

Vergaderjaar 2006–2007

30 943

Wijziging van belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale onderhoudswet 2007)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

De in dit wetsvoorstel vervatte wijzigingen van diverse fiscale wetten en enige andere wetten zien overwegend op aanpassingen van technische aard. De wijzigingen zijn 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. Dit wetsvoorstel past in de in de laatste jaren gebruikelijk geworden praktijk om met enige regelmaat een verzamelwetsvoorstel te maken met voorstellen tot herstel van de in de uitvoeringspraktijk gebleken onduidelijkheden in de wetgeving en aanpassingen van redactionele aard. Daarnaast zijn er nog enkele wijzigingsvoorstellen opgenomen die net iets verder gaan dan louter technische en/of redactionele aanpassingen. Dit betreft in de eerste plaats een wijziging in de bijlage bij de Algemene Wet bestuursrecht ten aanzien van de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (hierna: S&O). De afdrachtvermindering S&O is ingebed in het fiscale stelsel. Het beleid en de uitvoering vallen echter onder verantwoordelijkheid van de Minister van Economische Zaken (hierna: EZ). Met genoemde maatregel wordt bewerkstelligd dat het systeem van rechtsbescherming ten aanzien van deze fiscale faciliteit, voor zover de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) daarop van overeenkomstige toepassing is verklaard, ook voor wat betreft de beroepsmogelijkheden in overeenstemming wordt gebracht met de AWR.

Ten tweede worden wijzigingen in artikel I, onderdeel AM, van hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Invoeringswet Wet IB 2001) voorgesteld. Dit artikel heeft betrekking op het overgangsrecht bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) ter zake van kapitaalverzekeringen. De wijzigingen zien op het voorkomen van situaties van oneigenlijk gebruik vanwege een te ruime werking van deze bepalingen.

Ten derde wordt een wijziging voorgesteld in artikel 24 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990). Naar aanleiding van een uitspraak van de Hoge Raad wordt voorgesteld artikel 24 van de IW 1990 in die zin aan te passen dat vorderingen die de belastingschuldige heeft op de Staat of op de ontvanger en die verband houden met de heffing of invordering van

rijksbelastingen of andere belastingen en heffingen, worden betrokken in een verrekening. Tevens wordt in laatstgenoemde wet een wijziging voorgesteld met betrekking tot uitstel van betaling van verkochte, tot een aanmerkelijk belang horende, aandelen. Met voorgestelde wijziging wordt beoogd de wettekst meer in overeenstemming te brengen met Europees recht.

Daarnaast wordt een wijziging voorgesteld van artikel 6.31 van de Wet IB 2001. Dit artikel heeft betrekking op de aftrek van onderhoudskosten van monumentenpanden. De wijziging leidt enerzijds tot codificatie van bestaand goedkeurend beleid en anderzijds tot een definitie van «onderhoudskosten» om zo een eensluidende term onderhoudskosten te hanteren voor de gehele bepaling.

Verder wordt naar aanleiding van een uitspraak van de Hoge Raad voorgesteld om de berekening van het forfaitaire rendement in box 3 anders vorm te geven indien sprake is van aanvang dan wel beëindiging van belastingplicht gedurende het kalenderjaar. Recent heeft de Hoge Raad¹ een uitspraak gedaan in een zaak over de samenloop van de keuze om het hele jaar als fiscale partners te worden aangemerkt (voljaarspartnerschap) en de berekening van het forfaitaire rendement in een overlijdensjaar (tijdsgelange herrekening). In deze zaak ging het erom of de tijdsgelange herrekening (artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001) mogelijk was in combinatie met de keuze voor het voljaarspartnerschap (artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB 2001). De Hoge Raad beantwoordde dit bevestigend. Hierdoor is het mogelijk in het jaar van overlijden ook op de zogenoemde einddatum vermogensbestanddelen toe te rekenen aan de overleden partner en een tijdsgelange herrekening toe te passen. Dat leidt ertoe dat ook een lager forfaitaire rendement wordt berekend over het vermogen dat toevalt aan de overgebleven partner. Dit leidt tot een onredelijke uitkomst. Daarom wordt voorgesteld de huidige regeling anders vorm te geven. Hierbij is gekozen voor een bredere – forfaitaire – benadering. Voorgesteld wordt om de tussentijdse peildatum (die onder de huidige regeling van toepassing is in situaties waarbij de binnenlandse belastingplicht in de loop van het kalenderjaar aanvangt of eindigt) te laten vervallen. Tevens wordt voorgesteld het percentage van het forfaitaire rendement niet meer tijdsgelange te herrekenen. Ook deze wijziging geldt voor alle situaties waarbij de binnenlandse belastingplicht gedurende het kalenderjaar aanvangt of eindigt (geboorte, immigratie, overlijden en emigratie).

Ten slotte wordt een bij de Eerste Kamerbehandeling van het wetsvoorstel Werken aan winst gedane toezegging uitgevoerd. Bij de Wet werken aan winst is in de overdrachtsbelasting met ingang van 1 januari 2007 een vrijstelling opgenomen voor de verkrijging van cultuurgrond (artikel 15, eerste lid, onderdeel q, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer). Deze vrijstelling vervalt indien de grond gedurende tien jaar na aankoop niet binnen een landbouwbedrijf wordt gebruikt. Door deze algemene vrijstelling voor de verkrijging van cultuurgrond, konden vijf andere, meer specifieke vrijstellingen in de landbouwsfeer vervallen. Bij de behandeling van het wetsvoorstel Werken aan winst in de Eerste Kamer is toegezegd dat in de nieuwe cultuurgrondvrijstelling nog een wijziging zal worden opgenomen waardoor de vrijstelling niet vervalt indien de bestemming van de grond binnen de tienjaarstermijn wijzigt door overheidsbeleid ten behoeve van de natuur. Deze wijziging is opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel.

Ook onder de oude regelgeving verviel een in de landbouwsfeer verleende vrijstelling niet indien als gevolg van overheidsbeleid grond aan de landbouw werd onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling van

¹ Hoge Raad, 8 september 2006, V-N 2006/46.5.

natuur of landschap. Het vervallen van de vrijstelling bij wijziging van de bestemming ten behoeve van de natuur is niet beoogd en daarom wordt deze beperking met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2007 weggenomen. De aanvulling van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer ziet op situaties waarin als gevolg van overheidsbeleid de grond bestemd is voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Er is voor gekozen de uitbreiding niet te beperken tot situaties waarin de cultuurgrond door de overheid wordt aangekocht. Ook verkrijgingen van voor de natuur bestemde cultuurgrond door anderen, bijvoorbeeld particuliere natuurbeschermingsorganisaties, frustreren de eerder verleende vrijstelling niet.

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben geen budgettaire gevolgen met dien verstande dat de uitspraak van de Hoge Raad met betrekking tot box 3 zonder de voorgestelde reparatiemaatregelen, circa 10 miljoen kosten. Door de in dit wetsvoorstel getroffen maatregelen wordt dit budgettaire effect voorkomen. De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben geen effecten voor de administratieve lastendruk.

II. ARTIKELSGEWIJS

Artikel I

Artikel I, onderdelen A en B (Artikel 22a en 22c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In het besluit van 24 juni 2003, nr. 03.002147, houdende naamswijziging van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (Stcrt. 2003, 119) is geregeld dat per 1 juli 2003 de naam «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij» is gewijzigd in «Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit». In artikel 22a en 22c van de AWR wordt echter nog gesproken van «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij». Dit wordt met de in deze onderdelen opgenomen wijzigingen alsnog hersteld.

Artikel I, onderdeel C (Artikel 47a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op grond van artikel 47a, eerste en tweede lid, van de AWR kan de inspecteur aan een in Nederland gevestigde vennootschap inlichtingen vragen over een in het buitenland gevestigde moeder- of zustervenootschap. In de tekst van het derde lid van artikel 47a van de AWR is nog opgenomen dat de Minister de staten waarmee een verdrag tot inlichtingen-uitwisseling is gesloten aanwijst. Dit aanwijzen kan in de praktijk verwarring wekken, omdat na de toets of een land is aangewezen op grond van het derde lid ook nog getoetst moet worden of er met betrekking tot de soort inlichtingen die gevraagd worden afspraken over uitwisseling bestaan met de betreffende staat.

Voorgesteld wordt daarom om de tekst van het derde lid van artikel 47a te vereenvoudigen. Het aanwijzen van staten door de Minister kan vervallen, nu uit artikel 47a, derde lid, van de AWR zelfstandig af te leiden is wanneer de inspecteur inlichtingen mag vragen aan de in het eerste lid bedoelde in Nederland gevestigde vennootschap. Daarvan is sprake als de inspecteur niet al op grond van internationale afspraken de mogelijkheid heeft om inlichtingen te vragen aan de buitenlandse belastingautoriteit. Deze internationale afspraken kunnen bijvoorbeeld zijn vastgelegd in bilaterale belastingverdragen, het EU-recht of andere (multilaterale) verdragen zoals het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken.

Het tweede lid van artikel 59 van de AWR is achterhaald. In verband met de reorganisatie van de Belastingdienst per 1 januari 2003 is artikel 3 van de AWR destijds gewijzigd. Als gevolg hiervan is de bevoegdheid van de inspecteur sindsdien niet langer bepaald naar geografische indeling, maar is iedere inspecteur landelijk bevoegd. Artikel 59, tweede lid, van de AWR heeft daarmee zijn belang verloren en is destijds ten onrechte niet aangepast.

Het laten vervallen van het tweede lid van artikel 59 van de AWR roept de vraag op in hoeverre nog behoefte bestaat aan het eerste lid. Dit lid bevat de bepaling dat indien een verzoekschrift meer belastingaanslagen of beschikkingen betreft, de inspecteur de verzoeker in de gelegenheid stelt het verzoekschrift te vervangen door zoveel geschriften als er belastingaanslagen of beschikkingen zijn. Nu de Algemene wet bestuursrecht het opnemen van meer verzoeken in één geschrift niet expliciet verbiedt en de inspecteur in de praktijk in dit soort gevallen zelfstandig het verzoekschrift pleegt te splitsen in zoveel verzoeken als nodig is, kan deze bepaling ook vervallen. De inspecteur belast de verzoeker dus niet met het splitsen van een dergelijk verzoekschrift. Daarmee worden extra administratieve lasten voor de verzoeker vermeden.

