparen

Artikel 10, tweede lid, Wet LB'64 bepaalt dat tot het loon behoren aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen. De reikwijdte van deze bepaling is omstreden en in de rechtspraak zijn niet steeds rechte lijnen getrokken bij de uitleg van deze bepaling. Het recht op doorbetaling van loon gedurende een bepaalde periode waarin geen arbeid wordt verricht (zater-, zon- en feestdagen, maar ook vakantiedagen), zou naar de letter van deze bepaling als aanspraak kunnen worden aangemerkt. De Hoge Raad heeft in het arrest van 16 september 1992, BNB 1993/21, overwogen dat hetgeen de werknemer uit hoofde van deze rechten toekomt, wordt genoten op het tijdstip van betaling. De in de Nota genoemde verlofvormen, waaronder het educatief verlof, het politiek verlof, de vele vormen van zorgverlof en de loopbaanonderbreking, rechtvaardigen een nadere bezinning op de fiscale inbedding. Bij veel van deze vormen liggen de periode van het verrichten van arbeid en het tijdstip van de uitbetaling van de arbeidsbeloning relatief ver uit elkaar. De kwalificatie «aanspraak» dringt zich in deze gevallen sterker op dan in het geval van regulier verlof.

De Raad kan zich verenigen met de in het wetsvoorstel gekozen benadering dat het «eerst duidelijk moet zijn hoe met verlof moet worden omgegaan».² Deze duidelijkheid kan worden verkregen door – met «overruling» van de jurisprudentie – alle rechten op (door)betaling van loon gedurende een periode dat geen arbeid wordt verricht (verlof), tot de aanspraken te rekenen. De Raad adviseert het voorgestelde artikel 10, derde lid, Wet LB'64 daartoe te verruimen. Door in artikel 11 Wet LB'64 vervolgens te bepalen dat tot het loon niet behoren de aanspraken ingevolge rechten op verlof, wordt ten aanzien van deze arbeidsvoorwaarden de omkeerregeling van toepassing. In de Wet LB'64 wordt daardoor de thans geldende praktijk vastgelegd en wordt verankerd dat de uitkeringen uit hoofde van een verlofregeling belast zijn. Het geldsparen kan, indien het advies van de Raad wordt gevolgd, worden gefaciliteerd door de daarmee gemoeide bedragen binnen de voorwaarden die aan het geldsparen worden gesteld, aan te merken als een bijdrage die voor een verlofspaarregeling wordt ingehouden, en deze bijdrage onder artikel 11, eerste lid, onderdeel i, Wet LB'64 op te nemen. Het niet-uitgekeerde loon wordt alsdan evenmin aangemerkt als (actueel) loon, maar wordt als onderdeel van de uitkering uit hoofde van een verlofregeling belast op het tijdstip van uitkering. Op deze wijze wordt het geldsparen op een gelijke wijze als een pensioenregeling behandeld.

De Raad adviseert de artikelen 10, derde lid, en 11, eerste lid, onderdeel x, Wet LB'64 – onder aanpassing van artikel 11, twaalfde lid, Wet LB'64 – te heroverwegen.

De Raad merkt daarnaast op, dat het voorgestelde artikel 10, derde lid, Wet LB'64 vragen oproept over de verhouding tussen het eerste en het laatste gedeelte van de bepaling, alsmede ten aanzien van de omschrijving van het reguliere verlof in het laatste gedeelte van de bepaling. Zo deze bepaling al zou worden gehandhaafd, dienen in ieder geval deze vragen opgelost te worden.

Tijdsparen

Bij tijdsparen speelt de figuur dat loon op een ongebruikelijk tijdstip wordt genoten, aangezien tussen het verrichten van arbeid en de uitbetaling van het loon een langere dan gebruikelijke periode ligt. Artikel 13a, tweede lid, Wet LB'64 bepaalt dat, indien is overeengekomen dat het loon geheel of voor een meer dan bijkomstig gedeelte op een ongebruikelijk tijdstip zal worden genoten, daarmee voor de toepassing van het eerste lid geen rekening wordt gehouden; het zogenoemde kasstelsel geldt dan dus niet.

¹ Idem; blz. 14.

² Toelichting op artikel II, onderdeel A.

Het tijdsparen kan worden gefacilieerd door artikel 13a Wet LB'64 aan te vullen met een bepaling dat het tweede lid niet van toepassing is op het loon dat in de verlofperiode wordt uitgekeerd indien aan de voorwaarden voor het verlofsparen is voldaan.

