

Vergaderjaar 2001–2002

28 371

Wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 in het kader van administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in socialeverzekeringswetten (Aansluitingswet Walvis)

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 22 maart 2002 en het nader rapport d.d. 8 mei 2002, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 31 januari 2002, no.02.000495, 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 loonbelasting 1964 in het kader van administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale verzekeringswetten (Aansluitingswet Walvis).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 31 januari 2002, nr. 02.000495, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 22 maart 2002, nr. W06.02.0044/IV, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies van de Raad merk ik het volgende op.

Het voorstel vormt de fiscale tegenhanger van het inmiddels ingediende voorstel van Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in socialeverzekeringswetten (kamerstukken II 2001/02, 28 219). De Raad van State acht het sinds decennia beleden streven van de bewindslieden van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën te komen tot een administratieve lastenverlichting voor werkgevers door het loonbegrip op elkaar af te stemmen in deze wetsvoorstellen niet gerealiseerd. In samenhang gezien wordt geen substantiële administratieve lastenverlichting bereikt op het terrein van de loonvaststelling voor de onderscheidene wetten; het effect van de voorstellen is daarenboven dat op de uitkeringen wordt bezuinigd door de versmalling van de uitkeringsgrondslag. De Raad adviseert het loonbegrip opnieuw te bezien en dit voorstel niet in deze vorm in te dienen.

1. In het advies van 23 november 2001, no.W12.01.0361/IV, inzake het voorstel van Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in socialeverzekeringswetten (Walvis I) heeft de Raad gesteld dat over een aantal aspecten van dat voorstel eerst gegrond kan worden geadviseerd indien het samenhangende voorstel tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) ter advisering is aangeboden. Nu het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 in het kader van administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in socialeverzekeringswetten

(Aansluitingswet Walvis) (Walvis II) voorligt, ziet de Raad reden opnieuw in te gaan op de loonbegrippen, zoals deze in de voorstellen zijn opgenomen.

De Raad heeft met teleurstelling kennisgenomen van de in samenhang te beoordelen voorstellen omdat de verschillen tussen het loon voor de sociale verzekeringen (coördinatieloon) en dat voor de loonbelastingheffing (fiscaal loon) niet zijn verkleind, maar zijn vergroot, onder meer doordat het loon in natura niet meer tot het coördinatieloon behoort.

Op grond van artikel 4 van de Coördinatiewet sociale verzekering (CSV) is het coördinatieloon voor een werknemer in tegenwoordige dienstbetrekking de overeengekomen vaste, naar tijdsruimte vastgestelde, uitkering in geld, terwijl artikel 10, eerste lid, Wet LB 1964 bepaalt dat loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten. De verschillen tussen beide loonbegrippen bestaan er uit, dat ten opzichte van het fiscale loon overwerkloon, winstuitkeringen en andere incidentele beloningen, loon in natura, bijdragen ziektekosten, bepaalde aanspraken en bovenmatige kostenvergoedingen niet tot het coördinatieloon behoren. Daartegenover behoren de werknemersbijdragen voor verlofsparen en het werknemersdeel WW-premie wel tot het coördinatieloon maar niet tot het fiscale loon.

In het advies inzake Walvis I heeft de Raad ten aanzien van de coördinatie tussen het loonbegrip sociale verzekeringen en het fiscale loonbegrip het volgende opgemerkt: «Een belangrijk element in het voorstel is het uniformeren van de grondslag voor de premieheffing werknemersverzekeringen (premieloon) en de grondslag voor de uitkering (uitkeringsloon). Als uitgangspunt voor de uniformering is het huidige uitkeringsloon genomen. De Raad acht het gelijkstellen van het premieloon en het uitkeringsloon van grote betekenis voor de vereenvoudiging van de regelgeving. Deze stap doet ook recht aan de verzekeringsgedachte die ten grondslag ligt aan de werknemersverzekeringen. Over het verzekerde loon wordt premie geheven en over dit loon wordt in het geval van loonderving de uitkering berekend; deze relatie tussen premieloon en uitkeringsloon is gebaseerd op het equivalentiebeginsel. De Raad merkt op, dat op grond van dit beginsel de hoogte van het uitkeringsloon niet als zodanig van betekenis is. Het equivalentiebeginsel leidt er «slechts» toe dat over hetzelfde loon zowel premie wordt geheven als de uitkering wordt bepaald. Dit laat open dat als uitkeringsloon ook het fiscale loon kan worden genomen, mits uiteraard ook over dat loon de premie wordt betaald. De in de toelichting geschetste tegenstelling tussen het op de verzekeringsgedachte gebaseerde uitkeringsloon en aan het draagkrachtbeginsel dienstbaar gemaakte fiscale loon, ziet de Raad dan ook niet in die scherpste. De vraag moet worden beantwoord of en in hoeverre het fiscale loon kan worden ingezet in een loondervingsverzekering» (kamerstukken II 2001/02, 28 219, A, punt 1).

