

De heffing over excessieve vertrekvergoedingen werkt niet juist uit.

Bachelor scriptie Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam - Erasmus School of Economics

Naam student: Daan Peeters
Studentnummer: 361506

Begeleider: P. Kavelaars
Tweede beoordelaar: xxx

Datum definitieve versie: 31-8-2017

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave.....	2
Afkortingenlijst.....	4
Hoofdstuk 1 – Inleiding.....	5
1.1. Inleiding.....	5
1.2. Probleemstelling en deelvragen	6
1.3. Toetsingskader	6
1.4. Afbakening	7
1.5. Opzet.....	7
Hoofdstuk 2 - Heffing over excessieve vertrekvergoedingen.....	8
2.1. Inleiding.....	8
2.2. Achtergrond	8
2.3. Beoogde doelen	13
Tabel 1:.....	14
2.4. Wat is een excessieve vertrekvergoeding?.....	15
2.4.1. Eindheffing	15
2.4.2. Pseudo- eindheffing.....	17
2.5. Conclusie	17
Hoofdstuk 3 - Uitwerking heffing over excessieve vertrekvergoedingen.....	19
3.1. Inleiding.....	19
3.2. Soorten vertrekvergoedingen	19
3.3. Pseudo-eindheffing bij vertrekvergoedingen	20
3.4. Analyse	23
3.5. Conclusie	24
Hoofdstuk 4 - Evenwichtige belastingheffing	26
4.1. Inleiding.....	26
4.2. Functies van belastingheffing	26
4.3. Belastingbeginselen	27
4.4. Rechtvaardigheid	29
4.3.1 Gelijkheidsbeginsel	30
4.4. Efficiëntie	30
4.5. Effectiviteit	31
4.6. Conclusie	31
Hoofdstuk 5 - Conclusie en aanbeveling.....	33
5.1 Deelvragen	33
5.2 Probleemstelling	34

Bibliografie	36
Bijlages	38
Bijlage 1 Schijventarief loonbelasting/premie volksverzekeringen	38
Bijlage 2 Eindheffing voor werknemers met AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1945 of eerder...	39
Bijlage 3 Eindheffing voor werknemers met AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1946 of later	39

Afkortingenlijst

- BVO: Betaald Voetbal Organisatie
- AvA: Algemene vergadering van Aandeelhouders
- RvC: Raad van commissarissen
- WNT: Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector
- ZVW: Zorg Verzekerings Wet
- WOR: Wet op de Ondernemingsraden
- bv: besloten vennootschap
- nv: naamloze vennootschap
- Wet IB: Wet inkomstenbelasting
- Wet LB: Wet op de loonbelasting
- SW: Successiewet
- HR: Hoge Raad
- B&W: Burgemeester en Wethouders
- Wet VpB: Wet op de vennootschapsbelasting
- WLZ: Wet Langdurige Zorg
- Anw: Algemene nabestaandenwet
- AOW: Algemene Ouderdomswet
- vof: vennootschap onder firma
- BW: Burgerlijk Wetboek

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1. Inleiding

Betaald Voetbal Organisaties (hierna BVO's) in Nederland zijn het niet eens met de huidige heffing over excessieve vertrekvergoedingen. De grotere voetbalclubs hebben te maken met een heffing over excessieve vertrekvergoedingen wanneer een speler voor een groot bedrag wordt verkocht en deze speler hierbij een percentage van de transfersom als vergoeding ontvangt (Kapteijns, 2016). Sinds 2009 is de heffing over excessieve vertrekvergoedingen opgenomen in art. 32bb Wet LB 1964. De BVO's vinden dat zij een concurrentieachterstand hebben ten opzichte van andere voetbalclubs in Europa. De extra heffing van 75% over de vergoeding voor de voetballer die uit loondienst gaat en vertrekt naar een andere club levert de voetbalclubs een grote extra kostenpost op volgens de algemeen directeur van PSV, Toon Gerbrands. Deze kostenpost veroorzaakt volgens Gerbrands dan ook een achterstand ten opzichte van BVO's in het buitenland (Kapteijns, 2016).

De heffing kostte de voetbalclub PSV het afgelopen boekjaar €4 mln. Volgens Gerbrands maakt de heffing over de vertrekvergoeding ten laste van de werkgever, samen met de loonheffing bij de werkgever en de IB-heffing bij de speler zelf, een veel te hoge belastingdruk betreffende prestaties van de voetballer. Hij vindt het dan ook niet normaal dat er door goede prestaties van de speler extra belast gaat worden en dat hierbij de werkgever en niet de speler wordt belast voor de verkregen vergoeding (Dolf van Aert, 2015). Volgens hem is het niet bedoeld om de bonus die ontvangen wordt door goede prestaties van de speler extra te belasten (Voetbalprimeur, 2016).

Deze regeling betreffende excessieve vertrekvergoedingen werd in 2009 ingevoerd. Het voorstel tot invoering van de wetgeving kwam als reactie op het rapport uit 2006 van de Commissie Monitoring Corporate Governance Code, betreffende in Nederland gevestigde beursgenoteerde vennootschappen.¹

De Commissie analyseerde in dit rapport de toepassing en naleving van de Corporate Governance Code (hierna te noemen als: de Code) zoals opgesteld door de Commissie Tabaksblat in 2003. (Deze is later in 2008 geactualiseerd en in 2009 in werking getreden met behulp van de Commissie Frijns)

In genoemde brief staan enkele toelichtingen en analyses betreffende bijvoorbeeld het onderwerp: de bezoldiging van bestuurders. In deze – en voorafgaande - periode werden er op het gebied van het belonen van bestuurders verschillende maatregelen ingezet om een verandering te weeg te brengen in de hoogtes van deze (bijzondere) beloningen. Ook de verhouding van beloningen tot de bijbehorende geleverde prestaties is daarbij van belang.

In de Code werd naast het genoemde principe dat falend beleid door een bestuurder niet dient te worden beloond, ook de belangrijke bovengrens genoemd van één jaarsalaris, die vaak gekoppeld is aan een ontslagvergoeding.² De maximale ontslagvergoeding van één jaarsalaris werd echter vaak overschreden in de periode 2006-2009. Deze constatering was voor de overheid dan ook de aanleiding tot invoering van art. 32bb Wet LB 1964.

¹ Kamerstukken II 2007/2008, 31 083, nr. 10.

² De Nederlandse Corporate Governance Code paragraaf II.2.8

De volgende drie hoofddoelen achter de nieuwe wetgeving werden door, destijds minister van financiën, Bos aangedragen³:

1. Gedragsverandering onder aandeelhouders en commissarissen.
2. Er moet ten minste meer belasting betaald worden over de (excessieve) vergoedingen dan voorheen.
3. Het aantonen van de bereidwilligheid van de politiek, met alle middelen die ze heeft, om ook op dit punt initiatief te nemen en andere partijen aan te spreken op hun verantwoordelijkheid.

De onvrede vanuit de voetbalwereld zoals deze hiervoor is geschetst, is een aanleiding om te kijken naar de werking van de wetgeving betreffende excessieve vertrekvergoedingen. Aan de hand van een aantal-deelvragen zal onderzocht worden of sprake is van een juiste manier van belastingheffing en of de politieke doelen, gedeeltelijk dan wel geheel, bereikt zijn.

1.2. Probleemstelling en deelvragen

In deze scriptie wordt er aan de hand van onderstaande probleemstelling, onderzoek gedaan naar de belastingheffing over excessieve vertrekvergoeding en of deze voldoet aan de voorwaarden voor het hebben van een juiste vorm van belastingheffing:

De regeling betreffende excessieve vertrekvergoedingen, voldoet niet aan de voorwaarden voor een evenwichtige belastingheffing.

De probleemstelling wordt uitgewerkt aan de hand van onderstaande deelvragen

1. Wat is de achtergrond van art. 32bb Wet LB 1964?
2. Wat is de uitwerking van art. 32bb Wet LB 1964?
3. Wat is de uitwerking van deze wetgeving voor BVO's in het algemeen?
4. Wat zijn de voorwaarden voor een juiste belastingheffing?

1.3. Toetsingskader

Een belastingwet wordt getoetst aan drie criteria waar een juiste belastingheffing aan dient te voldoen in Nederland. Deze drie criteria zijn: rechtvaardigheid, effectiviteit en efficiëntie. Deze belastingwet zal op de drie criteria getoetst worden en de vooraf door de overheid gestelde achterliggende doelen worden ook getoetst. Daarnaast wordt er ook getoetst voor werkgevers andere dan BVO's.

Ter afsluiting wordt getoetst aan de specifieke beginselen van het belastingrecht. Het is te uitgebreid om aan alle beginselen te toetsen. Zodoende wordt een aantal beginselen uitgekozen welke belangrijk zijn voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag.

³ Handelingen II 3 september 2008, nr. 107, blz. 7868.

1.4. Afbakening

Binnen dit onderzoek zal er gekeken worden naar de specifieke regeling betreffende de excessieve vertrekvergoedingen en de invloed op de gecombineerde loon-/inkomstenbelastingheffing. Andere opgestelde maatregelen aangaande bijvoorbeeld pensioenverplichtingen en andere beloningsconstructies blijven dan ook achterwege bij het bestuderen van het onderwerp bezoldiging van topbestuurders. Het onderzoeksgebied moet niet te ruim zijn opgezet. Ook vanwege diezelfde reden zal er alleen gekeken worden naar de wetgeving zoals deze in Nederland uitpakt, zonder verdere uitweiding naar eventuele gelijksoortige wetgeving in andere (Europese) landen.

1.5. Opzet

Met behulp van literatuurstudie wordt getracht aan de hand van deze scriptie antwoord te geven op de gestelde deelvragen. De deelvragen worden in de hoofdstukken 2,3 en 4 behandeld en zullen afgesloten worden met een conclusie en aanbeveling betreffende de aan de hand van de deelvragen opgestelde probleemstelling.

Aansluitend op het inleidende hoofdstuk volgt hoofdstuk 2 waarin de achtergrond van de heffing zoals bedoeld in art. 32bb Wet LB 1964 naar voren komt. Hoofdstuk 3 volgt met de uitwerking van deze wetgeving, welke ook wordt geanalyseerd. Eerst zal de wetgeving zoals deze opgesteld is uitgelegd worden en vervolgens wordt getracht om mede aan de hand van verschillende voorbeelden cijfermatig en tekstueel de wetgeving helderder voor ogen te krijgen. Dit wordt gedaan voor de BVO's, waarmee de scriptie werd ingeleid. Vervolgens wordt er echter ook aandacht gegeven aan andersoortige vennootschappen die in deze heffing worden betrokken. Het begrip van dubbele heffing wordt ook besproken, waarna er uiteindelijk ook gekeken wordt naar verschillen in uitwerking tussen BVO's en andere grote ondernemingen welke onder de wetgeving aangaande excessieve vertrekvergoedingen vallen. In hoofdstuk 4 worden de voorwaarden voor een juiste belastingheffing besproken om vervolgens in het laatste hoofdstuk af te sluiten met de conclusie en daarbij mogelijk opgestelde aanbevelingen aan wetgever en de ondernemingen die op dit moment wel of niet onder deze heffing vallen.

Hoofdstuk 2 - Heffing over excessieve vertrekvergoedingen

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de achtergrond van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen beschreven. De Corporate Governance Code (hierna: de Code) en de Wet normering topinkomens (hierna: WNT) zal besproken worden. Op wat voor manier ligt deze Code ten grondslag aan art. 32bb Wet LB 1964 en hoe heeft de WNT invloed op de bezoldiging van bestuurders. Het beleid omtrent bestuurdersbezoldiging komt naar voren waarna de achterliggende doelstellingen bij invoer van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen volgens art. 32bb Wet LB 1964 besproken worden. Wat zijn deze doelen geweest, en zijn deze doelen bereikt? Aan de hand van cijfers over het aantal belastingplichtigen in de loop van de jaren zal er gekeken worden of er een duidelijke gedragsverandering zichtbaar is. De eindheffing en de pseudo eindheffing zullen vervolgens uitgelegd worden als aanloop naar hoofdstuk 3 waarin de specifieke pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen nader uitgewerkt zal worden.

