

Vergaderjaar 1995–1996

24 423

Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer (wijziging van enige fiscale wetten in het kader van lastenverlichting voor het midden- en kleinbedrijf)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	Inleiding	2
II.	Toelichting per maatregel	3
1.	INKOMSTENBELASTING	3
1.1.	Verhoging investeringsaftrek	3
1.2.	Investeringsaftrek voor schepen	4
1.3.	Maatregelen voor startende ondernemers	4
	a. Willekeurige afschrijving startende ondernemers	4
	b. Verhoging startersaftrek	5
	c. Startersdesk	5
1.4.	Verhoging Vamil-budget	6
1.5.	Exportrisicoreserve	6
2.	LOONBELASTING	6
2.1.	Verruiming tegemoetkoming in het kader van de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)	6
3.	BELASTINGEN VAN RECHTSVERKEER	7
3.1.	Verplaatsing van landbouwbedrijven ten behoeve van de ontwikkeling van de natuurlijke en landschappelijke waarden	7
III.	Budgettaire gevolgen	8
IV.	Uitvoeringskosten	9
V.	Artikelsgewijze toelichting	9

I. INLEIDING

In het regeerakkoord is voor 1996 ten behoeve van het midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB) een bedrag van f 500 mln voor specifieke lastenverlichting vastgelegd. De aanwending daarvan (het MKB-pakket) maakt deel uit van een breder kader van maatregelen gericht op fiscale lastenverlichting. Dit bredere kader omvat ook een aantal wetsvoorstellen die belastingopbrengst zullen genereren waarvan het in de bedoeling ligt deze in de vorm van specifieke fiscale lastenverlichting terug te sluiten. Het gaat daarbij om de wetsvoorstellen ter invoering en terugsluiting van de regulerende energiebelasting en om het wetsvoorstel inzake de reparatie in de BTW en de overdrachtsbelasting met betrekking tot constructies met onroerende zaken.

De invulling van het MKB-pakket zal in een aantal wetsvoorstellen haar beslag krijgen waarvan het onderhavige wetsvoorstel het eerste is. In dit wetsvoorstel, respectievelijk in de toelichting daarbij, zijn de volgende maatregelen opgenomen:

- verhoging investeringsaftrek (inclusief binnenvaart)
- bevordering starters en doorstarters
 - willekeurige afschrijving starters
 - verhoging startersaftrek
 - startersdesk
- verhoging Vamil-budget
- faciliteit voor de vorming van een exportrisicoreserve
- verruiming Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)
- faciliteit in de overdrachtsbelasting bij verplaatsing van landbouwbedrijven ten behoeve van de natuur

Maatregelen die eveneens deel uitmaken van het MKB-pakket, maar waarvan de voorbereiding nog niet is afgerond zijn:

- loonkostenfaciliteit leerlingwezen
- faciliteit voor kapitaalverstrekking aan starters en doorstarters

Met betrekking tot deze maatregelen zullen zo spoedig mogelijk wetsvoorstellen worden ingediend.

Met het voorgestelde pakket worden op verschillende fronten positieve prikkels gegeven die bijdragen aan het realiseren van de in het regeerakkoord neergelegde beleidsdoelstellingen. De voorstellen zijn de resultante van het streven om te komen tot een evenwichtig pakket van maatregelen gelet op het brede scala van wensen ter oplossing van gesignaleerde knelpunten. Om dit te bereiken is zoveel mogelijk rekening gehouden met de wensen van het bedrijfsleven en de belangenorganisaties (waaronder de Raad van Centrale Ondernemingsorganisaties, de Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf, MKB-Nederland en de Federatie van Land- en Tuinbouworganisaties) en met de verschillende in de Staten-Generaal levende gedachten over de vormgeving van de fiscale lastenverlichting ten behoeve van het MKB. Voorts is getracht te komen tot een zo efficiënt mogelijk pakket van maatregelen (in hoofdzaak intensivering van bestaande regelingen) teneinde de gevolgen voor de administratieve lastendruk voor het bedrijfsleven en de belastingdienst zo beperkt mogelijk te houden.

Belangrijk doel van de voorgestelde lastenverlichting is bij te dragen aan gunstige voorwaarden voor werkgelegenheids groei en het stimuleren van het ondernemerschap. Het midden- en kleinbedrijf levert een belangrijke bijdrage aan de groei van de werkgelegenheid. Dit blijkt ook uit de beleidsnotitie «Werk door Ondernemen» (Kamerstukken II 1994/95, 24 243, nr. 1) van het Ministerie van Economische Zaken. In deze notitie

wordt nader ingegaan op het belang van ondernemerschap en de economische betekenis van het MKB en een inventarisatie gepleegd van de factoren die daarvoor van belang zijn. Vooral dankzij startende en doorgroeïende ondernemingen heeft de Nederlandse economie meer banen in de marktsector gecreëerd dan in de ons omringende landen. In kwalitatieve termen speelt het MKB bovendien een grote rol bij het scheppen van zogeheten «eerste banen», en vervult het derhalve een functie bij de opleiding van arbeidskrachten. Redenen om met fiscale facilitering het persoonlijk initiatief te bevorderen en de (internationale) concurrentiepositie van en het vakmanschap binnen het midden- en kleinbedrijf te vergroten.

