

Vergaderjaar 2003–2004

29 026

Technische herstelwet 2003

Nr. 5

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 16 oktober 2003

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.	Inleiding	2
2.	Lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort	3
3.	Aanpassing fiscale behandeling werkruimte in eigen woning	6
4.	Reparatie invorderingswet	11
II.	ARTIKELSGEWIJS	12
1.	Artikel I, onderdeel A (artikel 2.8 Wet Inkomstenbelasting 2001)	12
2.	Artikel I, onderdeel B (artikel 3.14 Wet inkomstenbelasting 2001)	13
3.	Artikel IV, onderdeel F (artikel 15ac Wet vennootschapsbelasting 1969)	14
4.	Artikel VII, onderdeel A (artikel 25a Algemene wet inzake rijksbelastingen)	14
5.	Artikel VIII, onderdeel C (Invorderingswet 1990, artikel 25)	16

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de VVD en de SGP hebben naar aanleiding van het onderhavige wetsvoorstel verschillende vragen gesteld en opmerkingen gemaakt.

De leden van de fracties van het CDA en de SGP vragen waarom de beleidsmatige en inhoudelijke voorstellen niet in een apart wetsvoorstel zijn ondergebracht.

Wetsvoorstellen als het onderhavige hebben naar hun aard een enigszins gemengd karakter. Het wetsvoorstel bevat immers zowel betrekkelijk eenvoudige redactionele verbeteringen en reparaties van foutieve verwijzingen als wijzigingen en reparaties met een meer inhoudelijk karakter. Het belangrijkste motief voor dit wetsvoorstel is herstel van in de uitvoeringspraktijk gebleken onduidelijkheden in de wetgeving, aanpassingen van redactionele aard en herstel van verwijzingsfouten. In die zin zijn de voorstellen in hoofdzaak niet van inhoudelijke aard, maar beogen de wettekst zodanig te verbeteren dat voorkomen wordt dat de wettekst tot onduidelijkheden en onzekerheid bij belastingplichtigen leidt. Voor een ander deel is sprake van inhoudelijke wijzigingen omdat mede als gevolg van de dialoog tussen wetgever enerzijds en (maatschappelijke) organisaties en particulieren anderzijds duidelijk werd dat de wetgeving in haar uitwerking niet aansloot bij hetgeen was beoogd of omdat als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen of op grond van een verdere verdieping van het inzicht in bepaalde aspecten inhoudelijke wijzigingen geboden zijn. Voor dergelijke onderwerpen geldt vaak dat een afzonderlijk wetsvoorstel een tamelijk zwaar middel is of dat, gegeven de benodigde voortgang van het wetgevingsproces, de keuze voor opname in een verzamelwetsvoorstel als het onderhavige voor de hand ligt. Daar komt bij dat voor sommige aangelegenheden voortvarendheid geboden is nu situaties zijn ontstaan waarin belastingplichtigen worden benadeeld terwijl dat niet beoogd is, alsmede situaties waarin duidelijk op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op het behalen van fiscale voordelen. Teneinde dit onterechte nadeel dan wel oneigenlijk gebruik op adequate wijze weg te nemen respectievelijk tegen te gaan, zijn enkele inhoudelijke wijzigingen geïncorporeerd in dit wetsvoorstel. Zo heb ik, mede gelet op bovenstaande, er ook voor gekozen de uitvoering van de motie Hofstra (Kamerstukken II 2002–2003, 28 349, nr. 8) betreffende massaal bezwaar in dit wetsvoorstel op te nemen.

De leden van de fractie van het CDA constateren dat zij vorig jaar bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001) (Kamerstukken II 2002–2003, 28 487) de hoop hebben uitgesproken dat dat de laatste Veegwet met betrekking tot de Wet inkomstenbelasting 2001 zou zijn. In het verlengde van deze constatering merken deze leden op dat het naar hun mening niet wenselijk is een traditie te maken van wetsvoorstellen als het onderhavige.

Ik deel de opvatting van de leden van de CDA-fractie dat het niet wenselijk zou zijn als er nog steeds jaarlijks een Veegwet bij de belastingherziening 2001 nodig zou zijn. Het onderhavige wetsvoorstel heeft echter naar mijn oordeel ook een ander karakter. Naast redactionele aanpassingen en herstel van verwijzingsfouten bevat dit wetsvoorstel ook aanpassingen die het gevolg zijn van ervaringen opgedaan bij de uitvoering van de wetgeving. In een dynamische samenleving die hoge eisen stelt aan de rechtvaardigheid van de regelgeving ontstaat noodzakelijkerwijs complexe wetgeving. Naar mijn oordeel mag van de overheid worden verwacht dat dergelijke foutjes, fouten en onduidelijkheden zo spoedig mogelijk

worden hersteld. In zoverre is ook sprake van een continue proces waarvoor welbewust is gekozen. In lijn met eerder overleg met uw Kamer en met adviezen van de Raad van State (onder andere bij het Belastingplan 2002-I en het Wetsvoorstel Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001) is immers gekozen voor het periodiek indien van een verzamelwetsvoorstel als het onderhavige. Daarmee is bereikt dat het jaarlijkse Belastingplan zo min mogelijk wordt belast met wijzigingsvoorstellen die daarin strikt genomen niet thuishoren.

Tot slot merk ik nog op dat bij de beantwoording de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, d.d. 25 september 2003, verder aangeduid als de Orde, bij de beantwoording is betrokken voor zover de opmerkingen direct betrekking hebben op onderhavig wetsvoorstel, zoals de leden van de fractie van de PvdA hebben gevraagd.

2. Lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort

De leden van de CDA-fractie constateren met genoegen dat het amendement Van Vroonhoven-Kok (Kamerstukken II 2002–2003, 28 607, nr. 15) een nadere uitwerking krijgt. De leden van de VVD-fractie kunnen zich vinden in de voorgestelde wijzigingen in de lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort. De leden van de fractie van de PvdA verzoeken op de opmerkingen van de Orde over de uitwerking van de wijzigingen voor belastingplichtigen met fluctuerende inkomens, bijvoorbeeld ondernemers, in te gaan. Die opmerkingen betreffen onder meer de omstandigheid dat er een tariefsnadeel zou kunnen ontstaan of dat bij gebrek aan jaarruimte geen lijfrentepremieaftrek mogelijk zou zijn ondanks voldoende inkomen. Ook de leden van de CDA-fractie vragen op deze effecten in te gaan.

Ik ben verheugd over de positieve reacties van de leden van de verschillende fracties. Over de door de leden aangegeven mogelijke effecten van de gewijzigde berekeningssystematiek voor de jaarruimte van de lijfrentepremieaftrek merk ik het volgende op. Op grond van de tot 1 januari 2003 toepasselijke wetgeving konden belastingplichtigen vrij nauwkeurig hun jaarruimte voor de lijfrentepremieaftrek (laten) berekenen. Echter, de berekeningssystematiek van de jaarruimte kende een aantal haken en ogen waardoor deze in de praktijk door belastingplichtigen en verzekeraars als ingewikkeld werd ervaren. Ook voor de Belastingdienst was het systeem uitvoeringstechnisch bezien lastig. Op deze haken en ogen is ingegaan in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel (nr. 3, blz. 11). Via het amendement Van Vroonhoven-Kok is een goede aanzet gegeven om het berekeningssysteem van de jaarruimte te vereenvoudigen. Met het amendement werden echter nog niet alle haken en ogen opgelost. Bovendien ontstond er een onevenwichtigheid: vanwege het amendement moest de jaarruimte voor lijfrentepremieaftrek aan de hand van gegevens van verschillende jaren worden berekend. Dit gaf mij aanleiding, mede in overleg met het Verbond van Verzekeraars, om een nadere uitwerking van het amendement voor te stellen.

