



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

NOB-commentaar van 10-02-200 op derde deel belastingplan 2000, wetsvoorstel 26 941, "maatregelen aangaande het loon 2000" (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)

1. Samenvatting

Met het onderhavige wetsvoorstel wordt een drietal zaken beoogd. Ten eerste het fiscaal faciliteren van het zgn. **verlofsparen**. Ten tweede het introduceren van een keuzeregime met betrekking tot de **belastingheffing ter zake van werknemersopties** en ten derde het onder de loonheffing brengen van de verdiensten van **beroepssporters**.

a. Verlofsparen

Naar de mening van de Orde moet louter worden volstaan met het scheppen van een wettelijk kader voor verlofspaarregelingen. Het 'fiscaliseren' van andere vormen van verlof is vanwege het gebrek aan noodzaak daartoe, alsmede de veelheid van knelpunten dat e.e.a. oproept, niet gewenst.

Tevens acht de Orde de bewust gekozen discoördinatie tussen de loonheffing enerzijds en de premieheffing werknemersverzekeringen anderzijds zeer onwenselijk.

b. Aandelenoptierechten

Op zichzelf genomen juicht de Orde het bieden van een keuzemogelijkheid ten aanzien van het moment waarop werknemersopties in de belastingheffing moeten worden betrokken, toe. De Orde is evenwel van mening dat de voorgestelde maatregelen niet ver genoeg gaan en dat de beperking van deze keuzemogelijkheid tot de verwachtingswaarde geen recht doet aan de doelstellingen van het wetsontwerp. Verder acht de Orde de administratieve lastenverzwaring die voor werkgevers optreedt als gevolg van het feit dat de bij realisatie behaalde optiewinsten in de loonheffing worden betrokken, ongewenst.

c. Beroepssporters

Het voorstel om beloningen van beroepssporters onder de loonheffing te brengen roept naar de mening van de Orde nog teveel vragen op en behoeft nadere uitwerking.

Op deze drie onderdelen van het wetsontwerp zal hierna afzonderlijk nader worden ingegaan. Afgesloten wordt met een meer uitgebreide conclusie en aanbevelingen.

2. Verlofsparen: algemeen

Met dit wetsvoorstel wordt beoogd een wettelijk fiscaal regime te scheppen op grond waarvan, binnen bepaalde grenzen, werknemers betaald verlof, respectievelijk geld voor betaald verlof, mogen reserveren, waarbij belastingheffing plaatsvindt op het moment dat het verlof daadwerkelijk wordt genoten. Dit wordt bereikt door het huidige begrip 'aanspraak' (artikel 10 lid 2 Wet LB) uit te breiden met rechten op geheel of gedeeltelijk betaald verlof om vervolgens, onder voorwaarden, dergelijke aanspraken van het loon uit te zonderen. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen:

- vakantieverlof en compensatieverlof;

- geclausuleerd verlof (bij ministeriele regeling aan te wijzen);
- verlof tijdens algemeen erkende feestdagen;
- verlofsparen

De aanleiding voor dit wetsvoorstel kan gevonden worden in de nota *Op weg naar een nieuw evenwicht tussen arbeid en zorg*¹. In vervolg hierop heeft de regering de wenselijkheid van verlofsparen onderkend en een aantal knelpunten gesignaleerd dat moet worden weggenomen om e.e.a. mogelijk te maken. Deze knelpunten betreffen vooral de bestaande rechtsonzekerheid voor de werknemers op dit punt.

In het onderhavige wetsvoorstel wordt beduidend meer geregeld dan noodzakelijk is om de beoogde rechtszekerheid te scheppen. Naar het oordeel van de Orde moet worden volstaan met het scheppen van een wettelijk kader voor verlofspaarregelingen en is het 'fiscaliseren' van de overige vormen van verlof niet gewenst. In de eerste plaats omdat daartoe geen noodzaak bestaat. In de tweede plaats omdat, zoals uit het hiernavolgende moge blijken, deze 'fiscalisering' tot een veelheid van vragen en onduidelijkheden leidt, alsmede tot ongewenste administratieve lastenverzwaring. Op deze knelpunten zal onder 2.1 nader worden ingegaan.

Nu aanspraken op vakantieverlof expliciet als belaste aanspraken worden aangemerkt, trekt de Orde de conclusie dat dergelijke rechten voorheen niet als (belaste) aanspraken konden worden aangemerkt en dat de huidige wetgeving aan verlofspaarregelingen niet in de weg staat.² De onderhavige wetgeving kan dus niet anders worden gezien dan een beperking van de mogelijkheden die de huidige wetgeving op dit punt biedt. De Orde vraagt zich derhalve af of het doel van dit wetsontwerp inderdaad is de huidige mogelijkheden op dit punt te beperken, te meer nu de staatssecretaris van Financiën in de Memorie van Toelichting zegt dat de nieuwe verlofspaarfaciliteit aantrekkelijker is dan de huidige regelingen.

