

Vergaderjaar 1995–1996

24 677

Wijziging van de Wet van 12 december 1991 tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 5 december 1995 en het nader rapport d.d. 1 april 1996, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 18 september 1995, no. 95.006834, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de Wet van 12 december 1991 tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 18 september 1995, nr. 95.006834, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 5 december 1995, nr. W06.95.0492, bied ik u hierbij aan.

1. De Raad van State onderschrijft de in de toelichting neergelegde opvatting dat tijdens de parlementaire behandeling van de Wet van 12 december 1991 (Stb. 697) (de zogenoemde Brede Herwaardering) met betrekking tot de waardering van de pensioenverplichtingen op de (fiscale) beginbalans van een directiepensioenlichaam een standpunt is ingenomen waarbij is uitgegaan van een onjuiste uitleg van regels voor de jaarwinstbepaling (Kamerstukken II 1989/90, 21 198, nr. 7, blz. 48 en 1990/91, 21 198, nr. 15, blz. 49; Kamerstukken I 1991/92, nr. 3a, blz. 22–23, en nr. 3c, blz. 18–19). Deze onjuiste uitleg heeft geleid tot een toezegging die nadien in de resolutie van 26 oktober 1992, BNB 1993/15, punt 5, is vastgelegd en die inhoudt, dat «een eventuele reserve bij een directiepensioenlichaam ter zake van coming-backservice, die is opgebouwd tijdens de vrijgestelde periode, op de openingsbalans zal worden aangemerkt als fiscaal (eigen) vermogen». Materieel betekent deze toezegging dat de pensioenverplichtingen op de fiscale beginbalans mogen worden gewaardeerd zonder rekening te houden met coming-backservice-elementen en derhalve lager mogen worden gewaardeerd dan de waarde in het economische verkeer.

Ook naar het oordeel van de Raad dient als uitgangspunt genomen te worden dat voorkomen moet worden dat deze toezegging er de facto toe leidt dat belanghebbenden in plaats van een gevreesd nadeel een – alle omstandigheden in aanmerking genomen – niet te motiveren fiscaal voordeel genieten.

Naar het oordeel van de Raad kan echter niet worden gesteld, zoals de toelichting doet, dat de toezegging – die ertoe strekte een destijds verondersteld onredelijk gevolg van de toepassing van artikel 9a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 weg te nemen – steeds tot een fiscale bevoordeling leidt die niet is beoogd en waarvan belanghebbenden in redelijkheid ook niet kunnen vergen dat deze hun zou worden toegestaan.

Hiertoe merkt de Raad het volgende op. Alleen in het geval de werkgever aan het directiepensioenlichaam vóór 1 januari 1992 (fiscaal aftrekbare) premies heeft betaald (of schuldig erkend) ter zake van de toekomstige aanpassingen van het pensioen in verband met welvaarts- en waarde- vastheidstoezeggingen (de zogenoemde coming-backservice, hierna aangeduid met: toekomstige indexering), is sprake van het twee keer ten laste van de winst brengen van die kosten en lasten voor zover deze toekomstige indexering door de toezegging niet in de waardering van de pensioenverplichtingen op de fiscale beginbalans wordt teruggevonden. De toelichting gaat er kennelijk van uit – en daarin is ook de rechtvaardiging voor het voorstel in gevonden – dat deze situatie regel is.

Indien de premiebetalingen voor de toekomstige indexering (nog) niet hebben plaatsgevonden, zal tegenover de voorziening uit hoofde van die toekomstige indexering een transitorische post uit hoofde van nog te ontvangen premies dienen te worden gesteld. De verplichting om te zijner tijd de met de index verhoogde pensioenuitkeringen te doen is onder zakelijke verhoudingen immers gedekt door overrente en premiebetalingen. Bij niet-zakelijke verhoudingen waarbij de premiebetaling achterwege blijft, is er, gelet op de gelieerde verhoudingen, sprake van een vermord dividend dat bij de winstberekening moet worden gecorrigeerd, waardoor een zelfde effect optreedt. Bij de bepaling van het vermogen worden deze voorziening en transitorische post gesaldeerd, en zullen zij elkaar bij het aannemen van gelijke grondslagen geheel of in belangrijke mate opheffen. Materieel wordt een zelfde resultaat bereikt door de pensioenverplichtingen te waarderen zonder (of door in beperkte mate) rekening te houden met coming-backservice-elementen.

Bij de Raad is de vraag gerezen of het aantal gevallen waarin geen (of slechts zeer gedeeltelijk) rekening is gehouden bij de premiestelling met de toekomstige indexering niet beduidend groter is dan het aantal gevallen waarin wel volledig met deze toekomstige indexering rekening is gehouden. Zou dit het geval zijn dan zou er derhalve niet zonder meer van uit mogen worden gegaan dat de in de toelichting op het voorstel beschreven situatie regel is.