Op basis van de voorgestelde wijziging worden de gegevens voor de berekening van de jaarruimte voor lijfrentepremieaftrek gesynchroniseerd. Dit wil zeggen dat voor de berekening van de jaarruimte uitgegaan moet worden van alle gegevens uit het voorafgaande kalenderjaar. Daarmee zijn de belangrijkste haken en ogen in de praktijk opgelost. Het nieuwe systeem werkt daardoor systematisch anders uit dan het oude, hetgeen wordt veroorzaakt doordat de jaarruimte over een eerder kalenderjaar wordt berekend dan dat de premieaftrek in aanmerking kan worden genomen. Dit uit zich bij sterk wisselende inkomens. Dan kan het bijvoorbeeld voorkomen dat er geen of slechts in beperkte mate lijfrentepremieaftrek mogelijk is ondanks voldoende inkomen. Dit is het geval als het inkomen in het voorafgaande kalenderjaar zeer laag is geweest en in

het jaar zelf hoog. Voor de berekening van de jaarruimte wordt immers uitgegaan van de factor A en het inkomen van het voorafgaande kalenderjaar. Beide zullen laag zijn waardoor de jaarruimte beperkt is ten opzichte van het hoge inkomen in het kalenderjaar waarin de premie in aanmerking genomen zou moeten worden. Op de effecten die ontstaan in de situatie dat het inkomen in het voorafgaande kalenderjaar hoog is geweest en in het jaar daarna laag, wordt verderop ingegaan. Met name (startende) ondernemers kunnen met deze effecten te maken krijgen. Deze problematiek zou, zoals door het Orde gesuggereerd, slechts kunnen worden opgelost door voor deze belastingplichtigen een keuzeregeling te introduceren. Startende ondernemers zouden dan in zo'n situatie ervoor moeten kunnen kiezen de gegevens van het kalenderjaar waarin zij de premieaftrek willen realiseren te gebruiken voor de berekening van de jaarruimte, in plaats van de gegevens van het voorafgaande kalenderjaar. Het resultaat is echter dat daarmee de haken en ogen worden binnengehaald die het amendement en de thans voorgestelde wijziging juist proberen weg te nemen. Een combinatie van de oude (via de keuzeregeling) en nieuwe berekeningswijze voor de jaarruimte zal de systematiek van de lijfrentepremieaftrek slechts compliceren. Daarnaast brengt een keuzeregeling die alleen voor startende ondernemers geldt, afbakeningsproblemen met zich mee, alsmede onrechtvaardigheid voor andere belastingplichtigen die met een sterk wisselend inkomen te maken zouden kunnen hebben.

Een keuzeregeling is ook niet nodig omdat ik meen dat het huidige wettelijk kader voldoende mogelijkheden biedt om de mogelijke nadelige effecten van het amendement tezamen met de thans voorgestelde wijziging voor belastingplichtigen met sterk wisselende inkomens, te beperken.

In de situatie dat het inkomen in het voorafgaande kalenderjaar hoog is geweest en in het jaar daarna laag, kan sprake zijn van een tariefsnadeel. Ook is het mogelijk dat een deel van de aftrek niet kan worden benut. Dat is eveneens het geval in de door de Orde genoemde situatie: indien de belastingplichtige in het desbetreffende jaar een zeer laag inkomen heeft waardoor te weinig of geen liquide middelen voor handen zijn om de lijfrentepremie te kunnen betalen en er ook geen mogelijkheden zijn om hiervoor een lening af te sluiten, kan in het desbetreffende kalenderjaar geen gebruik worden gemaakt van de lijfrentepremieaftrek. De nadelige effecten kunnen in beide gevallen deels worden voorkomen door gebruik te maken van de reserveringsruimte. Deze is bedoeld om belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden de niet-benutte mogelijkheden van lijfrentepremieaftrek in voorafgaande kalenderjaren alsnog, binnen bepaalde grenzen, te benutten in het kalenderjaar. De reserveringsruimte heeft betrekking op de zeven aan het kalenderjaar van betaling voorafgaande kalenderjaren. De reserveringsruimte kan in de zojuist beschreven situatie echter ook gebruikt worden om premiebetaling en daarmee de premieaftrek uit te stellen tot een later kalenderjaar waarin de belastingplichtige wel over voldoende liquide middelen beschikt. Daarmee kan tevens een tariefsnadeel worden voorkomen. In het geval van een laag inkomen in het voorafgaande jaar en een hoog inkomen in het desbetreffende jaar, kunnen belastingplichtigen het instrument van middeling aanwenden. Het tariefsnadeel kan daarmee worden beperkt.

De leden van de CDA-fractie vragen of er plannen zijn om in fundamentele zin de pensioengatberekening aan de orde te stellen. Volgens deze leden is de formule voor het berekenen van het pensioengat ingewikkeld.

Naar aanleiding hiervan wijs ik er op dat juist door het amendement Van Vroonhoven-Kok tezamen met de voorgestelde wetswijziging de berekening van de lijfrentepremieaftrek sterk is vereenvoudigd. Belastingplichtigen hoeven in beginsel maar met twee gegevens uit hetzelfde kalenderjaar te rekenen. Deze gegevens worden op grond van het amendement en

de voorgestelde wetwijziging ruim op tijd aan belastingplichtigen verstrekt. De opgave van de factor A wordt door de pensioenuitvoerder verstrekt. Via de jaaropgaaf van hun werkgever kunnen werknemers kennisnemen van hun inkomensgegevens. Door het invullen van deze twee gegevens in het rekenprogramma op de internetsite van de Belastingdienst kunnen belastingplichtigen binnen enkele minuten de jaarruimte voor de lijfrentepremieaftrek berekenen.

Evenwel blijf ik voortdurend bezien of er mogelijkheden zijn om het systeem voor de berekening van de jaarruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort, verder te vereenvoudigen. Hierbij wil ik er op attenderen dat het aanbrengen van vereenvoudigingen in een systeem over het algemeen gepaard gaat met minder maatwerk. Juist maatwerk, bijvoorbeeld door toespitsing op een individuele groep belastingplichtige of bepaalde omstandigheden, zorgt er meestal voor dat regelingen complex worden. Om vereenvoudiging te bereiken zal enige grofheid in de uitwerking van een regeling onvermijdelijk zijn.

Over de constatering van de leden van de CDA-fractie dat voor bijvoorbeeld immigranten, herintredende vrouwen en voor startende ondernemers de inhaalmogelijkheden te beperkt zijn, wil ik het volgende opmerken. Tijdens de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 is op de beperkte inhaalmogelijkheden voor immigranten (of werknemers die enige tijd in het buitenland hebben gewoond en/of gewerkt) en herintredende vrouwen ingegaan. De toen geplaatste opmerkingen gelden nog steeds. Het feit dat belastingplichtigen ervoor kiezen tijdelijk uit de arbeidsmarkt te treden om bijvoorbeeld voor hun kinderen te zorgen, is een aangelegenheid die in de privé-sfeer ligt en waar de overheid buiten staat. Gelet op de systematiek van de reserveringsruimte, biedt verlenging c.q. verruiming van de in deze reserveringsruimte opgenomen termijn overigens niet noodzakelijk voldoende ruimte indien de herintreder in de niet-werkzame periode niet of nauwelijks inkomen heeft gehad.

