

mr. J.P. van 't Hof en  
drs. O.C. Kremers\*

## Crisisheffing: fouten maken loont?

Opinie

Over de crisisheffing is al veel geschreven<sup>1</sup> en dat is best opmerkelijk voor een eenmalige maatregel. Toch vinden wij dat er nog een aandachtspunt onderbelicht is gebleven. En dat is de interpretatie van de wettekst door de Belastingdienst.

### Artikel 32bd Wet op de loonbelasting 1964

De crisisheffing is vastgelegd in art. 32bd Wet LB 1964. Samengevat komt de tekst op het volgende neer. Over loon uit tegenwoordige dienstbetrekking waarover in 2012 met toepassing van art. 20a, 20b, 26 en 26b belasting is geheven, is in 2013 16% eindheffing verschuldigd, voor zover dat loon in 2012 meer bedroeg dan € 150.000.

Art. 20a, 20b, 26 en 26b waar naar wordt verwezen, zijn de tarieftabellen voor de loonbelasting die geheven wordt over loon uit tegenwoordige dienstbetrekking met behulp van de 'gewone' tabellen, de tabel bijzondere beloningen en het anoniementarief.

### Grammaticale interpretatie Belastingdienst

Tijdens de intermediair dagen van de Belastingdienst worden meestal wel een paar vragen gesteld vanuit de zaal waar op dat moment het antwoord schuldig blijft. Dergelijke vragen worden verzameld en een denktank van de Belastingdienst komt op een later tijdstip alsnog met antwoorden. De vragen en antwoorden worden gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.<sup>2</sup>

Van de 14 onbeantwoorde vragen op het gebied van de loonbelasting, gingen er tijdens de intermediairdagen van december 2012 maar liefst 5 over de crisisheffing. Met name het antwoord op vraag 10 wekt de aandacht:

*Vraag 10: Eindheffing matigen door loon over te hevelen naar 2013*  
De eindheffing is verschuldigd over het loon waarover is geheven in 2012. Als de winstuitkering die traditioneel in december van enig jaar wordt betaald, wordt uitgesteld tot

januari 2013, blijft dan de winstuitkering verschoond van de eindheffing?

### Antwoord

Ja, bepalend is het loon 2012 waarover is geheven. Dat betekent ook dat correcties/naheffingen in 2013 en later over 2012 niet meetellen. Daarentegen tellen correcties/naheffingen in 2012 – ook over de jaren 2011 en eerder – wel mee.

De Belastingdienst legt de tekst van art. 32bd letterlijk uit en kijkt uitsluitend naar het moment van heffen en niet naar het genietingsmoment. Dit heeft tot gevolg dat loon dat in 2012 is *genoten*, maar waarover in 2012 feitelijk geen belasting is *geheven*, niet meetelt als loon waarover de crisisheffing verschuldigd is. Indien loon in 2011 is *genoten* en de belasting in 2012 is *geheven* dan telt dit loon wel mee voor de crisisheffing.

### Verskil grammaticale en wethistorische interpretatie van artikel 32bd Wet LB 1964

De letterlijke uitleg van de wettekst door de Belastingdienst lijkt niet helemaal overeen te komen met de bedoeling van art. 32bd Wet LB 1964. Uit de memorie van toelichting<sup>3</sup> blijkt dat art 32bd Wet LB 1964 als doel heeft om een pseudo-eindheffing op te nemen ten aanzien van inhoudingsplichtigen met werknemers die in 2012 een *hoog loon hebben genoten*.

'De pseudo-eindheffing voor hoog loon geldt voor de inhoudingsplichtige die in 2012 aan een werknemer een loon uit tegenwoordige dienstbetrekking heeft betaald waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b van de Wet LB 1964 belasting is geheven, voor zover dat loon, met inachtneming van artikel 13a van de Wet LB 1964, in 2012 meer bedroeg dan € 150 000.'

In eerste instantie wordt gesproken over loon dat in 2012 is betaald. Vervolgens wordt daaraan toegevoegd dat ook aan de grondslag voor de crisisheffing moet worden toege-

\* Mr. J.P. van 't Hof en drs. O.C. Kremers zijn partner bij Courdid Belastingadviseurs.