De Raad is mede tot deze vraagstelling gekomen gelet op het navolgende. In de resolutie van 11 oktober 1984, BNB 1984/321, zijn richtlijnen gegeven voor de toetsing of de koopsom- en premiebetalingen aan een directiepensioenvennootschap een zakelijk karakter hebben, alsmede in hoeverre deze betalingen een element van vooruitbetaling bevatten. Uitgangspunt is dat deze betalingen moeten overeenstemmen met de tarieven van de grote verzekeringsmaatschappijen.

Voor een pensioenregeling, waarin is bepaald dat een eenmaal ingegaan pensioen en (eventueel) de bij de beëindiging van de dienstbetrekking voor de pensioendatum opgebouwde rechten (de zogenaamde slapersrechten) voor zoveel mogelijk zullen worden aangepast aan de ontwikkeling van de koopkracht of de welvaart (de zogenoemde open indexatie), bestaan geen verzekeringstarieven. In dat geval kunnen de premies worden berekend op netto-actuariële basis met een rekenrente van ten minste 4%, afgeleid van de op het tijdstip van betaling geldende pensioengrondslag. Deze richtlijn is in de praktijk, voor zover geen vaste pensioenbedragen zijn overeengekomen, sterk bepalend geweest voor de vaststelling van de premies die met een directiepensioenlichaam worden overeengekomen.

Indien met een (verdergaande) toekomstige indexering rekening is gehouden, moet op de fiscale balans van de werkgever teneinde tot een juiste jaarwinstbepaling te komen de premie, voor zover die betrekking heeft op die toekomstige indexering, worden geactiveerd als vooruitbetaalde pensioenpremie. Deze transitorische post wordt vervolgens ten laste van de winst van de werkgever gebracht naarmate de (veronderstelde) inflatie of (algemene) loonontwikkeling zich daadwerkelijk realiseren. Deze wijze van het nemen van de pensioenlast heeft ontmoedigend gewerkt op het in de premie verwerken – en betalen – van coming-backservice-elementen.

De Raad mist in de toelichting een uiteenzetting voor welke gevallen de voorgestelde regeling bedoeld is, alsmede een analyse van de waarderingsgrondslagen voor de fiscale beginbalans van de directiepensioenlichamen. Hierin dient alsnog te worden voorzien.

1. De Raad onderschrijft het uitgangspunt van het wetsvoorstel dat moet worden voorkomen dat belanghebbenden een niet te motiveren fiscaal voordeel genieten. Het college meent echter dat de toezegging die is gedaan tijdens de parlementaire behandeling van de Wet van 12 december 1991 (Stb. 679) (de zogenoemde Brede Herwaardering) niet steeds tot een onbedoeld voordeel leidt. De Raad noemt in dit verband de situatie waarin de premiebetalingen voor de toekomstige indexering (nog) niet hebben plaatsgevonden of niet schuldig zijn erkend. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat deze situatie zich in de praktijk in zakelijke verhoudingen niet zal voordoen. Een pensioenlichaam zal namelijk geen indexatieverplichting aangaan zonder dat daar een adequaat recht op premie of nog te ontvangen premie tegenover staat. Bovendien zal in het algemeen in de periode vóór 1 januari 1992, toen vrijwel alle pensioenlichamen subjectief waren vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting, zoveel mogelijk premie ten laste van het resultaat van het doterende lichaam zijn gebracht ten einde zo groot mogelijke bedragen bij het pensioenlichaam onbelast te laten renderen. Mocht de door de Raad geschetste situatie zich in niet-zakelijke verhoudingen voordoen, dan kan – zoals de Raad stelt – sprake zijn van een vermomd dividend dat dient te worden gecorrigeerd. Een dergelijke correctie staat echter los van de problematiek van de openingsbalans.

De vraag van de Raad of het aantal gevallen waarin bij de premiestelling geen (of slechts zeer gedeeltelijk) rekening is gehouden met de toekomstige indexering niet beduidend groter is dan het aantal gevallen waarin wel volledig met toekomstige indexering rekening is gehouden, kan ik ontkennend beantwoorden. In de praktijk is de premiestelling in verreweg de meeste gevallen gebaseerd op een open indexatie. In die situatie wordt de premie, met een beroep op het door de Raad genoemde besluit van 11 oktober 1984, nr. 284–11 359, BNB 1984/321, overeenkomstig de usances van ondernemings- en bedrijfspensioenfondsen berekend op netto-actuariële basis met inachtneming van een rekenrente van ten minste 4%. In een veel kleiner aantal gevallen is de premie gebaseerd op een vaste indexatie. In die situatie is aan het doterende lichaam op grond van het besluit van 13 januari 1986, nr. 285–17 617, BNB 1986/71, vrijwel steeds ontheffing verleend van het verbod tot aftrek van premies ter zake van indexatielasten en wordt de premie overeenkomstig het genoemde besluit van 11 oktober 1984 gebaseerd op de tarieven welke (grote) verzekeringsmaatschappijen plegen te hanteren. Premiestelling waarin op geen enkele wijze rekening is gehouden met indexatie komt slechts relatief weinig voor.