Inmiddels is bij het wetsvoorstel houdende de wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en enkele sociale zekerheidswetten c.a. (Kamerstukken II 2003–2004, 29 208), de introductie van een levensloopregeling voorgesteld. Op grond van deze regeling kunnen werknemers zich tijdelijk uit het arbeidsproces terugtrekken zonder fiscale gevolgen voor de pensioenopbouw. Of de werknemer over de verlofperiode civielrechtelijk gezien pensioen kan blijven opbouwen is uiteraard afhankelijk van de pensioenafspraken tussen hem en zijn werkgever.

Het voorgaande, met uitzondering van de opmerking over de levensloopregeling, kan ook opgemerkt worden ten aanzien van de belastingplichtigen die naar Nederland zijn geïmmigreerd. Zij missen een deel van de AOW-opbouw over de periode voorafgaande aan de immigratie. In beginsel geldt dat zij in het verleden een keuze in de privé-sfeer hebben gemaakt waar de overheid buiten staat. Overigens kan de desbetreffende belastingplichtige in sommige gevallen een met de AOW vergelijkbaar recht in het buitenland hebben opgebouwd. Ook andere oudedagsvoorzieningen, waaronder lijfrenterechten, kunnen aldaar zijn opgebouwd in de periode waarin ook inkomen werd genoten. Extra pensioenopbouw zoals voor de buitenlandse periode bovenop een jaarlijkse opbouw van een oudedagsvoorziening die is gebaseerd op het relevante jaarinkomen alhier, past daarbij niet.

Met betrekking tot de opmerking van de leden van de CDA-fractie dat startende ondernemers te beperkte inhaalmogelijkheden hebben, deel ik mee dat er binnen de derde pijler voldoende mogelijkheden worden geboden om een adequaat pensioen op te bouwen. Voorts hebben startende ondernemers, die voorafgaand in loondienst hebben gewerkt, een

pensioen in de tweede pijler kunnen opbouwen. Het pensioentekort zal in die situatie hoogstens beperkt zijn.

3. Aanpassing fiscale behandeling werkruimte in eigen woning

Bij de tot standkoming van dit wetsvoorstel is het geheel van de bepalingen met betrekking tot de werkruimte grondig gezien. Oogmerk daarbij is geweest te komen tot een behandeling van werkruimtes die aansluit bij de systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001 en andere fiscale regelgeving. Tevens is beoogd een zoveel mogelijk gelijke behandeling van werkruimtes te bereiken voor ondernemers, resultaatgenieters, directeur-groootaandeelhouders en werknemers in loondienst.

De leden van de CDA-fractie vragen de regering helder uiteen te zetten waarom voor deze nieuwe regeling gekozen is.

Allereerst merk ik op dat de bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 inzake een werkruimte in een woning er op zijn gericht een werkruimte in beginsel onderdeel te laten blijven van de woning. Gevolg hiervan is namelijk dat de werkruimte fiscaal niet zelfstandig wordt behandeld, maar meeloopt in de fiscale behandeling van de woning. Dit betekent dat het eigenwoningforfait wordt bepaald over de waarde van de eigen woning inclusief de werkruimte en dat de hypotheekrente in box I aftrekbaar blijft. Met de voorgestelde wijzigingen wordt voorkomen dat voor kleine of minder intensief gebruikte werkruimtes de hypotheekrente niet meer in de eigenwoning-regeling aftrekbaar is. Op grond van de huidige regeling is dit niet mogelijk.

Daarnaast hebben de voorgestelde wijzigingen tot doel een systematische en gelijke behandeling van de werkruimte in de onderscheiden situaties. Hoewel de grove contouren van de huidige bepalingen duidelijk zijn, ontmoet de regeling nogal wat kritiek, deels ook omdat de huidige regeling niet op alle punten consistent is of onduidelijkheden kent. De huidige regeling kan dan ook niet – zoals de leden van de fractie van de PvdA vragen – op een overzichtelijke wijze schematisch worden gepresenteerd. Omdat er nogal wat artikelen betrekking hebben op een werkruimte, heeft dit er toe geleid dat ook veel artikelen aanpassing behoeven om tot een consistent en evenwichtig geheel te komen. Hoewel het grote aantal wijzigingen de indruk kan wekken dat van een vereenvoudiging geen sprake is – de leden van de CDA-fractie vragen daar ook naar – ben ik van mening dat voor de praktijk hiermee een belangrijke vereenvoudiging wordt bereikt.

Tot slot voorkomen deze bepalingen dat het gros van de werkruimtes dat ter beschikking wordt gesteld aan een eigen BV, een BV van de partner of een onderneming (of werkzaamheid) van de partner op grond van de terbeschikkingstellingsregeling valt onder het regime van resultaat uit een werkzaamheid. De doelstelling die ten grondslag ligt aan de voorstellen inzake de werkruimte is namelijk dat zoveel mogelijk werkruimtes niet onder de niet voor dit doel ontworpen terbeschikkingstellingsregeling dienen te vallen maar mee lopen in de fiscale behandeling van de eigen woning. Daarom is er in de voorstellen voor gekozen om een werkruimte ook fiscaal pas als zodanig te erkennen – en dus geen onderdeel meer te laten zijn van de eigen woning – als de werkruimte naar verkeersopvatting een zelfstandig gedeelte van een woning vormt en intensief wordt gebruikt voor de verwerving van inkomen.

Zoals gezegd zijn de grove contouren van de huidige bepalingen duidelijk, hoewel er dus op onderdelen sprake is van onduidelijkheden. Het voorliggend voorstel beoogt deze onduidelijkheden weg te nemen. Om die reden – de leden van de fractie van de PvdA vragen daarnaar en de leden van de fractie van de VVD refereren daaraan – is het aantal ondernemers of thuiswerkers dat onder de oude regeling in aanmerking had kunnen komen voor aftrek of een onbelaste kostenvergoeding en niet meer onder de nieuwe regeling, beperkt. Hierbij wordt opgemerkt dat geen afzonderlijke

registratie wordt bijgehouden van de aftrek voor de werkruimte of van de onbelaste vergoeding met als gevolg dat een exacte indicatie niet mogelijk is. Zo er sprake is van inkomensvermindering – de leden van de fractie van de PvdA vragen daarnaar – zal deze afhankelijk van de omstandigheden enkele honderden euro's kunnen belopen.

De leden van de CDA-fractie hebben gevraagd of de Belastingdienst bereid is een voorlichtingscampagne te starten zodat belastingplichtigen kunnen anticiperen op de veranderingen ten aanzien van de fiscale behandeling van de werkruimte in de eigen woning. De Belastingdienst is van plan om aandacht te besteden aan de wijzigingen, rekening houdend met de grootte van de doelgroep. De internetsite van de Belastingdienst zal er aandacht aan geven, en de organisaties van fiscaal adviseurs en relevante brancheorganisaties zullen worden geïnformeerd. Om bijvoorbeeld de beperkte groep werknemers te bereiken die nu nog een onbelaste vergoeding voor de werkruimte krijgt van hun werkgever, zullen vakbonden en werkgeversorganisaties worden geïnformeerd.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor een ondernemer, werknemer en freelancer de kosten van een werkruimte alleen nog in aftrek kunnen worden gebracht indien sprake is van een zelfstandige werkruimte. In het verlengde hiervan vragen zij hoe de voorgestelde fiscale behandeling van de werkruimte zich verhoudt tot het kabinetsbeleid ten aanzien van startende ondernemers en telewerken. Ook de leden van de fracties van de PvdA en de VVD vragen naar de gevolgen van de voorgestelde fiscale werkruimtedefinitie voor het ondernemerschap en flex- en thuiswerken.