1 Zie ook H. Vording in *Opinie NTFR* 'Een toptarief inkomstenbelasting van 60% kan best!' – uitgave 33, 16 augustus 2012, *NTFR* 2012/1980.  
2 [http://www.intermediardagen.nl/static/faqs/Loonheffingen\\_21012013.pdf](http://www.intermediardagen.nl/static/faqs/Loonheffingen_21012013.pdf).

3 Kamerstukken II, 2011-2012, 33 287, nr. 3, p. 10 en p. 124 – MvT Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013, zie algemeen deel 5.2 en artikelsgewijze toelichting Artikel II, onderdeel E.

voegd het loon dat niet in 2012 is betaald, maar wel in 2012 is genoten. Althans, dat is onze interpretatie van de zinsneede 'met inachtneming van artikel 13a van de Wet LB'. Het feit dat we de toelichting moeten interpreteren, geeft aan dat ook de toelichting op een wet niet altijd even duidelijk is.

Volgens de bedoeling van art. 32bd Wet LB 1964 moet dus enerzijds sprake zijn van in 2012 *genoten loon* en anderzijds van een *heffing* over dat loon in 2012.

De uitleg van de Belastingdienst tijdens de afgelopen intermediair dagen wordt deels gesteund door de bedoeling van de wet. Indien loon in 2012 wordt genoten, terwijl de feitelijke heffing in 2013 plaatsvindt, behoort dit loon niet tot de grondslag voor de crisisheffing. Tot zover gaat het goed.

Indien er echter in 2012 belasting wordt geheven over in 2011 genoten loon, dan zou dit loon volgens de wetshistorische interpretatie van de wet ook niet tot de grondslag van art. 32bd Wet LB 1964 moeten worden gerekend. Hier komt de Belastingdienst met zijn grammaticale interpretatie tot een andere conclusie dan wanneer de crisisheffing berekend zou worden op grond van de wetshistorische interpretatie.

#### Grammaticale of wetshistorische interpretatie?

Wij zijn van mening dat meer gewicht dient te worden gegeven aan de wetshistorische uitleg van de wet. Over de bedoeling van een wet is immers goed nagedacht en daaruit blijkt ook wat de reden is om een wet in te voeren. Wij kunnen ons voorstellen dat het niet altijd eenvoudig is om een complex ontwikkelingsproces van een maatregel te vertalen naar een beknopt wetsartikel. Naar onze mening kunnen daardoor tekortkomingen ontstaan in de wettekst en zou meer gewicht moeten worden gegeven aan de wetshistorische uitleg van de wettekst.

Mogelijk dat de grammaticale uitleg door de Belastingdienst te maken heeft met een denkfoutje van de wetgever. De wetgever lijkt bij het opstellen van art. 32bd Wet LB 1964 ten onrechte uit te zijn gegaan van een volledige juistheid van de salarisadministratie waarbij het genietingsmoment en het feitelijke heffingsmoment hand in hand gaan. In de praktijk zal dat echter niet altijd het geval zijn. Zo blijkt uit de volgende voorbeelden, waarbij ook duidelijk wordt dat het loont om fouten te maken.

#### Gevolgen wetshistorische interpretatie van artikel 32bd Wet LB 1964

##### Voorbeeld 1

Een werknemer met een regulier jaarloon van € 175.000 oefent zijn aandelenopties uit op 23 december 2012. Het uitoefenvoordeel bedraagt € 200.000. Het behaalde voordeel is direct op 23 december 2012 door de uitvoerende broker op de privébankrekening van de werknemer gestort. De werkgever verloont het voordeel (pas) in januari 2013 waarbij met een correctie het belastbaar loon over de periode december 2012 wordt gecorrigeerd. Er is derhalve in het kalenderjaar 2012 feitelijk nog niets geheven ter zake van deze optie-uitoefening van 23 december 2012.