2.2. Achtergrond

De in de inleiding genoemde Code bestaat sinds 2003. De Code is opgezet door de Commissie Tabaksblat. Voorzitter van deze commissie was Morris Tabaksblat, oud-bestuursvoorzitter van Unilever en Reed Elsevier. Op uitnodiging van de Ministers van Financiën en Economische Zaken heeft de Commissie de Code opgezet op verzoek van de Euronext Amsterdam, het Nederlandse Centrum van Directeuren en Commissarissen, de Stichting Corporate Governance Onderzoek voor Pensioenfondsen, de Vereniging van Effectenbezitters, de Vereniging Effecten Uitgevende ondernemingen en de Vereniging VNO-NCW. (Rijksoverheid, 2017)

Vanaf 1 januari 2005 dient de onder deze code vallende en in Nederland gevestigde beursgenoteerde ondernemingen verantwoording af te leggen over de manier van besturen. Specifiek moet er sindsdien volgens het ‘Regel van pas toe of leg uit’⁴ principe aandacht worden geschonken aan de naleving van de Code. Dit moet gedaan worden door in het jaarverslag verantwoording af te leggen over eventuele afwijkingen ten opzichte van de best practice bepalingen van de Code (Tabaksblat, 2003, pp. 6, 46). Vanaf het boekjaar 2003 zijn er diverse vennootschappen die op advies van de commissie hun plannen m.b.t. het naleven van de Code in hun jaarverslaggeving opnemen. De Code geldt nu officieel sinds januari 2004 (Monitoring Commissie Corporate Governance Code, 2017).

De Code bevatte de volgende vijf hoofdstukken⁵:

1. *Naleving en handhaving van de Code*: Om inzicht te krijgen in de naleving en handhaving van de Code wordt het bestuur van de onderneming geacht verantwoording af te leggen over het gevoerde beleid en moet het beargumenteren waarom er eventueel wel of niet afgeweken wordt van de best practice bepalingen zoals vermeld in de Code. Deze verantwoording moet gepubliceerd worden met een apart hoofdstuk binnen het jaarverslag. (Tabaksblat, 2003, p. 8)

⁴‘Comply or explain’ of ‘Apply or explain’ afkomstig uit de Britse Combined Code.

⁵ Code Tabaksblat 2003 vanaf pagina 8

2. *Het bestuur*: Bepalingen aangaande het bestuur en de bezoldiging van het bestuur, interne risicobeheersing en controlesystemen binnen een vennootschap.
3. *De Raad van Commissarissen*: Een speerpunt is het realiseren van een zeker mate van diversiteit binnen de Raad van Commissarissen (hierna te noemen als: RvC)
4. *De (Algemene Vergadering van) aandeelhouders*: Tijdens de Algemene vergadering van Aandeelhouders (hierna te noemen als: AvA) is er een mogelijkheid voor de aandeelhouders om het bestuur geen decharge te geven voor het gevoerde beleid of voor het toezicht uitgevoerd door de RvC (Tabaksblat, 2003, p. 5).
5. *Verslaggeving*: De audit van de financiële verslaggeving en de positie van de interne auditfunctie en van de externe accountant.

In het hoofdstuk ‘bestuur’ komen allereerst aan bod de best practice bepalingen betreffende de rol en het takenpakket van het bestuur, ook in verhouding tot de werkzaamheden van de RvC. Vervolgens komt in het tweede deel de bezoldiging van het bestuur aan bod.

Het bestuur van een vennootschap bestuurt, houdt zich bezig met doelstellingen, strategie, beleid en resultaten en is verantwoordelijk voor naleving van relevante wet- en regelgeving en het beheersen van de risico's verbonden aan de ondernemingsactiviteiten en de financiering van deze activiteiten. Het bestuur dient verantwoording af te leggen aan Aandeelhouders en de RvC (Tabaksblat, 2003, p. 8).

In de Wet normering topinkomens staat het begrip “bezoldiging” als volgt omschreven: *‘Bezoldiging is de som van de beloning, de belastbare vaste en variabele onkostenvergoedingen en de beloningen betaalbaar op termijn, met uitzondering van de omzetbelasting. Indien de functie wordt vervuld anders dan op grond van een dienstbetrekking, wordt onder bezoldiging verstaan de som van vergoedingen voor het vervullen van de functie’*⁶

Aangaande de hoogte en de structuur van de beloning bestaan er verschillende normen. De beloning kan bestaan uit een vast en een variabel deel. Een specifieke maximale beloning wordt niet genoemd in de Code. Wel is omschreven dat een beloning van een dergelijke hoogte mag zijn dat deskundig en gekwalificeerd personeel aangetrokken en behouden kan worden. Wat betreft het variabele deel is er wel de voorwaarde dat deze variabele beloningsbestanddelen gekoppeld moeten zijn aan vooraf bepaalde- en meetbare doelstellingen. Specifiek kijkend naar de ontslagvergoeding wordt er wel duidelijker een maximaal bedrag gekoppeld aan een beloning. Deze ontslagvergoeding mag redelijkerwijs namelijk niet meer bedragen dan één jaarsalaris (Tabaksblat, 2003, p. 10).

De vaststelling van het bezoldigingsbeleid is een taak voor het bestuur van een onderneming. Daarop is een belangrijke uitzondering. In de Code wordt beschreven hoe het bezoldigingsbeleid vastgesteld dient te worden indien er sprake is van een groot bedrijf dat beschikt over een controlerende RvC. Binnen de grenzen van het door de AvA opgestelde bezoldigingsbeleid wordt in dat geval een (individuele) bezoldiging vastgesteld, op basis van een voorstel van de uit de RvC voortvloeiende remuneratiecommissie.

⁶ Wet normering Topinkomens. <https://www.topinkomens.nl/vraag-antwoord/vraag-en-antwoord/wat-wordt-onder-bezoldiging-verstaan>

Deze commissie is verantwoordelijk voor het opstellen van een remuneratierapport waarin bezoldigingscontracten worden opgesteld op basis van onderzoek naar prestatie maatstaven en doelstellingen van de onderneming.⁷ Op basis hiervan stelt deze commissie een voorstel op aangaande het bezoldigingsbeleid. Dit voorstel wordt vervolgens ter goedkeuring aan de RvC voorgelegd.

Met het inwerking treden van de Code in oktober 2005 bestaat er na dat jaar ook een Monitoring Commissie onder leiding van Jean Frijns. Uit het rapport van deze monitoring commissie blijkt dat er al voor het jaar 2003 door 93% van de onderzochte vennootschappen een apart hoofdstuk Corporate Governance is opgenomen in de jaarverslaggeving.

81% van diezelfde groep vennootschappen behandelt het onderdeel Corporate Governance op de AvA. Punten die slechter scoren zijn bijvoorbeeld: De maximale benoemingstermijn voor bestuurders van vier jaar, het maximale aantal commissariaten van vijf en de maximale ontslagvergoeding van één jaarsalaris (Monitoring Commissie Corporate Governance, 2016).

Betreffende de naleving van de Code en het bezoldigingsbeleid worden de volgende conclusies getrokken (Monitoring Rapport (2007) Corporate Governance Code, 2007):

- *Naleving van de Code:* De Commissie benoemt dat er gestreefd wordt naar een naleving door 100 % van de vennootschappen. De naleving van de Code in 2008 is gesteld op 95 procent terwijl de toepassing van de Code op 90% procent lag. Er dient verder gewerkt te worden aan de uitleg bij de toepassing van de Code gegeven te worden. Te veel standaardisering van deze uitleg ligt namelijk op de loer volgens de Commissie.
- *Bezoldiging van bestuurders:* Uit het rapport volgt dat naleving van de best practice benaderingen betreffende bezoldiging wordt gesteld op 85% terwijl dit volgens de Commissie zou moeten staan op 100%. Ook volgt er een evaluatie betreffende de toegepaste verhouding tussen vaste en variabele beloning in de bezoldigingsstructuur.

Deze commissie doet ook in de volgende versie van de Code speciaal onderzoek naar de verhouding tussen de bezoldigingscontracten en de daar tegenover staande ondernemingsprestaties.

Deze relatie kan het beste zichtbaar gemaakt worden door niet alleen te kijken naar de ex ante beloning maar ook naar de ex post beloning bij het opstellen van het bezoldigingscontract. De ex ante beloning is de beloning zoals deze in het vooruitzicht wordt gesteld terwijl de ex post beloning de werkelijk verkregen beloning is.

In het proces voorafgaande aan het opstellen van het contract zullen namelijk op een juiste manier prestatie maatstaven bepaald moeten worden op basis van te behalen doelstellingen. Er moet voor een optimale vorming van een contract een juiste keuze gemaakt worden wat betreft het type maatstaven en bijpassende doelstellingen en types beloningscomponenten.

⁷ Remuneratie=het vergoeden of betalen. <http://www.encyclo.nl/begrip/remuneratie>

De daadwerkelijke relatie tussen bezoldiging van bestuurders en ondernemingsprestaties wordt vervolgens onderzocht aan de hand van vier maatstaven: Omzet, Winstgevendheid, Winst per aandeel en de Relatieve aandeelhouderswinst gemeten als afwijking van de gemiddelde aandeelhouderswinst.⁸

Conclusies die getrokken worden zijn (Code, 2006):

- De totale beloning is toegenomen in de periode 2002-2006. Het beloningsniveau bij grotere vennootschappen is hoger dan bij kleinere vennootschappen en de bezoldiging van de voorzitter van Raad van Bestuur lijkt hoger dan die van andere leden binnen de Raad van Bestuur.
- Financiële maatstaven worden vaker gehanteerd dan kwalitatieve maatstaven.
- De Monitoring Commissie benadrukt dat de remuneratiecommissie naast het opstellen van een bezoldigingscontract ook een belangrijke taak heeft in het proces voorafgaande aan het opstellen van het contract. De Monitoring Commissie zal ook met een lijst aanbevelingen komen aan RvC en remuneratiecommissie om deze moeilijke en belangrijke taak nog beter te kunnen uitoefenen.
- De rol van deze commissie blijkt dan ook van groot belang en gewenst is dan ook dat leden in de Commissie beschikken over voldoende kennis van het bedrijf.
- Binnen de groep leden van de remuneratiecommissie moet er sprake zijn van een grote vorm van onafhankelijkheid ten opzichte van de leden van de Raad van Bestuur van de onderneming (Code, 2006, p. 80).
- Er blijkt een positieve correlatie te bestaan tussen de aandeelhouderswaarde en de hoogte van de gegeven beloning.
- Vertrokken bestuurders krijgen vaak een vertrekvergoeding en over het algemeen ligt deze vertrekvergoeding boven de vastgestelde norm van één jaarsalaris.
- Op basis van 5 verschillende dimensies wordt er gekeken naar de diversiteit in samenstelling van de RvC. Dit zijn: nationaliteit, geslacht, leeftijd, expertise en maatschappelijke achtergrond.

In maart 2008 volgt er een reactie op het rapport van de Monitoring Commissie vanuit de Minister en Staatssecretaris van Financiën waarin het ministerie een voorstel doet voor een viertal extra maatregelen als reactie op dit rapport. Naast een maatregel betreffende bestuurders met een tegenstrijdig belang zouden er drie heffingen ingevoerd moeten gaan worden.

Mede op basis van de motie Kortenhorst wordt er vervolgens ook officieel een voorstel gedaan tot een wijziging van enkele belastingwetten.⁹ Deze motie verzoekt de mogelijkheid tot toepassing van de omkeerregel boven een pensioengevend loon van 85.000 te vervangen door andere maatregelen die meer gericht zijn het belasten van excessieve beloningsbestanddelen. Er volgen drie fiscale maatregelen te weten:

- *Werkgeversheffing over bepaalde vertrekvergoedingen.*
Er wordt een 30% eindheffing ingevoerd, die door de werkgever afgedragen dient te worden. Het excessieve deel van een uitgekeerde vertrekvergoeding wordt hiermee belast.

⁸ Aandeelhouderswinst=koerswinst plus het verkregen dividend

⁹ Kamerstukken II 2007/08, 31 205 en 31 206, nr. 38.

- *Werkgeversheffing over een forfaitair berekende backservicepremie.*

Backservicepremies zijn fiscaal gefaciliteerde bedragen binnen een pensioenregeling waarbij de deelnemers meedoen aan eindloonregeling.

Een back-service is: *De verhoging van de pensioenaanspraken over de verstreken dienstjaren naar een percentage van het laatstverdiende (vaste) salaris, zoals die plaatsvindt bij een salarisstijging.*¹⁰

In de eindloonregeling, welke nog maar in een klein deel van de gevallen wordt toegepast (2007: 3%), is de hoogte van het pensioen gekoppeld aan een deel van het laatst genoten salaris.¹¹

Doordat voornamelijk in de hogere inkomensgroepen er nog een groep pensioengerechtigden aanwezig is die een pensioenopbouw geniet krachtens het eindloonstelsel wordt deze heffing ingevoerd voor indien de pensioenopbouw over een pensioengevend loon boven een bedrag van €500.000 wordt toegepast.