Om de hier geformuleerde doelstellingen te bereiken zullen investeringen door het midden- en kleinbedrijf w.o. landbouw in het algemeen worden bevorderd door een verhoging van de investeringsaftrek. Een meer specifieke stimulering wordt bereikt door het invoeren van een willekeurige afschrijving voor startende ondernemers. Met betrekking tot de ontwikkeling en toepassing van nieuwe technologieën en het exploreren van nieuwe markten kan het MKB een katalyserende rol spelen. Vernieuwing en aanpassing van technologieën zijn van invloed op de (internationale) concurrentiekracht van Nederland en daarmee op de continuïteit van productie en werkgelegenheid. Om het technologische vernieuwingsproces verder te ondersteunen wordt een verruiming van de regeling voor speur- en ontwikkelingswerk voorgesteld. Voorts is ter ondersteuning van de positie van het midden- en kleinbedrijf op buitenlandse markten een voorstel opgenomen voor een faciliteit voor de vorming van een exportrisicoreserve. Voor het MKB zijn daarnaast maatregelen in ontwikkeling ter bevordering van de kapitaalverstrekking aan startende en doorstartende zelfstandigen (ook wel aangeduid als bambi's en gazellen) en het opleiden van laag geschoolde jongeren tot vakmensen met als neveneffect het terugdringen van de werkloosheid onder deze groep.

Ook voor de landbouwsector zijn de hiervoor aangeduide maatregelen van substantiële betekenis. Daarbij worden mede in het licht van de nota «Dynamiek en vernieuwing» van de Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij (Kamerstukken II 1994/95, 24 140, nrs. 1–2) specifieke maatregelen voor de landbouw voorgesteld. In dat kader zal onder meer de aansluiting van de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) op de moderne landbouwtechnologie nader worden bezien bij de evaluatie van de WBSO die in de tweede helft van 1995 zal plaatsvinden.

Voor de binnenscheepvaart wordt de huidige uitsluiting van schepen voor de investeringsaftrek ongedaan gemaakt. Door de investeringsaftrek, die met name wordt toegepast binnen het midden- en kleinbedrijf, uit te breiden tot schepen wordt een financiële ondersteuning geboden aan schippers die hun schepen verbeteren om zich aan te passen aan veranderende marktomstandigheden.

In de navolgende paragrafen worden de in het onderhavige wetsvoorstel vervatte maatregelen nader toegelicht.

II. TOELICHTING PER MAATREGEL

1. Inkomstenbelasting

1.1. Verhoging investeringsaftrek

Teneinde de investeringen door het midden- en kleinbedrijf te bevorderen wordt voorgesteld om de investeringsaftrek voor kleinschalige investeringen substantieel te verhogen. Het karakter van de kleinschaligheid komt tot uitdrukking in het percentage van de investeringsaftrek:

naar mate het investeringsbedrag per kalenderjaar hoger is, neemt het percentage van de investeringsaftrek af. Voorts is de aftrek aan een maximum gebonden: de aftrek wordt verleend voor investeringen tot een bedrag van f 515 000 per kalenderjaar (cijfer 1995). Voorgesteld wordt de percentages van de investeringsaftrek met circa een derde te verhogen onder handhaving van het plafondbedrag van f 515 000 per kalenderjaar. Dit betekent dat bij een investeringsbedrag in een kalenderjaar van bijvoorbeeld f 50 000 de investeringsaftrek wordt verhoogd van 18% tot 24% en dat bij een investeringsbedrag van f 500 000 in een kalenderjaar de investeringsaftrek 3% zal bedragen in plaats van 2%.

1.2. Investeringsaftrek voor schepen

Om te bereiken dat een overgang naar een vrijere marktwerking in de sector van het beroepsgoederenvervoer over de binnenwateren op een beheerste en gedoseerde wijze kan verlopen heeft de Commissie-Albeda een aantal aanbevelingen gedaan. Het wetsvoorstel Tijdelijke wet vrachtverdeling Noord-Zuid-vervoer dat op 7 april jl. naar de Tweede Kamer is gezonden (Kamerstukken II 1994/95, 24 134), is hiervan een uitvloeisel. Als onderdeel van het daarbij behorende flankerende beleid wordt voorgesteld om de bestaande investeringsaftrek ook toe te passen op investeringen in binnenvaartschepen, omdat dit kan bijdragen aan het bevorderen van de verbetering van schepen waardoor schippers beter in staat zijn zich aan te passen aan de veranderende marktomstandigheden.

Aangezien de investeringsaftrek een plafond kent voor het jaarbedrag aan investeringen van f 515 000 (cijfer 1995) zal de faciliteit over het algemeen niet aan de orde komen in het geval van nieuwbouw. Hierdoor wordt vermeden dat er spanning ontstaat met het beleid dat is gericht op het terugdringen van de overcapaciteit in de binnenscheepvaart.

Teneinde afbakeningsproblematiek zoveel mogelijk te voorkomen is er voor gekozen de huidige uitsluiting van schepen voor de investeringsaftrek te laten vervallen. Alleen voor vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden blijft de uitsluiting gehandhaafd. Daarmee wordt de voor deze vaartuigen in artikel 8a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen uitsluiting van kostenaftrek doorgetrokken naar de investeringsaftrek. Het vervallen van de uitsluiting voor schepen heeft tot gevolg dat naast investeringen in binnenvaartschepen ook investeringen in zeeschepen voor investeringsaftrek in aanmerking komen. Gelet op het hiervoor bedoelde plafond zal de betekenis van de faciliteit voor de zeescheepvaart echter beperkt zijn.