2.1 Knelpunten bij het fiscaliseren van ander verlof dan ingevolge een verlofspaarregeling

Zoals hiervoor is aangegeven bestaat er naar de mening van de Orde geen aanleiding ander verlof dan 'spaarverlof' onder een fiscaal regime te brengen. Per verlofcategorie worden hierna de vragen en knelpunten weergegeven die als gevolg van de 'fiscalisering' van regulier verlof optreden.

a. Spanning met het regime inzake vakantiebonnen

Nu aanspraken op vakantieverlof, weliswaar onder voorwaarden, expliciet worden vrijgesteld rijst de vraag of deze vrijstelling evenzeer van toepassing is op vakantie-rechten die worden opgebouwd aan de hand van vakantiebonnen. Van dergelijke vakantie-rechten is ook onder de huidige wetgeving inmiddels buiten discussie dat deze belaste aanspraken vormen. Het gevolg van het onderhavige wetsvoorstel zou zijn dat vakantiebonnen in zoverre worden vrijgesteld van loonheffing. De Orde vraagt zich af of dit de bedoeling van het huidige wetsontwerp is.

¹ TK 1998/99, 25 477, nr. 2.

² Voor wat betreft het sparen door middel van geld in verband met een verlofspaarregeling zijn wij van mening dat er thans wel spanning bestaat met het huidige artikel 13a lid 2 Wet LB 1964 (het genieten van loon op een ongebruikelijk tijdstip), waardoor in de praktijk een knelpunt ontstaat.

b. Het belasten van regulier verlof en compensatieverlof

Indien de totale aanspraken op vakantie- en compensatieverlof aan het einde van het kalenderjaar groter zijn dan overeenkomt met het vakantieverlof dat in het kalenderjaar is toegekend, wordt het meerdere geacht te zijn genoten bij het einde van het kalenderjaar of het einde van de dienstbetrekking zo deze in de loop van het kalenderjaar eindigt.

Onder compensatieverlof wordt, naar de Orde begrijpt, verstaan het verlof dat de werknemer kan verkrijgen indien deze meer dan het overeengekomen aantal uren werkt. De Orde stelt hierbij de vraag of hieronder mede ADV/ATV-verlof moet worden begrepen.

Het gevolg van de gekozen systematiek is dat het al dan niet opnemen van vakantiedagen en overwerkverlof niet meer uitsluitend een (civielrechtelijke) aangelegenheid tussen werkgevers en werknemers is. De Orde ziet geen aanleiding regulier verlof en overwerkverlof fiscaal te reguleren, te meer nu het invoeren van een fiscale faciliteit voor verlospaarregelingen van een dergelijke regulering niet afhankelijk hoeft te zijn. De Orde voorziet bovendien op dit punt voor de uitvoeringspraktijk vele vragen en problemen. De werkgever zal gehouden zijn een veel uitgebreidere verlofadministratie te voeren dan thans noodzakelijk is. In het algemeen bestaat er naar het oordeel van de Orde geen aanleiding reguliere vakantiedagen in de belastingheffing te betrekken voor het moment dat deze daadwerkelijk door de werknemers worden opgenomen. De Orde beveelt dan ook aan regulier vakantieverlof en het compensatieverlof fiscaal niet te reguleren.

c. Geclausuleerd verlof

Onder geclausuleerd verlof wordt verstaan verlof dat voor bepaalde doeleinden wordt toegekend, zoals bijvoorbeeld buitengewoon verlof voor verhuizing of familieomstandigheden. Hieronder vallen in ieder geval ook de rechten op betaald zwangerschaps- en bevallingsverlof, bindingsverlof, ouderschapsverlof, calamiteitenverlof, zorgverlof, educatief verlof en politiek verlof zoals vermeld in de hiervoor reeds genoemde nota *Op weg naar een nieuw evenwicht tussen arbeid en zorg*. De Orde acht het onwenselijk dat het geclausuleerde verlof gefiscaliseerd wordt, ook al is sprake van een expliciete vrijstelling voor de rechten als hiervoor genoemd. Evenals hiervoor opgemerkt voor vakantie- en compensatieverlof kan de voorgenomen wetgeving niet anders worden gezien dan een onnodige beperking van de mogelijkheden die de huidige wetgeving thans biedt.