- *Het invoeren van een heffing over Carried Interest/lucratieve belangen:*

In met name de private-equity wereld krijgen de private-equity managers naast een geldelijke beloning ook het recht op vermogenstitels waarbij het rendement is gekoppeld aan behaalde doelstellingen betreffende management- en/of aandeelhoudersdoeleinden. Ook andere lucratieve vermogensbestanddelen zoals winstdelende schuldvorderingen waarbij betaalde rente ook afhankelijk zijn van management- en/of aandeelhoudersdoeleinden moeten belast gaan worden door middel van de heffing over Carried interest zoals dergelijke inkomsten worden genoemd.

In 2008 volgt er als antwoord op het rapport vanuit de staatssecretaris en Minister van Financiën het nader rapport en het advies van de Raad van State aan de Koningin.¹² Dezen achten het wat betreft de heffing over excessieve vertrekvergoedingen van een groot belang dat er een duidelijke definitie komt voor het excessieve deel van een vertrekvergoeding. In de brief wordt ook een voorstel gedaan voor een begripsomschrijving van een excessieve vertrekvergoeding. Volgens de Raad van State is er sprake van een excessieve vertrekvergoeding in het geval de vertrekvergoeding meer bedraagt dan het jaarloon van het vergelijkingsjaar (het jaar t-2) en het jaarloon in dat vergelijkingsjaar ook meer bedraagt dan €500.000¹³

Vanaf het jaar 2013 is de volgende wettelijke regeling ingevoerd: Wet Normering bezoldiging Topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (hierna: WNT). Deze wet geldt voor de topfunctionarissen die werken voor publieke en semipublieke bedrijven die binnen de vanaf 1 januari 2013 in werking getreden wet, genoemd worden.

Het doel van de invoering van de WNT is als volgt omschreven in het opgestelde evaluatierapport (Programma normering topinkomens van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2015): *‘Het doel is het tegengaan van bovenmatige beloningen en ontslagvergoedingen bij instellingen in de publieke en semipublieke sector. Met de WNT worden deze beloningen en ontslagvergoedingen genormeerd en openbaar gemaakt’.*

10 Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 9, blz. 5.

11 Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 3, blz. 5

12 Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 4

13 Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 4, blz. 9

Topfunctionarissen zijn volgens de WNT: *degenen die behoren tot het hoogste uitvoerende of toezichthoudende orgaan, of de laag daaronder, en in die rol verantwoordelijk zijn voor de gehele instelling of rechtspersoon. Ook extern ingehuurd topfunctionarissen vallen onder de WNT Zodra zij in een aaneengesloten periode van 18 maanden zes maanden of meer de functie van een topfunctionaris vervullen* (Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2017).

Het WNT-register bestaat uit drie categorieën instellingen welke onder deze wet vallen. Dit zijn de volgende drie categorieën (Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2017):

- Zorginstellingen en andere instellingen op het beleidsterrein van het ministerie van VWS.
- Onderwijsinstellingen en andere instellingen op het beleidsterrein van het ministerie van OCW.
- Woningcorporaties.

Artikel 2.3 van de WNT stelt dat de totale bezoldiging van een topfunctionaris ten hoogste €178.000 (het bedrag in 2017) mag bedragen. Dit bedrag wordt nog vaak overschreden in de praktijk. Veel voorkomende motiveringen zijn, net als bij de overschrijding van de grenzen in de Code, de toepassing van een overgangsregeling en het feit dat er vaak een reeds bestaande arbeidsovereenkomst op moment van invoering van de WNT aanwezig was en er zodoende boven de maximale bezoldiging is heengegaan. In het WNT – rapport 2015 staan 69 overtredingen gemeld (WNT, 2015).

2.3. Beoogde doelen

Wat zijn de beoogde doelen achter het invoeren van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen? Uit het eerder aangehaalde rapport van de Monitoring Commissie komt naar voren dat het maximum van één jaarsalaris als vertrekvergoeding regelmatig wordt overschreden. Nalevingpercentages van de bepaalde punten betreffende bestuurdersbezoldiging zijn namelijk slechts respectievelijk 85 en 70 procent binnen de Tabaksblat-code. Duidelijk is dus dat er niet voldoende gehandeld wordt naar de opgestelde best practice bepalingen binnen de Code betreffende bestuurders en de bezoldiging van deze bestuurders. Het doel van het invoeren van fiscale maatregelen door de overheid is dan ook in eerste instantie om nalevingpercentages te verbeteren en te verhogen richting de 100%.

De minister van Financiën stelt in 2008 de volgende drie specifiekere doelen die nagestreefd zouden moeten worden bij het invoeren van de genoemde fiscale maatregelen als reactie op een vraag uit de kamer betreffende de heffing over excessieve vertrekvergoedingen¹⁴:

- *Het realiseren van gedragsverandering bij aandeelhouders en commissarissen in het bedrijfsleven.*
- *Indien niet het gewenste effect wordt bereikt wat betreft de gedragsverandering moet er minimaal een belastingverhoging op de betreffende vergoedingen komen. Dit in de gedachte van de rechtvaardigheid.*

14 Handelingen II 3 september 2008, nr. 107, blz. 7868

- *De politiek moet zichzelf laten zien, ook wat betreft deze excessen, en binnen haar mogelijkheden ook duidelijk initiatief nemen en verantwoordelijke partijen aan spreken op deze verantwoordelijkheden en bepaalde normen stellen wat betreft het beleid in deze.*

De vraag of deze drie doelen allemaal verwezenlijkt zijn is een lastig te beantwoorden vraag. Blijkens het evaluatierapport van de overheid is het lastig om een gedragsverandering in deze te meten.¹⁵

Het realiseren van een gedragsverandering zou ook een gemakkelijk te halen doelstelling kunnen zijn omdat ook een hele kleine aanpassing in het gedrag, een kleine verlaging van een vertrekvergoeding en een iets hoger vast jaarsalaris al een verandering kan zijn.

Het aantal uitgekeerde excessieve vertrekvergoedingen is over de jaren heen ongeveer gelijk gebleven volgens tabel 1. Vanaf 2013 is er een stijging zichtbaar in de belastingopbrengst per werknemer. Per 1 januari 2013 is het tarief verhoogd naar 75%.¹⁶

Tabel 1¹⁷:

	Aantal werkgevers	Aantal werknemers	Opbrengst * 1000	Grondslag + heffing per werknemer * 1000
2009	22	29	€ 9.883	€ 1.477
2010	29	44	€ 17.154	€ 1.689
2011	27	55	€ 16.355	€ 1.289
2012	33	70	€ 24.221	€ 1.499
2013	32	44	€ 27.013	€ 1.433
2014	28	37	€ 17.437	€ 1.100
2015 ³¹	25	40	€ 25.540	€ 1.490

- Uit de tabel is op te maken dat het aantal werknemers en werkgevers, dat in de heffing betrokken is, constant blijft over de jaren 2009-2015. In het jaar 2012 is er wel één jaar sprake van een stijging. Deze trend zou kunnen duiden op het ontbreken van een gedragsverandering of het aanwezig zijn van een minieme gedragsverandering. De gemiddelde opbrengst van de heffing stijgt na 2012. Een mogelijke oorzaak hiervan is echter de tariefsverhoging van 30% naar 75% vanaf 1 januari 2013. De gemiddelde grondslag plus heffing voor deze pseudo-eindheffing over deze jaren constant rond de €1.5 mln. De totale brutoloonruimte voor de werkgever is dus niet aan een significante verandering onderhevig. Dit is de definitie van brutoloon: *'Het loon voor afdracht van loonbelasting en sociale premies ten laste van de werknemer.'*¹⁸ De brutoloonruimte is dan dus de totale ruimte die een werkgever heeft om te gebruiken voor het maken van loonkosten.

15 Evaluatie Excessieve beloningsbestanddelen

16 Belastingdienst/kantoor Amsterdam, Uit 'Evaluatie Belastingheffing Excessieve beloningsbestanddelen'.

17 De gegevens van 2016 zijn deze voor zover beschikbaar in augustus van dat jaar.

18 <http://www.encyclo.nl/begrip/brutoloon>

De grondslag, als onderdeel van het totaalbedrag in de laatste kolom, gaat na 2012 wel duidelijk omlaag in vergelijking met de periode van 2009-2012. Dit betekent een daling van de gemiddelde uitgekeerde (excessieve) vertrekvergoeding.

Een (kleine) gedragsverandering, die is beoogd door de wetgever, is dus zichtbaar wat betreft de hoogte van de belaste vertrekvergoedingen, die omlaag is gegaan.

- De minimale geëiste belastingverhoging op de betreffende vergoedingen bestaat, zoals doelstelling twee stelt. Het oorspronkelijke ingevoerde 30% - tarief bij invoering van de heffing in 2009, dat een verhoging van de belastingdruk oplevert, is vervolgens ook nog eens verhoogd naar een pseudo eindheffing van 75% vanaf het jaar 2013.¹⁹
- Op verzoek van de politiek wordt er door de overheid in de jaren na invoering van de heffing op excessieve vertrekvergoedingen controle uitgeoefend op de naleving van de Code. Daar de Code mede op verzoek van het Ministerie van Financiën is ingesteld, is ook de benoeming van de monitorende commissies een onderdeel van het beleid van de overheid. Gesteld kan worden dat de overheid via deze Monitoring Commissies en uitgebrachte rapporten duidelijke normen stelt betreffende het beloningsbeleid.

2.4. Wat is een excessieve vertrekvergoeding?

Wat is nu precies een (excessieve) vertrekvergoeding. Bij de Commissie Frijns wordt het bedrag van de vertrekvergoeding bedoeld als het bedrag aan vergoeding dat bovenop het vaste jaarsalaris wordt uitgekeerd. Er is sprake van een excessieve vergoeding indien deze vergoeding hoger uitvalt dan één vast jaarsalaris. Ook de Raad van State sluit zich hierbij aan, met daarbij het minimale jaarsalaris van €500.000 als toevoeging. In de volgende paragraaf zullen de fiscale aspecten behandeld worden.

2.4.1. Eindheffing

De heffing over excessieve vertrekvergoeding is onderdeel van de Wet. LB 1964. De loonbelasting is een belasting die geheven wordt van de werknemer die een dienstbetrekking heeft bij een werkgever of van de inhoudingsplichtige werkgever. De loonbelasting is in de meeste gevallen een voorheffing op de inkomstenbelasting, waarbij de ingehouden loonheffing (Het totaal aan loonbelasting en ingehouden premie volksverzekeringen) in mindering wordt gebracht op de aanslag inkomstenbelasting/premieheffing (Wiel-Rammeloo, 2013, p. 11).

Indien er geheven wordt van de inhoudingsplichtige als belastingplichtige is sprake van een eindheffing. Invoering van de eindheffing heeft met name als reden dat naheffingen op wettelijke basis als een eindheffing en met een vrijstelling van inkomstenbelasting gedaan kunnen worden (Mertens, 2012, p. 215). Ook doen er zich in de praktijk voorbeelden voor waarbij de inhoudingsplichtige niet de wens heeft, of het niet eenvoudig is om de loonheffing als voorheffing bij de werknemer toe te passen en te zorgen dat de loonbelasting bij de werknemer 'drukt'. Er zijn namelijk gevallen denkbaar waarin er spanningen kunnen ontstaan in de arbeidsverhouding tussen werkgever en werknemer, indien de werkgever als inhoudingsplichtige een heffing inhoudt op de inkomsten van de werknemer uit bepaalde vergoedingen of verstrekkingen. Deze vergoedingen zijn dan ontvangen van diezelfde werkgever.²⁰

19 Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 3.

20 E. Poelmann, Cursus Belastingrecht LB, Deventer: Kluwer 2017, par. 5.0.3.

Deze heffing is een heffing die slechts neerslaat bij de inhoudingsplichtige werkgever. In het geval van een naheffing is er een mogelijkheid dat er bij een naheffing alsnog door de werkgever ingehouden kan worden op een werknemer door de naheffing te verrekenen met het nettoloon van de werknemer. Hiervoor moet er een verzoek worden ingediend volgens art. 31, lid 1, onderdeel a Wet LB 1964.²¹

In art. 31 Wet LB 1964 worden de eindheffingsbestanddelen opgesomd. Een voorbeeld dat gegeven kan worden is het ter beschikking stellen van een bestelauto voor privédoeleinden, aan de werknemer die een dienstbetrekking heeft bij de werkgever.

