

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)

A

OORSPRONKELIJKE TEKST VAN HET VOORSTEL VAN WET EN VAN DE MEMORIE VAN TOELICHTING ZOALS VOORGELEGD AAN DE RAAD VAN STATE EN VOORZOVER NADIEN GEWIJZIGD¹

I. VOORSTEL VAN WET

Het in **ARTIKEL I** opgenomen **artikel 22a**, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is komen te vervallen en luidde oorspronkelijk:

Artikel 22a. 1. Ingeval met een belastingplichtige in het kader van diens dienstbetrekking met een werknemer een aandelenoptierecht is overeengekomen ter zake waarvan artikel 10a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 toepassing heeft gevonden, behoort mede tot het loon hetgeen door hem wordt genoten ter zake van de uitoefening of vervreemding van dat recht op het tijdstip van de uitoefening of vervreemding. Onder vervreemding wordt begrepen het formeel of feitelijk tot voorwerp van zekerheid worden, het brengen in het vermogen van een onderneming, alsmede het ontvangen van een schadeloosstelling in de zin van artikel 320, eerste lid, of artikel 334p, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Overgang onder algemene titel wordt niet als vervreemding aangemerkt.

2. Ingeval ter zake van een aandelenoptierecht reeds een bedrag als loon in aanmerking is genomen, komt dit bedrag in mindering op hetgeen ter zake van de uitoefening of vervreemding van dat optierecht

op de voet van het eerste lid in aanmerking wordt genomen, doch niet verder dan tot nihil.

3. Voor de toepassing van dit artikel is artikel 10a, derde lid, vierde lid en zesde lid van de Wet op de loonbelasting 1964 van overeenkomstige toepassing.

Artikel 36, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is toegevoegd.

Het in **ARTIKEL II** opgenomen **onderdeel A** is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

In **artikel 10** wordt na het tweede lid ingevoegd:

3. Onder aanspraken worden mede verstaan rechten op verlof door middel van het sparen van verlof in tijd of geld, behoudens verlof dat pleegt te worden toegekend in het kalenderjaar en in dat jaar of voor ten hoogste eenderde gedeelte in het voorafgaande of volgende kalenderjaar wordt opgenomen.

Het **onderdeel B** is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

In **artikel 10a** wordt, onder vernummering van het tweede, derde, vierde, vijfde en zesde lid tot onderscheidenlijk derde, vierde, vijfde, zesde en zevende lid, na het eerste lid ingevoegd:

2. Onverminderd het bepaalde in het eerste lid kan op verzoek van de werknemer met wie in het kader van de dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking aandelenoptie-

rechten zijn overeengekomen, de inspecteur onder door hem te stellen administratieve voorwaarden bij voor bezwaar vatbare beschikking verklaren, dat voordelen ter zake van die aandelenoptierechten niet tot het loon van de werknemer behoren voor zover deze voordelen niet zijn toe te rekenen aan de omstandigheid dat op het genietingstijdstip de aandelenoptierechten kunnen worden uitgeoefend tegen een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen waarop de aandelenoptierechten betrekking hebben.

Het **onderdeel C** is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

Artikel 11 wordt als volgt gewijzigd:

1. Na het eerste lid, onderdeel w, wordt, onder vervanging van de punt door een puntkomma, toegevoegd:

x. aanspraken ingevolge een regeling voor verlofsparen.

2. Na het elfde lid wordt, onder vernummering van het twaalfde lid in het zeventiende lid, ingevoegd:

12. Onder regeling voor verlofsparen wordt verstaan een regeling die ten doel heeft het treffen van een inkomensvoorziening uitsluitend voor een periode van extra verlof dat niet kan worden opgenomen binnen een jaar voorafgaand aan de ingang van een ouderdomspensioen of een voorziening voor vervroegde uittreding. Verlofsparen kan plaatsvinden door middel van het

¹ Wijzigingen van redactionele aard zijn niet opgenomen.

sparen van geld (geldsparen) voor extra verlof van ten hoogste een half jaar en door middel van het sparen van verlofuren (tijdsparen) voor extra verlof van, tezamen met door geldsparen verworven extra verlof, ten hoogste een jaar. Om als regeling voor verlofsparen te worden aangemerkt, dient de deelname aan de regeling open te staan voor ten minste driekwart van de werknemers van de inhoudingsplichtige. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld.

13. Ingevolge een regeling voorverlofsparen kan in een kalenderjaar geen grotere aanspraak ontstaan dan overeenkomt met 10 percent van het pensioengevend loon als bedoeld in hoofdstuk IIA.

14. Bij geldsparen worden de ingelegde gelden geadmistreerd op een geblokkeerde rekening bij een financiële instelling of bij een fonds dat bij collectieve arbeidsovereenkomst in het leven is geroepen. Van deze bepaling kan bij collectieve arbeidsovereenkomst worden afgeweken.

15. Indien op enig tijdstip:

- a. een regeling voor verlofsparen niet langer als zodanig is aan te merken, of
- b. een aanspraak ingevolge een regeling voor verlofsparen wordt afgekocht of vervreemd, wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip de aanspraak ingevolge de regeling voor verlofsparen aangemerkt als loon uit een vroegere dienstbetrekking van de werknemer of gewezen werknemer dan wel, indien deze is overleden, van de gerechtigde tot de aanspraak.

