

Vergaderjaar 1996–1997

**25 051**

## **Aanpassing van de loon- en inkomstenbelasting c.a., met het oog op vereenvoudiging van de wetgeving en vermindering van de administratieve lasten van het bedrijfsleven (Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

I.	Inleiding	2	4.1.	Bereik van het besparingscriterium	29
1.	Vereenvoudiging	2	4.2.	Waardering vakantiebonnen	30
2.	Resultaten wetsvoorstel	2	5.	Facultatieve toepassing van het loonbelasting-regime	31
3.	Achtergrond van het wetsvoorstel	4	6.	Identificatieplicht	31
4.	Verdergaande vereenvoudigingen	6	7.	Stakingsuitkeringen	31
5.	Een veranderend Europa: een blik op de toekomst	7	8.	Vereenvoudiging rentevrijstelling	32
II.	Vermindering administratieve lasten bedrijfsleven	8	9.	De buitengewone-lastenregeling	32
1.	Heffingsrente	8	10.	De aftrekbare-giftenregeling	34
2.	Kortingsregeling	12	11.	De referentieperiode	34
3.	Criteria voor het vaststellen van een aanslag inkomstenbelasting	14	12.	Buitenlandse koppelbazen	35
4.	Verzoekschriften	16	IV.	Budgettaire gevolgen, personele gevolgen en bedrijfseffecten	36
III.	Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting	16	V.	Artikelsgewijze toelichting	37
1.	Aftrekbare kosten	16	Bijlage 1 <sup>1</sup>	Beschouwing met betrekking tot aftrekbare arbeidskosten	
1.1.	Inleiding	16	Bijlage 2 <sup>1</sup>	Voorbeelden van aftrek en vergoeding van kosten van buitenshuis genuttigde maaltijden met een zakelijk karakter	
1.2.	Aftrekbare kosten; algemeen	17	Bijlage 3 <sup>1</sup>	Nota gemengde kosten	
1.3.	Aanpassing artikel 36	18	Bijlage 4 <sup>1</sup>	Nota betreffende enige knelpunten in de loon- en inkomstenbelasting	
1.4.	Voorstellen in de winstfeer	20	Bijlage 5 <sup>1</sup>	Nota loonsomheffing	
2.	Reiskosten	23	Bijlage 6 <sup>1</sup>	Rapport van de commissie Vermindering administratieve verplichting bedrijfsleven van 21 december 1994	
2.1.	OV-reizen woning-werk	23	Bijlage 7 <sup>1</sup>	Eindrapport van de commissie Vermindering administratieve verplichting bedrijfsleven van 12 oktober 1995	
2.2.	Overige reizen woning-werk (niet OV-reizen)	24	Bijlage 8 <sup>1</sup>	Besluit van 8 oktober 1996 tot wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (regeling aftrek voorbelasting op fietsen voor het woon-werkverkeer)	
2.3.	De 20-dagenregeling	24			
2.4.	Forfaitaire kilometerprijs auto	24			
3.	Eindheffing	25			
3.1.	Inleiding	25			
3.2.	Naheffing	25			
3.3.	Knelpunten van tijdelijke aard	26			
3.4.	Publiekrechtelijke uitkeringen	26			
3.5.	Loon in natura	27			
3.6.	Loonbestanddelen met een bestemmingskarakter	27			
3.7.	Tarief	28			
3.8.	Positie werknemer	28			
3.9.	Internationale aspecten	29			
4.	Waardering van loon in natura	29			

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

## I. INLEIDING

### 1. Vereenvoudiging

In zijn eerste Miljoenennota (1995) heeft het kabinet kenbaar gemaakt dat vereenvoudiging van de loon- en inkomstenbelasting vooral zal worden nagestreefd door middel van het met spoed wegnemen van bestaande knelpunten in wetgeving en uitvoering en het verminderen van de (fiscale) administratieve lasten. Daarnaast zal een intensivering van het beleid waarbij snel en adequaat wordt ingespeeld op de mogelijkheden die de informatica biedt, ook moeten leiden tot een vermindering van de uitvoeringslasten voor zowel de werkgevers, de belastingplichtigen als de belastingdienst. In de inkomstenbelasting is de introductie van de aangiftdiskette een eerste aanzet daartoe. Eerder heeft de eerste ondergetekende al laten weten dat gewerkt wordt aan een systeem dat het mogelijk maakt dat aan belastingplichtigen voorbereekte aangiften worden verstrekt; dat systeem betekent een besparing van tijd en moeite.

### 2. Resultaten wetsvoorstel

De voorstellen leveren voor het bedrijfsleven structureel een besparing op aan (fiscale) administratieve lasten van ruim f 450 mln. De voorstellen betekenen ook dat het aantal belastingplichtigen dat in de inkomstenbelasting wordt betrokken met 100 000 vermindert; dat wil zeggen dat de loonheffing straks ook voor deze belastingplichtigen eindheffing is en niet meer zal worden gevolgd door een aanslag inkomstenbelasting. Dit aantal zal de komende jaren verder kunnen oplopen door het toenemende gebruik van geautomatiseerde informatiesystemen bij de loonbelasting. Verder zullen circa 1,5 mln belastingplichtigen geen gedetailleerde aangifte meer behoeven te doen van rente- en dividendinkomsten en zal vaker kunnen worden volstaan met het invullen van een verkort aangiftetiljet.

Door de voorgestelde vereenvoudiging in de loon- en inkomstenbelasting wordt conflictstof weggenomen, waarmee zowel aan de kant van de belastingplichtigen als aan de kant van de belastingdienst tijd en moeite wordt bespaard. De uitbreiding van de mogelijkheden tot afspraken te komen past goed in het beleid van een zo goed mogelijke afstemming tussen ondernemers en de belastingdienst. De besparing op de uitvoeringskosten als gevolg van dit wetsvoorstel bedraagt jaarlijks circa f 26 mln.

#### *De belangrijkste maatregelen*

De belangrijkste voorstellen kunnen als volgt worden samengevat.

Gemengde kosten die opkomen bij ondernemingen zijn voortaan weer volledig aftrekbaar, behalve voor zover zij op de ondernemer in persoon betrekking hebben. Uitgezonderd zijn de kosten van vaartuigen voor representatieve doeleinden en geldboeten. Het herstel van de aftrek van gemengde kosten vermindert de administratieve lasten voor het bedrijfsleven met f 150 mln.

De drempeltijdvakken voor de heffings- en invorderingsrente voor de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de vermogensbelasting komen te vervallen. Dat wil zeggen dat heffings- en invorderingsrente verschuldigd c.q. vergoed wordt meteen na afloop van het belastingtijdvak. De maatregel beoogt het aangiftegedrag te verbeteren. Tevens leveren ondernemers met deze maatregel de budgettaire dekking voor de verruiming van de aftrek van gemengde kosten in de winstsfeer.

Voor belastingplichtigen die bereid zijn een voorlopige aanslag met betrekking tot het lopende jaar in één keer te betalen in plaats van in de toegestane termijnen komt er een kortingsregeling, dat wil zeggen dat het

bedrag van de aanslag mag worden verminderd met een bepaald percentage. De betalingskorting zal fiscaal niet als rente worden aangemerkt. Verder zal de belastingdienst belastingplichtigen die vermoedelijk recht op teruggaaf van meer dan f 26 aan teveel betaalde belasting hebben, daartoe zoveel mogelijk zonder aanvraag, dus op eigen initiatief een T-, of J-biljet verstrekken.

Om ontwikkelingen als de elektronische snelweg en telewerken te stimuleren, zal de fiscale bijtelling voor computers en dergelijke die een werkgever aan zijn werknemers verstrekt voortaan binnen bepaalde grenzen achterwege blijven.

De huidige ingewikkelde regeling om vast te stellen of een verplichte aanslag moet worden opgelegd kent 15 verschillende criteria en wordt in het voorstel vervangen door in aanleg één enkel eenvoudig criterium. Dit criterium luidt dat een verplichte aanslag wordt opgelegd in alle gevallen wanneer meer dan f 400 moet worden bijbetaald. Hierdoor komen ongeveer 100 000 mensen minder in aanmerking voor een aanslag inkomstenbelasting. Het één-aanslag-criterium vermindert voorts de administratieve lasten voor het bedrijfsleven doordat de gegevensaanlevering aanzienlijk kan worden beperkt.

Een aantal specifieke aftrekposten zal eenduidiger of strakker worden gedefinieerd zodat er minder aanleiding voor discussie zal zijn. Het gaat onder meer om werkkleding, kantoorruimte en elektronische apparatuur.

Het arbeidskostenforfait wordt verhoogd van 8 tot 10% terwijl het maximum eveneens wordt verhoogd. Dit wordt gerealiseerd in het Belastingplan 1997. Door deze verhoging hoeft een aantal belastingplichtigen niet langer de werkelijk gemaakte kosten af te trekken, met de daarbij behorende rompslomp, maar hebben zij voldoende aan het verhoogde forfait. De verhoging van het arbeidskostenforfait verbetert verder de werking van de arbeidsmarkt, met name in de lagere loonschalen.

Gebruik van het openbaar vervoer voor reizen woning-werk wordt verder gestimuleerd. De wet wordt daartoe zodanig gewijzigd dat alle werkelijke kosten reeds op basis van de wet integraal belastingvrij vergoed kunnen worden. Een tabel is dan niet meer nodig. Verder zal in meer gevallen het hoge aftrekforfait voor openbaar vervoer van toepassing zijn. De forfaitaire bedragen voor ander woon-werkverkeer en de forfaitaire kilometerprijs voor auto's blijven ongewijzigd.

De zogeheten 20-dagenregeling voor ambulante werknemers wordt vereenvoudigd en verruimd.

Er komt een wettelijke basis voor de eindheffing, veelal lumpsumheffing of loonsomheffing genoemd. Dat wil zeggen dat de werkgever de belasting voor zijn rekening neemt en de werknemer het loon netto in handen krijgt. De eindheffing wordt onder meer mogelijk gemaakt voor sommig loon in natura, voor bepaalde publiekrechtelijke uitkeringen en in het geval van tijdelijke knelpunten van bijvoorbeeld administratieve aard bij werkgevers.

Stakingsuitkeringen worden met dit wetsvoorstel definitief vrijgesteld voor de inkomstenbelasting. Na het arrest van de Hoge Raad van 11 oktober 1995, nr. 29 218, BNB 1995/340, waarin werd bepaald dat stakingsuitkeringen onbelast zijn voor de loonbelasting, betekent dit dat stakingsuitkeringen volledig belastingvrij zijn.

Voor zieken en invaliden komt er een verduidelijking van de regeling voor aftrekbaarheid van autokosten die in zekere mate tevens een verruiming inhoudt. Ook overigens wordt de buitengewone-lastenregeling vereenvoudigd.

Samenwonenden komen voortaan veel sneller in aanmerking voor de alleenverdienersfaciliteit in de loon- en inkomstenbelasting. Hiertoe wordt de zogenoemde referentieperiode bekort van 18 tot 6 maanden. Wie in het jaar zes maanden samenwoont kan dus, als tevens wordt voldaan aan de

overige voorwaarden, in tariefgroep 3 (dubbele basisaftrek) worden ingedeeld.

Buitenlandse koppelbazen die pogen de belasting- en premieheffing te ontgaan worden aangepakt. Het voorstel voert voor deze situaties een regeling in die het mogelijk maakt eenvoudiger en sneller belasting en premies te heffen en misbruiksituaties tegen te gaan.

### 3. Achtergrond van het wetsvoorstel

Op verzoek van de eerste ondergetekende hebben in de afgelopen periode twee commissies c.q. werkgroepen diverse knelpunten en oplossingsmogelijkheden geïnventariseerd om zo efficiënt en effectief mogelijk belasting te heffen. Wat betreft de vermindering van administratieve lasten die samenhangen met de fiscale regelgeving en uitvoeringspraktijk zijn voorstellen gedaan door de commissie Vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven (ook bekend als de commissie Van Lunteren). Op 21 december 1994 en 12 oktober 1995 (Kamerstukken II 1995/96, 23 030 en volgende) heeft deze commissie rapportages uitgebracht, respectievelijk bijlage 6 en 7. Deze zijn op 17 januari 1996 besproken in een algemeen overleg met de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Tijdens dit algemeen overleg bleek dat de voorstellen positief werden ontvangen. Er was een breed gedragen wens de voorstellen die zich daarvoor lenen voortvarend ten uitvoer te brengen. Wel werd aandacht gevraagd voor de budgettaire aspecten van de voorstellen en voor de samenhang met de regeling van de aftrekbare kosten en vergoedingen in de niet-winstsfeer.

De werkgroep Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting heeft zich met zijn diverse subwerkgroepen beziggehouden met het inventariseren van onvolkomenheden binnen het bestek van de huidige wetgeving en met het ontwikkelen van oplossingen voor knelpunten, technische bijstellingen en vereenvoudigingen. Zes rapportages zijn inmiddels gepubliceerd, namelijk twee rapportages van de werkgroep Vergroening van het fiscale stelsel – een subwerkgroep van de werkgroep Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting – en de nota reiskosten,<sup>1</sup> alsmede drie rapportages van de subwerkgroep Vermogensinkomsten, winst uit aanmerkelijk belang en vermogensbelasting.<sup>2</sup> Drie andere rapportages zijn bij dit wetsvoorstel gevoegd. Het gaat daarbij om de rapportages betreffende de gemengde kosten, enige knelpunten in de loon- en inkomstenbelasting alsmede de loonsomheffing, respectievelijk bijlage 3, 4 en 5.

Het voorliggende wetsvoorstel is mede gebaseerd op deze rapportages, alsmede op de aanbevelingen van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven. Bij de gemaakte afwegingen zijn voorts ook de zogeheten Oort-evaluatie<sup>3</sup> en het rapport van de commissie Stevens betrokken.

Vanwege de beleidsmatige en budgettaire koppelingen tussen de verschillende maatregelen is ervoor gekozen deze zoveel mogelijk in één wetsvoorstel onder te brengen. Niettemin zijn niet alle aanbevolen maatregelen in dit wetsvoorstel opgenomen. Een aantal is al in wetsvoorstellen omgezet, zoals bepaalde voorstellen van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven, met name de verruiming van de mogelijkheid tot het opleggen van een voorlopige teruggaaf en de uitbreiding van de voor bezwaar en beroep vatbare beschikkingen, en voor een aantal is inwerkingtreding per 1 januari 1997 niet mogelijk. Er zijn evenwel ook onderwerpen die nopen tot een nadere oordeelsvorming. Om deze laatste reden is met name wat betreft de fiscale regelingen rond de (auto)mobiliteit en de behandeling van aftrekbare kosten in dit wetsvoorstel terughoudendheid betracht. Maatregelen op deze terreinen hebben, getuige ook de discussies in het verleden, dermate omvangrijke maatschappelijke consequenties, dat

<sup>1</sup> De brief van 23 oktober 1995 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk WV 95/761a, en de brief van 18 april 1996 aan de Voorzitter van de vaste commissie voor Financiën en de Voorzitter van de vaste commissie voor Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, kenmerk AFP 96-187m.

<sup>2</sup> Gevoegd bij het wetsvoorstel tot wijziging van enige belastingwetten (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting), nr. 24 761.

<sup>3</sup> Tweede Kamer, 1991–1992, 22 374, nr. 1 e.v.

ingrijpende voorstellen niet denkbaar zijn zonder grondige gedachte-wisselingen vooraf met het parlement over de weg die moet worden ingeslagen. Dit geldt in het bijzonder ook voor de kwestie van het gelijkheidsbeginsel bij de toepassing van de autokostenfictie, opgeroepen door het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 1995 (BNB 1995/140). De eerste ondergetekende streeft ernaar op dit punt nog dit jaar een voorstel te doen. Met dit wetsvoorstel wordt een aanzet gegeven voor een nadere discussie op het punt van de aftrekbare kosten (zie ook bijlage 1 bij deze memorie).

#### *Vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven*

Met het voorliggende wetsvoorstel wordt uitvoering gegeven aan de belangrijkste nog niet geïmplementeerde aanbevelingen van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen zoals die zijn gedaan in de rapportage van 12 oktober 1995. Daarbij gaat het om een stroomlijning van de regeling van de heffingsrente, de introductie van een kortingsregeling voor aanslagen die in meer dan één termijn verschuldigd zijn en de vereenvoudiging van de criteria voor het vaststellen van aanslagen inkomstenbelasting.

Deze maatregelen betekenen, met inbegrip van de daarmee verband houdende reductie van de door de werkgevers ten behoeve van de belastingdienst aan te leveren gegevens, gezamenlijk een besparing van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van circa f 450 mln. Hiermee wordt direct het grootste deel van de door de commissie Vermindering van administratieve verplichtingen bedrijfsleven maximaal haalbaar geachte administratieve lastenverlichting gerealiseerd. Deze gemengd samengestelde commissie constateerde in haar rapport dat de mogelijkheden tot nog verdere administratieve lastenverlichting van enige omvang beperkt zijn.

Met het wetsvoorstel inzake de voorlopige teruggaaf, dat in maart 1996 ter advisering aan de Raad van State is gezonden, is de andere aanbeveling van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen uit de rapportage van 21 december 1994 reeds uitgewerkt. Daarmee is een besparing van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven gemoeid van circa f 30 mln. Over de uitwerking van overige voorstellen van deze commissie heeft de eerste ondergetekende de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer op de hoogte gesteld in zijn brief van 9 februari 1996, nr. PFC 96/230 M.

#### *Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting*

Onder de noemer fiscaal-technische herziening zijn voorstellen opgenomen die een breed scala aan onderwerpen bestrijken. Vrijwel al deze onderwerpen komen aan de orde in de rapportages van de werkgroep Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting. Het pakket voorgestelde maatregelen is daardoor tamelijk omvangrijk geworden. Daarbij gaat het over het algemeen echter niet om ingrijpende wijzigingen in het belastingstelsel. Ten aanzien van de onderwerpen die in dit wetsvoorstel worden behandeld doen zich in de praktijk tal van knelpunten voor. Dit blijkt ook uit de analyses van de werkgroep Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting. Met dit wetsvoorstel worden veel van de gesignaleerde knelpunten weggenomen en worden regelingen gesaneerd en vereenvoudigd.

#### 4. Verdergaande vereenvoudigingen

Bij tijd en wijle worden in publicaties voorstellen gedaan die uitgaan van de gedachte dat door middel van een budgettair neutrale operatie vrij eenvoudig verdergaande vereenvoudigingen en forse tariefsverlagingen in de loon- en inkomstenbelasting mogelijk zouden zijn. Dat zou dan moeten worden bereikt door een verbreding van de grondslag door het verder beperken dan wel afschaffen van aftrekposten, bijzondere regelingen en vrijstellingen. Dergelijke voorstellen zijn niet nieuw. Het gaat integendeel om lang bestaande gedachten, die reeds meermalen zijn onderzocht. Zo kan verwezen worden naar het rapport «Zicht op eenvoud» van de commissie Oort<sup>1</sup>, het rapport «Graag of niet» van de commissie Stevens<sup>2</sup> en de zogenoemde Bouwstenennotitie van het ministerie van Financiën<sup>3</sup>. Het valt op dat in de bedoelde publicaties veelal voorbij wordt gegaan aan de uitkomsten van deze onderzoeken, die toch duidelijk maken dat de ruimte voor tariefsverlaging door verbreding van de heffingsgrondslag zeer beperkt is<sup>4</sup>. In het rapport van de commissie Stevens (blz. 244) wordt bijvoorbeeld ook terecht geconcludeerd dat voor een aansprekende tariefsverlaging door middel van een dergelijke grondslagverbreding een prijs moet worden betaald die heel erg hoog is: schade aan belangrijke nevendoeleinden van de belastingheffing, schokeffecten in de economie en een forse koopkrachtdaling voor grote groepen van belastingplichtigen (in de meest verstreckende voorstellen van de commissie Stevens ziet maar liefst 15% van de belastingplichtigen de koopkracht met een kwart of meer afnemen). Een mogelijke gedachte voor een verbreding van de grondslag die nog veel verder gaat, een zogenaamde «flat tax» (voor Nederland indicatief rond de 33%) kan dan ook geen serieus beleidsalternatief zijn.

Ook de winst aan eenvoud die kan worden gerealiseerd door een verdere beperking van afzonderlijke aftrekposten, zoals de aftrekbare kosten ter zake van arbeid, mag niet worden overschat. Bij de gedachte dat de ingewikkeldheid van de loon- en inkomstenbelasting voor een belangrijk deel zou worden veroorzaakt door de regeling van de aftrekbare kosten ter zake van arbeid en het woon-werkverkeer (reiskosten) moet worden opgemerkt dat deze ingewikkeldheid slechts geldt voor een beperkt aantal belastingplichtigen.

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de aftrekbare kosten ter zake van de inkomsten uit arbeid in de loon- en inkomstenbelasting.

	% aantal belastingplichtigen met inkomsten uit arbeid	budgettair belang
arbeidskostenforfait	98	6,0 mld <sup>1</sup>
werkelijke kostenaftrek	2	0,46 mld <sup>2</sup>
aftrekbaar bedrag reiskosten		
woning-werk	10	0,47 mld <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Loonbelasting, inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen

<sup>2</sup> Loonbelasting, inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen

<sup>3</sup> Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen.

<sup>1</sup> Rapport van de Commissie tot vereenvoudiging van de loonbelasting en de inkomstenbelasting, Den Haag, 1986.

<sup>2</sup> Rapport van de Commissie voor de Belastingherziening, Den Haag, 1991.

<sup>3</sup> Bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 4 juli 1994 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, kenmerk AFP 94-191.

<sup>4</sup> Vergelijk C.A. de Kam, De belastingen in de toekomst, in: Belastingheffing met toekomst, Deventer, 1996, blz. 26, die concludeert: «Veel ruimte voor tariefsverlaging door verbreding van de heffingsgrondslag lijkt er vooralsnog niet te bestaan».

Voor circa 98% van de circa 10,7 mln belastingplichtigen in de loon- en inkomstenbelasting met inkomsten uit arbeid leveren de aftrekbare kosten ter zake van arbeid geen probleem op. Deze grote groep maakt uitsluitend gebruik van het eenvoudige arbeidskostenforfait. Slechts de resterende 2% heeft te maken met het specificeren van de werkelijk gemaakte kosten ter zake van arbeid. Van de belastingplichtigen heeft circa 10% recht op aftrek van reiskosten woning-werk (reiskostenforfait). Deze belastingplichtigen ontvangen geen vergoeding van de werkgever, of een vergoeding lager dan het reiskostenforfait.

Met de arbeidskostenaf trek van de 2% van de belastingplichtigen met aftrek van werkelijke kosten is een budgettair beslag aan belastingen en premie volksverzekeringen gemoeid van circa f 460 mln. Zelfs indien de aftrekbaarheid van alle kosten van arbeid buiten het arbeidskostenforfait zou worden geschrapt, zou geen groter bedrag dan deze f 460 mln, oftewel minder dan 1% van de gehele opbrengst van de loon- en inkomstenbelasting, beschikbaar komen voor tariefsverlaging of voor – bijvoorbeeld – een verhoging van het arbeidskostenforfait.

Onderstaande tabel geeft een overzicht van belangrijke posten die in aftrek komen op het zogenoemde onzuivere inkomen.

	% belastingplichtigen	budgettair belang <sup>1</sup>
Buitengewone lasten		
– ziekte, invaliditeit enz.	5	0,40 mld
– andere	3	0,48 mld
Premies lijfrenten	3	1,48 mld
Premies particuliere verzekeringen <sup>2</sup>	3	0,50 mld

<sup>1</sup> Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen.

<sup>2</sup> Het betreft hier particuliere verzekeringen die komen naast of in plaats van de verplichte werknemersverzekeringen.

Met het volledige schrappen van deze aftrekposten zou het tarief in de eerste schijf met 1,1 procentpunt kunnen worden verlaagd (voor 65-plussers 0,95 procentpunt). Deze tariefsverlaging zou uiteraard tot negatieve inkomenseffecten leiden voor belastingplichtigen met vervallen aftrekposten; vergelijk ook de eerdere verwijzing naar de diverse rapporten.

Het is duidelijk dat voor zover er sprake is van ingewikkeldheid in de sfeer van de aftrekbare kosten ter zake van arbeid deze betrekking heeft op een beperkt aantal belastingplichtigen. Dat wil overigens niet zeggen dat het daarom minder gewenst zou zijn de regeling voor aftrekbare kosten waar mogelijk te vereenvoudigen. In het kader van de afweging tussen enerzijds eenvoud en doelmatigheid en anderzijds het rekening houden met elementen van draagkracht is het bijvoorbeeld denkbaar de kostenaf trek ter zake van inkomsten uit arbeid verder te vereenvoudigen, te beperken dan wel volledig te laten vervallen en de budgettaire opbrengst daarvan terug te sluizen naar de tariefschijven waarvan deze opbrengst afkomstig is, dan wel het arbeidskostenforfait met de opbrengst te verhogen. In bijlage 1 bij deze memorie van toelichting wordt hierop nader ingegaan.

Het voorliggende wetsvoorstel bevat een aantal voorstellen die betrekking hebben op het vereenvoudigen, stroomlijnen en beperken van regelingen in de sfeer van de inkomsten uit arbeid, de rentevrijstelling en de buitengewone lasten. Voor zover deze budgettaire opbrengsten opleveren, worden deze weer ingezet in deze sfeer.

## 5. Een veranderend Europa: een blik op de toekomst

In het voorliggende wetsvoorstel zijn maatregelen opgenomen die tot doel hebben de administratieve lasten voor belastingplichtigen te beperken. In dat kader wordt onder meer voorgesteld om de bestaande beperkingen<sup>1</sup> voor het opleggen van aanslagen aan buitenlandse belastingplichtigen te laten vervallen. Buitenlandse belastingplichtigen krijgen daarmee net als binnenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid om teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting te vragen. Deze maatregel sluit aan bij de toenemende mobiliteit van personen binnen Europa. Steeds meer burgers zijn gedurende hun professionele carrière in verschillende Lidstaten werkzaam en ook zal het vaker voorkomen dat burgers werken in een andere Lidstaat van de Europese Unie dan waarvan

<sup>1</sup> Volgens de huidige wettelijke regeling komen slechts buitenlandse belastingplichtigen die gedurende het gehele kalenderjaar aan inhouding van loonbelasting zijn onderworpen voor een aanslag in aanmerking.

ze inwoner zijn. Momenteel worden Europese burgers die hun beroep in een andere Lidstaat uitoefenen dan die waarin ze wonen in het algemeen belast in het land waarin zij werken. In de meeste Lidstaten geldt voor deze personen een andere belastingregeling dan voor de eigen onderdanen, waardoor zij niet in alle gevallen dezelfde fiscale faciliteiten genieten als eigen onderdanen.

De toenemende grensoverschrijdende mobiliteit heeft er eveneens toe geleid dat met betrekking tot de directe belastingen meer zaken aan het Europese Hof van Justitie zijn voorgelegd. Hoewel het Europese Hof van Justitie wel conflicten kan oplossen, is het niet in staat een compleet belastingsysteem op te bouwen. Het Europese Hof van Justitie kan immers geen belastingheffing creëren die niet reeds voortvloeit uit de fiscale wetgeving van de Lidstaten. Hierdoor kan niet in alle gevallen worden verzekerd dat in ieder geval eenmaal belasting wordt geheven. Vanwege het bestaan van bilaterale belastingverdragen zijn ook Lidstaten niet altijd in staat een enkele heffing te verzekeren.