1.3. Maatregelen voor startende ondernemers

a. Willekeurige afschrijving startende ondernemers

Teneinde het ondernemerschap te stimuleren en de bereidheid tot het lopen van «startersrisico» te bevorderen wordt voorgesteld om willekeurige afschrijving voor startende ondernemers in de sfeer van de inkomstenbelasting in te voeren. Dit leidt tot een tijdelijk liquiditeitsvoordeel voor de startende ondernemer en een permanent rendementsvoordeel. Ook indien in de beginfase van de onderneming geen winst wordt behaald, kan willekeurige afschrijving leiden tot een lagere belastingdruk, namelijk indien de ondernemer daarnaast nog andere inkomsten geniet. Voorts kan de belastingdruk op het inkomen van de drie voorafgaande jaren worden verlaagd indien willekeurige afschrijving leidt tot te verrekenen verlies. Het voorgaande betekent dat startende ondernemers in veel gevallen zullen kunnen profiteren van de mogelijkheid tot willekeurige afschrijving.

De mogelijkheid tot toepassing van willekeurige afschrijving zal bij ministeriële regeling worden ingevoerd. De willekeurige afschrijving zal

daarbij worden beperkt tot de beginfase van de onderneming. Ondernemers/natuurlijke personen zullen voor de faciliteit in aanmerking komen indien zij recht hebben op de startersaftrek van artikel 44m, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Dit is het geval indien in één of meer van de drie voorafgaande kalenderjaren nog geen zelfstandigenaftrek is genoten. De willekeurige afschrijving zal kunnen worden toegepast op bedrijfsmiddelen die zijn verworven of zijn voortgebracht in de jaren waarin startersaftrek wordt genoten. De regeling zal voorts van toepassing zijn op bedrijfsmiddelen die zijn aangeschaft of voortgebracht in het jaar dat daaraan voorafgaat (de aanloopfase). De ondernemer/natuurlijke persoon die startersaftrek geniet kan bedrijfsmiddelen die in de aanloopfase zijn aangeschaft of voortgebracht alsnog willekeurig afschrijven voor zover de kosten niet reeds in aanmerking zijn genomen.

De faciliteit zal niet gelden voor starters die hun onderneming in de vorm van een rechtspersoon uitoefenen. Dit in verband met het feit dat het bij lichamen veel moeilijker is vast te stellen wanneer een lichaam een echte starter is. In een nieuw opgericht lichaam kunnen immers reeds bestaande activiteiten worden ingebracht.

Het ligt in mijn voornemen om op basis van de bevoegdheid die artikel 10, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 biedt, de uitsluitingen die thans gelden voor de investeringsaftrek voor kleinschalige investeringen, ook van toepassing te verklaren op de willekeurige afschrijving voor startende ondernemers. Dit betekent dat onder meer investeringen in bedrijfsmiddelen die ter beschikking worden gesteld aan derden, in gronden, in personenauto's, in effecten, in goodwill, in vergunningen en in concessies worden uitgesloten.

Voorts zal, mede met het oog op het budgettaire beslag, met gebruikmaking van de in artikel 10, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen bevoegdheid een plafond worden gesteld aan het investeringsbedrag waarover een startende ondernemer willekeurig kan afschrijven. Het ligt in mijn voornemen om de hoogte van dit plafond gelijk te stellen aan het plafond dat geldt voor de bestaande investeringsaftrek (f 515 000). Mocht in enig jaar het plafond worden overschreden, dan zal de willekeurige afschrijving slechts op een gedeelte van de investeringen kunnen worden toegepast. De startende ondernemer kan in dat geval zelf aangeven met betrekking tot welke bedrijfsmiddelen de willekeurige afschrijving is toegepast.

b. Verhoging startersaftrek

Ondernemers in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 hebben recht op de zelfstandigenaftrek indien zij voldoen aan de daarvoor geldende criteria. Zo moeten zij ten minste 1225 uren in het kalenderjaar besteden aan het drijven van de onderneming. Startende ondernemers kunnen een aanvulling krijgen op de zelfstandigenaftrek, de zogenoemde startersaftrek welke momenteel f 2476 bedraagt. De startersaftrek kan maximaal drie jaar achtereen worden genoten. Met het oog op het stimuleren van het ondernemerschap wordt de startersaftrek verhoogd tot f 3500.

c. Startersdesk

Veel startende ondernemers oriënteren zich onvoldoende op de juridische, fiscale en administratieve consequenties van het ondernemerschap, mede omdat de materie complex en voor de gemiddelde ondernemer moeilijk toegankelijk is. De administratieve rompslomp wordt als een last ervaren. Om aan deze situatie tegemoet te komen worden thans twee projecten ontwikkeld, n.l. het inrichten van een helpdesk en de ontwikkeling van een handboek voor startende ondernemers. Het doel

van deze projecten is het bieden van laagdrempelige informatie over de elementaire voorwaarden waaraan de administratieve organisatie moet voldoen. De Belastingdienst verleent de onervaren ondernemer in de beginfase van het ondernemerschap hulp bij het inrichten van de administratie. De opzet van beide projecten zal niet beperkt blijven tot louter de fiscaliteit, maar in een latere fase kunnen aansluiten op het concept van één overheidsloket voor de ondernemer.