16. Het vijftiende lid is niet van toepassing voorzover een aanspraak ingevolge een regeling voor verlofsparen wordt omgezet in een aanspraak ingevolge een pensioenregeling of een regeling voor vervroegde uittreding die na de omzetting nog blijft binnen de in of krachtens hoofdstuk IIA gestelde begrenzingen.

De **onderdelen D, G en H** zijn toegevoegd.

Het **ARTIKEL IV**, oorspronkelijk het tweede ARTIKEL III, is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2000.

II. MEMORIE VAN TOELICHTING

Deel 1, hoofdstuk 1.2., is, met toevoeging van de vierde en vijfde

volzin, ondergebracht in paragraaf 1.2.1..

Paragraaf 1.2.2. is toegevoegd.

Paragraaf 1.3. is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

Conform de kabinetsnota «Op weg naar een nieuw evenwicht tussen arbeid en zorg» (kamerstukken II 1998/99, 26 447, nr. 1), wordt met ingang van 1 januari 2000 een wettelijke 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 zowel tijdsparen als geldsparen biedt de mogelijkheid om maximaal 10% van het bruto loon naar een tijdstip in de toekomst te verschuiven. De totale waarde van de aanspraak mag maximaal 12 maanden bedragen, waarvan maximaal 6 maanden via geldsparen. De verlofregeling mag niet worden vormgegeven als een soort prepensioen en mag niet cumuleren met de regelingen inzake de pensioenen. Voor verlofspaarregelingen opgenomen in lopende CAO's die niet zullen voldoen aan het nieuwe kader, wordt een overgangsregeling getroffen.

Deel 2, Artikel I (Wet op de inkomstenbelasting 1964) is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

ARTIKEL I (artikel 22a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Na artikel 22 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt een nieuw artikel 22a ingevoegd voor die gevallen waarin de werknemer heeft gekozen voor heffing bij realisatie van het aandelenoptierecht op grond van artikel 10a, tweede lid van de Wet op de loonbelasting 1964. Het eerste lid, eerste volzin, bewerkstelligt dat bij realisatie van het aandelenoptierecht het genoten voordeel als inkomsten uit arbeid in de heffing wordt aangemerkt. Realisatie vindt plaats als het aandelenoptierecht wordt vervreemd of uitgeoefend. Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat het werkelijk genoten voordeel onderworpen is aan belastingheffing. De tweede en derde volzin van het

voorgestelde eerste lid zijn ontleend aan artikel 10a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Voor een toelichting op de tweede en de derde volzin moge worden verwezen naar de memorie van toelichting op de Wet van 24 juni 1998 tot wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Coördinatiewet Sociale Verzekering (aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten), kamerstukken II 1997–1998, 25 721, nr. 3, blz. 7 en nr. 6, blz. 2.

Het tweede lid van artikel 22a bepaalt dat indien voordelen uit een aandelenoptierecht reeds tot het loon voor de loonbelasting zijn gerekend, het desbetreffende bedrag aan reeds belaste voordelen in mindering wordt gebracht op het bedrag waarover ingevolge het eerste lid bij realisatie wordt geheven. Op deze wijze wordt rekening gehouden met het feit dat de eventuele intrinsieke waarde van een werknemersoptie steeds in de loonbelasting is belast. Deze waarde wordt dus afgetrokken van het realisatievoordeel. De verrekening kan niet leiden tot een negatief resultaat. Een dergelijke verrekening kan ook plaatsvinden indien heffing heeft plaatsgevonden op grond artikel 22a, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Het derde lid bepaalt dat de in artikel 10a, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen bepaling omtrent vervreemding van aandelenoptierechten en de in artikel 10a, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen definitie van aandelenoptierechten ook hier van toepassing zijn. Tevens wordt van toepassing verklaard de in artikel 10a, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen bepaling omtrent splitsing of fusie.

De laatste zin van de eerste alinea van Artikel II, (Wet op de loonbelasting 1964), ARTIKEL II, onderdeel A, is toegevoegd. De tweede alinea is vervallen en luidde oorspronkelijk:

In een dergelijk systeem zou verlof dat in een kalenderjaar wordt toegekend en opgenomen tot belastingheffing kunnen leiden. Daarom wordt een uitzondering gemaakt voor het recht op verlof dat pleegt te worden toegekend in het kalenderjaar (regulier verlof) en dat in dat jaar wordt opgenomen. Daarnaast wordt een uitzondering gemaakt voor het doorschuiven of naar voren halen van ten hoogste eenderde gedeelte van verlof dat pleegt te worden

toegekend. Deze uitzondering is gemaakt om te voorkomen dat het hebben van een zogenoemd beperkt verlofstuwmeer of het naar voren halen van een deel van het verlof tot loonbelastingheffing leidt. Door te kiezen voor ten hoogste eenderde deel van het reguliere verlof wordt globaal aangesloten bij de regeling voor rijksambtenaren. Ambtenaren met een volledige werktijd hebben recht op 165,6 uur verlof (ambtenaren boven de 45 jaar krijgen extra verlofuren) hiervan mag maximaal het voor de ambtenaar geldende jaarverlof (bijvoorbeeld 165,6 uur) verminderd met 108 uur dus 57,6 uur, worden doorgeschoven. Dit is ongeveer eenderde deel van het verlof.