We hebben hierboven reeds aangegeven dat het de bedoeling van art. 32bd Wet LB 1964 moet zijn dat enerzijds sprake is van in 2012 *genoten loon* en anderzijds van een *heffing* over dat loon in 2012. Aan deze laatste voorwaarde wordt in dit voorbeeld niet voldaan. Derhalve is de crisisheffing van 16% in het jaar 2013 dus niet verschuldigd over dit behaalde optie-uitoefenvoordeel van 23 december 2012. Zo lijkt ook de mening van de Belastingdienst bij de intermediair dagen van december 2012. Ze gaven immers zelf ook aan dat indien loon in 2012 wordt genoten, terwijl de feitelijke heffing in 2013 plaatsvindt, dit loon niet tot de grondslag voor de crisisheffing behoort.

Het interessante van dit voorbeeld is nu de vraag of de crisisheffing bij een eventuele verlenging naar het jaar 2014 (waarbij het loon van het jaar 2013 de grondslag zal zijn) de crisisheffing wel in het jaar 2014 geheven kan worden over het bovenstaande optie-uitoefenvoordeel. Als we de interpretatie van de Belastingdienst in ogenschouw nemen, dan zou dat inderdaad het geval zijn. Ze geven immers aan dat correcties/naheffingen in 2013 – ook over de jaren 2012 en eerder – wel meetellen. Indien we echter naar doel en strekking van art. 32bd Wet LB 1964 kijken, dan lijkt volgens ons geen mogelijkheid te bestaan de crisisheffing te gelde te maken. Er moet immers zowel sprake zijn van in 2013 *genoten loon* en anderzijds van een *heffing* over dat loon in 2013. Nu wordt niet aan de eerste voorwaarde voldaan. Het loon is immers niet betaald (dan wel genoten) in het jaar 2013. Het optie-uitoefenvoordeel is fiscaal reeds genoten op 23 december 2012. Alleen een heffing van loonbelasting in het jaar 2013 lijkt derhalve niet voldoende. Conclusie zou dan zijn dat de crisisheffing dus überhaupt op dit optie-voordeel niet toegepast kan worden.

##### Voorbeeld 2

Een ander discussiepunt zou zich kunnen voordoen in de situatie dat de Belastingdienst een naheffingsaanslag LB oplegt bijvoorbeeld in het jaar 2012, waarbij het eindheffingsregime niet wordt toegepast (bijvoorbeeld bij verzoek om een geïndividualiseerde naheffingsaanslag). Stel het betreft hier een naheffingsaanslag ter zake van loon in natura dat in de eerdere jaren 2008 t/m 2011 fiscaal is genoten. Grondslag voor de naheffing is € 500.000. Al deze loonbestanddelen zijn genoten door werknemers die elk een jaarloon hebben van meer dan € 150.000. Nog steeds dient op basis van de wetshistorische interpretatie van art. 32bd Wet LB 1964 dus enerzijds sprake te zijn van in 2012 *genoten loon* (dan wel betaald loon in 2012) en anderzijds van een *heffing* over dat loon in 2012. De Belastingdienst stelt dat correcties/naheffingen in 2012 – ook over de jaren 2011 en eerder – meetellen voor de grondslag van de crisisheffing. De grammaticale uitleg zou een werkgever niet stimuleren tot vrijwillige verbeteringen.

Wij denken echter dat gezien de wetshistorische uitleg het standpunt ingenomen kan worden dat deze naheffing niet tot de grondslag behoort. Het loon in natura is immers niet in het jaar 2012 fiscaal genoten (noch betaald voor zover dat al mogelijk zou zijn). Dit laatste lijkt immers een vereiste voor toepassing van de crisisheffing.