In het nader rapport inzake Walvis I is niet meer gesteld dan dat het niet wenselijk is om alle beloningselementen die aan de loonbelasting zijn onderworpen in het uitkeringsloon op te nemen (kamerstukken II 2001/02, 28 219, A, punt 1). Daarmee wordt het antwoord op de vraag ontweken. Indien beloningselementen bijdragen tot de grondslag waarover loon- of inkomstenbelasting als draagkrachtheffing wordt geheven, is er op zichzelf reden deze beloningselementen ook in een loondervingsverzekering te betrekken omdat het verlies van draagkrachtig inkomen door een uitkering uit hoofde van de loondervingsverzekering zou dienen te worden vergolden. Dit zou slechts anders zijn indien een verbetering van de inkomenspositie van de werknemer zou optreden ten gevolge van het intreden van de verzekerde calamiteit. In dat geval zou strijd kunnen ontstaan met het aan het verzekeren ten grondslag liggende uitgangspunt dat de verzekerde van de calamiteit niet beter mag worden.

De Raad blijft het noodzakelijk achten dat beoordeeld wordt of de beperking van het coördinatieloon tot de vaste, naar tijdsruimte vastgestelde, uitkering in geld in het licht van een loonderving gerechtvaardigd is; het huidige uitkeringsloon dient daarbij niet als een onaantastbaar en onwrikbaar gegeven te worden aangemerkt. In het bijzonder zal daarbij aan de orde dienen te komen of de referentieperiode van een jaar, die in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het dagloon, lang genoeg is om te rechtvaardigen dat de in die periode genoten niet-vaste beloningen tot het coördinatieloon worden gerekend dat als maatstaf voor loonderving geldt. Een gemiddeld bedrag aan niet-vaste beloningen wordt immers maatschappelijk veelal ervaren als «vast inkomen». Hetzelfde geldt voor de tegenwaarde van inkomsten uit natura die

niet tot het coördinatieloon wordt gerekend. Aan de andere kant zouden loonperifere beloningen, die individueel niet of nagenoeg niet als draagkracht-verhogend worden ervaren en waarvoor het uit dien hoofde niet past loonderving te geven, buiten het (individuele) fiscale loonbegrip dienen te worden geplaatst. De Raad merkt daarbij op, dat de invoering in de Wet LB 1964 van de eindheffing en nadien van de vrije vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de Belastingherziening 2001 hiervoor al een belangrijke aanzet hebben gegeven. Een verdergaande uitwerking blijft echter mogelijk en nodig.

De Raad adviseert alsnog tot de nadere beoordeling te komen met betrekking tot de vraag in hoeverre het fiscale loon kan worden ingezet in een loondervingsverzekering.

1. Aan de basis van de beide wetsvoorstellen, Walvis en Aansluitingswet Walvis, ligt het rapport van de werkgroep Loonbegrip «Het loont de moeite. Eenheid en vereenvoudiging in de loonbegrippen». Aangaande het loonbegrip stelt de werkgroep het volgende voor:

- neem de grondslag van het uitkeringsloon als uitgangspunt voor zowel het premieloon als het fiscaal loon;
 - vereenvoudig de grondslag uitkeringsloon-premieloon-fiscaal loon zo veel mogelijk;
- orden helder de loonbestanddelen die uitsluitend tot de grondslag fiscaal loon behoren (en dus niet tot de grondslag uitkeringsloon-premieloon-fiscaal loon).

De werkgroep meent dat één loonbegrip voor de fiscaliteit en de sociale verzekeringen, in de zin van één grondslag, niet nodig is om het doel van het verminderen van administratieve lasten voor werkgevers en het vergroten van de duidelijkheid over wet- en regelgeving te bereiken. Dit mede gezien de verschillende principes waar de heffing van de loonbelasting (draagkrachtbeginsel) en de heffing van de werknemersverzekeringen (verzekeringsgedachte) op zijn gebaseerd. Het kabinet heeft deze voorstellen overgenomen (Kamerstukken II 1999/2000, 24 036, nr. 168) en uitgewerkt in beide wetsvoorstellen.