d. Verlof tijdens algemeen erkende feestdagen

Aanspraken op verlof tijdens algemeen erkende feestdagen worden vrijgesteld. Voor wat onder algemeen erkende feestdagen wordt verstaan wordt verwezen naar onderdeel r van het eerste lid van artikel 11 Wet LB. Blijkens de jurisprudentie vallen hier *niet* onder: Goede Vrijdag, carnaval en plaatselijke of regionale feesten. Bovendien bestaat omtrent niet-christelijke feesten onduidelijkheid of deze als algemeen erkende feestdag kunnen worden aangemerkt. Verder zijn er diverse voorbeelden te bedenken van buitenlandse feestdagen die weliswaar voor expatriates als feestdagen gelden (4 juli voor Amerikanen, 14 juli voor de Fransen, Israëliisch Pasen etc.) maar in Nederland als zodanig niet zouden worden erkend. In al deze gevallen zou reeds het recht op vrije dagen als aanspraak moeten worden belast. De Orde kan zich niet voorstellen dat dit de bedoeling van de wetgever is en adviseert ook het 'fiscaliseren' van verlof tijdens algemeen erkende feestdagen achterwege te laten.

2.2 Verlofsparen

2.2.1 Algemeen

Volgens het wetsvoorstel wordt onder een regeling voor verlofsparen verstaan een regeling die:

- a. ten doel heeft het treffen van een voorziening in geld of tijd uitsluitend voor een periode van extra verlof dat niet kan worden opgenomen binnen een jaar voorafgaand aan de ingang van een ouderdomspensioen of van een voorziening voor vervroegde uittreding;
- b. inhoudt dat verlofsparen kan plaatsvinden door middel van sparen in geld of tijd, voor zover in het kalenderjaar niet meer aanspraken ontstaan dan overeenkomt met 10% van het loon van het jaar en de totale aanspraken een periode van extra verlof van een jaar niet te boven gaat;
- c. open staat voor ten minste driekwart van de werknemers van de inhoudingsplichtige (driekwarteis).

In het wetsvoorstel wordt geen onderscheid gemaakt tussen 'geldsparen' en 'tijdsparen'. De Orde vraagt zich af of bij 'geldsparen' een fiscaal genietingsmoment ontstaat indien het tegoed rentedragend is. Tevens vraagt de Orde zich af waarom de mogelijkheid te sparen in waardepapieren, zoals aandelen in het kapitaal van de werkgever, niet mede is overwogen.

Daarnaast veronderstelt de Orde dat in de aangekondigde Ministeriële regeling zal worden voorzien in nadere regelgeving, betreffende onder meer het einde van het dienstverband. De Orde beveelt aan daarbij de mogelijkheid te openen dat werknemers een opgebouwd tegoed (in geld) zonder belastingheffing 'mee' kunnen nemen naar de nieuwe werkgever.

2.2.2 Driekwarteis

De eis dat een verlofspaarregeling dient open te staan voor tenminste driekwart van de werknemers van een inhoudingsplichtige zal naar het oordeel van de Orde in de praktijk tot een forse beperking van het gebruik van de verlofspaarregeling leiden. De Orde beveelt aan deze eis te laten vervallen, te meer nu de huidige wetgeving deze beperking niet kent. Vanwege de grote verschillen tussen werknemers qua functies, persoonlijke omstandigheden en honorering biedt het stellen van de driekwarteis een werkgever onvoldoende flexibiliteit voor het voeren van een verantwoord en gedifferentieerd personeelsbeleid. De vraag voor wie een verlofspaarregeling getroffen dient te worden kan naar de mening van de Orde worden overgelaten aan werkgevers en werknemers. Een alternatief zou kunnen zijn de driekwarteis te laten gelden per organisatorische of functionele eenheid³.

2.2.3 Maximering tot 10% van het loon

In de Memorie van Toelichting wordt gezegd dat door de begrenzing tot 10% van het loon de totale aanspraak op extra verlof niet meer beloopt dan een jaar. De Orde is van mening dat het loonbegrip dat in de voorgestelde regeling wordt gehanteerd nadere toelichting behoeft, temeer nu de oorspronkelijke verwijzing naar het pensioengevend loon is vervallen. Indien hieronder het loon voor de loonbelasting wordt verstaan (artikelen 10 en 11 Wet LB) rijst de vraag hoe de 10%-begrenzing dient te worden berekend, nu verlofaanspraken zelf tot het loon kunnen behoren.⁴ Voorts is het de Orde niet duidelijk hoe de 10%-grens uitpakt indien een werknemer zowel in tijd als in geld kan sparen.