Teneinde te komen tot een duurzaam evenwicht op Europees niveau is derhalve een andere aanpak nodig, waarbij enerzijds fiscale obstakels voor zover mogelijk worden weggenomen, zodat Europese burgers zich ook fiscaal vrijelijk binnen de Europese Unie kunnen bewegen, maar anderzijds wordt voorkomen dat een belastingvacuüm ontstaat<sup>1</sup>. Met het voorliggende voorstel inzake het verzoek om teruggaaf van te veel ingehouden loonbelasting wordt aan deze benadering uitvoering gegeven. Deze maatregel staat echter niet op zich, doch maakt deel uit van een groter geheel. Ook op andere terreinen, bijvoorbeeld dat van de belastingvrije sommen, zal worden bezien of aanpassing van de Nederlandse wetgeving nodig is. Mogelijk zullen nog in de loop van dit jaar nadere voorstellen volgen. Tevens zullen nieuwe concepten ter behoud van fiscale claims moeten worden ontwikkeld. In dit kader kan in de eerste plaats worden gedacht aan een adequaat systeem van onderlinge gegevensuitwisseling tussen de Lidstaten; de inzet zal echter breder moeten zijn om ook in de toekomst tot een adequate heffing te geraken. Het zou immers contraproductief zijn als het voorkomen van dubbele belasting zou omslaan in het niet (of duidelijk te laag) belasten van grensoverschrijdende activiteiten. Ook zal een oplossing gevonden moeten worden voor de invorderingsproblemen die zich als gevolg van emigratie kunnen voordoen. Zoveel mogelijk zal moeten worden voorkomen dat claims tot het zekerstellen van een adequate heffing verloren gaan. Een regeling inzake de wederzijdse bijstand bij invordering zou hieraan een zekere bijdrage kunnen leveren. Voor situaties waarin een Lidstaat zijn heffingsrecht in een bilateraal belastingverdrag heeft prijsgegeven en de Lidstaat die het heffingsrecht heeft gekregen daarvan geen gebruik maakt, zullen nieuwe bilaterale regelingen dan wel zal een Europese regeling moeten worden ontworpen op grond waarvan de Lidstaat die zijn heffingsrecht heeft prijsgegeven, alsnog een compenserende heffing mag toepassen. Op deze wijze zou een adequate heffing kunnen worden gewaarborgd.

## **II. VERMINDERING ADMINISTRATIEVE LASTEN BEDRIJFSLEVEN**

### **1. Heffingsrente**

De commissie Vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven heeft voorstellen gedaan ter vereenvoudiging van de regeling voor de heffingsrente. Tijdens het algemeen overleg van de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal op 17 januari 1996 bleek dat deze voorstellen op brede steun konden rekenen. De commissie Vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven heeft onderkend dat bij een goede belastingheffing het moment van de

---

<sup>1</sup> Dit is in overeenstemming met de Ecofin-conclusie van 23 november 1992 inzake het Ruding-rapport, waarin de Raad enerzijds uitsprekt dat fiscale dubbele heffing respectievelijk fiscale belemmeringen voor de interne markt opgeheven moeten worden maar anderzijds ook het belang onderstreept van een adequate en effectieve belastingheffing, waarbij ten minste eenmaal belasting wordt geheven.



vaststelling van de belastingschuld zoveel mogelijk aansluit bij het moment van het ontstaan van die belastingschuld. Het is ongewenst dat een belastingplichtige pas geruime tijd na het ontstaan van een belastingschuld wordt geconfronteerd met het bestaan van die belastingschuld. Uit een oogpunt van rechtszekerheid is het daarnaast van belang dat de belastingplichtige snel zekerheid krijgt over de hoogte van zijn belastingschuld. Niet alleen het vaststellen van de belastingschuld, maar ook het betalen daarvan moeten zo veel mogelijk gelijk opgaan met het ontstaan van de belastingschuld. Dat geldt voor het betalen van belasting, maar ook voor het terugbetalen van wat eerder te veel is geheven.

De technische mogelijkheden van belastingheffing liggen niet met betrekking tot alle belastingen en alle groepen belastingplichtigen gelijk. Zo geschiedt de heffing van loonbelasting door inhouding op het loon op het moment dat dit aan de werknemer wordt uitbetaald, waardoor sprake is van een belastingheffing die aansluit bij de actualiteit van het ontstaan van de belastingschuld. Bij de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting gaat het om heffing bij wege van aanslag, waardoor bij degenen die winst uit onderneming of niet aan loonbelasting onderworpen inkomsten genieten de definitieve vaststelling van de omvang van de belastingschuld plaatsvindt op een tijdstip dat later (soms aanzienlijk later) ligt dan het ontstaan van de belastingschuld.

Een wijze van belastingheffing die ook voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting zo goed mogelijk aansluit bij de actualiteit, beoogt een zo goed mogelijk evenwicht te bieden. Daarvoor is een versnelling van de vaststelling van definitieve aanslagen en een kwaliteitsverbetering van voorlopige aanslagen nodig. In de afgelopen jaren is al een belangrijke versnelling opgetreden bij de vaststelling van aanslagen. De procesmatige versnelling van de aanslagregeling die in het regeerakkoord is voorzien, heeft er onder meer toe geleid dat de aanslagen inkomstenbelasting van belastingplichtigen die om voorrang verzoeken en die tijdig aangifte doen, dat wil zeggen voor 1 april van het op het belastingjaar volgende jaar, worden vastgesteld ruim voor het einde van het jaar waarin de aangiften zijn gedaan. Het beleid van de fiscus is gericht op een verdergaande versnelling van de vaststelling van aanslagen inkomstenbelasting, zodanig dat de belastingplichtigen die voor 1 april van het op het belastingjaar volgende jaar aangifte inkomstenbelasting doen, voor 1 juli van dat jaar een definitieve of een voorlopige aanslag ontvangen.

Vaststelling van de definitieve aanslagen kan echter nooit eerder plaatsvinden dan na afloop van de tijdvakken. Het is dan ook nodig de voorlopige aanslagregeling te intensiveren om de hiervoor aangegeven doelen zo goed mogelijk te bereiken. Hiervoor is het nodig dat ondernemers en andere daarvoor in aanmerking komende belastingplichtigen zo vroeg mogelijk een reële schatting geven over het voorafgaande en het lopende jaar. De commissie Vermindering administratieve verplichtingen, waarin onder meer vertegenwoordigers van ondernemersorganisaties zitting hadden, heeft in dit verband voorgesteld alle ondernemers op 1 augustus een schatting te laten geven van het belastbare inkomen of de belastbare winst van het voorafgaande en het lopende jaar, ongeacht het moment van indiening van de aangifte. Met deze commissie mag worden verwacht dat bedrijven op dat moment zonder extra administratieve lasten een betrouwbare schatting kunnen geven van het resultaat, zodat een besparing van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven optreedt. Doorgaans zullen ondernemers op dat moment immers zowel kennis hebben van de jaarrekening van het voorafgaande jaar als van de ontwikkeling van het resultaat in de eerste helft van het lopende jaar. Een vaste schattingsdatum van 1 augustus, waarvoor geen wetswijzigingen nodig zijn, zal in 1997 worden ingevoerd en betekent een besparing van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van ruim f 40 mln.

### *Kwaliteitsverbetering*

Een verdergaande kwaliteitsverbetering van de voorlopige-aanslagregeling kan worden bereikt door ondernemers ten name van wie een voorlopige aanslag wordt vastgesteld die niet is gebaseerd op een recente schatting van de ondernemer zelf, vooraf in de gelegenheid te stellen hun zienswijze kenbaar te maken. Dit is met name van belang voor de voorlopige aanslagen die aan het begin van het belastingjaar aan de ondernemers worden opgelegd. Voorafgaande aan de vaststelling van de voorlopige aanslag zouden ondernemers in oktober/november kunnen worden geïnformeerd over de grondslag van de vast te stellen voorlopige aanslagen. Daarbij kunnen de ondernemers in de gelegenheid worden gesteld hun zienswijze kenbaar te maken op een bijgevoegd schattingsformulier, zodat daarmee bij de vaststelling van de voorlopige aanslag rekening kan worden gehouden en verzoekschriften om vermindering kunnen worden voorkomen. Afhankelijk van de ervaringen met de nieuwe schattingsystematiek kan de maatregel eind 1998 worden ingevoerd met betrekking tot voorlopige aanslagen 1999.

In verband met een verdere kwaliteitsverbetering van de voorlopige-aanslagregeling zijn voorts van belang het wetsvoorstel openstelling van bezwaar en beroep tegen een aantal fiscale beschikkingen, waaronder de voorlopige aanslagen (Kamerstukken 24 868), en het wetsvoorstel tot verruiming van de mogelijkheid tot het vaststellen van een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag (voorlopige teruggaaf). Dit laatste voorstel is onlangs ter advisering aan de Raad van State gezonden.

Het voorliggende wetsvoorstel voegt hier een component aan toe, te weten een wijziging van de regeling van de heffingsrente. Dit voorstel houdt verband met de hiervoor beschreven belastingheffing die aansluit bij de actuele situatie. De huidige regeling van de heffingsrente kent een tijdvak waarover geen rente wordt berekend (het drempeltijdvak). Het drempeltijdvak met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting is 15 maanden en vangt aan op de dag na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Een drempeltijdvak past niet goed bij een belastingheffing die aansluit bij de actualiteit en leidt tot het effect dat niet volledig rente wordt vergoed over een tijdvak waarin materieel recht bestaat op teruggaaf van belasting en dat geen rente in rekening wordt gebracht over een tijdvak waarin materieel belasting is verschuldigd.

#### *Vervallen drempeltijdvak*

Voorgesteld wordt het drempeltijdvak met betrekking tot de aanslagen inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting te laten vervallen en tevens heffingsrente te berekenen over voorlopige aanslagen die een te betalen bedrag behelzen voorzover die worden vastgesteld na afloop van het tijdvak. Hierdoor wordt aan belastingplichtigen, in vergelijking met de oude regeling, eerder rente vergoed of in rekening gebracht.

De voorgestelde maatregel betekent een vereenvoudiging van de regeling van de heffingsrente. Tevens wordt een onevenwichtigheid in de oude regeling met betrekking tot de heffingsrente weggenomen. Deze onevenwichtigheid is dat wel heffingsrente wordt vergoed over voorlopige aanslagen tot een negatief bedrag, maar dat geen heffingsrente in rekening wordt gebracht over voorlopige aanslagen tot een positief bedrag.

De regeling van de heffingsrente met betrekking tot naheffings-aanslagen en teruggaven loonbelasting die worden opgelegd of verleend aan de werknemer komt overeen met de regeling van de heffingsrente met betrekking tot de inkomstenbelasting. Voorgesteld wordt om ook hier

het drempeltijdvak te laten vervallen. Voor naheffingsaanslagen die worden opgelegd aan de werkgever geldt thans reeds geen drempeltijdvak.

Het drempeltijdvak met betrekking tot de vermogensbelasting is drie maanden en vangt aan op de dag na het einde van het kalenderjaar naar de toestand aan het begin waarvan de belasting wordt geheven. Voorgesteld wordt ook dit drempeltijdvak te laten vervallen.

De regeling van de heffingsrente met betrekking tot de omzetbelasting en andere belastingen die op aangifte moeten worden voldaan blijft met dit voorstel ongewijzigd. Bij deze belastingen geldt een drempeltijdvak van drie maanden dat verband houdt met de wijze van heffen van deze belastingen, waarbij de belastingplichtige de belastingschuld zelf op aangifte moet voldoen na afloop van het tijdvak.

#### *Berekening heffingsrente*

Uitgangspunt van de voorgestelde maatregel is dat heffingsrente wordt berekend in alle gevallen waarbij de vaststelling van de belastingschuld – voorlopig of definitief – na afloop van het tijdvak leidt tot een per saldo te betalen of terug te ontvangen bedrag. Het beginpunt van de renteberekening is dan ook in beginsel het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Als de voorheffingen en de voorlopige aanslagen gelijk zijn aan de uit de wet voortvloeiende belastingschuld (zoals die later wordt vastgesteld) dan is er geen rente verschuldigd. Wordt geld terugontvangen dan wordt tevens rente vergoed. Moet er belasting worden (bij)betaald dan wordt tevens rente in rekening gebracht. Met deze simpele regeling wordt afgestapt van de oude regeling van de heffingsrente, waarbij aan een belastingplichtige geen rente in rekening wordt gebracht in de gevallen waarin een definitieve aanslag met een daarop te betalen bedrag wordt vastgesteld overeenkomstig de door de belastingplichtige gedane aangifte, met inbegrip van de aanvullingen daarop. Dat uitgangspunt is niet geheel eenduidig in de toepassing, kan bijdragen aan onevenwichtige renteberekeningen en blijkt aanleiding te geven tot geschillen (vergelijk bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 30 november 1994, BNB 1995/30), zodat het afstappen van dit uitgangspunt tevens leidt tot een vereenvoudiging voor de uitvoeringspraktijk.

Vanzelfsprekend moet worden voorkomen dat heffingsrente wordt berekend als gevolg van de enkele omstandigheid dat de inspecteur niet binnen een redelijke termijn na het indienen van de aangifte een belastingaanslag vaststelt. De opzet is daarom dat de belastingdienst vanaf 1997 binnen drie maanden nadat een aangifte is ingediend een definitieve of voorlopige aanslag zal vaststellen.

In vergelijking met de oude regeling leidt de voorgestelde maatregel tot een voordeel voor belastingplichtigen die na afloop van het jaar een teruggaaf van belasting krijgen. Men kan ook zeggen dat hier een al lang bestaand nadeel wordt weggenomen. Voor de belastingplichtigen die na afloop van het jaar belasting moeten betalen leidt de voorgestelde maatregel uit een oogpunt van gelijkheid, in vergelijking met de oude regeling, tot het wegnemen van een voordeel. Dit hangt samen met de omstandigheid dat ten name van deze belastingplichtigen tijdens het belastingtijdvak te lage voorlopige aanslagen zijn vastgesteld. De voorgestelde maatregel zal ertoe bijdragen dat belastingplichtigen een groter belang krijgen bij een juiste voorlopige aanslag en derhalve een nauwkeuriger schatting zullen geven van het belastbare inkomen of belastbare bedrag in het lopende jaar.

#### *Internationale aspecten*

Een specifiek knelpunt met betrekking tot de heffings- en invorderings-

rente doet zich voor in gevallen van internationaal onderling overleg. Zowel het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (Brussel, 23 juli 1990, Trb. 1990, 173), de Belastingregeling voor het Koninkrijk als de meeste door Nederland gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting voorzien in een procedure waarbij de bevoegde autoriteiten van de verdragssluitende staten een zaak waarop het verdrag van toepassing is, in onderlinge overeenstemming trachten te regelen ten einde belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag te vermijden. Een dergelijke regeling is ook opgenomen in artikel 26 van het Nederlands Standaardverdrag.

Het bereiken van onderlinge overeenstemming kan worden bemoeilijkt door de te berekenen rente. Teneinde in een onderling-overlegprocedure met de bevoegde autoriteit van een andere staat een bevredigende oplossing te bereiken kan het dan ook wenselijk zijn ook de heffings- en invorderingsrente onderwerp van overleg te maken. De regelingen voor het in rekening brengen en het vergoeden van rente in de verschillende verdragsstaten blijken namelijk zodanig te verschillen dat bij onverkorte toepassing daarvan belangrijke onevenwichtigheden kunnen ontstaan. Indien bijvoorbeeld de in onderlinge overeenstemming getroffen regeling er toe leidt dat Nederland op de aangegeven winst van een lichaam een correctie tot een positief bedrag aanbrengt en de andere verdragsstaat op de aldaar aangegeven winst van een verbonden lichaam een overeenkomstige correctie tot een negatief bedrag aanbrengt, zou het onevenwichtig kunnen zijn indien Nederland over de correctie een substantieel bedrag aan heffingsrente in rekening brengt, terwijl de andere verdragsstaat in het geheel geen rente vergoedt. Dit probleem is door de OESO beschreven in het OESO-rapport «Guidelines for multinational enterprises and tax administrations» van juli 1995. In het rapport wordt opgemerkt dat belastingdiensten zich ervan bewust moeten zijn dat de renteregels van twee jurisdicties niet met elkaar in overeenstemming hoeven te zijn en dat dit extra kosten of baten kan opleveren voor multinationale ondernemingen en dat de bevoegde autoriteiten in onderling-overlegprocedures rekening moeten houden met de factor rente.

Om een evenwichtig resultaat van het onderling overleg te kunnen bereiken, is het wenselijk dat de Minister van Financiën in overeenstemming met een bevoegde autoriteit van een andere staat in het kader van een regeling voor onderling overleg als hier bedoeld voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen van de wettelijke regeling van heffingsrente en invorderingsrente afwijkingen kan toestaan aan de inspecteur dan wel de ontvanger. Voorgesteld wordt deze mogelijkheid te openen voor zowel de heffingsrente als de invorderingsrente. Daarmee wordt een oplossing mogelijk van de gesignaleerde problemen, die met name door het bedrijfsleven als knellend worden ervaren.

## **2. Kortingsregeling**

De commissie Vermindering administratieve verplichtingen heeft geconstateerd dat een aantal belastingschuldigen in staat en bereid is een voorlopige aanslag die in meer dan een termijn invorderbaar is, in één keer te betalen in plaats van in termijnen. Dit sluit aan op de voorgenomen actuele belastingheffing en -invordering. Voorgesteld wordt dit te stimuleren door middel van een betalingskorting.

De voorgestelde betalingskorting wordt beperkt tot belastingaanslagen die een te innen bedrag behelzen en die invorderbaar zijn in meer dan één termijn. Dit zijn belastingaanslagen bedoeld in artikel 9, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990, te weten de voorlopige aanslagen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting tot een positief bedrag waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld, en de voorlopige aanslagen en aanslagen vermogensbe-

lastig waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar van de peildatum (de toestand aan het begin van het jaar) waarop de aanslag is gebaseerd.

Er bestaat slechts aanspraak op betalingskorting indien het volledige bedrag van de belastingaanslag verminderd met het bedrag van de betalingskorting, op de eerste vervaldag is voldaan. Dit geldt ook als het bedrag van de voorlopige aanslag door de belastingplichtige bestreden wordt. In dit verband is van belang dat indien het ondernemers betreft en de op te leggen voorlopige aanslag niet is gebaseerd op een schatting van de belastingplichtige zelf, de ondernemer vooraf in de gelegenheid zal worden gesteld zijn zienswijze kenbaar te maken, zodat daarmee bij de vaststelling van de voorlopige aanslag rekening kan worden gehouden en verzoekschriften om vermindering kunnen worden voorkomen.

Het bedrag van de betalingskorting wordt vastgesteld met behulp van een percentage van het bedrag van de belastingaanslag. Dit percentage is gelijk aan het percentage van de invorderingsrente dat geldt op de vervaldag van de eerste termijn, waarbij de gemiddelde resterende looptijd van die termijnen in aanmerking wordt genomen.

Het bedrag van de betalingskorting zal worden vermeld op het aanslagbiljet, zodat de belastingschuldige de betalingskorting bij tijdige betaling in mindering kan brengen op het verschuldigde bedrag.

Indien de belastingaanslag waarover de betalingskorting is verleend in het zelfde jaar wordt verminderd en het betaalde bedrag geheel of gedeeltelijk aan de belastingschuldige wordt terugbetaald, wordt de betalingskorting geheel of gedeeltelijk teruggenomen over het bedrag van de vermindering.

De betalingskorting is een korting die niet ten laste komt van de betaalde belasting. Indien een betalingskorting op een voorlopige aanslag is verleend kan derhalve niettemin het volledige bedrag van de voorlopige aanslag worden verrekend met de aanslag (op grond van artikel 15 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen).

Een betalingskorting heeft niet het karakter van rente en is derhalve niet belastbaar voor de inkomstenbelasting. Bij het innemen van dit standpunt realiseren wij ons dat een betalingskorting economisch gezien als rente kan worden aangemerkt. Naar algemeen maatschappelijke opvattingen pleegt men een dergelijke korting evenwel niet als rente te ervaren. Men vergelijk bijvoorbeeld de betalingskorting die een leverancier geeft aan een particulier die onmiddellijk contant betaalt in plaats van te wachten tot het eind van de dertig dagen die de leverancier hem als betalings-termijn heeft gesteld. Deze betalingskorting pleegt in de praktijk niet als rente te worden aangemerkt. Om die reden wordt een betalingskorting op een aanslag ook niet als rente aangemerkt, en blijft deze korting derhalve buiten de heffing van de inkomstenbelasting. Het niet belasten van de betalingskorting heeft voorts als voordeel dat ook bij kleinere aanslagen de betalingskorting de nodige aantrekkingskracht heeft.

Een betalingskorting op een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting is ten aanzien van belastingplichtigen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b en c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een element in het kader van de fiscale winstbepaling. Op grond van artikel 2, vijfde lid, van deze wet worden deze belastingplichtigen namelijk geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen, hetgeen meebrengt dat alle baten aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Met de betalingskorting wordt gestimuleerd dat betalingen die in een aantal termijnen kunnen plaatsvinden in één keer worden gedaan. Daarmee wordt een administratieve lastenverlichting voor het bedrijfsleven bereikt van circa f 5 mln.

### **3. Criteria voor het vaststellen van een aanslag inkomstenbelasting**

In beginsel zou jaarlijks aan alle belastingplichtigen een aanslag inkomstenbelasting moeten worden opgelegd, met verrekening van de voorheffingen (loonbelasting, dividendbelasting en in uitzonderlijke gevallen kansspelbelasting). Teneinde de administratieve lasten voor belastingplichtigen te beperken verdient het echter de voorkeur dat het feitelijk betrekken in het proces van aangiften en aanslagen achterwege blijft in die gevallen waarin het gezamenlijke bedrag van de voorheffingen niet te zeer afwijkt van het bedrag van de verschuldigde inkomstenbelasting. Daarmee wordt voorkomen dat belastingplichtigen worden geconfronteerd met aanslagen inkomstenbelasting voor geringe bedragen en worden grote groepen belastingplichtigen gevrijwaard van het doen van aangifte. Voor deze belastingplichtigen fungeren de voorheffingen dan als eindheffing. Dit uitgangspunt wordt al lang gehanteerd. De manier waarop, die ook afhankelijk is van de beschikbare verwerkingstechniek, is in de loop van de jaren veranderd. Het past thans een volgende stap te zetten en daarbij een grote vereenvoudiging aan te brengen. Belastingplichtigen kunnen, op hun verzoek, een aanslag krijgen zodra ze een teruggaaf van meer dan f 26 tegemoet kunnen zien. Thans wordt voorgesteld om in alle gevallen waarin meer dan f 400 moet worden bijbetaald een aanslag vast te stellen (veelal komt dit overeen met circa f 1000 inkomen dat onbelast zou blijven).

In verband hiermee wordt het loonbelastingtarief voor de bijzondere beloningen stapsgewijs aangepast, zodanig dat in de eindsituatie de ingehouden loonbelasting over de bijzondere beloningen zo veel mogelijk overeenkomt met de feitelijk verschuldigde inkomstenbelasting, zodat het aantal gevallen waarin inkomstenbelasting moet worden (bij)betaald wordt beperkt. Per saldo neemt in de structurele situatie het aantal aanslagen inkomstenbelasting af met circa 100 000.

In artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt thans nauwkeurig omschreven in welke gevallen geen aanslag inkomstenbelasting wordt vastgesteld. Daartoe bevat deze bepaling vijftien criteria. Deze regeling is zeer complex en wordt door slechts weinigen geheel doorgrond. Hierbij is tevens van belang dat de aanslagcriteria en de daarbij relevante basisgegevens toepassing langs geautomatiseerde weg niet goed mogelijk maken.

De bestaande regeling leidt voorts tot het ongewenste effect dat een groep belastingplichtigen jaarlijks wordt geconfronteerd met een aanslag voor een gering bedrag. Dit komt doordat altijd een aanslag moet worden vastgesteld indien belasting is verschuldigd en het gezamenlijke bedrag van de aan inhouding van loonbelasting onderworpen inkomsten f 78 500 of meer beloopt.

#### *Nieuw criterium*

Het nieuwe criterium kan er, evenals thans het geval is, toe leiden dat een aanslag wordt vastgesteld indien de tariefgroep voor de heffing van inkomstenbelasting afwijkt van de tariefgroep die (gedurende enige maanden) voor de heffing van loonbelasting is gehanteerd.

Behalve ingevolge het criterium van de verschuldigde belasting, wordt in het voorstel ook een aanslag vastgesteld indien de belastingplichtige binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn aangifte heeft gedaan (bijvoorbeeld met een zogenaamd T-biljet). Dit is met name van belang voor belastingplichtigen die recht hebben op een teruggaaf van ingehouden belasting (van meer dan f 26) en voor belastingplichtigen waarbij de berekening van het inkomen leidt tot een negatief bedrag (een verrekenbaar verlies). Daarbij wordt op dit punt geen onderscheid meer aangebracht tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen.

Tevens wordt de regel gehandhaafd dat een aanslag wordt vastgesteld indien aan de belastingplichtige met toepassing van artikel 30 van de Wet op de loonbelasting 1964 vermindering van loonbelasting is verleend. Dit gebeurt mede om oneigenlijk gebruik van de vermindering loonbelasting te voorkomen.

De beoordeling of een aanslag moet worden vastgesteld zal in eerste instantie door de inspecteur plaatsvinden. Op basis van de gegevens en inlichtingen waarover de fiscus beschikt als gevolg van aangiften van voorafgaande jaren, loonopgaven, renterenseignementen, de renaissance met betrekking tot de waarde van de eigen woning (op basis van de Wet waardering onroerende zaken) en andere renaissance, kan de inspecteur namelijk voor een belangrijk deel van de belastingplichtigen deze beoordeling uitvoeren zonder dat daadwerkelijk aangifte met betrekking tot het desbetreffende jaar is gedaan. Het voorgestelde criterium is immers eenduidig en kan ook langs geautomatiseerde weg eenvoudig worden getoetst.

Deze beoordeling door de inspecteur zal zo veel mogelijk plaatsvinden binnen zes maanden na het einde van het belastingtijdvak. De belastingplichtigen die op basis van de beschikbare gegevens vermoedelijk voor een verplichte aanslag in aanmerking komen zullen dan door de inspecteur worden uitgenodigd tot het doen van een aangifte.

De fiscus zal daarbij tevens beoordelen of een belastingplichtige vermoedelijk in aanmerking komt voor een teruggaaf. Indien dit het geval is zal de belastingplichtige daarop door de inspecteur worden gewezen en kan een zogenaamd T-biljet worden uitgereikt. Hiermee wordt voorkomen dat grote groepen belastingplichtigen die recht hebben op een teruggaaf van belasting dit recht uit onwetendheid niet geldend maken.

Voor een beperkt deel van de belastingplichtigen kan de inspecteur de beoordeling van de aangifteplicht niet geheel zelfstandig uitvoeren, bijvoorbeeld omdat deze daarvoor over te weinig gegevens beschikt. Dit doet zich onder meer voor bij belastingplichtigen die niet aan loonbelasting onderworpen inkomsten van enige omvang hebben, zoals free-lance inkomsten, of rente uit buitenlandse banktegoeden. In verband daarmee blijft de plicht de inspecteur te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte, bestaan voor belastingplichtigen die niet binnen zes maanden na afloop van het belastingtijdvak een uitnodiging tot het doen van aangifte hebben ontvangen maar die wel vermoedelijk belasting verschuldigd zijn. Indien voor de belastingplichtige niet duidelijk is of al dan niet vermoedelijk belasting is verschuldigd, kan deze voor de beoordeling daarvan vanzelfsprekend inlichtingen inwinnen bij de inspecteur.

#### *Vermindering administratieve lasten*

De vereenvoudiging van de criteria voor het vaststellen van een aanslag betekent een vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven. De gegevensaanlevering door de werkgever ten behoeve van de belastingdienst kan namelijk aanzienlijk worden beperkt. Zo kunnen de volgende gegevens op de loonstaat en de loonbelastingkaart vervallen: code burgerlijke staat, code beschikking of goedkeuring van de inspecteur, tijdvak waarin het loon is genoten, aantal dagen waarin het loon is genoten en de codes voor speciale aanduidingen (thuiswerkers, de berekening van de inhouding over loon uit meer dan één dienstbetrekking, de aanvullingen op bepaalde sociale-verzekeringssuitkeringen, de aanduiding van bijzondere groepen). Voorts is van belang dat met ingang van 1997 op voorstel van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen kolom 18 van de loonstaat («vaste en algemene onkostenvergoedingen») komt te vervallen en dat op de loonbelastingkaart de rubriek «overige gegevens» en de rubriek «overige kostenvergoedingen»

komen te vervallen. Met deze gegevensvermindering is een administratieve lastenvermindering voor het bedrijfsleven gemoeid van circa f 265 mln.