De Raad stelt voor het draagkrachtig inkomen als sociale verzekeringsloon en fiscaal loon te nemen. Bepaalde beloningselementen die wel tot de draagkracht gerekend worden, behoren in het wetsvoorstel Walvis echter niet tot het socialeverzekeringsloon. Het gaat dan om onder andere overwerkvergoedingen, loon in natura en winstuitkeringen. Het opnemen in het socialeverzekeringsloon van die elementen zou evenwel gevolgen hebben voor de uitkeringslasten en kan gevolgen hebben voor de administratieve lasten van werkgevers. Het kabinet heeft daar nadrukkelijk niet voor gekozen (Kamerstukken II 2001/02, 28 219, nr. 3, blz. 42). Bij de uitwerking van de voorstellen zijn verschillende (budgettaire) afwegingen gemaakt. De voornaamste daarvan zijn de bestaanszekerheid van de uitkeringsgerechtigden, de administratieve lasten voor werkgevers en de hoogte van de uitkeringslasten. In die afweging is eerder de conclusie getrokken dat een keuze voor het fiscale loon als socialeverzekeringsloon geen wenselijke optie is. Het kabinet acht dat een gerechtvaardigde keuze.

Voor de goede orde wordt er nog op gewezen dat met het wetsvoorstel Walvis ook geen beperking van de uitkeringslasten wordt beoogd. Naar mate er sprake is van omzetting van incidentele (straks niet meer tot het sociale verzekeringsloon) loonelementen in vast loon, zal de thans optredende lichte daling van de uitkeringslasten naar verwachting ook voor een deel verdampen.

2. In paragraaf 4.2.2 van de toelichting op Walvis I is onder meer als uitgangspunt geformuleerd, dat de uitkeringsgrondslag op macroniveau zoveel mogelijk intact dient te blijven (kamerstukken II 2001/02, 28 219, nr. 3, blz. 43). De vraag of en in hoeverre dit uitgangspunt zwaarder moet worden gewogen dan administratieve lastenverlichting, kan eerst definitief worden beantwoord indien is nagegaan in hoeverre het coördinatieloon en het fiscale loon uiteindelijk aan elkaar gelijk kunnen zijn. Hierbij kan mede in aanmerking worden genomen dat de voorgestelde versmalling van de grondslag voor het coördinatieloon ten opzichte van het huidige uitkeringsloon, onder meer door de historische dagloonbepaling, gecompenseerd kan worden door een

verbreding van die grondslag met nu nog buiten aanmerking gelaten beloningselementen die wel tot het fiscale loon gerekend worden. In hoofdstuk 6.2 van de toelichting op Walvis I is ingegaan op de gevolgen van de wijzigingen in de macropremiegrondslag en macro-uitkeringsgrondslag, die het gevolg zijn van de gelijkstelling van het premieloon aan het uitkeringsloon en het buiten aanmerking laten van in het bijzonder loon in natura. De gevolgen van de versmalling van de uitkeringsgrondslag zijn beperkt en treden geleidelijk op doordat de nieuwe regeling alleen voor nieuwe gevallen geldt (kamerstukken II 2001/02, 28 219, nr. 3, blz. 98–103). De Raad adviseert de berekeningen ook te maken voor het geval het coördinatieloon en het fiscale loon aan elkaar gelijk zijn, teneinde de uitkomsten van deze berekeningen mee te wegen bij de beoordeling van een verdergaande administratieve lastenverlichting die kan worden verkregen bij uniformering van het loonbegrip.

2. De Tweede Kamer heeft in het verslag van die kamer op het wetsvoorstel Walvis (kamerstukken II, 2001/02, 28 219, nr. 5) evenals de Raad gevraagd berekeningen te maken voor het geval het coördinatieloon en het fiscale loon aan elkaar gelijk zijn, teneinde de uitkomsten van deze berekeningen mee te wegen bij de beoordeling van een verdergaande administratieve lastenverlichting die kan worden verkregen bij uniformering van het loonbegrip. Bij de beantwoording van het verslag zal een dergelijke berekening, alsmede de effecten van het gelijkstellen van het fiscale loon aan het sociale-verzekeringsloon op de uitkeringslasten, worden opgenomen. Op deze manier zullen deze cijfers bekend zijn en onderwerp kunnen vormen van het overleg met de Staten-Generaal.

3. *De administratieve lasten lijken van de socialeverzekerings sfeer te worden verlegd naar de fiscale sfeer, omdat de administratieve lastenverlichting uit hoofde van de wijziging van het coördinatieloon in belangrijke mate voortkomt uit het niet meer in aanmerking nemen van bepaalde loonelementen, die opgenomen blijven in het fiscale loonbegrip. De loonelementen die een bijdrage geven aan de administratieve lastenverlichting in de sfeer van de sociale verzekeringen zijn in het bijzonder de reiskostenvergoeding (besparing 145 miljoen euro), de feestgeschenkenregeling (besparing 30 miljoen euro), het loon in natura (besparing 25 miljoen euro), het overwerk (besparing 25 miljoen euro) en de kinderopvang (besparing 15 miljoen euro) (kamerstukken II 2001/02, 28 219, nr. 3, blz. 105). Deze loonelementen dienen voor de loonheffing geadministreerd te blijven. In het door het Economisch instituut voor het midden- en kleinbedrijf ontwikkelde model voor de berekening van de lastenverdeling worden de administratieve lasten evenredig aan de loonheffing en aan de sociale verzekeringspremieheffing toegedeeld (kamerstukken II 2001/02, 28 219, nr. 3, blz. 104). Modelmatig leidt de berekende administratieve lastenverlichting voor Walvis I dan tot een lastenverzwaring voor Walvis II omdat niet dezelfde loonelementen buiten de administratieve verplichtingen blijven. Zodanige verschuivingen dienen zichtbaar gemaakt te worden.*