#### Fouten maken loont!

Uit het bovenstaande en de voorbeelden blijkt dat het verdedigbaar is om de crisisheffing niet toe te passen op bepaal-

de loonbestanddelen waarbij de heffing in een ander jaar plaatsvindt dan het jaar waarin het loonbestanddeel fiscaal is genoten dan wel is uitbetaald. De wat agressievere werkgever zou met behulp van deze interpretatie van de regelgeving en enige tax planning bewust 'fouten' kunnen maken in de salarisadministratie, althans de heffing te verschuiven naar het volgende kalenderjaar, om zo de crisisheffing te omzeilen. Uiteraard dienen hier dan wel eventuele mogelijke verzuim- dan wel vergrijpboetes in ogenschouw te worden genomen. Het geeft in ieder geval iets om over na te denken. De vraag is of de wetgever zich deze 'eenvoudige' belastingontwijkingmogelijkheid heeft gerealiseerd. Reden genoeg in ieder geval om deze regeling te verduidelijken.

#### Ander punt van kritiek: buitenlandse dagen

In de praktijk zien wij dat werkgevers soms een te hoog loon in de salarisadministratie opnemen. Dit gebeurt bijvoorbeeld indien een inhoudingsplichtige een werknemer in dienst heeft die woonachtig is in het buitenland, en bij een Amerikaan die in Nederland woont met de 30%-regeling en bij zeevarenden.

Voor deze werknemers is het vaak niet duidelijk op het moment dat de salarisadministratie wordt verzorgd, waar zij belast zijn. Het in Nederland te belasten loon wordt dan vaak pas in de aangifte IB gecorrigeerd op basis van een dagenbreuk. Deze correctie werkt echter niet door in de salarisadministratie. De grondslag voor de crisisheffing wordt dan ook niet beïnvloed door de correctie in de inkomstenbelasting. Art. 32bd Wet LB 1964 kijkt immers uitsluitend naar de heffing via de artikelen van de loonbelasting.

Bij een verlenging van de crisisheffing is het raadzaam om eerder 'te weinig' te verlonen via de salarisadministratie om vervolgens het inkomen via de aangifte IB te verhogen. Dit kan natuurlijk niet de bedoeling zijn.

#### Ander punt van kritiek: buitenlandse werkgever

De vergelijking met zelfstandigen is al vaker gemaakt. Werkgevers worden wel met de crisisheffing geconfron-

teerd, terwijl een zelfstandige die meer verdient dan € 150.000 geen crisisheffing verschuldigd is. Over dit verschil is waarschijnlijk het laatste woord nog niet gesproken.

De crisisheffing is echter ook goed nieuws voor buitenlandse werkgevers die niet inhoudingsplichtig zijn voor de loonbelasting. Een buitenlandse werkgever die in Nederland geen (fictieve) vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger heeft, is ook niet inhoudingsplichtig voor de loonbelasting indien de buitenlandse werkgever zich niet vrijwillig als inhoudingsplichtige heeft gemeld bij de Belastingdienst.

Indien deze buitenlandse werkgever werknemers in dienst heeft die in Nederland wonen en werken, zal het salaris van deze werknemers volledig in Nederland belast zijn. Niet voor de loonbelasting, maar wel voor de inkomstenbelasting.

De tekst van art. 32bd Wet LB 1964 spreekt uitsluitend over een heffing volgens enkele artikelen van de loonbelasting en niet over heffing in de inkomstenbelasting. De buitenlandse werkgever wordt dan ook niet geconfronteerd met de crisisheffing, ook niet indien de Nederlandse werknemers meer dan € 150.000 salaris ontvangen.

#### Gevolgen crisisheffing

Naar onze mening zou meer gewicht moeten worden gegeven aan de bedoeling achter de wettekst en dus de wetshistorische interpretatie dan aan de grammaticale interpretatie. De Belastingdienst lijkt in ieder geval de grammaticale interpretatie te hanteren. Kortom: weer een punt van discussie over de toepassing van de crisisheffing.

Alle punten van kritiek bij elkaar genomen zijn wij van mening dat deze eenmalige maatregel niet moet worden verlengd. Alle ophef, commotie en bezwaarprocedures kosten zowel werkgevers als overheid veel tijd en geld. Indien de crisisheffing over 2012 niet reeds op grond van toekomstige jurisprudentie volledig om zeep wordt geholpen, dan zal in ieder geval de gewenste opbrengst tegenvalen als gevolg van alle tijd en kosten die overheid en belastingplichtigen hieraan spenderen.