³ Dit criterium wordt in de fiscale wetgeving elders reeds toegepast. Zie artikel 16c URLB.

⁴ Immers, aanspraken maken deel uit van het fiscale loon en een recht op (doorbetaald) verlof groter dan 10%

2.2.4 Bovenmatige verlofaanspraken

Indien een verlofspaarregeling niet langer als zodanig is aan te merken of de aanspraak wordt afgekocht of vervreemd, wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip de aanspraak ingevolge de verlofspaarregeling aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking van de (gewezen) werknemer of diens nabestaanden. Kan de Orde hier a contrario de conclusie uit trekken dat het formeel of feitelijk tot zekerheid stellen van verlofaanspraken dan wel het afzien van dergelijke aanspraken niet tot heffing leidt?

2.3 Overgangsregeling

Met betrekking tot op 31 maart 2000 reeds overeengekomen regelingen voor verlofsparen zijn tot 1 april 2005 de regels die daarvoor golden op 31 maart 2000 van kracht. Zoals gezegd trekt de Orde de conclusie dat dergelijke rechten voorheen niet als (belaste) aanspraken konden worden aangemerkt en dat de huidige wetgeving aan verlofspaarregelingen niet in de weg staat. De Orde vraagt of de conclusie juist is dat de huidige wetgeving geen begrenzings kent met betrekking tot de verlofspaarregeling. Mocht deze conclusie onjuist zijn, dan zou de Orde graag willen weten welke begrenzings onder de huidige wetgeving op dit punt bestaan.

Voorts wordt in de Memorie van Toelichting opgemerkt dat een overgangsregeling voor op de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel bestaande vakantie-aanspraken niet nodig is en dat aldus werknemers met op 1 april 2000 bestaande verlofstuwmeren niet met een belaste aanspraak worden geconfronteerd. Kan deze opmerking zo worden gelezen dat op 1 april 2000 bestaande verlofaanspraken ook bij een latere toetsing (bijvoorbeeld ultimo 2000 of 2001) niet meetellen bij de vraag of de werknemer aan het eind van het jaar 'teveel' vakantie-rechten heeft? Dit lijkt voor de hand te liggen, omdat, uitgaande van een zogenaamd first-in-first-out systeem, het hebben van een verlofstuwmeer ertoe leidt dat een werknemer na 1 april 2000 minder snel vakantie vanuit zijn in 2000 toegekend vakantieverlof kan opnemen dan een werknemer zonder een dergelijk verlofstuwmeer dat zou kunnen.

2.4 Sociale verzekeringen

Met een aanpassing van de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen wordt beoogd de wijzigingen met betrekking tot vakantie-aanspraken in de sfeer van de loonbelasting gelijkelijk te laten gelden in de sfeer van de premies werknemersverzekeringen. Hierbij wordt een uitzondering gemaakt voor de regels inzake het verlofsparen. Hiermee wordt een zoveelste uitzondering gemaakt op het principe dat het loon voor de loonheffing gelijk is aan het loon voor de premieheffing werknemersverzekeringen waarvoor de Orde nadrukkelijk aandacht vraagt.

De Orde meent dat door deze voorgenomen regelgeving de werknemer die verlof spaart dat hij eerst later opneemt, ten opzichte van de werknemer die geen verlof spaart relatief slecht af is. Immers de premieheffing vindt jaren eerder plaats dan de betaling van het loon over de verlofdag. Bovendien treden ongerijmde gevolgen op indien een werknemer regulier verlof omzet in spaarverlof. Op het moment van omzetten is hij over de waarde van de dagen die hij onderbrengt in een verlofspaarregeling premies werknemersverzekeringen verschuldigd. Als gevolg hiervan stijgt zijn uitkeringsdagloon en mogelijk zelfs het toetsloon voor de Ziekenfondswet. De Orde vraagt deze gevolgen in kaart te laten brengen en te beoordelen of zij daadwerkelijk beoogd zijn.

van het (jaar-)loon is een belaste aanspraak die dus het loon waaraan getoetst wordt beïnvloedt.

Voorts stelt de Orde in dit verband de vraag hoe aanspraken ingevolge verlofspaarregelingen dienen te worden gewaardeerd ingeval de werknemers in de vorm van 'tijd' sparen.