#### **4. Verzoekschriften**

De fiscale wet- en regelgeving kent vele verzoekschriften. Een aantal van deze verzoekschriften kan worden afgeschaft of vereenvoudigd. Voorzover het de Wet op de loonbelasting 1964 betreft gaat het om de aanwijzing als inhoudingsplichtige van degene die niet in Nederland woont of is gevestigd en in Nederland een of meer personen in dienst heeft (artikel 6, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964). In de praktijk geschiedde deze aanwijzing alleen op verzoek. Daarbij werd het verzoek altijd gehonoreerd onder de voorwaarde dat de aangewezen inhoudingsplichtige de loonadministratie in Nederland houdt. Ter vermindering van de administratieve lasten wordt deze regeling gewijzigd, zodanig dat degene die niet in Nederland woont of gevestigd is als inhoudingsplichtige wordt beschouwd voor zover hij in Nederland personen in dienstbetrekking heeft, in Nederland de loonadministratie houdt en zich als inhoudingsplichtige bij de inspecteur heeft gemeld.

Ook is de aanwijzing als S&O-inhoudingsplichtige, bedoeld in artikel 21, vierde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen, van belang. In de praktijk werden de desbetreffende verzoeken van de daarvoor in aanmerking komende inhoudingsplichtigen onder een aantal standaardvoorwaarden steeds gehonoreerd. Voorgesteld wordt deze aanwijzing te laten vervallen, waardoor alle inhoudingsplichtigen die voldoen aan de in een ministeriële regeling te stellen voorwaarden als S&O-inhoudingsplichtige worden aangemerkt en tevens worden geacht het spur- en ontwikkelingswerk zelf te verrichten.

Bij een aantal verzoekschriften is de rechtszekerheid van de belastingplichtigen niet gediend met afschaffing, maar is juist een verbetering van de rechtsbescherming gewenst door de desbetreffende beschikkingen voor bezwaar en beroep vatbaar te maken. Daarbij noemt de commissie Vermindering administratieve verplichtingen de geruisloze overgang van een onderneming in een vennootschap, de bedrijfsfusie, de vorming van een fiscale eenheid voor de heffing van de vennootschapsbelasting en de omzetting van bepaalde rechtspersonen. In de bedoelde verbetering van de rechtsbescherming wordt voorzien in een wetsvoorstel inzake openstelling van bezwaar en beroep dat onlangs naar de Raad van State is gezonden.

### **III. FISCAAL-TECHNISCHE HERZIENING VAN DE LOON- EN INKOMSTENBELASTING**

#### **1. Aftrekbare kosten**

##### *1.1. Inleiding*

De huidige regelgeving op het gebied van de aftrekbare kosten stamt uit het begin van de jaren '90. Hoewel deze regelgeving dus van betrekkelijk recente datum is, is er aanleiding op een aantal onderdelen wijzigingen voor te stellen. Bij die aanpassing staat voorop dat wat eenvoudiger kan ook eenvoudiger moet. Teveel energie gaat verloren in discussies over het al dan niet aftrekbaar zijn van kosten. De Oort-evaluatie heeft te zien gegeven dat de huidige wetgeving op veel punten naar tevredenheid functioneert. Eveneens blijkt echter dat op onderdelen verbeteringen mogelijk zijn. Verder blijkt dat bepaalde kostenposten in de uitvoeringspraktijk regelmatig tot discussie tussen belastingplichtigen en de



belastinginspecteur aanleiding geven en niet zelden de inzet vormen van gerechtelijke procedures. In een complexe en zich steeds ontwikkelende samenleving als de onze is hieraan niet te ontkomen. Van de wetgever mag worden verlangd dat hij zich inspant om op adequate wijze met deze ontwikkelingen rekening te houden.

In de rapporten van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen en de werkgroep Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting is aandacht besteed aan onder meer het onderwerp gemengde kosten. De in dit wetsvoorstel neergelegde maatregelen zijn mede gebaseerd op de aanbevelingen in deze rapporten, waarbij de voorgestelde ingreep in de tekst van de wet vooralsnog beperkt is gebleven.

### *1.2. Aftrekbare kosten; algemeen*

Alvorens in te gaan op de voorgestelde aanpassingen in de afzonderlijke kostenposten van artikel 36 gaan wij meer in het algemeen in op de aftrekbaarheid van de kosten in het kader van de inkomsten uit arbeid.

Mede gelet op de conflictgevoeligheid van de regeling zou een belangrijke vereenvoudiging te bereiken zijn wanneer de aftrekbaarheid van de kosten zou worden ingeperkt zonder dat dit zou leiden tot specifieke regelgeving op het terrein van de afzonderlijke aftrekposten. Een aanpassing in laatstbedoelde zin roept nu eenmaal weer nieuwe conflictstof op. Dit wordt in sterke mate bevestigd door de ervaringen die zijn opgedaan met de Oort-wetgeving. De daarbij aangebrachte gedetailleerde regelgeving heeft geleid tot vele procedures over nieuwe begrippen en de uitleg van de bedoelingen achter de verschillende kostenbeperkingen. Zo kan worden gewezen op problemen die zijn ontstaan bij de toepassing van het zogeheten omvangscriterium. In zijn arrest van 28 juni 1995, BNB 1995/255, heeft de Hoge Raad meer duidelijkheid gegeven over de reikwijdte van dit criterium. De vraag rijst of met dit arrest een redelijke en werkbare regeling wordt gegeven ter zake van de aftrekbare kosten. Wij gaan daar vooralsnog van uit en stellen om die reden thans geen wijziging voor van de bestaande wettekst ter zake. Introductie van een nieuwe wettelijke omschrijving (zie bijvoorbeeld de in bijlage 3 opgenomen nota betreffende gemengde kosten) zou immers ook weer kunnen leiden tot nieuwe rechtsonzekerheid en jurisprudentie.

Het vorenstaande neemt niet weg dat er uiteraard wel mogelijkheden denkbaar zijn om te komen tot een meer algemene inperking van de aftrekbaarheid van kosten, die bovendien budgettaire middelen kan genereren voor tariefsverlaging of een verdere verhoging van het arbeidskostenforfait. In bijlage 1 bij deze memorie van toelichting gaan wij daarom nadrukkelijk in op alternatieve wijzen van aanpak. Daarmee menen wij tevens te hebben voldaan aan toezeggingen die de eerste ondergetekende heeft gedaan bij de Algemene Financiële Beschouwingen op 3 en 4 oktober 1995 om te komen met een notitie omtrent een werknemersaftrek en de mogelijkheden van een fiscale tegemoetkoming voor een specifiek soort arbeidskosten, te weten de kosten voor zorg voor kinderen die werkende ouders moeten maken.

Wij zien geen aanleiding ten aanzien van werknemers veranderingen voor te stellen in de in het kader van de Oort-wetgeving tot stand gekomen asymmetrie met betrekking tot de gemengde kosten. De desbetreffende gemengde kosten blijven niet aftrekbaar en wel belastingvrij vergoedbaar. Wij achten het daarbij van belang dat op deze wijze de fiscale behandeling van dergelijke kosten op een effectieve wijze mogelijk is, omdat de tussenkomst van de werkgever als eerste beoordelaar het aannemelijker maakt dat de desbetreffende vergoedingen een zakelijk karakter hebben.

### 1.3. Aanpassing artikel 36

In artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is van een groot aantal specifieke kostenposten aangegeven hoe zij fiscaal behandeld dienen te worden. Ten aanzien van een aantal van deze kostenposten worden wijzigingen voorgesteld.

Wat betreft de aftrek van kosten van werkkleding (artikel 36, eerste lid, onderdeel f) wordt de lijn van de jurisprudentie in de praktijk als onbevredigend ervaren. Voorgesteld wordt om door middel van een wettelijke omschrijving tot een meer geobjectiveerd begrip werkkleding te komen en zo te trachten mogelijke conflicten daarover in te dammen. Het voorstel behelst een omschrijving die erop neerkomt dat onder werkkleding wordt verstaan de kleding die specifiek daarvoor geschikt is en die blijkens uiterlijke kenmerken, zoals bedrijfslogo's, daarvoor bestemd is.

In artikel 36, eerste lid, onderdeel h, is bepaald dat representatiekosten niet aftrekbaar zijn. Gelet op de nauwe band daarmee behoren reiskosten in verband met representatie op dezelfde wijze te worden behandeld als de representatiekosten waarmee zij samenhangen. Derhalve wordt voorgesteld de met representatie samenhangende reiskosten van aftrek uit te sluiten. Ter wille van eenduidigheid in de formulering van artikel 36 wordt daarbij ook de, nu al geldende, niet-aftrekbaarheid van verblijfkosten uitdrukkelijk vermeld.

Met betrekking tot verhuiskosten (artikel 36, tweede lid, onderdeel d) zijn er in de praktijk vaak lastige discussies over wat onder – aftrekbaar – herinrichtingskosten moet worden verstaan. Uiteindelijk komt het er vrijwel altijd op neer dat, naast de kosten van verhuizing van de boedel, 12% van het jaarloon kan worden afgetrokken. Om tegemoet te komen aan de uitvoeringspraktijk wordt voorgesteld deze 12%-norm thans als forfait in de wet op te nemen. Verhuiskosten komen alleen dan voor aftrek in aanmerking, wanneer sprake is van een verhuizing op zakelijke gronden. Het onderzoek naar de vraag of werknemers verhuizen op grond van zakelijke of persoonlijke motieven is tijdrovend en geeft aanleiding tot conflicten. Naar ons oordeel is, tenzij de inspecteur het tegendeel aannemelijk maakt, in de volgende omstandigheden sprake van verhuiskosten die zijn gemaakt ter vervulling van de dienstbetrekking:

- de werknemer gaat binnen twee jaar na de aanvaarding van een nieuwe dienstbetrekking of na overplaatsing wonen binnen een afstand van 10 kilometer van de plaats van zijn tewerkstelling;
- de werknemer bekort door zijn verhuizing de reisafstand tussen zijn woning en de arbeidsplaats, gemeten langs de gebruikelijke weg met ten minste 50% en tevens met ten minste 10 kilometer.

Dit weerlegbare vermoeden zal in een ministeriële regeling worden opgenomen. Onder andere dan de genoemde omstandigheden ligt de bewijslast van de zakelijkheid van de verhuizing bij de belastingplichtige.

Wat betreft de aftrek van de kosten van de kantoorruimte (artikel 36, lid 2, onderdeel f) in de woning van de belastingplichtige is de normering van de kosten opnieuw omschreven. Overeenkomstig de beslissing van de Hoge Raad in zijn arrest van 17 november 1993, BNB 1994/36 worden de kosten voor eigenaren niet gebaseerd op het huurwaardeforfait maar op de economische huurwaarde. Aldus vindt de fiscale behandeling van kosten van kantoorruimte voor huiseigenaren en voor huurders op een vergelijkbare basis plaats. Voorts is een vereenvoudiging aangebracht door de aftrekbeperking voor de kantoorruimte door te trekken naar andere werkruimten in de woning, zoals een atelier of een garage. Ook voor die andere werkruimten gaat de genormeerde aftrek gelden. Daarnaast wordt een aanscherping aangebracht ten aanzien van het gebruik van de werkruimte in relatie tot het inkomen. In de praktijk is gebleken dat de huidige regeling er onvoldoende toe leidt dat de aftrek van werkkamerkosten wordt beperkt tot die gevallen waarin er een ondubbelzinnige band bestaat tussen de kosten van de werkkamer en de

genoten inkomsten. Daarom wordt voorgesteld het bestaande «grotendeels-criterium» te vervangen door een «hoofdzakelijk-criterium». Om voor aftrek van kosten van een werkruimte in aanmerking te komen dienen de inkomsten derhalve hoofdzakelijk in de werkruimte te worden verworven, of – indien geen soortgelijke werkruimte elders beschikbaar is – in of vanuit de werkruimte. Voor de gevallen dat geen soortgelijke werkruimte elders beschikbaar is, willen wij voorkomen dat een onbedoelde reikwijdte wordt gegeven aan de aftrek van kosten van een werkruimte. Daarom wordt in die situatie als aanvullende eis gesteld dat de inkomsten in belangrijke mate in de werkruimte zijn verworven. Dit vereiste voorkomt dat ambulante personen die in feite niet of nauwelijks gebruik maken van een werkruimte thuis toch voor kostenaftrek ter zake van een dergelijke werkruimte in aanmerking komen.

Een verdere vereenvoudiging wordt bereikt door bij de berekening van het aftrekbare bedrag voor alle kosten uit te gaan van een vast percentage van 20 van de huur, dan wel van de economische huurwaarde. Het huidige dubbele criterium van 15% van de huur of de huurwaarde en 15% van de energiekosten wordt daarmee vervangen door een enkelvoudig criterium. De hoogte van het percentage is afgestemd op de relatief hoge mate van zakelijk gebruik van een werkruimte waarbij kostenaftrek mogelijk is. Voor alle duidelijkheid wordt er ten slotte op gewezen dat tot de inrichtingskosten van een werkruimte niet de gereedschappen en instrumenten van de werknemer behoren. Dergelijke zaken vallen onder het daarvoor geldende specifieke regime.

Met betrekking tot cursussen, congressen, seminars, symposia en dergelijke (artikel 36, lid 2, onderdeel g), wordt een vereenvoudiging in de berekening van de aftrekbare kosten voorgesteld. Voor de met de cursussen en dergelijke samenhangende reiskosten dient, voor zover daarbij sprake is van reizen per auto, niet meer te worden uitgegaan van de werkelijke kosten, maar van het kilometer-forfait. Het totaal van de kosten dat in aftrek wordt toegelaten is gebonden aan een maximum van f 3250.

Een andere vereenvoudiging wordt bereikt door het onderscheid tussen de kosten van muziekinstrumenten, geluidsapparatuur en gereedschap (artikel 36, lid 1, onderdelen l en m) en de kosten van tekstverwerkers, computers en dergelijke (artikel 36, lid 2, onderdeel h) op te heffen. Voorgesteld wordt te bepalen dat het totaal van deze kosten slechts voor aftrek in aanmerking kan komen voor zover een jaarbedrag van f 800 wordt overschreden.

Naast deze wijzigingen voorziet het wetsvoorstel op het onderhavige onderdeel in een vrijstelling van een fiscale bijtelling ter zake van computers en bijbehorende apparatuur, zoals modems, printers en faxen die door een werkgever aan diens werknemers worden verstrekt, ter beschikking gesteld of vergoed. Op overeenkomstige wijze is een vrijstelling opgenomen voor belastingplichtigen die andere inkomsten uit arbeid genieten. Met deze vrijstelling wordt beoogd de praktijk een handvat te bieden voor een eenvoudiger en doelmatiger belastingheffing ter zake van bijvoorbeeld PC-privé projecten. De vrijstelling kan tevens bijdragen aan het bevorderen van het telewerken.

Voor verstrekkingen in natura van kleine consumpties tijdens de werktijd wordt uit het oogpunt van eenvoud en doelmatigheid een wettelijke vrijstelling voorgesteld. Het verstrekken van kleine consumpties op het werk is een vorm van loon in natura. De besparing dient naar de huidige wetgeving eigenlijk te worden belast, maar wordt thans uit praktische overwegingen doorgaans genegeerd (Besluit van 14 mei 1986, BNB 1988/315). Voorgesteld wordt deze situatie wettelijk te verankeren. De vrijstelling geldt niet voor vergoedingen in geld. Kiest de werkgever toch voor een dergelijke vergoeding dan is volgens de voorgestelde wetgeving het normale loonbelastingregime van toepassing. Uit het oogpunt van eenvoud en doelmatigheid wordt voor de werkgever in deze situatie wel

de mogelijkheid geopend dat de verschuldigde loonbelasting en premie volksverzekeringen bij wijze van eindheffing worden geheven bij de werkgever en niet bij de werknemer (zie onderdeel III.3 van deze memorie).

In de fiscale behandeling van kostenvergoedingen worden overigens geen ingrijpende wijzigingen voorgesteld. Wel wordt een oplossing voorgesteld voor de problemen en de conflicten die zich in de praktijk blijken voor te doen met betrekking tot het controleren van vaste vergoedingen. Deze oplossing wordt geboden door aan te sluiten bij een methode die reeds door veel werkgevers wordt toegepast om een adequate kostenvergoeding te kunnen vaststellen. Bij ministeriële regeling wordt daartoe bepaald dat de inspecteur voor het verstrekken van onbelaste vaste kostenvergoedingen als voorwaarde kan stellen dat daaraan een steekproefsgewijs onderzoek ten grondslag ligt van concrete uitgaven die werknemers gedurende enige tijd hebben gemaakt. De methode biedt voordelen voor zowel de belastingdienst als de werkgever. De inspecteur kan op basis van een dergelijk onderzoek de redelijkheid van de verstrekte vergoeding beoordelen; de werkgever mag ervan uitgaan dat een aldus bepaalde kostenvergoeding belastingvrij kan worden verstrekt zolang het uitgavenpatroon van de werknemers niet aanmerkelijk verandert. Om dienaangaande over een betrouwbare basis te beschikken, zou het onderzoek van concrete uitgaven wel van tijd tot tijd moeten worden herhaald.

Met dit voorstel wordt tegemoet gekomen aan een wens uit de praktijk om een eenvoudiger regeling die minder administratieve rompslomp met zich brengt en die tot minder procedures aanleiding geeft. Met deze regeling wordt tevens tegemoetgekomen aan mogelijke praktijkproblemen als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 27 maart 1996, BNB 1996/180, inzake de toerekening van een vaste kostenvergoeding.

Het voorgestelde regime verhindert uiteraard niet dat wanneer de vaste kostenvergoeding voor een individuele werknemer niet toereikend is, de meerdere kosten – met inachtneming van de artikelen 35 en 36 – alsnog aftrekbaar zijn.

#### *1.4. Voorstellen in de winstsfeer*

Het wetsvoorstel bevat tevens maatregelen op het gebied van de gemengde kosten in de winstsfeer. Bij de vormgeving van deze maatregelen speelt het volgende. Een vereenvoudiging op dit terrein kan een bijdrage leveren aan de in het regeerakkoord opgenomen doelstelling om te komen tot vermindering van de administratieve verplichtingen voor het bedrijfsleven. Daarbij dienen maatregelen in de winstsfeer en in de inkomst sfeer wel op elkaar te zijn afgestemd. In de brief van 12 oktober 1995, waarbij het eindrapport van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen naar de Tweede Kamer is gezonden, is hierop ook gewezen. Wij achten het dan ook niet verdedigbaar voor ondernemers de aftrekbeperkingen zonder meer af te schaffen waar deze voor werknemers in stand blijven, zeker niet waar het gaat om de gemengde kosten van de ondernemer zelf.

Dit ligt anders bij gemengde kosten van de onderneming die niet de ondernemer zelf betreffen. Dergelijke kosten behoren tot de ondernemingskosten die ten laste van de winst komen op grond van artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Daarom wordt voorgesteld de algemene aftrekbeperkingen in de winstsfeer (het huidige artikel 8a) goeddeels weg te nemen. Slechts de volledige uitsluiting van aftrek voor kosten van vaartuigen voor representatieve doeleinden en voor betalingen ter zake van geldboeten c.a. blijft in het voorstel gehandhaafd. Het betreft hier kosten waarvoor naar ons oordeel alleen al uit een

oogpunt van maatschappelijke acceptatie aftrekbaarheid achterwege dient te blijven.

Naast de onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer verdient in dit opzicht speciale aandacht de aandeelhouder die over een aanmerkelijk belang in een vennootschap beschikt, in het bijzonder – maar niet uitsluitend – ingeval deze persoon tevens directeur is van de vennootschap. Voor de zogeheten directeur-groootaandeelhouder gelden in principe de aftrekbeperkingen die in het algemeen op werknemers van toepassing zijn. Echter, het feit dat hij de zeggenschap heeft in het lichaam waarvan hij werknemer is, plaatst hem in een positie die soms – zo ook op het punt van de aftrek en vergoeding van gemengde kosten – eerder vergelijkbaar is met die van ondernemer dan met die van werknemer. Voor de aanmerkelijk-belanghouder die niet tevens werknemer is van de vennootschap ontbreken de aftrekbeperkingen in de winstsfeer geheel, terwijl de hiervoor geschetste vergelijkbaarheid met de ondernemer tot op grote hoogte ook hier geldt. Bij het wegnemen van aftrekbeperkingen in de winstsfeer kan niet aan deze realiteit voorbijgegaan worden. Het risico bestaat dan dat nauwelijks meer een rem wordt gevoeld met betrekking tot het «over de zaak laten lopen» van kosten die deels een privé-karakter hebben, terwijl ook het evenwicht met de aftrekbeperkingen bij de werknemers zoek zou dreigen te raken.

Alvorens te schetsen welke oplossing hier gekozen is, lijkt het goed de aftrekbaarheid van de op de persoon van de ondernemer/directeur-groootaandeelhouder betrekking hebbende gemengde kosten nog eens – in grote lijnen – in historisch perspectief te bezien. Het gaat hierbij om de kosten ter zake van de volgende posten:

- voedsel, drank en genotmiddelen;
- representatie, daaronder begrepen recepties, feestelijke bijeenkomsten en vermaak;
- congressen, seminars, symposia, studiereizen en dergelijke.

Vóór de Oort-wetgeving van 1990 golden er geen aftrekbeperkingen voor deze kosten. Aldus was er een vanzelfsprekend evenwicht in de fiscale behandeling van dergelijke kosten tussen ondernemers, directeuren-groootaandeelhouder en werknemers.

Ingaande 1990 verviel de aftrekbaarheid van de onderhavige gemengde kosten voor werknemers. Wel werd voor deze kostencategorieën de belastingvrije vergoedbaarheid gehandhaafd. Echter, ook op de vergoeding van deze kosten diende naar het gevoelen van de toenmalige wetgever een rem te worden gezet. Deze werd gevonden in het bij de werkgever voor 75% aftrekbaar stellen van die kosten. Deze 75%-beperking gold onverkort ook voor ondernemers en directeuren-groootaandeelhouder. Langs deze weg was opnieuw een evenwicht bereikt tussen ondernemers, directeuren-groootaandeelhouder en werknemers.

Thans staan wij voor de opgave de administratieve lasten voor ondernemers zoveel mogelijk te beperken. Een belangrijke bijdrage daaraan is gevonden in het laten vervallen van de onderhavige 75%-aftrekbeperking. Daarbij mag het meerbedoelde evenwicht tussen ondernemers, directeuren-groootaandeelhouder en werknemers niet verloren gaan. Niet alleen zou een dergelijk verlies uit een oogpunt van consistent beleid onwenselijk zijn – de Kamer heeft hierop terecht gewezen – maar ook zou uit het oogpunt van gelijkheid een gebrek aan evenwicht risico's meebrengen. Wat betreft de directeuren-groootaandeelhouders is het duidelijk dat in het algemeen niet bij voorbaat alle grootaandeelhouders over één kam kunnen worden geschoren. De praktijk van alledag met betrekking tot gemengde kosten leert evenwel dat men bij het doen van uitgaven voor voedsel, drank, representatie c.a. ten behoeve van grootaandeelhouders geen of weinig onderscheid pleegt te maken tussen grootaandeelhouders die tevens werknemer zijn en zij die dat niet zijn maar mogelijk wel een functie hebben als bijvoorbeeld

adviseur – formeel of informeel – of commissaris. Uit een oogpunt van effectiviteit is het niet goed doenlijk dan toch fiscaal onderscheid tussen de verschillende groepen te maken. Om die redenen dienen zij fiscaal gelijk te worden behandeld, waarbij uit een oogpunt van kenbaarheid en doorzichtigheid het voor de hand ligt het aanmerkelijk-belangregime als maatstaf te laten fungeren.

Voor een oplossing van vorenbedoelde opgave zou gedacht kunnen worden aan een fiscale bijtelpost per categorie gemaakte kosten. Deze zou zowel kunnen gelden voor de onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer als in de sfeer van de vennootschapsbelasting voor elke directeur-groootaandeelhouder voor wie de vennootschap dergelijke kosten maakt. Nadeel van een dergelijke forfaitaire benadering is dat deze grof werkt. Voor de een is het bedrag te hoog en dus moeilijk acceptabel, voor de ander te laag en dus weinig effectief. Nadeel is voorts dat in deze optie niet goed kan worden afgezien van de bestaande zogenoemde dubbele toets; hierop komen wij nog terug.

Een andere oplossing lijkt het – voor deze beperkte groep – handhaven van de 75%-beperking voor de drie genoemde kostencategorieën voor zover het betreft kosten die voor de ondernemer of de directeur-groootaandeelhouder in persoon worden gemaakt. Een nadeel hiervan zou zijn dat in zoverre de administratieve-lastendruk gehandhaafd blijft. Deze moet overigens niet worden overdreven: in de sfeer van de inkomstenbelasting moet de ondernemer hoe dan ook toch al zijn privé-uitgaven afsplitsen van zijn zakelijke uitgaven, aangezien deze veelal via dezelfde kas lopen; in de sfeer van de vennootschapsbelasting geldt het bezwaar niet voor de vennootschappen die geen directeuren-groootaandeelhouder hebben.

Het voorgaande overziende menen wij dat de meest doelmatige oplossing hier een keuzeregime is voor de kostenposten voedsel, drank en genotmiddelen, representatie en dergelijke en congressen en dergelijke. Deze keuze houdt in dat als uitgangspunt de 75%-beperking wordt gehandhaafd voor zover de kosten worden gemaakt voor de ondernemer in persoon dan wel de aanmerkelijk-belanghouder in persoon. Daarbij wordt de ondernemer/vennootschap de mogelijkheid geboden om de administratieve lasten in dit verband te voorkomen. Hij kan dit doen door in plaats van de 75%-beperking voor voedsel, drank en genotmiddelen alsmede representatie en dergelijke een jaarlijks bedrag ineens bij de winst te tellen. Voor beide categorieën tezamen wordt een bij te tellen bedrag van f 3000 voorgesteld, welk bedrag kan worden gezien als de som van f 2000 voor voedsel, drank en genotmiddelen alsmede f 1000 voor representatie en dergelijke. Het bedrag van f 2000 komt overeen met de fiscale bijtelling die volgens de geldende regels voor de loonbelasting zou moeten worden toegepast bij een werknemer boven de ziekenfondsgrens die op zo'n drie dagen per week zijn lunch en warme maaltijd gebruikt op kosten van de werkgever. Wat betreft representatiekosten zijn dergelijke cijfers niet voorhanden; tentatief is hiervoor de helft van het bij te tellen bedrag voor voedsel en drank gehanteerd. Wat betreft de categorie congressen en dergelijke zijn er aanzienlijk minder bezwaren tegen het afzonderlijk administreren daarvan en het vervolgens toepassen van de 75%-beperking. Daarom wordt hiervoor geen alternatief van een bijtelling ineens voorgesteld.

De samenvoeging van de categorieën voedsel, drank en genotmiddelen en representatie en dergelijke tot één kostenpost heeft als achtergrond dat de grens tussen die twee categorieën vloeiend is. Representatiekosten zijn veelal ook te duiden als kosten van voedsel, drank en genotmiddelen. Het naast elkaar laten bestaan van twee afzonderlijk bij te tellen bedragen zou oneigenlijk gebruik in de hand werken.

Teneinde mogelijke misverstanden bij voorbaat weg te nemen zij nogmaals opgemerkt dat de bijtelling van f 3000 voor geen enkele

onderneming verplicht is. Men kan in alle gevallen desgewenst volstaan met de 75%-beperking.

Het handhaven van de 75%-beperking voor de kosten van de ondernemer in persoon biedt een belangrijk aanvullend voordeel, te weten de mogelijkheid van afschaffing van de zogenaamde dubbele toets in de inkomstenbelasting. Thans is het nog zo dat volgens het wettelijke systeem door een ondernemer gemaakte kosten eerst moeten worden getoetst aan artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Dit houdt in dat de besparing die de ondernemer in privé ondervindt door een zakelijke uitgaaf, als onttrekking van winst wordt beschouwd, zodat het desbetreffende bedrag niet ten laste van de winst kan worden gebracht. Pas nadat dit is gebeurd, komt toetsing aan de regels van de gemengde kosten aan de orde. Dit systeem, dat in de praktijk overigens niet steeds even consequent wordt toegepast, houdt in dat eerst met de privé-besparing rekening moet worden gehouden en daarna nog eens met de – eventuele – beperking uit hoofde van het gemengde-kostenregime. Deze dubbele toets wordt in de praktijk als hinderlijk ervaren. Thans wordt daarom voorgesteld de dubbele toets te laten vervallen. Bij kosten die door het gemengde-kostenregime worden bestreken, behoeft men voor het overige met privé-besparingen geen rekening meer te houden. Deze worden verondersteld te zijn begrepen in de 75%-beperking dan wel de bijtelling van f 3000. Dit houdt naast een administratieve verlichting ook een zekere fiscale lastenverlichting voor de ondernemers in. In artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt hiertoe een bepaling opgenomen. Ter illustratie van de uitwerking van deze voorstellen zijn in bijlage 2 de gevolgen ten aanzien van de post voedsel weergegeven voor enkele veel voorkomende praktijksituaties.