In reactie op deze vragen merk ik het volgende op. In de voorgestelde regeling is een «fiscale werkruimte» gedefinieerd als een werkruimte die een zelfstandig gedeelte van een woning vormt en intensief wordt gebruikt voor de verwerving van inkomen. Alleen de ondernemer en de freelancer kunnen de kosten van een fiscaal kwalificerende werkruimte ten laste van de winst respectievelijk het resultaat brengen; werknemers hebben sinds de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 al geen kostenaftrek meer. De kosten van bijvoorbeeld een slaapkamer of zolderkamer die als werkruimte wordt gebruikt, kunnen niet meer in aftrek worden gebracht. Een belangrijke overweging bij de nu voorgestelde regeling voor ondernemers en resultaatgenieters is dat in verband met het gebruik als werkruimte geen noemenswaardige additionele kosten plegen te worden gemaakt. Voorts leidt de voorgestelde regeling ertoe dat voor de toepassing van het eigenwoningforfait de WOZ-waarde niet hoeft te worden gesplitst en de hypotheekrente volledig in box I aftrekbaar kan blijven.

Wat betreft de gevolgen voor startende ondernemers wil ik het volgende naar voren brengen. Uiteraard hecht het kabinet aan de bevordering van het klimaat voor ondernemerschap. De aftrek in verband met een werkruimte maakt echter geen onderdeel uit van de fiscale maatregelen die specifiek zijn ingezet voor startende ondernemers, zoals de extra zelfstandigenaftrek. Voorts bestaat de indruk dat startende ondernemers die – vanuit een dienstbetrekking – ondernemingsactiviteiten ontplooiën ook thans geen aftrekmogelijkheden hebben ter zake van werkruimtes, omdat niet aan het reeds geldende inkomenscriterium wordt voldaan. De voorgestelde technische aanpassingen houden voor hen derhalve geen verstrakking in. In de voorgestane fiscale behandeling van de werkruimte zie ik dan ook geen belemmering voor startende ondernemers. Ten aanzien van telewerken wil ik ten slotte opmerken dat de mogelijkheden om een onbelaste telewerkvergoeding van de werkgever te ontvangen (artikel 11, eerste lid, onderdelen p en q, van de Wet op de loonbelasting 1964), niet worden versoberd. De telewerkvergoeding heeft betrekking op de inrichting van de werkruimte en niet op de werkruimte zelf.

Naar het oordeel van de leden van de fractie van de PvdA maken belastingplichtigen die arbeid in of vanuit hun eigen woning verrichten extra kosten in vergelijking tot belastingplichtigen die elders een werkruimte ter beschikking hebben, zoals energiekosten. Deze leden vragen of de regering de mening deelt dat die kosten ondernemingskosten zijn. Voorts vragen deze leden of de belastingplichtige die niet over een kwalificerende werkruimte beschikt wel de inrichtingskosten in aftrek kan brengen. In dit verband vragen zij of de praktijkruimte van een huisarts of fysiotherapeut zonder eigen opgang en sanitaire voorzieningen wel een kwalificerende werkruimte is.

In antwoord op deze vragen merk ik op dat de voorgestelde regeling – voor de tot het privé-vermogen behorende werkruimtes – voorziet in de behoefte aan een duidelijke afbakening tussen ruimtes waarvan de kosten sterk verband houden met de genoten inkomsten en ruimtes met een overheersend privé-karakter. De grens is getrokken bij ruimtes waarvoor geen noemenswaardige additionele kosten worden gemaakt. Een zekere robuustheid is hierbij onvermijdelijk. Het kan zich dus voordoen dat een beperking wordt gesteld aan de aftrekbaarheid van additionele en daarmee als zakelijk ervaren kosten, zoals aan de werkruimte toerekenbare energiekosten. Een vergelijkbare lijn is sinds 1990 in de winstbepalingen in de inkomstenbelasting opgenomen. Wat betreft de inrichtingskosten merk ik het volgende op. Indien een ruimte niet kwalificeert als werkruimte in de zin van de voorgestelde regeling, komen kosten en lasten die verband houden met die werkruimte, de inrichting daaronder begrepen, niet voor aftrek in aanmerking. Voor het begrip inrichting wordt in de jurisprudentie aangesloten bij het spraakgebruik. Het meubilair zoals een bureau, schrijftafel met stoel en een boekenkast alsmede de stoffering en wandversiering behoren tot de inrichting. De kosten hiervan worden indien de ruimte niet kwalificeert als werkruimte derhalve van aftrek uitgesloten. Tot de inrichtingskosten behoren uiteraard niet de zogenoemde gereedschappen en instrumenten van de ondernemer. Naast een computer met printer valt hierbij te denken aan de behandeltafel van bijvoorbeeld een fysiotherapeut. Van een aanscherping is op dit punt dan ook geen sprake.

De leden van de CDA-fractie voorzien heel wat discussies over het criterium «naar verkeersopvatting zelfstandig». De leden vragen zich af of het zelfstandigheidscriterium op één lijn kan worden gesteld met de vermogenskwalificeringsjurisprudentie van de Hoge Raad. Indien dat niet het geval is, zijn de leden benieuwd te vernemen welke afwijkingen er kunnen optreden ten opzichte van deze jurisprudentie. Ook de leden van de SGP-fractie vragen zich af of de gekozen oplossing afdoende duidelijkheid biedt en of de in de toelichting gekozen voorbeelden limitatief of exemplarisch zijn.

Met de leden van deze fracties onderschrijf ik het belang voor de praktijk van een zo helder mogelijke definitie. Omdat werkruimtes zich in vele verschijningsvormen kunnen voordoen, is er voor gekozen om bij de fiscale kwalificatie een criterium te hanteren dat enerzijds voldoende flexibel is, maar anderzijds ook de nodige duidelijkheid geeft. In de memorie van toelichting wordt uitleg gegeven aan de invulling van het criterium «naar verkeersopvatting zelfstandig». Doordat voornamelijk de uiterlijke kenmerken van de werkruimte hierbij van groot belang zijn en in de toelichting ook enkele concrete voorbeelden worden gegeven, biedt de definitie voldoende houvast voor de praktijk. Een limitatieve opsomming van voorbeelden is hierbij vanwege de grote diversiteit in werkruimtes niet de doelstelling geweest. De achterliggende gedachte is steeds geweest dat alleen de werkruimte die een dusdanige zelfstandigheid bezit, dat zij ook als zodanig verhuurd zou kunnen worden aan derden, fiscaal kwalificeert als werkruimte. Overige als werkruimte in gebruik zijnde gedeelten van de eigen woning waarvoor ook niet of nauwelijks additio-

nele kosten zullen worden gemaakt, dienen mee te lopen in de eigenwoningregeling. Ten opzichte van de vermogensetiketteringsjurisprudentie van de Hoge Raad betekent dit een afwijking voor de kleinere werkruimtes die geen zelfstandig gedeelte van de eigen woning vormen en daardoor meelopen in de eigenwoningregeling.