Het streven is er op gericht om aan het eind van 1995 de eerste ervaringen met de startersdesk te hebben opgedaan en een eerste concept van het handboek gereed te hebben.

1.4. Verhoging Vamil-budget

Met de regeling voor een willekeurige afschrijving van milieu-investeringen (Vamil) zijn goede ervaringen opgedaan, zoals blijkt uit het evaluatierapport van de regeling¹. De effectiviteit van de regeling vormt aanleiding om het Vamil-budget ten behoeve van een versterking van de duurzame economische structuur van de landbouwsector met een bedrag van f 8 mln te verhogen. Voor een gerichte inzet van dit additionele budget wordt in samenwerking met de agrarische sector geïnventariseerd welke bedrijfsmiddelen op het terrein van milieubescherming en vooral ook op het terrein van energiebesparing per 1 januari 1996 additioneel onder de regeling kunnen worden gebracht. Voor bedoelde bedrijfsmiddelen in de agrarische sector zal binnen het huidige budget van de Vamil voorts f 25 mln beschikbaar worden gesteld.

1.5. Exportrisicoreserve

Exportactiviteiten vormen een belangrijke peiler van onze economie, maar brengen met name voor kleine ondernemingen en met betrekking tot bepaalde landen de nodige risico's met zich. In verband daarmee wordt voorgesteld om de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale reserve voor dergelijke risico's, te verruimen. Voor bepaalde exportrisico's kan thans reeds een reserve assurantie eigen risico worden gevormd op de voet van artikel 13 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964; voorwaarde om voor deze faciliteit in aanmerking te komen is echter dat de risico's in belangrijke mate worden verzekerd. In de voorgestelde regeling wordt deze voorwaarde losgelaten. Daardoor wordt het bijvoorbeeld ook mogelijk een reserve te vormen voor niet verzekerbare exportrisico's of van exportrisico's die weliswaar verzekeraar zijn maar slechts tegen zodanige condities dat verzekeren voor kleine ondernemingen niet aantrekkelijk is.

In het voorstel wordt de dotatie aan de reserve gesteld op 5% van de omzet behaald met export naar aangewezen landen. Ten einde de regeling toe te spitsen op het midden- en kleinbedrijf is aan de exportrisicoreserve een plafond gesteld van f 500 000.

2. Loonbelasting

2.1. Verruiming tegemoetkoming in het kader van de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)

Technologische vernieuwing bepaalt in belangrijke mate de internationale concurrentiekracht van Nederland en daarmee de continuïteit van productie en werkgelegenheid. Voortdurende innovatie is van groot belang aangezien dit nieuwe markten, nieuwe behoeften en nieuwe bedrijvigheid genereert. De Nederlandse uitgangspositie op dit terrein is momenteel nog kwetsbaar vanwege de S&O-extensieve specialisatie en de concentratie van bedrijfs-S&O bij een relatief klein aantal ondernemingen. Teneinde een betekenisvolle impuls aan de technologische

¹ Het evaluatierapport is niet opgenomen in de kamerstukken, maar geregistreerd bij de vaste commissie voor Financiën onder nummer F-94-0348.

vernieuwing in Nederland te geven is per 1 januari 1994 de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk van kracht geworden. Deze voorziet in een tegemoetkoming voor loonkosten die zijn verbonden aan speur- en ontwikkelingswerk (S&O) dat door bedrijven wordt verricht of in opdracht van bedrijven wordt verricht. De tegemoetkoming heeft de vorm van een vermindering van de af te dragen loonbelasting voor het loon ter zake van speur- en ontwikkelingswerk of een verhoging van de zelfstandigenaftrek. De S&O-vermindering bedraagt thans 25% van het loon tot f 100 000 en 12,5% van het meerdere. De aanvullende zelfstandigenaftrek bedraagt f 6150. Uit de voorlopige realisatiecijfers over 1994 blijkt dat het budget goeddeels is benut. Het aandeel van MKB-ondernemingen bedraagt circa 75% van het aantal ingediende aanvragen.

Een verruiming van de tegemoetkoming in het kader van de WBSO zal het aantrekkelijker maken om innovatieve projecten te starten. Het zal de winstpositie van innovatieve ondernemingen (verder) kunnen verbeteren en daarmee kunnen bijdragen aan een versterking van de vermogenspositie van deze ondernemingen. Met het oog hierop wordt voorgesteld het voor het MKB van belang zijnde hoge percentage te verhogen tot 40% en het bedrag waarover dit percentage kan worden toegepast te verhogen tot f 150 000. De tegemoetkoming voor de zelfstandige ondernemer die zelf S&O-activiteiten verricht – wel aangeduid met de term «Willie Wortel» – wordt verleend indien de belastingplichtige ten minste 875 uren per kalenderjaar besteedt aan speur- en ontwikkelingswerk. Deze aanvullende zelfstandigenaftrek zal – in lijn met de voorgestelde verhoging van de tegemoetkoming ter zake van het in dienstbetrekking verrichte speur- en ontwikkelingswerk – worden verhoogd tot f 9850.