In verband met het laten vervallen van artikel 59 wordt voorgesteld het opschrift van Hoofdstuk VIII, afdeling 4, aan te passen.

Artikel II

Artikel II (Bijlage bij de Algemene Wet bestuursrecht)

Deze wijziging hangt samen met de in artikel XIII, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 30, tweede lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA). In dat kader wordt voorgesteld om artikel 30, tweede lid, van de WVA op te nemen in de bijlage bij artikel 8:5 van de Algemene wet bestuursrecht zodat – net als dat geldt voor dergelijke besluiten van de Minister van Financiën – geen beroep mogelijk is tegen een besluit van de Minister van EZ om de hardheidsclausule niet toe te passen ten aanzien van de wettelijke bepalingen inzake de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering). Hetzelfde geldt voor de bevoegdheid om ontheffing te verlenen van de fiscale geheimhoudingsplicht betreffende werkzaamheden bij de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering door ambtenaren van EZ: opname van artikel 30, tweede lid, van de WVA in de bijlage stelt buiten twijfel dat een besluit van de Minister van EZ tot ontheffing van de geheimhoudingsplicht – net als dat geldt voor dergelijke besluiten van de Minister van Financiën – niet kan worden aangemerkt als een voor beroep vatbaar besluit. Op het punt van de mogelijkheid tot het instellen van beroep met betrekking tot de hardheidsclausule en de geheimhoudingsplicht blijft het systeem van de AWR derhalve onverkort van toepassing.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 39 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De wijziging van artikel 39, eerste lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (hierna: Awir) heeft als oorzaak een onvolledige wijzigingsopdracht in de wet van 22 december 2005, houdende wijziging van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en enige andere wetten (Stb. 691). In artikel I, onderdeel N, van deze wet is een wijziging

van artikel 39, eerste lid, van de Awir opgenomen. De zinsnede die volgens de tekst van de wijzigingsopdracht moet worden vervangen bevat onder meer de woorden «de ontvanger», terwijl in de tot dan toe geldende tekst van de bedoelde zinsnede «ontvanger» stond. Aangezien hierdoor onduidelijkheid zou kunnen ontstaan over de thans geldende tekst van artikel 39, eerste lid, van de Awir wordt die in het onderhavige wetsvoorstel in zijn geheel opgenomen.

Artikel III, onderdeel B (artikel 40 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De wijziging van artikel 40, vijfde lid, van de Awir is technisch-redactioneel van aard en zorgt ervoor dat nauwer wordt aangesloten bij de tekst van artikel 9.5 van de Wet IB 2001 (beschikking verzamelinkomen), onderscheidenlijk artikel 8a van de Awir (beschikking niet in Nederland belastbaar inkomen).

Artikel IV

Artikel IV (Artikel 231 van de Gemeentewet)

De Gemeentewet verklaart de IW 1990 van overeenkomstige toepassing op de invordering van gemeentelijke belastingen, waarbij vervolgens enkele uitzonderingen en aanvullingen zijn geregeld. Ook artikel 24 van de IW 1990 is van toepassing.

Nu wordt voorgesteld om in artikel 24 van de IW 1990 te bepalen dat – kort gezegd – aan de belastingschuldige uit te betalen bedragen ter zake van met belastingen verband houdende vorderingen op de Staat of de ontvanger, verrekend kunnen worden, daarom dient bepaald te worden welke rechtspersoon bij decentrale belastingen voor toepassing van artikel 24 van de IW 1990 in de plaats treedt van de Staat. De onderhavige wijziging voorziet daarin.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (Artikel I, onderdeel U, van hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel U, van de Invoeringswet Wet IB 2001 behoren uitkeringen ingevolge artikel 81, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (hierna: de WAO) die voortvloeien uit aanspraken op uitkeringen ingevolge artikel 59a van de Algemene Arbeidsongeschiktheidswet zoals die wet luidde op 31 december 1997, tot de inkomsten in de vorm van aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen die worden ontvangen op grond van een publiekrechtelijke regeling. Het gaat hier om uitkeringen op grond van de vrijwillige verzekering voor ontwikkelingswerkers ingevolge artikel 59a van de Algemene Arbeidsongeschiktheidswet die na 1 januari 1998 doorlopen krachtens artikel V, eerste lid, van de Invoeringswet nieuwe en gewijzigde arbeidsongeschiktheidsregelingen in verbinding met artikel 81, tweede lid, onderdeel b, van de WAO, zoals deze bepaling tot en met 28 december 2005 luidde. Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel U, van de Invoeringswet Wet IB 2001 strekt ertoe zeker te stellen dat deze uitkeringen volledig worden belast. Tot en met 31 december 2000 was dit geregeld in artikel 72 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964).

Artikel 81, tweede lid, onderdeel b, van de WAO heeft door de Wet Invoering en financiering Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen met ingang van 29 december 2005 (Besluit van 2 december 2005, Stb. 2005, 619, tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet werk

en inkomen naar arbeidsvermogen, de Wet Invoering en financiering Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen en de artikelen 122c en 122ca van de Wet financiering sociale verzekeringen) een andere inhoud gekregen. De per 28 december 2005 op het toenmalige artikel 81, tweede lid, onderdeel b, van de WAO gebaseerde uitkeringen lopen door krachtens het nieuwe artikel 81, tweede lid, onderdeel c, van de WAO. Dit is toegelicht bij het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Wet Invoering en financiering Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (Kamerstukken II 2004/05, 30 118, nr. 3, blz. 101).

Door een omissie is hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel U, van de Invoeringswet Wet IB 2001 niet naar aanleiding van deze wijziging aangepast. Voorgesteld wordt dit alsnog te doen door het opnemen van de thans juiste verwijzing naar de tekst van de WAO.

Omdat sprake is van een bestending van de op 28 december 2005 bestaande situatie wordt voorgesteld de wijziging tot en met 29 december 2005 te laten terugwerken.

Artikel V, onderdeel B (Artikel I, onderdeel AM, van hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Onder de Wet IB 2001 geldt als uitgangspunt dat levensverzekeringen waarbij een kapitaal is verzekerd, in box 3 vallen. Alleen de kapitaalverzekering eigen woning (KEW) en een kapitaalverzekering ondergebracht in de eigen onderneming of bij de eigen BV vallen in box 1. Voor kapitaalverzekeringen die bij de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 reeds bestonden, is in de Invoeringswet Wet IB 2001 een overgangsregime opgenomen. De essentie van het overgangsrecht is dat de vóór 1 januari 2001 reeds bestaande kapitaalverzekeringen in de meeste gevallen blijven vallen onder het tot 1 januari 2001 van toepassing zijnde regime van de Wet IB 1964.

In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AL, eerste lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001 is daartoe bepaald dat voor de bepaling van het inkomen uit een op 31 december 2000 bestaande levensverzekering waarbij een kapitaal is verzekerd, de bepalingen van de Wet IB 1964 van toepassing blijven zoals die luiden op 31 december 2000. Dit geldt niet als er sprake is van een overeenkomst van levensverzekering die is ondergebracht bij een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon/ondernemer of de «eigen» BV van de belastingplichtige (dat wil zeggen als sprake is van een ingevolge art. 3.91, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, respectievelijk art. 3.92, tweede lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet IB 2001, onder de terbeschikkingstellingsregeling vallende overeenkomst van levensverzekering). Zowel de kapitaalverzekeringen zelf als de inkomsten daaruit vallen vanaf 2001 onder de terbeschikkingstellingsregeling in box 1.

Op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, eerste lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001 wordt de rente, begrepen in een op of na 1 januari 2001 genoten kapitaalsuitkering uit een levensverzekering – voor zover deze rente volgens de bepalingen van de Wet IB 1964, zoals deze luiden op 31 december 2000, tot de inkomsten uit vermogen zou worden gerekend – voor de toepassing van de Wet IB 2001 in aanmerking genomen als inkomen uit werk en woning (box 1). Daarbij wordt op grond van onderdeel AM, derde lid, aanhef en onderdeel a, de kapitaalsuitkering uit een levensverzekering die op grond van artikel 3.91 of 3.92 van de Wet IB 2001 als een ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel wordt aangemerkt, gesteld op de waarde in het economische verkeer van de kapitaalverzekering op 31 december 2000. Hiermee wordt voorkomen dat een deel van de waardeaan groei dubbel wordt belast. De aangroei vanaf 1 januari 2001 valt immers in het resultaat uit overige werkzaamheden (box 1).

In de praktijk is gebleken dat de anticumulatieregeling van onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, ruimte biedt tot oneigenlijk gebruik. Indien de belastingplichtige met ingang van 2001 de kapitaalverzekering niet in zijn onderneming of «eigen» BV heeft ingebracht en deze niet heeft omgezet in een KEW, maakt deze verzekering deel uit van de bezittingen waarop de box 3-heffing van toepassing is. Voor deze kapitaalverzekering bestaat voor de kapitaalsuitkering enerzijds recht op de vrijstellingen uit de Wet IB 1964 als aan de voorwaarden daarvan wordt voldaan. Anderzijds geldt voor op 14 september 1999 bestaande kapitaalverzekeringen, waarvan na 13 september 1999 het verzekerde bedrag niet is verhoogd en de looptijd van de verzekering niet is verlengd, de bijzondere *waardevrijstelling* in box 3 van € 123 428 (onderdeel AN). Wordt op een zeker moment niet meer voldaan aan de vereisten voor vrijstelling van de uitkering, dan wordt de uitkering op grond van onderdeel AM, eerste lid, volgens de saldomethode belast tegen het progressieve tarief van box 1. Door de kapitaalverzekering kort vóór de uitkeringsdatum onder te brengen in een eigen onderneming of BV, wordt onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, huidige tekst, van toepassing en wordt de kapitaalsuitkering gesteld op de waarde in het economische verkeer van de kapitaalverzekering per 31 december 2000. De aangegroeide rente vanaf 1 januari 2001 tot het moment waarop de verzekering onder de terbeschikkingstellingregeling is gaan vallen, blijft als gevolg hiervan ten onrechte onbelast. Over die periode doet zich in dat geval immers niet de eerder vermelde cumulatie van belastingheffing over de waardeaan groei voor.

Door in onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, de datum van 31 december 2000 te vervangen door de datum waarop de kapitaalverzekering onder de terbeschikkingstellingsregeling is gaan vallen, wordt de renteaangroei sedert 1 januari 2001 wel belast en wordt een sluitend systeem van heffing bewerkstelligd.

