

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. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **1. Algemeen**

##### *1.1 Inleiding*

Het Kabinet stelt in het kader van de begroting 2000 een aantal belastingmaatregelen voor. Mede vanwege de in het verleden geuite wens van de Raad van State, de Tweede Kamer en de Eerste Kamer zijn de maatregelen ondergebracht in een aantal afzonderlijke wetsvoorstellen. Deze zijn: Wijziging van belastingwetten c.a. (belastingplan 2000); Wijziging van enkele belastingwetten (technische aanpassingen); 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) en Wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928. In het onderhavige wetsvoorstel zijn de volgende maatregelen opgenomen:

- aanpassing regeling belastingheffing opties;
- introductie fiscaal regime verlofsparen;
- introductie fictieve dienstbetrekking buitenlandse sporters.

Voor de budgetaire, Europese en personele aspecten van bovengenoemde maatregelen wordt verwezen naar de memorie van toelichting behorende bij het Belastingplan 2000 alsmede, wat betreft de belastingheffing over opties, naar onderdeel 1.2.1, slot, van deze memorie.

##### *1.2 Aanpassing regeling belastingheffing opties*

###### **1.2.1. Algemeen**

Met ingang van 26 juni 1998 is bij Wet van 24 juni 1998 (aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten) het belastingregime met betrekking tot aandelenopties ingrijpend aangepast ten einde aan het oneigenlijk gebruik van aandelenopties ten koste van 's Rijks schatkist een halt toe te roepen. De thans voorgestelde aanpassingen hebben tot doel de regeling verder te verfijnen met als resultaat een meer evenwichtige belastingheffing. Een evenwichtiger regeling die bovendien leidt tot een positief effect voor 's Rijks schatkist. De aanpassing wordt voorgesteld omdat in de praktijk behoefte bestaat aan een oplossing voor liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan omdat over de opties moet worden

afgerekend voordat ze een opbrengst genereren. Tevens bestaat behoefte aan een systeem dat meer in overeenstemming is met de internationale praktijk waar immers belastingheffing bij realisatie gebruikelijker is. De voorgestelde aanpassing houdt in dat met behoud van de meer effectieve belastingheffing op basis van het huidige systeem, de mogelijkheid van pay-as-you-earn wordt toegevoegd, zonder dat kwade kansen bij de schatkist en goede kansen bij de optiehouder terechtkomen. De werknemer kan daarbij kiezen tussen zekerheid en belastingheffing vooraf op basis van de huidige waarderingsformule, of belastingheffing op het moment dat de voordelen uit het optierecht worden gerealiseerd, maar dan naar het totale vermogensresultaat. Bij uitgifte van een optie met een uitoefenprijs onder de prijs van het bijbehorende aandeel wordt over dit deel van het aandelenoptierecht, de zogenoemde intrinsieke waarde, echter direct geheven. Voorts blijft vanzelfsprekend ook de regeling voor belastingplichtigen die binnen drie jaar na toekenning de waarde van de opties realiseren, volledig intact.

De al eerder geopperde mogelijkheid van een keuzeregime (kamerstukken II 1997/98, 25 721, A) wordt vooral ook van belang voor startende ondernemers en werknemers daarvan. Met name voor deze categorie is de optie een belangrijk bindings- en beloningsinstrument. De nadelige liquiditeitseffecten van het huidige systeem (belastingheffing over nog niet gerealiseerde voordelen) komen bij deze groepen dan ook wat scherper naar voren c.q. worden als scherper ervaren als gevolg van hun doorgaans toch al krappe liquiditeitspositie. Met de voorgestelde aanpassing wordt aan dit nadeel voor starters tegemoet gekomen. De budgettaire effecten van deze toevoeging van een keuze vormen de optelsom van diverse deeleffecten. In eerste instantie zal de invoering leiden tot een verschuiving van de heffing. Deze wordt vervolgens meer dan goedgemaakt, omdat de forfaitaire waarderingsformule, zoals destijds ook in de kamerstukken bij het optiewetsvoorstel is aangegeven (kamerstukken II 1997/98, 25 721, nr. 5, blz. 6 en 9), tot een matige waardering leidt. Deze matiging is niet aan de orde bij heffing bij realisatie. Voorts moet worden bedacht dat er werknemers zullen zijn die vooruitbetaling van belasting over opties terwijl nog niets is gerealiseerd problematisch vinden en dus kiezen voor heffing bij realisatie ook indien dit leidt tot een nominaal hogere belastingheffing. Daarnaast leidt ook de verwerking van het tijdselement (huidige formule berekent een contante waarde, bij realisatie wordt geheven over het totale voordeel) tot een nominaal hogere belastinggrondslag.