De Raad adviseert daarom niet te volstaan met de vermelding in paragraaf 8 van de toelichting dat naar schatting de administratieve lasten op het gebied van de loonbelasting en sociale verzekeringen in totaal met circa 186 miljoen euro kunnen verminderen, maar een gedetailleerde en naar coördinatieloon en fiscaal loon uitgesplitste opstelling te maken van alle elementen die in positieve of negatieve zin bijdragen tot de geschatte administratieve lastenverlichting.

Daarbij dient tevens in aanmerking te worden genomen dat Walvis II alleen in de tariefsfeer een verbinding legt met Walvis I. Voorgesteld wordt het belastbare loon, waarvan de omschrijving niet wijzigt, te onderscheiden in tabelloon, aanvullend loon en eindheffingsloon. De categorieën «tabelloon» en «aanvullend loon» zijn nieuw; het tabelloon sluit aan bij het coördinatieloon. De administratieve verplichtingen met betrekking tot het loon nemen toe door deze verplichting om het loon te splitsen in tabelloon en aanvullend loon. De Raad adviseert ook dit element in de vorenbedoelde gedetailleerde opstelling op te nemen.

3. Aan het advies van de Raad een gedetailleerde en naar socialeverzekeringsloon en fiscaal loon uitgesplitste opstelling te maken van alle elementen die in

positieve of negatieve zin bijdragen tot de geschatte administratieve lastenverlichting, heb ik gevolg gegeven. Deze opstelling is opgenomen in een bijlage bij het wetsvoorstel.

4. In het advies inzake Walvis I heeft de Raad met betrekking tot het elimineren van het loon in natura uit het coördinatieloon onder meer opgemerkt, dat zolang de beloningen in natura nog tot het fiscale loon worden gerekend, van een forse vereenvoudiging voor werkgevers geen sprake is.

In het nader rapport inzake Walvis I wordt daartegenover gesteld dat het bepalen of een loonbestanddeel in natura tot het loon gerekend moet worden, en zo ja, tegen welk bedrag, een zeer complexe en tijdrovende bezigheid is. «Het buiten beschouwing laten van loon in natura levert een aanzienlijke vereenvoudiging op voor werkgevers. Voor het fiscale loonbegrip hoeft het buiten beschouwing laten van loon in natura bestanddelen geen problemen op te leveren. Immers in de huidige situatie is op een aantal van deze loonbestanddelen de eindheffing van toepassing. Dit draagt bij aan de eenvoud en de administratieve lastenverlichting» (kamerstukken II 2001/02, 28 219, A, punt 4).

Het verschil tussen het coördinatieloon en het fiscale loon, waar het gaat om de administratieve belasting van de werkgever met betrekking tot loon in natura, zoals verwoord in het nader rapport, behoeft nadere toelichting. Daarbij dient tevens betrokken te worden in hoeverre de eindheffing administratief eenvoudig is in de gevallen waarvoor het tarief afhankelijk is van het jaarloon van de individuele werknemer (artikel 31, vierde en vijfde lid, Wet LB 1964).

De Raad adviseert deze nadere toelichting op te nemen in de toelichting op Walvis II.

4. Op grond van het wetsvoorstel Walvis zal loon in natura geen onderdeel meer uitmaken van het socialeverzekeringsloon. Loon in natura blijft ingevolge het wetsvoorstel Aansluitingswet Walvis wel onderdeel van het fiscale loon, maar wordt voor de loonbelastingheffing in meer gevallen ingedeeld bij de eindheffingsbestanddelen.

De Raad vraagt nader in te gaan op de vereenvoudiging wat betreft administratieve lasten voor de werkgever met betrekking tot de eindheffing over loon in natura.