Volgens de leden van de SGP-fractie lijkt het erop dat deze regeling voor mensen met een speciale niet-afgescheiden werkkamer problemen oplevert. Zij denken dan vooral aan werkruimtes van predikanten die meestal niet in dienstbetrekking staan en ook geen tot het privé-vermogen behorende woning bezitten waarbij de ruimte niet is afgezonderd van de woning, terwijl wel duidelijk is dat deze werkkamer alleen ter beschikking staat voor de ambtelijke werkzaamheden. Volgens de leden van de SGP-fractie zou een dergelijke werkruimte toch naar verkeersopvatting een zelfstandig gedeelte van de woning vormen.

In de voorstellen is er voor gekozen om een werkruimte ook fiscaal pas als zodanig te erkennen als de werkruimte naar verkeersopvatting een zelfstandig gedeelte van een woning vormt en intensief wordt gebruikt voor de verwerving van inkomen. Of een werkruimte een zodanige zelfstandigheid bezit is afhankelijk van uiterlijke kenmerken zoals een eigen opgang of ingang, en andere voorzieningen in de werkruimte. Indien deze uiterlijke kenmerken niet aanwezig zijn, zal er geen sprake zijn van een werkruimte die een zelfstandig gedeelte van een woning vormt. De mate waarin gebruik wordt gemaakt van de werkkamer is dan niet meer relevant, ook al wordt de werkkamer alleen voor ambtelijke werkzaamheden gebruikt.

Het criterium «naar verkeersopvatting zelfstandig» ziet alleen op de werkruimte zelf en niet op het gebruik ervan. Of er in het door de leden van de SGP-fractie geschetste voorbeeld sprake kan zijn van een fiscaal kwalificerende werkruimte, is dan ook in eerste instantie afhankelijk van de uiterlijke kenmerken van de individuele werkruimte en pas daarna van de mate waarin de werkruimte wordt gebruikt.

De leden van de CDA-fractie vragen of de conclusie juist is dat iemand die in de onderneming of werkzaamheid van zijn partner werkt per definitie een zelfstandige werkruimte moet hebben om de kosten van zijn werkruimte te kunnen verdisconteren, omdat hij anders wordt meegezogen in de terbeschikkingstellingsregeling?

De vrees die de leden van de CDA-fractie uiten, deel ik niet. De terbeschikkingstellingsregeling komt aan de orde indien een vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld aan de onderneming van een partner (of verbonden persoon) of aan de vennootschap waarin de belastingplichtige (of een met hem verbonden persoon) een aanmerkelijk belang bezit. Voor wat betreft het ter beschikking stellen van een werkruimte geldt dat de terbeschikkingstellingsregeling alleen van toepassing is op een kwalificerende werkruimte, dat wil zeggen op een werkruimte waarbij zowel wordt voldaan aan het inkomenscriterium als aan het zelfstandigheidscriterium. Alsdan behoort de werkruimte tot het vermogen van een werkzaamheid en worden voor- en nadelen progressief belast.

Indien de tot het privé-vermogen van de belastingplichtige behorende werkruimte niet kwalificeert als zelfstandige werkruimte, is op de gehele woning het eigenwoningforfait van toepassing en is de hypotheekrente die ziet op de eigen woning aftrekbaar in box 1.

Zoals aangegeven in de memorie van toelichting, is met dit voorstel vastgehouden aan de doelstelling om zoveel mogelijk werkruimtes niet onder de terbeschikkingstellingsregeling te laten vallen maar mee te laten lopen in de fiscale behandeling van de eigen woning.

De leden van de CDA-fractie vragen of de conclusie van de Orde, dat ten onrechte geen rekening gehouden is met het nieuwe werkruimteconcept in de terbeschikkingstellingregeling, terecht is.

In antwoord op de vraag van de CDA-fractie het volgende. Ik deel de mening van de Orde niet. Op het ter beschikking stellen van vermogen (waaronder de werkruimte) aan de onderneming van een partner (of verbonden persoon) of de vennootschap waarin de belastingplichtige (of een met hem verbonden persoon) een aanmerkelijk belang heeft, is de hoofdregel van artikel 3.91 en 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing. De ter beschikking gestelde werkruimte behoort derhalve tot het resultaat uit overige werkzaamheden, tenzij anders is bepaald. Het voorgestelde artikel 3.93, eerste lid, onderdeel b, bepaalt vervolgens dat de terbeschikkingstellingsregeling niet van toepassing is indien de persoon of de vennootschap waaraan ter beschikking wordt gesteld ter zake van die ter beschikkingstelling niet een vergoeding ten laste van de winst of het resultaat uit overige werkzaamheden kan brengen, derhalve indien sprake is van een niet kwalificerende werkruimte.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af hoe de regering tegenover de opmerking staat die de Orde naar voren heeft gebracht betreffende de rangorderegeling. De Orde pleit voor een uitbreiding van de rangorderegeling om samenloop van belastingheffing te voorkomen en de leden van de CDA-fractie vragen zich af hoe de regering daar tegenover staat. De mening van de Orde dat bij samenloop tussen loon en resultaat uit overige werkzaamheden de van de werkgever ontvangen vergoedingen voor de werkruimte in alle gevallen als resultaat uit overige werkzaamheden dienen te worden aangemerkt, onderschrijf ik. Het voorgestelde artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 verwijst thans nog uitsluitend naar werknemers/aanmerkelijkbelanghouders omdat samenloop van de vergoeding voor de werkruimte als loon enerzijds en als resultaat uit overige werkzaamheden anderzijds, zich in de praktijk doorgaans zal beperken tot deze groep. Samenloop van loon en resultaat uit overige werkzaamheden voor werknemers niet zijnde aanmerkelijkbelanghouders kan zich in theorie ook voordoen in het geval er sprake is van personen die een dienstbetrekking vervullen in de onderneming van een verbonden persoon, en daarnaast een eigen woning met een fiscaal kwalificeerbare werkruimte hebben die in het kader van de dienstbetrekking wordt gebruikt. Hoewel deze situatie zich in de praktijk niet vaak voor zal doen, zal de bepaling op dit punt worden aangepast door middel van een nota van wijziging.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe de belastingheffing verloopt voor belastingplichtigen die op 1 januari 2005 worden geconfronteerd met een sfeerovergang van de terbeschikkingstellingsregeling naar de eigenwoningregeling.

Naar aanleiding van deze vraag merk ik op dat de wijziging van de definitie van de fiscale werkruimte slechts incidenteel zal leiden tot een sfeerovergang per 1 januari 2005. Indien zich een dergelijke sfeerovergang voordoet, gaat dit gepaard met afrekening over de waardeinstijging of -daling die zich in de periode 1 januari 2001 tot 1 januari 2005 heeft voorgedaan. Hierbij dient te worden bedacht dat bij besluit van 9 maart 2001, nr. RTB 2001/947M (onder meer gepubliceerd in BNB 2001/251) is goedgekeurd dat voor de waarde van ter beschikking gestelde onroerende zaken op de openingsbalans per 1 januari 2001 wordt uitgegaan van de WOZ-waarde per 1 januari 1999, verhoogd met 20%. Mede gelet op dit besluit en de huidige waardeontwikkeling op de woningmarkt zijn de financiële belangen naar verwachting gering.

De leden van de CDA-fractie merken op dat, alhoewel het de bedoeling van de nieuwe regeling was om de fiscale behandeling van de werkruimte

in de verschillende belastingwetten gelijk te trekken, de Raad van State constateert dat de voorgestelde fiscale behandeling van de onzelfstandige werkruimte in de vennootschapsbelasting niet geheel gelijk is aan de behandeling van de onzelfstandige werkruimte in de inkomstenbelasting. De leden van de fractie van het CDA willen graag vernemen waarom het in aanmerking nemen van een dividenduitkering bij de aanmerkelijkbelanghouder voornamelijk te verstrekken is. Daarnaast vernemen zij graag wanneer op dit standpunt kan worden teruggekomen?