3. Aandelenoptierechten

3.1 Algemeen

Er wordt voor werknemers een keuzeregime geïntroduceerd met betrekking tot het heffingsmoment van aandelenoptierechten die in het kader van de dienstbetrekking zijn toegekend. In plaats van het thans geldende reguliere heffingsmoment kan de werknemer opteren voor belastingheffing bij uitoefening van het optierecht. Deze mogelijkheid is beperkt tot de verwachtingswaarde van een optierecht.

In het algemeen gesproken juicht de Orde de voorgestelde keuzemogelijkheid toe nu deze tegemoet komt aan op dit punt in de praktijk levende wensen. Met name bij optieregelingen die binnen internationaal concernverband worden getroffen bestaat de wens het heffingsmoment te leggen bij het op dit punt internationaal gebruikelijke moment van het uitoefenen van de optie.

3.2. Beperking tot verwachtingswaarde

De beperking van de keuzemogelijkheid tot de verwachtingswaarde heeft naar de Orde begriipt tot doel 'calculerend' gedrag te voorkomen. Hierbij kan de belasting betaald over de intrinsieke waarde worden verrekend met de heffing die bij uitoefening verschuldigd is. Een dergelijke verrekening kan niet tot een restitutie leiden.

De Orde betwijfelt of een dergelijke beperking recht doet aan de doelstellingen van het onderhavige wetsontwerp. Waar de gegeven keuzemogelijkheid onder andere met het oog op internationale aandelenoptieplannen is gegeven moet bedacht worden dat dergelijke optieplannen dikwijls voorzien in opties die op het (reguliere) heffingsmoment een intrinsieke waarde kennen. Deze intrinsieke waarde vloeit uit de systematiek van de dergelijke optieplannen voort en kan door de werknemers niet beïnvloed worden. Indien de werknemers op het reguliere heffingsmoment dienen af te rekenen over de intrinsieke waarde blijft het probleem waar dit wetsvoorstel een oplossing voor wil bieden, het voorfinancieren van belasting over een nog niet gerealiseerd voordeel, bestaan. Ook overigens is het de Orde niet duidelijk welk 'calculerend gedrag' de staatssecretaris van Financiën voor ogen heeft. De Orde pleit er derhalve nadrukkelijk voor deze beperking te laten vervallen.

3.3 De eis van de 'verbonden vennootschap'

Doordat de keuzemogelijkheid wettelijk een plaats krijgt in artikel 10a Wet LB is deze slechts van toepassing op opties op aandelen in de werkgever of in een met de werkgever verbonden vennootschap⁵. Voor een dergelijke beperking acht de Orde geen termen aanwezig, te meer nu het wettelijke waarderingsvoorschrift voor werknemersopties wat mede de aanleiding tot deze wetgeving heeft gevormd⁶, deze beperking evenmin kent.

⁵ Voor de vraag wanneer sprake is van een verbonden vennootschap geldt, kort gezegd, als eis dat sprake moet zijn van een belang van tenminste een derde.

⁶ Artikel 15 URLB.

3.4 Tarief

Naar het oordeel van de staatssecretaris van Financiën is alleen van een evenwichtig keuzesysteem sprake indien er in economisch opzicht een zekere gelijkwaardigheid bestaat wat betreft belastingheffing op de twee verschillende heffingsmomenten. In dat verband meent hij dat een bijzonder tarief bij realisatie dit evenwicht niet ten goede komt.

Deze opmerking lijkt zich niet goed te verhouden met hetgeen in de Memorie van Toelichting (paragraaf 1.2.1) wordt gezegd over het optredende budgettaire effect. In dat verband wordt gezegd dat de wettelijke waarderingsformule tot een matige waardering leidt en dat de werknemers belastingheffing vooraf problematisch vinden en zullen kiezen voor heffing bij realisatie, ook indien dit leidt tot hogere belastingheffing.

Nu de staatssecretaris van Financiën zelf aangeeft dat van economische gelijkwaardigheid geen sprake is, vraagt de Orde zich af of er geen aanleiding bestaat het standpunt dat een bijzonder tarief dit evenwicht niet ten goede komt, te heroverwegen.

3.5 Het keuzemoment

De keuze voor belastingheffing bij uitoefenen dient blijkens de voorgestelde wettekst uiterlijk op het eerste moment van belastingheffing te worden gemaakt. Bij een onvoorwaardelijke optietoekenning is dat het moment van toekennen van de optie. In de praktijk verstrijkt evenwel altijd een zekere periode tussen de toekenning van de optie door de werkgever en de acceptatie daarvan door de werknemer. In dat geval wordt veelal aangesloten bij het moment van toekennen, mits acceptatie door de werknemer korte tijd daarna plaatsvindt. Uit praktische overwegingen acht de Orde het gewenst voor de vraag of tijdig een keuze is gedaan voor belastingheffing bij uitoefenen, bij deze gedachte aan te sluiten. Om op dit punt een helder criterium te formuleren stelt de Orde voor te bepalen dat het verzoek uiterlijk door de werkgever en de werknemer gezamenlijk moet worden ingediend op het moment dat de aangifte loonbelasting over het loontijdvak waarin het eerste genietingsmoment valt dient te worden verricht.

3.6 Vennootschapsbelasting

Als uitgangspunt kent de wet thans dat ter zake van werknemersopties voor de vennootschapsbelasting op de winst in mindering mag worden gebracht hetgeen bij de werknemer als loon in aanmerking is genomen (respectievelijk is vrijgesteld), op het moment waarop dit loon voor de loonbelasting wordt genoten of is vrijgesteld, daaronder niet begrepen hetgeen belast wordt bij uitoefening binnen drie jaar. Deze bepaling wordt aangepast zodanig dat het moment waarop het loon in de sfeer van de vennootschapsbelasting wordt afgetrokken het *eerst mogelijke tijdstip* is waarop het loon voor de loonbelasting *kan* worden genoten. Met de keuze van de werknemer wordt dus geen rekening gehouden.

De Orde vraagt of de conclusie juist is dat het wetsvoorstel niet van invloed is op de bestaande aftrekmogelijkheden voor de vennootschapsbelasting. De Orde constateert dat als gevolg van de gekozen systematiek een ongewenste inbreuk wordt gemaakt op het uitgangspunt dat hetgeen als loon voor de loonheffing wordt aangemerkt tevens als loonkosten aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting. Deze uitzondering wordt weliswaar ook reeds gemaakt ten aanzien van de additionele loonheffing die kan optreden als een werknemer binnen drie jaar na het overeenkomen van een optie dit recht uitoefent, maar deze additionele loonheffing dient een niet-fiscaal doel. Het gevolg van deze inbreuk is dat, bezien vanuit fiscale optiek, het toekennen van regulier (voor de vennootschapsbelasting aftrekbaar) loon aantrekkelijker is dan het toekennen van werknemersopties. De Orde vraagt of dit inderdaad het beoogde gevolg van het onderhavige wetsontwerp is.

3.7 Internationale aspecten

Aan de grensoverschrijdende aspecten verbonden aan de keuze voor belastingheffing bij uitoefenen wordt in de Memorie van Toelichting beperkt aandacht besteed. De Orde zou op dit punt graag een nadere toelichting zien. In het bijzonder stelt de Orde de vraag in hoeverre het onderhavige wetsontwerp van invloed is op het beleid op dit punt zoals neergelegd in het Besluit van 19 augustus 1994⁷. De Orde brengt hierbij in herinnering dat reeds bij de behandeling van de Wet aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten⁸ door de staatssecretaris van Financiën is toegezegd te bezien of dit Besluit aanpassing behoeft.

3.8 Administratieve lasten

Er is voor gekozen de belastingheffing bij uitoefenen te laten geschieden via de loonbelasting. De Orde vraagt hierbij aandacht voor de administratieve lastenverzwaring die hieruit voortvloeit voor de werkgever. Met name indien de feitelijke uitvoering van een optieplan berust bij een andere vennootschap dan de werkgever (bijvoorbeeld een in het buitenland gevestigde moedermaatschappij) zal inhouding van loonbelasting op grote praktische bezwaren kunnen stuiten. Een zelfde situatie kan zich voordoen als de uitoefening plaatsvindt nadat de dienstbetrekking is beëindigd

3.9 Wetstechnisch

De laatste volzin van het tweede lid van artikel 13a Wet LB wordt vervangen omdat de begrippen 'intrinsieke waarde' en 'verwachtingswaarde' in de wet worden opgenomen, aldus de Memorie van Toelichting. Niet duidelijk is hoe deze wijziging zich verhoudt tot die voorgesteld in het Belastingplan 2001 (Invoeringswet), waarbij de betreffende volzin zou komen te vervallen.

4. Beroepssporters

4.1 Algemeen

De Orde steunt het initiatief om de in de praktijk geconstateerde problemen ten aanzien van de belastingheffing van niet in Nederland wonende beroepssporters over in Nederland genoten inkomsten op te lossen. De Orde is echter van mening dat het wetsvoorstel in zijn huidige vorm nog zoveel vragen oproept en onduidelijkheden in zich herbergt dat als gevolg hiervan in de praktijk vooralsnog meer problemen lijken te ontstaan dan worden opgelost.