In art. 31d Wet LB 1964 wordt dit loon betreffende het ter beschikking stellen van de bestelauto als eindheffingsbestanddeel onder voorwaarden meegenomen in de heffing (onderdeel van de werkkostenregeling). De door de werkgever uitgekeerde vergoedingen en verstrekkingen zullen zodoende in de eindheffing betrokken worden. In art. 31a Wet LB 1964 wordt er vervolgens bepaald wat de hoogte van deze eindheffing is en dat bepaalde vergoedingen en/of verstrekkingen als bijvoorbeeld gereedschap en computers (art. 31 lid g) zorgen voor een vermindering van de eindheffing ingeval deze verstrekkingen gedaan zijn met de noodzaak van het op een behoorlijke manier vervullen van de dienstbetrekking. Ook vervoer in het kader van de dienstbetrekking en gemaakte extraterritoriale kosten zijn voorbeelden van verminderingen op de eindheffing²².

Afhankelijk van het loonbestanddeel waarover eindheffing wordt toegepast is er een tarief of een vast bedrag aan belastingheffing. In het geval van een voor privé ter beschikking gestelde bedrijfsauto wordt dit gedaan op basis van een vast bedrag van €300. Daarnaast wordt er in andere gevallen belast op basis van vaste tarieven. In art. 32ab Wet LB 1964 gebeurt dit tegen een tarief van 45% over kleine verstrekkingen en tegen een tarief van 75% over grote geschenken of verstrekking met een waarde van meer dan €136(75%). In de werkkostenregeling wordt er op basis van art. 31a, lid 2, Wet LB 1964 geheven naar een tarief van 80%. Daarnaast wordt er op basis van het tabeltarief of het enkelvoudige tarief belast krachtens art. 31, lid 2, onderdelen a en c, Wet LB 1964.

Het tabeltarief is het percentage dat toegepast moet worden in het geval van een eindheffing bij naheffingsaanslagen, bij publiekrechtelijke uitkeringen en bij tijdelijke knelpunten van ernstige aard. Als de inhoudingsplichtige de loonbelasting/premie volksverzekeringen over het loon, op een later tijdstip voor zijn rekening neemt dan het moment van genieten wordt er volgens het enkelvoudige tarief geheven. De diverse tarieven voor verschillende bevolkingsgroepen staan vermeld in bijlages 2 en 3.

De premies werknemersverzekeringen, de inkomensafhankelijke bijdrage-ZVW en de WOR-heffing zijn in beginsel geen onderdeel van het belastbare loonbestanddeel. Er is sprake van de uitzondering wanneer er een collectieve eindheffing wordt toegepast in het geval een naheffing is opgelegd wegens het niet (volledig) voldoen van de verschuldigde belasting.²³

21 Hof Arnhem, 07-07-2009, nr. 200.007.517

22 Extraterritoriale kosten: Extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking.

23 Kamerstukken II 2002/03, 28 219, nr. 10 p. 8.

2.4.2. Pseudo- eindheffing

De pseudo-eindheffing is ook een werkgeversheffing, maar komt naast de heffing van loonbelasting en treedt niet in de plaats van de loonbelasting zoals bij de eindheffing. Pseudo eindheffingen hebben voornamelijk een instrumentele functie en worden gebruikt om een bepaald doel van de overheid te bereiken.

Er bestaat, op dit moment naast de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen in art. 32bb Wet LB 1964 ook een heffing over regelingen bij vervroegde uittreding in art. 32ba Wet LB 1964. Het doel van deze heffing was om met ingang van 1 januari 2015 de invoering van nieuwe VUT-regelingen te ontmoedigen door een eindheffingstarief van 52% toe te passen op een uitkering, ontvangen in gevolge van een VUT-regeling, alsmede een andere op hem drukkende bijdrage of premie ingevolge dezelfde regeling.

Daarnaast zijn er reeds twee pseudo-eindheffingen afgeschaft. De heffing over backservicepremies is per januari 2015 afgeschaft (Belastingdienst, 2015, p. 12). De crisishffing bestaat ook niet meer sinds datzelfde moment. Krachtens de crisishffing moet een werkgever een heffing van 16% betalen over het deel van het inkomen van een werknemer dat het bedrag van €150.000 overstijgt (Belastingdienst, 2014, p. 3).

Het tarief van een pseudo-eindheffing wordt per heffing apart vastgesteld in de wet. Doordat er sprake is van een aparte heffing buiten de Wet LB 1964 om, valt de pseudo eindheffing dan ook niet onder de definitie van het begrip inkomen binnen de Wet IB 2001.

De pseudo-eindheffing levert, net als mogelijk een aantal eindheffingen ook een vorm van economische dubbele belasting op. Een bepaald inkomsten- of vermogensbestanddeel wordt namelijk door ten minste twee instanties bij twee personen(subjecten) in de heffing betrokken.²⁴

Er is in dit geval sprake van één object en dat is de excessieve vertrekvergoeding. Deze wordt belast bij twee natuurlijke personen of rechtspersonen: Bij werkgever middels de heffing in art. 32bb Wet LB 1964. Verder zal de werknemer belast worden middels de heffing in de Wet LB 1964 als voorheffing op de heffing IB over belastbare inkomsten uit werk en woning (box 1). Bij de heffing over excessieve vertrekvergoeding is dus sprake van een economisch gezien dubbele belastingheffing.

2.5. Conclusie

De Corporate Governance Code is een van de oorzaken van de invoer van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen. Het doel is om excessen in het bezoldigingsbeleid van bedrijven te minderen. Dit is naast de invoering van de WNT een van de maatregelen die de overheid inzet met betrekking tot het verminderen van excessief bezoldigingsbeleid van bedrijven.

Eén van de grotere doelen achter het ingevoerde wetsartikel: art. 32bb Wet LB 1964 is het realiseren van gedragsverandering bij werkgevers en werknemers. Een duidelijke gedragsverandering bij bedrijven is niet waarneembaar op basis van het aantal in de heffing betrokken bedrijven en werknemers.

24 C. van Raad, 'Cursus belastingrecht IBR', t/m 18-04-2017, par. 1.1.2.

De gemiddelde opbrengst van de heffing is aan een stijging onderhevig, maar wordt mogelijk gecamoufleerd door een tussentijdse tariefstijging. Een mogelijke kleine gedragsverandering is zichtbaar in de gemiddelde hoogte van de excessieve vertrekvergoedingen die in de heffing zijn meegenomen. Een overduidelijke gedragsverandering kan er al met al niet geconcludeerd worden.

Binnen de Wet LB 1964 bestaat er de eindheffing en de pseudo-eindheffing. In beide heffingen is de inhoudingsplichtige de belastingplichtige. In tegenstelling tot een eindheffing is een pseudo-eindheffing als deze heffing over excessieve vertrekvergoeding een extra losstaande heffing buiten de Wet LB 1964 om. De pseudo-eindheffing heeft vaak een instrumentele functie en er is sprake van een uniek tarief per verschillende pseudo-eindheffing. Deze heffing beoogt gedragsverandering en heeft ook duidelijk een instrumentele functie.

Hoofdstuk 3 - Uitwerking heffing over excessieve vertrekvergoedingen

3.1. Inleiding

In hoofdstuk twee is de achtergrond van de heffing samen met de beoogde doelen van de heffing aan bod gekomen. Besproken zijn de eindheffing en pseudo-eindheffing als onderdeel binnen de Wet LB 1964. Sommige vertrekvergoedingen blijken erg hoog te zijn; maatschappelijk is hier gemor over ontstaan. Besloten is toen om hele hoge vertrekvergoedingen door middel van een pseudo-eindheffing extra te belasten bij de werkgever. In dit hoofdstuk zal op deze pseudo-eindheffing worden ingegaan en wordt art. 32bb Wet LB 1964 behandeld. In dit artikel is de heffing over excessieve vertrekvergoedingen geregeld. Verschillende soorten excessieve vertrekvergoedingen zullen worden beschreven. Na de definiëring van de excessieve vertrekvergoeding zal er aan de hand van een voorbeeld uitgewerkt worden hoe art. 32bb Wet LB 1964 toepassing vindt. Na commentaar op de uitwerking van de heffing zal er afgesloten worden met een concluderende paragraaf.

3.2. Soorten vertrekvergoedingen

Art. 32bb, lid 4, Wet LB 1964 stelt dat een vertrekvergoeding wordt gezien als een positief verschil tussen de som van het ontvangen loon vlak voor, op het moment van en na beëindiging van de dienstbetrekking en het vergelijkingsloon. Een uitgebreidere toelichting volgt in de volgende paragraaf. Hieruit blijkt dat een vertrekvergoeding wordt bepaald aan de hand van ontvangen loonbestanddelen. Er wordt hierbij geen onderscheid gemaakt tussen verschillende loonbestanddelen. Art. 10, lid 1, Wet LB 1964 stelt dat al wat genoten wordt uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking, daaronder begrepen ook hetgeen verstrekt is in het kader van een dienstbetrekking, aangemerkt wordt als loon.

De ontslagvergoeding of gouden handdruk, is een voorbeeld van loon (uit vroegere) dienstbetrekking. Op basis van de volgende definitieomschrijving van loon uit vroegere dienstbetrekking kan gesteld worden dat een ontslagvergoeding hieronder valt: *'het ontvangen van bedragen die niet de onmiddellijke tegenprestatie vormen voor bepaalde arbeid, doch meer algemeen haar oorzaak vinden in het verrichten van arbeid'*²⁵ De betaalde vergoeding houdt verband met de periode waarin de werknemer een dienstbetrekking heeft met de werkgever. Het uitbetalen van de vergoeding valt samen met de beëindiging van de arbeidsovereenkomst.

Op het moment van beëindiging van de dienstbetrekking bestaat er echter ook de mogelijkheid dat er een bedrag wordt uitgekeerd dat niet een ontslagvergoeding is, maar wel onder een loonbestanddeel valt dat als vertrekvergoeding belast wordt. Hier kan dus ook sprake zijn van loon uit tegenwoordige dienstbetrekking: *'het ontvangen van bedragen die ten nauwste verband houden met bepaalde verrichte arbeid waarvoor deze betalingen de rechtstreekse beloning vormen'*²⁶

Voorbeelden zijn reguliere variabele bonussen die op het moment van beëindiging van de arbeidsovereenkomst worden uitgekeerd, maar wel direct een verband houden met direct verrichte arbeid op het realiseren van bijvoorbeeld een bepaald winstdoel.

25 HR 21 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6257

26 HR 21 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6257

Op basis van art. 32bb, lid 5, Wet LB 1964 worden ook rechten op aandelenopties die worden vervreemd of uitgeoefend meegenomen als loonbestanddeel bij het bepalen van het belastbare bedrag. Een ontvangen vergoeding als gevolg van het overlijden of het oplopen van een invaliditeit wordt ook als zodanig aangemerkt.²⁷ Een vertrekvergoeding die wordt ontvangen door een voetballer kan ook gezien worden als een loonbestanddeel. Een dergelijke vertrekvergoeding houdt verband met zijn geleverde prestaties. Een vergoeding wordt ontvangen indien de werkgever een (hoog) bedrag ontvangt van de partij die het contract van de voetballer afkoopt bij de BVO.

3.3. Pseudo-eindheffing bij vertrekvergoedingen

Volgens art. 32bb Wet LB 1964 is de definitie van een excessieve vertrekvergoeding de volgende: *Som van het positieve verschil tussen A en het **vergelijkingsloon** en het positieve verschil tussen B en het **vergelijkingsloon** (lid 4), voor zover dit meer bedraagt dan het **toetsloon** (lid 1)*'

- **Het toetsloon (lid 3):** Volgens lid 2 is dit artikel alleen van toepassing indien het toetsloon meer dan €540.000 bedraagt. Dit toetsloon wordt aan het begin van het kalenderjaar bij ministeriële regeling vervangen door een ander bedrag (lid 8). Het toetsloon wordt in beginsel belast op basis van het loon dat genoten is in het tweede voorafgaande kalenderjaar van de inhoudingsplichtige, aan het jaar waarop de dienstbetrekking is beëindigd. Indien de dienstbetrekking niet eerder dan of met het begin van het tweede voorafgaande kalenderjaar is aangevangen wordt het toetsloon op de volgende manieren vastgesteld:
 - Indien de dienstbetrekking is aangevangen in het tweede jaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarop de dienstbetrekking is beëindigd, of in het jaar voorafgaande dat kalenderjaar: *Het tot een jaarloon herleide bedrag van het loon dat de werknemer in dat voorafgaande kalenderjaar heeft genoten van de inhoudingsplichtige.*
 - Indien de dienstbetrekking is aangevangen in het jaar waarin de dienstbetrekking ook is beëindigd: *Het loon dat de werknemer in dat kalenderjaar van de inhoudingsplichtige zou hebben genoten indien de dienstbetrekking aan het begin van dat kalenderjaar was aangevangen en niet in dat kalenderjaar was beëindigd.*
- **A:** *'Het van de inhoudingsplichtige genoten loon in het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd alsmede het na dat kalenderjaar van de inhoudingsplichtige genoten loon'.*
- **B:** *'Het van de inhoudingsplichtige genoten loon in het kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is geëindigd'.*
- **Het vergelijkingsloon (lid 4):** *Het vergelijkingsloon is gelijk aan het toetsloon ingeval de dienstbetrekking is aangevangen vóór of met het begin van het tweede kalenderjaar voorafgaande, in het tweede kalenderjaar voorafgaande en in het direct voorafgaande jaar aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd. Dit geldt ook in het geval de dienstbetrekking in hetzelfde jaar is aangevangen als in het jaar waarin deze wordt beëindigd.*

27 Kamerstukken II 2008/09, 31 459, nr. E, blz. 10

Dit alles met dien verstande dat het toetsloon voor de berekening van het verschil met A naar evenredigheid wordt verminderd gerelateerd aan het aantal dagen dat dienstbetrekking niet meer heeft bestaan in het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd.

Zoals reeds vermeld valt het uitoefenen of vervreemden van aandelenoptierecht ook onder een vertrekvergoeding als bedoeld in deze heffing. Indien dit recht niet uiterlijk bij de beëindiging van de dienstbetrekking uitgeoefend of vervreemd wordt zal de waarde van dit recht meegenomen worden bij de bepaling van de waarden A en B uit art. 32bb, lid 4, Wet LB 1964. De waarde van het recht wordt gesteld op de waarde die het heeft op het tijdstip van het beëindigen van de dienstbetrekking.

Lid 6 stelt vervolgens: *indien de som van de verschillen, bedoeld in het vierde lid, verband houdt met loon dat de werknemer heeft genoten ten aanzien van een vervreemding of een uitoefening van een aandelenoptierecht als in art. 10a, valt dit niet onder de heffing in het geval dat de toekenning gedaan is in het jaar voor het kalenderjaar, voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking met de werknemer is beëindigd.*

Wat betreft de samenloop met andere heffingen is de volgende regeling opgenomen in art. 32bb, lid 9, Wet LB 1964: Indien een bedrag aan vertrekvergoeding wordt belast krachtens art. 32ba Wet LB 1964 zal het bedrag niet belast worden als vertrekvergoeding onder art. 32bb, lid 1, Wet LB 1964.

Een vertrekvergoeding wordt geacht te zijn toegekend op het moment dat de dienstbetrekking is beëindigd. Indien de vertrekvergoeding pas daarna als loon is genoten wordt de toekenning bepaald op dat latere moment. Als de vertrekvergoeding wordt toegekend aan verschillende momenten doordat er meer momenten zijn dat de dienstbetrekking is beëindigd, dan wordt de berekening van de som van de verschillen uit het vierde lid op elk tijdstip toegepast en onder verrekening van hetgeen eerder is berekend.

Om een en ander helderder voor ogen te krijgen volgt hier een uitwerking van een situatie waarin er sprake is van verschillende jaarsalarissen. Een bestuurder is ontslagen in jaar t na in dienst te zijn getreden vóór jaar t-2.

Voorbeeld:

Bestuurder A heeft een jaarlijks stijgend inkomen. Hij is in dienst getreden voor 1 januari 2014 (jaar t-2) en wordt ontslagen per 1 oktober 2016(jaar t). In jaar t heeft hij een inkomen van €1.225.000 door de uitkering van een vertrekvergoeding van 100% van zijn jaarsalaris. Omdat bestuurder B in jaar t negen maanden in dienst is geweest wordt bij de bepaling van het vergelijkingsloon in het jaar t 9/12^e deel van het toetsloon genomen. In jaar t-1 is er geen sprake van een verschil tussen het jaarloon en het vergelijkingsloon. De hoogte van de vertrekvergoeding wordt vervolgens verminderd met het toetsloon. Hieruit volgt het excessieve deel wat vervolgens in de belastingheffing wordt betrokken en waar een heffing van 75% op de werkgever wordt toegepast.

Loon jaar t-2: €600.000

Loon jaar t-1: €640.000

Loon jaar t: €1.225.000 (vertrekvergoeding €700.000, salaris tot 1 oktober €525.000)

Uitwerking voorbeeld:

Loon jaar t	1225000	(525.000+700.000)
af: vergelijkingsloon(jaar t-2)	450000	(9/12*600.000)
Verschil		775000
Loon jaar t-1	640000	
af: vergelijkingsloon(jaar t-2)	600000	
Verschil		40000
Vertrekvergoeding(opgeteld)		815000
af: Toetsloon		600000
Excessieve deel		
vertrekvergoeding		215000 >> 75%heffing over €215.000

In het geval sprake is van een nabetaling in het jaar volgend op het jaar van ontslag: jaar t+1, dan wordt deze vergoeding opgeteld bij het al berekende deel van de vertrekvergoeding dat gebruikt wordt om de hoogte van het belaste excessieve deel te bepalen. De vergoeding wordt hoger en vervolgens weer verminderd met het toetsloon. Het deel van het excessieve deel waar op dat moment nog niet over geheven is zal vervolgens nog in de belastingheffing betrokken worden.²⁸

Zoals beschreven zal het toetsloon altijd herleid worden naar een loon over een heel jaar indien desbetreffende ontvanger van de vergoeding in dienst is getreden tijdens het jaar van beëindiging van de dienstbetrekking of in een van de twee voorafgaande jaren. Indien het jaarloon op €700.000 blijft staan voor de jaren 2015-2017 zal de uitwerking er als volgt uitzien en zou er in dat geval geen excessief deel belast worden:

Loon jaar t	1225000	(525.000+700.000)
af: vergelijkingsloon(jaar t-2)	525000	(9/12*700.000)
Verschil		700000
Loon jaar t-1	700000	
af: vergelijkingsloon(jaar t-2)	700000	
Verschil		0
Vertrekvergoeding(opgeteld)		700000
af: Toetsloon		700000
Excessieve deel		
vertrekvergoeding		0 Geen heffing

28 art. 32bb, lid 8, Wet LB 1964

3.4. Analyse

Sinds de invoering van de heffing ingevolge art. 32b Wet LB 1964 zijn er jaarlijks ongeveer 30 vennootschappen betrokken in de heffing.²⁹ Gezien het feit dat de Belastingdienst geen nadere gegevens verstrekt betreffende de belaste werkgevers en deze gegevens ook nergens anders te vinden zijn zal er dus niet specifiek ingegaan kunnen worden op iedere specifieke onderneming, die betrokken is in de heffing.

Aangezien Nederland maar een beperkt aantal BVO's kent - en voetballers met een dienstbetrekking bij een BVO - die hoge transfersommen ontvangen voor hun speler, is uit deze cijfers dan ook duidelijk op te maken dat er naast deze BVO's ook andere (grote) ondernemingen zijn die in deze heffing zijn betrokken in genoemde periode.

In de gevallen dat een bedrijf een vertrekvergoeding uitkeert aan een bestuurder of werknemer ligt hier een reden aan ten grondslag. Vaak komt dit voort uit het feit dat de functionaris dit contractueel is overeengekomen met zijn werkgever. Op het moment van de voortijdige beëindiging van de dienstbetrekking door de werkgever zal de uitkering plaatsvinden. Er zijn verschillende aanwijsbare redenen te bedenken voor het verbreken van een contract. Meest waarschijnlijk is dat het onvoldoende/slechte presteren van de functionaris de reden is die ten grondslag ligt aan het ontslag. Voor de toepassing van de regeling is de achtergrond van de beëindiging van de dienstbetrekking overigens niet relevant.

Is het bijvoorbeeld ook de bedoeling dat een vertrekvergoeding die een getransfereerde voetballer ontvangt belast wordt krachtens de heffing? Een ontvangen bonus op basis van prestaties uit vroegere dienstbetrekking ziet op reeds verrichte uitstekende prestaties. Dit is een wezenlijk ander achterliggend motief dan in het geval van het uitkeren van een ontslagvergoeding. Daarbij gaat het om het onvoldoende presteren van een werknemer en het zodoende beëindigen van de arbeidsovereenkomst.

Ook gezien het feit dat zelfs bij het uitkeren van een vergoeding bij het ontstaan van invaliditeit of bij een overlijden er sprake kan zijn van een pseudo-eindheffing volgens art. 32bb. Het maakt niet uit wat de reden is van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst, noch wat de aard van de ontslagvergoeding is.

Zoals aangehaald vallen diverse vormen van loon, ontvangen in de genoemde jaren rond beëindiging van een dienstbetrekking, onder de vertrekvergoeding die belast wordt krachtens de heffing over vertrekvergoedingen (indien deze het eerder nader uiteengezette toetsloot overtreffen). Niet alleen de ontslagvergoeding die betaald wordt als loon uit vroegere dienstbetrekking valt dus onder de heffing. Dit terwijl de aanleiding voor het invoeren van de heffing met name de maatschappelijke onrust betreffende het uitkeren van hoge ontslagvergoedingen was. Zoals uiteengezet in hoofdstuk 1.

²⁹ Zie par 2.2

BVO's noemen het feit dat er 127% belasting betaald wordt over de vergoeding die een speler ontvangt bij vertrek en er sprake zou zijn van dubbele belastingheffing. Namelijk: 52% loon- en inkomstenbelasting bij de speler en dan ook nog eens 75% heffing over de excessieve vertrekvergoeding bij de werkgever. Is hier sprake van een vorm van dubbele belastingheffing (Kapteijns, 2016)? Zoals reeds besproken in paragraaf 2.3.2 is er sprake van een vorm van economische dubbele belastingheffing.

Het aanwezig zijn van economische dubbele belastingheffing en het feit dat er niet een bepaald onderscheid gemaakt wordt tussen verschillende loonbestanddelen zou kunnen duiden op een heffing die met name het doel heeft een bepaalde belastingopbrengst te genereren; een belastingheffing waarbij niet slechts de ontslagvergoeding belast is. Het eerst gestelde doel was echter dat de uitkering van hoge ontslagvergoedingen moest minderen. Indien dit effect niet bereikt zou worden moest er in ieder geval een belastingverhoging volgen³⁰

De terminologie van Dhr. Bormans van de VVD is dan ook een zeer toepasselijke: '*symboolwetgeving*'³¹ Er is in dit geval sprake van een symboolwetgeving omdat niet slechts ontslagvergoedingen voor bestuurders en topfunctionarissen belast worden, maar ook andere loonbestanddelen worden meegenomen ongeacht de achterliggende reden van de uitgekeerde bedragen op moment van beëindiging van de arbeidsovereenkomst.

3.5. Conclusie

Een excessieve vertrekvergoeding kan aan de heffing onderworpen worden indien het jaarsalaris meer bedraagt dan €540.000. Voor de bepaling van de maatstaf van heffing moet een deel van de vertrekvergoeding worden genomen. Dit deel van de vertrekvergoeding wordt bepaald aan de hand van de verschillende genoten lonen over de meest recente jaren. Niet alleen ontslagvergoedingen vallen onder de vertrekvergoeding.

Gegeven het feit dat ook andere loonbestanddelen dan ontslagvergoedingen onder de heffing vallen is het niet zo dat de heffing slechts toegepast wordt op werkgevers die alleen hoge ontslagvergoedingen uitkeren. Het doel van de heffing was vooral het verminderen van het uitkeren van hoge vertrekvergoedingen. Hier ging het met name om ontslagvergoedingen waarbij de maatschappij een negatief beeld bij kreeg opgeroepen.

Een groep van gemiddeld 30 bedrijven per jaar is van 2009-2015 in de heffing betrokken. Onderdeel van deze bedrijven is een aantal BVO's dat te maken heeft met een heffing over een uitgekeerde vertrekvergoeding aan een vertrekkende contractspeler. Een voetballer ontvangt in een dergelijke situatie een vertrekvergoeding indien het contract bij de huidige werkgever wordt afgekocht door een andere BVO. Deze BVO betaalt hiervoor een transfersom aan de huidige werkgever van de voetballer. Door het goed presteren in Nederland is er dus interesse gewekt van buitenaf. Bij overige bedrijven volgt de contractverbreking en de daaropvolgende vertrekvergoeding uit het onvoldoende presteren van de desbetreffende functionaris.

³⁰ Zie par 2.2

³¹ Handelingen EK 2008/2009, nr. 13, blz. 596

Deze vergoeding voor de speler dient misschien meer als een prestatiebonus gezien te moeten worden zoals in andere sectoren uitgekeerd wordt aan de hand van geleverde prestaties als bijvoorbeeld het bereiken van bepaalde verkoopcijfers of aandelenkoersen.

Gegeven dit feit zou een 'vertrekvergoeding' voor een getransfereerde voetballer niet onder deze heffing moeten vallen. Als echt het doel bestaat excessieve ontslagvergoedingen in te perken zou het verbieden van het uitkeren van dermate hoge vergoeding aan een topbestuurder of topfunctionaris middels een wettelijke maximering hiervan in het BW mogelijk een meer effectieve oplossing zijn.

Hoofdstuk 4 - Evenwichtige belastingheffing

4.1. Inleiding

De effectiviteit van een heffing is niet het enige aspect waar een belastingheffing aan getoetst kan worden. In dit hoofdstuk zullen de achterliggende functies van belastingheffing behandeld worden en komen de beginselen die ten grondslag liggen aan deze belastingheffing naar voren. Aan drie van deze beginselen wordt de heffing getoetst. De drie beoordelingscriteria die gebruikt worden bij het toetsen van een belastingstelsel zijn: rechtvaardigheid, efficiëntie en de reeds genoemde effectiviteit. Afgesloten wordt met de beantwoording van de vraag of er sprake is van een juiste evenwichtige belastingheffing.

4.2. Functies van belastingheffing

Belastingheffing heeft verschillende functies voor ons land. De voornaamste functie van belastingheffing is het voor de overheid binnenhalen van geld waarmee vervolgens de overheidsuitgaven bekostigd kunnen worden (Stevens, 2012, p. 5). Het wegennetwerk, de politie en natuurlijk ook de uitvoerende macht in een gemeente, het college van B&W, moet ergens van betaald worden. Duidelijk is dan ook dat een heel belangrijke functie van belastingheffing simpelweg het binnenhalen van geld is om hiermee vervolgens uitgaven te kunnen doen. Naast deze budgettaire functie van belastingheffing heeft belastingheffing ook in bepaalde gevallen een instrumentele functie.

De instrumentele functie kan onderverdeeld worden in verschillende groepen (Stevens, 2012, p. 6). Er is een groep heffingen die samen een allocatief instrument is en met behulp van subsidies of specifieke belastingen het consumptiegedrag van de bevolking tracht te beïnvloeden. Het invoeren van accijnzen op goederen om de consumptie van het goed te minderen of juist het geven van een subsidie of belastingkorting op het gebruik van goederen of diensten die positieve effecten opleveren voor bijvoorbeeld het milieu. Dit zijn voorbeelden van instrumenten om het consumptieve gedrag van de inwoners van een staat te beïnvloeden.

Ook valt onder de instrumentele functie het hebben van een specifiekere stabiliserende functie als achterliggend doel. In dat geval wordt belastingheffing ook als een instrument gezien. Wanneer men probeert de conjunctuurbewegingen te beïnvloeden door bijvoorbeeld de tarieven van indirecte belastingen te veranderen, om hiermee invloed uit te oefenen op de bestedingen, wordt belastingheffing gebruikt om de economie te stabiliseren.

Als derde onderdeel van de instrumentele functie bestaat er ook nog de verdelingsfunctie van belastingheffing. In het geval van de inkomstenbelasting wordt er bijvoorbeeld gebruik gemaakt van een progressieve belastingheffing. Een belasting is progressief wanneer belastingbetalingen meer dan proportioneel meestijgen met het inkomen (Stiglitz & Rosengard, 2015, p. 233). Het op een progressieve manier heffen van belasting geeft een verdelende werking. Bij het toepassen van een progressieve belastingheffing ontstaat er namelijk een verschil tussen inkomensgroepen. De ene inkomensgroep, met hogere inkomens, moet namelijk gemiddeld meer belasting betalen dan de andere inkomensgroep, met lagere inkomens. Het niveau van besteedbaar inkomen wordt dichter bij elkaar gebracht en het (bestedbaar) inkomensniveau zal nivelleren.

De laatste functie is de steunfunctie van belastingheffing (Stevens, 2012, p. 10). Hierbij gaat het om het steunen of aanvullen van een andere belastingheffing. Een voorbeeld is de Wet VpB 1969 die gezien kan worden als een aan de Wet IB 2001 ondersteunende belasting. Objectieve ondernemingen die binnen de Wet IB 2001 belast zijn betreffende behaalde winst uit onderneming hebben bijvoorbeeld de rechtsvorm van een eenmanszaak of een vof. De vof zelf is niet onderworpen aan de Wet IB 2001, de achterliggende participanten, indien natuurlijk persoon, wel. Deze objectieve onderneming zou ook in een ander juridisch omhulsel kunnen worden gegoten. Indien de subjectieve onderneming een bv of een nv is valt deze niet meer binnen de heffing over de inkomstenbelasting. De Wet VpB 1969 moet er vervolgens voor zorgen dat de belastingdruk die verschuldigd zou zijn in de Wet IB 2001 niet compleet ontlopen zou kunnen worden en er toch een belastingheffing plaatsvindt over gegenereerde inkomsten.

4.3. Belastingbeginselen

Er bestaan zes hoofdbeginselen die ten grondslag liggen aan belastingheffing in Nederland. Deze beginselen kunnen onderverdeeld worden in twee categorieën. Te weten: de recht- en verdelingsbeginselen en de doelmatigheidsbeginselen (Stevens, 2012, p. 11). Deze belastingbeginselen vloeien voort uit de drie criteria waaraan een goed belastingstelsel moet voldoen. Dit zijn rechtvaardigheid, efficiëntie en effectiviteit (Stevens, 2012, pp. 10,11). Deze criteria komen nog aan de orde.

De eerste categorie van hoofdbeginselen bestaat uit de zogenoemde rechts- en verdelingsbeginselen en wordt onderverdeeld in de volgende drie beginselen:

- **Het draagkrachtbeginsel:** dit beginsel is het belangrijkste verdelingsbeginsel en zegt dat belasting geheven moet naar draagkracht van de belastingplichtige. Het draagkrachtbeginsel komt voort uit het gelijkheidsbeginsel. Dit beginsel stelt dat mensen met een gelijke draagkracht ook in een gelijke belastingheffing betrokken moeten worden. In het geval er sprake is van een ongelijke verdeling van inkomen moet er ook sprake zijn van een ongelijke verdeling van de draagkracht.

Er is een onderscheid te maken tussen het formele en materiele gelijkheidsbeginsel.³² Het formele gelijkheidsbeginsel zegt dat de overheid op een consistente wijze de regels dient toe te passen. De overheid moet de regels voor eenieder (gelijk) toepassen. Bij het formele beginsel gaat het niet om de inhoud. Het materiele gelijkheidsbeginsel is daar wel op gericht.

Het materiele gelijkheidsbeginsel wordt gehanteerd bij de beoordeling van de doelstelling van de regel.³³ Het materiele gelijkheidsbeginsel kan weer opgedeeld worden in een inhoudelijk deel en een logisch deel. Het logische deel omvat de klassieke formulering van Aristoteles: *‘Behandel het gelijke gelijk en het ongelijke ongelijk naar mate van ongelijkheid’* (Happé, 1996, p. 97).

32 R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Deventer 1996, blz. 94-97.

33 Idem, blz. 290

Wat is die mate van ongelijkheid en hoe is deze te meten? Een iets specifiekere omschrijving is de volgende:

‘De ongelijke behandeling moet in verhouding staan tot de onderlinge verschillen. Ongelijke behandeling van gelijke gevallen is alleen toegestaan indien er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat’ (Happé, 1996, p. 97). Van belang is hierbij dat deze ongelijkheid valt binnen het evenredig toepassen van het gelijkheidsbeginsel. Dit wordt ook wel de evenredigheidstoets genoemd.³⁴ Vraag die dan gesteld wordt is wanneer er sprake is van een ongelijkheid die te rechtvaardigen is. De HR heeft aangegeven dat alleen een overduidelijke onevenredigheid reden is om te spreken van discriminatie.³⁵

Het inhoudelijke doel van het formele gelijkheidsbeginsel is het door middel van wetgeving uitvoering geven aan het realiseren van sociale rechtvaardigheid in een samenleving.

Voor het draagkrachtbeginsel geldt het volgende: Hoe meer besteedbaar inkomen de belastingplichtige heeft hoe meer er ook aan belasting afgedragen moet worden. Dit vergeleken met belastingplichtigen met lagere of zelfs de laagste besteedbare inkomens. Naast het besteedbare inkomen kunnen ook andere maatstaven gebruikt worden bij het bepalen van de draagkracht van een individu. Het inkomen zelf, het vermogen en de daadwerkelijke consumptie zijn drie hoofdmaatstaven (Stevens, 2012, p. 11).

- **Het profijtbeginsel:** De belasting wordt volgens het profijtbeginsel geheven naar de mate waarin het individu profijt heeft getrokken uit door de overheid bekostigde voorzieningen (Stevens, 2012, p. 14).

Er gaan op dit moment geluiden op om niet meer te heffen over het in bezit hebben van een motorrijtuig, maar te heffen over daadwerkelijk gebruik van het rijtuig door middel van een kilometerheffing waarbij er per gereden kilometer betaald wordt. In een dergelijk geval zal er nog meer belast kunnen worden naar het daadwerkelijke profijt wat een individu ontleent aan het in bezit hebben van het motorrijtuig (Kaaij, 2015). In dit geval wordt er dan ook belast naar mate het profijt bereikt wordt met het gebruik van het wegennet.

Ook kunnen bepaalde milieuheffingen worden opgelegd aan bedrijven die een milieuonvriendelijke uitstoot veroorzaken. In dat geval zal de overheid mogelijk extra kosten moeten maken om de schade te beperken of te laten doen verwijderen. In dat geval wordt er ook gesproken van een heffing gebaseerd op het profijtbeginsel gezien het feit dat er belast wordt bij degene die in dit geval negatieve profijt of extra kosten voor de overheid veroorzaakt en daar de kosten voor moet dragen door middel van een milieuheffing.

- **Het beginsel van de bevoorrechte verkrijging:** Op grond van dit beginsel wordt geheven zodra er zich een zogenaamd ‘buitenkansje’ voordoet. Inkomsten uit loterijen of uit een avondje pokeren in het casino worden volgens dit beginsel belast. De kansspelbelasting zorgt voor een heffing die over het buitenkansje behaald wordt. Een ander voorbeeld doet zich voor in de SW 1956, hier wordt er naar een hoger tarief belast bij de erfgenaam indien deze erfgenaam verder van de erflater afstaat dan de partner of afstammelingen uit de rechte lijn. De verkrijging in de vorm van een schenking of erfenis voor een niet-familielid als bijvoorbeeld de buurman van erflater of schenker wordt dan ook gezien als een buitenkanssituatie en een bevoorrechte verkrijging.

34 R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Deventer 1996, blz. 301-302
35 HR 19 mei 1993, nr.28273, BNB 1993/242.

De tweede categorie hoofdbeginselen is die van de doelmatigheidsbeginselen en bestaat uit de volgende specifiekere beginselen:

- **Het welvaartbeginsel:** Met dit beginsel als achtergrond worden er verschillende faciliteiten in de belastingwetgeving ingebouwd om een welvaartsverbetering voor de gehele samenleving te realiseren. Er wordt zonder tegen de grondwettelijke eis van rechtsgelijkheid in te gaan een belastingheffing gecreëerd die naar progressie belasting heft. Dit wordt gedaan door middel van bijvoorbeeld de verschillende tariefschijven die gehanteerd worden in de Wet IB 2001. Door aanpassingen in tarieven voor verschillende inkomensgroepen kan er een algehele verbetering van de welvaart bereikt worden voor de gehele bevolking.
- **Het beginsel van de minste pijn:** Doel van dit beginsel is het voorkomen dat belastingheffing te veel administratieve moeilijkheden met zich brengt en dat er dus aan de hand van het eenvoudprincipe op een eenvoudige manier belasting geheven en geïnd kan worden door de staat.
- **Het beginsel van de optimale realisatie:** Bij het toepassen van belastingheffing moet rekening gehouden worden met eerdergenoemde punten als eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid. Deze punten kunnen nooit ten volle toegepast worden en vandaar dat vervolgens het beginsel van de optimale realisatie zegt dat belastingheffing zo optimaal mogelijk toegepast moet worden.