De leden van de PvdA-fractie vragen waarom bij een aanmerkelijkbelanghouder die niet in dienst is van de eigen BV en die een vergoeding voor een onzelfstandige werkruimte van deze BV ontvangt er geen verkapte winstuitdeling in aanmerking wordt genomen?

Allereerst merk ik op dat de beschreven situatie zich maar in een zeer beperkt aantal gevallen zal voordoen. Indien door de grootaandeelhouder namelijk werkzaamheden voor zijn vennootschap worden verricht, is – op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 – sprake van een dienstbetrekking; de vergoeding voor een onzelfstandige werkruimte behoort alsdan tot het loon. Het gaat dus om de situatie dat de grootaandeelhouder niet voor de vennootschap werkzaam is. Gedacht dient derhalve te worden aan de situatie dat de vennootschap bijvoorbeeld gebruik maakt van een opslagruimte bij een aanmerkelijkbelanghouder thuis. Daarnaast dient de verstrekte vergoeding – alsmede de omvang daarvan – zakelijk te zijn. Het meerdere wordt op basis van de huidige wetgeving reeds als dividend aangemerkt.

Voorts dient nog het volgende te worden bedacht. Dividenduitkeringen worden als regulier voordeel uit aanmerkelijk belang in Box II belast. Het verstrekken van een kostenvergoeding voor een werkruimte is hier in beginsel niet mee gelijk te stellen, er is immers geen sprake van een voordeel dat voortvloeit uit de aandeelhoudersrelatie maar van een vergoeding voor het gebruik voor de werkruimte. Om het door de Raad van State bepleitte effect te bereiken zou de vergoeding fictief als dividend moeten worden aangemerkt. Ik ben terughoudend met het opnemen in de wet van een bepaling die een dergelijke inbreuk maakt op het wettelijke systeem. Ik kan mij echter voorstellen op dit standpunt terug te moeten komen indien mocht blijken dat belastingplichtigen in belangrijke mate misbruik maken van het nu voorgestelde regime (geen aftrek bij de vennootschap, geen directe heffing bij de aanmerkelijk belanghouder).

4. Reparatie invorderingswet

De leden van de fractie van het CDA hebben behoefte aan een nadere toelichting op de keuze voor wetswijziging in relatie tot de rechtszekerheid. In de memorie van toelichting is aangegeven dat succesvolle bestrijding in de uitvoering met bijzondere rechtsmiddelen zoals schijnhandeling en frauduleus mogelijk lijkt. De uitkomst van bestrijding in de uitvoering is naar de aard echter onzeker. Juist gelet op de rechtszekerheid voor de burger en de uitvoeringspraktijk wordt tot uitgangspunt genomen dat de gewenste materiële inhoud zo helder mogelijk in regelgeving wordt vastgelegd. Los daarvan legt constructiebestrijding, in gevallen waarin wettelijke aanpassing naar verhouding eenvoudig mogelijk lijkt, een onevenredig groot beslag op de fiscaal-technische capaciteit van de Belastingdienst.

De leden van de fractie van het CDA verzoeken om een reactie op het pleidooi van de Orde voor een benadering waarbij een terugbetaling van aandelenkapitaal eerst als verboden handeling of gebeurtenis kwalificeert als de vennootschap het aandelenkapitaal ten minste nagenoeg geheel heeft terugbetaald.

Naar aanleiding van dit verzoek merk ik het volgende op. De Orde constateert terecht dat een terugbetaling van aandelenkapitaal, anders dan een

dividenduitkering, ongeacht haar relatieve omvang leidt tot invordering van de conserverende aanslag. Uit het oogpunt van bestrijding acht ik een omvangscriterium voor terugbetalingen van aandelenkapitaal echter niet opportuun omdat over een dergelijke terugbetaling noch in Nederland noch in de nieuwe woonstaat van de aanmerkelijkbelanghouder wordt geheven. Overigens leidt een geringe teruggaaf, zoals de Orde lijkt te veronderstellen, niet tot invordering van de gehele conserverende aanslag. In de memorie van toelichting is reeds vermeld dat bij een gedeeltelijke teruggaaf een evenredig gedeelte van de aanslag wordt ingevorderd. Van een disproportionaliteit, zoals de leden van de fractie van het CDA naar aanleiding van de brief van de Orde vrezen, is dan ook geen sprake.

De leden van de fractie van de PvdA constateren dat in nationale verhoudingen de mogelijkheid bestaat om aandelenkapitaal onbelast terug te betalen indien geen sprake is van een voorafgaande omzetting van winstreserves in aandelenkapitaal. In samenhang hiermee vragen deze leden of bij geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders wordt geheven over een terugbetaling van aandelenkapitaal.

Voor binnenlandse aanmerkelijkbelanghouders bestaat inderdaad de mogelijkheid om aandelenkapitaal tot het bedrag van de verkrijgingsprijs onbelast terug te betalen. Voor geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders ligt dit anders, reeds omdat het heffingsmoment in de gevallen die thans aan de orde zijn dan al is gepasseerd. Als sluitstuk van de periode van binnenlandse belastingplicht wordt immers een conserverende aanslag opgelegd waarbij de binnen de Nederlandse jurisdictie opgebouwde claim wordt vastgelegd. Voor de hieruit voortvloeiende belastingschuld wordt uitstel van betaling verleend omdat op het moment van emigratie vaak niet daadwerkelijk wordt gerealiseerd. Als echter na emigratie financiële middelen beschikbaar komen, bijvoorbeeld door een terugbetaling, kunnen die middelen redelijkerwijze worden benut voor betaling van de conserverende aanslag. Bij geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders zal iedere terugbetaling van aandelenkapitaal dan ook leiden tot invordering van een evenredig gedeelte van de conserverende aanslag.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke schaal gebruik is gemaakt van het zogenoemde emigratielek. Het ontbreekt mij aan gegevens om een exact antwoord hierop te kunnen geven. Mij zijn geen gevallen bekend waarin de gehele keten van rechtshandelingen die in de memorie van toelichting is beschreven, reeds is afgerond. Wel lijkt een aantal contribuabelen de eerste stappen te hebben gezet in een poging om de heffing over de aanmerkelijkbelangclaim te ontgaan. Voor zover bekend is men in deze gevallen nog niet overgegaan tot terugbetaling van aandelenkapitaal.

II. ARTIKELSGEWIJS

1. Artikel I, onderdeel A (artikel 2.8 Wet Inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het verzoek om sterftewinst als gewoon inkomen aan te merken in plaats van als te conserveren inkomen alleen geldt voor sterftewinst en niet voor andere inkomstenbestanddelen die als te conserveren inkomen worden aangemerkt. De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of toepassing van de hardheidsclausule bij ander geconserveerd inkomen wel voldoende rechtszekerheid biedt.

In reactie op deze vraag van de leden van de fractie van het CDA, merk ik op dat sterftewinst een ander karakter heeft dan de andere bestanddelen

die als te conserveren inkomen worden aangemerkt. Sterftewinst is uit pragmatische overwegingen als te conserveren inkomen aangemerkt, te weten om gebruik te kunnen maken van een bestaand instrument waarbij aanslagen jarenlang in de boekhouding van de ontvanger als nog «openstaand» mogen voorkomen. Voor de belasting over de sterftewinst geldt namelijk tien jaar renteloos uitstel van betaling. Het is slechts deze betalingsregeling die sterftewinst onderscheidt van gewoon inkomen. Het is dan ook logisch dat sterftewinst gewoon in de grondslag kan worden opgenomen in situaties van verliesverrekening en middeling.