De Wet LB bevat reeds geruime tijd de mogelijkheid om de arbeidsverhouding met sporters aan te merken als fictieve dienstbetrekking. Blijkens de Memorie van Toelichting zal met ingang van 1 januari 2000 door middel van een wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 van deze mogelijkheid gebruik worden gemaakt. Naar de Orde aanneemt wordt hier 1 april 2000, de beoogde ingangsdatum van onderhavig wetsvoorstel bedoeld.

4.2 Reikwijdte van het begrip 'sporter'

De wettelijke bepaling op grond waarvan de bevoegdheid kan worden ontleend om de arbeidsverhouding met sporters aan te merken als een dienstbetrekking (artikel 4, onderdeel c Wet LB) wordt niet gewijzigd. Deze delegatiebepaling spreekt van 'degene die als beroep een tak van sport beoefent'.

De Orde vraagt zich af wat de reikwijdte van deze definitie is.

⁷ V-N 1994, blz. 2812

⁸ Stb. 1998/370

Ten eerste rijst de vraag wanneer sprake is van beroepsmatige sportbeoefening. In de sportwereld doen zich tal van situaties voor waarbij de begrippen 'profs' en 'amateurs' geleidelijk in elkaar overlopen. De Orde beveelt aan criteria te formuleren op basis waarvan op dit punt een heldere grens getrokken kan worden.

Voorts voorziet de Orde discussie ten aanzien van het criterium 'een tak van sport beoefenen'. Zo kan de vraag worden gesteld of trainers, begeleiders en coaches hier onder vallen. Hetzelfde geldt voor beroepssporters die activiteiten verrichten op basis van sponsorcontracten. Dergelijke contracten houden niet altijd uitsluitend het uitoefenen van sport in, maar zijn (mede) gericht op het verrichten van promotionele activiteiten. Ook op dit punt acht de Orde het wenselijk heldere criteria aan te leggen.

4.3 Inhoudingsplichtige

De staatssecretaris van Financiën deelt de mening van de Raad van State dat door de complexiteit van de huidige professionele sportbeoefening twijfel kan bestaan of voor het aanwijzen van een inhoudingsplichtige met de in artikel 7, onder 2, onderdeel c Wet LB opgenomen aanwijzing kan worden volstaan. Op grond van dit artikelonderdeel wordt als inhoudingsplichtige beschouwd degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen.

Met name bij internationale sportevenementen (EK 2000!) zal het onduidelijk zijn welke organisatie als zodanig kan worden aangemerkt. Daar komt bij dat bij dergelijke evenementen in de regel contracten worden gesloten tussen organisaties en niet met de sporters zelf. Naar de Orde aanneemt zal in een dergelijke situatie geen inhoudingsplichtige kunnen worden aangewezen.

De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat gelet op de complexiteit van deze problematiek nader onderzoek en overleg met de betrokken sectoren noodzakelijk is. Het is niet duidelijk of dit onderzoek reeds is gestart en evenmin op welke termijn dit zal worden afgerond. De Orde beveelt aan de behandeling van dit onderdeel van het wetsvoorstel uit te stellen tot het moment dat dit onderzoek is afgerond.

4.4 Tarief buitenlandse sporters

Voor buitenlandse sporters wordt een vast tarief van 20% ingevoerd. Voor het bijzondere tarief van 20% in combinatie met de brede grondslag is gekozen om toch tot een redelijke heffing te komen. De Orde vraagt zich af hoe de staatssecretaris van Financiën tot dit percentage gekomen is.

Voorts is de Orde van mening dat door de gekozen heffing onredelijke verschillen ontstaan tussen binnenlandse en buitenlandse sporters. Deze verschillen worden vergroot doordat het tarief voor de in het buitenland wonende sporters wordt toegepast op het fiscaal loon vermeerderd met de vrijgestelde kostenvergoedingen en aanspraken op sociale verzekeringsuitkeringen. Tevens bestaat voor deze sporters geen recht op een belastingvrije som.

De in Nederland wonende sporter die met zijn verdiensten in de eerste belastingschijf valt, wordt geconfronteerd met een belastingheffing naar een tarief van 6 à 7%. De in het buitenland wonende sporter wordt voor dezelfde inkomsten belast naar een tarief van 20%, waarbij de heffingsgrondslag is verbreed en de belastingvrije som niet mag worden toegepast. Daarentegen is het ook mogelijk dat de in Nederland wonende sporter wordt geconfronteerd met een belastingheffing naar een tarief van 60%, waar zijn in het buitenland wonende collega wordt belast naar een tarief van 20%.