In het kader van de evaluatie van de WBSO die in de tweede helft van 1995 zal plaatsvinden wordt de aansluiting van de WBSO op de moderne landbouwtechnologie nog bezien.

3. Belastingen van rechtsverkeer

3.1. Verplaatsing van landbouwbedrijven ten behoeve van de ontwikkeling van de natuurlijke en landschappelijke waarden

In de Regeringsbeslissing Natuurbeleidsplan (Kamerstukken II 1989/90, 21 149, nrs. 2–3) is aangegeven dat met betrekking tot het natuur- en landschapsbeleid duurzame instandhouding, herstel en ontwikkeling van natuurlijke en landschappelijke waarden het hoofddoel van het rijksbeleid is. Daarbij zal het natuurbeleid in Nederland zich concentreren op duurzaam behoud, herstel en ontwikkeling van nationaal en internationaal belangrijke ecosystemen binnen een ruimtelijk stabiele ecologische hoofdstructuur (EHS). Voorts is het beleid met betrekking tot de landschappelijke waarden gericht op instandhouding en herstel van de aardrijkskundige en cultuurhistorische kenmerken en structuren en op instandhouding en ontwikkeling van belevingswaarden.

Voor de realisering van deze EHS en de ontwikkeling en instandhouding van gebieden met specifieke landschappelijke waarden kan het van belang zijn dat een landbouwer die gevestigd is binnen een dergelijk gebied de bedrijfsvoering ter plaatse staakt en zijn bedrijf elders voortzet. Een dergelijke bedrijfsverplaatsing kan echter alleen geschieden op basis van vrijwilligheid. Tot de redenen die de landbouwer kunnen weerhouden van de verplaatsing behoren onder andere de kosten die verbonden zijn aan het hervestigen van het bedrijf elders. Gebleken is dat in dat kader de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van gronden ten behoeve van het nieuw te starten bedrijf een knelpunt vormt.

Ik stel daarom voor als onderdeel van het MKB-pakket een vrijstelling in de overdrachtsbelasting op te nemen voor ecologisch gemotiveerde verplaatsingen van landbouwbedrijven. Voor de omvangrijke groep van MKB-ondernemingen in de agrarische sector neemt deze vrijstelling de

fiscale lastenstijging weg die het gevolg is van de verplaatsing van landbouwbedrijven uit de EHS naar elders. De mogelijkheden om een bedrijf elders voort te zetten worden door deze maatregel verbeterd.

De voorgestelde faciliteit houdt in dat bij een bedrijfsverplaatsing ten behoeve van de natuurontwikkeling geen overdrachtsbelasting verschuldigd is ter zake van de verkrijging van de nieuwe landerijen (dus niet van de gebouwen) voor zover de waarde van de nieuwe landerijen de waarde van de afgestane landerijen niet overschrijdt. Omdat ik het niet gewenst vind om bedrijfsuitbreidingen te faciliteren is voor de vormgeving van de faciliteit voor bedrijfsverplaatsingen aansluiting gezocht bij de reeds bestaande faciliteit ter zake van de ruiling van landerijen (het huidige tweede lid van artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer). Nu voor de bedrijfsverplaatsing uit de EHS gekozen is voor een vrijstelling, heb ik mij de vraag gesteld of voor de ruiling in het kader van de verbetering van de landbouwstructuur het bijzondere 1%-tarief gehandhaafd moet blijven. Vanuit wetssystematisch oogpunt en gelet op het geringe budgettaire belang heb ik aanleiding gevonden deze faciliteit om te zetten in een vrijstelling en over te brengen naar artikel 15. Laatstbedoelde regeling kent thans een verlaagd tarief van 1% bij de verkrijging van landerijen krachtens ruiling voor zover de belasting verschuldigd is over een bedrag gelijk aan de waarde van de door de verkrijger afgestane landerijen. Daarbij geldt de eis dat de verkregen landerijen in dezelfde of een aangrenzende gemeente moeten liggen als de afgestane landerijen. Deze eis is uiteraard niet overgenomen in de faciliteit voor bedrijfsverplaatsingen uit EHS-gebieden. De gevallen waarin sprake is van een bedrijfsverplaatsing ten behoeve van de natuurontwikkeling worden nader uitgewerkt in een door mij, samen met de Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij op te stellen ministeriële regeling. Omdat de begrenzing van de gebieden waaruit en de gevallen waarin gefaciliteerde bedrijfsverplaatsingen zouden moeten plaatsvinden, globaal zijn aangegeven in het Natuurbeleidsplan en nader zijn en zullen worden geconcretiseerd op het niveau van beleidsnota's of ministeriële regelingen, is het niet wenselijk de inhoud daarvan op te nemen in de wet.

III. BUDGETTAIRE GEVOLGEN

In het hiernavolgende overzicht zijn de budgettaire gevolgen van de maatregelen in het kader van lastenverlichting voor het midden- en kleinbedrijf, waaronder de in dit wetsvoorstel besproken onderdelen, opgenomen (kasbasis, in f mln)

Maatregel	1996	1998
loonkostenfaciliteit leerlingwezen	-115	-130
faciliteit voor kapitaalverstrekking aan starters en doorstarters	- 0	- 40
verhoging investeringsaftrek inclusief binnenvaart	-100	-130
willekeurige afschrijving starters	- 15	- 55
verhoging startersaftrek	- 10	- 15
verhoging VAMIL-budget	- 8	- 8
exportrisicoreserve	- 18	- 20
verruiming WBSO	- 75	-100
faciliteit overdrachtsbelasting bij verplaatsing van landbouwbedrijven t.b.v. de natuur	- 6	- 6
totaal	-347	-504

Het totale MKB-pakket leidt naar verwachting tot een derving premies volksverzekeringen van circa f 350 mln. Hiervan heeft f 255 mln betrekking op de loonkostenfaciliteit leerlingwezen.