Voor de heffing van loonbelasting kan voor een aantal vormen van loon in natura thans reeds het instrument van de eindheffing worden toegepast. Als gevolg van het wetsvoorstel Aansluitingswet Walvis worden de mogelijkheden om voor loon in natura het instrument van de eindheffing toe te passen, uitgebreid. Hierbij geldt dat het onder de eindheffing vallende loon in natura moet worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer en dat de besparingswaarde van geen belang is. Ten opzichte van loon in natura waarop de loonbelasting nog bij wege van inhouding wordt geheven, draagt de waardebepaling voor de eindheffing bij aan eenvoud en administratieve lastenverlichting voor de werkgever. De werkgever hoeft bij eindheffingsbestanddelen namelijk niet te beoordelen of de verwerving van het loon het gebruik of verbruik van het loon in natura meebrengt en zo ja, wat de besparingswaarde van het loon in natura is. Daarnaast is de systematiek van eindheffing, op zichzelf bezien, eenvoudiger dan de systematiek van normale tabeltoepassing. De uitbreiding van de situaties die onder het eindheffing-regime van de loonbelasting vallen, brengt dus een administratieve lastenverlichting mee ten opzichte van loonbelastingheffing bij wijze van inhouding.

Met de Raad ben ik van mening dat het tabeltarief en het enkelvoudige tarief van de eindheffing op grond van de huidige wettekst per individuele werknemer dient te worden vastgesteld. In de uitvoeringspraktijk wordt bij het vaststellen van het eindheffingstarief echter een globale benadering gehanteerd. Het advies van de Raad is aanleiding geweest deze globale benadering bij het vaststellen van het eindheffingstarief in de wet te verankeren. Hiertoe is in het wetsvoorstel Walvis in artikel 31 van de Wet op de Loonbelasting 1964 een nieuw tiende lid opgenomen.

Aan het advies van de Raad om in de memorie van toelichting op de Aansluitingswet Walvis nader aan te geven in hoeverre de eindheffing administratief eenvoudig is in gevallen waarbij het toe te passen tarief

afhankelijk is van het jaarloon van de werknemer, heb ik gevolg gegeven (zie paragraaf 6 van het algemene deel van de memorie van toelichting en de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdeel E).

5. Het voorstel om het belastbare loon te splitsen is in belangrijke mate gebaseerd op de voorstellen van de werkgroep Loonbegrip die onder het voorzitterschap van drs. J. de Boer stond. In het op 18 april 2000 gepubliceerde rapport «Het loont de moeite» wordt ervan uitgegaan dat ongeveer 90–95% van de totale beloning voor de werknemer bestaat uit uitkeringsloon. De 10–5% overige beloningen zouden in de fiscale heffing betrokken kunnen worden in een lumpsumheffing bij de werkgever, een eindheffing in de loonheffing bij de werknemer of de inkomstenbelastingheffing bij die werknemer.

In paragraaf 5 van de toelichting wordt een analyse van de heffingsmethoden over het fiscale loon gegeven. Op grond van die analyse komt het kabinet tot de van de werkgroep afwijkende conclusie dat alleen de loonbelasting als voorheffing en de eindheffing bij de werkgever (lumpsumheffing) als heffingsmethoden over het fiscale loon in aanmerking komen. Gelet op deze heffingsmethoden wordt geconcludeerd, dat niet een splitsing in uitkeringsloon en overige beloningen gemaakt moet worden, maar een splitsing in tabelloon (=coördinatieloan), aanvullend loon en eindheffingsloon. Weliswaar wordt gesteld dat over de door de werkgroep bedoelde overige beloningen zoveel mogelijk wordt geheven in de vorm van eindheffing, maar het uitgangspunt hierbij zal zijn dat alleen beloningen die geen sterk draagkrachtverhogend karakter hebben zoveel mogelijk als eindheffingsbestanddeel limitatief in de wet worden aangewezen. Aangezien tot het aanvullend loon, gelet op de voor de eindheffing aangewezen loonbestanddelen, overwerkloon, gratificaties en andere incidentele loonbestanddelen en loon in natura behoren, zal het aanvullend loon substantieel van betekenis zijn. Over het aanvullend loon zal evenals over het tabelloon loonbelasting als voorheffing worden geheven.

De Raad merkt op, dat thans wordt voorgesteld het loon te splitsen in het loon waarover de loonbelasting wordt ingehouden van de werknemer (belastbaar loon) en het loon waarover de belasting wordt geheven van de inhoudingsplichtige (eindheffingsloon). Het belastbare loon is gelijk aan de som van het tabelloon en het aanvullend loon. De Raad ziet geen enkele meerwaarde in het kader van administratieve lastenverlichting in het splitsen van het belastbare loon in tabelloon en aanvullend loon; evenmin vormt deze splitsing een vereenvoudiging van de Wet LB 1964. In de toelichting wordt ook niet duidelijk gemaakt dat uit deze splitsing een administratieve lastenverlichting voortvloeit; in paragraaf 8 van de toelichting wordt aan dit aspect zelfs geen aandacht besteed.

De Raad ziet enkel nadelen in de splitsing. Indien tot het aanvullend loon loonbestanddelen behoren die regelmatig worden genoten, wordt het tabeltarief vervangen door het tarief bijzondere beloningen, dat qua maatwerk als voorheffing op de inkomstenbelasting achterblijft bij het tabeltarief, omdat bij die tabel om uitvoeringsredenen uitgegaan moet worden van het marginale tarief dat geldt voor het jaarloon van het vorige jaar. De inhouding wijkt dus af van het marginale tarief dat voor het jaar van inhouding geldt.

In de tweede plaats is te noemen dat als tabelloon niet steeds het individueel bepaalde coördinatieloan kan gelden, maar dat rekening moet worden gehouden met uitzonderingen op de regel dat het coördinatieloan het tabelloon is; de beoordeling en het verwerken van de correcties zijn administratief bewerkelijk.

De Raad wijst erop dat naast de in het voorstel opgenomen correcties ook nog voorzien zou moeten worden in een vermindering van het tabelloon met de zeedagenaftrek en met de eindheffingsbestanddelen als bedoeld in artikel 31, tweede lid, onderdelen a en b, Wet LB 1964. Voorzover deze bestanddelen betrekking hebben op bestanddelen van het coördinatieloan moeten zij in het tabelloon worden begrepen, aangezien Walvis I geen regeling als een eindheffing kent.

In de derde plaats verschuift het tabeltarief naar het tarief bijzondere beloningen in het geval de werknemer niet of niet voor het gehele loontijdvak verzekerd is voor de sociale verzekeringen. Dit speelt onder meer bij dienstbetrekkingen in internationale verhoudingen, bij directeuren-grootaandeelhouders, bij opting in en bij bepaalde (fictieve) dienstbetrekkingen zoals

werknemers in het internationaal vervoer en vrijwilligers van de gemeente-brandweer. Onduidelijk is of ook het loon boven het premiemaximum als tabelloon wordt aangemerkt. Aan de andere kant verschuift het tarief bijzonder beloningen voor onder meer incidentele beloningen naar het tabeltarief voor degenen die fictief in dienstbetrekking zijn, omdat voor hen de beperking van het coördinatieloon als omschreven in artikel 4, tweede lid, CSV niet geldt. Voor deze verschuivingen is geen redelijke grond aan te wijzen. De Raad adviseert de voorgestelde onderdelen A, B en C van artikel I Walvis II te schrappen.

5. Met de in de Aansluitingswet Walvis voorgestelde splitsing van het belastbare loon in tabelloon en aanvullend loon is aansluiting beoogd met het socialeverzekeringsloon uit het wetsvoorstel Walvis. Het tabelloon bestaat namelijk in beginsel uit het socialeverzekeringsloon. Deze splitsing brengt als zodanig geen administratieve lastenverlichting mee. De administratieve lastenverlichting voor de werkgever moet komen uit het uitbreiden van de eindheffingsmogelijkheden van de loonbelastingheffing. Anders dan door de Raad, wordt door mij aan de aansluiting bij het socialeverzekeringsloon een grotere waarde toegekend dan aan de consequenties van de splitsing van het belastbare loon in tabelloon en aanvullend loon. Hierbij speelt ook mee dat de gekozen systematiek een goede basis vormt voor het verder naar elkaar toegroeien van het socialeverzekeringsloon en het fiscale loon.

Op de in het wetsvoorstel Aansluitingswet Walvis gemaakte keuze voor aansluiting bij het socialeverzekeringsloon zijn noodgedwongen nog enkele uitzonderingen aangebracht die voornamelijk zijn ingegeven door het uitgangspunt dat de loonbelastingheffing als voorheffing op de inkomstenbelasting zoveel mogelijk maatwerk moet blijven leveren. Deze uitzonderingen bestaan daaruit dat op het socialeverzekeringsloon een aantal (positieve en negatieve) correcties moet worden toegepast om tot het tabelloon te komen. De positieve correcties beogen veelvuldig voorkomende, regelmatig genoten voordelen die niet tot het socialeverzekeringsloon behoren tegen het tabeltarief in de loonbelastingheffing te betrekken. De negatieve correcties beogen in de eerste plaats aftrekposten in mindering te brengen tegen het tabeltarief, in de tweede plaats loonbestanddelen over te hevelen van het progressieve tabeltarief naar het tarief voor aanvullend loon, en in de derde plaats toepassing van het eindheffingstarief mogelijk te maken. Alle correcties betreffen loonbestanddelen die voor de werkgever goed herkenbaar zijn en – zeker met toepassing van de gebruikelijke software – relatief eenvoudig in de loonadministratie zijn te verwerken. Van administratief bewerkelijke correcties kan dan ook niet worden gesproken.

Het zij de Raad toegegeven dat tot het aanvullend loon ook bestanddelen behoren die regelmatig worden genoten (zoals bijvoorbeeld provisies), en uit dien hoofde beter tot het tabelloon zouden kunnen worden gerekend. Vanwege de beoogde aansluiting bij het socialeverzekeringsloon wordt dat echter niet voorgesteld. Dergelijke loonbestanddelen zijn niet bij een groot aantal werknemers aan de orde. Zo zullen provisies bijvoorbeeld, niet voor alle werknemers een min of meer vast onderdeel van hun salaris vormen. Een substantiële toename van het aantal aanslagen inkomstenbelasting wordt derhalve niet verwacht. In deze gevallen is aan een zo nauwkeurig mogelijke aansluiting bij het socialeverzekeringsloon voorkeur gegeven boven een loonbelastingheffing die zoveel mogelijk maatwerk levert.

Aan het advies van de Raad met betrekking tot het opnemen van het eindheffingsloon en de zeedagenaftrek als correcties op het socialeverzekeringsloon om te komen tot het tabelloon, heb ik gevolg gegeven.

De door de Raad genoemde verschuiving van het tabeltarief naar het tarief voor aanvullend loon ingeval de werknemer niet of niet voor het gehele loontijdvak verzekerd is voor de sociale verzekeringen, doet zich niet voor. De aansluiting bij de Coördinatiewet Sociale Verzekering geldt in het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, aanhef, van de Wet op de loonbelasting 1964, namelijk alleen voor het loonbegrip; of de werknemer al dan niet verzekerd is, speelt daarbij geen rol. Ook indien een werknemer op grond van de afzonderlijke

sociale verzekeringswetten niet is verzekerd, kan hij derhalve tabelloon genieten. Ter verduidelijking is de artikelsgewijze toelichting op dit punt aangevuld. Ook is de formulering van het voorgestelde tweede lid van artikel 24a aangepast aan die van artikel 3.81 Wet IB 2001, waar is geregeld dat onder loon wordt verstaan loon overeenkomstig de loonbelasting, waarbij overigens ook niet relevant is of de inkomstenbelastingplichtige tevens belastingplichtig is voor de loonbelasting.

Met de Raad ben ik wel van mening dat het aan de Raad voorgelegde wetsvoorstel niet duidelijk is ten aanzien van het loon boven het premie-maximum van de sociale verzekeringen. Het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, aanhef, van de Wet op de loonbelasting 1964 is daarom aangepast in die zin dat voor de vaststelling van het tabelloon uitdrukkelijk wordt aangesloten bij de artikelen 4, 5 en 6 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering. Hiermee wordt duidelijk dat het in artikel 9 van laatstgenoemde wet geregelde premie-maximum niet doorwerkt naar de loonbelasting en derhalve niet van belang is voor de vaststelling van het tabelloon.

De Raad signaleert met betrekking tot incidentele beloningen voor degenen die in fictieve dienstbetrekking zijn, een verschuiving van het tarief voor aanvullend loon naar het tabeltarief. Omdat het socialeverzekeringsloon voor de vaststelling van het tabelloon op grond van het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, onderdeel b, onder 3°, Wet op de loonbelasting 1964, moet worden vermindert met eenmalige beloningen die in het socialeverzekeringsloon begrepen zijn, is van een dergelijke verschuiving geen sprake. De incidentele beloningen waar de Raad naar verwijst, zullen derhalve vallen onder het tarief voor aanvullend loon.

Gelet op het voorgaande heb ik gemeend het advies van de Raad om de voorgestelde onderdelen A, B, en C van artikel I, Aansluitingswet Walvis te schrappen, niet te moeten opvolgen.

6. De Raad merkt op dat in de toelichting op Walvis II geen consistent beeld lijkt te worden gegeven van de administratieve lasten die voortvloeien uit de eindheffing. De eindheffing is bij de Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting 1997 (Stb. 1996, 655) ingevoerd als een codificering van een bestaande praktijk, die in het bijzonder betrekking had op naheffingsaanslagen waarbij over loonbestanddelen waarop geen loonbelasting was ingehouden (gebru-teerd) bij de werkgever werd nageheven zonder dat hij de loonbelasting wilde of kon verhalen op zijn werknemers. Door deze codificering is de inhoudings-plichtige ook (zelfstandig) belastingplichtig geworden, en is bijvoorbeeld geen bezwaar tegen de eindheffing door de werknemer mogelijk. Artikel 31 Wet LB 1964 kent drie tarieven: het gebruteerde tabeltarief, het enkelvoudige tabeltarief en het vaste tarief. Eindheffingsbestanddelen die onder de eerste twee tarieven vallen moeten worden geïndividualiseerd per werknemer; voor het toe te passen tarief is de hoogte van hun jaarloon bepalend. In die gevallen blijft de eindheffing bewerkelijk. Alleen in het geval van een vast tarief, zoals voor spaarloon en premiespaarregelingen geldt, is de individualisering niet nodig. Bij loon dat bezwaarlijk kan worden geïndividualiseerd, bij tijdelijke knelpunten van ernstige aard en bij meer in het algemeen gesteld loonbestanddelen met een inkomenszwak karakter worden, zoals ook in het rapport van de werkgroep Loonbegrip is opgemerkt, in de uitvoeringspraktijk (buitenwettelijke) afspraken gemaakt over de administratieve verplichtingen bij een lumpsumheffing; in deze gevallen vindt geen individualisering plaats maar worden meer globale berekeningen van het eindheffingstarief gemaakt. Zolang deze uitvoeringspraktijk niet gecodificeerd is, blijft de toepassing van de eindheffing administratief bewerkelijk en is er geen sprake van «een aanzienlijke verlichting van de administratieve lasten voor de werkgever» bij aanwijzing van een loonbestanddeel waarop de eindheffing van toepassing is. De Raad adviseert de toelichting op Walvis II nog eens te bezien op het opgeroepen beeld van de administratieve lasten van een eindheffing.

6. Met de Raad ben ik van mening dat het wenselijk is dat de uitvoerings-praktijk ten aanzien van het toe te passen tarief bij de eindheffing gecodificeerd wordt. Het advies is voor mij dan ook aanleiding geweest in artikel 31 een nieuw tiende lid op te nemen. In dit lid wordt geregeld dat het is toegestaan de

verschuldigde belasting over eindheffingsloon niet uit de individuele situatie van de werknemer af te leiden, doch meer globaal te benaderen indien door meer dan één werknemer eindheffingsloon wordt genoten en indien dat leidt tot een beduidende vereenvoudiging. In dat geval geldt dat de verschuldigde belasting globaal kan worden vastgesteld zodanig dat deze redelijkerwijs overeenkomt met de belasting die zou zijn verschuldigd bij individuele berekeningen.

Aan het advies van de Raad de toelichting op de Aansluitingswet Walvis nog eens te bezien op het opgeroepen beeld van de administratieve lasten van de eindheffing, heb ik gevolg gegeven in die zin dat in paragraaf 6 van het algemene deel van de memorie van toelichting en in artikel I, onderdeel E van de artikelsgewijze toelichting nader wordt ingegaan op deze administratieve lasten.

7. In de toelichting op Walvis II wordt opgemerkt dat vanuit de praktijk is gebleken dat met betrekking tot de zogenoemde bovenmatige kosten-vergoedingen en loon in natura behoefte bestaat deze aan te merken als eindheffingsbestanddelen. In artikel I, onderdeel D, Walvis II is aan deze wens tegemoetgekomen, zij het met de beperking tot maximaal 200 euro per werknemer per maand.

In het nieuwe artikel 31, zesde lid, Wet LB 1964 is een bijzonder waarderingsvoorschrift voor deze eindheffingsbestanddelen opgenomen dat afwijkt van het algemene waarderingsvoorschrift voor eindheffingsbestanddelen (het vernummerde artikel 31, zevende lid, Wet LB 1964) in deze zin, dat artikel 13, tweede lid, Wet LB 1964 toepassing mist. In de toelichting op het artikel is dit verschil onbesproken gebleven. In het bijzonder omdat loon in natura in het algemeen onder de nieuwe eindheffingsbestanddelen wordt begrepen, acht de Raad de mogelijkheid om nadere regels te stellen met betrekking tot de waardering van niet in geld genoten loon van betekenis.

De Raad adviseert artikel 31, zesde lid, Wet LB 1964 in deze zin aan te vullen.

7. Aan het advies van de Raad artikel 31, zesde lid, Wet op de loonbelasting 1964 aan te vullen, heb ik gevolg gegeven.

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

8. De door de Raad gemaakte redactionele kanttekeningen zijn voorzover daartoe aanleiding bestond, overgenomen.

De Raad van State heeft mitsdien bezwaar tegen het voorstel van wet en geeft U in overweging dit niet aldus te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

*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. J. Bos

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 22 maart 2002, no.W06.02.0044/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- In artikel I, onderdeel A, in verband met de mogelijkheid voor de inhoudingsplichtige in een aantal gevallen te kiezen voor het al dan niet toepassen van het eindheffingsregime, het vierde lid van artikel 24a vervangen door: 4. Eindheffingsloon is loon terzake waarvan de belasting ingevolge artikel 31 wordt geheven van de inhoudingsplichtige.
- In artikel I, onderdeel D, tweede lid, in artikel 31, tweede lid, onderdeel h, «voorzover deze per maand niet meer belopen dan € 200» vervangen door: voorzover deze gezamenlijk per maand niet meer belopen dan € 200.
- Artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 aanpassen aan de wijziging van artikel 26.