De Orde is van mening dat aldus een ongelijke behandeling zal ontstaan tussen buitenlandse en in Nederland wonende sporters en vreest dat deze wetgeving in strijd is met Europese regelgeving.

In geval van grensoverschrijdende evenementen kan de Minister van Financiën het percentage van 20 voor bepaalde categorieën beroepssporters verlagen tot ten laagste 15. De Orde vraagt op basis van welke criteria deze verlaging kan plaatsvinden en welke rechtvaardigingsgronden bestaan om op dit punt onderscheid te maken.

4.5 Sociale verzekeringen

Het onderhavige wetsvoorstel is mede ingediend door de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Het is evenwel niet duidelijk of de arbeidsverhouding van beroepssporters ook voor de sociale verzekeringen als dienstbetrekking zal worden aangewezen. De Orde acht het wenselijk dat omtrent de sociale verzekeringspositie van beroepssporters duidelijkheid wordt aangebracht.

5. Conclusies

Gelet op het vorenstaande komt de Orde met betrekking tot de verschillende onderdelen van het onderhavige wetsvoorstel tot de volgende conclusies en aanbevelingen.

a. Verlofsparen

Naar de mening van de Orde kan worden volstaan met het scheppen van een wettelijk kader voor verlofspaarregelingen. Het 'fiscaliseren' van andere vormen van verlof is vanwege het gebrek aan noodzaak daartoe, alsmede de veelheid van knelpunten dat e.e.a. oproept, niet gewenst.

Voor wat betreft de verlofspaarfaciliteit stelt de Orde voor de zgn. driekwarteis te laten vervallen, dan wel deze te laten gelden per organisatorische of functionele eenheid. De maximering tot 10% van het loon behoeft verduidelijking, alsmede welke regels gelden indien de werknemer uit dienst gaat. Ook de voorgestelde overgangsregeling roept de nodige vragen op. Verder vraagt de Orde zich af of de op dit punt bewust gekozen discoördinatie tussen de loonheffing enerzijds en de premieheffing werknemersverzekeringen anderzijds wenselijk is en of alle daarmee samenhangende gevolgen overzien zijn.

b. Aandelenoptierechten

Op zichzelf genomen juicht de Orde het bieden van een keuzemogelijkheid ten aanzien van het moment waarop werknemersoptie in de belastingheffing moeten worden betrokken, toe. De beperking van deze keuzemogelijkheid tot de verwachtingswaarde doet echter geen recht aan de doelstellingen van het wetsontwerp op dit punt, zodat de Orde aanbeveelt deze beperking te laten vervallen. Voorts acht de Orde geen aanleiding aanwezig de keuzemogelijkheid te beperken tot werknemersopties op aandelen in de werkgever, dan wel in een met de werkgever verbonden vennootschap. Voor wat betreft de aan dit onderdeel van het wetsontwerp verbonden internationale aspecten is nadere toelichting gewenst. Verder wijst de Orde op de administratieve lastenverzwaren die voor werkgevers optreedt als gevolg van het feit dat de bij realisatie behaalde optiewinsten in de loonheffing worden betrokken.

c. Beroepssporters

Het voorstel om beloningen van beroepssporters onder de loonheffing te brengen roept naar de mening van de Orde nog teveel vragen op en behoeft nadere uitwerking. Allereerst is niet duidelijk wat onder 'beroepsmatige sportbeoefening' wordt verstaan. Voorts bestaat grote onzekerheid omtrent de vraag wie hierbij als inhoudingsplichtige dient op te treden. Met name bij internationale sportmanifestaties (EK 2000!) rijst de vraag op welke organisatie de nieuwe fiscale verplichtingen komen te rusten. De Orde vreest voorts ongelijke behandeling

tussen buitenlandse en in Nederland wonende sporters en strijd met Europese regelgeving. Verder is meer duidelijkheid over de sociale verzekeringspositie van beroepssporters gewenst.

Zeker nu de staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat, gelet op de complexiteit van de problematiek nog nader onderzoek en overleg met de betrokken sectoren noodzakelijk is, beveelt de Orde aan de behandeling van dit onderdeel van het wetsvoorstel uit te stellen tot het moment dat dit onderzoek is afgerond en op bovenstaande punten duidelijkheid en rechtszekerheid kan worden verschaft.

6. Slot

De Orde zou het zeer op prijs stellen indien u bovenstaande vragen en opmerkingen bij uw afwegingen en bij de discussie met de staatssecretaris van Financiën wilt betrekken.