Voor de andere bestanddelen die als te conserveren inkomen worden aangemerkt geldt dat de belasting een voorwaardelijk karakter heeft, de belasting over het geconserveerd inkomen dat wordt geconstateerd bij emigratie wordt immers na 10 jaar buiten invordering gesteld. Een verzoek om dit te conserveren inkomen met verliezen te verrekenen, is dan alleen gunstig in de situatie dat de belastingplichtige vooraf weet dat hij een handeling zal verrichten die tot invordering van de conserverende aanslag leidt. Indien later blijkt dat deze handeling niet plaatsvindt, zal men willen terugkomen op het verzoek tot verrekening. De belasting over dit geconserveerde inkomen wordt dan immers niet ingevorderd. Daarom heb ik ervoor gekozen het verzoek alleen voor sterftewinst van toepassing te laten zijn.

Zoals aangegeven, kan indien sprake is van onbillijkheden van overwegende aard, een beroep op de hardheidsclausule (artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen) uitkomst bieden. Ik ben gezien het bovenstaande van mening dat hiermee geen rechtsonzekere situatie ontstaat, temeer daar voor gevallen die thans niet zijn voorzien noch bepaalbaar zijn, een tegemoetkoming wordt geboden.

2. Artikel I, onderdeel B (artikel 3.14 Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de CDA-fractie vragen zich af hoe een vergoeding die een werkgever verstrekt aan een werknemer voor het gebruik van een werkruimte thuis die niet kwalificeert als zelfstandige werkruimte, wordt belast. Ook vragen de leden van de CDA-fractie om nader in te gaan op de opmerking van de Orde omtrent de mogelijkheid tot het toekennen van een onbelaste kostenvergoeding in de loonsfeer voor gebruik van de werkruimte. Voorts vragen de leden van het CDA of het waar is dat een DGA in de toekomst geen onbelaste onkostenvergoeding meer kan ontvangen voor de werkruimte in de loonsfeer omdat in die gevallen op grond van de rangorderegeling de vergoeding gezien wordt als resultaat uit overige werkzaamheden. Dat zou de leden van de fractie van het CDA namelijk bevreemden.

Als er sprake is van een niet kwalificerende werkruimte, dat wil zeggen een werkruimte die niet voldoet aan het zelfstandigheids- en inkomenscriterium, en de werkgever verstrekt daarvoor een vergoeding, dan is deze vergoeding als loon belast bij de werknemer. Dit is in lijn met de loonjurisprudentie van de Hoge Raad (HR 10 februari 1999, nr. 33 973, BNB 1999/130 en HR 15 december 1999, nr. 34 916, BNB 2000/56). Betreft het een werkruimte die wel kwalificeert, dan is een onbelaste vergoeding voor de werkruimte door de werkgever aan een werknemer mogelijk. Bij een directeur-grotoaandeelhouder blijft een dergelijke vergoeding uiteindelijk niet buiten de belastingheffing, omdat bij samenloop tussen de regelingen van de loonbelasting inzake vergoedingen voor kwalificerende werkruimtes enerzijds en resultaat uit overige werkzaamheden anderzijds, laatstgenoemde categorie op grond van artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 voorrang heeft. Dit verschil in behandeling is niet vreemd en kan worden verklaard door het feit dat de positie van directeuren-grotoaandeelhouders in vele opzichten niet op één lijn kan worden gesteld met die van gewone werknemers, maar veeleer te

vergelijken is met die van ondernemers. Dit laatste is, zoals bekend één van de overwegingen geweest voor de invoering van de terbeschikkingstellingsregeling.

3. Artikel IV, onderdeel F (artikel 15ac Wet vennootschapsbelasting 1969)

De leden van de fractie van het CDA vragen of de wijziging met betrekking tot de earn-outregeling in de deelnemingsvrijstelling kan worden opgenomen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2003.

Het verzoek van deze leden heeft mij aanleiding gegeven terugwerkende kracht te verlenen aan de wijzigingen met betrekking tot de earn-outregeling in de artikelen 13d en 15ac. Die wijzigingen hangen samen met de per 1 januari 2003 in artikel 13, eerste lid, derde volzin, van de Wet Vpb neergelegde uitbreiding van de earn-outregeling met prijsaanpassingen, die bijvoorbeeld voort kunnen vloeien uit balansgaranties. Het ligt daarom voor de hand om ook deze wijzigingen per 1 januari 2003 in werking te laten treden. Tegelijk met deze nota zal ik dan ook een nota van wijziging aan uw Kamer zenden waarin deze wijziging is opgenomen.

4. Artikel VII, onderdeel A (artikel 25a Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met het voorstel tot wijziging van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt tegemoetgekomen aan de in de motie-Hofstra (Kamerstukken II 2002–2003, 28 349, nr. 8) verwoorde wens om in het specifieke kader van massaal bezwaar een uitspraak van de rechter in het voordeel van de belastinghebbende te laten doorwerken naar belanghebbenden die (nog) geen bezwaar hebben aangetekend.

De leden van de CDA-fractie vragen een nadere toelichting op de beweegredenen die aan de voorgestelde regeling ten grondslag liggen, mede gelet op het aspect van gelijke behandeling.

Voorop gesteld wordt dat een belasting- of inhoudingsplichtige die bezwaar heeft gemaakt niet gelijk is aan een belasting- of inhoudingsplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt. In juridische zin betekent dit dat die twee belasting- of inhoudingsplichtigen ongelijk mogen worden behandeld. Indien – bijvoorbeeld – een aanslag is vastgesteld en de belastingplichtige niet binnen de wettelijke termijn bezwaar heeft gemaakt, mag worden aangenomen dat de aanslag door de belastingplichtige is geaccepteerd en komt de aanslag onherroepelijk vast te staan. Behoudens de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen geregelde gevallen van naheffing, navordering of ambtshalve vermindering, kan niet worden teruggekomen op een onherroepelijke aanslag (of andere onherroepelijke voor bezwaar vatbare beschikking dan wel voldoening of afdracht op aangifte). Dat is niet anders indien in een ander, vergelijkbaar geval de rechter op een later tijdstip tot een andere interpretatie van het recht komt. Dit is in overeenstemming met het bestuursrechtelijke leerstuk van de formele rechtskracht. Daaraan moet mijns inziens worden vastgehouden. Het loslaten van dit leerstuk komt de rechtszekerheid niet ten goede, zou niet goed uitvoerbaar zijn en daarenboven belangrijke budgettaire onzekerheden meebrengen.

Vanuit praktische overwegingen is in artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een bijzondere regeling opgenomen voor de behandeling van een groot aantal bezwaren waarbij zich eenzelfde rechtsvraag voordoet. Daarbij is aan de minister van Financiën de bevoegdheid toegekend de ingediende bezwaren aan te wijzen als massaal bezwaar. Praktische overwegingen liggen eveneens ten grondslag aan het voorstel die regeling aan te vullen met de bepaling dat de uitkomst van het geschil ook zal gelden ten aanzien van de belanghebbenden die ten tijde van het

aanmerken als massaal bezwaar geen bezwaar hebben aangetekend, maar voor wie deze mogelijkheid toen nog openstond of nog zou komen open te staan. Niemand is er namelijk mee gebaat dat in dergelijke situaties alle belanghebbenden massaal tot behoud van hun rechten bezwaarschriften zouden indienen. De voorgestelde aanvullende regeling ziet dus specifiek op situaties waarin bezwaren die eenzelfde rechtsvraag betreffen door de minister van Financiën zijn aangewezen als massaal bezwaar. De reikwijdte is bovendien beperkt tot aanslagen (of andere voor bezwaar vatbare beschikkingen dan wel voldoeningen of afdrachten op aangifte) die nog niet onherroepelijk waren op het moment van de aanwijzing als massaal bezwaar. Dat betekent ook dat, anders dan de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in de brief van 25 september 2003 veronderstelt, er geen aanleiding is tot een heroverweging van het beleid rond de ambtshalve verminderingen.