ARTIKEL II, onderdeel B, is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

In het voorgestelde artikel 10a, tweede lid, wordt voor werknemers aan wie in het kader van een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking aandelenoptierechten zijn overeengekomen de mogelijkheid neergelegd het heffingsmoment ter zake van de opties te verschuiven tot het moment van realisatie van de opties. Daartoe wordt bepaald dat op verzoek van de werknemer voordelen ter zake van aandelenoptierechten voor de loonbelasting niet tot het loon worden gerekend. Verschuiving van het heffingsmoment vindt plaats als de inspecteur positief heeft beschikt op een verzoek van de werknemer. Daarbij heeft de inspecteur de mogelijkheid administratieve voorwaarden te stellen bijvoorbeeld met betrekking tot het verstrekken van gegevens die van belang kunnen zijn bij het bepalen van het heffingsmoment.

De verschuiving van het heffingsmoment geldt alleen voor de verwachtingswaarde van aandelenoptierechten. Dit houdt in dat verschuiving van het heffingsmoment alleen mogelijk is voor zover de uitoefenkoers hoger is dan de waarde in het economische verkeer van de achterliggende aandelen op het inhoudingstijdstip. Zonder deze uitzondering voor de intrinsieke waarde van aandelenoptierechten zou belastingheffing over een reeds in het arbeidscontract overeengekomen salaris door omzetting in een – zeker realiseerbaar – voordeel uit een aandelenoptierecht, kunnen worden uitgesteld tot het realisatiemoment van de aandelenoptie-

rechten. Door de passage aan het slot van het tweede lid is op het moment van overeenkomst of onvoorwaardelijk worden de intrinsieke waarde van dergelijke «in the money»-opties steeds belast voor de loonbelasting.

Als is gekozen voor verschuiving tot het moment van realisatie van de opties, komt het voorgestelde artikel 22a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in beeld. In dat artikel is geregeld wat in dat geval tot het loon voor de inkomstenbelasting behoort.

ARTIKEL II, onderdeel C, is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

In artikel 11, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt aangegeven wat niet tot het loon behoort. Door in het nieuwe artikel 11, eerste lid, onderdeel x, van de Wet op de loonbelasting 1964 te bepalen dat aanspraken ingevolge een regeling voor verlofsparen niet tot het loon behoren, is op deze aanspraken de omkeerregel van toepassing. 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. Uitkeringen ingevolge een regeling voor verlofsparen zijn voor de heffing van loonbelasting loon uit dienstbetrekking. Dat betekent onder meer dat het arbeidskostenforfait van toepassing is.

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 inkomensvoorziening waarmee een periode van extra verlof financieel kan worden overbrugd. Verlofsparen kan plaatsvinden door middel van geld (geldsparen) en verlofuren (tijdsparen). Geldsparen wordt toegestaan voor extra verlof van ten hoogste een half jaar. Tijdsparen is, samen met het door geldsparen verworven extra verlof, mogelijk voor extra verlof van ten hoogste een jaar. Om te voorkomen dat uitkeringen ingevolge een verlofspaarregeling feitelijk als een soort prepensioen worden aangewend, is de eis gesteld dat extra verlof niet kan worden opgenomen binnen een jaar voorafgaand aan de pensionering of vervroegde uittreding. Voorts is, 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 een delegatiebevoegdheid opgenomen welke bepaalt dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld.

In het nieuwe dertiende lid is geregeld dat een aanspraak ingevolge een regeling voor verlofsparen jaarlijks niet meer dan 10% van het pensioengevend loon mag bedragen. Door deze maximale opbouw van 10% per jaar kan indien alleen geld wordt gespaard, na 5 jaar de maximale opbouw van een half jaar zijn bereikt. Indien alleen tijd wordt gespaard of indien tijd en geld worden gespaard, kan over een periode van 10 jaar de maximale aanspraak op 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 pensioengevend loon uit te stellen op grond van een regeling voor verlofsparen en daarnaast nog 10% op grond van 13a, tweede lid.

In het nieuwe veertiende lid wordt aan geldsparen de voorwaarde verbonden dat het geld moet worden gespaard op een geblokkeerde rekening bij een 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 vijftiende 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 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 zestiende 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 niet worden overschreden.

ARTIKEL II, onderdeel D, is toegevoegd.

Aan de eerste alinea van ARTIKEL II, onderdeel F, oorspronkelijk E, is de laatste zin toegevoegd.

Aan ARTIKEL II zijn de onderdelen G en H toegevoegd.

De tweede alinea van Artikel III (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) is toegevoegd.

Onder vernummering van artikel IV in artikel V is een nieuw artikel IV ingevoegd.

Het in artikel V vernummerde artikel IV is gewijzigd en luidde oorspronkelijk:

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