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van het derde lid, onderdeel a, is het noodzakelijk te bepalen dat premies voor de kapitaalverzekering die zijn betaald in de periode na 31 december 2000 tot het tijdstip waarop de kapitaalverzekering onder de terbeschikkingstellingsregeling is gaan vallen, in aanmerking worden genomen voor de toepassing van de Wet IB 1964 op de kapitaalsuitkering. Op grond van onderdeel AM, vierde lid, geldt immers als hoofdregel dat premies betaald na 31 december 2000 niet in aanmerking worden genomen. Het voorgestelde vierde lid, onderdeel a, regelt de benodigde afwijking van deze hoofdregel. Mutatis mutandis is in het voorgestelde vierde lid, onderdeel c, een premie-maatregel opgenomen in verband met de voorgestelde (hierna toege-lichte) wijziging van het zesde lid.

Het huidige onderdeel AM, zesde lid, is bedoeld voor situaties waarin er een cumulatie van heffing zou ontstaan vanwege de samenloop van de waardeheffing in box 3 en de heffing over de kapitaalsuitkering op grond van de Wet IB 1964. Cumulatie doet zich voor, voor zover de waarde in het economische verkeer van een kapitaalverzekering heeft behoord tot de heffingsgrondslag van box 3 en tevens over de kapitaalsuitkering op grond van onderdeel AM, eerste lid, wordt geheven over een gedeelte dat correspondeert met die belaste waarde en voor zover dat gedeelte bovendien is ontstaan na 31 december 2000. Onderdeel AM, zesde lid, bepaalt dat als die cumulatie zich voordoet, de kapitaalsuitkering waarover nog op grond van de systematiek van de Wet IB 1964 wordt geheven, fictief wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van de kapitaalverzekering per 31 december 2000. Hiermee wordt bedoeld dat de uitkering in dergelijke gevallen fictief op een lager bedrag kan worden gesteld dan het bedrag van € 123 428 dat reeds als mogelijk maximum is genoemd in het derde lid, onderdeel b, van onderdeel AM. Het huidige

zesde lid heeft echter onbedoelde en ongewenste effecten, met name bij een kapitaalverzekering waarvoor aanvankelijk in box 3 recht bestond op de waarde vrijstelling van onderdeel AN, maar waarvan die vrijstelling kort vóór het uitkeringsmoment is vervallen. Als dan bijvoorbeeld door vervroegde afkoop of het treden buiten de voor vrijstelling vereiste premiebandbreedte de kapitaalsuitkering op grond van de Wet IB 1964 belast is, wordt door het huidige zesde lid de kapitaalsuitkering fictief verminderd tot de waarde in het economische verkeer van de kapitaalverzekering op 31 december 2000, terwijl sedert die datum vrijwel geen box-3-heffing heeft plaatsgevonden. Het huidige zesde lid heeft derhalve een veel te ruime werking. Daarom wordt voorgesteld het zesde lid in die zin te wijzigen dat de heffing op grond van de Wet IB 1964 en de heffing op grond van de Wet IB 2001 elkaar nog steeds niet overlappen, maar dat er ook geen heffingloos tijdperk is. Het voorgestelde zesde lid bepaalt daartoe in afwijking in zoverre van onderdeel AM, derde lid, onderdeel b, dat de kapitaalsuitkering wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van de kapitaalverzekering op het tijdstip waarop het recht op de bijzondere waarde vrijstelling voor die verzekering verloren is gegaan. Op die wijze wordt nimmer gelijktijdig over dezelfde grootte geheven op grond van de Wet IB 1964 en op grond van de Wet IB 2001. Opgemerkt zij dat indien voor een kapitaalverzekering nimmer recht heeft bestaan op de bijzondere waarde vrijstelling van onderdeel AN – bijvoorbeeld omdat de verzekering na 14 september 1999 tot stand is gekomen – de kapitaalsuitkering op grond van het zesde lid wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van de verzekering op 1 januari 2001. Omwille van de eenvoud en de uitvoerbaarheid van de regeling behoeft op grond van het voorgestelde zesde lid voor de toepasbaarheid daarvan niet te worden vastgesteld of de belastingplichtige zowel de bijzondere waarde vrijstelling van onderdeel AN als de vrijstelling van de kapitaalsuitkering van de Wet IB 1964 heeft verloren. Hierbij komt dat toepassing van het zesde lid bij een vrijgestelde kapitaalsuitkering geen betekenis heeft, behoudens voor de toepassing van de imputatieregeling van onderdeel AP van de Invoeringswet Wet IB 2001.

Het zesde lid geldt niet voor kapitaalverzekeringen waarvan de waarde in het economische verkeer op 31 december 2000 hoger was dan € 123 428. Omdat op grond van onderdeel AM, derde lid, onderdeel b, de uitkering uit een dergelijke verzekering wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer op 31 december 2000 en over de waardetoeename van die verzekering na die datum derhalve nimmer kan worden geheven op grond van de Wet IB 1964, kan van cumulatie van heffing op grond van de Wet IB 2001 geen sprake zijn.

Met het voorgestelde zesde lid wordt voor de meest voorkomende situaties cumulatie van heffing voorkomen. Er zouden zich evenwel ook andere bijzondere gevallen van cumulatie kunnen voordoen. Omdat deze gevallen niet eenduidig zijn te begrijpen in regelgeving en zij bovendien de toch al complexe regelgeving extra zouden verzwaren, kunnen dergelijke gevallen worden voorgelegd om cumulatie van heffing te voorkomen door middel van toepassing van de hardheidsclausule. Ter voorkoming van misverstanden wordt in de eerste plaats opgemerkt dat voor de toepassing van de hardheidsclausule uitsluitend in aanmerking komen de gevallen waarin sprake is van cumulatie van heffing in de zin zoals hiervoor reeds is geschetst. Die cumulatie doet zich voor voor zover de waarde van een kapitaalverzekering heeft behoord tot de heffingsgrondslag van box 3 en tevens over de kapitaalsuitkering op grond van onderdeel AM, eerste lid, daadwerkelijk is geheven op grond van de Wet IB 1964 over een gedeelte dat correspondeert met die belaste waarde en voor zover dat gedeelte bovendien is ontstaan na 31 december 2000. In de tweede plaats wordt erop gewezen dat toepassing van de hardheids-

clausule niet mogelijk is voor zover het aan het handelen van de belastingplichtige zelf te wijten is dat cumulatie van heffing plaatsvindt. Er is dan immers geen sprake van een situatie met door de wetgever niet-beoogde en niet-onderkende gevolgen. Te denken valt aan de situatie waarin de belastingplichtige handelt in strijd met de voorwaarden voor vrijstelling van de kapitaalsuitkering van heffing op grond van de Wet IB 1964.

Artikel VI

Artikel VI, onderdeel A (Artikel 3 van de Invorderingswet 1990)

In het besluit van 24 juni 2003, nr. 03.002147 houdende naamswijziging van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (Stcrt. 2003, 119) is geregeld dat per 1 juli 2003 de naam «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij» is gewijzigd in «Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit». In de IW 1990 wordt echter nog gesproken van «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij». Dit wordt met de in dit onderdeel opgenomen wijziging alsnog hersteld.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 15 van de Invorderingswet 1990)

In artikel 13, derde lid, van de IW 1990 is bepaald dat de betekening van een dwangbevel ook kan geschieden door ter post bezorging van een afschrift van een dwangbevel. De tenuitvoerlegging van een op een dergelijke wijze betekend dwangbevel kan alleen plaatsvinden, aldus artikel 14, tweede lid, van de IW 1990, nadat een hernieuwd bevel tot betaling heeft plaatsgevonden. Dit is echter weer niet noodzakelijk in de situatie van artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de IW 1990, waarin is bepaald dat een dwangbevel indien het bevel tot betaling reeds is gedaan, in afwijking van de daarbij gestelde betalingstermijn, terstond ten uitvoer kan worden gelegd. In de praktijk blijkt deze bepaling vragen op te roepen, omdat niet geheel duidelijk is wat er moet gebeuren als een dwangbevel overeenkomstig artikel 13, derde lid, van de IW 1990 per post is betekend en de termijn van het daarbij gedane bevel tot betaling is verstreken; er behoeft namelijk niet van de «daarbij gestelde betalingstermijn» te worden afgeweken omdat deze al is verstreken (deze situatie komt met name voor in de situatie dat versneld wordt ingevorderd op grond van artikel 10, eerste lid aanhef en onderdeel e, van de IW 1990). Om deze onduidelijkheid weg te nemen wordt voorgesteld in artikel 15, eerste lid, onderdeel c, van de IW 1990 de woorden «voor zover nodig» in te voegen, om hiermee aan te geven dat een hernieuwd bevel tot betaling niet noodzakelijk is als de gestelde betalingstermijn is verstreken.

Artikel VI, onderdeel C (Artikel 24 van de Invorderingswet 1990)

In artikel 24, eerste lid, van de IW 1990 is bepaald dat met betrekking tot rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen, voor zover de invordering daarvan aan de ontvanger is opgedragen, verrekening op de voet van afdeling 12 van Titel 1 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) niet mogelijk is. In artikel 24, tweede lid, eerste volzin, van de IW 1990 is neergelegd dat de ontvanger ten aanzien van de belastingschuldige bevoegd is aan de belastingschuldige uit te betalen en van de belastingschuldige te innen bedragen ter zake van de in artikel 24, eerste lid, van de IW 1990 bedoelde rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen met elkaar te verrekenen. Het is lange tijd onduidelijk geweest of bovengenoemde bepalingen zo moeten worden opgevat dat de ontvanger ook bevoegd is vorderingen van de belastingschuldige op de ontvanger die verband houden met de belastingheffing (zoals veroordelingen tot proceskostenvergoeding en andere vergoedingen in fiscale procedures en

invorderingsprocedures) te verrekenen; met andere woorden is er sprake van een open systeem of een gesloten systeem. Bij arrest van 29 oktober 2004, nr. C03/02HR, (onder meer gepubliceerd in V-N 2004/63.25), heeft de Hoge Raad beslist dat de parlementaire geschiedenis van de IW 1990 geen aanknopingspunten biedt voor de veronderstelling dat naast de bevoegdheid van de ontvanger tot verrekening van rijksbelastingen en andere belastingen dan rijksbelastingen en heffingen, ook is beoogd dat verrekening door de ontvanger met vorderingen van de belastingschuldige van andere aard mogelijk is. Met andere woorden: artikel 24 behelst een gesloten systeem. Dit impliceert dat als de ontvanger een bedrag dat hij moet betalen aan een belastingschuldige wil aanwenden voor afboeking op een openstaande belastingaanslag van deze belastingschuldige, hij derdenbeslag onder zichzelf dient te leggen op het aan de belastingschuldige te betalen bedrag. Hiermee wordt materieel hetzelfde bereikt als met verrekening. Dit is echter een onnodig omslachtige wijze van handelen en daarom wordt voorgesteld dat de ontvanger tevens de bevoegdheid krijgt vorderingen die de belastingschuldige heeft op de Staat of op de ontvanger en die verband houden met de heffing of invordering van rijksbelastingen of andere belastingen en heffingen, te betrekken in een verrekening. Dit voorstel is verwoord in artikel 24, tweede lid, eerste volzin, onderdeel b. De uitbreiding van de verrekeningsmogelijkheid heeft bewust geen betrekking op vergoedingen die de Staat uit andere hoofde moet betalen, zoals huurpenningen, salarissen, enz. Dergelijke vorderingen op de Staat die volledig los staan van de fiscaliteit, kan de ontvanger derhalve niet in een verrekening op de voet van artikel 24 opnemen. Daarvoor blijft bijvoorbeeld derdenbeslag nodig. Om de verruiming van de eerste volzin van artikel 24, tweede lid, te laten doorwerken naar de tweede volzin van dat lid, wordt voorgesteld in dat lid de zinsnede «bedragen aan belasting» te vervangen door: bedragen. De voorgestelde wijzigingen in artikel 24, vijfde lid, beogen de tekst van dat lid af te stemmen op de verruimde verrekeningsmogelijkheid van het tweede lid.

Artikel VI, onderdeel D (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Ingevolge het negende lid van artikel 25 van de IW 1990 wordt uitstel van betaling verleend aan de verkoper van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen, mits deze verkocht zijn aan de partner van de verkoper dan wel aan zijn kind, pleegkind, kleinkind of diens partner of een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid waarvan alle aandelen in handen zijn van een persoon als hiervoor genoemd.

Voorgesteld wordt om het negende lid meer in overeenstemming te brengen met het Europese recht door de eis te laten vallen dat de bewuste naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid aan wie de aandelen of winstbewijzen geleverd worden, gevestigd moet zijn in Nederland en naar Nederlands recht moet zijn opgericht. Daarbij wordt geregeld dat een levering aan besloten vennootschappen of naamloze vennootschappen of andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, kunnen kwalificeren voor de uitstelfaciliteit, mits uiteraard de aandelen van deze lichamen in handen zijn van een persoon als bedoeld in artikel 25, negende lid, onderdelen a of b, en de vennootschap is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie.

Artikel VI, onderdeel E (Artikel 28 Invorderingswet 1990)

Ingevolge het Belastingplan 2006 (Stb. 2005, 683) is in artikel 28, vijfde lid, van de IW 1990 de eerste volzin vervangen door twee volzinnen. Deze wijziging is niet verwerkt in de vierde volzin van dit artikel, waardoor

abusievelijk wordt verwezen naar de eerste volzin in plaats van de tweede volzin. Dit wordt met de in het eerste lid van dit onderdeel voorgestelde wijziging alsnog hersteld.

Het tweede lid van dit onderdeel ziet op artikel 28, zesde lid, van de IW 1990. Artikel 28, zesde lid, van de IW 1990 bepaalt nu dat geen invorderingsrente wordt vergoed wanneer het gaat om:

- a. de verrekening van een verlies van een volgend jaar (achterwaartse verliesverrekening);
- b. wijziging van het boekjaar van de belastingschuldige of wijziging van de rechtsvorm van de belastingschuldige (bijvoorbeeld van BV naar NV);
- c. de overdracht of overgang van de onderneming van de belastingschuldige (of een zelfstandig onderdeel daarvan) aan respectievelijk naar een andere belastingschuldige die is opgericht om de bedrijfsvoering voort te zetten;
- d. de totstandkoming of de verbreking van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

De situaties genoemd onder b tot en met d zijn in de IW 1990 opgenomen als gevolg van de Wet van 30 september 1992, houdende wijziging van de regeling van de heffingsrente en de invorderingsrente bij belastingen, *Stb.* 1992, 508. Bij deze wijziging werd een renteloos drempeltijdvak ingevoerd bij vermindering van voorlopige aanslagen. De omschrijving van het tijdvak waarover geen rente werd vergoed sloot aan bij de omschrijving van het renteloze drempeltijdvak in de heffingsrente (destijds opgenomen in artikel 30a, derde lid, onderdelen a en b, van de AWR). Bij Wet van 13 december 1996, houdende wijziging 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) (*Stb.* 1996, 655), is het renteloze drempeltijdvak bij de heffingsrente met betrekking tot de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting vervallen met ingang van 1 juli 1997. In verband hiermee is er vanaf genoemde datum geen noodzaak meer voor handhaving van artikel 28, zesde lid, onderdelen b tot en met d, van de IW 1990. Bij aanslagen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wordt namelijk ingevolge artikel 30f, derde lid, onderdeel a, van de AWR nu heffingsrente in rekening gebracht vanaf het midden van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Overigens staat al enkele jaren in artikel 28, paragraaf 3, derde lid, van de Leidraad Invordering 1990 dat aan de onderdelen die nu geschrapt worden, geen gevolg wordt gegeven. De voorgestelde wijziging van artikel 28, zesde lid, van de IW 1990 is derhalve een codificatie van bestaande praktijk.

Artikel VII

Artikel VII (Artikel 227a van de Provinciewet)

Voor een toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar artikel IV, waar een vergelijkbare wijziging is opgenomen.

Artikel VIII

Artikel VIII (Artikel 123 van de Waterschapswet)

Voor een toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar artikel IV, waar een vergelijkbare wijziging is opgenomen.

Artikel IX

Artikel IX, onderdelen A, D, F en H (Artikelen 2.14, 5.3, 5.21 en 7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijzigingen hebben betrekking op de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen (forfaitair rendement) in situaties waarin de belastingplicht in de loop van het kalenderjaar aanvangt dan wel eindigt.

Aanleiding voor deze wijzigingen is een recente uitspraak van de Hoge Raad¹ over de samenloop van enerzijds de keuze voor het zogenoemde voljaarspartnerschap als bedoeld in artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB 2001 en anderzijds de tijdsgelange herrekening (zie hierna) als bedoeld in artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001.

Sinds 1 januari 2001 worden bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft tot hun bezit te horen. De belastingplichtige en zijn partner hebben echter ook de mogelijkheid om de rendementsgrondslag in aanmerking te nemen in de onderlinge verhouding die zij daarvoor kiezen (vrije toerekening). Als voorwaarde voor de verdeling van de rendementsgrondslag over de partners – en dus ook voor de vrije toerekening – geldt dat de belastingplichtige gedurende het gehele jaar dezelfde partner heeft. Indien één van de partners in de loop van het kalenderjaar overlijdt, blijft (ook) vrije toerekening mogelijk indien hij (dat wil zeggen diens erfgenamen) daarvoor samen met die andere partner kiest (voljaarspartnerschap).

Met betrekking tot de peildata bij het bepalen van de rendementsgrondslag geldt dat in het jaar van overlijden de einddatum (het einde van het kalenderjaar) wordt vervangen door het eerdere tijdstip waarop de belastingplichtige overlijdt, waarbij tevens het forfaitaire rendement van 4% naar tijdsgelang wordt herrekend. De combinatie van het in aanmerking nemen van een andere peildatum en de herrekening van het forfaitaire rendement wordt de tijdsgelange herrekening genoemd.

De Hoge Raad heeft in de hiervoor genoemde uitspraak beslist dat op grond van de huidige wettekst de samenloop van de keuze voor het voljaarspartnerschap en de tijdsgelange herrekening is toegestaan. Hierdoor is het mogelijk in het jaar van overlijden alle vermogensbestanddelen toe te rekenen aan de overleden partner en tegelijkertijd een tijdsgelange herrekening toe te passen. Dit resultaat is niet evenwichtig. Daarom wordt voorgesteld de huidige regeling anders vorm te geven. Hierbij is gekozen voor een bredere – forfaitaire – benadering. Voorgesteld wordt om de tijdsgelange herrekening te laten vervallen voor alle situaties waarbij de binnenlandse belastingplicht gedurende het kalenderjaar aanvangt of eindigt (geboorte, immigratie, overlijden en emigratie).

Voorgesteld wordt om:

- a. bij geboorte of immigratie de begindatum (het begin van het kalenderjaar) niet meer te vervangen door het tijdstip waarop de belastingplichtige wordt geboren of immigreert;
- b. bij overlijden of emigratie de einddatum (het einde van het kalenderjaar) niet meer te vervangen door het tijdstip waarop de belastingplichtige overlijdt of emigreert;
- c. het percentage van het forfaitaire rendement niet meer naar tijdsgelang te herrekenen, en
- d. voor de situatie van immigratie en geboorte het vermogen op de begindatum op nihil te stellen en voor de situatie van overlijden en emigratie het vermogen op de einddatum op nihil te stellen, met dien

¹ Hoge Raad, 8 september 2006, nr. 41652, V-N 2006/46.5.

verstande dat bij overlijden het op de voet van artikel 2.17, tweede lid, aan de overledene toegerekende vermogen wel volledig in aanmerking wordt genomen.

Ingeval men met toepassing van artikel 2.5 van de Wet IB 2001 ervoor kiest het gehele jaar behandeld te worden als binnenlands belastingplichtige, gaat de binnenlandse belastingplicht niet pas na het begin van het kalenderjaar in en eindigt deze ook niet voor het einde van het kalenderjaar. Het nieuwe artikel 5.3, vijfde lid, is bij dergelijke situaties dan ook niet van toepassing.

Met de hiervoor genoemde wijzigingen wordt de heffing ingeval van geboorte, immigratie, overlijden en emigratie meer in overeenstemming gebracht met (andere) situaties waarin iemand in de loop van het jaar vermogen verkrijgt of juist kwijtraakt of waarbij sprake is van overgang van de ene box naar de andere.

De uitwerking van de voorgestelde wijzigingen kan aan de hand van de volgende voorbeelden worden geïllustreerd (in de voorbeelden wordt geen rekening gehouden met het heffingvrij vermogen e.d.).

Voorbeeld I

Een alleenstaande persoon X overlijdt op 1 oktober. X heeft een box 3-vermogen met een waarde in het economische verkeer van € 100 000 op 1 januari en € 105 000 op 1 oktober. Op 31 december is het vermogen aangegroeid tot € 110 000. De voorgestelde maatregel werkt als volgt uit:

Huidige regeling

De peildata zijn 1 januari en 1 oktober. In de aangifte Inkomstenbelasting van X dient het volgende te worden aangegeven bij box 3: € 100 000 op 1 januari en € 105 000 op 1 oktober. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is $(€ 100\ 000 + € 105\ 000) / 2 = € 102\ 500$. Het forfaitaire rendement is $(9/12 * 4%) * € 102\ 500 = € 3\ 075$.

Vervolgens wordt het vermogen in de heffing betrokken bij de erfgena(a)m(en). De gemiddelde rendementsgrondslag is $(€ 0 + € 110\ 000) / 2 = € 55\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4% * € 55\ 000 = € 2\ 200$

Totaal: € 5 275

Voorgestelde regeling

De peildata zijn 1 januari en 31 december. In de aangifte Inkomstenbelasting van X dient het volgende te worden aangegeven bij box 3: € 100 000 op 1 januari en € 0 op 31 december. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $€ 100\ 000 / 2 = € 50\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4% * € 50\ 000 = € 2\ 000$.

Daarnaast wordt het vermogen in de heffing betrokken bij de erfgena(a)m(en). De gemiddelde rendementsgrondslag is $(€ 0 + € 110\ 000) / 2 = € 55\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4% * € 55\ 000 = € 2\ 200$

Totaal: € 4 200

Het op grond van de voorgestelde regeling resulterende forfaitaire rendement is derhalve exact gelijk aan het forfaitaire rendement dat in totaal in aanmerking zou worden genomen als X niet was overleden. Dit geldt eveneens voor de hierna opgenomen voorbeelden.

Voorbeeld II

Een alleenstaande persoon X overlijdt op 1 april. X heeft een box 3-vermogen met een waarde in het economische verkeer van € 100 000 op 1 januari en € 105 000 op 1 april. Op 31 december is het vermogen aangegroeid tot € 110 000. De voorgestelde maatregel werkt als volgt uit:

Huidige regeling

De peildata zijn 1 januari en 1 april. In de aangifte Inkomstenbelasting van X dient het volgende te worden aangegeven bij box 3: € 100 000 op 1 januari en € 105 000 op 1 april. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100 000 + € 105 000) / 2 = € 102 500$. Het forfaitaire rendement is $(3/12 * 4%) * € 102 500 = € 1 025$.

Vervolgens wordt het vermogen in de heffing betrokken bij de erfgenaam(en). De gemiddelde rendementsgrondslag is $(€ 0 + € 110 000) / 2 = € 55 000$. Het forfaitaire rendement is $4% * € 55 000 = € 2 200$

Totaal: € 3 225

Voorgestelde regeling

De peildata zijn 1 januari en 31 december. In de aangifte Inkomstenbelasting van X dient het volgende te worden aangegeven bij box 3: € 100 000 op 1 januari en € 0 op 31 december. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $€ 100 000 / 2 = € 50 000$. Het forfaitaire rendement is $4% * € 50 000 = € 2 000$.

Daarnaast wordt het vermogen in de heffing betrokken bij de erfgenaam(en). De gemiddelde rendementsgrondslag is $(€ 0 + € 110 000) / 2 = € 55 000$. Het forfaitaire rendement is $4% * € 55 000 = € 2 200$

Totaal: € 4 200

Voorbeeld III

X en Y zijn gehuwd. X heeft een box 3-vermogen met een waarde in het economische verkeer van € 100 000 op 1 januari en € 105 000 op 1 oktober. Op 31 december is het vermogen aangegroeid tot € 110 000. Y is enig erfgenaam. X overlijdt op 1 oktober. X en Y hebben gekozen voor toepassing van artikel 2.17, zevende lid, Wet IB 2001 (voljaarspartnerschap). De voorgestelde maatregel werkt als volgt uit:

Huidige regeling

De peildata voor X zijn 1 januari en 1 oktober. De bestanddelen van de rendementsgrondslag mogen vrij worden verdeeld over beide partners. Dit betekent dat alle bestanddelen op beide data ook aan de overledene mogen worden toegerekend. Het is echter ook mogelijk om bijvoorbeeld alle bestanddelen op beide data aan de langstlevende toe te rekenen of alle bestanddelen op de begindatum aan de overledene en op de einddatum aan de langstlevende.

a. Alle bestanddelen op beide peildata toerekenen aan de overledene

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 100 000). Op 1 oktober worden ook alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 105 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100 000 + € 105 000) / 2 = € 102 500$. Het forfaitaire rendement is $(9/12 * 4%) * € 102 500 = € 3 075$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 3 075**.

b. Alle bestanddelen op beide data toerekenen aan de langstlevende.

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden ook alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van

Y is : $(€ 100\ 000 + € 110\ 000) / 2 = € 105\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 105\ 000 = € 4\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is uiteindelijk in totaal **€ 4 200**.

c. Alle bestanddelen op de begindatum aan de overledene toerekenen en op de einddatum aan de langstlevende.

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100\ 000 + € 105\ 000) / 2 = € 102\ 500$. Het forfaitaire rendement is $(9/12 * 4\%) * € 102\ 500 = € 3\ 075$.

De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $€ 110\ 000 / 2 = € 55\ 000$.

Het forfaitaire rendement van Y is: $4\% * € 55\ 000 = € 2\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 5 275**.

d. Alle bestanddelen op de begindatum aan de langstlevende toerekenen en op de einddatum aan de overledene.

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 100 000). Op 1 oktober worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 105 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 0 + € 105\ 000) / 2 = € 52\ 500$. Het forfaitaire rendement is $(9/12 * 4\%) * € 52\ 500 = € 1\ 575$.

De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $(€ 100\ 000 + € 0) / 2 = € 50\ 000$. Het forfaitaire rendement van Y is: $4\% * € 50\ 000 = € 2\ 000$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal € 3 575.

Voorgestelde regeling

De peildata zijn 1 januari en 31 december. De bestanddelen van de rendementsgrondslag mogen nog steeds vrij worden verdeeld over beide partners. Dit betekent dat alle bestanddelen op beide data ook nog steeds aan de overledene mogen worden toegerekend. Het is echter ook mogelijk om bijvoorbeeld alle bestanddelen op beide data aan de langstlevende toe te rekenen of alle bestanddelen op de begindatum aan de overledene toe te rekenen en op de einddatum aan de langstlevende.

a. Alle bestanddelen op beide peildata toerekenen aan de overledene

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden ook alle bestanddelen aan X toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100\ 000 + € 110\ 000) / 2 = € 105\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 105\ 000 = € 4\ 200$.

b. Alle bestanddelen op beide data toerekenen aan de langstlevende.

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden ook alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $(€ 100\ 000 + € 110\ 000) / 2 = € 105\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 105\ 000 = € 4\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 4 200**.

c. Alle bestanddelen op de begindatum aan de overledene toerekenen en op de einddatum aan de langstlevende.

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100\ 000 + € 0) / 2 = € 50\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 50\ 000 = € 2\ 000$. De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $(€ 0 + € 110\ 000) / 2 = € 55\ 000$. Het forfaitaire rendement van Y is: $4\% * € 55\ 000 = € 2\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is uiteindelijk in totaal **€ 4 200**.

d. Alle bestanddelen op de begindatum aan de langstlevende toerekenen en op de einddatum aan de overledene

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $(€ 100\ 000 + € 0) / 2 = € 50\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 50\ 000 = € 2\ 000$. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 0 + € 110\ 000) / 2 = € 55\ 000$. Het forfaitaire rendement van X is: $4\% * € 55\ 000 = € 2\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is uiteindelijk in totaal **€ 4 200**.

Voorbeeld IV

X en Y zijn gehuwd. X heeft een box 3-vermogen met een waarde in het economische verkeer van € 100 000 op 1 januari en € 105 000 op 1 april. Op 31 december is het vermogen aangegroeid tot € 110 000. Y is enig erfgenaam. X overlijdt op 1 april. X en Y hebben gekozen voor toepassing van artikel 2.17, zevende lid, Wet IB 2001 (voljaarspartnerschap). De voorgestelde maatregel werkt als volgt uit:

Huidige regeling

De peildata zijn 1 januari en 1 april. De bestanddelen van de rendementsgrondslag mogen vrij worden verdeeld over beide partners. Dit betekent dat alle bestanddelen op beide data ook aan de overledene mogen worden toegerekend. Het is echter ook mogelijk om bijvoorbeeld alle bestanddelen op beide data aan de langstlevende toe te rekenen of alle bestanddelen op de begindatum aan de overledene en op de einddatum aan de langstlevende.

a. Alle bestanddelen op beide peildata toerekenen aan de overledene

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 100 000). Op 1 april worden ook alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 105 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100\ 000 + € 105\ 000) / 2 = € 102\ 500$. Het forfaitaire rendement is $(3/12 * 4\%) * € 102\ 500 = € 1\ 025$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 1 025**.

b. Alle bestanddelen op beide data toerekenen aan de langstlevende

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden ook alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $(€ 100\ 000 + € 110\ 000) / 2 = € 105\ 000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 105\ 000 = € 4\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 4 200**.

c. Alle bestanddelen op de begindatum aan de overledene toerekenen en op de einddatum aan de langstlevende

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan X toegerekend (€ 100 000). Op 31 december worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 110 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 100\ 000 + € 105\ 000) / 2 = € 102\ 500$. Het forfaitaire rendement is $(3/12 * 4\%) * € 102\ 500 = € 1\ 025$.

De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $€ 110\ 000 / 2 = € 55\ 000$.

Het forfaitaire rendement van Y is: $4\% * € 55\ 000 = € 2\ 200$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 3 225**.

d. Alle bestanddelen op de begindatum aan de langstlevende toerekenen en op de einddatum aan de overledene

Op 1 januari worden alle vermogensbestanddelen aan Y toegerekend (€ 100 000). Op 1 april worden alle vermogensbestanddelen aan X toege-

rekend (€ 105 000). De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 0 + € 105 000) / 2 = € 52 500$. Het forfaitaire rendement is $(3/12 * 4%) * € 52 500 = € 525$.

De gemiddelde rendementsgrondslag van Y is: $(€ 100 000 + € 0) / 2 = € 50 000$. Het forfaitaire rendement van Y is: $4% * € 50 000 = € 2 000$.

Het forfaitaire rendement van X en Y is in totaal **€ 2 525**.

Voorgestelde regeling

De voorgestelde regeling werkt bij een overlijden op 1 april hetzelfde uit als bij een overlijden op (bijvoorbeeld) 1 oktober (zie voorbeeld III).

De resultaten uit bovengenoemde voorbeelden zijn hieronder verwerkt in een tabel.

	Huidige regeling		Voorgestelde regeling
Allenstaande + erfgenamen overlijden eerste helft jaar	3 225		4 200
Allenstaande + erfgenamen overlijden tweede helft jaar	5 275		4 200
Partners, gekozen voor voljaars-partnerschap overlijden eerste helft jaar	1 025 òf 4 200 òf 3 225 òf 2 525	(afhankelijk van wijze van toerekening)	4 200
Partners, gekozen voor voljaars-partnerschap overlijden tweede helft jaar	3 075 òf 4 200 òf 5 275 òf 3 575	(afhankelijk van wijze van toerekening)	4 200

Zoals uit de bovenstaande voorbeelden (en de tabel) volgt, vervalt in de voorgestelde regeling het verschil dat onder de huidige regeling bestaat tussen de situatie dat er een fiscale partner is en de situatie dat er geen fiscale partner is. Ook het tijdstip van overlijden is onder de voorgestelde regeling niet meer van belang.

In lijn met het voorgaande wordt voorgesteld om de overeenkomstige regeling in artikel 7.7, vierde lid, van de Wet IB 2001 te laten vervallen. Het gaat hierbij om in het buitenland wonende natuurlijke personen die gedurende een deel van het jaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland hebben. Het is in deze bepaling niet nodig een nihil-fictie op te nemen (zoals wel wordt voorgesteld in artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001). Op grond van artikel 7.7, tweede lid, van de Wet IB 2001 behoren alleen de bezittingen in Nederland tot de rendementsgrondslag van deze personen. Bij verwerving of vervreemding van de bezittingen in Nederland in de loop van het jaar is de rendementsgrondslag op de begindatum onderscheidenlijk op de einddatum derhalve automatisch nihil.

Voorbeeld V

X, woonachtig in België, koopt op 1 april van een jaar een vakantiehuisje in Nederland. Dit huisje heeft een waarde in het economische verkeer van € 100 000 op 1 januari, € 105 000 op 1 april en € 110 000 op 31 december. Andere in Nederland gelegen vermogensbestanddelen heeft hij niet. De voorgestelde maatregel werkt als volgt uit:

Huidige regeling

De peildata zijn 1 april en 31 december. De gemiddelde rendementsgrondslag bedraagt: $(€ 105 000 + € 110 000) / 2 = € 107 500$. Het forfaitaire rendement is $(9/12 * 4%) * € 107 500 = € 3 225$.

Voorgestelde regeling

De peildata zijn 1 januari en 31 december. Op 1 januari heeft X nog geen bezit in Nederland en bedraagt de rendementsgrondslag € 0. Op 31 december bedraagt de rendementsgrondslag € 110 000. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 0 + € 110\,000) / 2 = € 55\,000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 55\,000 = € 2\,200$.

Voorbeeld VI

X, woonachtig in België koopt op 1 oktober van een jaar een vakantie-huisje in Nederland. Dit huisje heeft een waarde in het economische verkeer van € 100 000 op 1 januari, € 105 000 op 1 oktober en € 110 000 op 31 december. Andere in Nederland gelegen vermogensbestanddelen heeft hij niet. De voorgestelde maatregel werkt als volgt uit:

Huidige regeling

De peildata zijn 1 oktober en 31 december. De gemiddelde rendementsgrondslag bedraagt: $(€ 105\,000 + € 110\,000) / 2 = € 107\,500$. Het forfaitaire rendement is $(3/12 * 4\%) * € 107\,500 = € 1\,075$.

Voorgestelde regeling

De peildata zijn 1 januari en 31 december. Op 1 januari heeft X nog geen bezit in Nederland en bedraagt de rendementsgrondslag € 0. Op 31 december bedraagt de rendementsgrondslag € 110 000. De gemiddelde rendementsgrondslag van X is: $(€ 0 + € 110\,000) / 2 = € 55\,000$. Het forfaitaire rendement is $4\% * € 55\,000 = € 2\,200$.

De resultaten uit bovengenoemde voorbeelden zijn hieronder weer verwerkt in een tabel.

	Huidige regeling	Voorgestelde regeling
Verwerven vermogen in Nederland eerste helft jaar	3 225	2 200
Verwerven vermogen in Nederland tweede helft jaar	1 075	2 200

Zoals uit de bovenstaande voorbeelden (en de tabel) volgt, is de datum van verwerving of vervreemding van bezittingen in Nederland onder de voorgestelde regeling niet meer van invloed op de hoogte van het forfaitaire rendement.

Artikel IX, onderdelen B en E (Artikel 3.13, en 5.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het besluit van 24 juni 2003, nr. 03.002147 houdende naamswijziging van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (Stcrt. 2003, 119) is geregeld dat per 1 juli 2003 de naam «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij» is gewijzigd in «Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit». In verschillende bepalingen in de Wet IB 2001 wordt echter nog gesproken van «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij». Dit wordt met de in deze onderdelen opgenomen wijzigingen alsnog hersteld.

Artikel IX, onderdeel C (Artikel 3.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In dit onderdeel wordt voorgesteld de tabel van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek van artikel 3.41, tweede lid, van de Wet IB 2001 te vervangen. Voorgesteld wordt om deze wijziging met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2007 in werking te laten treden (zie artikel XV, onderdeel c). Ter toelichting wordt het volgende opgemerkt. In artikel III, onderdeel A, van het Belastingplan 2005 is de tabel opgenomen van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek zoals die op grond van deze bepaling zou gaan

gelden met ingang van 1 januari 2007. Op de bedragen in deze tabel moet per 1 januari 2007 nog de tabelcorrectiefactor van artikel 10.2 van de Wet IB 2001 worden toegepast. De aldus resulterende tabel is opgenomen in artikel I, onderdeel D, van de Bijstellingsregeling 2007, die in december 2006 is gepubliceerd. Omdat de bedragen volgens die tabel – afgezien van de toegepaste inflatiecorrectie per 1 januari 2007 – echter de bedragen zijn zoals die golden die voor 2005, werkt de inflatiecorrectie zoals die per 1 januari 2006 op de bedragen is toegepast niet door in de bedragen van de op grond van de Bijstellingsregeling 2007 per 1 januari 2007 geldende tabel. De voorgestelde wijziging strekt ertoe deze onvolkomenheid – die in verband met het ontbreken van een toereikende delegatiebevoegdheid niet kon worden voorkomen via de Bijstellingsregeling 2007 – alsnog te herstellen. Bij deze gelegenheid zijn de drie hoogste schijven van de tabel met een aftrekpercentage van 0 samengevoegd.

Artikel IX, onderdeel G (Artikel 6.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor monumentenpanden die behoren tot de rendementsgrondslag van box 3 kan op basis van het huidige artikel 6.31 van de Wet IB 2001 alleen aftrek van monumentuitgaven worden verleend wanneer er sprake is van volledige juridische eigendom. Deze eis van volledige juridische eigendom blijkt in sommige gevallen tot knelpunten te leiden, waarvoor om aandacht is gevraagd door mevrouw Dezentjé-Hamming¹. In onderdeel 4 van het Besluit van 11 mei 2006, nr. CPP2005/2575M, Stcrt. 97, is vooruitlopend op wetswijziging, een goedkeuring opgenomen op basis waarvan ook in bepaalde andere gevallen waarbij monumentenpanden behoren tot de rendementsgrondslag van box 3, aftrek van monumentuitgaven kan worden verleend. De wijziging van het eerste lid, onderdeel b, leidt tot een codificatie van deze goedkeuring. Met de wijziging wordt de eis van volledige juridische eigendom losgelaten, waardoor ook in geval van economische eigendom van een box 3 bezitting die ziet op een monumentenpand, aftrek van monumentuitgaven kan worden verkregen, mits de waardeveranderingen van het monumentenpand de belastingplichtige grotendeels aangaan. Ingeval de bezitting betrekking heeft op een evenredig deel van het monumentenpand wordt de voorwaarde van het grotendeels aangaan van de waardeverandering van het monumentenpand op dit evenredige deel toegepast. Dit is bijvoorbeeld het geval bij participanten in een monumenten-CV die fiscaal als transparant wordt aangemerkt en waarbij een bewaarder (veelal een stichting) de juridische eigendom heeft, doch de volledige economische eigendom toekomt aan de participanten van de CV.

De uitbreiding ziet ook op rechten op onroerende zaken, zoals appartementsrechten, rechten van erfpacht en rechten van opstal. Deze rechten moeten dan wel leiden tot de economische eigendom van de onroerende zaak. Een recht van erfpacht bijvoorbeeld voldoet hieraan wanneer is voldaan aan de eis van artikel 5:99, lid 1, BW. Hierin is bepaald dat de voormalige erfpachter na het einde van de erfpacht recht heeft op vergoeding van de waarde van nog aanwezige gebouwen, werken en beplantingen die door hem of zijn rechtsvoorganger zijn aangebracht of tegen vergoeding van de eigenaar zijn overgenomen.

De wijziging in het derde lid leidt tot een definitie van de term onderhoudskosten. Voorgesteld wordt om de term onderhoudskosten ook op te nemen in het eerste lid, onderdeel a, zodat wat dit betreft de onderdelen a en b met elkaar in overeenstemming zijn. Hiermee wordt expliciet duidelijk gemaakt dat zowel voor monumentenpanden die als eigen woning vallen in box 1 als voor monumentenpanden die als bezitting vallen in box 3 slechts de kosten van onderhoud in aanmerking kunnen worden genomen. Het dient uiteraard te gaan om drukkende onderhoudskosten. Voor een monumentenpand in box 1 komen daarnaast ook lasten en afschrijvingen in aanmerking. Ook hierbij moet het gaan om drukkende

¹ Kamervragen Tweede Kamer met antwoord, vergaderjaar 2004–2005, nr. 963.

kosten. Met het vervangen van de term kosten door onderhoudskosten is het niet meer nodig om expliciet te vermelden dat financieringskosten niet in aanmerking kunnen worden genomen. Financieringskosten zijn immers niet als onderhoudskosten aan te merken. Ook vallen deze kosten niet onder lasten en afschrijvingen.

De omschrijving in het voorgestelde derde lid beoogt – in lijn met de jurisprudentie onder de Wet IB 1964 – aan te geven dat er slechts sprake kan zijn van onderhoudskosten wanneer het monumentenpand is aan te merken als een bron van inkomen. Wanneer er sprake is van een dermate ingrijpende verbouwing dat moet worden geconcludeerd dat er sprake is van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, zijn er derhalve geen onderhoudskosten. De omschrijving van de term onderhoudskosten is ontleend aan het arrest HR 27 januari 1999, nr. 33.892, BNB 1999/94, en het arrest HR 30 juni 1999, nr. 34.463, BNB 1999/357.

De onderhoudskosten moeten in redelijkheid zijn gemaakt. Hiermee is, in lijn met de jurisprudentie uit de winstsfeer, o.a. het arrest HR 9 maart 1983, nr. 21.163, BNB 1983/202 (het zogenoemde Cessna-arrest), beoogd aftrek te voorkomen van buitensporige uitgaven.

Het vierde lid bevat de delegatiebevoegdheid bij ministeriële regeling nadere regels vast te stellen ten aanzien van de wijze waarop de aftrekbare onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen worden vastgesteld.

Voor wat betreft de afschrijvingen is hieraan reeds uitvoering gegeven in artikel 41 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

Het huidige vijfde lid heeft de bedoeling om bloot eigenaren van monumentenpanden hun onderhoudskosten slechts in aftrek te laten brengen voor zover daar bij de bloot eigenaar inkomsten uit het pand tegenover staan. Met de beperking van het huidige vijfde lid was beoogd om de eerder bestaande regeling voor bloot eigenaren van artikel 36, achtste lid, van de Wet IB 1964 te continueren. Echter, de beperking van artikel 36, achtste lid, van de Wet IB 1964 was bedoeld om te voorkomen dat afschrijvingen op een monumentenpand bij zowel de bloot eigenaar van het pand als bij de bewoner van het pand, waarvoor het pand als eigen woning was aan te merken, in aftrek zouden komen. Bij de bewoner- vruchtgebruiker waren de afschrijvingen immers al verwerkt in zijn huur- waardeforfait. Onbedoeld heeft artikel 36, achtste lid, van de Wet IB 1964 een veel ruimere werking gekregen, waardoor de bloot eigenaar ook beperkt werd in de aftrek van onderhoudskosten. Dit is onder meer naar voren gekomen in het arrest HR 15 april 2005, nr. 39.091, (onder meer gepubliceerd in VN 2005/21.16). Nu het huidige artikel 6.31, vijfde lid, van de Wet IB 2001 een voortzetting is van deze aftrekbeperking onder de Wet IB 1964, kent ook het huidige vijfde lid een te ruime werking. Aangezien aftrek van afschrijvingskosten bij monumentenpanden in box 3 niet aan de orde is en er geen extra beperking van de aftrek van onderhoudskosten voor bloot eigenaren is beoogd, wordt voorgesteld het vijfde lid te laten vervallen. Voor bloot eigenaren geldt dan dezelfde regeling als voor overige eigenaren van box 3 monumentenpanden. De aftrek van onderhoudskosten dient dan te worden bepaald op basis van het voorgestelde eerste lid, onderdeel b.

Artikel IX, onderdeel I (Artikel 9.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij de wet van 22 december 2005, houdende wijziging van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en enige andere wetten (Stb. 691) is per 1 januari 2006 in de Wet IB 2001 de beschikking verzamelinkomen geïntroduceerd. Als een aanslag inkomstenbelasting op nihil werd vastgesteld, dus als de verschuldigde belasting na aftrek van het voorheffings-saldo onder de aanslaggrens van € 41 blijft en een eventuele teruggave van de voorheffingen niet boven de teruggaafdrempel van € 13 uitkomt, werd het verzamelinkomen niet door de inspecteur vastgesteld, terwijl dit inkomen wel van belang is voor de vaststelling van het toetsingsinkomen

voor de toepassing van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen. Met de introductie van de beschikking verzamelinkomen in artikel 9.4 is deze lacune opgevuld.

Naast de nihil-aanslag is er nog een andere situatie denkbaar waarin het wenselijk wordt geacht het inkomen te formaliseren middels een beschikking verzamelinkomen. Het gaat dan om gevallen waarbij geen inkomstenbelasting verschuldigd is en recht bestaat op teruggave van meer dan € 13 (artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, juncto vijfde lid). De aanslag wordt vastgesteld op € 0 en het voorheffingssaldo wordt verrekend. Ook in deze situatie kan er aanleiding bestaan, zowel voor de belanghebbende als voor de inspecteur, om het verzamelinkomen ter discussie te stellen zonder dat het bedrag van de aanslag in het geding is.

Om hieraan tegemoet te komen wordt de systematiek van de beschikking verzamelinkomen zoals die in artikel 9.4, vijfde lid, is opgenomen voor nihil-aanslagen, doorgetrokken naar deze specifieke categorie (de € 0-aanslagen). Omwille van de leesbaarheid van dit artikellid is de beschikking verzamelinkomen voor de nihil-aanslag hieraan toegevoegd. Deze is thans nog in de eerste volzin van artikel 9.4, vijfde lid opgenomen.

Voorbeeld

A is in loondienst. Hij maakt geen gebruik van de heffingskorting in de loonbelasting. Op zijn loon wordt € 2 000 loonheffing ingehouden. De inspecteur stelt het verzamelinkomen over 2006 vast op € 6 000. Bij een tarief van 34,15% is de belasting en premie € 2 049. A heeft recht op de algemene heffingskorting (€ 1 990) en op de arbeidskorting (€ 108). Per saldo is hij dus geen belasting verschuldigd. De aanslag bedraagt € 0. A ontvangt alle voorheffingen terug (de situatie van het T-biljet). A betoogt dat zijn verzamelinkomen € 4 500 moet bedragen, maar heeft geen bezwaar tegen het bedrag van de aanslag dan wel de verrekende voorheffingen. Met de voorgestelde aanpassing van artikel 9.4 van de Wet IB 2001 krijgt A in deze situatie de mogelijkheid om in bezwaar te komen tegen de vaststelling van het verzamelinkomen.

Artikel IX, onderdeel J (Artikel 10.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het besluit van 24 juni 2003, nr. 03.002147 houdende naamswijziging van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (Stcrt. 2003, 119) is geregeld dat per 1 juli 2003 de naam «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij» is gewijzigd in «Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit». In artikel 10.10 van de Wet IB 2001 wordt echter nog gesproken van «Landbouw, Natuurbeheer en Visserij». Dit wordt met de in dit onderdeel opgenomen wijziging alsnog hersteld.

Artikel X

Artikel X (Artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is de verkrijging vrijgesteld van cultuurgrond die ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd. Hierbij is de voorwaarde gesteld dat de grond na verkrijging nog tien jaar als zodanig wordt geëxploiteerd. In het geval niet aan deze voorwaarde wordt voldaan, vervalt alsnog de eerder verkregen vrijstelling. Met de wijziging van voornoemd artikel wordt voorkomen dat de vrijstelling vervalt indien de grond door overheidsbeleid bestemd wordt voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Het is niet van belang door wie de grond wordt verkregen, maar wel dat de grond door overheidsbeleid aan de landbouwsfeer is onttrokken.

Artikel XI

Artikel XI (Artikel 4o van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

De huidige tekst van artikel 4o, eerste lid, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: WIB), zoals gewijzigd bij de Wet van 18 december 2003 tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Wet inkomstenbelasting 2001 (implementatie spaarrenterichtlijn), Stb. 2003, 531, ziet op het niet tijdig, onjuist of onvolledig nakomen van de verplichting de vereiste gegevens te verstrekken. Zoals ook blijkt uit de bijbehorende memorie van toelichting (Kamerstukken II 2003/04, 29 206, nr. 3, p. 22)¹ had de reikwijdte van deze in het eerste lid van artikel 4o van de WIB gestelde boetebepaling echter tevens betrekking moeten hebben op de situatie waarin degene die ingevolge artikel 4j of 4k van de WIB verplicht is tot het verstrekken van gegevens, deze verplichting *niet* nakomt. Met de in artikel XI voorgestelde wijziging wordt de tekst van artikel 4o, eerste lid, alsnog in overeenstemming gebracht met de bedoeling van die bepaling.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (Artikel 27da van de Wet op de loonbelasting 1964)

Bij gelijktijdige heffing van loonbelasting, premie volksverzekeringen of premies werknemersverzekeringen wordt een viertal artikelen op grond van artikel 27da van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) slechts eenmaal toegepast. Het gaat om:

- artikel 28b van de Wet LB 1964 met betrekking tot de boete wegens het niet, onjuist, onvolledig of niet tijdig indienen van een correctiebericht;
- artikel 67b van de AWR met betrekking tot de boete wegens het niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig doen van aangifte;
- artikel 67c van de AWR met betrekking tot de boete wegens het niet, gedeeltelijk niet of te laat betalen;
- artikel 67f van de AWR met betrekking tot de boete wegens het door opzet of grove schuld niet, gedeeltelijk niet of te laat betalen.

De in artikel 27da van de Wet LB 1964 opgenomen regel behoort ook te gelden met betrekking tot de ingevolge de Zorgverzekeringswet verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage voor zover deze gelijktijdig met loonbelasting, premie volksverzekeringen of premies werknemersverzekeringen wordt geheven. Het gaat dan immers om dezelfde aangifte loonheffingen. De in dit onderdeel voorgestelde wijziging van artikel 27da van de Wet LB 1964 strekt hiertoe, waarbij de tekst nog is verduidelijkt. Ter toelichting worden twee voorbeelden genoemd:

1. ingeval ten onrechte geen aangifte is gedaan, wordt slechts één verzuimboete opgelegd;
2. ingeval het maximum van de boete van het bedrag van de loonheffingen afhankelijk is, wordt dit maximum gerelateerd aan het totaal aan loonheffingen dat niet, gedeeltelijk niet of te laat is betaald.

Voorgesteld wordt aan deze wijziging terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2006, de datum waarop de gelijktijdige heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet is ingevoerd. In de praktijk wordt overigens al dienovereenkomstig gehandeld.

Artikel XII, onderdeel B (Artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 28a van de Wet LB 1964 is ingevolge de Invoeringswet Wet finan-

¹ Vgl. ook Kamerstukken II 2003/04, 29 206, 4, p. 3.

ciering sociale verzekeringen (Stb. 2005, 37) ingevoegd en ingevolge het besluit van 15 december 2005 (Stb. 2005, 717) met ingang van 1 januari 2006 in werking getreden. Het achtste lid van dit artikel maakt het mogelijk om een op basis van een correctiebericht eventueel te veel teruggegeven of gesaldeerd bedrag te kunnen naheffen. Indien het aan opzet of grove schuld te wijten is dat er te veel is teruggegeven of gesaldeerd, creëert het achtste lid tevens de mogelijkheid om gelijktijdig met de naheffingsaanslag, met toepassing van artikel 67f van de AWR, een vergrijpboete op te leggen.

Abusievelijk is in artikel 28a, achtste lid, van de Wet LB 1964 nog geen verwijzing opgenomen naar artikel 67c van de AWR. Hierdoor kan in de situatie dat op basis van een correctiebericht te veel is teruggegeven of gesaldeerd geen verzuimboete worden opgelegd.

In het geval dat een naheffingsaanslag niet is gebaseerd op een op basis van een correctiebericht teruggegeven of gesaldeerd bedrag, maar op het geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn van belasting, is het thans reeds mogelijk om een verzuimboete op grond van artikel 67c van de AWR op te leggen. Met de onderhavige wijziging wordt bewerkstelligd dat deze systematiek ook van toepassing wordt in de situatie dat er naar aanleiding van een ingediend correctiebericht te veel is teruggegeven of gesaldeerd. Dit wordt bewerkstelligd door deze situatie ook voor de toepassing van artikel 67c van de AWR gelijk te stellen met het geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn van belasting die op aangifte behoort te worden afgedragen.

Artikel XIII

Artikel XIII, onderdeel A (Artikel 1 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De voorgestelde wijziging heeft betrekking op artikel 14, eerste lid, onderdelen b en c, van de WVA. In het huidige artikel 14, eerste lid, onderdelen b en c, wordt verwezen naar artikel 9.60, vierde lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek. Dit artikel is in zijn geheel komen te vervallen ingevolge artikel I van de Wet modernisering universitaire bestuursorganisatie (Stb. 1997, 117). Daarnaast wordt in onderdeel b verwezen naar het Rechtspositiereglement Wetenschappelijk Onderwijs en Onderzoek. Dit reglement is vervallen ingevolge artikel 12 van het Besluit decentralisatie arbeidsvoorwaardenvorming universiteiten, hoge scholen en onderzoeksinstituten (Stb. 1999, 528).

De definities genoemd in het voorgestelde artikel 1, eerste lid, onderdelen f en g, zijn overgenomen uit het vervallen Rechtspositiereglement Wetenschappelijk Onderwijs en onderzoek en het vervallen artikel 9.60, vierde lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek. In 2004 is een nieuw functieordeningssysteem van kracht geworden. Hierin is de term «assistent in opleiding» vervangen door «promovendus». Vanaf dat moment staat in de CAO Nederlandse Universiteiten de term «promovendus». Verwacht wordt dat de assistent in opleiding uiterlijk in 2010 uitgefaseerd is en volledig is vervangen door de promovendus.

Artikel XIII, onderdeel B (Artikel 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De voorgestelde wijziging heeft betrekking op artikel 14, eerste lid, onderdelen b en c, van de WVA. In het huidige artikel 14, eerste lid, onderdelen b en c, wordt verwezen naar artikel 9.60, vierde lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek. Dit artikel is in zijn geheel komen te vervallen ingevolge artikel I van de Wet modernisering universitaire bestuursorganisatie. Daarnaast wordt in onderdeel b verwezen naar het Rechtspositiereglement Wetenschappelijk Onderwijs

en Onderzoek. Dit reglement is vervallen ingevolge artikel 12 van het Besluit decentralisatie arbeidsvoorwaardenvorming universiteiten, hoge scholen en onderzoeksinstituten (Stb. 1999, 528). Om die reden wordt voorgesteld om dit artikel aan te passen. De definities die waren opgenomen in deze vervallen regelingen, worden ingevolge artikel XIII, onderdeel A, van dit wetsvoorstel in artikel 1, eerste lid, onderdelen f, g en ga, van de WVA opgenomen.

Artikel XIII, onderdeel C (Artikel 30 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In de derde nota van wijziging op het Belastingplan 2006 (Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 31) is de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O) vereenvoudigd. Daartoe is onder andere de uitvoering nagenoeg geheel overgegaan van de Belastingdienst naar SenterNovem, een agentschap van het Ministerie van EZ. In verband daarmee is geregeld dat de hardheidsclausulebevoegdheid zoals geregeld in artikel 63 van de AWR – als uitzondering op de in artikel 30 van de WVA opgenomen hoofdregel dat de AWR niet van toepassing is met betrekking tot handelingen die worden verricht door anderen dan medewerkers van de Belastingdienst – ook van toepassing is met betrekking tot de uitvoering van de wettelijke bepalingen inzake de S&O-afdrachtvermindering door ambtenaren die onder de verantwoordelijkheid van het Ministerie van EZ vallen. De hardheidsclausulebevoegdheid houdt in dat de Minister van Financiën voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet kan komen aan onbillijkheden van overwegende aard die zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen. Bedoeld is om de hardheidsclausulebevoegdheid voor de toepassing van de bepalingen inzake de S&O-afdrachtvermindering door ambtenaren die onder de verantwoordelijkheid van het Ministerie van EZ vallen, toe te kennen aan de Minister van EZ. Deze bevoegdheidstoedeling aan de Minister van EZ is echter niet duidelijk in de wet vastgelegd. Met de voorgestelde wijziging van artikel 30, eerste en tweede lid, van de WVA gebeurt dit alsnog.

De wijziging van het eerste lid is bedoeld om de wettekst zowel te laten aansluiten bij artikel 67 van de AWR als bij artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) alsmede om deze in overeenstemming te brengen met de nieuwe formulering van het tweede lid. Gekozen is voor de algemene bewoordingen «de uitvoering van deze wet». Deze omschrijving omvat zowel de in artikel 63 van de AWR bedoelde toepassing van de wet als de in artikel 67 van de AWR bedoelde werkzaamheden. Een inhoudelijke wijziging is met deze nieuwe formulering dus niet beoogd.

De bevoegdheid om ontheffing te verlenen van de fiscale geheimhoudingsplicht voor zover het werkzaamheden betreft bij de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering door ambtenaren van EZ komt eveneens toe aan de Minister van EZ. Deze bevoegdheidstoedeling was al uitdrukkelijk geregeld in het tweede lid. Ook met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XIII, onderdeel D (Artikel 33 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De laatste volzin van artikel 33, vierde lid, van de WVA verwijst naar artikel 31, vierde lid, van de WVA. Laatstgenoemd artikellid is echter ingevolge artikel XI, onderdeel J, van de Wet van 12 december 2002, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2003 Deel I) (Stb. 2002, 615) komen te vervallen. Deze wijziging is in werking getreden op 1 januari 2006. De huidige laatste volzin van artikel 33, vierde lid, van de WVA verwijst derhalve ten onrechte naar artikel 31, vierde lid, van de WVA. Dit wordt in dit onderdeel hersteld.

Artikel XIII, onderdeel E (Artikel 51 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In artikel 2 van de Afbakeningsregeling speur- en ontwikkelingswerk (Stcrt. 1996, 248) is geregeld dat de Afbakeningsregeling speur- en ontwikkelingswerk wordt ingetrokken en wordt vervangen door de genoemde Afbakeningsregeling speur- en ontwikkelingswerk 1997.

In de Uitvoeringsregeling administratieve voorschriften S&O-vermindering (Stcrt 1995, 249) is geregeld dat met ingang van 1 januari 1996 de citeertitel «Uitvoeringsregeling administratieve voorschriften Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk» gewijzigd wordt in «Uitvoeringsregeling administratieve voorschriften S&O-vermindering». Laatstgenoemde regeling is ingetrokken ingevolge artikel 6 van de Uitvoeringsregeling S&O-afdrachtvermindering 2006 (Stcrt. 2005, 250) en vervangen door de genoemde Uitvoeringsregeling S&O-afdrachtvermindering 2006. In de aanhef van de thans geldende regelingen wordt bepaald waarop de wettelijke grondslag berust een dergelijke regeling tot stand te brengen. Hierdoor wordt artikel 51 van de WVA overbodig.

Artikel XIV

Artikel XIV (artikel 3.6.8 van de Invoerings- en aanpassingswet Zorgverzekeringswet)

Ingevolge artikel 3.6.8, onderdeel A, van de Invoerings- en aanpassingswet Zorgverzekeringswet (Stb. 2005, 525) zou per 1 januari 2006 een wijziging moeten worden aangebracht in artikel 31, tweede, derde en vierde lid, van de WVA. Ingevolge artikel XI, onderdeel J, van de Wet van 12 december 2002, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2003 deel I) (Stb. 2002, 615) zijn dit derde en vierde lid per 1 januari 2006 echter komen te vervallen onder vernummering van het vijfde lid tot derde lid. De wijzigingen ingevolge Stb. 2005, 525 van het derde en vierde lid konden daardoor niet meer worden aangebracht. Om die reden wordt voorgesteld om de in artikel 3.6.8, onderdeel A, van de Invoerings- en aanpassingswet Zorgverzekeringswet opgenomen wijzigingsopdracht in die zin aan te passen, dat deze zich beperkt tot het tweede lid.

Artikel XV

Artikel XV (Inwerkingtreding)

Aan een aantal wijzigingsvoorstellen is terugwerkende kracht verleend. Voor zover nodig is daar in de artikelsgewijze toelichting bij de onderscheiden voorstellen reeds op ingegaan. Hiermee wordt bijgedragen aan een consistente regelgeving.

De Minister van Financiën,
G. Zalm