IV. UITVOERINGSKOSTEN

De uitvoeringskosten van de willekeurige afschrijving voor starters zullen met ingang van 1996 structureel f 2 mln zijn. Aan de overige maatregelen in dit wetsvoorstel zijn geen uitvoeringskosten verbonden. De incidentele kosten worden opgevangen binnen de begroting van de belastingdienst.

V. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (Artikel 10 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

In artikel 10, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt de mogelijkheid opgenomen om bij ministeriële regeling bepaalde groepen van belastingplichtigen aan te wijzen die voor de faciliteit van willekeurige afschrijving in aanmerking kunnen komen. Thans ligt het in mijn voornemen om op basis van deze aanwijzingsbevoegdheid, in overeenstemming met de Minister van Economische Zaken, investeringen van startende ondernemers aan te wijzen. Het gaat daarbij alleen om ondernemers-natuurlijke personen en niet om rechtspersonen. De toevoeging aan de delegatiebepaling is algemeen geformuleerd teneinde de mogelijkheid te creëren in de toekomst zo nodig ook andere groepen belastingplichtigen aan te wijzen.

Ten aanzien van de relatie met de voorgestelde sanctiebepaling van artikel 10a, tweede lid, merk ik het volgende op. Voor de vraag of een ondernemer voor de toepassing van de mogelijkheid van willekeurige afschrijving kan worden aangemerkt als startende ondernemer, is bepalend of hij voldoet aan de voorwaarden voor de verhoogde zelfstandigenaftrek. Een latere wijziging van omstandigheden brengt daarin geen verandering. Dit betekent bijvoorbeeld dat de sanctie van artikel 10a zich niet uitstrekt tot de situaties van geruisloze overgang van een onderneming als bedoeld in de artikelen 15, 17 en 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met andere woorden, indien een bedrijfsmiddel waarop willekeurige afschrijving is toegepast, deel uitmaakt van een onderneming die geruisloos overgaat op een andere belastingplichtige, wordt terzake van deze overgang de afschrijving bij de overdragende ondernemer niet gecorrigeerd.

De genoemde sanctie kan wel betrekking hebben op de situatie waarin niet langer is voldaan aan bepaalde nadere voorwaarden die op basis van artikel 10, derde lid, onderdeel b, zullen worden gesteld aan de bedrijfsmiddelen. Genoemd kan bij voorbeeld worden de situatie waarin een startende ondernemer een bedrijfsmiddel waarop hij willekeurig heeft afgeschreven, binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn ter beschikking stelt aan derden.

In verband met het voornemen een plafond te stellen aan het investeringsbedrag waarover een startende ondernemer/natuurlijk persoon willekeurig kan afschrijven, zal gebruik worden gemaakt van de in het vierde lid van artikel 10 opgenomen bevoegdheid om de willekeurige afschrijving per kalenderjaar te beperken. De hoogte van het plafond zal daarbij gelijk worden gesteld aan dat voor de investeringsaftrek voor kleinschalige investeringen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 10a, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Dit onderdeel betreft het opnemen van een regeling voor situaties waarin op de voet van artikel 10, derde lid, van de Wet op de inkomsten-

belasting 1964 willekeurig op een bedrijfsmiddel is afgeschreven en niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden die daarbij zijn gesteld.

De regeling houdt in dat in een jaar, dat valt binnen een bij ministeriële regeling te bepalen periode, waarin niet langer wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden met betrekking tot dat bedrijfsmiddel, de toegepaste afschrijving wordt gecorrigeerd met het bedrag dat meer of minder is afgeschreven dan het geval zou zijn geweest als er geen willekeurige afschrijving zou hebben plaatsgevonden. Deze correctie wordt bereikt door middel van het voorschrift dat de boekwaarde van het bedrijfsmiddel op het tijdstip waarop niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt gesteld op de boekwaarde die het bedrijfsmiddel op dat tijdstip zou hebben gehad indien niet willekeurig maar op de voet van artikel 10, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou zijn afgeschreven.

Een voorbeeld ter toelichting. Stel dat een bedrijfsmiddel waarop willekeurig kan worden afgeschreven, voor f 100 000 is aangeschaft en dat de normale afschrijving ieder jaar f 10 000 bedraagt. In het jaar van aanschaf wordt tot het bedrag van de restwaarde (stel f 15 000) afgeschreven; er wordt derhalve f 85 000 ten laste van de fiscale winst gebracht. Stel vervolgens dat aan het eind van het volgende jaar niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden die met betrekking tot dat bedrijfsmiddel in het kader van de willekeurige afschrijving zijn gesteld. Ingevolge het voorgestelde tweede lid wordt de boekwaarde van het bedrijfsmiddel op dat tijdstip gesteld op f 100 000 minus f 20 000 (normale afschrijving tot dat tijdstip) is f 80 000. De afschrijvingscorrectie bedraagt f 65 000, zijnde de gecorrigeerde boekwaarde van f 80 000 verminderd met de oude boekwaarde van f 15 000. Het bedrag van de afschrijvingscorrectie wordt toegevoegd aan de fiscale winst van het tweede jaar.