In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de SGP-fractie wordt ook benadrukt dat het gaat om een uitzonderlijke regeling (die wordt voorgesteld om tegemoet te komen aan het verzoek van de Tweede Kamer, vastgelegd in de motie Hofstra). Ik kan voor de onderbouwing van de voorgestelde regeling dus niet verwijzen naar andere, vergelijkbare wettelijke bepalingen.

De leden van de PvdA-fractie menen dat het niet voldoende is dat de inspecteur slechts kan handelen in gevallen die hem bekend zijn. Deze leden vragen hoe de regering denkt toch alle belanghebbenden te bereiken. Ook de leden van de SGP-fractie vragen op welke manier burgers kennis kunnen nemen van de rechterlijke uitspraak.

Er mag natuurlijk, zoals de leden van de VVD-fractie vragen, van worden uitgegaan dat de inspecteur op de hoogte is van alle door hem in de afgelopen jaren genomen beslissingen. Dat wil echter niet zeggen dat de inspecteur tot in detail op de hoogte is van alle elementen die relevant zijn geweest voor die beslissingen. Zo zijn in belastingaangiften de bestanddelen van het inkomen niet tot in detail gespecificeerd. Verder is de inspecteur in beginsel niet bekend met de aftrekposten van individuele belastingplichtigen als die niet zijn vermeld in de aangifte (bijvoorbeeld omdat de belanghebbende op grond van de heersende leer veronderstelde dat de post niet aftrekbaar zou zijn).

Als een rechter dus een voor belanghebbenden gunstige uitspraak heeft gedaan over de rechtsvraag, wil dat dus niet zeggen dat de inspecteur uit zijn eigen administratie steeds kan achterhalen in welke andere gevallen diezelfde rechtsvraag van belang is. Praktisch gesproken is het niet mogelijk dat een inspecteur een tegemoetkoming geeft in gevallen die hem op geen enkele wijze bekend zijn (niet uit zijn eigen administratie en evenmin uit mededelingen van de belanghebbenden). Een wettelijk voorschrift van die strekking zou dan ook niet kunnen werken.

Uiteraard is het wel de bedoeling dat herziening plaatsvindt voor alle belanghebbenden waarvoor rechtens de mogelijkheid van bezwaar openstond of nog zou komen open te staan op het moment van aanwijzing als massaal bezwaar. Willekeur moet daarbij natuurlijk worden voorkomen. In alle gevallen die de inspecteur uit zijn eigen administratie kent, zal hij spontaan tot herziening overgaan. Daarnaast zal een voor belanghebbenden gunstige uitspraak in het kader van massaal bezwaar door de Belastingdienst op een voor de doelgroep zo ruim mogelijke schaal via de media bekend worden gemaakt. Daarbij zullen belanghebbenden worden opgeroepen bekend te maken dat men ook tot de doelgroep behoort, de termijn daarvoor is gesteld op vijf jaar (vanaf het moment dat de uitspraak over de rechtsvraag onherroepelijk is geworden).

Naar aanleiding van een vraag van de leden van de SGP-fractie wordt hieraan toegevoegd dat indien de uitspraak over de rechtsvraag voor de belanghebbenden gunstig uitpakt, de inspecteur op de eerder ingediende bezwaren uitspraak moet doen binnen een jaar na het onherroepelijk

worden van de rechterlijke uitspraak (artikel 25a, elfde lid). Voor belanghebbenden die geen bezwaar hebben ingediend komt volgens het voorstel in beginsel dezelfde termijn te gelden. Voor hen geldt echter dat als de onjuiste beantwoording van de rechtsvraag in het individuele geval de inspecteur pas later bekend wordt (maar wel binnen vijf jaar), de termijn van een jaar begint te lopen op dat latere moment. Daardoor kan het voorkomen dat iemand die wel bezwaar heeft ingediend eerder een (tegenwoordige) onherroepelijke uitspraak heeft, dan iemand anders die geen bezwaar heeft ingediend. Dit zal met name het geval zijn indien de belanghebbende op een laat tijdstip zijn kwestie aan de inspecteur bekend maakt en de inspecteur niet reeds daarmee bekend was.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat de memorie van toelichting de indruk wekt dat de regeling niet geldt voor gevallen waarin een aanslag is opgelegd na het moment van aanwijzing als massaal bezwaar. De voorgestelde tekst van artikel 25a, dertiende lid, kent deze beperking bewust niet. De toelichting zou daarom meer zijn afgestemd op de voorgestelde wettekst als daar had gestaan dat de regeling ziet op gevallen waarin bezwaar openstond of nog zou komen open te staan op het moment van aanwijzing als massaal bezwaar. De toelichting mag aldus worden gelezen.

Het voorschrift dat de inspecteur een uit een uitspraak voortvloeiende teruggaaf van een voorheffing verleent aan de naar zijn oordeel meest gereede partij is een vangnetbepaling. Daarmee wordt beoogd te voorkomen dat de inspecteur geen teruggaaf kan verlenen omdat de gegevens van de belanghebbende niet bekend zijn, niet bij de Belastingdienst en evenmin bij de inhoudingsplichtige (doorgaans de werkgever). Slechts in dergelijke gevallen zal de inspecteur de teruggaaf aan de inhoudingsplichtige verlenen. Degene van wie is ingehouden (in geval van loonbelasting: de werknemer) krijgt dan een civielrechtelijke vordering op de inhoudingsplichtige (lees: de werkgever). Indien zowel degene van wie is ingehouden als de inhoudingsplichtige bij de inspecteur bekend zijn, zal de inspecteur uiteraard de gebruikelijke weg volgen en de teruggaaf verlenen aan degene van wie is ingehouden.

De toevoeging van de woorden «naar het oordeel van de inspecteur» strekken er toe duidelijk te maken dat het niet gaat om het subjectieve oordeel van de belanghebbenden. Met name is het van belang dat het subjectieve oordeel van de inhoudingsplichtige dat hij de meest gereede partij zou zijn, niet beslissend is. Indien de inspecteur geen teruggaaf verleent, kan vervolgens door de rechter anders wordt beslist. In een dergelijk geval zal een inspecteur zich in zijn verweerschrift moeten uitlaten over degene die naar zijn oordeel de meest gereede partij is. Dit oordeel kan door de rechter marginaal worden getoetst. Problemen hoeven hier niet te worden verwacht. Ook hier geldt namelijk dat als de persoon van wie is ingehouden bij de inspecteur bekend is, de teruggaaf aan deze persoon zal worden verleend.

5. Artikel VIII, onderdeel C (Invorderingswet 1990, artikel 25)

Voor de vraag van de leden van de fractie van de VVD op welke schaal in het verleden door aanmerkelijk belanghouders gebruik gemaakt is van deze constructie, verwijs ik naar het algemene deel van deze nota en wel naar het slot van § 4.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn