

mr. J.P van 't Hof en
drs. O.C. Kremers¹

30%-regeling en nabetalingen van loon



In de afgelopen jaren is veelvuldig discussie gevoerd en geprocedeerd over de vraag op welke loonbestanddelen de 30%-regeling kan worden toegepast. Zo is inmiddels uitgemakkt dat loon uit vroegere dienstbetrekking, waaronder een beëindigingsvergoeding, niet tot de grondslag voor toepassing van de 30%-regeling kan worden gerekend.² Hiermee is echter niet gezegd dat loon dat kwalificeert als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking zonder meer tot de grondslag voor de 30%-regeling kan worden gerekend. Zo heeft de staatssecretaris in zijn besluit van 24 augustus 2005³ ten aanzien van een bonus die wordt ontvangen nadat de looptijd van de 30%-regeling is verstreken aangegeven dat hierop de 30%-regeling alleen kan worden toegepast in geval de werknemer voor einde van de looptijd een onvoorwaardelijk recht had op de bonus. Dit standpunt van de staatssecretaris is in een recente uitspraak van Rechtbank Breda aan de orde geweest in relatie tot genoten voordelen uit aandelenopties.⁴ In de kwestie moest Rechtbank Breda zich buigen over de vraag of de 30%-regeling kon worden toegepast op inkomsten uit opties die door een werknemer werden genoten op het tijdstip dat de werknemer Nederland reeds had verlaten. De Belastingdienst nam met een beroep op het besluit van de staatssecretaris het standpunt in dat de 30%-regeling niet kon worden toegepast op het genoten optievoordeel. De vraag is of dit terecht is.

De casus van Rechtbank Breda

De casus betrof een werknemer met de Amerikaanse nationaliteit die in de periode 2002 tot en met 2005 in Nederland werkzaam was als statutair bestuurder. Belanghebbende had vanaf 1 november 2002 recht op toepassing van de 30%-regeling. Tijdens zijn dienstbetrekking zijn aan belanghebbende voorwaardelijke aandelenopties toegekend. Deze aandelenopties zijn eerst na 31 december 2005 onvoorwaardelijk geworden. In 2006 heeft belanghebbende door uitoefening van de aandelenopties een voordeel genoten van ruim € 2 miljoen. In geschil is de vraag of belanghebbende recht heeft op toepassing van de 30%-regeling op het inkomen ter zake van de opties.

Vaststaat dat arbeidsrechtelijk is overeengekomen dat de 30%-regeling zou worden toegepast op het fiscale loon en dat de optie-inkomsten kwalificeren als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking dat in Nederland belast is.

De inspecteur stelt dat de 30%-regeling niet kan worden toegepast, aangezien op het moment dat de beloning werd genoten de 30%-regeling reeds was beëindigd en aan het eind van de looptijd van de bewijsregel (i.c. 31 december 2005, het moment waarop de dienstbetrekking in Nederland was geëindigd) geen onvoorwaardelijk recht op de opties bestond. De opties werden immers pas in 2006 onvoorwaardelijk. De inspecteur beroept zich hierbij op het eerdergenoemde besluit van 21 oktober 2005 (vraag 24) en het bepaalde in art. 9b, lid 1, Uitv.besl. LB 1965. In dit artikel is bepaald dat de looptijd van de bewijsregel maximaal tien jaren bedraagt.

Belanghebbende is van mening dat hij juist gedurende maximaal tien jaar, vanaf aanvang van de dienstbetrekking, recht heeft op toepassing van de 30%-regeling en dat dit heeft te gelden voor alle inkomsten, ook nagekomen baten. Van belang is volgens belanghebbende of de inkomsten kunnen worden toegerekend aan de in Nederland verrichte dienstbetrekking.

Rechtbank Breda volgt belanghebbende en stelt dat volgens art. 9, lid 1, onderdeel a, Uitv.besl. LB 1965 de 30%-regeling geldt voor alle loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf in Nederland. De bepaling beperkt zich niet tot loon dat is genoten tijdens het verblijf in Nederland. Ook de bepaling van art. 9b (waarin is bepaald dat de looptijd van de bewijsregel maximaal tien jaar bedraagt) geeft geen beperking aan de inkomsten waarvoor de 30%-regeling geldt.

Wij kunnen ons volledig vinden in de uitspraak van Rechtbank Breda. Tegen de uitspraak is echter hoger beroep aangekondigd, dus de vraag is of het standpunt van Rechtbank Breda stand zal houden. Ons inziens zou de uitspraak in stand moeten blijven. Een aantal argumenten hiervoor.

Tekst van art. 9 Uitv.besl. LB 1965 en de redelijkheid

In deze bepaling wordt gesproken over 'loon uit tegenwoordige dienstbetrekking *ter zake* van het verblijf buiten

1 Mr. J.P van 't Hof en drs. O.C. Kremers zijn partners bij Courdid

2 HR 25 januari 2008, nr. 43.396, NTFR 2008/195.

3 Besluit van 21 oktober 2005, CPP2005/2378M, vraag 24.

4 Rechtbank Breda 10 maart 2010, nr. 09/04204, NTFR 2010/1308.

het land van herkomst'. Zoals Rechtbank Breda in r.o. 2.10 aangeeft, is in deze bepaling geen beperking te lezen tot inkomen dat is genoten *tijdens verblijf* in Nederland. Ook in de parlementaire behandeling zijn hier geen aanwijzingen voor te vinden. Overigens is al sinds 2001 duidelijk dat voordelen ter zake van optierechten en andere incidentele beloningen tot de grondslag voor de 30%-regeling kunnen worden gerekend.⁵

De voorwaarde die in het besluit van 21 oktober 2005 wordt gesteld, zijnde dat een onvoorwaardelijk recht op de bonus (of het aandelenoptierecht) dient te bestaan voor het einde van de looptijd van de 30%-regeling, vindt ook geen ondersteuning in de tekst van art. 9, Uitv.besl. LB 1965 of de parlementaire toelichting hierop. De rechtbank gaat ons inziens dan ook terecht voorbij aan deze voorwaarde. De vraag is dan ook waarom deze voorwaarde zou moeten worden gesteld om voor toepassing van de 30%-regeling in aanmerking te komen. Mogelijk dat de bepaling is gebaseerd op de gedachte dat de 30%-regeling achteraf (na vertrek uit Nederland of anderszins nadat de toepassing van de 30%-regeling is beëindigd) alleen nog van toepassing zou mogen zijn op inkomensbestanddelen die als 'nagekomen baten' kwalificeren en dat voor de kwalificatie als 'nagekomen baten' vereist is dat een werknemer reeds een onvoorwaardelijk recht heeft op ontvangst van de bate op een toekomstig tijdstip. Deze voorwaarde wordt echter niet gesteld om een voordeel aan Nederland of een ander land toe te rekenen, zoals bijvoorbeeld blijkt uit de regels voor allocatie van opbrengsten uit aandelenoptierechten⁶, het OESO-commentaar⁷ op art. 15 en de jurisprudentie ter zake van de allocatie van ontslagvergoedingen, waar veelal geen sprake is van een bestaande aanspraak op een ontslagvergoeding.

Voor de toerekening van een later genoten voordeel aan de in Nederland verrichte activiteiten is niet vereist dat sprake is van een onvoorwaardelijk recht ten tijde van het in Nederland vervuld zijn van de dienstbetrekking. Waarom wordt deze voorwaarde dan wel gesteld voor de toepassing van de 30%-regeling? Een argument zou kunnen zijn dat aangezien de werknemer niet langer in Nederland werkzaam is, er ook geen sprake meer zal zijn van extraterritoriale kosten. Dit lijkt echter geen valide argument, nu toepassing van de 30%-regeling immers ook openstaat voor buitenlandse bestuurders/commissarissen van Nederlandse ondernemingen wier arbeidsbeloning in Nederland belast is, zonder dat ze fysiek in Nederland werkzaam zijn.

Nabetaling bonus

Wij stellen voor om voor toepassing van de 30%-regeling aan te sluiten bij de toewijzingsregels zoals geformuleerd in internationale verdragen en jurisprudentie. Indien een (nagekomen) bate aan Nederland ter heffing wordt toegewezen, zou de 30%-regeling moeten kunnen worden toegepast onder de voorwaarde dat de bate verdiend is gedurende de looptijd van de 30%-regeling.

Stel, een werknemer heeft de 30%-regeling bij wie de looptijd uiterlijk afloopt per 31 januari 2010. De dienstbetrek-

king van de werknemer eindigt echter al per 30 november 2009, omdat werknemer teruggaat naar het land van herkomst. In maart 2010 kent werkgever een bonus toe aan deze werknemer vanwege zijn goede verdiensten. Per 30 november 2009 had werknemer geen onvoorwaardelijk recht op de bonus. Deze bonus wordt in maart 2010 betaald en de belastingheffing is volgens het van toepassing zijnde verdrag aan Nederland toegewezen. Op grond van het eerder genoemde besluit⁸ zou de 30%-regeling niet mogen worden toegepast, omdat werknemer geen onvoorwaardelijk recht had op de bonusbetaling per einde looptijd van de bewijsregel. Het is daarbij niet volledig duidelijk of de staatssecretaris daarmee 30 november 2009 of 31 januari 2010 bedoelt. In dit voorbeeld doet dat niet ter zake, omdat de bonus in beide situaties na het einde van de looptijd is toegekend. Ondanks dat de looptijd van de 30%-regeling inmiddels geëindigd is, zou de 30%-regeling op de bonusbetaling van toepassing moeten zijn. De nabetaalde bonus is immers in Nederland belast als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf in Nederland. De eerdergenoemde uitspraak van de rechtbank zou ertoe moeten leiden dat in deze situatie de 30%-regeling mag worden toegepast op de nabetaalde bonus.

Nederlandse situatie

Indien de werknemer in bovenstaand voorbeeld in Nederland was blijven wonen, dan zou ook de vraag spelen of de 30%-regeling op de bonusbetaling zou mogen worden toegepast. Omdat de looptijd van de 30%-regeling inmiddels verstreken is, zou de 30%-regeling in principe niet mogen worden toegepast. Dit creëert een scheve verhouding tussen de werknemer die teruggaat naar het buitenland en de werknemer die in Nederland blijft. Het zou daarom niet meer dan logisch zijn dat ook bij deze werknemer de 30%-regeling mag worden toegepast op de nabetaalde bonus. Dit volgt ook uit het feit dat de bonus door de werknemer verdiend is gedurende een periode dat de werknemer de 30%-regeling had. Het enkele feit dat een werkgever op een later moment tot betaling van een bonus overgaat, zou niet tot een andere uitkomst mogen leiden. Ook niet wanneer de bonus pas naderhand wordt toegekend. Op dit punt zou naar onze mening de maximale looptijd van de 30%-regeling onbeperkt moeten worden verlengd ten aanzien van nagekomen baten.

Het zal overigens niet altijd duidelijk zijn wanneer een bonus verdiend is in Nederland, hetgeen tot misbruik zou kunnen leiden, bijvoorbeeld door achteraf bonussen toe te kennen aan werknemers bij wie de 30%-regeling inmiddels is verlopen. Als tegenargument brengen wij daartegen in dat een werkgever ook in de huidige situatie misbruik kan maken van de 30% regeling. Zo zou een werkgever onder ontbindende voorwaarden een bonus kunnen toekennen gedurende de looptijd van de 30% regeling. De bonusbetaling kan plaatsvinden onder toepassing van de 30% regeling. Een eventuele terugbetaling van de bonus vindt vervolgens plaats nadat de looptijd van de 30%-regeling is

5 Zie o.a. het besluit van 26 november 2001, CPP2001/2970M en de daaropvolgende aanpassing van de tekst van art. 9, waarin het begrip 'regelmatig genoten loon' is vervangen door 'loon uit tegenwoordige dienstbetrekking'.

6 Besluit van 11 februari 2002, nr. IFZ2002/40M. Hierin komt weliswaar

gesproken over nagekomen bate, maar wordt niet als voorwaarde gesteld voor allocatie van een voordeel aan Nederland dat de werknemer reeds een onvoorwaardelijk recht had op de aandelenopties. Er is sprake van een tijdsevenredige toerekening.

7 Art. 2.2 van het 'Commentary on article 15 concerning the taxation of income from employment 2008'.

8 Besluit van 21 oktober 2005, CPP2005/2378M, vraag 24.

geëindigd. De terugbetaling kwalificeert dan als negatief loon waarop de 30%-regeling niet van toepassing is.

Pro-ratatoepassing 30%-regeling

Veelal zal een nabetaling betrekking hebben op een langere periode. Zo wordt een dertiende maand in december veelal pro rata uitbetaald naar het aantal maanden dat een werknemer gedurende het afgelopen jaar in dienst was. En hetzelfde geldt voor vakantiegeld dat jaarlijks in mei wordt betaald. Naar onze mening zou het geen verschil moeten maken wanneer de dertiende maand of vakantiegeld worden uitbetaald ten aanzien van de toepassing van de 30%-regeling. Ten aanzien van een werknemer bij wie de 30%-regeling bijvoorbeeld per 31 december 2010 afloopt, zou de 30%-regeling over een deel van het vakantiegeld moeten worden toegepast. Indien het vakantiegeld in mei 2010 wordt uitbetaald, is namelijk een deel van het vakantiegeld verdiend in de periode dat de werknemer de 30%-regeling had (juni 2009 tot en met december 2009). De pro-ratatoepassing voorkomt dat deze werkgever in december 2009 een voorschot op het vakantiegeld aan werknemer moet uitbetalen om de 30%-regeling volledig te kunnen benutten.

Aandelenopties

Ook ten aanzien van opties komen wij tot dezelfde conclusie. Voor zover voordelen uit opties toerekenbaar zijn aan

een periode dat een werknemer over de 30%-regeling beschikte, zou de 30%-regeling van toepassing moeten zijn. Ook indien de opties onvoorwaardelijk worden nadat de looptijd van de 30%-regeling is verstreken. Voortbordurend op de uitspraak van de rechtbank, zou dit ook moeten gelden ten aanzien van de werknemer die in Nederland blijft wonen en opties uitoefent na afloop van de looptijd van de 30%-regeling. Eventueel zal de 30%-regeling over een pro-ratagedeelte van het genoten voordeel moeten worden toegepast, indien een deel van de optie is verdiend tijdens de 30%-looptijd en een deel buiten de looptijd.

Conclusie

De rechtbank heeft onlangs uitgesproken dat de 30%-regeling mag worden toegepast op een voordeel dat een werknemer heeft genoten door uitoefening van opties nadat de werknemer uit Nederland is vertrokken en waarbij de opties onvoorwaardelijk zijn geworden nadat de werknemer uit Nederland is vertrokken. Een terechte uitspraak die zou moeten leiden tot een uitbreiding van de 30%-regeling.

De 30%-regeling zou van toepassing moeten zijn op ieder voordeel dat kwalificeert als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking dat ter heffing aan Nederland is toegewezen en dat is verdiend gedurende de looptijd van de 30% regeling. Het moment van betalen is daarbij niet van belang. Het vereiste van het hebben van een onvoorwaardelijk recht kan daarmee komen te vervallen.