Van de criteria waaraan een goed belastingstelsel moet voldoen zullen drie van de zes belastingbeginselen in de volgende paragrafen aan bod komen. Getoetst wordt er aan de volgende drie beginselen: 1. Het draagkrachtbeginsel, 2. Het beginsel van de minste pijn en 3. Het welvaartsbeginsel. Van een bevoorrechte verkrijging is in dit geval geen sprake en ook is de heffing niet een directe heffing waarmee voor de overheid opgelopen kosten gedekt worden met de opbrengst van de heffing over de dienst of het goed dat deze kosten doet opkomen. Het profijtbeginsel wordt dus ook niet nader uitgewerkt. Het laatste beginsel wat niet aan bod komt, het beginsel van de optimale realisatie, komt wel naar voren gezien het feit er wordt gekeken naar de drie verschillende criteria en wordt gekeken naar de optimaliteit van de belastingheffing.

4.4. Rechtvaardigheid

Een eerste uitwerking van dit criterium is die van het draagkrachtbeginsel. Het heffen naar draagkracht is een manier om op een rechtvaardige en eerlijke manier belasting te heffen. Het heffen naar draagkracht geeft een bepaalde vorm van ongelijkheid, echter zal deze ongelijkheid zo zijn ingericht dat de ongelijke behandeling in een rechtvaardige verhouding staat tot de onderlinge verschillen in het inkomen.

De heffing over excessieve vertrekvergoedingen is niet een heffing zoals die in de Wet LB 1964 of Wet IB 2001 waar het draagkrachtbeginsel duidelijk naar voren komt in de daar aanwezige tariefstructuren. Ongeacht de draagkracht van een werkgever zal de heffing worden toegepast indien een uitgekeerde vertrekvergoeding het excessieve deel bevat wat belast wordt krachtens deze heffing. Een bedrijf dat daarentegen een gezonde bedrijfsuitoefening voert, wil wel waar het kan er voor waken om in contracten met werknemers dermate hoge vertrekvergoedingen op te nemen dat deze bedrijven het risico lopen in de pseudo-eindheffing betrokken te worden. Indien een bedrijf wel een vertrekvergoeding kan uitkeren betekent dat ook dat een bedrijf de draagkracht heeft om de verschuldigde belasting te voldoen.

4.3.1 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel is een belangrijk formeel beginsel wat raakvlakken heeft met het rechtvaardigheids criterium vanwege het feit dat gelijkheidsbeginsel ten grondslag ligt aan het draagkrachtbeginsel. Dit laatste houdt het volgende in: dat *‘personen met eenzelfde draagkracht moeten gelijk bedrag aan belasting betalen’* (Stevens, 2012, p. 12). Indien er niet voldaan kan worden aan het gelijkheidsbeginsel, moet er gepoogd worden zo volledig mogelijk aan het rechtvaardigheids criterium wat betreft de invulling van andere beginselen vallend onder dit criterium. Belastingheffing zou mogelijk niet volledig aan het gelijkheidsbeginsel kunnen voldoen maar daarentegen wel rechtvaardig zijn. Een ongelijkheid kan namelijk rechtvaardig zijn.

Is er in het geval van de vertrekvergoeding uitgekeerd door werkgevers sprake van een gelijke behandeling? Wat betreft het formele gedeelte is het aannemelijk dat de wetgeving consistent wordt toegepast voor alle vennootschappen die onder de heffing in art. 32bb Wet LB 1964 vallen. Niets is bekend over bedrijven die ‘buiten schot’ van deze heffing zijn gebleven terwijl een uitgekeerde vertrekvergoeding een dusdanig excessief karakter heeft dat de heffing van 75% toepassing zou moeten hebben.

Het materiele gelijkheidsbeginsel beoordeelt de doelstelling van de regel en daarmee de inhoud van de heffing over een excessieve vertrekvergoeding. Binnen de heffing over excessieve vertrekvergoedingen is er geen sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen waargenomen in de jurisprudentie.

Vervolgens is het de vraag of er sprake is van een gelijke behandeling in ongelijke situaties. Kan er gesproken worden over ongelijke situaties, kijkend naar een situatie waarin een BVO belast wordt voor een vertrekvergoeding i.v.m. een getransfereerde voetballer, en de situatie waarin een vennootschap belast wordt voor dezelfde heffing vanwege een vertrekvergoeding voor een topbestuurder die plaats moet maken voor een vervanger.

Binnen de voetbalwereld is het redelijk gewoon gebleken om genoemde constructies met contractueel opgenomen vertrekvergoedingen, op te zetten. Bestuurders van BVO's hebben dit bijvoorbeeld aangegeven in de aangehaalde artikelen in de inleiding. Reeds aangehaald is dat deze vertrekvergoedingen een beloning zijn voor goede prestaties op het veld voor de Nederlandse BVO. Als beloning wordt de vertrekvergoeding uitgekeerd. Indien een topfunctionaris van een vennootschap een vertrekvergoeding krijgt, is dit ook het gevolg van het ontbinden van een contract. Verschil is echter dat er onvoldoende gepresteerd is door de functionaris en deze ook een vergoeding krijgt.

4.4. Efficiëntie

Een efficiënte vorm van belastingheffing betekent dat het fiscale beleid betreffende de ingevoerde heffing in voldoende mate geld voor de schatkist oplevert en de beleidsdoelen weet te bereiken tegen in verhouding lage kosten.

Een beginsel dat de efficiëntie van een belastingheffing uitwerkt is het beginsel van de minste pijn. Enorm eenvoudig is deze vorm van pseudo-eindheffing niet. Een heffing die direct bij de bron plaatsvindt, zoals dat bij de Wet LB 1964 gebeurt over bijvoorbeeld het vaste jaarsalaris, zorgt voor minder ‘pijn’ bij de belastingbetaler.

Een netto-inkomen wordt er op de rekening gestort terwijl loonheffing en premieheffing reeds ingehouden is. Een extra aangifte zoals in het geval van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen hoeft dus niet gedaan te worden.

In het geval van deze pseudo-eindheffing dient er door de werkgever een aparte aangifte gedaan te worden voor een specifieke, onder de heffing vallende, uitgekeerde vertrekvergoeding.³⁶ Dit is een extra handeling bovenop de reguliere aangifte loonbelasting die door de werkgever gedaan dient te worden.

Een eenvoudigere oplossing met een soortgelijke opbrengst zou een verhoogd tarief/een extra schijf in de tariefstructuur van de Wet LB 1964 zijn. Op deze manier kunnen hoge vergoedingen ook extra belast worden, maar met het bijkomende voordeel van een verbetering van de efficiëntie. De belastingheffing zou zo optimaler ingericht kunnen worden.

4.5. Effectiviteit

Wanneer spreekt men van een effectieve manier van belastingheffing? Dit is het geval als er voldaan wordt aan de vooraf opgestelde doelstellingen achter het fiscale beleid.

Bij het invoeren van de belastingheffing zijn een aantal doelstellingen opgesteld. Deze doelstellingen zijn bereikt (niet overduidelijk).³⁷

Het welvaartsbeginsel valt ook onder dit criterium gezien het feit dat de heffing een welvaartsverbetering moet opleveren voor de samenleving als geheel. Een welvaartsverbetering voor de gehele samenleving is een vorm van het verbeteren van de effectiviteit. Als dit een doelstelling is helpt het welvaartsbeginsel dus om de effectiviteit te verbeteren.

Een ander beginsel vallend onder dit criterium is het beginsel van de optimale realisatie. Zoals al aangedragen is het erg moeilijk om volledig aan alle drie de criteria van een juiste belastingheffing te voldoen. Het is echter wel gewenst in het kader van de eenvoud om, indien er niet volledig aan de drie criteria voldaan kan worden zo optimaal mogelijk te werk te gaan bij het invoeren van een belastingheffing.

4.6. Conclusie

De verschillende functies die een belastingheffing heeft zijn de steunfunctie, budgettaire functie en de instrumentele functie. De heffing over excessieve vertrekvergoedingen heeft naast de bijna altijd wel voorkomende budgettaire functie die het doel heeft om geld binnen te halen voor de overheid, ook duidelijk een instrumentele functie. De heffing is ingevoerd met het doel om als instrument te dienen tot het bewerkstelligen van een gedragsverandering betreffende het bezoldigingsbeleid.

Het draagkrachtbeginsel, dat voortkomt uit het gelijkheidsbeginsel is een van de hoofdbeginselen die ten grondslag liggen aan belastingheffing in Nederland. Op basis van het gelijkheidsbeginsel moet er sprake zijn van een rechtvaardige belastingheffing. Een gelijke behandeling van gelijke gevallen en indien er sprake is van een ongelijke behandeling in ongelijke gevallen moet deze ongelijke behandeling in verhouding staan tot de onderlinge verschillen.

36 https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/stappenplan-stap_11_loonheffingen_aangeven_en.html#HL-11.7

37 Zie hoofdstuk 2.2

In het geval van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen is er sprake van ongelijke gevallen die betrokken worden in de gelijke heffing en wordt er dan ook niet voldaan aan het gelijkheidsbeginsel. Naast het draagkrachtbeginsel wordt er getoetst aan het beginsel van de minste pijn. Het beginsel van de minste pijn valt onder het criterium van efficiëntie. De heffing vereist een aparte extra aangifte voor de inhoudingsplichtige en is daarmee ook niet enorm eenvoudig. Tot slot kijkend naar de effectiviteit van de heffing komt er op basis van het welvaartbeginsel.

Hoofdstuk 5 - Conclusie en aanbeveling

5.1 Deelvragen

De verschillende deelvragen worden in dit laatste hoofdstuk behandeld. Mede aan de hand van de deelvragen wordt er een antwoord gegeven op de probleemstelling van deze scriptie.

Wat is de achtergrond van art. 32bb Wet LB 1964?

Het opstellen van de Corporate Governance Code in het jaar 2003 is indirect de start geweest van het opstellen van art. 32bb Wet LB 1964. In tijden van economische crisis werd verschillende regelgeving opgesteld voor grote bedrijven betreffende verschillend beleid. De bezoldiging van bestuurders was een belangrijk onderdeel van de opgestelde best practice bepalingen. In deze bepalingen werden normen gesteld aan de hoogte van de vertrekvergoedingen. In 2009 is het wetsartikel betreffende de heffing over excessieve vertrekvergoedingen daadwerkelijk opgenomen in de wet om hiermee invloed uit te oefenen op bovenmatige bezoldiging van bestuurders en andere functionarissen binnen vennootschappen in Nederland. Het voornaamste doel achter de invoering van de wetgeving was vermindering van het uitkeren van door de maatschappij afgekeurde hoge vertrekvergoedingen aan functionarissen en bestuurders.

Wat is de uitwerking van art. 32bb Wet LB 1964?

De som van alle loonbestanddelen als zodanig omschreven in art. 10, lid 1, Wet LB 1964 die ontvangen zijn vlak voor, op het moment van en na beëindiging van de dienstbetrekking vormt het bedrag aan loon dat vergeleken wordt met het vergelijkingsloon bij de bepaling van het deel van de vertrekvergoeding wat belast wordt door middel van de heffing in art. 32bb Wet LB 1964.

Om te bepalen of een vertrekvergoeding onder de belastingheffing valt moet er een berekening gemaakt worden van het zogenoemde 'excessieve deel' van de vertrekvergoeding. Een vertrekvergoeding valt dan ook niet altijd onder deze heffing. Het toetsloon dat bepaald wordt aan de hand van het jaarsalaris moet een bepaald minimum hebben voor er aan de hand van een berekening bepaald kan worden welk deel van de vertrekvergoeding belast is tegen een tarief van 75%. Hierbij wordt het verschil genomen van het toetsloon en de som van verschillende vergelijkingslonen in het jaar van beëindigen van een dienstbetrekking en de twee jaren voorafgaande aan dat jaar.

Bij het invoeren van de heffing over excessieve vertrekvergoedingen is als doel gesteld om het aantal uitgekeerde vertrekvergoedingen te verminderen. Indien dit doel niet bereikt zou worden zou minstens de belastingheffing over vertrekvergoedingen moeten toenemen.

Daar maatschappelijke onrust over het uitkeren van hoge ontslagvergoedingen mede debet was aan de invoer van de heffing is het opvallend te noemen dat andere vergoedingen ook in de heffing worden betrokken. Doordat alle loonbestanddelen worden meegenomen vallen namelijk bij de bepaling van het belastbare deel van de vertrekvergoeding naast ontslagvergoedingen ook andere vergoedingen, als bijvoorbeeld ontvangen variabele beloningen in de periode rond de beëindiging van de dienstbetrekking, onder deze heffing.

Gezien het feit dat deze heffing een pseudo-eindheffing is en een extra heffing veroorzaakt over een loonbestanddeel bij de werkgever, worden er twee subjecten in de heffing betrokken over eenzelfde object. Het loonbestanddeel wordt namelijk ook al belast bij de werknemer en ingehouden op zijn loon. Er is sprake van economische dubbele belasting.

Er wordt een extra belastingopbrengst gegenereerd over loonbestanddelen. Ook bestanddelen die niet als een ontslagvergoeding gezien worden, worden meegenomen in de heffing. Dit terwijl het eerste doel van de heffing niet het verminderen van, rond de beëindiging van de dienstbetrekking ontvangen, variabele vergoedingen voor het leveren van positieve bedrijfsprestaties was. Deze wetgeving is dan ook symboolwetgeving.

Wat is de uitwerking van deze wetgeving voor BVO's in het algemeen?

BVO's hebben als werkgever te maken met de heffing over excessieve vertrekvergoedingen wanneer een voetballer contractueel heeft vastgelegd een vergoeding te ontvangen bij het beëindigen van een contract. Deze vergoeding valt als loonbestanddeel volgens art. 10, lid 1, Wet LB 1964 onder de excessieve vertrekvergoeding krachtens art. 32bb Wet LB 1964. Dit is dan ook een ander voorbeeld van een loonbestanddeel dat naast een ontslagvergoeding onder deze heffing valt.

Een profvoetballer wordt beloond voor goede prestaties en een bestuurder wordt ontslagen wegens onvoldoende functioneren binnen het bedrijf of bijvoorbeeld een reorganisatie. Hier zit een verschil in. Gezien het feit dat ieder loonbestanddeel ongeacht de verkrijging hiervan meegenomen wordt bij het bepalen van het belastbare bedrag wordt de vergoeding aan een voetballer ook meegenomen. Dit terwijl deze beloning met een wezenlijk andere achtergrond opkomt in vergelijking tot een ontslagvergoeding bij een bestuurder. Een ontvangen vertrekvergoeding door een voetballer zou dan, volgens het doel van de heffing, ook niet onder deze heffing moeten vallen.

Wat zijn de voorwaarden voor een juiste belastingheffing?

Zes hoofdbeginselen voor een juiste belastingheffing liggen ten grondslag aan de criteria: rechtvaardigheid, effectiviteit en efficiëntie. Dit zijn de drie criteria waar een juiste belastingheffing aan moet voldoen. Eén van de zes beginselen is het draagkrachtbeginsel. De heffing op excessieve vertrekvergoedingen wordt op een consistente wijze toegepast. Uit de inhoudelijke toetsing komt echter naar voren dat sprake is van een gelijke behandeling van ongelijke situaties. Aan de uitkering van de vertrekvergoeding staan ongelijke redenen ten grondslag. De belastingheffing moet een onjuiste belastingheffing genoemd worden.

Tot slot is er het beginsel van de minste pijn. Bij de bepaling of er sprake is van een efficiënte heffing wordt er gekeken naar het beginsel van de minste pijn. Het blijkt dat deze heffing een extra aangifte vereist en zodoende op basis van het beginsel van de minste pijn minder efficiënt is dan bijvoorbeeld de gewone loonheffing die ingehouden wordt op een brutoloon.

5.2 Probleemstelling

Hiermee is dit het antwoord op de opgestelde probleemstelling: *De regeling betreffende excessieve vertrekvergoedingen, voldoet niet aan de voorwaarden voor een evenwichtige belastingheffing.*

De heffing over excessieve vertrekvergoedingen voldoet niet optimaal aan de voorwaarden voor een juiste belastingheffing. De probleemstelling wordt aangenomen.

Uit de evenredigheidstoets is gebleken dat bij het toetsen op het gelijkheidsbeginsel een negatieve uitkomst heeft gekregen en er zodoende geen sprake is van een evenwichtige belastingheffing.

Als aanbeveling kan gedacht worden aan het uitzonderen van profvoetballers voor wat betreft toepassing van art. 32bb Wet LB 1964. Bestuurders van een BVO zijn echter ook in dienstbetrekking bij diezelfde BVO als waar de voetballer een dienstbetrekking heeft. Het uitzonderen van een BVO als inhoudingsplichtige voor toepassing van art 32bb Wet LB 1964 is dan ook niet mogelijk.

Het primaire doel van het verminderen van het uitkeren van hoge vertrekvergoedingen zou wel opgelost kunnen worden door het toegestane uit te keren bedrag aan een vertrekvergoeding te maximeren door middel van een wettelijk maximum in het BW, titel 7.10 (inzake de arbeidsovereenkomst).

Bibliografie

- Aert, Dolf van. (2015, oktober 4). *Gerbrands baalt ondanks nettowinst van forse belasting*. Opgeroepen op november 2016, van Voetbal International:
<http://www.vi.nl/nieuws/gerbrands-baalt-ondanks-nettowinst-van-forse-belasting.htm>
- Belastingdienst. (2014). *Nieuwsbrief Loonheffingen 2014*. Den Haag: Belastingdienst.
- Belastingdienst. (2015). *Nieuwsbrief Loonheffingen 2015*. Den Haag: Belastingdienst.
- Belastingdienst. (2017). *Handboek Loonheffingen 2017*. Den Haag: Belastingdienst, stap 11
https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/stappenplan-stap_11_loonheffingen_aangeven_en.html#HL-11.7
- Happé, R. (1996). *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*. Deventer: Kluwer.
- Kaaij, M. v. (2015, december 24). File is terug, dus de kilometerheffing ook. *Trouw*, pp.
<https://www.trouw.nl/home/file-is-terug-dus-de-kilometerheffing-ook~a8bfc5f0/>.
- Kapteijns, J. (2016, oktober 13). PSV en Ajax vinden gehoor in Den Haag. *Telegraaf*.
- Mertens, A. (2012). *Het beginsel van de minste pijn*. Nijmegen: Ars Aequi Libri.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. (2017, mei). *Voor WNT - instellingen, overzicht*. Opgehaald van www.topinkomens.nl: <https://www.topinkomens.nl/voor-wnt-instellingen>
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. (2017, mei 5). *Voor WNT - instellingen/inhoud/WNT - Register*. Opgehaald van www.topinkomens.nl:
<https://www.topinkomens.nl/voor-wnt-instellingen/inhoud/wnt-register>
- Monitoring Commissie Corporate Governance. (sd). *Monitoringsrapport 2004*. Opgeroepen op november 2016, van Commissie Corporate Governance:
<http://www.commissiecorporategovernance.nl/naleving-code-2004>
- Monitoring Commissie Corporate Governance Code. (2017, maart 25). *Naleving van de Code in 2014*. Opgehaald van www.mccg.nl: <http://www.mccg.nl/naleving-code-2004>
- Monitoring COMmissie Corporate Governance Code. *Monitoring Rapport (2007) Corporate Governance Code*.
- Monitoring Commissie Corporate Governance Code (2006). *Monitoring Commissie Corporate Governance Code Consultatiedocument*. Den Haag: Commissie Corporate Governance.
- Poelmann, E. (2017). *Cursus Belastingrecht LB*. Deventer: Kluwer, par. 5.0.3.
- Programma normering topinkomens van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. (2015). *Evaluatie van de Wet normering topinkomens (WNT) Eindrapport wetsevaluatie WNT 2013-2015*. Den Haag.

- Raad, C van. (2017). *Cursus Belastingrecht IBR*. Deventer: Kluwer, par. 1.1.2.
- Rijksoverheid(2016). *Evaluatie Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen*. Den Haag
- Rijksoverheid. (2017, juni). *Code Tabaksblat*. Opgehaald van rijksoverheid.nl:
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/richtlijnen/2003/12/09/code-tabaksblat>
- Stevens, L. (2012). *Elementair Belastingrecht*. Deventer: Kluwer.
- Stiglitz, Joseph E. (2015). *Economics of the public sector*. New York: W.W. Norton&Company, Inc.
- Tabaksblat, C. (2003). *De Nederlandse corporate governance code*. Den Haag: Commissie Corporate Governance.
- Voetbalprimeur(2016). *Lobby Gerbrands werpt vruchten af: 'We zien graag dat daar oplossing voor komt'*.
- Wiel-Rammeloo, m. d. (2013). *Loonheffingen*. Deventer: Kluwer.
- WNT. (2015, mei). *wnt-jaarrapportage 2015 jaaranalyse en overzicht wet normering topinkomens(WNT)*. Opgehaald van
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/12/01/wnt-jaarrapportage-2015-jaaranalyse-en-overzicht-wet-normering-topinkomens-wnt>

Bijlages

Bijlage 1 Schijventarief loonbelasting/premie volksverzekeringen³⁸

Schijf	Loonbelasting/premie volksverzekeringen		
	Loon op jaarbasis	Jonger dan AOW-leeftijd	AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1946 of later
1	€ 0 t/m € 19.982	36,55%	18,65%
2	€ 19.983 t/m € 33.791	40,80%	22,90%
3	€ 33.792 t/m € 67.072	40,80%	40,80%
4	€ 67.073 of meer	52,00%	52,00%

Voor werknemers met de AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1945 of eerder, gelden andere tariefschijven:

Schijf	Loonbelasting/premie volksverzekeringen	
	Loon op jaarbasis	AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1945 of eerder
1	€ 0 t/m € 19.982	18,65%
2	€ 19.983 t/m € 34.130	22,90%
3	€ 34.131 t/m € 67.072	40,80%
4	€ 67.073 of meer	52,00%

Het tarief in de 3e en 4e schijf bestaat volledig uit loonbelasting. Het tarief van de 1e en 2e schijf is als volgt samengesteld:

Schijf	Premiesoort	Jonger dan AOW-leeftijd	AOW-leeftijd en ouder
1	premie AOW	17,90%	--
	premie Anw	0,10%	0,10%
	premie Wlz	9,65%	9,65%
	loonbelasting	8,90%	8,90%
	totaal	36,55%	18,65%
2	premie AOW	17,90%	--
	premie Anw	0,10%	0,10%
	premie Wlz	9,65%	9,65%
	loonbelasting	13,15%	13,15%
	totaal	40,80%	22,90%

³⁸ Handboek Loonheffingen Juli 2017

Bijlage 2 Eindheffing voor werknemers met AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1945 of eerder³⁹

Tabeltarief

Jaarloon	Loonbelasting/premie volksverzekeringen	
	zonder loonheffingskorting	met loonheffingskorting
€ 0 t/m € 6.166	22,90%	0,00%
€ 6.167 t/m € 19.982	22,90%	22,90%
€ 19.983 t/m € 34.130	29,70%	29,70%
€ 34.131 t/m € 67.072	68,90%	68,90%
€ 67.073 of meer	108,30%	108,30%

Enkelvoudig tarief

Jaarloon	Loonbelasting/premie volksverzekeringen	
	zonder loonheffingskorting	met loonheffingskorting
€ 0 t/m € 6.166	18,65%	0,00%
€ 6.167 t/m € 19.982	18,65%	18,65%
€ 19.983 t/m € 34.130	22,90%	22,90%
€ 34.131 t/m € 67.072	40,80%	40,80%
€ 67.073 of meer	52,00%	52,00%

Bijlage 3 Eindheffing voor werknemers met AOW-leeftijd en ouder, geboren in 1946 of later

Tabeltarief

Jaarloon	Loonbelasting/premie volksverzekeringen	
	zonder loonheffingskorting	met loonheffingskorting
€ 0 t/m € 6.166	22,90%	0,00%
€ 6.167 t/m € 19.982	22,90%	22,90%
€ 19.983 t/m € 33.791	29,70%	29,70%
€ 33.792 t/m € 67.072	68,90%	68,90%
€ 67.073 of meer	108,30%	108,30%

Enkelvoudig tarief

Jaarloon	Loonbelasting/premie volksverzekeringen	
	zonder loonheffingskorting	met loonheffingskorting
€ 0 t/m € 6.166	18,65%	0,00%
€ 6.167 t/m € 19.982	18,65%	18,65%
€ 19.983 t/m € 33.791	22,90%	22,90%
€ 33.792 t/m € 67.072	40,80%	40,80%
€ 67.073 of meer	52,00%	52,00%

³⁹ Handboek Loonheffingen Juli 2017