Bij de in het tweede lid bedoelde, bij ministeriële regeling te bepalen termijn wordt gedacht aan een aantal jaren volgend op het begin van het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Bij het vaststellen van een termijn zal rekening worden gehouden met de levensduur van het desbetreffende bedrijfsmiddel, in die zin dat voor een bedrijfsmiddel met een lange levensduur een langere termijn zal worden vastgesteld dan voor een bedrijfsmiddel met een korte levensduur. De termijn zal worden opgenomen in de regeling waarin een bedrijfsmiddel op de voet van artikel 10, derde lid, wordt aangewezen als bedrijfsmiddel waarop willekeurig kan worden afgeschreven.

Artikel I, onderdeel C.1. (artikel 11, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

In onderdeel C.1. is de verhoging van de investeringsaftrek opgenomen. Het voordeel van de investeringsaftrek wordt vergroot door de percentages bij de verschillende investeringstranches met circa een derde te verhogen.

Artikel I, onderdeel C.2. (artikel 11, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Van de toepassing van de investeringsaftrek zijn uitgesloten bedrijfsmiddelen die bestemd zijn om hoofdzakelijk te worden gebruikt voor de uitoefening van het bosbedrijf als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze uitsluiting heeft als grond dat de winst uit bosbedrijf is vrijgesteld van de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Artikel 8 is gewijzigd bij de Wet van 24 juni 1994 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting met het oog op het bevorderen van beleggingen en investeringen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu, waaronder natuur en bos (Stb. 497). Bij deze wijziging is voor de belastingplichtige die het bosbedrijf uitoefent,

de mogelijkheid geschapen om de bestaande vrijstelling voor de winst uit bosbedrijf buiten toepassing te laten. Als een belastingplichtige van deze mogelijkheid gebruik maakt, is er geen reden om de bedrijfsmiddelen van de investeringsaftrek uit te sluiten. Van de gelegenheid is dan ook gebruik gemaakt om de in artikel 11, vijfde lid, onderdeel c, opgenomen uitsluiting te beperken tot situaties waarin de winst uit bosbedrijf is vrijgesteld.

Artikel I, onderdeel C.3. (artikel 11, vijfde lid, onderdeel g, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

In onderdeel C.3. wordt de bestaande uitsluiting van schepen voor de investeringsaftrek opgeheven.

Artikel I, onderdeel D (artikel 13 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Dit onderdeel bevat de regeling van de exportrisicoreserve. De regeling houdt in dat ten laste van de winst een reserve kan worden gevormd voor debiteuren- en valutarisico's die samenhangen met de export naar bij ministeriële regeling aangewezen landen. De reserve kan niet worden gevormd voor zover voor genoemde risico's een reserve assurantie eigen risico is gevormd of de risico's zijn verzekerd.

Een vast percentage van de in de aangewezen landen behaalde omzet kan jaarlijks worden gedoteerd aan de reserve. Zo kan in een aantal jaren een buffer worden opgebouwd voor het opvangen van de genoemde risico's. Met het vormen van de reserve kan een begin worden gemaakt zodra goederen op rekening worden geleverd aan buitenlandse afnemers of opdrachtgevers. Voor vorderingen die deel uitmaken van de dotatiegrondslag voor de reserve, kan in verband met het debiteurenrisico geen voorziening dubieuze debiteuren worden gevormd. Aan de reserve is een plafond gesteld van f 500 000.

Verliezen geleden door debiteuren- of valutarisico komen ten laste van de reserve. Het debiteurenrisico is een ruim begrip en omvat onder meer het geheel of gedeeltelijk niet ontvangen van het factuurbedrag vanwege insolventie van de afnemer, politieke gebeurtenissen en omstandigheden, transfermoeilijkheden en deviezentekort. Onder valutarisico wordt in dit verband verstaan het risico dat de in vreemde valuta ontvangen koopsom bij omrekening tegen de koers op de datum van ontvangst een kleiner guldenbedrag oplevert dan omrekening tegen de koers op de datum waarop de factuur is verzonden.

Indien de risico's waarvoor de exportrisicoreserve is gevormd, niet langer bestaan, dient de reserve aan de winst te worden toegevoegd. Dit betekent dat indien in enig jaar in geen van de aangewezen landen omzet wordt behaald, de reserve in beginsel aan de winst dient te worden toegevoegd. Voor zover evenwel nog vorderingen uitstaan op afnemers in de aangewezen landen – waardoor nog risico wordt gelopen – kan de reserve worden gehandhaafd op het bedrag van deze vorderingen.

Artikel I, onderdeel E (artikel 14, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Artikel 14, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 staat de vorming van een vervangingsreserve niet toe ingeval een bedrijfsmiddel waarop willekeurig is afgeschreven, wordt vervangen door een bedrijfsmiddel waarvoor een willekeurige afschrijving niet is toegestaan. De boekwinst die wordt behaald ter zake van de vervreemding van het te vervangen bedrijfsmiddel, dient alsdan geheel aan de winst te worden toegevoegd.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om deze bepaling zodanig aan te passen, dat de vorming van een vervangingsreserve alleen is uitge-

sloten voor het gedeelte van de boekwinst bij vervreemding dat is toe te schrijven aan het systeem van willekeurige afschrijving. Dat deel van de boekwinst dient te worden gerekend tot de winst van het kalenderjaar waarin het bedrijfsmiddel wordt vervreemd. Voor het gedeelte van de boekwinst dat ook zou zijn gerealiseerd ingeval er geen willekeurige afschrijving zou zijn toegepast, kan wel een vervangingsreserve worden gevormd.

Artikel I, onderdeel F (artikel 14a, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Voor de toepassing van de vermogensaftrek blijven vermogensbestanddelen welke behoren tot het bosbedrijf als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 buiten aanmerking. Evenals in onderdeel C.2. is aangegeven met betrekking tot de investeringsaftrek, is er voor de hier bedoelde uitsluiting geen reden, indien de belastingplichtige ervoor kiest de vrijstelling voor winst uit bosbedrijf buiten toepassing te laten. Ook bij de vermogensaftrek is daarom van de gelegenheid gebruik gemaakt om de in artikel 14a, tweede lid, onderdeel a, opgenomen uitsluiting te beperken tot situaties waarin de winst uit bosbedrijf is vrijgesteld.

Artikel I, onderdeel G.1. (artikel 44m, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Dit onderdeel bevat het voorstel om de startersaftrek ex artikel 44m, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, te verhogen van f 2476 tot f 3500.

Artikel I, onderdelen G.2. en G.3., en artikel II, onderdelen A en B (artikel 44m, vierde en zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 alsmede artikel 31, eerste lid, en artikel 32 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De hier genoemde onderdelen strekken ertoe het hoge percentage van de S&O-vermindering te verhogen van 25 tot 40 en het bedrag waarover dit percentage kan worden toegepast te verhogen van f 100 000 tot f 150 000. In het verlengde hiervan is het bedrag van de aanvullende zelfstandigenaftrek voor S&O-belastingplichtigen verhoogd van f 6150 tot f 9850.

Artikel 32 van de Wet op de loonbelasting 1964 biedt de mogelijkheid om bij ministeriële regeling de percentages van de S&O-vermindering aan te passen teneinde evenwicht te bereiken tussen de S&O-verminderingen en het hiervoor in de rijksbegroting opgenomen bedrag. In verband met de verhoging van de S&O-vermindering tot 40%, is de bovengrens waartoe de S&O-vermindering mag worden verhoogd, aangepast en gesteld op 47,5%. In lijn hiermee is het maximumbedrag waartoe de aanvullende zelfstandigenaftrek voor S&O-belastingplichtigen mag worden verhoogd, gesteld op f 11 700.

Artikel III, onderdelen A en B (artikel 14 en artikel 15, eerste lid, onderdelen s en t, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Artikel 15, eerste lid, onderdeel s, bevat de vrijstelling voor ruiling van landerijen in dezelfde of aangrenzende gemeenten, waarvoor voorheen een 1% tarief gold op grond van het tweede lid van artikel 14.

In onderdeel t is de vrijstelling voor bedrijfsverplaatsingen opgenomen. Daarin is in algemene termen aangegeven dat het moet gaan om bedrijfsverplaatsingen ten behoeve van de ontwikkeling van de natuurlijke en landschappelijke waarden. In een ministeriële regeling zal nader

worden geconcretiseerd in welke gevallen sprake is van een bedrijfsverplaatsing ten behoeve van de ontwikkeling van die waarden. Daarbij moet onder meer worden aangegeven om welke gebieden het gaat en aan welke instanties de grond moet worden afgestaan (doorgaans het Bureau beheer landbouwgronden). Voorts kunnen aan de verplaatsing van een bedrijf ook voorwaarden worden verbonden, zoals bij voorbeeld een verbod tot hervestiging van een bedrijf in een gebied met een mestoverschot. Zoals reeds in het algemene deel van de toelichting is opgemerkt is het niet wenselijk deze bepalingen in de wet op te nemen.

Artikel IV

In hoofdstuk II, paragraaf 1.3, van de toelichting is per maatregel ingegaan op het voornemen een willekeurige afschrijving in te voeren voor startende ondernemers. Met het oog op het budgettaire beslag zal een plafond worden gesteld aan het investeringsbedrag waarover een startende ondernemer willekeurig kan afschrijven. Dit plafond zal worden gesteld op het maximum van de investeringsaftrek van f 515 000 (cijfer 1995). Er zal daarbij gebruik worden gemaakt van de in artikel 10, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen bevoegdheid om de willekeurige afschrijving per kalenderjaar te beperken. Het vijfde lid van artikel 10 van die wet schrijft voor dat binnen drie maanden na inwerkingtreding van die beperking een voorstel van wet tot goedkeuring aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal moet worden gezonden. Nu het voorstel om de willekeurige afschrijving voor startende ondernemers aan een maximum te binden onderdeel uitmaakt van het onderhavige voorstel van wet, maakt artikel IV een uitzondering op de verplichting om achteraf een goedkeuringwet in te dienen.

Artikel V

Deze bepaling regelt de inwerkingtreding van het wetsvoorstel.

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