Met de aanpassingen van de aftrekbeperkingen in de winstsfeer wordt een vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven bereikt van circa f 150 mln.

## **2. Reiskosten**

### *2.1. OV-reizen woning-werk*

Voor zowel de aftrek- als de vergoedingsmogelijkheden is er in het huidige belastingregime een begunstiging van OV-reizen ten opzichte van andere wijzen van reizen. Voor de OV-reizen geldt een hoger forfait.

Aan de aftrekkant is het hoge OV-forfait echter alleen mogelijk voor belastingplichtigen die beschikken over een openbaar-vervoerklaring (OV-verklaring) van de openbaarvervoerbedrijven. Om administratieve redenen worden dergelijke verklaringen thans nog uitsluitend verstrekt op basis van het reizen met jaarkaarten.

Het kabinet is van mening dat er naar moet worden gestreefd om het hoge aftrekforfait ook toegankelijk te maken voor OV-reizen met ander-soortige vervoerbewijzen. Daartoe is de werkgroep Vergroening van het fiscale stelsel gevraagd nader overleg te voeren met de vervoerbedrijven. Naar aanleiding van dat overleg heeft de werkgroep kunnen vaststellen dat naar verwachting met ingang van 1997 alle gebruikers van maandkaarten een OV-verklaring zouden kunnen krijgen. Een of twee jaar daarna zou de OV-verklaring kunnen worden uitgebreid naar alle gebruikers van het openbaar vervoer voor het woon-werkverkeer, dus ook voor deeltijdwerkers, ervan uitgaande dat een elektronisch kaartstelsel dan zal zijn ingevoerd.

Gelet op het vorenstaande lijkt het gebruik van het hoge OV-aftrekforfait binnen afzienbare tijd in veel meer gevallen mogelijk te worden. Het reiskostenforfait wordt daarmee goeddeels ontdaan van de als discriminatoir ervaren verschillen tussen OV-reizen met een jaarkaart en OV-reizen anderszins. De komende maanden zal nader overleg worden gevoerd met de openbaarvervoerbedrijven. In dit wetsvoorstel is daarom de

mogelijkheid voor aftrek verruimd tot de – bij ministeriële regeling aan te wijzen – toegelaten OV-verklaring. Zodra van hun zijde zekerheid kan worden gegeven over de uitbreiding van de mogelijkheden tot het verstrekken van OV-verklaringen, kan meer specifiek worden aangegeven op welk moment welke uitbreidingen mogelijk zullen worden.

Wat betreft de belastingvrije vergoedingen voor OV-reizen bestaan er thans verschillende mogelijkheden. De belangrijkste mogelijkheid is om alle werkelijke kosten van openbaar vervoer belastingvrij te vergoeden. Daarbij maakt het niet uit welk soort plaatsbewijzen is gebruikt (abonnementen of dagkaarten) en is evenmin van belang of eerste dan wel tweede klasse is gereisd. Voorgesteld wordt om die vergoedingsmogelijkheid als uitgangspunt te nemen en als zodanig in de wet vast te leggen. Daarmee kan, ook gelet op de beoogde vereenvoudigingen (inzichtelijkheid van vergoedingsmogelijkheden) de thans bestaande OV-vergoedingentabel vervallen.

## *2.2. Overige reizen woning-werk (niet OV-reizen)*

Voorts wordt voorgesteld de forfaitaire bedragen voor woon-werkverkeer op andere wijze dan met openbaar vervoer niet verder te verhogen maar te bevrozen op het thans bestaande niveau (de bedragen die gelden voor 1996). Dat geldt zowel voor de aftrek van kosten woon-werkverkeer als voor de vergoedingen ter zake van kosten woon-werkverkeer.

Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een wettelijke bepaling op te nemen ter goedkeuring van de wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968. Deze wijziging behelst het aftrekbaar stellen van de omzetbelasting die drukt op de kosten van het door een ondernemer aan zijn personeel verstrekken of ter beschikking stellen van een fiets ten behoeve van het woon-werkverkeer. Een afschrift van het besluit en de nota van toelichting is bij deze memorie gevoegd als bijlage 8.

## *2.3. De 20-dagenregeling*

Het reiskostenforfait is van toepassing indien een werknemer ten minste eenmaal per week pleegt te reizen van zijn woning naar de arbeidsplaats. Het begrip «plegen te reizen» is door de Hoge Raad ingevuld met de norm «meer dan 20 dagen». In de praktijk blijken er echter problemen te ontstaan betreffende de periode waarover deze 20 dagen moeten worden berekend (referentieperiode) en in welke mate bij tijdelijke onderbrekingen (bijvoorbeeld bij ziekte en verlof) de referentieperiode al dan niet doorloopt. Voorts is het voor werkgevers bij met name projectmatige arbeid vaak moeilijk in te schatten of de 20-dagennorm wordt gehaald.

Wij menen aan deze problemen tegemoet te komen door een aanvullende regeling op te nemen waarin enerzijds wordt bepaald dat het reiskostenforfait buiten toepassing mag blijven zolang in een kalenderjaar op minder dan veertig dagen wordt gereisd, terwijl anderzijds het reiskostenforfait wel steeds moet worden toegepast als op veertig dagen of meer wordt gereisd. Met deze regeling willen wij een handvat voor de praktijk bieden, waardoor zich nauwelijks meer problemen kunnen voordoen rond de al dan niet tijdelijke onderbrekingen. Uitdrukkelijk zij daaraan toegevoegd dat met de regeling niet wordt beoogd een andere invulling te geven aan de in de jurisprudentie gevormde uitleg van het begrip «ten minste eenmaal per week plegen te reizen». De nieuwe 40-dagennorm vormt daarop een aanvulling.

## *2.4. Forfaitaire kilometerprijs auto*

De forfaitaire kilometerprijs van de auto in de sfeer van de aftrekbare



kosten is geïntroduceerd in 1990 en bedroeg toen f 0,44. De jaarlijkse aanpassing van deze kilometerprijs was op praktische gronden gekoppeld aan de ontwikkeling van het reiskostenforfait. Wij menen evenwel dat meer waarde toegekend zou moeten worden aan de ontwikkeling van de autokosten. De ontwikkeling van de autokosten sinds de introductie van de forfaitaire kilometerprijs geeft ons geen aanleiding het thans geldende bedrag van f 0,60 nog verder te verhogen. In dit verband kan tevens worden gewezen op de rapportage van de werkgroep Vergroening van het fiscale stelsel.

### **3. Eindheffing**

#### *3.1. Inleiding*

Hoewel loonbelasting door de werkgever op het loon wordt ingehouden en door de werkgever wordt afgedragen, is loonbelasting fiscaal-technisch een heffing van de werknemer. Het is voor hem een voorheffing op de inkomstenbelasting; het loon is een deel van zijn belastbare inkomen. Toch blijkt ook in de huidige heffingspraktijk dat in een aantal situaties, veelal vanuit een oogpunt van eenvoud en ter vermindering van administratieve lasten, dit individuele aspect achterwege blijft. De belasting drukt dan in werkelijkheid op de werkgever. In zulke gevallen, waarbij wij met name het oog hebben op de praktijk inzake naheffingsaanslagen, heeft de heffing van loonbelasting met betrekking tot de desbetreffende bestanddelen van het loon het karakter van een eindheffing. Deze eindheffing wordt in de praktijk thans ook wel aangeduid als lumpsum- of loonsomheffing.

Het onderhavige onderdeel van het wetsvoorstel strekt ertoe de genoemde heffingspraktijk wettelijk te verankeren, waar nodig te stroomlijnen en waar mogelijk op het punt van eenvoud en administratieve lasten te optimaliseren door het toepassingsbereik enigszins uit te breiden.<sup>1</sup> Voorts beogen wij hiermee de eenheid van beleid te bevorderen, zodat werkgevers zo min mogelijk worden geconfronteerd met per eenheid van de belastingdienst verschillende standpunten. De hier bedoelde verschillen kunnen betrekking hebben op het al dan niet heffen in de vorm van een eindheffing, de aard en omvang van loonbestanddelen die in een eindheffing worden betrokken en de hoogte van de te hanteren tarieven. Het onderhavige onderdeel van het wetsvoorstel betreft in verband met het vorenstaande grotendeels een codificering van de bestaande praktijk, rekening houdend met de op onderdelen ontstane jurisprudentie. Deze codificering omvat een eindheffing voor naheffingsaanslagen, knelpunten van tijdelijke aard, bepaalde uitkeringen van publiekrechtelijke aard, bepaalde beloningen in natura en bepaalde uitkeringen in de sfeer van kosten en schade. Hierbij is voorzien in een aantal voorschriften die strekken tot vereenvoudiging van de in de huidige praktijk als zeer lastig ervaren bruteringsproblematiek. Waar dat mede gelet op de andere voorstellen in dit wetsvoorstel en vanuit een oogpunt van een evenwichtige heffing nuttig en nodig is, wordt geen bruteringsproblematiek toegepast.

#### *3.2. Naheffing*

Het wetsvoorstel bevat met betrekking tot naheffingsaanslagen loonbelasting en premie volksverzekeringen de volgende regeling. Het uitgangspunt is dat in gevallen waarin wordt nageheven, overeenkomstig de bestaande praktijk, wordt geheven van de inhoudingsplichtige in de vorm van een eindheffing. Hierbij is, eveneens overeenkomstig de bestaande praktijk, onderscheid gemaakt tussen de situatie waarin de werkgever aanstonds heeft afgezien van de mogelijkheid de belasting te verhalen en de situatie waarin de werkgever hierover op een later

<sup>1</sup> Vergelijk ook bijlage 12 – Kaderregeling voor loonsomheffing – van de Bouwstenennotitie (aan de Tweede Kamer gezonden bij brief van 4 juli 1994, nr. AFP94-191).

moment beslist. In de situatie waarin aanstonds van verhaal is afgezien maakt de niet ingehouden belasting deel uit van de heffingsgrondslag. Dit betekent dat ter bepaling van de na te heffen belasting het desbetreffende netto loonbestanddeel gebruteerd dient te worden.

Op het uitgangspunt van een eindheffing ten laste van de inhoudingsplichtige zijn twee uitzonderingen gemaakt. Ten eerste kan de inhoudingsplichtige, onder verstrekking van de benodigde gegevens, verzoeken om een naheffingsaanslag loonbelasting en premie volksverzekeringen die verhaalbaar is op de desbetreffende werknemers. Ten tweede kan de inspecteur, eventueel tegen de wens van de inhoudingsplichtige in, besluiten tot het opleggen van een naheffingsaanslag loonbelasting en premie volksverzekeringen, in plaats van een eindheffing. Deze uitzondering is bedoeld voor gevallen waarin onbedoelde gevolgen zouden optreden, zoals het behalen van een beduidend tariefvoordeel in de loonbelasting of het ontgaan van een inhaaleffect in de inkomstenbelasting. Verder ziet de uitzondering op gevallen waarin er zich objectief bezien niets tegen verzet dat de normale regels worden toegepast, bijvoorbeeld indien het een relatief gering aantal werknemers betreft.

### *3.3. Knelpunten van tijdelijke aard*

In het verlengde van de regeling voor naheffingsaanslagen wordt tevens de huidige praktijk aangaande knelpunten van tijdelijke aard gecodificeerd. Deze praktijk houdt in dat bestanddelen van het loon gedurende enige tijd in een eindheffing worden betrokken indien wegens omstandigheden in redelijkheid niet onverkort kan worden vastgehouden aan de wettelijke inhoudingsplicht, in die zin dat alle looncomponenten per afzonderlijke werknemer op een juiste, tijdige en volledige wijze worden verwerkt. Omstandigheden die hierbij in aanmerking kunnen worden genomen zijn onvoorziene technische, administratieve of arbeidsrechtelijke problemen. Dergelijke omstandigheden kunnen tijdelijk een acuut uitvoeringsprobleem opleveren indien onvoorzien, bijvoorbeeld door gewijzigde jurisprudentie of gewijzigde inzichten als gevolg van een belastingcontrole, een kostenvergoeding, een naturabeloning of een ander loonbestanddeel geheel of gedeeltelijk in de heffing moet worden betrokken. In de praktijk blijkt dat werkgevers in zulke gevallen in het algemeen bereid zijn zodanige afspraken te maken dat de desbetreffende loonbestanddelen niet worden geïndividualiseerd per werknemer, doch dat de daarover verschuldigde loonbelasting en premie volksverzekeringen wel tijdig wordt voldaan met een bedrag ineens. Indien de inspecteur hier niet mee zou instemmen zou hij na verloop van tijd een naheffingsaanslag op moeten leggen. Dit geeft evenwel niet altijd een evenwichtig en redelijk resultaat, bijvoorbeeld omdat hierdoor de arbeidsrechtelijke verhoudingen worden verscherpt. Gelet op het vorenstaande achten wij het gewenst, mede ter bevordering van een soepel verkeer tussen belastingplichtigen en de belastingdienst, dat voor acute overgangsproblematiek per inhoudingsplichtige een eindheffingsregeling kan worden getroffen. De eindheffing kan in de hier bedoelde gevallen, eventueel in aansluiting op een periode waarover in de vorm van een eindheffing is nageheven, worden gehanteerd als overgangsmaatregel.

### *3.4. Publiekrechtelijke uitkeringen*

Het wetsvoorstel bevat, eveneens ter codificatie van de huidige praktijk, een delegatiebepaling op grond waarvan bij ministeriële regeling bepaalde uitkeringen van publiekrechtelijke aard in een eindheffing kunnen worden betrokken.

In de huidige uitvoeringspraktijk worden eindheffingsregelingen getroffen indien, op grond van de desbetreffende uitkeringsregelingen of

een toezegging tijdens de parlementaire behandeling, de uitkeringen netto zijn en tevens buiten aanmerking blijven bij inkomensafhankelijke regelingen. Hieraan doet niet af dat het hier uitkeringen betreft die gelet op hun inkomens karakter niet gedefiscaliseerd zijn. Voorbeelden zijn de zogenoemde KNIL-uitkeringen en Silicose-uitkeringen. Een geïndividualiseerde heffing zou in deze omstandigheden tot omslachtige en zinloze exercities leiden. De inhoudingsplichtige overheidsinstantie zou bij een reguliere heffing moeten bruteren aan de hand van het individuele tarief, waarna de uitkering voor toepassing van inkomensafhankelijke regelingen uit het inkomen zou moeten worden geëlimineerd.

### *3.5. Loon in natura*

Het wetsvoorstel bevat een regeling voor bij ministeriële regeling aan te wijzen vormen van loon in natura. Bedacht zij dat ook in de huidige heffingspraktijk vormen van loon in natura op incidentele basis in een eindheffing worden betrokken. Hierbij spelen aspecten als eenvoud en administratieve lastendruk een rol indien het problematisch is per afzonderlijke werknemer de omvang van het tot het loon te rekenen voordeel vast te stellen. De vaststelling van de omvang van het te belasten voordeel kan problematisch zijn indien niet duidelijk is welke werknemer welke naturabeloning heeft genoten of indien de naturabeloning dient te worden gewaardeerd aan de hand van het besparingscriterium. Met name de heffing over min of meer geringe voordelen in natura kan doelmatiger geschieden indien kan worden voorbijgegaan aan de complicerende aspecten van een subjectieve waardering en een geïndividualiseerde heffing. Bij een niet geïndividualiseerde heffing zal vaker simpel kunnen worden aangesloten bij de in de boeken van de onderneming verantwoorde kosten van de desbetreffende beloningscomponenten. Dit kan ertoe leiden dat in mindere mate dan thans het geval is louter uit praktische overwegingen berust moet worden in het onbelast laten van dergelijke voordelen. Dit neemt overigens niet weg dat zich in het normale verkeer tussen werkgever en werknemer situaties voordoen waarin incidentele, geringe voordelen worden genoten die gelet op de feiten en omstandigheden vanuit een oogpunt van doelmatigheid en eenvoud niet in de heffing worden betrokken. Een praktische wijze van belastingheffen brengt immers met zich mee dat de belastingdienst zich niet richt op kleinigheden. Een ander toepassingsgebied van een eindheffing betreft gevallen waarin een werkgever redelijkerwijze niet anders kan dan een beloning in natura, bijvoorbeeld een geschenk ter gelegenheid van een jubileum van de werkgever, op netto-basis te verstrekken. Ook met dit onderdeel kan een soepel verkeer tussen belastingplichtigen en de belastingdienst worden gediend. Het onderhavige onderdeel van het wetsvoorstel dient voorts te worden bezien in samenhang met de voorgestelde aanpassing op het punt van de waardering van loon in natura (zie paragraaf III.4).

### *3.6. Loonbestanddelen met een bestemmingskarakter*

Wij stellen voor de eindheffing ook van toepassing te laten zijn op specifieke loonbestanddelen met een bestemmingskarakter. Dit zijn loonbestanddelen op de grens van het inkomensbegrip. Zo zijn er loonbestanddelen waarvan het inkomens karakter, althans de draagkracht verhogende werking, min of meer beperkt is doch die wel worden belast. Het betreft hier bijvoorbeeld uitkeringen die bedoeld zijn om bepaalde uitgaven, al dan niet in verband met de dienstbetrekking gedaan, te dekken en die derhalve qua omvang niet uitgaan boven de werkelijke uitgaven. Er is dan slechts sprake van draagkrachtverhoging indien de uitgaven of schade buiten beschouwing wordt gelaten, of indien een vergelijking wordt gemaakt met andere belastingplichtigen met dezelfde

uitgaven die geen vergoeding ontvangen. De hier bedoelde vormen van loon betreffen derhalve in beginsel belastbaar loon dat maatschappelijk duidelijk niet als vrij besteedbaar wordt ervaren. De mogelijkheid dergelijke uitkeringen in een eindheffing te betrekken kan uitgroeien tot een nuttig fiscaal instrument, met name in de gevallen waarin de wetgever tot nu toe slechts een – als rigide ervaren – keuze openstond tussen het ofwel – maar dan volledig en gebruteerd – belasten, ofwel het vrijstellen van een uitkering. Als voorbeeld van vormen van loonbestanddelen met een bestemmingskarakter die in aanmerking zouden kunnen komen voor een eindheffing kunnen vergoedingen van aan- en verkoopkosten van woningen bij bedrijfsverplaatsingen worden genoemd. Wij noemen hierbij tevens – in de lijn van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen – nadrukkelijk als voorbeeld vergoedingen van parkeer-, veer- en tolgelden, tot het bedrag van de werkelijke kosten, voor zover deze tot het loon gerekend dienen te worden. Wij zijn ons ervan bewust dat niet in alle gevallen bij voorbaat helder is of een bepaalde betaling bestemmingsgebonden is. Om die reden hebben wij in het wetsvoorstel een delegatiebepaling opgenomen (artikel 31, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964).

### *3.7. Tarief*

Het wetsvoorstel bevat, overeenkomstig de reeds lange tijd bestaande wettelijke eindheffing, aparte bepalingen omtrent het in de onderscheiden gevallen te hanteren tarief van de eindheffing. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen situaties waarin de regulier verschuldigde loonbelasting en premie volksverzekeringen onverkort deel zou moeten uitmaken van de individuele belastbare grondslag, zoals bij naheffing van ten onrechte niet ingehouden loonbelasting, zodat «brutering» gewenst blijft om te voorkomen dat naheffing «goedkoper» wordt dan reguliere belastingheffing, en situaties waarin een dergelijke brutering achterwege kan blijven. Dit onderscheid wordt tot uitdrukking gebracht in het zogenoemde tabeltarief en het enkelvoudige tarief.

Voor de eerste categorie gevallen zal bij of krachtens ministeriële regeling berekeningsvoorschriften worden vastgesteld. Ten principale wordt hierbij uitgegaan van het normale schijventarief. Het toe te passen percentage is daarvan slechts een afgeleide, rekening houdend met de specifieke omstandigheden. Hierbij kunnen de nodige afrondingen en aannames worden gebezigd.

Bij de tweede categorie gevallen kan van een brutering worden afgezien, zodat het reguliere tarief kan worden gehanteerd. De aangevoerde loonbestanddelen die als loon met een bestemmingskarakter kunnen worden beschouwd, worden in de eindheffing betrokken naar het enkelvoudige tarief. De tarieven voor spaarloon (10% en 0%) en winstdeling (10%) blijven ongewijzigd.

### *3.8. Positie werknemer*

In de gevallen waarin de loonbelasting en premie volksverzekeringen ter zake van een eindheffingsbestanddeel door middel van eindheffing van de werkgever wordt geheven, komt deze in de plaats van de heffing van loonbelasting en premie van de werknemer. De met het voorstel bestreken situaties waarin een eindheffing kan plaatsvinden betreffen veelal de situaties waarin ook in de huidige uitvoeringspraktijk een individuele toerekening van loonbelasting en premie volksverzekeringen aan de individuele werknemer achterwege blijft. De fiscale positie van de werknemer ondervindt dan ook geen wijziging. Het al dan niet heffen bij wijze van eindheffing is in de in het wetsvoorstel voorziene gevallen in beginsel afhankelijk van een keuze van de werkgever of van diens handelingen, bijvoorbeeld indien de werkgever als gevolg van lacunes in

de administratie een eventuele naheffing niet op zijn werknemers kan verhalen. Het is, op grond van de bestaande wettelijke regeling, voor een werknemer mogelijk bezwaar te maken indien ter zake van een bestanddeel van zijn loon abusievelijk inhoudingen plaatsvinden terwijl het desbetreffende loonbestanddeel tevens in de eindheffing is betrokken.

### *3.9. Internationale aspecten*

Met betrekking tot de toepassing van het internationale belastingrecht kan het volgende worden opgemerkt. De eindheffing is een species van het genus loonbelasting en is derhalve een heffing ter zake van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid waarop in geval van verdragstoepassing het arbeidsartikel (artikel 15 van het OESO-modelbelastingverdrag) van toepassing is. Dit betekent dat de grondslag van de eindheffing geen inkomensbestanddelen mag bevatten die niet in Nederland mogen worden belast of waarvoor belastingheffing in Nederland achterwege blijft op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting (Belastingregeling voor het Koninkrijk, belastingverdragen en Besluit voorkoming dubbele belasting 1989). Voorts is het inherent aan de voorgestelde nieuwe regeling dat de op het desbetreffende eindheffingsbestanddeel drukkende eindheffing niet wordt verrekend bij de werknemer en dat het eindheffingsbestanddeel niet bij hem in aanmerking wordt genomen. In die zin gaat de eindheffing dus buiten de werknemer om. De werkgever kan in dit verband slechts de hoogte van de eindheffing bestrijden als in de grondslag van die heffing bestanddelen zouden zijn begrepen die op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting niet in Nederland belastbaar zouden zijn of waarvoor belastingheffing in Nederland achterwege dient te blijven.

## **4. Waardering van loon in natura**

### *4.1. Bereik van het besparingscriterium*

Op grond van de huidige wettelijke regeling dient het voordeel dat een werknemer ontleent aan een verstrekking van loon in natura, wanneer het niet mogelijk of gebruikelijk is dat de werknemer de verstrekking in natura te gelde maakt, gesteld te worden op de privé-besparing. Dit betekent dat de waarde wordt gesteld op hetgeen de werknemer zich met de verstrekking bespaart ten opzichte van de uitgaven van personen die overigens, wat betreft hun financiën en gezin, in vergelijkbare omstandigheden verkeren. Dit besparingscriterium is in het algemeen slecht uitvoerbaar voor de werkgevers, omdat zij niet op de hoogte plegen te zijn van alle relevante financiële en gezinsomstandigheden van hun personeel en omdat zij ook vaak niet beschikken over voldoende informatie omtrent het uitgavenpatroon van vergelijkbare personen. Het criterium is daardoor tevens een bron van geschillen tussen de inhoudingsplichtigen en de belastingdienst. Verder is het slechts begrijpelijk vanuit de individuele benadering van de loonbelasting als voorheffing op de individuele inkomstenbelasting, maar mist het een logische redengeving vanuit de werkgever, die door hem gemaakte kosten voor een beloning van belast in onbelast kan zien transformeren als kan worden aangetoond dat de werknemer niets bespaart. Dat dit bijdraagt aan fiscaal geïndiceerd gedrag dat leidt tot een niet optimale aanwending van middelen behoeft geen betoog.

De problematiek die samenhangt met het besparingscriterium heeft reeds eerder geleid tot het zoveel mogelijk opnemen van waarderingsregels in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 en een regeling voor onbeduidende voordelen in natura, in het Besluit van 14 mei 1986, BNB 1988/315. Desalniettemin zijn de problemen bij incidentele natura-verstrekingen gebleven.

Het wetsvoorstel strekt ertoe het bereik van het besparingscriterium sterk te beperken. Hiertoe wordt het volgende onderscheid gemaakt. Wanneer de behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking met zich brengt dat de werknemer het loon in natura verbruikt, dan kan in plaats van de waarde in het economische verkeer, een privé-besparing in aanmerking worden genomen. Het gaat dan eigenlijk om een kostenvoorkomende verstrekking.

In gevallen waarin het gebruik of verbruik van de naturaverstrekking niet nodig is voor de vervulling van de dienstbetrekking, staat niet het belang van de werkgever voorop, maar is eerder sprake van een persoonlijke behoeftebevrediging. Doordat de dienstbetrekking niet meebrengt dat de verstrekking wordt gebruikt of verbruikt, zou de werknemer zeer wel in de positie kunnen verkeren om in plaats van loon in natura loon in geld te bedingen. De kosten voor de werkgever zullen doorgaans gelijk blijven. In die situatie is waardering op de waarde in het economische verkeer aangewezen.

Het aldus gecreëerde onderscheid sluit aan bij het begrip aftrekbare kosten van dienstbetrekking, in die zin dat bepalend is of het loon in natura strekt tot voorkoming van door de werknemer te maken aftrekbare kosten. De onderhavige verstrekking wordt derhalve op overeenkomstige wijze in de heffing betrokken als een kostenvergoeding in geld. Het onderscheid maakt weliswaar geen einde aan het gebruik van het begrip besparing, maar beperkt de toepassing ervan tot die gevallen waarin de verstrekking een alternatief is voor een kostenvergoeding in geld.

In de nieuwe wettelijke regeling blijft het, overeenkomstig de huidige regeling mogelijk dat bij ministeriële regeling waarderingsvoorschriften worden gegeven voor veel verstrekte beloningen in natura. De huidige waarderingsvoorschriften kunnen derhalve in beginsel worden gehandhaafd. De voorgestelde aanpassingen maken het hiervoor genoemde Besluit van 14 mei 1986, in essentie overbodig. Dit Besluit zal derhalve worden heroverwogen. Het onderhavige onderdeel van het wetsvoorstel dient voorts te worden gezien in samenhang met de voorstellen aangaande de eindheffing (zie paragraaf 3.5 hiervoor).

De waardering van inkomsten in natura voor de inkomstenbelasting wordt vooral vanuit een oogpunt van gelijke behandeling met het vorenstaande in overeenstemming gebracht.

#### *4.2. Waardering vakantiebonnen*

De voorgenomen algemene aanpassing van de waardering van loon in natura brengt geen wijziging in de waardering van aanspraken, zoals pensioenaanspraken, aanspraken ingevolge ziektekostenregelingen van de werkgever en vakantiebonnen. Met betrekking tot de waardering van vakantiebonnen is er echter reden voor wijzigingen.

In bepaalde bedrijfstakken waar veel kortdurende dienstverbanden voorkomen wordt over de vakantieperiode geen loon doorbetaald. In die bedrijfstakken is een systeem ontwikkeld waarbij de werkgever bij een fonds zegels koopt die bij iedere loonbetaling aan de werknemers worden verstrekt. De werknemer kan de vakantiebonnen enige malen per jaar verzilveren, waarbij de nominale waarde van de vakantiebonnen wordt uitbetaald. Tot 1990 werden vakantiebonnen (laatstelijk) gewaardeerd op 60% van de nominale waarde. Sinds de Oort-wetgeving is er inhoudelijk geen aanleiding meer voor een waardering van vakantiebonnen op minder dan 100%. Niettemin werden er destijds goede gronden aanwezig geacht voor een lagere waardering, welke werd gesteld op 75%. Naar ons oordeel wordt deze maatregel echter, mede gelet op de feitelijke veranderingen in de sfeer van rechtenbeheersystemen en op inmiddels ontstane problemen in de sfeer van het gelijkheidsbeginsel, steeds moeilijker te verdedigen. Wij nemen ons daarom voor in overleg met het bedrijfsleven een oplossing voor deze problematiek te zoeken. Wij zien geen aanleiding

om hangende dit overleg nog nieuwe gevallen van het creëren van vakantiebonngerechtigden te faciëren. Met het oog hierop zal de desbetreffende bepaling voortaan nog slechts voor bestaande gevallen van toepassing zijn.

## **5. Facultatieve toepassing van het loonbelastingregime**

Verskillende genietters van inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid, in de zin van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zogenaamde pseudo-werknemers, vertonen grote gelijkenis met werknemers. Zij hebben een duurzame arbeidsverhouding met hun opdrachtgever van wie zij een regelmatig inkomen genieten. Het betreft veelal belastingplichtigen wier arbeidsverhouding door het ontbreken van een gezagsverhouding geen dienstbetrekking is. Te denken valt aan wethouders en bepaalde bestuurders van lichamen. Evenmin is hun arbeidsverhouding als fictieve dienstbetrekking aan te merken, bijvoorbeeld omdat die uitdrukkelijk is uitgezonderd (artikel 2e van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965). Het gaat daarbij bijvoorbeeld om arbeid van overwegende geestelijk aard en auteurs of redactiemedewerkers.

In het verleden zijn voor verschillende groepen pseudo-werknemers met het oog op hun overeenkomsten met werknemers, regelingen getroffen waardoor een of meer onderdelen van de Wet op de loonbelasting 1964 op hen van toepassing werden. Ook is er bijvoorbeeld voor wethouders een optionele mogelijkheid om onder de loonbelasting te vallen. Het probleem in dat geval is dat daarmee nog niet de loonbelastingregels van toepassing zijn.

Doordat steeds van geval tot geval aan verzoeken werd tegemoetgekomen, is er een versnipperd beeld ontstaan. Voorts blijkt steeds opnieuw bij verschillende groepen pseudo-werknemers behoefte te bestaan aan overeenkomstige regelingen. Een en ander is voor ons aanleiding om tot een meer structurele benadering te komen. Gezien het feit dat tegen een verplichte inhouding van loonbelasting op verdedigbare gronden bezwaar kan worden gemaakt, stellen wij een keuzeregime voor. Dit zal inhouden dat de desbetreffende pseudo-werknemers de mogelijkheid hebben om op gezamenlijk verzoek van henzelf en de «inhoudingsplichtige» onder deze heffing te vallen.

## **6. Identificatieplicht**

Het Gerechtshof Den Haag heeft op 22 maart 1996, Infobulletin 96/287 uitspraak gedaan inzake de toepassing van het tarief voor anonieme werknemers. In geschil was of op grond van artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964 voor de loonheffing het tarief voor anonieme werknemers (60%) kon worden toegepast ten aanzien van de werknemer die weigerde zijn paspoort aan zijn werkgever ter kopiëring te verstrekken.

Naar het oordeel van het Gerechtshof had de wetgever ter verkrijging van dit resultaat de Wet op de loonbelasting 1964 anders moeten formuleren. In het voorliggende wetsvoorstel is die aanpassing alsnog aangebracht.

## **7. Stakingsuitkeringen**

In zijn arrest van 11 oktober 1995, BNB 1995/340 heeft de Hoge Raad beslist dat stakingsuitkeringen onbelast zijn voor de loonbelasting. De Hoge Raad heeft zich echter niet uitgelaten over de vraag of stakingsuitkeringen wel in de inkomstenbelasting kunnen worden betrokken. In de fiscale vakliteratuur bestaat over dit vraagstuk geen eenstemmigheid. Wij hebben gemeend om in lijn met de uitkomst van het arrest voor de loonbelasting een vrijstelling voor stakingsuitkeringen te moeten

opnemen in de inkomstenbelasting. Door deze vorm te geven als een objectieve vrijstelling in de winstsfeer wordt – door het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – bereikt dat de onderhavige uitkeringen ook niet als inkomsten uit een andere bron zijn aan te merken.

## **8. Vereenvoudiging rentevrijstelling**

Onder de huidige regeling moeten de bedragen van de verschillende soorten rente-inkomsten (renten van kinderen, van werknemers-spaarrekeningen, van groene beleggingen, van tante Agaath-leningen en andere schuldvorderingen) en de daarvoor geldende afzonderlijke vrijstellingen op een gedetailleerde wijze in het aangiftebiljet worden vermeld, terwijl dat in veel gevallen uiteindelijk geen of vrijwel geen invloed heeft op de hoogte van het belastbare inkomen. Een gedetailleerde vraagstelling was nodig omdat de rente-inkomsten tot het onzuivere inkomen werden gerekend en de rentevrijstelling (veelal tot dezelfde bedragen) pas in beeld kwamen nadat het onzuivere inkomen was vastgesteld. De hoogte van het onzuivere inkomen was en is voorts van belang voor bijvoorbeeld de hoogte van de aftrek ter zake van buitengewone lasten en giften. Voor de dividendvrijstelling geldt mutatis mutandis hetzelfde.

De rentevrijstelling en de dividendvrijstelling in de inkomstenbelasting kunnen worden vereenvoudigd door deze op te nemen als – negatief – bestanddeel van het onzuivere inkomen in plaats van de vrijstelling, zoals thans het geval is, een plaats te geven na het onzuivere inkomen. Met het opnemen van de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling als bestanddeel van het onzuivere inkomen wordt voor veel belastingplichtigen met rente- en dividend-inkomsten bereikt dat de invulling van het aangiftebiljet wezenlijk kan worden vereenvoudigd. Alleen al voor de circa 1,5 miljoen belastingplichtigen wier rente-inkomsten de afgelopen jaren telkenmale niet hoger waren dan het bedrag van de rentevrijstelling wordt een belangrijke vereenvoudiging bereikt doordat zij ter zake van de rente-inkomsten aanzienlijk minder op het aangiftebiljet behoeven in te vullen. Het opent tevens de mogelijkheid de aftrek van giften op te nemen in een verkort aangiftebiljet. Daarmee wordt voorkomen dat belastingplichtigen die een bedrag aan giften in aftrek willen brengen, louter om die reden een uitgebreid aangiftebiljet moeten invullen.

## **9. De buitengewone-lastenregeling**

Met name de buitengewone-lastenaftrek ter zake van kosten van levensonderhoud voor kinderen van 27 jaar en ouder en overige verwanten levert veel problemen op voor de uitvoeringspraktijk. De praktijk leert dat deze aftrekpost (zeer) fraudegevoelig is. Zo werd bij een pilot-project dat voorafging aan de landelijke actie buitengewone lasten over de jaren 1993 en 1994 op verschillende eenheden in ruim de helft van de aangiften een correctie aangebracht op de geclaimde aftrek voor uitgaven levensonderhoud aan verwanten in het buitenland. Mede daarom wordt voorgesteld als vereiste voor aftrek van deze kosten op te nemen dat de uitgaven kunnen worden aangetoond door middel van schriftelijke stukken. Verwacht wordt dat van deze voorwaarde een preventieve werking zal uitgaan. Daarnaast wordt de aftrekmogelijkheid beperkt tot ondersteuning in geld. Voor het aantonen van de uitgaven zal worden aangesloten bij de door de Centrale Raad van Beroep in constante jurisprudentie ontwikkelde maatstaf voor de bewijslevering van een bijdrage in onderhoudskosten voor de toepassing van de kinderbijslagwetten. Dit houdt in dat betalingen die belastingplichtigen doen ter ondersteuning van hun verwanten slechts dan in aanmerking kunnen worden genomen wanneer deze zijn gedaan op voor de belastingdienst redelijkerwijs te controleren wijze, zoals door bankoverschrijvingen ten



name van de persoon die wordt ondersteund of per internationale postwissel.

Slechts in een beperkt aantal gevallen zal om humanitaire redenen ook aftrek worden verleend voor ondersteuning in natura. Hierbij kan worden gedacht aan ondersteuning van verwanten die wonen in landen waarmee geen bancair verkeer mogelijk is of in landen die zijn getroffen door schaarste van de eerste levensbehoeften. Deze landen zullen kunnen worden aangewezen door de Minister van Financiën. Ook ingeval van ondersteuning in natura wordt voor het aantonen van de uitgaven aangesloten bij de maatstaf die is ontwikkeld door de Centrale Raad van Beroep. Dit betekent dat de belastingplichtigen de uitgaven dienen aan te tonen door middel van een vrachtbrief of een ander door de PTT afgegeven document waarop een nauwkeurige omschrijving wordt gegeven van de inhoud van het pakket dat naar de verwanten is verzonden.

Voorts wordt evenals dat geldt voor de giftenaftrek voor de desbetreffende uitgaven, naast de bestaande drempel van f 800, of zo dit minder is 2% van het onzuivere inkomen, een maximumaftrek geïntroduceerd van 10% van het onzuivere inkomen. Ingevolge het zevende lid van artikel 46 geldt voor gehuwde belastingplichtigen dat daarbij moet worden uitgegaan van het gezamenlijke onzuivere inkomen van de echtgenoten.

Als uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit en bevalling worden onder andere aangemerkt uitgaven voor extra gezinshulp. In de praktijk is het niet eenvoudig vast te stellen wanneer van extra uitgaven sprake is, omdat hiervoor moet worden beoordeeld welke uitgaven de belastingplichtige zou hebben gedaan indien hij niet ziek of invalide was. Dit geeft in de praktijk aanleiding tot tal van geschillen. Voorgesteld wordt om overeenkomstig de analyse van de werkgroep Fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting een vereenvoudiging aan te brengen door op concrete wijze invulling te geven aan het begrip «extra». Voor belastingplichtigen met een gezamenlijk onzuiver inkomen tot f 50 000 geldt dat uitgaven voor gezinshulp in verband met ziekte, invaliditeit of bevalling steeds als extra kunnen worden aangemerkt. Deze vereenvoudiging komt met name ook tegemoet aan de positie van belastingplichtigen die gedurende meerdere jaren met deze extra uitgaven worden geconfronteerd, zoals gehandicapten. Voor belastingplichtigen met een gezamenlijk onzuiver inkomen boven f 50 000 wordt voorgesteld het begrip «extra» te forfaiteren. Slechts de uitgaven die boven dit forfait uitkomen, worden gezien als extra uitgaven.

Ook met betrekking tot de uitgaven voor extra gezinshulp verdient het aanbeveling om belastingplichtigen te laten aantonen aan wie (naam, adres, woonplaats) is betaald. Dit voorkomt veel discussies tussen fiscus en belastingplichtige en bevordert het doen van aangifte door deze gezinshulpen.

Tot de als buitengewone lasten aftrekbare farmaceutische hulpmiddelen behoren zowel de medicijnen die door een arts zijn voorgeschreven, als de niet op recept verkrijgbare geneesmiddelen zoals aspirine, laxeremiddelen en homeopathische medicijnen. De niet op recept voorgeschreven geneesmiddelen worden in de praktijk als aftrekpost opgevoerd onder de noemer «huisapotheek». Het is gebleken dat de huisapotheek voor belastingplichtigen een zeer lastig te controleren stelpost vormt waarvan de hoogte toeneemt. Voorgesteld wordt om deze post voor farmaceutische hulpmiddelen, die niet zijn verstrekt op voorschrift van een als een genees- of heelkundige aan te merken hulpverlener, te stellen op een vast bedrag van f 50 per persoon.

Verder wordt voorgesteld de kosten van vervoer per auto naar bijvoorbeeld een arts of een ziekenhuis te forfaiteren en wel tot het bedrag van de forfaitaire kilometerprijs voor studiekosten en reizen voor het bezoeken van zieke verwanten (1996: f 0,33).

Naast de hiervoor bedoelde kosten van vervoer per auto zijn kosten van

het overige vervoer in verband met ziekte en invaliditeit (zogenaamde leefkilometers) aftrekbaar voor zover zij het rechtstreekse gevolg zijn van de ziekte of de invaliditeit en zij niet als een normale besteding van het inkomen zijn aan te merken. Indien aan beide voorwaarden is voldaan is aftrek als buitengewone lasten mogelijk voor zover de totale vervoerskosten hoger zijn dan het bedrag aan totale vervoerskosten van personen die niet ziek of invalide zijn doch overigens wat inkomen, vermogen en maatschappelijke positie betreft in dezelfde omstandigheden als de belastingplichtige verkeren. In de praktijk is het niet eenvoudig om te bepalen wanneer en in hoeverre sprake is van extra kosten van vervoer. Op dit punt zoeken wij aansluiting bij hetgeen in de sfeer van de sociale zekerheid gebruikelijk is. Aangezien het houden van een auto voor vrijwel geen enkele belastingplichtige meer als ongewoon is te beschouwen, is met betrekking tot verplaatsingen over relatief grote afstanden moeilijk in te zien waarom onderscheid moet worden gemaakt tussen valide en invalide belastingplichtigen. Wij stellen daarom een eenvoudiger regeling voor, waarbij het voor het vervoer per personenauto niet meer nodig is om de kosten te toetsen aan de autokosten van vergelijkbare personen die niet ziek of invalide zijn. De aftrek wordt louter gerelateerd aan het aantal kilometers dat zieke of invalide personen moeten rijden in die gevallen waarin normaal gesproken niet van een auto gebruik wordt gemaakt. Daarbij moet vooral worden gedacht aan korte afstanden die door de ziekte of invaliditeit niet te voet of per fiets zijn af te leggen.

In de lijn van het vorenstaande wordt een regeling voorgesteld waarbij de extra kosten van vervoer per personenauto, anders dan per taxi, die het gevolg zijn van ziekte of invaliditeit, worden geforfaiteerd op 10 kilometer per dag tegen een forfaitaire kilometer-prijs die overeenkomt met de vaste prijs die geldt bij reizen in verband met studiekosten en in verband met het bezoeken van zieke verwanten (1996: f 0,33). Dat betekent op jaarbasis een aftrek van f 1205.

## **10. De aftrekbaar-giftenregeling**

Op basis van het arrest van de Hoge Raad van 7 juni 1978, BNB 1978/186 is giftenaftrek mogelijk in de situatie dat vrijwillig wordt afgezien van declarabele kosten en van kosten die niet declarabel zijn maar die naar algemeen maatschappelijke opvattingen wel behoren te worden vergoed. Deze laatste categorie is moeilijk te controleren. Voor zover deze kosten bestaan uit autokosten wordt voorgesteld deze te forfaiteren op het niveau van de forfaitaire km-prijs in de sfeer van de buitengewone lasten (1996: f 0,33). Dat leidt tot een redelijke uitkomst en voorkomt discussies tussen belastingplichtigen en de fiscus over de hoogte van de gemaakte autokosten.

## **11. De referentieperiode**

Bij de vaststelling van de tariefgroepindeling van ongehuwd samenwonenden geldt een referentieperiode van achttien maanden. Ongehuwd samenwonenden komen dus pas na deze periode in aanmerking voor de alleenverdienersindeling in de inkomstenbelasting en de loonbelasting. De referentieperiode werkt ook door naar de mogelijkheid om buitengewone lasten samen te voegen. Voor gehuwden geldt een referentieperiode van zes maanden binnen het kalenderjaar.

De langere referentieperiode voor ongehuwden leidt in de praktijk tot veel onbegrip, te meer waar uitkerende instanties vaak al vrijwel direct rekening houden met de samenwoning en overgaan tot korting of verrekening (bij de bijstand geldt een gewenningsperiode van drie maanden). Het is steeds moeilijker te verdedigen dat de fiscus in dit opzicht strengere regelgeving hanteert.

Regelmatig wordt over de referentieperiode van achttien maanden

geklaagd, onder meer via de Commissie voor de Verzoekschriften. De Commissie heeft evenwel aangegeven dat niet met toepassing van de hardheidsclausule<sup>1</sup> moet worden vooruitgelopen op een eventuele wijziging van de wettelijke bepalingen.

Voor alleenstaande ouders die gaan samenwonen is enige jaren geleden in de uitvoerings sfeer reeds een tegemoetkomende regeling getroffen naar aanleiding van vragen van het Tweede Kamerlid Brouwer. De tegemoetkoming houdt in dat tijdens de referentieperiode de alleenstaande-ouderafrek mag blijven doorlopen. Destijds is aangegeven dat deze – in de praktijk weinig toegankelijke – regeling vooruitloopt op een meer definitieve oplossing.

De referentieperiode van achttien maanden is destijds op voorstel van de commissie Oort ingevoerd, in samenhang met de eis dat de ongehuwden gezamenlijk ingeschreven staan op één woonadres. Die zwaardere eisen werden voorgesteld vanuit een controle-oogpunt. Ook al omdat de belastingdienst sinds enige tijd een elektronische verbinding heeft met de Gemeentelijke Basisadministratie, volstaat het eenvoudig te controleren formele criterium van de inschrijving in het bevolkingsregister.

Gelet op het vorenstaande wordt voorgesteld thans over te gaan naar een referentieperiode van zes maanden binnen een kalenderjaar, gelijk aan die voor gehuwden en gelijk aan de referentieperiode die gold in de voor-Oortse periode. Daarmee wordt tegemoetgekomen aan de roep om een gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden op dit punt, terwijl bovendien een betere aansluiting wordt verkregen met de regelingen voor onder meer de bijstand en de studiefinanciering. Voorts kan daarmee de specifieke regeling voor alleenstaande ouders (die gaan samenwonen) vervallen.

## **12. Buitenlandse koppelbazen**

De laatste jaren blijkt steeds vaker gebruik gemaakt te worden van buitenlandse tussenpersonen die arbeidskrachten ter beschikking stellen aan binnenlandse ondernemers. Op basis van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting wordt met betrekking tot uitzendkrachten bepaald, dat als degene tot wie de dienstbetrekking bestaat wordt beschouwd degene op wie de verplichting rust het loon te betalen. De Wet op de loonbelasting 1964 bepaalt dat degene tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan de inhoudingsplichtige is, met andere woorden de tussenpersoon is de inhoudingsplichtige. Echter ingeval er sprake is van een tussenpersoon die niet in Nederland woont of gevestigd is, is er slechts sprake van een inhoudingsplichtige voor zover hij in Nederland een vaste inrichting heeft. Gezien het feit dat deze tussenpersonen meestal geen vaste inrichting in Nederland hebben en zij daarnaast met name gebruik maken van buitenlandse werknemers, betekent dit dat vaak geen belasting wordt geheven. Dit is in sommige gevallen terecht, aangezien Nederland op grond van belastingverdragen niet altijd heffingsbevoegd is, bijvoorbeeld in het geval van een buitenlandse werknemer die in een verdragsland woont en op wie de zogenaamde 183-dagenregeling van toepassing is. In veel andere gevallen is Nederland wel heffingsbevoegd maar kan de heffing niet worden geëffectueerd, doordat er geen inhoudingsplichtige is en de werknemer geen aangifte indient.

Door een fictieve vaste inrichting te creëren en deze aan te wijzen als inhoudingsplichtige kan, met name gelet op de bestaande wettelijke aansprakelijkheidsbepalingen, de heffing beter worden geëffectueerd. In het wetsvoorstel is daartoe artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964 gewijzigd.

---

<sup>1</sup> Tweede Kamer, 1994–1995, 23 954, nr. 50.

## IV. BUDGETTAIRE GEVOLGEN, PERSONELE GEVOLGEN EN BEDRIJFSEFFECTEN

### Budgettaire gevolgen

Het totale overzicht van de budgettaire gevolgen is opgenomen in onderstaande tabel. Hierin is aangegeven welk bedrag, voor zover samenhangend met dit wetsvoorstel, is ingezet voor maatregelen in het kader van het belastingplan 1997.

#### Overzicht budgettaire gevolgen (cijfers op kasbasis; in mln gulden)

voorstel	1997	1998	1999	structureel
heffingsrente ondernemers (incl. verbetering voorlopige aanslagregeling) <sup>1</sup>	250	515	420	530
gemengde kosten winst	- 360	- 480	- 480	- 480
buitenlandse koppelbazen	20	25	25	25
heffingsrente particulieren	0	- 65	- 70	- 80
vereenvoudiging aanslag-criterium IB	210	135	125	40
gemengde kosten niet-winst	10	10	10	10
vereenvoudiging reiskosten	- 20	- 10	- 5	- 5
eindheffing en loon in natura	20	25	25	25 <sup>2</sup>
rentevrijstelling	- 5	- 5	- 5	- 5
buitengewone lasten	- 5	- 5	- 5	- 5
diversen	- 10	- 10	- 10	- 10
aanwending belastingplan 1997	- 110	- 135	- 30	- 45
saldo	0	0	0	0

<sup>1</sup> De kasversnelling als gevolg van de verbetering van de voorlopige aanslagregeling bedraagt in 1997 f 250 mln, in 1998 f 400 mln en in 1999 f 100 mln.

<sup>2</sup> Indien de waardering van vakantiebonnen op 100% van de nominale waarde plaatsvindt, wordt de budgettaire opbrengst f 45 mln.

### Personele gevolgen

De uitvoering van de maatregelen in dit wetsvoorstel leidt per saldo tot een structurele besparing op de uitvoeringskosten bij de belastingdienst. Deze besparing wordt geleidelijk gerealiseerd en bereikt het structurele niveau met ingang van 1999. De structurele besparing is dan ruim f 26 mln.<sup>1</sup>

### Bedrijfseffectenrapportage, vermindering administratieve lasten en deregulering

In het kader van de operatie Marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit is door het kabinet besloten om meer aandacht te besteden aan potentiële neveneffecten van ontwerpregelgeving. De voorgestelde maatregelen betekenen een vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van ruim f 450 mln per jaar. Dit wordt met name bereikt door de volgende maatregelen.

Met de invoering van het nieuwe aanslagcriterium kan de jaarlijkse gegevensverstrekking door werkgevers aanzienlijk worden beperkt. Samen met andere maatregelen ter reductie van de gegevensvastlegging en -verstrekking komt de verlichting van de administratieve lasten voor bedrijven op f 265 mln. Met de voorstellen de beperkte aftrekbaarheid van bepaalde aftrekbare kosten in de winstfeer grotendeels op te heffen is verder een vermindering van de administratieve lasten gemoeid van circa f 150 mln.

De aanpassing van de regeling met betrekking tot de heffingsrente in

<sup>1</sup> Rekening houdend met het wetsvoorstel tot wijziging van enige belastingwetten (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting), nr. 24 761, resteert per saldo een besparing op de uitvoeringslasten van f 10 mln.

samenhang met de wijzigingen bij de vaststelling van de voorlopige aanslagen (vaste schattingsdatum 1 augustus) betekenen een vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van circa f 40 mln. De voorgestelde kortingsregeling betekent voorts een besparing aan administratieve lasten voor bedrijven van circa f 5 mln.

De eindheffing betekent een codificering van de uitvoeringspraktijk waarin in een aantal gevallen uit een oogpunt van eenvoud en ter vermindering van administratieve lasten, toerekening van de loonbelasting aan de individuele werknemer achterwege blijft.

Een verdere deregulering wordt bereikt door de vereenvoudiging van de toepassing van het reiskostenforfait (criterium «plegen te reizen»), het afschaffen van enkele verzoekschriften en de normering van de waardering van loon in natura. De overige voorstellen hebben geen substantiële effecten voor de deregulering.

## **V. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I (Wet op de inkomstenbelasting 1964)**

*Artikel I, onderdeel A (artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Met de in onderdeel A opgenomen wijziging van artikel 3, derde lid, wordt bewerkstelligd dat onderdeel f (oud) komt te vervallen. Deze wijziging houdt verband met het opnemen van de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling als bestanddeel van het onzuivere inkomen in plaats van als bedragen die op het onzuivere inkomen in mindering worden gebracht (verwezen zij naar artikel I, onderdeel B).

*Artikel I, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in onderdeel B opgenomen toevoeging aan artikel 4, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 regelt dat bij de bepaling van het onzuivere inkomen een vermindering ingevolge de rentevrijstelling en een vermindering ingevolge de dividendvrijstelling worden toegepast. Deze bepaling strekt ertoe de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling bij de bepaling van het belastbare inkomen niet meer op te nemen als vermindering van het onzuivere inkomen maar deel te laten uitmaken van het onzuivere inkomen. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat als gevolg van deze wijziging bedragen die gerelateerd zijn aan het onzuivere inkomen op een wat lager niveau komen te liggen. Dat geldt bijvoorbeeld voor de drempels (niet-afrekbare bedragen) in de aftrek van buitengewone lasten en giften alsmede het maximum-bedrag aan aftrekbare giften.

*Artikel I, onderdeel C (artikel 8 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

In het nieuwe onderdeel h van artikel 8, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is bepaald dat uitkeringen uit een stakingskas niet tot de winst uit onderneming behoren. Het opnemen van deze objectieve vrijstelling in artikel 8 brengt mee, gelet op de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, dat stakingsuitkeringen ook niet als inkomsten uit arbeid, als inkomsten in de vorm van bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen, of inkomsten uit vermogen kunnen worden aangemerkt.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in onderdeel D opgenomen wijzigingen van artikel 8a strekken ertoe de algemene aftrekbeperkingen van gemengde kosten in de winstsfeer te

laten vervallen, met uitzondering van de aftrekbeperkingen voor kosten van vaartuigen met representatieve doelen en betalingen ter zake van strafrechtelijke geldboeten. Door deze wijziging had het oude derde lid van artikel 8a nog slechts betrekking op het eerste lid, onderdeel a, in de nieuwe tekst. Om die reden is de inhoud van het voormalige derde lid overgebracht naar dat onderdeel a (onderdeel D.2).

*Artikel I, onderdeel E (artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in onderdeel E.1 opgenomen wijzigingen in artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 strekken er in de eerste plaats toe voor de bepaling van de aftrekbare kosten ter zake van de kantoorruimte thuis het «grotendeels-criterium» te vervangen door het criterium «hoofdzakelijk». Hoofdzakelijk heeft voor de loon- en inkomstenbelasting de betekenis van 70% of meer. Aldus worden de mogelijkheden voor aftrek van kosten van een kantoorruimte in de niet tot het ondernemingsvermogen behorende woning beperkt tot die gevallen waarin 70% of meer van het gezamenlijke bedrag van winst uit onderneming en inkomsten uit arbeid in (wel kantoorruimte elders) of in of vanuit (geen kantoorruimte elders) de kantoorruimte wordt verworven. In de laatste situatie is als aanvullende eis opgenomen dat het gezamenlijke bedrag van de winst en de inkomsten uit arbeid in belangrijke mate (30% of meer) in de kantoorruimte wordt verworven.

Voorts wordt in dit onderdeel de term «kantoorruimte» vervangen door de term «werkruimte». Laatstgenoemd begrip heeft een ruimer bereik dan het begrip kantoorruimte. Met deze wijziging wordt bewerkstelligd dat de onderhavige bepaling ook van toepassing is op alle andere werkruimten dan kantoorruimten in de woning waarvan de kosten en lasten in beginsel voor aftrek in aanmerking komen, zoals het atelier van de kunstenaar, de behandelkamer van de fysiotherapeut en de als opslagplaats gebruikte garage die een aanhangigheid van de woning vormt. Opgemerkt zij dat tot de inrichtingskosten van een werkruimte uiteraard niet de gereedschappen en instrumenten van de ondernemer behoren. Ten slotte is in dit onderdeel de zinsnede «tevens kantoorruimte» telkens vervangen door: tevens soortgelijke werkruimte. Aldus wordt bewerkstelligd dat het «in of vanuit-criterium» van toepassing is in de situatie dat een ondernemer een werkruimte aan huis heeft en geen soortgelijke werkruimte elders. Ter illustratie diene het volgende voorbeeld. Ten aanzien van een ondernemer met een kantoorruimte in zijn eigen woning en een opslagruimte elders, wordt voor de bepaling of hij de kosten van die werkruimte ten laste van de winst mag brengen, getoetst of zijn winst hoofdzakelijk in of vanuit de kantoorruimte van zijn woning wordt verworven. Het ter beschikking staan van de opslagruimte leidt er derhalve niet toe dat deze ondernemer terugvalt op het «in-criterium», als gevolg waarvan getoetst dient te worden of zijn winst hoofdzakelijk in de werkruimte thuis is verworven.

In de in onderdeel E.2 in artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, ingevoegde onderdelen 1° en 2° worden ten aanzien van de ondernemer in persoon aftrekbeperkingen ter zake van voedsel, drank en genotmiddelen, van representatie en van congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke geïntroduceerd. Nu de algemene aftrekbeperkingen voor die kosten ingevolge onderdeel D in de winstfeer vervallen, is – omwille van een zo gelijk mogelijke behandeling van ondernemers en werknemers – opneming van een aftrekbeperking voor de desbetreffende kosten in artikel 8b noodzakelijk. Duidelijkheidshalve zij opgemerkt dat ingevolge het in achtste lid vernummerde vierde lid voor de toepassing van artikel 8b met de ondernemer gelijk worden gesteld personen die behoren tot zijn huishouden.

In het nieuwe onderdeel 1° is opgenomen de aftrekbeperking voor

voedsel drank en genotmiddelen, representatie, daaronder begrepen recepties, feestelijke bijeenkomsten en vermaak. De desbetreffende kosten komen als hoofdregel voor 75 percent in aftrek. Zoals in het algemene deel van deze memorie is uiteengezet wordt de ondernemer echter de mogelijkheid geboden in plaats van de 75%-beperking een winstbijtelling van een bedrag ineens van f 3000 toe te passen. In het nieuwe zesde lid is hiervoor een regeling getroffen (onderdeel E.6). In de oude tekst was de post voedsel, drank en genotmiddelen opgenomen in artikel 8a, tweede lid, onderdeel a. Opgemerkt zij dat in laatstgenoemde bepaling de aftrekbeperking tevens gold voor kantinevoorzieningen met uitzondering van de kosten en lasten voor zover zij betrekking hadden op gebouwen. In de oude tekst was de post representatie, daaronder begrepen recepties, feestelijke bijeenkomsten en vermaak opgenomen in artikel 8a, tweede lid, onderdeel c, met dien verstande dat laatstgenoemde bepaling niet gold voor relatiegeschenken van meer dan f 50; deze waren ingevolge het oude artikel 8a, eerste lid, onderdeel a, van aftrek uitgesloten. Voorts worden ingevolge de nieuwe bepaling onder de desbetreffende kosten mede verstaan de kosten van de desbetreffende reizen en het desbetreffende verblijf. Met betrekking tot de kosten van de desbetreffende reizen is de forfaitaire kilometerprijs van het tweede lid, onderdeel b, van toepassing.

In het nieuwe onderdeel 2° is opgenomen de aftrekbeperking voor congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke. De kosten hiervan komen voor 75 percent voor aftrek in aanmerking. In de oude tekst was deze post opgenomen in artikel 8a, tweede lid, onderdeel d. Voorts is bepaald dat met betrekking tot de kosten van de desbetreffende reizen de forfaitaire kilometerprijs van het tweede lid, onderdeel b, van toepassing is.

De in onderdeel E.3 opgenomen wijziging bewerkstelligt dat ter zake van de aftrek van verhuiskosten – naast de kosten van het overbrengen van de inboedel – niet langer het bestaan en de hoogte van overige kosten (waaronder herinrichtingskosten) aannemelijk hoeft te worden gemaakt. Ingevolge de voorgestelde wijziging wordt het bestaan van deze kosten verondersteld en wordt de omvang forfaitair ingevuld.

In onderdeel E.4 wordt het normbedrag per kilometer ter zake van de met een tot het privé-vermogen van een belastingplichtige behorende auto ten behoeve van zijn onderneming gemaakte reizen «bevroren» op f 0,60. Deze wijziging houdt verband met het bevroeren van het vervoer per auto buiten het regelmatig woon-werkverkeer op f 0,60 per kilometer (artikel I, onderdeel J.5).

In het in onderdeel E.5 opgenomen nieuwe derde lid wordt een wettelijke definitie van het begrip «werkkleding» gegeven. Daarin wordt gesteld dat kleding als werkkleding kwalificeert indien zij (nagenoeg) uitsluitend geschikt is – of blijkens uiterlijke kenmerken uitsluitend is bestemd – om bij het behalen van de winst te dragen. Met deze geobjectiverde omschrijving menen wij de op dit punt ontstane onduidelijkheid weg te nemen. Werkkleding kwalificeert slechts als zodanig indien het nagenoeg niet voorkomt dat die kleding buiten werksituaties wordt gedragen. Kleding die ook door derden pleegt te worden gebruikt in het dagelijkse (privé-)leven (bijvoorbeeld het trainingspak of de sportschoenen van de gymnastiekleraar, het «zwarte pak» van de dominee), komt niet voor aftrek in aanmerking. Aan het slot van het derde lid is bepaald dat ter invulling van de in deze bepaling gestelde eisen bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld. Hierin zal in elk geval een minimummaat van het te voeren logo worden opgenomen. Te denken valt aan ten minste 70 cm<sup>2</sup>. Daarbij zal worden bepaald dat slechts het logo van de inhoudingsplichtige zelf in aanmerking komt, ten einde te voorkomen dat populaire merknamen en dergelijke worden gehanteerd.

In het nieuwe vijfde lid (onderdeel E.6) is het achterwege laten van de zogenaamde dubbele toets geregeld. Dit betekent dat indien een kostenpost ten aanzien van de ondernemer in persoon onder het tweede

lid, onderdeel a, opkomt en aldus in aftrekbaarheid is beperkt of genormeerd, met betrekking tot deze kosten niet op de voet van artikel 7 behoeft te worden nagegaan in hoeverre daaraan een privé-aspect kleeft.

Ingevolge het in onderdeel E.6 opgenomen nieuwe zesde lid wordt de ondernemer de mogelijkheid geboden met betrekking tot de in het tweede lid, onderdeel a, onder 1°, bedoelde post voedsel en drank en dergelijke en representatie, met inbegrip van de desbetreffende reizen en het desbetreffende verblijf in plaats van de 75%-beperking een winstbijtelling van een bedrag ineens toe te passen. Dit bij te tellen bedrag wordt gesteld op f 3000. Dit bedrag zal ingevolge artikel 66b, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bij het begin van elk kalenderjaar worden geïndexeerd. Met betrekking tot de kosten van de desbetreffende reizen is de forfaitaire kilometerprijs van het tweede lid, onderdeel b, van toepassing. Om voor deze bijtelling in aanmerking te komen dient de ondernemer bij de aangifte inkomstenbelasting hierom te verzoeken.

In het in onderdeel E.6 opgenomen nieuwe zevende lid wordt een delegatiebepaling geïntroduceerd op grond waarvan bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de bewijslast ter zake van de zakelijkheid van de desbetreffende verhuizing. Daarbij wordt gedacht aan opnemings van een onweerlegbaar vermoeden van zakelijkheid ingeval de ondernemer binnen twee jaar na de verplaatsing van zijn onderneming gaat wonen binnen een afstand van 10 kilometer van de nieuwe vestigingsplaats of indien hij door zijn verhuizing de reisafstand, gemeten langs de meest gebruikelijke weg, ten minste met 50% terugbrengt en deze afstand tevens bekort met ten minste 10 kilometer.

*Artikel I, onderdeel F (artikel 11 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 11, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is nodig door een verlettering van onderdelen en heeft geen inhoudelijk belang.

*Artikel I, onderdeel G (artikel 23 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in onderdeel G.1 opgenomen wijziging van artikel 23, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt verband met de in artikel II, onderdeel M, opgenomen wijzigingen en strekt er toe bestanddelen van het loon waarover de loonbelasting en premie volksverzekeringen bij wijze van eindheffing van de werkgever worden geheven, bij de werknemer niet in de inkomstenbelasting te betrekken.

In het nieuwe onderdeel d van artikel 23, eerste lid, is een vrijstelling opgenomen voor computers en bijbehorende apparatuur, zoals modems, printers en faxen die door degene van wie de inkomsten worden genoten aan de belastingplichtige worden verstrekt, ter beschikking gesteld of vergoed. Ter voorkoming van misverstand zij opgemerkt dat het niet van belang is waar de apparatuur wordt gebruikt. De vrijstelling ziet derhalve ook op verplaatsbare apparatuur, zoals laptops en note books.

Voor de toepassing van deze vrijstelling wordt aangesloten bij de waarde in het economische verkeer van de desbetreffende apparatuur in het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren. Hierbij is de waarde van ter beschikking gestelde apparatuur slechts relevant gedurende de periode waarin de terbeschikkingstelling plaatsvindt. Zo kan bijvoorbeeld de verstrekking van een computer ter waarde van f 5000 na afloop van een periode waarin een computer ter beschikking werd gesteld in beginsel onbelast plaatsvinden.

Indien degene van wie de inkomsten worden genoten de hier bedoelde apparatuur bekostigt wordt daaraan een vermoeden ontleend dat de



apparatuur mede in verband met het verwerven van de inkomsten wordt gebruikt. De vrijstelling is evenwel niet van toepassing voor zover de inspecteur het tegendeel aannemelijk maakt. Indien, bij wijze van voorbeeld, een enkel voor ontspanningsdoeleinden geschikte spelcomputer wordt verstrekt, is het, uitzonderingen daargelaten, op voorhand onaannemelijk dat deze mede in verband met het verwerven van de inkomsten wordt gebruikt.

De aard van de nieuwe vrijstelling brengt mee dat voor de bepaling of in het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren het plafond van f 5000 is bereikt, de periode voor 1 januari 1997 buiten beschouwing kan worden gelaten.

De in onderdeel G.2 opgenomen wijziging is van technische aard, nodig geworden door wijzigingen in artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 die is voorgesteld in artikel I, onderdeel J.3.

Zoals in het algemene deel van deze memorie is opgemerkt wordt wettelijk vastgelegd dat de bepaling van de belastingvrije vergoedingen ter zake van woon-werkverkeer met het openbaar vervoer in de nieuwe opzet uitsluitend plaatsvindt op basis van de werkelijke kosten van openbaar vervoer. De in onderdeel G.3 opgenomen wijziging van artikel 23, derde lid, voorziet hierin. In samenhang hiermee is het vergoedingenforfait voor openbaar vervoer afgeschaft. De in het derde lid (oud) van artikel 23 opgenomen delegatiebepaling kan daarom vervallen.

De in het nieuwe vierde lid van artikel 23 opgenomen delegatiebepaling heeft betrekking op het reiskostenvergoedingenforfait ter zake van woon-werkverkeer ingeval niet met het openbaar vervoer wordt gereisd. Zoals in het algemene deel van deze memorie is uiteengezet zullen de desbetreffende vergoedingenbedragen ingaande 1997 worden bevroren op het niveau van 1996. In verband hiermee is het nieuwe vierde lid van artikel 23 uitdrukkelijk bepaald dat tot uitgangspunt worden genomen de op 1 januari 1996 geldende laagste tarieven voor personenvervoer eerste klas van de N.V. Nederlandse Spoorwegen verminderd met f 200, ingeval de reisafstand meer dan 10 km beloopt. Ingeval de reisafstand niet meer beloopt dan 10 km is uitdrukkelijk bepaald dat het niet mogelijk is de desbetreffende kosten onbelast te vergoeden. Deze formulering is ontleend aan artikel 23, derde lid, onderdeel b (oud) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voor het overige zullen er geen wijzigingen worden aangebracht.

Het oude vijfde en zesde lid kunnen vervallen in verband met de hiervoor aangebrachte wijzigingen met betrekking tot het woon-werkverkeer.

In het nieuwe vijfde lid van artikel 23 is uitvoering gegeven aan het voorstel als geschetst in het algemene deel van deze memorie onder «De zogenoemde 20-dagenregeling». Zonder een andere invulling te willen geven aan de in de jurisprudentie gevormde uitleg van het begrip «ten minste eenmaal per week plegen te reizen» wordt met deze aanvullende bepaling beoogd tegemoet te komen aan bestaande uitvoeringsproblemen in de praktijk, met name waar het gaat om al dan niet tijdelijke onderbrekingen in het reispatroon. De strekking van het vijfde lid, onderdeel a, is het reiskostenforfait steeds van toepassing te verklaren als de belastingplichtige in het kalenderjaar op 40 dagen of meer reist van zijn woning naar zijn arbeidsplaats. Hoewel de in de jurisprudentie ontwikkelde uitleg van het begrip plegen te reizen in deze gevallen ook in de huidige praktijk meestal zal neigen naar een toepassing van het reiskostenforfait, wordt op dit punt nadere duidelijkheid verschaft. Voorts wordt met het bepaalde in het vijfde lid, onderdeel b, bereikt dat het reiskostenforfait in alle gevallen buiten toepassing mag blijven als blijkt dat de belastingplichtige in het kalenderjaar minder dan 40 dagen heeft gereisd van zijn woning naar zijn arbeidsplaats. In dat geval is het derhalve toegestaan om, met inachtneming van de normering van de kosten van vervoer per auto, de werkelijke reiskosten tot de aftrekbare

kosten te rekenen. Dat ontnemt belastingplichtige overigens niet de mogelijkheid om toepassing van het reiskostenforfait te verlangen indien hij op basis van de bestaande jurisprudentie ten minste eenmaal per week pleegt te reizen van zijn woning naar de arbeidsplaats.

*Artikel I, onderdeel H (artikel 34 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijzigingen van artikel 34 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 strekken ertoe dit artikel in lijn te houden met artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964. Verwezen zij naar de toelichting op artikel II, onderdeel E.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 35 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in onderdeel I opgenomen wijziging van het tweede lid van artikel 35 strekt ertoe niet langer uitdrukkelijk te bepalen dat herinrichtingskosten bij verhuizing tot de aftrekbare kosten behoren. De noodzaak voor een aparte bepaling inzake herinrichtingskosten bij verhuizing vervalft door de wijziging in de fiscale behandeling van verhuiskosten. Voor een nadere toelichting op dit punt wordt verwezen naar artikel I, onderdeel J.6.

*Artikel I, onderdeel J (artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Voor een toelichting op onderdeel J.1 opgenomen wijzigingen wordt verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel E.1.

De in onderdeel J.2 opgenomen wijziging bewerkstelligt dat de met representatiekosten verband houdende reiskosten eveneens van aftrek worden uitgesloten. Een dergelijke benadering ligt voor de hand daar de desbetreffende kosten ons inziens zo nauw verweven zijn met de representatiekosten zelf, dat zij niet los daarvan kunnen worden gezien.

De in onderdeel J.3 opgenomen wijziging houdt verband met de in onderdeel J.9 toegelichte wijziging.

De wijziging van artikel 36, tweede lid, onderdeel a, houdt verband met het voorstel om ingaande 1997 de bedragen van het reiskostenaftrekforfait te bevriezen op het niveau van 1 januari 1996, ingeval voor het woon-werkverkeer niet met het openbaar vervoer wordt gereisd. Voor het geval voor het woon-werkverkeer wel per openbaar vervoer wordt gereisd, zullen de bedragen van het reiskostenaftrekforfait op de gebruikelijke wijze worden aangepast. Onderdeel J.4 strekt ertoe vorenbedoeld onderscheid wettelijk vast te leggen.

In onderdeel J.5 wordt het normbedrag per kilometer in verband met het vervoer per auto buiten het regelmatig woon-werkverkeer «bevoren» op f 0,60.

Voor een toelichting op de in onderdeel J.6 opgenomen wijziging wordt verwezen naar de toelichting op onderdeel E.3.

De in onderdeel J.7 opgenomen wijzigingen worden voor het grootste gedeelte toegelicht in onderdeel E.1. Daarenboven strekt het onderhavige onderdeel ertoe de normering van de aftrekbare kosten in verband met werkruimte thuis in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van de Hoge Raad ter zake. Overeenkomstig de beslissing van de Hoge Raad in het arrest van 17 november 1993, nr. 28 587 (BNB 1994/36), dienen de kosten voor bewoners van een eigen woning niet te worden geforfaiteerd aan de hand van het (netto)huurwaardeforfait maar aan de hand van de economische huurwaarde. Voor de bepaling van de economische huurwaarde wordt overeenkomstig dat arrest aangesloten bij het in het negende lid van artikel 42a aangeduide (bruto)huurwaardeforfait.

Voorts is de berekening van het aftrekbare bedrag verder vereen-

voudigd door voortaan voor alle kosten, inclusief energiekosten, uit te gaan van een vast percentage van 20 van de huur («kale» huur) of economische huurwaarde.

De in onderdeel J.8 opgenomen wijziging bewerkstelligt dat de oude aftrekbeperking voor de kosten van cursussen, congressen, seminars, symposia en dergelijke wordt vervangen door een maximum-aftrek van f 3250. Daarbij worden kilometerkosten voortaan gefixeerd op f 0,60 per kilometer.

De in onderdeel J.9 opgenomen wijziging bewerkstelligt een vereenvoudiging van de behandeling van de kosten van tekstverwerkers, computers en dergelijke enerzijds en de kosten van muziekinstrumenten, geluidsapparatuur en gereedschap anderzijds. Voor het totaal van deze kosten wordt de bestaande drempel van f 800 per jaar gehandhaafd. Slechts voor zover deze drempel wordt overschreden, kunnen de desbetreffende kosten tot aftrek leiden.

De in onderdeel J.10 opgenomen wijziging is van technische aard, noodzakelijk geworden door de wijzigingen ingevolge onderdeel J.3.

De in onderdeel J.11 opgenomen wijziging van artikel 36, elfde lid, houdt verband met de in het tweede lid, onderdeel a, opgenomen tweedeling (onderdeel J.4).

Voor een toelichting op onderdeel J.12 wordt verwezen naar de toelichting op de onderdelen E.5 en E.6.

*Artikel I, onderdeel K (artikelen 42b en 42c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Door de toevoeging aan artikel 4, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling binnen het onzuivere inkomen gehaald. De wijze van bepalen van het onzuivere inkomen verandert hierdoor in zoverre dat voortaan rekening dient te worden gehouden met twee extra elementen, te weten de rente- en dividendvrijstelling. Gezien het bijzondere karakter van deze elementen zijn de artikelen 47a (oud) en 47b (oud) met betrekking tot de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling verplaatst naar afdeling 5 van hoofdstuk II (bijzondere bepalingen).

Artikel 42b (nieuw) heeft betrekking op de rentevrijstelling en komt inhoudelijk geheel overeen met het artikel 47a (oud). Om louter wetssystematische redenen zijn het vierde en het vijfde lid van plaats verwisseld.

Artikel 42c (nieuw) ziet op de dividendvrijstelling. Op een enkele redactionele verbetering zonder inhoudelijke betekenis na, stemt het nieuwe artikel 42c overeen met het oude artikel 47b.

*Artikel I, onderdeel L (artikel 44c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Als gevolg van de wijziging van artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (artikel I, onderdeel U) wordt de verwijzing in artikel 44c naar het in artikel 64, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, vermelde bedrag vervangen door het bedrag van f 78 500. Inhoudelijk wordt hiermee geen wijziging aangebracht.

*Artikel I, onderdeel M (artikel 46 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in onderdeel M.1 opgenomen wijziging van artikel 46, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 strekt ertoe voor aftrek van de in dit onderdeel bedoelde uitgaven de bewijslast te verzwaren en de aftrekmogelijkheid van uitgaven in natura uit te sluiten, behoudens in de in het nieuwe vijftiende lid bedoelde uitzonde-

ringen van humanitaire aard. De zinsnede «of in geldeenheden andere dan de gulden» is in onderdeel a, onder 2°, opgenomen om te voorkomen dat uitgaven in vreemde valuta die fiscaal als uitgaven in natura zijn te zien, zouden worden uitgesloten. Deze maatregelen zien op de uitgaven tot voorziening in het levensonderhoud van eigen kinderen, stiefkinderen en pleegkinderen van 27 jaar en ouder, alsmede andere bloed- en aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn. Voorts wordt voor de desbetreffende uitgaven, naast de bestaande drempel van f 800 of zo dit minder is 2% van het onzuivere inkomen, een maximumaftrek geïntroduceerd van 10% van het onzuivere inkomen. Ingevolge het zevende lid van artikel 46 geldt voor gehuwde belastingplichtigen dat daarbij moet worden uitgegaan van het gezamenlijke onzuivere inkomen van de echtgenoten.

Wat de verzwarende van de bewijslast betreft wordt voortaan aan de aftrekbaarheid van deze uitgaven als buitengewone lasten de voorwaarde gesteld dat zij met schriftelijke bescheiden kunnen worden aangetoond. Voor het aantonen van de uitgaven zal worden aangesloten bij de door de Centrale Raad van Beroep in constante jurisprudentie ontwikkelde maatstaven voor de bewijslevering van een bijdrage in de onderhoudskosten voor de toepassing van de kinderbijslagwetten. Dit houdt in dat betalingen die belastingplichtigen doen ter ondersteuning van hun verwanten slechts dan in aanmerking kunnen worden genomen wanneer deze zijn gedaan op voor de belastingdienst redelijkerwijs te controleren wijze, zoals door bankoverschrijvingen ten name van de persoon die wordt ondersteund of per internationale postwissel.

De in onderdeel M.2, derde lid, onderdeel a, onder 3°, opgenomen toevoeging strekt ertoe de als buitengewone lasten aan te merken ziektekosten van het vervoer per personenauto, anders dan per taxi, die verband houden met het verkrijgen van genees-, heel- of verloskundige hulp en de extra kosten van vervoer per personenauto, anders dan per taxi, die verband houden met ziekte of invaliditeit, te forfaiteren op het niveau dat thans geldt voor kosten van binnenlandse reizen ter zake van een opleiding of studie voor een beroep waaraan in artikel 14 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 uitwerking wordt gegeven. Daartoe is in het nieuwe zestiende lid het uitgangspunt opgenomen met betrekking tot het vast te stellen bedrag per kilometer (onderdeel M.7). Voor zover het gaat om de door ziekte of invaliditeit veroorzaakte extra vervoerskosten is het met betrekking tot de kosten van een personenauto niet meer nodig een toets aan te leggen met de autokosten van vergelijkbare personen die niet ziek of invalide zijn. De aftrek wordt wel gemaximeerd op een in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 te stellen aantal kilometers. Hierbij zal worden uitgegaan van gemiddeld 10 kilometer per dag.

De onder 4° opgenomen toevoeging aan het derde lid, onderdeel a, strekt ertoe de totale kosten van farmaceutische en andere hulpmiddelen die niet zijn verstrekt op voorschrift van een arts – de zogenaamde huisapotheek – te normeren op f 50 per persoon.

De in de onderdelen M.3 en M.5 opgenomen wijzigingen strekken ertoe aan te geven wanneer sprake is van extra gezinshulp in de zin van artikel 46, derde lid, onderdeel b. Daartoe wordt in het desbetreffende onderdeel een drempel geïntroduceerd die wordt uitgedrukt in een percentage van het onzuivere inkomen van de belastingplichtige en zijn niet duurzaam van hem gescheiden levende echtgenoot. Slechts voor zover de uitgaven voor gezinshulp boven deze drempel uitkomen, zijn zij als «extra» aan te merken en dus aftrekbaar. De drempel bedraagt nihil indien het (gezamenlijke) onzuivere inkomen niet hoger is dan f 50 000. Indien het (gezamenlijke) onzuivere inkomen meer dan f 50 000 bedraagt doch niet meer dan f 75 000, bedraagt de drempel 1% van dat inkomen. Bij een (gezamenlijk) onzuivere inkomen van meer dan f 75 000 doch niet meer dan f 100 000 bedraagt de drempel 2%, en bij een (gezamenlijk) onzuiver inkomen

boven f 100 000, 3% van dat inkomen. De desbetreffende bedragen zullen ingevolge artikel 66b, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bij het begin van elk kalenderjaar worden geïndexeerd. Voorts zal bij ministeriële regeling als voorwaarde voor aftrek van extra gezinshulp worden opgenomen dat de belastingplichtige de naam en het adres van de gezinshulp aan de belastingdienst overlegt.

De onderdelen M.4 en M.6, alsmede het in onderdeel M.7 opgenomen nieuwe zestiende lid zijn van wetstechnische aard en strekken ertoe het uitgangspunt met betrekking tot het vast te stellen bedrag per kilometer, dat tot nu toe in het achtste lid van artikel 46 was opgenomen, in het nieuwe zestiende lid op te nemen. Dit kilometerbedrag had tot nu toe alleen betrekking op artikel 46, derde lid, onderdeel e, onder 1°, en het achtste lid. In de nieuwe opzet is het bedrag, dat in beginsel jaarlijks zal worden aangepast op basis van het in het zestiende lid opgenomen uitgangspunt, ook van toepassing op het derde lid, onderdeel a, onder 3°, en artikel 47, vierde lid.

Het nieuwe vijftiende lid biedt de Minister van Financiën de mogelijkheid om, in afwijking van het eerste lid, onderdeel a, onder 2°, op humanitaire gronden aftrek toe te staan van uitgaven in natura ter zake van levensonderhoud van naaste verwanten. Hierbij is gedacht aan ondersteuning van verwanten die in landen wonen waarmee geen bancair verkeer mogelijk is. Voorts is gedacht aan landen die lijden onder schaarste van eerste levensbehoeften. De desbetreffende landen kunnen door hem worden aangewezen.

*Artikel I, onderdeel N (artikel 47 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Ingevolge de in onderdeel N opgenomen toevoeging aan het vierde lid van artikel 47 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden giften die bestaan uit het vrijwillig afzien van een vergoeding voor autokosten anders dan per taxi in de nieuwe opzet geforfaiteerd op het vaste bedrag per kilometer dat onder meer geldt voor binnenlandse reizen ter zake van de opleiding of studie voor een beroep bedoeld in artikel 46, achtste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (voor 1996: f 0,33 per kilometer). In het nieuwe zestiende lid van artikel 46 is met betrekking tot dit bedrag per kilometer het uitgangspunt opgenomen.

*Artikel I, onderdeel O (artikelen 47a en 47b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Dit onderdeel strekt ertoe hoofdstuk II, afdeling 7, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waarin de rente- en dividendvrijstelling waren opgenomen, te laten vervallen, in verband met de omzetting van de artikelen 47a en 47b in onderscheidenlijk artikel 42b en 42c.

*Artikel I, onderdeel P (artikel 48 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Met de in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 48, derde lid, wordt bewerkstelligd dat onderdeel c (oud) komt te vervallen. Deze wijziging houdt verband met het ten aanzien van binnenlandse belastingplichtigen opnemen van de dividendvrijstelling als onderdeel van het onzuivere inkomen in plaats van als aftrekpost op het onzuivere inkomen (verwezen zij naar artikel I, onderdeel B) en het – in verband hiermee – ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen opnemen van de desbetreffende dividendvrijstelling als onderdeel van het binnenlandse onzuivere inkomen in plaats van als aftrekpost op het (binnenlands) onzuivere inkomen (verwezen zij naar artikel I, onderdeel Q).

*Artikel I, onderdeel Q (artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen toevoeging aan artikel 49, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 regelt dat bij de bepaling van het binnenlandse onzuivere inkomen een vermindering ingevolge een dividendvrijstelling wordt toegepast, die overeenstemt met de vrijstelling van artikel 48, derde lid, onderdeel c (oud). Deze bepaling strekt ertoe de desbetreffende dividendvrijstelling bij de bepaling van het belastbare binnenlandse inkomen niet meer op te nemen als vermindering van het binnenlandse onzuivere inkomen maar deel te laten uitmaken van het binnenlandse onzuivere inkomen zelf.

*Artikel I, onderdeel R (artikel 56 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 56, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ziet op het verkorten van de zogenoemde referentieperiode voor ongehuwd samenwonenden. Het betreft hier de periode gedurende welke ongehuwd samenwonenden een gemeenschappelijke huishouding moeten hebben gevoerd om in aanmerking te kunnen komen voor indeling in tariefgroep 3. De oude referentieperiode – het gehele voorafgaande kalenderjaar en aansluitend meer dan zes maanden in het kalenderjaar beslaat een periode van 18 maanden. In de nieuwe situatie wordt deze verkort tot de voor gehuwden geldende periode, te weten 6 maanden.

*Artikel I, onderdeel S (artikel 58a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 58a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt verband met de verplaatsing van de in artikel 3, derde lid, onderdeel f (oud), en artikel 48, derde lid, onderdeel c (oud), van die wet opgenomen verminderingen naar onderscheidenlijk artikel 4, eerste lid, en artikel 49, eerste lid, van die wet (verwezen zij naar artikel I, onderdelen B en Q).

*Artikel I, onderdeel T (artikel 63 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

In dit onderdeel wordt ter verduidelijking en wellicht ten overvloede aangegeven dat de loonbelasting en premie volksverzekeringen die bij wijze van eindheffing van een werkgever is geheven op grond van de regeling in het nieuwe Hoofdstuk V (Eindheffing) van de Wet op de loonbelasting 1964 (artikel II, onderdeel M), niet verrekenbaar is met de door een werknemer/belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting.

*Artikel I, onderdeel U (artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Met de wijziging van artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt een aanmerkelijke vereenvoudiging aangebracht in de criteria voor het vaststellen van een aanslag inkomstenbelasting. Zoals in het algemene deel van deze memorie is vermeld is daarbij het uitgangspunt dat geen aanslag wordt vastgesteld indien het gezamenlijke bedrag van de voorheffingen niet te zeer afwijkt van het bedrag van de verschuldigde inkomstenbelasting. Dit is aldus uitgewerkt dat geen aanslag wordt vastgesteld en dat verrekening van voorheffingen achterwege blijft, tenzij

zich een van de in artikel 64, eerste lid, onderdelen a, b of c, omschreven situaties voordoet.

De situatie omschreven in het eerste lid, onderdeel a, houdt in dat de verschuldigde belasting de gezamenlijke voorheffingen met meer dan f 400 te boven gaat. In die situatie wijkt het bedrag van de verschuldigde inkomstenbelasting zodanig af van de gezamenlijke voorheffingen, dat een aanslag inkomstenbelasting behoort te worden vastgesteld.

Het eerste lid, onderdeel b, ziet op de situatie dat met toepassing van artikel 30 van de Wet op de loonbelasting 1964 vermindering van loonbelasting is verleend. Deze bepaling komt overeen met de oude bepaling in artikel 64, tweede lid, onderdeel b. Deze bepaling houdt verband met de mogelijkheid van onbedoeld gebruik van de vermindering loonbelasting en voorkomt dat een calculerende werknemer een vermindering van loonbelasting verzoekt tot een zodanig bedrag dat de later verschuldigde inkomstenbelasting, na verrekening van loonbelasting en andere voorheffingen, net onder de in artikel 64, eerste lid, onderdeel a, bedoelde f 400 blijft en geen aanslag inkomstenbelasting wordt vastgesteld.

Het eerste lid, onderdeel c, ziet op de situatie dat een belastingplichtige binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn aangifte heeft gedaan. Ook in die situatie wordt altijd een aanslag inkomstenbelasting vastgesteld. Dit is met name van belang voor belastingplichtigen van wie de berekening van het inkomen leidt tot een verrekenbaar verlies en voor belastingplichtigen die recht hebben op een teruggaaf omdat de gezamenlijke voorheffingen de verschuldigde belasting met meer dan f 26 te boven gaan. Anders dan in de oude regeling zijn voor buitenlandse belastingplichtigen geen beperkingen aangebracht, zodat op dit punt iedere vorm van ongelijke behandeling wordt vermeden.

Het tweede lid van artikel 64 ziet op de situatie dat uitsluitend op grond van het eerste lid, onderdeel c, een aanslag moet worden vastgesteld. In dat geval wordt de aanslag vastgesteld op nihil en blijft verrekening van voorheffingen achterwege indien de gezamenlijke voorheffingen de verschuldigde belasting met niet meer dan f 26 te boven gaat. Hiermee wordt voorkomen dat aanslagen worden vastgesteld voor geringe terug te geven bedragen waarbij de administratieve lasten voor de belastingdienst het bedrag van de teruggaaf ruimschoots overtreffen.

De bepaling van artikel 64, derde lid, is ontleend aan de oude bepaling van artikel 64, derde lid. Deze bepaling is met name van belang voor die gevallen waarbij een belastingplichtige uitkeringen heeft ontvangen ingevolge de Algemene Bijstandswet waarop de bijstands-tarieftabel toepassing heeft gevonden, en gelijktijdig andere aan loonbelasting onderworpen inkomsten zijn genoten. Ten einde in deze gevallen onbedoelde, met de bijstands-tarieftabel verband houdende, inhaal-effecten te voorkomen wordt de Minister gemachtigd regels te stellen ingevolge welke van het eerste lid, onderdeel a, kan worden afgeweken.

De bepaling van artikel 64, vierde lid, is gelijklopend aan de oude bepaling van artikel 64, zesde lid.

Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat met betrekking tot desinvesteringbetalingen de wettelijke regeling van voor 1990 van kracht blijft, dit op grond van artikel VII, eerste lid, van de Wet van 28 december 1989 (Stb. 601).

#### *Artikel I, onderdeel V (artikel 65 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

De nieuwe bepaling van artikel 65, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt verband met het vervallen van de overeenkomstige bepaling in artikel 64, vijfde lid. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging aangebracht.

*Artikel I, onderdeel W (artikel 66b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Artikel 66b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bevat een bepaling die de jaarlijkse aanpassing van een aantal bedragen in die wet met een prijsindexcijfer regelt. Met de wijziging van deze bepaling wordt ook het bedrag dat in artikel 8b, zesde lid, is opgenomen jaarlijks aangepast. Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk (kenbaarheid) zal het bedrag na indexering rekenkundig worden afgerond op veelvouden van f 100. Voorts zal het bedrag dat in artikel 44c is opgenomen jaarlijks met dit prijsindexcijfer aangepast, in plaats van met een loonindexcijfer overeenkomstig het thans vervallen artikel 66c (artikel I, onderdeel X). Daarbij is er om reden van eenvoud van afgezien om alleen het bedrag van artikel 44c met een loonindexcijfer aan te passen. Voorts wordt bewerkstelligd dat de in artikel 46, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen bedragen jaarlijks worden aangepast met de tabelcorrectiefactor. Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk (kenbaarheid) zal het bedrag na indexering rekenkundig worden afgerond op veelvouden van f 1000. Ten slotte wordt in verband met de wijzigingen in artikel 64 de verwijzing in artikel 66b naar dat artikel 64 gewijzigd.

*Artikel I, onderdeel X (artikel 66c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)*

Als gevolg van de vereenvoudiging van artikel 64 is de oude aanslaggrens vervallen. De jaarlijkse aanpassing van die aanslaggrens aan een loonindexcijfer, die in artikel 66c was geregeld, kan daarmee ook komen te vervallen.

**Artikel II (Wet op de loonbelasting 1964)**

*Artikel II, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Ingevolge artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964 kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regelen worden gesteld ingevolge welke bepaalde arbeidsverhoudingen als dienstbetrekking worden beschouwd. Met het nieuwe onderdeel e wordt ruimte geschapen – voor zover deze ruimte niet reeds wordt geboden door de overige onderdelen van artikel 4 – om in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 ook de arbeidsverhouding van degene die uit een duurzame arbeidsverhouding een beloning geniet als een dienstbetrekking aan te merken, ingeval diegene en de inhoudingsplichtige daartoe een gezamenlijk verzoek doen bij de inspecteur. Te denken valt onder andere aan de arbeidsverhouding van predikanten, politieke ambtsdragers en bepaalde bestuurders van lichamen. Duidelijkheidshalve zij opgemerkt dat een arbeidsverhouding die onder de reikwijdte van artikel 4, onderdeel d, valt, bijvoorbeeld de arbeidsrelatie van een thuiswerker, niet onder onderdeel e valt.

Ten einde oneigenlijk gebruik te voorkomen zal de in het nieuwe onderdeel e opgenomen keuzemogelijkheid slechts eenmaal per arbeidsverhouding openstaan. Daartoe zal het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 worden aangepast. Het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 zal voorts moeten worden aangepast omdat bepaalde arbeidsrelaties die in beginsel onder onderdeel d van artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964 vallen, in artikel 2e van dat uitvoeringsbesluit worden uitgezonderd.



*Artikel II, onderdeel B (artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Artikel 6, tweede lid, aanhef en onderdeel b (oud), bevatte een regeling op grond waarvan degene die niet in Nederland woont of is gevestigd als inhoudingsplichtige wordt beschouwd voor zover hij in Nederland een of meer personen in dienst heeft en hij door of vanwege de Minister van Financiën als inhoudingsplichtige is aangewezen. Ter vermindering van de administratieve lasten wordt deze regeling gewijzigd, zodanig dat degene die niet in Nederland woont of gevestigd is als inhoudingsplichtige wordt beschouwd voor zover hij in Nederland personen in dienstbetrekking heeft, in Nederland de loonadministratie houdt en zich als inhoudingsplichtige bij de inspecteur heeft gemeld.

Het nieuwe derde lid, onderdeel a, stemt overeen met het oude derde lid van artikel 6. In het nieuwe onderdeel b wordt een vaste inrichting gefingeerd in de situatie dat «uitzendwerkzaamheden» worden verricht. Aldus wordt het mogelijk om, in samenhang met het tweede lid van artikel 6, in het buitenland gevestigde uitzendbureaus die geen «echte» vaste inrichting in Nederland hebben maar zich op de Nederlandse arbeidsmarkt bezighouden met het ter beschikking stellen van uitzendkrachten, inhoudingsplichtig te maken voor de loonheffing. Er is van afgezien om de desbetreffende uitzendwerkzaamheden te beperken tot in het kader van een onderneming verrichte werkzaamheden (overeenkomstig onderdeel a), ten einde te voorkomen dat de inhoudingsplicht op eenvoudige wijze kan worden omzeild door te stellen dat de uitzendwerkzaamheden niet in het kader van een onderneming worden verricht. Het spreekt voor zich dat met de bedoelde nieuwe fictiebepaling geen inbreuk wordt gemaakt op de heffingsbevoegdheden onder belastingverdragen.

*Artikel II, onderdeel C (artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging van artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964 houdt verband met het onder de loonbelasting brengen van «pseudo-werknemers» (verwezen zij naar artikel II, onderdeel A). Deze wijziging strekt ertoe voor deze categorie werknemers een inhoudingsplichtige aan te wijzen. Daartoe zal het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 moeten worden gewijzigd.

*Artikel II, onderdeel D (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Met de in onderdeel D.1 opgenomen wijziging wordt in artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 3°, een delegatiebepaling opgenomen op grond waarvan bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot vaste kostenvergoedingen. Met het opnemen van nadere regels beogen wij de eenheid van beleid en de rechtszekerheid te bevorderen en tevens vanuit een oogpunt van eenvoud en doelmatigheid zoveel mogelijk te voorkomen dat de aan een vaste kostenvergoeding te stellen voorwaarden ter discussie staan. Hiertoe hebben wij het voornemen in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 op te nemen dat de inspecteur voor het verstrekken van onbelaste vaste kostenvergoedingen als voorwaarde kan stellen dat daaraan een – van tijd tot tijd te herhalen – steekproefsgewijs onderzoek ten grondslag ligt van concrete uitgaven die werknemers gedurende enige tijd hebben gemaakt. Voorwaarden zoals deze plegen overigens ook in de huidige praktijk reeds te worden gesteld.

De overige wijzigingen van het eerste lid, onderdeel j, zijn van redactionele en technische aard, noodzakelijk geworden door wijzigingen in artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964.

De in onderdeel D.2 opgenomen wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel r, van de Wet op de loonbelasting 1964 dient in samenhang te

worden gezien met de wijziging van artikel 13, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (artikel II, onderdeel E.1). Voor toepassing van de vrijstelling wordt een geschenk altijd gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.

In het nieuwe onderdeel t van artikel 11, eerste lid, (onderdeel D.3) worden verstrekkingen van kleine consumpties tijdens de werktijd, zoals koffie, thee of een stuk fruit vrijgesteld. Met deze vrijstelling wordt aangesloten bij de uitvoeringspraktijk waarin dergelijke voordelen in natura reeds vanuit een oogpunt van eenvoud en doelmatigheid onbelast worden gelaten.

In het nieuwe onderdeel u van artikel 11, eerste lid, is een overeenkomstige vrijstelling opgenomen als in het nieuwe onderdeel d van artikel 23, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Verwezen zij naar de toelichting op artikel I, onderdeel G.1.

Het in onderdeel D.4 opgenomen nieuwe tiende lid van artikel 11 stemt overeen met het nieuwe artikel 23, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, waarin wettelijk is vastgelegd dat de bepaling van de belastingvrije vergoedingen ter zake van woon-werkverkeer met het openbaar vervoer in de nieuwe opzet uitsluitend plaatsvindt op basis van de werkelijke kosten van openbaar vervoer.

De in het nieuwe elfde lid opgenomen delegatiebepaling (onderdeel D.4) stemt overeen met het nieuwe artikel 23, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en heeft betrekking op het reiskostenvergoedingenforfait ter zake van regelmatig woon-werkverkeer ingeval niet met het openbaar vervoer wordt gereisd (verwezen zij naar de toelichting op artikel I, onderdeel G.3). Het oude elfde en twaalfde lid kunnen vervallen in verband met de hiervoor aangebrachte wijzigingen met betrekking tot het regelmatig woon-werkverkeer. Hetzelfde geldt voor het zestiende lid (onderdeel D.5).

In het nieuwe twaalfde lid is, overeenkomstig het nieuwe vijfde lid van artikel 23 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (artikel I, onderdeel G.3), uitvoering gegeven aan het voorstel als geschetst in het algemene deel van deze memorie onder «De zogenoemde 20-dagenregeling». Zonder een andere invulling te willen geven aan de in de jurisprudentie gevormde uitleg van het begrip «ten minste eenmaal per week plegen te reizen» wordt met deze aanvullende bepaling beoogd tegemoet te komen aan bestaande uitvoeringsproblemen in de praktijk, met name waar het gaat om al dan niet tijdelijke onderbrekingen in het reispatroon. De strekking van het twaalfde lid, onderdeel a, is het reiskostenforfait steeds van toepassing te verklaren als de werknemer in het kalenderjaar op 40 dagen of meer heeft gereisd of vermoedelijk zal reizen van zijn woning naar zijn arbeidsplaats. Hoewel de in de jurisprudentie ontwikkelde uitleg van het begrip plegen te reizen in deze gevallen ook in de huidige praktijk meestal zal neigen naar een toepassing van het reiskostenforfait, wordt op dit punt duidelijkheid verschaft. Voorts wordt met het bepaalde in het twaalfde lid, onderdeel b, bereikt dat het reiskostenforfait buiten toepassing mag blijven als de werknemer in het kalenderjaar minder dan 40 dagen heeft gereisd of vermoedelijk zal reizen van zijn woning naar zijn arbeidsplaats. Hierbij zal het «vermoedelijk» aan het oordeel van de inhoudingsplichtige worden overgelaten. In dat geval is het derhalve toegestaan om, met inachtneming van de normering van de kosten van vervoer per auto, de werkelijke reiskosten tot de aftrekbare kosten te rekenen. Dat ontnemt belastingplichtige overigens niet de mogelijkheid om voor de inkomstenbelasting toepassing van het reiskostenforfait te verlangen indien hij op basis van de bestaande jurisprudentie ten minste eenmaal per week pleegt te reizen van zijn woning naar de arbeidsplaats. In het nieuwe twaalfde lid is duidelijkheidshalve wettelijk vastgelegd dat zodra de werknemer op 40 dagen heeft gereisd, in zoverre wordt aangenomen dat de werknemer gedurende de verstreken periode in het kalenderjaar ten minste eenmaal per week placht te reizen. Een eventueel

– achteraf bezien – bovenmatig deel van de vergoeding wordt, vanuit een oogpunt van eenvoud, pas geacht te zijn genoten op het moment waarop aan de 40-dagennorm wordt voldaan. Aan het slot van dit onderdeel zijn ter illustratie enige voorbeelden opgenomen.

In de uitvoeringspraktijk blijkt de 20-dagenregeling een praktisch handvat te zijn voor de beoordeling of de meerkosten van maaltijden en dergelijke van ambulant personeel onbelast kunnen worden vergoed. Met de invoering van de aanvullende 40-dagennorm wordt niet beoogd in deze praktijk wijziging aan te brengen.

#### Voorbeeld 1

Een werknemer reist dagelijks heen en weer tussen zijn woning en arbeidsplaats. Het reizen vindt plaats gedurende 26 opeenvolgende werkdagen.

Toepassing van de bestaande, uit de jurisprudentie voortkomende 20-dagennorm brengt mee dat het reiskostenforfait op alle reizen van toepassing is. De nieuwe 40-dagennorm brengt mee dat toepassing van het reiskostenforfait achterwege kan blijven. De desbetreffende reiskosten kunnen hierdoor, met inachtneming van de norm van f 0,60 per kilometer indien per auto wordt gereisd, tot het werkelijke bedrag onbelast worden vergoed of als aftrekbare kosten in aanmerking worden genomen. Desgewenst mag, gelet op de 20-dagennorm, evenwel ook het reiskostenforfait worden toegepast.

#### Voorbeeld 2

Een werknemer heeft in november een nieuwe dienstbetrekking aanvaard en blijft daarnaast werkzaam in een bestaande dienstbetrekking. Hij reist dagelijks 's ochtends in het kader van de nieuwe dienstbetrekking van zijn woning naar een arbeidsplaats en terug. 's Middags reist hij in het kader van de reeds bestaande dienstbetrekking naar een andere arbeidsplaats. In het kader van de nieuwe dienstbetrekking reist de werknemer in het kalenderjaar op 35 dagen; voor de bestaande dienstbetrekking reist hij op 250 dagen.

Voor de nieuwe dienstbetrekking mag het reiskostenforfait, overeenkomstig het eerste voorbeeld, worden toegepast. De nieuwe 40-dagennorm brengt ook hier mee dat toepassing van het reiskostenforfait in dit kalenderjaar evenwel achterwege kan blijven. Voor de reeds bestaande dienstbetrekking is het reiskostenforfait zonder meer van toepassing. De 40-dagennorm wordt immers overschreden.

In het volgende kalenderjaar wordt voor beide reizen, ervan uitgaande dat de reispatronen gelijkblijven, de 40-dagennorm overschreden, zodat het reiskostenforfait voor de heffing van de loonbelasting voor beide reizen dient te worden toegepast.

Voor de heffing van de inkomstenbelasting geldt het reiskostenforfait in dit geval voor de reizen naar de meest bereisde arbeidsplaats. Indien beide arbeidsplaatsen evenveel bereisd worden mag de belastingplichtige kiezen voor welke reizen het reiskostenforfait wordt toegepast.

#### *Artikel II, onderdeel E (artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Artikel 13, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt vervangen door een nieuw eerste lid, waarin is geregeld dat beloningen in natura in aanmerking worden genomen naar de waarde in het economische verkeer. Onderdeel E.1 strekt hiertoe. Indien de verwerving van het loon het gebruik of verbruik van een beloning in natura meebrengt, wordt de waarde echter gesteld op ten hoogste het bedrag van de besparing.

De in onderdeel E.2 opgenomen wijziging van de bestaande delegatiebepaling van artikel 13, tweede lid, is van technische aard en strekt tot

bestendinging van de reikwijdte van de huidige delegatiebepaling en de daarop gebaseerde waarderingsvoorschriften.

*Artikel II, onderdeel F (artikel 14 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging komt overeen met de wijziging in onderdeel I van artikel I (artikel 35 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964).

*Artikel II, onderdeel G (artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in de onderdelen G.1 tot en met G.3 opgenomen wijzigingen komen overeen met de wijzigingen in onderscheidenlijk de onderdelen J.1 tot en met J.3 van artikel I (artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964).

De wijziging van artikel 15, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 houdt verband met het voorstel om de bedragen van het reiskostenaftrekforfait te bevriezen op het niveau van 1 januari 1996, ingeval voor het woon-werkverkeer niet met het openbaar vervoer wordt gereisd. Voor woon-werkverkeer per openbaar vervoer zullen de bedragen van het reiskostenaftrekforfait op de gebruikelijke wijze worden aangepast. Onderdeel G.4 strekt ertoe vorenbedoeld onderscheid wettelijk vast te leggen.

In onderdeel G.5 wordt het normbedrag per kilometer in verband met het vervoer per auto buiten het regelmatig woon-werkverkeer «bevoren» op f 0,60.

De in de onderdelen G.6 tot en met G.9 opgenomen wijzigingen komen overeen met de wijzigingen in onderscheidenlijk de onderdelen J.6 tot en met J.9 van artikel I (artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964).

De in onderdeel G.10 opgenomen wijziging van artikel 15, vijfde lid, houdt verband met de in het tweede lid, onderdeel a, opgenomen tweedeling (onderdeel G.4).

De in onderdeel G.11 opgenomen wijziging komt overeen met de wijziging in onderdeel J.12 van artikel I (artikel 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964).

*Artikel II, onderdeel H (artikel 23 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 23, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 komt overeen met de in artikel I, onderdeel R, opgenomen wijziging van artikel 56, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

*Artikel II, onderdeel I (artikel 26 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Met het vervallen van artikel 26, eerste lid, laatste volzin, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt bereikt dat in de tabel voor bijzondere beloningen bij elk jaarloon het belastingtarief overeenkomt met het percentage dat de tarieftabel aanwijst bij een belastbare som afgeleid uit 100 percent van het jaarloon. Hiermee wordt voorkomen dat het loonbelastingtarief met betrekking tot bijzondere beloningen, zoals tantièmes, gratificaties, vakantiegeld en andere beloningen die in de regel slechts eenmaal of eenmaal per jaar worden toegekend, voor grote groepen werknemers lager is dan het van toepassing zijnde inkomstenbelastingtarief.

Voor de jaren 1997 en 1998 is overgangsrecht opgenomen in artikel XII.

*Artikel II, onderdeel J (artikel 26a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in onderdeel J opgenomen wijziging van artikel 26a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 houdt verband met de wijziging in onderdeel G.3 van artikel II (artikel 15, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964).

*Artikel II, onderdeel K (artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964 strekt ertoe de tekst van dit artikel beter in overeenstemming te brengen met de bedoeling van de wetgever. Om die reden is uitdrukkelijk bepaald dat ook moet worden voldaan aan het in artikel 28, eerste lid, onderdeel f, opgenomen voorschrift met betrekking tot het opnemen in de loonadministratie van de identiteit van de werknemer.

*Artikel II, onderdeel L (artikel 29 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 29, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 strekt ertoe, evenals de wijziging van artikel 26b van die wet (artikel II, onderdeel K), de tekst van dit artikel beter in overeenstemming te brengen met de bedoeling van de wetgever. Om die reden is uitdrukkelijk bepaald dat de werknemer gehouden is een afschrift van zijn identiteitsbewijs in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige te laten opnemen.

*Artikel II, onderdeel M (artikelen 31, 32, 32a en 32b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Het nieuwe artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964 bevat een regeling inzake de heffing van loonbelasting (en premie volksverzekeringen, dit wordt hierna niet steeds afzonderlijk vermeld) bij wijze van eindheffing.

In het eerste lid wordt de eindheffing geïntroduceerd. Het kenmerk van de eindheffing is dat de loonbelasting bij de werkgever in plaats van bij de werknemer wordt geheven. De eindheffing heeft betrekking op de in artikel 31, tweede lid, genoemde en bedoelde bestanddelen van het loon. Voor de normale heffing van de loonbelasting bij de werknemer blijven bestanddelen van het loon voor zover deze in de eindheffing worden betrokken buiten aanmerking. De bij de werkgever bij wijze van eindheffing geheven loonbelasting is niet verrekenbaar met de door een werknemer/belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting (verwezen zij naar artikel I, onderdeel T). Voor de tariefstelling van de eindheffing wordt, tenzij uitdrukkelijk anders bepaald, aangesloten bij het normale schijventarief. Hierbij wordt in daartoe aanleiding gevende gevallen bepaald dat de loonbelasting geen deel uitmaakt van de belastbare grondslag.

Het tweede lid bevat een opsomming van eindheffingsbestanddelen die in de eindheffing worden betrokken, alsmede een aantal delegatiebepalingen op grond waarvan bij ministeriële regeling of bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur bepaalde bestanddelen van het loon als eindheffingsbestanddelen kunnen worden aangewezen.

In onderdeel a worden als eindheffingsbestanddelen aangewezen de bestanddelen van het loon waarover de verschuldigde belasting niet is betaald in verband waarmee aan de inhoudingsplichtige een naheffingsaanslag wordt opgelegd. De heffing bij wijze van eindheffing van loonbelasting bij de werkgever brengt geen wijziging in het karakter van de naheffingsaanslag.

Onder 1° wordt de werkgever de mogelijkheid geboden dat op zijn verzoek, in plaats van een naheffingsaanslag bij wijze van eindheffing, een op de betrokken werknemers verhaalbare naheffingsaanslag loonbelasting wordt opgelegd. De werkgever dient hiertoe alsnog de benodigde gegevens te verstrekken en de onjuiste of onvolledige administratieve verwerking van de desbetreffende loonbestanddelen per werknemer te herstellen, overeenkomstig de bij of krachtens artikel 28 gestelde verplichtingen. Deze mogelijkheid bestaat vanzelfsprekend niet indien de inhoudingsplichtige reeds rechtens dan wel feitelijk van de mogelijkheid van verhaal heeft afgezien.

Onder 2° is voor daartoe aanleiding gevende gevallen aan de inspecteur de bevoegdheid gegeven om bij voor bezwaar vatbare beschikking te besluiten geen naheffingsaanslag bij wijze van eindheffing op te leggen. Deze uitzondering is opgenomen aangezien met de naheffing bij wijze van eindheffing louter beoogd is de doelmatigheid en eenvoud van de heffing te bevorderen. Indien het naheffen bij wijze van eindheffing kan leiden tot aanzienlijke (andere) financiële voordelen dient een nadere afweging plaats te vinden.

In onderdeel b wordt aan de inspecteur de bevoegdheid gegeven om bij voor bezwaar vatbare beschikking bestanddelen van het loon aan te wijzen waarover de loonbelasting bij wijze van eindheffing op aangifte kan worden afgedragen. Deze bevoegdheid is opgenomen met het oog op tijdelijke knelpunten van ernstige aard waardoor in redelijkheid niet kan worden gevergd dat de normale regels ten volle worden toegepast. Er is van afgezien de toepassing van deze overgangsmaatregel te binden aan een vaste termijn, aangezien dit zich niet goed verdraagt met het karakter van deze regeling. Dit karakter brengt immers mee dat steeds van geval tot geval wordt beoordeeld in hoeverre een situatie bestaat waarin de inhoudingsplichtige in redelijkheid niet ten volle aan zijn reguliere wettelijke verplichtingen kan worden gehouden. De termijn gedurende welke het knelpunt zich zal voordoen is bij deze beoordeling weliswaar een zwaarwegende factor maar behoeft niet bij voorbaat een doorslaggevende betekenis te hebben. In het bijzonder indien sprake is van een meerjarige CAO zal voor wat betreft deze termijn enige soepelheid moeten worden betracht. Desalniettemin behoort deze overgangsmaatregel in het algemeen niet langer dan een jaar te worden toegepast.

Onderdeel c bevat een delegatiebepaling op grond waarvan bij ministeriële regeling aanwijzing kan plaatsvinden van bepaalde uitkeringen van publiekrechtelijke aard zodat de daarover verschuldigde loonbelasting bij wijze van eindheffing van de werkgever wordt geheven. Het betreft uitkeringen die buiten aanmerking worden gelaten in het kader van de heffing van andere belastingen of in het kader van andere wettelijke regelingen.

Onderdeel d bevat een delegatiebepaling op grond waarvan bij ministeriële regeling bepaalde vormen van loon in natura kunnen worden aangewezen als eindheffingsbestanddelen, zodat de heffing ter zake van de desbetreffende bestanddelen van het loon bij wijze van eindheffing ten laste van de werkgever komt. De aan te wijzen vormen betreffen niet in geld genoten loon dat bezwaarlijk kan worden geïndividualiseerd. Ten eerste gaat het hierbij om beloningen in natura, zoals een vakantiereis bij wijze van geschenk, waarbij de inhoudingsplichtige de uitgave niet in de individuele loonopgaaf van de werknemer wil verwerken. Voorts kan de eindheffing worden gehanteerd als instrument in situaties waarbij een naturabeloning dient te worden gewaardeerd aan de hand van het zogenoemde besparingscriterium. Tot slot kan worden gedacht aan verstrekkingen in natura die per verstrekking en ook op jaarbasis een gering voordeel voor de werknemer betekenen. Onder gering voordeel wordt in dit verband verstaan verstrekkingen met een waarde in het economische verkeer van ten hoogste f 600 op jaarbasis en ten hoogste f 50 per verstrekking. Als voorbeeld dienen de maaltijden die werknemers

bij overwerk genieten vanwege de werkgever. Ook nu is het praktijk dat werkgevers eenvoudshalve nalaten om de besparing per werknemer bij te houden en heft de fiscus loonbelasting en premie na zonder een verhoging op te leggen. Met betrekking tot de aangewezen vormen van loon in natura staat het de werkgever vrij te kiezen voor de normale wijze van heffen, waarbij de loonbelasting van de werknemer wordt ingehouden. Overeenkomstig de regeling voor loon ingevolge een winstdelingsregeling komt de keuze van de werkgever in beginsel tot uitdrukking in zijn aangifte loonbelasting.

In onderdeel e is een delegatiebepaling opgenomen op grond waarvan bij ministeriële regeling loon met een bestemmingskarakter kan worden aangewezen als loon waarover de loonbelasting bij wijze van eindheffing ten laste van de werkgever komt. De aan te wijzen vormen van loon betreffen in beginsel belast loon dat maatschappelijk niet als vrij besteedbaar wordt ervaren. Dit kunnen verstrekkingen in natura zijn die strekken tot vergoeding of vervanging van schade aan of verlies van persoonlijke zaken van de werknemer. Tevens kunnen het uitkeringen betreffen die bedoeld zijn om bepaalde uitgaven, al dan niet in verband met de dienstbetrekking gedaan, te dekken en die derhalve qua omvang niet uitgaan boven de werkelijke uitgaven, zoals vergoedingen van aan- en verkoopkosten van huizen bij bedrijfsverplaatsingen en vergoedingen van parkeer- veer- en tolgelden, tot het bedrag van de werkelijke kosten, voor zover deze tot het loon gerekend dienen te worden. Voorts kunnen onder deze categorie uitkeringen worden begrepen reiskostenvergoedingen, tot het bedrag van de werkelijke kosten, voor zover achteraf blijkt dat deze bovenmatig zijn omdat het reiskostenforfait van toepassing is en tevens vergoedingen van door een werknemer die op een vaste plaats werkt gemaakte kosten van tijdens de werktijd door hem te betrekken koffie en dergelijke consumpties, niet zijnde maaltijden, tot een nader te bepalen bedrag. Wij realiseren ons dat er vanuit wetssystematisch oogpunt wat voor te zeggen zou zijn de bestaande vrijstelling van vergoedingen van door de werknemer in verband met zijn dienstbetrekking geleden schade aan diens persoonlijke eigendommen te laten vervallen. Wij beogen op dit punt evenwel geen wijziging en kiezen derhalve voor handhaving van deze vrijstelling.

Onderdeel f bevat de bestaande regeling met betrekking tot spaarloon en winstdeling die voorheen in artikel 34a, eerste en tweede lid, was opgenomen.

Het derde lid bevat bepalingen omtrent het te hanteren tarief indien de loonbelasting overeenkomstig de in het eerste en tweede lid opgenomen regeling van de werkgever wordt geheven.

In onderdeel a is geregeld dat het tarief ter zake van de onder 1°, 2°, 3° en 4° genoemde eindheffingsbestanddelen wordt bepaald aan de hand van het zogenoemde tabeltarief. Het vierde lid bevat in dit verband aanvullende bepalingen. De hier bedoelde eindheffingsbestanddelen zijn de aan naheffing onderworpen eindheffingsbestanddelen, de eindheffingsbestanddelen bij tijdelijke knelpunten van ernstige aard en aangewezen uitkeringen van publiekrechtelijke aard. Het betreft tevens de krachtens het tweede lid, onderdeel d, aangewezen beloningen in natura voor zover bij ministeriële regeling wordt bepaald dat de verwerving van het loon niet meebrengt dat deze beloningen worden gebruikt of verbruikt.

In onderdeel b is geregeld dat het tarief ter zake van de onder 1° en 2° genoemde eindheffingsbestanddelen wordt bepaald aan de hand van het zogenoemde enkelvoudige tarief. Het vijfde lid bevat in dit verband aanvullende bepalingen. De hier bedoelde eindheffingsbestanddelen zijn ten eerste de krachtens het tweede lid, onderdeel d, aangewezen vormen van loon in natura waarvoor het in onderdeel a genoemde tabeltarief niet wordt toegepast. Ten tweede betreft het krachtens het tweede lid,

onderdeel e, aangewezen loon met een bestemmingskarakter. In zoverre in afwijking van het nieuwe artikel 13, eerste lid, wordt, tenzij krachtens artikel 13, tweede lid, een bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing is, eenvoudshalve de in aanmerking te nemen waarde krachtens het zesde lid gesteld op de waarde in het economische verkeer.

De onderdelen c en d bevatten de bestaande ongewijzigde tarieven ter zake van spaarloon en winstdeling.

Het vierde lid bevat nadere voorschriften met betrekking tot het overeenkomstig het derde lid, onderdeel a te hanteren tabeltarief. Aangenomen wordt, dat de inhoudingsplichtige de loonbelasting en de bij reguliere betaling van het loon verschuldigde premie ingevolge de werknemersverzekeringen aanstonds voor zijn rekening heeft genomen, zodat de desbetreffende loonbestanddelen een netto karakter hebben. Hiervan wordt slechts afgeweken voor zover bij naheffing als bedoeld in het derde lid, onderdeel a, aannemelijk is dat de inhoudingsplichtige de belasting en premie pas later voor zijn rekening heeft genomen. In dat geval wordt het voordeel bestaande uit het door de werkgever voor diens rekening nemen van de loonbelasting en de bij reguliere betaling van het loon verschuldigde premie ingevolge de werknemersverzekeringen op het latere moment in de heffing betrokken, doch uiterlijk in het tijdvak waarin de naheffingsaanslag bij wijze van eindheffing wordt opgelegd.

Het vijfde lid bevat nadere voorschriften met betrekking tot het overeenkomstig het derde lid, onderdeel b, te hanteren enkelvoudige tarief. Het enkelvoudige tarief is gelijk aan het tarief dat bij reguliere inhouding van loonbelasting verschuldigd zou zijn.

Het zesde lid bevat een van het nieuwe artikel 13 afwijkende waardering, in zoverre dat de in aanmerking te nemen waarde wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer, tenzij krachtens artikel 13, tweede lid, een bijzonder waarderingsvoorschrift van toepassing is.

Het zevende lid bevat ter verduidelijking en wellicht ten overvloede een bepaling met als strekking dat indien de belasting ter zake van spaarloon en winstdeling van de inhoudingsplichtige wordt geheven dit niet als een belastbaar voordeel voor de werknemer wordt beschouwd.

Het achtste lid bevat formeelrechtelijke bepalingen met betrekking tot de verschuldigdheid en het karakter van de loonbelasting die bij wijze van eindheffing bij de werkgever wordt geheven.

De in het nieuwe artikel 32, eerste tot en met zevende lid, opgenomen bepalingen stemmen overeen met de bepalingen die voorheen waren opgenomen in artikel 34a, vierde tot en met tiende lid.

Ingevolge artikel 32a, eerste en tweede lid, worden bij ministeriële regeling regels gesteld aangaande het bij wijze van eindheffing te hanteren tarief, zoals bedoeld in artikel 31, vierde en vijfde lid, in samenhang met artikel 31, achtste lid. Daarbij kunnen de gevolgen van het passeren van tariefschijfgrenzen en maximum premielonen buiten beschouwing blijven en kunnen voorts de noodzakelijke afrondingen en vereenvoudigingen worden toegepast. Indien ingevolge de Werkloosheidswet of de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering een premie is verschuldigd waarvan het percentage per bedrijfstak verschilt, wordt het percentage in aanmerking genomen dat wordt vastgesteld krachtens artikel 9, vierde lid, van de Algemene Ouderdomswet.

Het nieuwe artikel 32b bevat een algemene delegatiebepaling op grond waarvan ter bevordering van een goede uitvoering van hoofdstuk V (Eindheffing) bij ministeriële regeling nadere, zonodig afwijkende regels kunnen worden gesteld.



### *Artikel III (Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aangebrachte wijzigingen strekken ertoe het regime dat met betrekking tot gemengde kosten voor de ondernemer in persoon onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gaat gelden voor voedsel en drank e.d., representatie, en congressen en seminars e.d., ook van toepassing te doen zijn bij grootaandeelhouders in de sfeer van de vennootschapsbelasting. Daartoe is in de eerste plaats in artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voorgeschreven dat artikel 8b, tweede lid, onderdeel a, onder 1° en 2°, en zesde lid, ook van toepassing is voor de vennootschapsbelasting. In het nieuwe tweede lid van artikel 8 is vervolgens met de ondernemer in de zin van de inkomstenbelasting gelijkgesteld de grootaandeelhouder van een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Voor het begrip grootaandeelhouder is aansluiting gezocht bij het begrip aanmerkelijk-belanghouder in de zin van de inkomstenbelasting. Het maakt daarbij geen verschil of de grootaandeelhouder direct of indirect aandeelhouder is van de vennootschap of dat hij zulks is van een met de belastingplichtige verbonden lichaam. De definitie van een dergelijk lichaam is om wetssystematische redenen overgebracht van artikel 13b naar artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarmee vanzelfsprekend geen inhoudelijke wijziging van dat begrip is beoogd.

### *Artikel IV (Wet op de dividendenbelasting 1965)*

De wijziging van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is van technische aard en houdt verband met de wijziging van artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (artikel I, onderdeel U) en het in verband daarmee opnemen van het bedrag van f 78 500 in artikel 44c van die wet (artikel I, onderdeel L).

### *Artikel V (Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

De wijziging van artikel 37, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is van technische aard en houdt verband met de wijziging van artikel 64 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (artikel I, onderdeel U) en het in verband daarmee opnemen van het bedrag van f 78 500 in artikel 44c van die wet (artikel I, onderdeel L).

### *Artikel VI (Wet op de vermogensbelasting 1964)*

De wijziging van artikel 7, derde lid, onderdeel c, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 is van technische aard en houdt verband met het nieuwe tweede lid van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (artikel III, onderdeel A.2).

## **Artikel VII (Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

### *Artikel VII, onderdeel A (artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Uitgangspunt is dat steeds heffingsrente wordt berekend indien een belastingaanslag na afloop van het ontstaan van de belastingschuld wordt vastgesteld. Dit betekent onder meer dat heffingsrente wordt berekend indien een voorlopige aanslag wordt vastgesteld na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven tot een negatief of positief bedrag. Dit wordt met de wijziging van artikel 30f, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vastgelegd.

Het genoemde uitgangspunt leidt tevens tot het vervallen van het

drempeltijdvak. Daartoe wordt artikel 30f, derde lid, gewijzigd. Met de wijziging van onderdeel a komt het drempeltijdvak van vijftien maanden met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting te vervallen, met de wijziging van onderdeel b komt het drempeltijdvak van drie maanden met betrekking tot de vermogensbelasting te vervallen en met de wijziging van onderdeel c, onder 1°, komt het drempeltijdvak van vijftien maanden met betrekking tot de loonbelasting ten aanzien van de werknemer te vervallen.

*Artikel VII, onderdeel B (artikel 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Doordat heffingsrente voortaan ook in rekening wordt gebracht over het positieve bedrag van een voorlopige aanslag, althans voorzover die wordt vastgesteld na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, kan de regeling van de in rekening te brengen heffingsrente worden vereenvoudigd. In artikel 30h, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt tot uitdrukking gebracht dat steeds heffingsrente in rekening wordt gebracht over het positieve bedrag van de belastingaanslag. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen de voorlopige aanslag, de aanslag, de navorderingsaanslag en de naheffingsaanslag. Niet van belang is of al dan niet een correctie op de aangifte is aangebracht.

Indien artikel 30f, tweede lid, tweede volzin, van toepassing is, wordt overeenkomstig de oude regeling, heffingsrente in rekening gebracht over het bedrag van de te laat betaalde belasting.

Volgens artikel 30h, tweede lid, wordt in rekening gebrachte heffingsrente verlaagd bij vermindering van het positieve bedrag van de belastingaanslag, tenzij de vermindering voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar. Ook hier wordt geen onderscheid gemaakt tussen de voorlopige aanslag, de aanslag, de navorderingsaanslag en de naheffingsaanslag.

*Artikel VII, onderdeel C (artikel 30k van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Met de invoeging van het nieuwe artikel 30k in de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt de Minister van Financiën de mogelijkheid geboden om in onderlinge overeenstemming met een bevoegde autoriteit van een andere staat in het kader van een regeling voor onderling overleg op grond van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen afwijkingen van de wettelijke regeling van de heffingsrente toe te staan.

**Artikel VIII (Invorderingswet 1990)**

*Artikel VIII, onderdeel A (artikel 6 van de Invorderingswet 1990)*

Ten einde te bereiken dat de bepalingen van de Invorderingswet 1990 zich mede uitstrekken tot de betalingskorting, wordt de betalingskorting opgenomen in de opsomming van artikel 6, eerste lid, van de Invorderingswet 1990.

*Artikel VIII, onderdeel B (artikel 7 van de Invorderingswet 1990)*

In artikel 7, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 is bepaald dat de toerekening van betalingen achtereenvolgens geschiedt aan: de kosten, de rente en de belastingaanslag. Ingeval een betalingskorting wordt

teruggenomen en deze abusievelijk niet op grond van artikel 24, vierde lid, wordt verrekend met het uit te betalen bedrag van de vermindering van de belastingaanslag ter zake waarvan de betalingskorting is verleend, resteert een te innen bedrag aan betalingskorting. Omdat in voorkomende gevallen tevens kosten in rekening gebracht kunnen worden, wordt de betalingskorting opgenomen in de toerekeningsregel van artikel 7, eerste lid. De toerekening van de betalingen geschiedt achtereenvolgens aan: de kosten, de betalingskorting, de rente en de belastingaanslag.

*Artikel VIII, onderdeel C (artikel 24 van de Invorderingswet 1990)*

De betalingskorting behoort naar haar aard te worden verrekend met de belastingaanslag waarop deze betrekking heeft. Daartoe wordt in de eerste volzin van een nieuw vierde lid van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 bepaald dat de ontvanger te verlenen betalingskorting verrekent met het bedrag van de belastingaanslag ter zake waarvan de betalingskorting wordt verleend. Indien een belastingskorting wordt verleend, kan de belastingschuldige er derhalve in de praktijk mee volstaan het bedrag te betalen van de belastingaanslag verminderd met het bedrag van de verleende betalingskorting.

In de tweede volzin van het nieuwe vierde lid wordt de verrekening van de terug te nemen betalingskorting geregeld. Bepaald wordt dat de ontvanger de terug te nemen betalingskorting verrekent met het uit te betalen bedrag van de vermindering van de belastingaanslag ter zake waarvan de betalingskorting is verleend. Indien de betalingskorting wordt teruggenomen kan de ontvanger er derhalve mee volstaan het bedrag van de teruggaaf na verrekening van het bedrag van de terug te nemen betalingskorting uit te betalen.

De verrekening van de betalingskorting door de ontvanger dient onvoorwaardelijk te kunnen geschieden. In verband daarmee zijn de bijzondere bepalingen met betrekking tot verrekening van belastingenschulden in artikel 24, tweede en derde lid, van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing. Als tijdstip van verrekening geldt het tijdstip waarop de betalingskorting wordt verleend of de dagtekening van de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekend gemaakt.

Gelet op het onvoorwaardelijke karakter van de verrekening van de betalingskorting is in het nieuwe zesde lid bepaald dat verrekening van het bedrag van de betalingskorting ook mogelijk is bijvoorbeeld na instemming van de ontvanger met overdracht van de vordering in verband met te verlenen betalingskorting. Zonder de voorgestelde regeling zou de ontvanger de te verlenen betalingskorting volledig moeten uitbetalen aan degene aan wie de vordering is overgedragen en tevens het bedrag van de aanslag voorzover dat niet is voldaan (tot maximaal het bedrag van de betalingskorting) van de belastingschuldige moeten innen. Dit achten wij ongewenst. Het openen van de mogelijkheid van verrekening in de hier bedoelde gevallen sluit aan bij de regeling zoals die thans geldt in het burgerlijk recht. In artikel 6:130 van het Burgerlijk Wetboek is onder meer bepaald dat indien een vordering onder bijzondere titel is overgegaan, de schuldenaar bevoegd is ondanks de overgang ook een tegenvordering op de oorspronkelijke schuldeiser in verrekening te brengen, mits de tegenvordering uit dezelfde rechtsverhouding als de overgegane vordering voortvloeit.

In verband met de invoeging van het nieuwe vierde en zesde lid worden de overige leden vernummerd. De verwijzing in het tot zevende lid vernummerde vijfde lid naar het oude vierde lid wordt derhalve vervangen door een verwijzing naar het vijfde lid.

*Artikel VIII, onderdeel D (opschrift hoofdstuk V van de Invorderingswet 1990)*

In hoofdstuk V van de Invorderingswet 1990 wordt naast de rente ook de betalingskorting geregeld, dit wordt in het opschrift tot uitdrukking gebracht.

*Artikel VIII, onderdeel E (artikel 27a van de Invorderingswet 1990)*

In het nieuwe artikel 27a van de Invorderingswet 1990 is de regeling van de betalingskorting opgenomen. De betalingskorting wordt verleend met betrekking tot belastingaanslagen die een te innen bedrag behelzen en die invorderbaar zijn in meer dan één termijn. De betalingskorting wordt verleend indien ten minste het bedrag van de belastingaanslag verminderd met het bedrag van de te verlenen betalingskorting, op de eerste vervaldag is betaald. Het bedrag van de betalingskorting wordt berekend over het bedrag van de belastingaanslag waarbij de gemiddelde resterende looptijd van die termijnen in aanmerking wordt genomen. De gemiddelde looptijd is gelijk aan de helft van het tijdvak dat aanvangt op de dag na de vervaldag van de voor de belastingaanslag geldende eerste betalingstermijn en eindigt op de vervaldag van de laatste betalingsstermijn. Volgens het derde lid wordt de betalingskorting berekend naar het percentage van de invorderingsrente zoals dat geldt op de vervaldag van de eerste betalingstermijn.

Indien de belastingaanslag waarover de betalingskorting is verleend nog in het zelfde jaar wordt verminderd wordt de betalingskorting op grond van het tweede lid teruggenomen over het bedrag van de vermindering, doch ten hoogste over het positieve bedrag van die belastingaanslag. De terug te nemen betalingskorting wordt berekend over de resterende gemiddelde looptijd die wordt gesteld op de helft van het tijdvak dat aanvangt op de dag na de dagtekening van de uitspraak of de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekend gemaakt en eindigt op de vervaldag van de voor de belastingaanslag geldende laatste betalingstermijn.

*Artikel VIII, onderdeel F (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)*

Artikel 28, zesde lid, van de Invorderingswet 1990 bevatte een regeling die behelsde dat ingeval bij vermindering van een voorlopige aanslag het bedrag aan te vergoeden invorderingsrente meer beliep dan f 5000, bij de berekening van de invorderingsrente een drempeltijdvak van vijftien maanden in aanmerking werd genomen, met dien verstande dat de te vergoeden invorderingsrente ten minste op f 5000 werd gesteld. Deze regeling hield verband met het drempeltijdvak bij de berekening van heffingsrente. Aangezien het drempeltijdvak bij de berekening van heffingsrente komt te vervallen, komt de hier bedoelde bepaling eveneens te vervallen.

*Artikel VIII, onderdeel G (artikel 30 van de Invorderingswet 1990)*

Met de wijziging van artikel 30, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt bereikt dat het bedrag van de betalingskorting, evenals het bedrag van de invorderingsrente, door de ontvanger bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld. Het bedrag van de betalingskorting wordt afzonderlijk vermeld op het aanslagbiljet of op andere wijze schriftelijk kenbaar gemaakt. Op deze wijze wordt de belastingschuldige geïnformeerd over de hoogte van het bedrag van de verleende betalingskorting, welk bedrag de belastingschuldige bij tijdige betaling in mindering kan brengen op het bedrag van de aanslag. Ook wordt de belastingschuldige

op deze wijze geïnformeerd over het bedrag van de teruggenomen betalingskorting, welk bedrag de ontvanger verrekent met de teruggaaf.

*Artikel VIII, onderdeel H (artikel 31 van de Invorderingswet 1990)*

Met de wijziging van artikel 31 van de Invorderingswet 1990 wordt geregeld dat evenals voor de invorderingsrente het geval is, bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld voor de bij de berekening van betalingskorting toe te passen afrondingen, voor het niet terugnemen van betalingskorting die een bepaald bedrag niet te boven gaat en met betrekking tot een doelmatige invordering van betalingskorting.

*Artikel VIII, onderdeel I (artikel 31a van de Invorderingswet 1990)*

Met de invoeging van het nieuwe artikel 31a van de Invorderingswet 1990 wordt de Minister van Financiën de mogelijkheid geboden om in onderlinge overeenstemming met een bevoegde autoriteit van een andere staat in het kader van een regeling voor onderling overleg op grond van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen afwijkingen van de wettelijke regeling van de invorderingsrente toe te staan.

**Artikel IX (Coördinatiewet Sociale Verzekering)**

*Artikel IX, onderdeel A (artikel 6 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering)*

De in de onderdelen A.1 en A.4 opgenomen wijzigingen houden verband met het opnemen van een nieuw hoofdstuk V (Eindheffing) in de Wet op de loonbelasting 1964 en in dat verband met het verplaatsen van artikel 34a van de Wet op de loonbelasting 1964 naar artikel 31, onderscheidenlijk artikel 32 van die wet.

De in onderdeel A.2 opgenomen wijziging komt overeen met de wijziging in onderdeel D.2 van artikel II (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964).

De in onderdeel A.3 opgenomen wijzigingen van artikel 6, eerste lid, van de Coördinatiewet Sociale Verzekering komen overeen met de wijzigingen in onderdeel D.3 van artikel II (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964).

*Artikel IX, onderdeel B (artikel 8 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering)*

De wijzigingen van artikel 8 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering strekken ertoe dit artikel in overeenstemming te brengen met de in artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964 aangebrachte wijzigingen (artikel II, onderdeel E).

*Artikel X (Wet financiering volksverzekeringen)*

De wijziging van artikel 9 van de Wet financiering volksverzekeringen strekt ertoe de verwijzing naar het oude artikel 34a te vervangen door een naar artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964.

*Artikel XI (Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen)*

Artikel 21, vierde lid, (oud) van de Wet vermindering afdracht loonbe-

lasting en premie volksverzekeringen bevatte een regeling voor de aanwijzing als S&O-inhoudingsplichtige voor inhoudingsplichtigen die deel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 of 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en die voor speur- en ontwikkelingswerk werknemers ter beschikking stellen van een onderneming binnen die fiscale eenheid. De aanwijzing geschiedde op verzoek van de inhoudingsplichtige, onder door of vanwege de Minister van Financiën nader te stellen voorwaarden. In de praktijk werden de verzoeken van de daarvoor in aanmerking komende inhoudingsplichtigen onder een drietal standaardvoorwaarden steeds gehonoreerd. Deze voorwaarden luiden in essentie: (a) de aanwijzing is van kracht gedurende de periode gedurende welke de lichamen behoren tot dezelfde fiscale eenheid, (b) de in verband met het speur- en ontwikkelingswerk bij te houden administratie dient te worden overgebracht naar de S&O-inhoudingsplichtige indien de belastingdienst ten behoeve van een controle daarom verzoekt en (c) de administratieve verplichtingen van de ondernemingen die de feitelijke S&O-werkzaamheden verrichten worden geacht te rusten op de S&O-inhoudingsplichtige.

Ter vermindering van de administratieve lasten komen het verzoek en de aanwijzing te vervallen, waardoor alle inhoudingsplichtigen die voldoen aan de in artikel 21, vierde lid, en de ministeriële regeling genoemde voorwaarden worden aangemerkt als S&O-inhoudingsplichtigen en worden geacht voor de toepassing van de S&O-vermindering het speur- en ontwikkelingswerk zelf te verrichten.

#### *Artikel XII (overgangsregeling tabel bijzondere beloning)*

In artikel XII is een tweejarige overgangsregeling getroffen met betrekking tot de in artikel 26, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde loonbelastingtabellen voor bijzondere beloningen, die bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Zoals in het algemene deel van deze memorie is uiteengezet wordt in de nieuwe opzet bij de heffing over bijzondere beloningen niet langer uitgegaan van 90% van het jaarloon, maar van het gehele jaarloon. Als gevolg hiervan zal er voor een bepaalde groep werknemers rond de overgang van de eerste naar de tweede tariefschijf een verschuiving van het heffingsmoment ontstaan met betrekking tot bijvoorbeeld de vakantie-uitkering. Ten einde de met deze verschuiving gepaard gaande hogere inhouding (welke uiteraard naderhand wordt verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting en aldus tot teruggaaf van inkomstenbelasting kan leiden) te verzachten wordt in deze overgangsregeling een voorziening getroffen die ertoe strekt in de tabel bijzondere beloning een tussenschijf in te lassen tussen de eerste en tweede tariefschijf van 42%. Deze tussenschijf zal in het jaar, volgend op het invoeringsjaar worden verhoogd tot 46%.

#### *Artikel XIII (goedkeuring wijziging Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968)*

Dit artikel strekt tot goedkeuring van het koninklijk besluit van 8 oktober 1996 (Stb. 488) tot wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (regeling aftrek voorbelasting op fietsen voor het woon-werkverkeer). Deze goedkeuring is vereist ingevolge artikel 16, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Bij het wijzigingsbesluit is de omzetbelasting aftrekbaar gesteld die drukt op de kosten van het door een ondernemer aan zijn personeel verstrekken of ter beschikking stellen van een fiets ten behoeve van het zogenoemde woon-werkverkeer.

Verder zij korthedshalve verwezen naar de bij het wijzigingsbesluit behorende nota van toelichting. Een afschrift van het besluit en de nota van toelichting is als bijlage 8 bij deze memorie gevoegd.

#### *Artikel XIV (Inwerkingtreding)*

De artikelen van deze wet treden in werking op 1 januari 1997. De bepalingen met betrekking tot de criteria voor het vaststellen van een aanslag vinden, gelet op de datum van inwerkingtreding, voor het eerst toepassing met betrekking tot aanslagen over het jaar 1997. De bepalingen die betrekking hebben op de betalingskorting treden, gelet op de te nemen uitvoeringsmaatregelen, echter in werking met ingang van 1 januari 1998. De bepalingen met betrekking tot de heffings- en invorderingsrente treden in werking met ingang van 1 juli 1997. Daarbij is uitdrukkelijk bepaald dat de bepalingen ter zake van de heffingsrente met betrekking tot de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vennootschapsbelasting voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot tijdvakken welke aanvangen op of na 1 januari 1996. Tevens is uitdrukkelijk bepaald dat bij de berekening van heffingsrente met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting die worden geheven over een tijdvak dat aanvangt in het kalenderjaar 1996 en de loonbelasting die betrekking heeft op het kalenderjaar 1996 een drempeltijdvak geldt van zes maanden. Bij de berekening van te vergoeden invorderingsrente ingeval van vermindering van voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting die zijn opgelegd over een tijdvak dat aanvangt in het kalenderjaar 1996 geldt, indien het bedrag aan te vergoeden invorderingsrente meer bedraagt dan f 5000, ook een drempeltijdvak van zes maanden. Hierdoor wordt voor deze belastingen bereikt dat het drempeltijdvak stapsgewijs wordt afgeschaft. Zo geldt bijvoorbeeld voor een belastingjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar 1995 een drempeltijdvak van 15 maanden, voor een belastingjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar 1996 een drempeltijdvak van 6 maanden en voor een belastingjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar 1997 geen drempeltijdvak. Met betrekking tot de vermogensbelasting vinden de bepalingen met betrekking tot de heffings- en invorderingsrente voor het eerst toepassing met betrekking tot het kalenderjaar 1997.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. A. F. G. Vermeend

De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,  
F. H. G. de Grave