### 1.2.2. Internationale aspecten

De fiscale behandeling in Nederland van aan werknemers toegekende aandelenoptierechten in grensoverschrijdende situaties verschilt niet van de behandeling van toegekende aandelenoptierechten in situaties die zich volledig voltrekken in Nederland. In internationale verhoudingen is voor de bepaling van een eventueel Nederlands heffingsrecht allereerst van belang voor welke werkzaamheden de aandelenoptierechten zijn toegekend; houdt de toekenning verband met werkzaamheden die in het verleden zijn verricht of ziet de toekenning op een toekomstige periode. Vervolgens is van belang of voor de periode waarop de aandelenoptierechten betrekking hebben, met inachtneming van de belastingverdragen, daarover een Nederlands heffingsrecht bestaat of bestond. Indien voor een gedeelte van het jaar of de periode waarvoor het aandelenoptierecht een beloning vormt een Nederlands heffingsrecht bestaat, dient tijds-evenredige toedeling van de bate plaats te vinden. Bij de vaststelling van het hiervoor bedoelde Nederlandse heffingsrecht is het genietingsmoment noch de keuzemogelijkheid op grond van artikel 10a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 van belang.

### *1.3 Verlofspaarregeling*

Conform de kabinetsnota «Op weg naar een nieuw evenwicht tussen arbeid en zorg» (kamerstukken II 1998/99, 26 447, nr. 2), wordt een wettelijk kader voor verlofsparen ingevoerd, waarbinnen – analoog aan de opbouw van pensioenrechten – aanspraken ingevolge een tussen een werkgever en werknemer overeengekomen verlofspaarregeling onder bepaalde voorwaarden worden vrijgesteld en de uitkeringen worden belast. Een dergelijke verlofspaarfaciliteit is financieel en qua rechtsbescherming aantrekkelijker dan de huidige verlofspaarregelingen. De regeling voor verlofsparen biedt de mogelijkheid om in een jaar maximaal 10% van het loon van dat jaar of daarmee corresponderende verlofuren naar een tijdstip in de toekomst te verschuiven. De totale waarde van de aanspraak mag maximaal 12 maanden verlof bedragen. De verlofregeling mag niet worden vormgegeven als een soort prepensioen en mag niet cumuleren met de regelingen inzake de pensioenen. Voor reeds bestaande verlofspaarregelingen die op grond van de regelgeving op 31 maart 2000 kwalificeren als een regeling voor verlofsparen is voor een periode van vijf jaar een overgangsregeling getroffen. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt helderheid te creëren over de fiscale behandeling van rechten op geheel of gedeeltelijk betaald verlof in het algemeen.

### *1.4 Fictieve dienstbetrekking buitenlandse sporters*

Voorzover niet in Nederland wonende sporters inkomsten genieten ter zake van het in Nederland als beroep een tak van sport beoefenen, behoren die inkomsten tot het binnenlandse inkomen. In de door Nederland afgesloten verdragen komt het heffingsrecht over deze inkomsten, conform het zogenoemde sportersartikel uit het OESO-modelverdrag, bijna altijd toe aan het land waar de prestatie wordt verricht. In de praktijk kan de belastingheffing mede door het kortstondige verblijf problemen opleveren. In de Wet op de loonbelasting 1964 is een bepaling opgenomen die het mogelijk maakt de arbeidsverhouding van artiesten en degenen die als beroep een tak van sport beoefenen bij algemene maatregel van bestuur als (fictieve) dienstbetrekking aan te merken. Voor artiesten is reeds van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Hierdoor zijn artiesten onderworpen aan de loonbelasting en wordt door de inhoudingsplichtige over het betaalde loon loonbelasting ingehouden. Voor sporters was van deze mogelijkheid nog geen gebruik gemaakt, hetgeen er in feite vaak toe leidt dat niet wordt geheven. Aan deze onbevredigende situatie zal een eind worden gemaakt door met ingang van 1 januari 2000 door middel van wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 de arbeidsverhouding van de beroepssporter aan te wijzen als fictieve dienstbetrekking. Deze wijziging is van toepassing op alle sporters die als beroep een tak van sport beoefenen, zowel de in Nederland wonende als de niet in Nederland wonende sporters. In dit wetsvoorstel wordt bovendien in de Wet op de loonbelasting 1964 voor niet in Nederland wonende sporters die in Nederland ingevolge een overeenkomst van korte duur als beroep een tak van sport beoefenen, een bepaling opgenomen waardoor deze groep tegen een tarief van 20% in de heffing wordt betrokken. Bij grensoverschrijdende evenementen kan dit tarief ten behoeve van uniforme heffing bij ministeriële regeling met maximaal 5%-punten naar beneden worden aangepast aan het niveau dat in de desbetreffende andere landen wordt gehanteerd.

## **2. Toelichting op de artikelen**

### **ARTIKEL I (WET OP DE INKOMSTENBELASTINGBELASTING 1964)**

#### **ARTIKEL I (artikel 36, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

Deze wijziging houdt verband met de wijziging opgenomen in artikel II, onderdeel E (artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964). In artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964 worden de ontvangen kostenvergoedingen van de niet in Nederland wonende belastingplichtige die ingevolge een overeenkomst van korte duur als beroep een tak van sport beoefent, tot de heffingsgrondslag gerekend. De wijziging van artikel 36, vijfde lid, bewerkstelligt dat, evenals voor de artiest reeds het geval is, thans ook voor de belastingplichtige die als beroep een tak van sport beoefent de kostenvergoedingen voor persoonlijke verzorging, voorzover deze tot de heffingsgrondslag zijn gerekend, voor de inkomensbelasting in aftrek kunnen worden gebracht. De bestaande tekst van het vijfde lid biedt reeds de mogelijkheid de overige genoemde kostenvergoedingen, voorzover deze tot de heffingsgrondslag zijn gerekend, als kosten in aftrek te brengen.

### **ARTIKEL II (WET OP DE LOONBELASTING 1964)**

#### **ARTIKEL II, onderdeel A (artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

Het toevoegen van een derde lid aan artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964 hangt samen met het introduceren van een fiscale faciliteit voor verlofsparen. Ten einde een faciliteit te kunnen bieden voor verlofspaarregelingen moet echter eerst duidelijk zijn hoe ter zake van de loonbelastingheffing met verlof wordt omgegaan. Met het toevoegen van een derde lid aan artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt beoogd rechten op geheel of gedeeltelijk betaald verlof, daaronder begrepen zowel het sparen van verlof in tijd als in geld, aan te merken als aanspraken. Dat betekent in beginsel dat elke aanspraak op geheel of gedeeltelijk betaald verlof moet worden gewaardeerd en in de loonbelastingheffing betrokken. Vervolgens wordt in artikel 11, eerste lid, onderdeel x, een opsomming gegeven van de vrijgestelde aanspraken op verlof.

#### **ARTIKEL II, onderdeel B (artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964)**

De wijzigingen in artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964 hangen samen met de introductie van een keuzeregime voor de belastingheffing over aan werknemers toegekende aandelenoptierechten.

Het keuzeregime komt er op neer dat een werknemer aan wie in het kader van een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking een aandelenoptierecht wordt toegekend er voor kan kiezen om geen belasting te betalen over de verwachtingswaarde van het aandelenoptierecht op het moment van toekenning van onvoorwaardelijke opties of op het moment van onvoorwaardelijk worden van voorwaardelijke opties; hierna kortweg aangeduid als het moment van toekenning. Het keuzeregime heeft derhalve geen betrekking op de intrinsieke waarde van aandelenoptierechten. In plaats van belastingheffing bij toekenning zal de werknemer belasting dienen te betalen over het daadwerkelijk behaalde voordeel op het moment dat de opties worden vervreemd of uitgeoefend, het zogenoemde moment van realisatie. In verband daarmee wordt in het nieuwe eerste lid bepaald dat naar keuze van de werknemer de verwachtingswaarde van de optie niet als loon in aanmerking wordt genomen. In het eerste lid worden tevens de definities gegeven van de

verwachtingswaarde en de intrinsieke waarde. De verwachtingswaarde van een aandelenoptierecht wordt omschreven als het verschil tussen de waarde van een aandelenoptierecht en de intrinsieke waarde. De intrinsieke waarde wordt vervolgens omschreven als het verschil tussen de waarde van het aandeel waarop het aandelenoptierecht betrekking heeft en de prijs waartegen het aandelenoptierecht kan worden uitgeoefend.

De intrinsieke waarde wordt direct belast om te voorkomen dat belastingheffing over een reeds in het arbeidscontract overeengekomen salaris door omzetting in een – vrijwel zeker realiseerbaar – voordeel uit een aandelenoptierecht, zou kunnen worden uitgesteld tot het realisatiemoment van de aandelenoptierechten.

In het tweede lid wordt de voorwaarde gesteld voor toepassing van het eerste lid. De keuze voor het niet als loon in aanmerking nemen van de verwachtingswaarde vindt slechts doorgang indien aan de inspecteur de keuze is gemeld uiterlijk op het eerst mogelijke genietingsstip waarop de opties zouden kunnen worden genoten. Dat is dus het genietingsstip indien niet gekozen wordt voor uitstel van heffing. Dat genietingsstip is voor onvoorwaardelijke opties het moment van toekenning en voor voorwaardelijke opties het moment van onvoorwaardelijk worden. De melding dient door de werknemer en de inhoudingsplichtige gezamenlijk te gebeuren. Het belang van een gezamenlijk verzoek is gelegen in de praktische reden dat de belastingdienst verzoeken per inhoudingsplichtige kan verwerken. De laatste volzin van het tweede lid geeft de mogelijkheid nadere regels te kunnen stellen omtrent de melding.

Sinds 26 juni 1998 is op grond van het oorspronkelijke eerste lid, nu derde lid, onderdeel a, van artikel 10a een aanvullende heffing van kracht voor situaties waarin een werknemer de in het kader van een dienstbetrekking toegekende optierechten binnen drie jaar na toekenning vervreemdt of uitoefent. In dergelijke gevallen zal moeten worden afgerekend over het daadwerkelijk met de opties behaalde voordeel. Deze aanvullende heffing vindt alleen plaats voor zover het daadwerkelijk behaalde voordeel meer bedraagt dan het voordeel dat ter zake van de toekenning van de optierechten al in de heffing is betrokken. Eventuele op het moment van toekenning belaste intrinsieke waarde wordt dus in mindering gebracht op het te belasten voordeel bij realisatie.

De tweede en derde volzin van het oorspronkelijke eerste lid zijn, onder vernummering van het tweede tot en met vijfde lid in onderscheidenlijk vijfde tot en met achtste lid, ongewijzigd overgenomen in het vierde lid. Het derde lid, onderdeel a, bepaalt – conform de in 1998 ingevoerde opzet – dat aanvullende heffing plaatsvindt in situaties dat aandelenoptierechten binnen drie jaar na toekenning worden uitgeoefend of vervreemd. Onderdeel a is generiek geformuleerd en heeft derhalve betrekking op zowel de voordelen die worden behaald met optierechten ter zake waarvan de werknemer niet heeft gekozen voor het niet als loon in aanmerking nemen van de verwachtingswaarde, als de voordelen die (binnen drie jaar) worden behaald met optierechten ter zake waarvan de werknemer die keuze wel heeft gedaan. Onderdeel b regelt vervolgens dat de voordelen die na de driejaarsperiode worden behaald met de uitoefening of vervreemding van aandelenoptierechten ter zake waarvan de verwachtingswaarde op verzoek van de werknemer niet als loon in aanmerking genomen, in de heffing kunnen worden betrokken. De beperking tot de driejaarsperiode is daarbij niet van toepassing. Aldus wordt zekergesteld dat ingeval de werknemer heeft gekozen voor het niet als loon in aanmerking nemen van de aan hem toegekende aandelenoptierechten, het daadwerkelijk met dergelijke optierechten behaalde voordeel altijd in de heffing wordt betrokken. Indien dit voordeel binnen drie jaar na toekenning – in dit geval niet ook in de betekenis van onvoorwaardelijk worden – wordt gerealiseerd, valt dit voordeel onder de

reikwijdte van zowel onderdeel a als onderdeel b. Indien dit voordeel niet binnen drie jaar na toekenning wordt gerealiseerd, valt dit onder de reikwijdte van onderdeel b.

#### **ARTIKEL II, onderdeel C (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

In artikel 11, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt aangegeven wat niet tot het loon behoort.

Teneinde de wettelijke vormgeving van regelingen voor verlofsparen zoveel mogelijk te laten aansluiten bij die van pensioenen is in artikel 11, eerste lid, onderdeel i, onder 5° geregeld dat bijdragen die worden ingehouden ingevolge een regeling voor verlofsparen niet tot het loon worden gerekend.

In het nieuwe artikel 11, eerste lid, onderdeel x, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt aangegeven welke aanspraken op verlof niet tot het loon behoren. Dit betekent dat op deze aanspraken de omkeerregel van toepassing is. Dat houdt in dat deze aanspraken zijn vrijgesteld op het moment dat ze worden toegekend maar dat later de uitkeringen tot het loon behoren en dus in de belastingheffing worden betrokken.

In de eerste plaats worden aanspraken op vakantieverlof en compensatieverlof vrijgesteld, voorzover de totale aanspraken op vakantieverlof en compensatieverlof aan het einde van het kalenderjaar het in dat jaar toegekende vakantieverlof niet te boven gaan. Compensatieverlof 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. De bepaling dat aan het einde van het kalenderjaar vakantieverlof en compensatieverlof mag worden overgehouden dat overeenkomt met een jaar vakantieverlof zonder dat dit tot een aanspraak leidt strekt ertoe te voorkomen dat het hebben van een zogenoemd beperkt verlofstuwmeer tot loonbelastingheffing leidt. Een ambtenaar met een volledige werktijd heeft bijvoorbeeld recht op 165,6 uur verlof per kalenderjaar (ambtenaren boven de 45 jaar krijgen extra verlofuren). Hij mag dan aan het einde van het kalenderjaar vakantieverlof en compensatieverlof ter grootte van in totaal 165,6 uur overhouden en doorschuiven naar een volgend jaar. Indien aan het einde van het kalenderjaar een grotere aanspraak overblijft dan overeenkomt met een jaar vakantieverlof dient de aanspraak voor het bovenmatige deel bij het einde van het kalenderjaar in de belastingheffing te worden betrokken. Hiertoe is in het vijftiende lid een bepaling opgenomen dat het meerdere wordt geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar. In zoverre wordt de aanspraak op dat moment belast. Dit betekent dat ten tijde van het uit de belaste aanspraken voortvloeiende verlof een netto-inkomen wordt genoten. Het is aan betrokkenen zelf, te weten werkgevers en werknemers, te bepalen in welke volgorde de verlofdagen worden genoten. Daarvoor worden geen regels gegeven. Het ligt daarbij echter het meest voor de hand eerst het verlof dat voortvloeit uit reeds belaste aanspraken op te nemen en daarna over te gaan tot het opnemen van verlof waarvan de aanspraak is vrijgesteld. Het verlof wordt dan genoten volgens het zogenoemde lifo-stelsel. Het laatst bijgekomen verlof wordt dan het eerst opgenomen. In de tweede plaats zijn bij ministeriële regeling aan te wijzen geclausuleerde verlofrechten vrijgesteld. Onder geclausuleerd verlof wordt verstaan verlof dat voor bepaalde doeleinden wordt toegekend, zoals bijvoorbeeld buitengewoon verlof voor verhuizing of familieomstandigheden. Onder geclausuleerd verlof worden in ieder geval ook begrepen de in de nota «Op weg naar een nieuw evenwicht tussen arbeid en zorg» (Kamerstukken II 1998/99, 25 477, nr. 2) genoemde rechten op betaald zwangerschaps- en bevallingsverlof, bindingsverlof, ouderschapsverlof, calamiteitenverlof, zorgverlof, educatief verlof en politiek verlof.



In de derde plaats worden aanspraken op verlof tijdens feestdagen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel r, vrijgesteld.

In de vierde plaats wordt de aanspraak op verlof ingevolge een regeling voor verlofsparen vrijgesteld. De aan regelingen voor verlofsparen verbonden voorwaarden zijn genoemd in het twaalfde lid.

In het nieuwe twaalfde lid van artikel 11 wordt omschreven wat onder een regeling voor verlofsparen wordt verstaan en aan welke voorwaarden een dergelijke regeling moet voldoen. Een verlofspaarregeling moet als doel hebben het treffen van een voorziening in geld of tijd uitsluitend voor het realiseren van een periode van extra verlof.

Om te voorkomen dat uitkeringen ingevolge een verlofspaarregeling feitelijk als een soort prepensioen worden aangewend, is in onderdeel a de eis gesteld dat extra verlof niet kan worden opgenomen binnen een jaar voorafgaand aan de pensionering of vervroegde uittreding. Wel wordt ingevolge het veertiende lid wordt de mogelijkheid geboden de verlofspaarregeling in te bedden in een pensioenregeling, mits daarmee de aan pensioenen gestelde begrenzings niet worden overschreden.

In onderdeel b is aangegeven dat verlofsparen kan plaatsvinden door middel van het sparen in geld of tijd, voorzover de aanspraak die in het kalenderjaar wordt opgebouwd niet meer bedraagt dan 10% van het loon van het jaar en de totale aanspraak op extra verlof niet meer belooft dan een jaar. Door de begrenzing in de opbouw van 10% per jaar kan over een periode van tien jaar ten hoogste een jaar verlof worden opgebouwd. De grens van 10% volgt uit jurisprudentie met betrekking tot artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Op grond van deze bepaling wordt loon dat voor meer dan een bijkomstig gedeelte op een ongebruikelijk tijdstip wordt genoten, niet op dat ongebruikelijke tijdstip in de belastingheffing betrokken maar op het meer gebruikelijke tijdstip waarop het loon normaliter zou zijn genoten. Uit de bedoelde jurisprudentie volgt dat met meer dan een bijkomstig gedeelte wordt bedoeld meer dan 10%. Onder meer omdat in het kader van een regeling voor verlofsparen het loon op een ongebruikelijk tijdstip wordt genoten, is aangegrepen bij de ruimte die het genoemde artikel 13a, tweede lid, biedt. Opgemerkt zij dat om cumulatie te voorkomen, artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 zodanig wordt aangepast dat het niet mogelijk is om 10% van het loon, of het daarmee corresponderende verlof in tijd, uit te stellen op grond van een regeling voor verlofsparen en daarnaast nog 10% op grond van 13a, tweede lid. Indien in het kalenderjaar een aanspraak ontstaat die groter is dan genoemde 10% voldoet de regeling voor verlofsparen in zoverre niet meer aan de gestelde begrenzings en is voor dat deel van de regeling sprake van een belaste aanspraak. Deze aanspraken en het daaruit voortvloeiende verlof vallen dan buiten de regeling voor verlofsparen. Voor het verlofsparen geldt, evenals voor hetgeen met betrekking tot het vakantieverlof is opgemerkt, dat geen regels worden gesteld met betrekking tot de volgorde van opname van het verlof, maar ook hier zou toepassing van het reeds genoemde lifo-stelsel, op grond waarvan het verlof dat resulteert uit belaste aanspraken het eerst wordt opgenomen, het meest voor de hand liggen. Uitkeringen ingevolge een regeling voor verlofsparen zijn voor de heffing van loonbelasting loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Dat betekent onder meer dat het arbeidskostenforfait voor loon uit tegenwoordige dienstbetrekking van toepassing is.

Voorts is in onderdeel c, in navolging van de werknemersspaarregelingen, de voorwaarde opgenomen dat de regeling voor verlofsparen openstaat voor ten minste driekwart van de werknemers van de inhoudingsplichtige. De reden hiervoor is te voorkomen dat slechts een selecte groep van werknemers van de regeling voor verlofsparen gebruik kan maken. Om de fiscale begeleiding van verlofspaarregelingen goed te kunnen laten verlopen, is tenslotte in het twaalfde lid een delegatiebevoegdheid

opgenomen die bepaalt dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld. Daarbij kan onder meer worden gedacht aan het stellen van regels met betrekking tot de handhaving van de in het twaalfde lid opgenomen begrenzings- en de waardering van aanspraken ingevolge tijdsparen. Daarnaast kunnen regels worden gesteld met betrekking tot de administratie van de verlofspargelden en de instellingen waar het verlofspargeld kan worden ondergebracht. Daarbij zal worden bepaald dat het spaargeld voor iedere werknemer afzonderlijk op een bijzondere rekening moet worden geadministreerd bij een nader aan te wijzen financiële instelling of bij een bij collectieve arbeidsovereenkomst ingesteld fonds. Dit om de rechtszekerheid van de werknemer dat het gespaarde geld ook daadwerkelijk tot uitkering kan komen te bevorderen. Werkgevers en werknemers kunnen, indien zij dat wenselijk achten, hiervan bij collectieve arbeidsovereenkomst afwijken.

Om ongewenst gebruik van de regeling voor verlofsparen te voorkomen, is in het nieuwe dertiende lid geregeld dat indien een regeling voor verlofsparen niet meer aan de gestelde voorwaarden voldoet, dan wel indien de aanspraken ingevolge een regeling voor verlofsparen worden afgekocht of vervreemd, de gehele aanspraak op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de gewraakte handeling aangemerkt wordt als loon uit vroegere dienstbetrekking. Er is bijvoorbeeld sprake van ongewenst gebruik indien de verlofspaarregeling niet daadwerkelijk wordt gebruikt voor het opnemen van extra verlof of voor de inbouw in een pensioenregeling. De keuze dat de aanspraak wordt aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking heeft tot gevolg dat, indien niet tevens inkomsten uit tegenwoordige arbeid worden genoten, het niet-actievenforfait van toepassing is in plaats van het (hogere) arbeidskostenforfait. Het nieuwe veertiende lid biedt de mogelijkheid een aanspraak ingevolge een regeling voor verlofsparen in te bouwen in een pensioenregeling of een regeling voor vervroegde uittreding, mits daardoor de in hoofdstuk IIA gestelde begrenzings- en de waardering van aanspraken ingevolge tijdsparen niet worden overschreden.

Voorzover op grond van het eerste lid, onderdeel x, onder 1°, is vastgesteld dat het aantal verlofdagen en compensatiedagen aan het einde van het kalenderjaar het vakantieverlof van een jaar overschrijdt, geldt voor het meerdere als genietingstijdstip het einde van het kalenderjaar, of zo zich dat in de loop van het jaar voordoet, het tijdstip waarop de dienstbetrekking eindigt.

#### **ARTIKEL II, onderdeel D (artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

De wijziging in artikel 13, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 hangt samen met de introductie van een keuzeregime voor de belastingheffing over aan werknemers toegekende aandelenoptierechten. De in het tweede lid opgenomen derde volzin, waarin een specifieke basis is vastgelegd voor de waardering van aandelenoptierechten, wordt uitgebreid. Omdat in artikel 10a, eerste lid, de begrippen verwachtingswaarde en intrinsieke waarde op een wettelijk niveau worden geïntroduceerd, worden deze begrippen ingevoegd in de genoemde volzin. Daarmee wordt expliciet bewerkstelligd dat ook voor deze begrippen waarderingsvoorschriften worden opgenomen in artikel 15 Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

#### **ARTIKEL II, onderdeel E (artikel 13a van de Wet op de loonbelasting 1964)**

Aan artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt een volzin toegevoegd met als doel het voorkomen van cumulatie van uitstel van loon op grond van een regeling voor verlofsparen en uitstel op grond van artikel 13a, tweede lid. In artikel 13a, tweede lid, is een bepaling opgenomen welke beoogt uitstel van loon tegen te gaan. Uit de praktijk bleek dat vooral directeuren-groootaandeelhouders om fiscale redenen een



deel van hun salarisuitbetaling naar de toekomst verschoven. Dit is de zogenoemde reserve uitgesteld salarisregeling (RUS-regeling). Doordat de budgettaire ruimte voor het verlofsparen is gevonden in de ruimte die de RUS-regeling biedt en de regeling voor verlofsparen niet beoogt deze ruimte te vergroten, wordt de «vrije» ruimte van de RUS-regeling verminderd met de aanspraken ingevolge een verlofspaarregeling.

#### **ARTIKEL II, onderdeel F (artikel 26c van de Wet op loonbelasting 1964)**

De wijziging opgenomen in het eerste lid strekt ertoe de niet in Nederland wonende personen die in Nederland een tak van sport als beroep beoefenen tegen een speciaal tarief in de heffing van de loonbelasting te betrekken. Deze bepaling is alleen van toepassing als de niet in Nederland wonende sporter ingevolge een overeenkomst van korte duur in Nederland als beroep de sport beoefent. De duur van een overeenkomst wordt in de praktijk als kortlopend beschouwd wanneer deze niet langer is dan drie maanden. De bepaling bewerkstelligt dat over het Nederlandse sportinkomen van de niet in Nederland wonende beroepssporter die in Nederland ingevolge een overeenkomst die ziet op een periode van maximaal drie maanden als beroep een tak van sport beoefent, loonbelasting wordt geheven naar een tarief van 20%. In dit verband worden kostenvergoedingen en aanspraken op sociale-verzekeringsuitkeringen, evenals dat bij de voor korte tijd optredende niet in Nederland wonende artiesten het geval is (artikel 26a van de Wet op de loonbelasting 1964), tot het loon gerekend. Voor dit bijzondere tarief van 20% is gekozen om gelet op de brede grondslag (loon inclusief kostenvergoedingen en aanspraken op sociale-verzekeringsuitkeringen) toch tot een redelijke heffing in de loonbelasting te komen.

Een en ander laat onverlet dat de niet in Nederland wonende sporter aangifte inkomstenbelasting doet en aldus zijn werkelijk gemaakte kosten volgens de daarvoor geldende regels in aftrek brengt. Vanzelfsprekend zal in dat geval een aanslag volgens het normale tarief van de inkomstenbelasting worden opgelegd.

Het tweede lid bewerkstelligt dat het heffingspercentage van 20 ten behoeve van een uniforme heffing bij grensoverschrijdende internationale sportevenementen, kan worden verlaagd, maar niet meer dan tot 15. Het aantal gevallen waarin beroepssporters die meedoen aan hetzelfde kampioenschap of ander evenement per land met een afwijkende heffing worden geconfronteerd, kan hiermee worden verminderd.

#### **ARTIKEL II, onderdeel G (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

De wijziging houdt verband met de vernummering van artikel 10a, derde lid, tot artikel 10a, vierde lid.

#### **ARTIKEL II, onderdeel H (artikel 35 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

In artikel 35 is een overgangsregeling opgenomen voor op 1 april 2000 reeds bestaande verlofspaarregelingen. Op grond van deze overgangsregeling blijven verlofspaarregelingen, die op grond van de regels zoals die golden op 31 maart 2000 kwalificeren als een regeling voor verlofsparen, tot 1 april 2005 aangemerkt als een verlofspaarregeling. Volledigheidshalve zij hierbij vermeld dat de systematiek van de loonbelasting met zich meebrengt dat geen specifieke overgangsregeling nodig is voor op de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel reeds bestaande aanspraken op verlof. Voor deze aanspraken blijft het regime van toepassing zoals dat gold tot de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Aan het nieuwe regime moet worden voldaan voor wat betreft de aanspraken die onder het nieuwe regime worden opgebouwd. Dit betekent bijvoorbeeld dat werknemers met op 1 april 2000 reeds

bestaande verlofstuwmeren niet worden geconfronteerd met een belaste aanspraak, nu het voorstel is het wetsvoorstel op 1 april 2000 in werking te laten treden..

### **ARTIKEL III (artikel 9 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969)**

De vernummering in het eerste lid, onderdeel i, houdt verband met een vernummering in artikel 10a van de Wet op de loonbelasting 1964. De wijziging van het derde lid is nodig om vast te leggen dat de keuzemogelijkheid voor werknemers met betrekking tot het heffingsmoment van in het kader van een dienstbetrekking verkregen opties geen gevolgen heeft voor de vennootschapsbelasting. Met betrekking tot de aftrek ter zake van de toekenning aan werknemers van rechten om aandelen te verkrijgen blijft in de vennootschapsbelasting, ongeacht de keuze van de werknemer, de huidige systematiek gehandhaafd. Anders gezegd: voor de vennootschapsbelasting wordt er vanuit gegaan dat de werknemer heeft gekozen voor heffing bij toekenning of onvoorwaardelijk worden van de opties. Daartoe is in het derde lid vastgelegd dat zowel het tijdstip als de hoogte van de aftrek in de vennootschapsbelasting worden bepaald door het eerst mogelijke genietingsmoment en de daarbij behorende waardering van de optie in de loonbelasting. De aftrek in de vennootschapsbelasting is dus slechts toegestaan op het tijdstip dat de opties worden overeengekomen, of indien het voorwaardelijke opties betreft, het moment van onvoorwaardelijk worden. De hoogte van de aftrek wordt op dat genietingsmoment vastgesteld op grond van de waarderingsformule van artikel 15 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

Ingevolge het derde lid van artikel 9, is van aftrek uitgesloten het bedrag dat bij de werknemer ingevolge artikel 10a, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 tot het loon wordt gerekend. Het bedrag dat op de voet van dat artikel bij de werknemer als loon wordt belast, ziet op de waardeontwikkeling van het optierecht indien het optierecht na de toekenning wordt uitgeoefend of vervreemd. 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 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. 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.

### **ARTIKEL IV (Coördinatiewet Sociale Verzekering)**

Met dit artikel wordt de tekst van de artikelen 4 en 6, eerste lid, van de Coördinatiewet Sociale Verzekering (CSV) aangepast conform de wijzigingen van de artikelen 10 en 11 van de Wet op de loonbelasting 1964, die immers een gelijke strekking hebben. Met het toevoegen van een derde lid aan artikel 4 CSV wordt beoogd rechten op geheel of gedeeltelijk betaald verlof, daaronder zowel begrepen het sparen van verlof in tijd als geld, aan te merken als aanspraken. Dat betekent dat in beginsel elke aanspraak op geheel of gedeeltelijk betaald verlof moet worden gewaardeerd en betrokken in de premieheffing werknemersverzekeringen.

Uitzondering hierop vormen de aanspraken op vakantie- en compensatieverlof. Deze aanspraken worden op grond van artikel 6 CSV niet tot het loon gerekend, waarbij tevens de mogelijkheid bestaat vakantieverlof en compensatieverlof tot ten hoogste het vakantieverlof dat in een jaar wordt toegekend naar een volgend kalenderjaar door te schuiven zonder dat dit tot een aanspraak leidt. Compensatieverlof kan worden verkregen indien de werknemer meer dan het overeengekomen aantal uren werkt. De

teveel gewerkt uren kunnen dan op een later tijdstip, maar binnen het kalenderjaar, in de vorm van betaalde verlof worden opgenomen. Op dat moment vindt ook de premieheffing werknemersverzekeringen plaats. Ook bij ministeriële regeling aan te wijzen aanspraken op verlofrechten alsmede verlof tijdens feestdagen zijn vrijgesteld.

In afwijking op de Wet op de loonbelasting 1964 worden aanspraken ingevolge een regeling voor verlofsparen in de CSV echter niet uitgezonderd van het loonbegrip. Dit betekent dat deze aanspraken wel tot het loon behoren en dat deelname aan een regeling verlofsparen niet tot een verlaging van het dagloon leidt. De premies werknemersverzekeringen worden gedurende de spaarperiode geheven over het volledige loon en ook het uitkeringsrecht is gedurende deze spaarperiode gerelateerd aan het volledige loon. Het deelnemen aan een regeling voor verlofsparen leidt zo niet tot een aantasting van de verzekeringsdekking. Naast deze volledige dekking gedurende de spaarperiode heeft dit als voordeel dat tijdens de verlofperiode geen premieheffing werknemersverzekeringen plaats hoeft te vinden over het inkomen uit het spaarsaldo. Hiermede wordt aangesloten bij de systematiek die tot dusverre in de sociale verzekeringen is gehanteerd bij de Wet Financiering loopbaanonderbreking en bij de wet die ertoe strekte om belemmeringen in de sociale verzekeringen weg te nemen voor het opnemen van onbetaald verlof. Dit betekent dat het inkomen, dat uit het spaarsaldo wordt genoten tijdens de verlofperiode, niet tot een verplichte verzekering voor de werknemersverzekeringen leidt en dat de eventuele nadelige effecten hiervan voor het uitkeringsrecht, na afloop van het verlof gerepareerd worden op grond van laatstbedoelde wet. De wijziging van het in dertiende lid vernummerde twaalfde betreft een technische aanpassing die verband houdt met het vernummen van het twaalfde lid van artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 in zestiende lid.

#### **ARTIKEL V (Inwerkingtreding)**

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van deze wet. De wet treedt in werking met ingang van 1 april 2000.

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

De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,  
A. E. Verstand-Bogaert