De Raad adviseert artikel 13a Wet LB'64 met een zodanige bepaling aan te vullen.

6. De Raad schetst, onder verwijzing naar de nota «Op weg naar een nieuw evenwicht tussen arbeid en zorg» (Kamerstukken II 1998/99, 25 447, nr. 2; hierna: de nota Arbeid en Zorg) de contouren voor een regeling voor verlofsparen. De Raad kan zich verenigen met de in het wetsvoorstel gekozen benadering om eerst duidelijkheid te creëren over de fiscale behandeling van verlof en adviseert deze duidelijkheid te verschaffen door middel van het verruimen van artikel 10, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Dit advies is overgenomen.

Ingevolge het aangepaste artikel 10, derde lid, Wet op de loonbelasting 1964 worden alle rechten op geheel of gedeeltelijk betaald verlof, daaronder begrepen zowel het sparen van tijd als het sparen van geld, aangemerkt als een aanspraak. Vervolgens is in artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 aangegeven welke aanspraken op verlof worden vrijgesteld.

Overeenkomstig de aanbeveling van de Raad is in artikel 11, eerste lid, onderdeel i, onder 5°, analoog aan de pensioenwetgeving, bepaald dat bijdragen die worden ingehouden ingevolge een regeling voor verlofsparen niet tot het loon worden gerekend.

Wat betreft de vrijgestelde aanspraken op verlof zijn dit in de eerste plaats de rechten op vakantieverlof en compensatieverlof. De aanvankelijke gedachte dat ten hoogste eenderde gedeelte van dit verlof naar voren kan worden gehaald of vooruit kan worden geschoven is verlaten omdat deze beperking tot eenderde in de praktijk als een te nauw keurslijf kan worden ervaren. Het voorstel is nu dat aan het einde van het kalenderjaar vakantieverlof en compensatieverlof dat overeenkomt met ten hoogste het in het kalenderjaar toegekende vakantieverlof mag worden overgehouden en doorgeschoven naar het volgende jaar. Dit betekent dat aan het einde van het kalenderjaar sprake kan zijn van een beperkt verlofstuwmeer van ten hoogste het in een kalenderjaar toegekend vakantieverlof zonder dat dit tot belastingheffing leidt. Voor de goede orde zij hierbij vermeld dat onder compensatieverlof wordt verstaan verlof dat kan worden verkregen indien de werknemer meer dan het overeengekomen aantal uren werkt. De teveel gewerkte uren kunnen dan op een later tijdstip in de vorm van compensatie-uren worden opgenomen. Indien aan het einde van het kalenderjaar blijkt dat het overgehouden vakantieverlof en compensatieverlof meer bedraagt dan overeenkomt met een jaar vakantieverlof wordt het meerdere op dat moment geacht te zijn genoten. De wettekst is dienovereenkomstig aangepast.

In de tweede plaats zijn, de opmerkingen van de Raad op dit punt indachtig, in artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 aanspraken op geclausuleerde verlofrechten vrijgesteld. Onder geclausuleerd verlof wordt verstaan verlof dat slechts voor een bepaald doel kan worden opgenomen. Teneinde de maatschappelijke ontwikkelingen op dit punt te kunnen volgen zonder dat dit een wetswijziging vergt is ervoor gekozen bij ministeriële regeling te bepalen welke aanspraken op geclausuleerd verlof worden vrijgesteld. Daaronder worden in ieder geval begrepen de in de Nota Arbeid en Zorg genoemde rechten op betaald zwangerschaps- en bevallingsverlof, bindingsverlof, ouderschapsverlof, calamiteitenverlof, zorgverlof, educatief verlof en politiek verlof.

In de derde plaats worden aanspraken op verlof op algemeen erkende feestdagen en persoonlijke feestdagen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de Wet op de loonbelasting 1964 aangemerkt als een aanspraak die niet tot het loon behoort.

In de vierde plaats worden in artikel 11 van de Wet op de loonbelasting aanspraken ingevolge een regeling voor verlofsparen aangemerkt als een onbelaste aanspraak.

Geldsparen en tijdsparen

In het voorstel van de Raad wordt een strikte tweedeling gemaakt tussen geldsparen en tijdsparen. De fiscale begeleiding van geldsparen zou moeten

worden vormgegeven analoog aan die voor pensioenen, terwijl de fiscale begeleiding van tijdsparen zou kunnen plaatsvinden via – een wijziging van – artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964.

Geldsparen wordt volgens het oorspronkelijke voorstel toegestaan voor extra verlof van ten hoogste een half jaar, terwijl tijdsparen, samen met het door geldsparen verworven extra verlof, mogelijk is voor extra verlof van ten hoogste een jaar. Ik stel voor de termijn van geldsparen gelijk te trekken met die van tijdsparen. In beide situaties wordt immers gespaard voor het in de (nabije) toekomst opnemen van (door)betaald verlof. De keuze voor een tijdspaarregeling of een geldspaarregeling wordt daardoor niet beïnvloed door fiscale motieven. Bovendien is dit voor de praktijk een stuk eenvoudiger omdat het onderscheid tussen het geld- en tijdsparen niet simpel te maken is. De aanvankelijk in artikel 11, twaalfde lid, Wet op de loonbelasting 1964 voorgestelde begrenzing voor geldsparen van ten hoogste een half jaar is dan ook vervallen. Dit betekent dat voor beide vormen van verlofsparen een gezamenlijk maximum van een jaar extra verlof geldt.

Wat betreft de in het veertiende lid aan het geldsparen te stellen nadere voorwaarden is, overeenkomstig de regelgeving inzake de spaarloonwinstdelingsregelingen, ervoor gekozen de in het oorspronkelijke wetsvoorstel opgenomen nadere voorwaarden niet meer in de wet op te nemen, maar hiervoor bij ministeriële regeling nadere regels te stellen. Dit heeft tot gevolg dat het oorspronkelijke dertiende lid is vervallen. In de memorie van toelichting is aangegeven dat nadere voorwaarden zullen worden gesteld op het punt van de administratie van de spaargelden en de instellingen waar het spaargeld kan worden ondergebracht.

Bovenmatige regeling voor verlofsparen

Op grond van het voorgestelde artikel 11, twaalfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 kan ingevolge een regeling voor verlofsparen geen grotere aanspraak ontstaan dan overeenkomt met 10% van het loon. Deze bepaling zou tot gevolg hebben dat een verlofspaarregeling die deze begrenzing te boven gaat voor het geheel niet zou kwalificeren. Teneinde de wettelijke systematiek voor verlofspaarregelingen zoveel mogelijk te laten aansluiten bij die voor pensioenen is genoemde bepaling zodanig gewijzigd dat een verlofspaarregeling, analoog aan een pensioenregeling, als zodanig kwalificeert voorzover de regeling blijft binnen de gestelde begrenzingen. Indien een aanspraak ontstaat die groter is dan genoemde 10% of recht geeft op extra verlof van meer dan een jaar, voldoet de regeling voor verlofsparen in zoverre niet meer aan de gestelde begrenzingen en is voor dat deel van de regeling sprake van een belaste aanspraak. De wettekst is dienovereenkomstig aangepast.

Overgangsregeling

In artikel 35, eerste lid, Wet op de loonbelasting 1964, is een overgangsregeling getroffen op grond waarvan voor op 31 maart 2000 bestaande verlofspaarregelingen de op dat moment bestaande regelgeving van toepassing blijft tot 1 april 2005.

Voorts is in de memorie van toelichting aangegeven dat een overgangsregeling voor op de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel bestaande aanspraken niet nodig is.

Buitenlandse sportlieden

7. De Raad merkt op dat met de voorgenomen wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, waarbij de arbeidsverhouding van de beroepssporter zal worden aangewezen als fictieve dienstbetrekking, een lang bestaande «witte vlek» zal worden ingekleurd (Verslag van de Algemene Rekenkamer over 1990, kamerstukken II 1990/91, 22 032).

Daarnaast merkt de Raad op dat artikel 7 Wet LB'64 bepaalt dat als degene tot wie de dienstbetrekking bestaat wordt beschouwd in de gevallen, bedoeld in artikel 4, onder c, Wet LB'64 degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen. De complexiteit van de huidige professionele sportbeoefening, waarbij naast een dienstbetrekking tot een sportvereniging of een andere soortgelijke rechtspersoon ook de gezagsverhouding tot nationale sportbonden en

sponsorgelden belangrijke rollen spelen zoals onder meer blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 11 februari 1998, BNB 1998/118, doet twijfel rijzen of met deze bepaling kan worden volstaan.

De Raad adviseert in de memorie van toelichting deze twijfel weg te nemen of het wetsvoorstel met een wijziging van artikel 7 Wet LB'64 aan te vullen.

7. Het doet mij genoegen dat de Raad zich kan vinden in de voorgenomen wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, waarbij de arbeidsverhouding van de beroepssporter zal worden aangemerkt als (fictieve) dienstbetrekking. Met de Raad ben ik van mening dat door de complexiteit van de huidige professionele sportbeoefening twijfel kan bestaan of voor het aanwijzen van een inhoudingsplichtige met de in artikel 7, onder 2°, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen aanwijzing kan worden volstaan. Thans wordt in dit verband een mogelijke wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 gezien. De wijziging zal er enerzijds op gericht zijn een oplossing te bieden voor die situaties waarin niet op voorhand duidelijk is wie de ingevolge artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde inhoudingsplichtige is. Anderzijds zal een oplossing worden gecreëerd voor die gevallen waarin de in artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde inhoudingsplichtige niet in Nederland woont of gevestigd is en ook ingevolge artikel 6, tweede en derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 niet als inhoudingsplichtige kan worden aangemerkt. Gelet op de complexiteit van deze problematiek is nader onderzoek noodzakelijk. Het ligt voor de hand dat in dit kader ook overleg wordt gepleegd met de betrokken sectoren.

8. Anders dan ten aanzien van artiesten is de loonbelasting voor buitenlandse sportlieden geen eindheffing. Deze sportlieden worden als buitenlandse belastingplichtigen in de inkomstenbelastingheffing betrokken op grond van artikel 49, eerste lid, onderdeel c, Wet IB'64. Dit heffingsrecht blijft op grond van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting nagenoeg steeds gehandhaafd door de toewijzing van de inkomsten van deze sportlieden over de hier te lande verrichte prestaties aan Nederland. Het tarief van de loonbelasting als voorheffing dient in deze gevallen aan te sluiten bij het vermoedelijke effectieve tarief van de inkomstenbelasting. De Raad mist in de toelichting de onderliggende berekeningen die aan het bijzondere tarief van 20% ten grondslag liggen.

De Raad adviseert de toelichting met deze berekeningen aan te vullen.

8. Naar aanleiding van het advies van de Raad is de toelichting op artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964 aangevuld met de gedachten die aan het bijzondere tarief ten grondslag liggen. Voor de in artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde groep beroepssporters bestaat het loon dat in de heffing voor de loonbelasting wordt betrokken ook uit de ingevolge artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 vrijgestelde kostenvergoedingen en de aanspraken op sociale-verzekeringssuitkeringen. De grondslag waarover loonbelasting wordt ingehouden is daardoor ruimer dan de grondslag voor de heffing van de inkomstenbelasting. Tevens wordt voor de toepassing van artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964 geen belastingvrije som in mindering gebracht op het belastbare binnenlandse inkomen. Aangezien de grondslag voor de loonheffing breder is dan de grondslag voor de heffing van de inkomstenbelasting is hier gekozen voor een verhoudingsgewijs gemiddeld tarief van 20%. Daar dit bijzondere tarief van 20% voor bepaalde groepen arbitrair kan uitpakken is gekozen de heffing in de loonbelasting geen eindheffing te laten zijn. De beroepssporter kan door het doen van aangifte in de inkomstenbelasting terugkomen op de geheven loonbelasting. In het kader van de herziening van de belastingwetgeving in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt ook voor de artiesten een overeenkomstige wijziging overwogen.

9. Op grond van het voorgestelde artikel 26c, tweede lid, Wet LB'64 kan de Minister van Financiën het tarief van 20% verlagen tot ten laagste 15%. Deze verlaging wordt niet gebaseerd op het vermoedelijke effectieve tarief van de inkomstenbelasting maar wordt ingevoerd ten behoeve van een uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen. Naar het oordeel van de Raad past deze overweging niet bij een loonbelastinginhouding als voorheffing op de inkomstenbelasting.

*Ook ingeval de loonbelasting ten aanzien van buitenlandse sportlieden eindheffing zou zijn, heeft de Raad bedenkingen tegen de voorgestelde ministeriële regeling. In dat geval dient het tarief als één van de bepalende elementen van de belasting bij wet te worden vastgesteld. Dit verdraagt zich niet met een ministeriële afwijkingsbevoegdheid. Daarbij komt dat de vaststelling van tarieven tot de belastinghoogheid van een staat behoort op grond waarvan bij grensoverschrijdende evenementen niet tot een uniforme heffing behoeft te worden gekomen.
De Raad adviseert artikel 26c, tweede lid, Wet LB'64 te schrappen.*

9. Ingevolge het voorgestelde artikel 26c, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, kan het in het eerste lid bedoelde tarief van 20% ten behoeve van uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen bij ministeriële regeling worden verlaagd tot een tarief van minimaal 15%. Met de Raad ben ik van mening dat het de voorkeur verdient het tarief, als één van de bepalende elementen van de belasting, bij wet te wijzigen. Ik ben echter van mening dat indien het tarief in de wet is opgenomen (het eerste lid) en tariefwijziging aan strikte voorwaarden is gebonden, voor wijziging van het tarief bij ministeriële regeling geen bezwaar hoeft te bestaan. In het tweede lid van het voorgestelde artikel zijn de randvoorwaarden voor wijziging van het tarief limitatief opgesomd. Wijziging van het tarief is slechts mogelijk indien het betreft:

- a. wijziging ten behoeve van uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen;
- b. wijziging met een tijdelijk karakter (alleen voor de duur van het grensoverschrijdende evenement).
- c. verlaging tot minimaal 15%.

In tegenstelling tot de Raad ben ik voorts van mening dat hoewel de vaststelling van het tarief tot de belastinghoogheid van een staat behoort, het desondanks wenselijk kan zijn om in het belang van uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen het Nederlandse tarief af te stemmen op het tarief in de ons omringende Europese landen. Het feit dat beroepssporters die meedoen aan hetzelfde evenement per land met een afwijkende heffing worden geconfronteerd, kan in bepaalde gevallen als onwenselijk worden ervaren. Gelet op het bijzondere karakter van deze bij grensoverschrijdende evenementen gewenste afstemming, is het essentieel dat van een flexibel instrument gebruik kan worden gemaakt. Met het oog hierop is voor wijziging van het tarief gekozen voor wijziging bij ministeriële regeling. Het advies van de Raad het voorgestelde tweede lid van artikel 26c Wet op de loonbelasting 1964 te schrappen is derhalve niet overgenomen.

10. Voor redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

10. Met betrekking tot de redactionele kanttekeningen van de Raad merk ik het volgende op.

De Raad adviseert om de begrippen «geblokkeerde rekening» en «financiële instelling» die in het oorspronkelijke voorstel in het veertiende lid zijn opgenomen nader te definiëren. Zoals eerder is aangegeven, zullen bij ministeriële regeling onder meer nadere regels worden gesteld met betrekking tot de administratie van de verlofspaar gelden en de instellingen waar het verlofspaar tegoed kan worden ondergebracht. Daarbij zal een regeling worden getroffen overeenkomstig die voor de spaarloonregelingen en winstdelingsregelingen.

Het voorstel van de Raad om in het oorspronkelijk voorgestelde zestiende lid de bewoordingen «blijft binnen begrenzings» te vervangen door: «voldoet aan de voorwaarden» is niet overgenomen omdat de gebruikte terminologie is ontleend aan artikel 18, eerste lid, onderdeel c, en derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

De overige redactionele kanttekeningen zijn, voor zover relevant voor het gewijzigde wetsvoorstel, overgenomen.

In verband met de coördinatie tussen de loonbelasting en de werknemersverzekeringen is tevens de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen aangepast aan de in de artikelen 10 en 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 voorgestelde wijzigingen.

Verlofsparen is van belang voor het realiseren van een inkomensvoorziening bij onbetaald of gedeeltelijk betaald verlof. Een dergelijke inkomensvoorziening draagt bij aan het gebruik van verlof om redenen van zorg. Vanwege deze relatie tussen verlofsparen en de combinatie van arbeid en zorg wordt het onderhavige voorstel van wet mede door de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid ondertekend.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 21 oktober 1999, no. W06.99.0481/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Wetsvoorstel

- In artikel I in artikel 22a, eerste lid, tweede volzin, «Onder vervreemding wordt begrepen» vervangen door: Onder vervreemding wordt mede begrepen.
- In artikel II, onderdeel C, onder 2, in het veertiende lid, het begrip «geblokkeerde rekening» nader definiëren op een wijze zoals dat ook bijvoorbeeld in het kader van artikel 35, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990 is geschied.
- In artikel II, onderdeel C, onder 2, in het veertiende lid, het begrip «financiële instelling» nader definiëren door middel van een verwijzing naar de Wet toezicht kredietwezen 1992.
- In artikel II, onderdeel C, onder 2, in het zestiende lid, «nog blijft binnen» vervangen door «voldoet aan» en «begrenzingsen» door: voorwaarden.