In de praktijk blijkt men zich niet alleen in de situatie van vaste indexatie op de toezegging te beroepen. Ook in het geval van open indexatie beroept men zich erop, alhoewel in die situatie de coming-backservice verplichtingen zijn begrepen in de fiscaal geaccepteerde waardering van de pensioenverplichtingen tegen een rekenrente van 4%. Men voert echter aan dat de toezegging betekent dat de pensioenverplichting op de openingsbalans mag worden berekend uitgaande van een nominaal pensioen dat geen indexeringsaanpassing kent. Op grond van deze redenering voegt men aan het eigen vermogen een bedrag toe ter grootte van het verschil tussen een pensioenverplichting berekend tegen een rekenrente van circa 8% (marktrente op 1 januari 1992) en een pensioenverplichting berekend tegen een rekenrente van 4%.

2. *Het voorstel heeft een aanmerkelijke terugwerkende kracht. De Raad heeft reeds eerder gesteld, onder meer in het recente advies van 15 mei 1995, no. W06.95.0172 (Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A, punten 1 en 2), dat aan belastingmaatregelen die een verzwarende van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. Deze bijzondere omstandigheden kunnen worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening dat – zo voegt de Raad*

hieraan toe – niet anders kan worden bestreden dan met een wettelijke regeling.

In de toelichting is ten aanzien van dit aspect niet meer aangegeven, dat de onbedoelde bevoordeling, die in de toezegging gelegen is, door de regeling vermeden wordt, alsmede dat belanghebbenden in redelijkheid ook niet kunnen vergen dat deze bevoordeling hun zou worden toegestaan. Voor zover de Raad de situatie kan overzien, betreft deze bevoordeling slechts een beperkt aantal gevallen, die bovendien deels een gekunsteld karakter hebben. Dit laatste speelt in de gevallen waarin de afwikkeling van lasten, die eerst in de toekomst opkomen en deels nog niet met zekerheid te bepalen zijn, plaatsvindt in de «vrijgestelde» periode door een op zichzelf maatschappelijk niet gebruikelijke «vooruitbetaling» enkel met het oog op de toezegging, waardoor deze lasten eveneens in de «belaste» periode tot uitdrukking kunnen worden gebracht. Aanwijzingen hiervoor zijn te zien in de tijdstippen van oprichting van de directiepensioenvennootschap en van het sluiten van de overeenkomst waarbij de pensioenverplichtingen worden overgedragen. De Raad mist in de toelichting een beschrijving van de inhoud van de te bestrijden constructies, een aanduiding van het aantal van deze gevallen, alsmede een verantwoording om welke reden andere methoden dan de invoering van deze gelegenheids-wetgeving om een dergelijke bevoordeling te bestrijden ontoereikend worden geoordeeld. In de toelichting dienen de bijzondere omstandigheden die de terugwerkende kracht rechtvaardigen uitdrukkelijk te worden aangegeven.

In ieder geval kan de terugwerkende kracht niet betrekking hebben op alle overeenkomsten waarbij in enigerlei vorm rekening wordt gehouden met een indexatie, maar dient de redactie van artikel VIIA zodanig op het wegnemen van de «zonneklaar» onbedoelde bevoordeling te worden toegespitst, dat geen andere gevallen bestreken worden. In het voorstel wordt dit door de zeer ruime redactie, die betrekking heeft op alle pensioenverplichtingen, niet bereikt. Het artikel dient in deze zin te worden heroverwogen.

2. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad over de terugwerkende kracht heb ik thans in de memorie van toelichting opgenomen dat de financiële belangen die zijn gemoeid met het niet te motiveren fiscale voordeel dat belanghebbenden als gevolg van de toezegging zouden kunnen genieten, afhankelijk van het aantal belanghebbenden dat zich erop beroept en de omvang van het voordeel per geval, naar verwachting kunnen variëren tussen 0,5 en 1 mld (gecumuleerd in de tijd). In de memorie van toelichting was reeds aangegeven waarom ik ervoor heb gekozen dit ongemotiveerde voordeel niet alleen tegen te gaan in de uitvoerings sfeer, maar ook via wetgeving. De wettelijke maatregel is bedoeld om absolute zekerheid te creëren dat de bovenvermelde belastingderving wordt voorkomen. Voor een beschrijving van de situaties waarop het voorstel ziet, verwijs ik naar de memorie van toelichting.

3. Artikel VIIA, eerste lid, geeft alleen een uitdrukkelijk waarderingsvoorschrift voor de pensioenverplichtingen en andere soortgelijke verplichtingen op de fiscale beginbalans van de directiepensioen lichamen. Naar het oordeel van de Raad roept dit voorschrift problemen op, mede door de samenhang die de waardering van de pensioenverplichting heeft met die van andere activa en passiva, zoals de in punt 1 van dit advies genoemde transitorische post. Daarnaast roept een dergelijke uitdrukkelijke bepaling «a contrario-vragen» op ten aanzien van de waardering van de overige bezittingen, schulden en voorzieningen op de fiscale beginbalans. Er is dan ook alle reden aan te sluiten bij de Hoge Raad, die in het arrest van 21 november 1990, BNB 1991/90*, dat ook in de nadere memorie van antwoord (Kamerstukken I 1991/92, 21 198, nr. 3c, blz. 19) is genoemd, overwoog dat «in het algemeen bij de aanvang van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van een lichaam dat een onderneming drijft, de waarde van het ondernemingsvermogen ter berekening van de door het lichaam te behalen winst dient te worden gesteld op de gezamenlijke waarde in het economische verkeer van de tot dat vermogen behorende activa en passiva, met inbegrip van de goodwill, ook voor zover deze in eigen onderneming is opgebouwd». Deze regel dient naar het oordeel van de Raad van State overeenkomstig te gelden ten aanzien van de directiepensioen lichamen. Artikel VIIA, eerste lid, dient in deze zin te worden heroverwogen.

3. Anders dan de Raad, ben ik van mening dat voor a contrario-redeneringen met betrekking tot de waardering van de overige bezittingen en schulden op de openingsbalans niet behoeft te worden gevreesd. De toezegging had immers geen betrekking op deze overige vermogensbestanddelen. Voor die bestanddelen is het algemene uitgangspunt waarnaar de Raad verwijst, inhoudende dat bij de aanvang van de belastingplicht de waarde van het ondernemingsvermogen dient te worden gesteld op de waarde in het economische verkeer, onverkort van toepassing.

4. Artikel VIIA, eerste lid, bepaalt dat de pensioenverplichtingen op de fiscale beginbalans moeten worden te boek gesteld voor de waarde in het economische verkeer. Hetgeen onder de waarde in het economische verkeer in deze gevallen moet worden verstaan, is in de toelichting niet nader uitgewerkt, hetgeen van belang is aangezien alle pensioenverplichtingen naar deze maatstaf moeten worden herwaardeerd. Onduidelijk is mitsdien of, zoals in de resolutie van 11 oktober 1984, BNB 1984/321, is beschreven, moet worden uitgegaan van de koopsommen, die verzekeringsmaatschappijen berekenen ten aanzien van verplichtingen zonder indexatie of vaste klimming, van de grondslagen die bedrijfspensioenfondsen hanteren ten aanzien van de verplichtingen met een open indexatie, of dat op de voet van de resolutie van 26 oktober 1992, BNB 1993/15, mag worden uitgegaan van de contante waarde van de opgebouwde rechten exclusief kostenopslagen en een hantering van een rekenrente van ten minste 4%, dan wel van een andere methode. In de toelichting dient ten aanzien van de onderscheiden vormen van pensioentoezegging te worden uiteengezet op welke wijze «de» waarde in het economische verkeer van de pensioenverplichtingen moet worden bepaald.

4. Met het voorschrift de verplichtingen die voortvloeien uit een pensioenregeling op de openingsbalans te boek te stellen voor de waarde in het economische verkeer wordt beoogd aan te sluiten bij hetgeen tussen onafhankelijke derden zou zijn overeengekomen. Aan de aanbeveling van de Raad om in de memorie van toelichting aan te geven hoe deze waarde bij de onderscheiden vormen van pensioentoezeggingen moet worden bepaald, heb ik gevolg gegeven. Dit komt er op neer dat voor nominale pensioenen en vast geïndexeerde pensioenen moet worden aangesloten bij hetgeen usance is bij (grote) verzekeringsmaatschappijen en voor open geïndexeerde pensioenen bij hetgeen gebruikelijk is bij ondernemings- en bedrijfspensioenfondsen.

5. Artikel VIIA, tweede tot en met vierde lid, geeft aan de regeling terugwerkende kracht, ook in het geval de aanslag reeds is geregeld. Naar het oordeel van de Raad is dit voorstel complex en ondoorzichtig. Materieel wordt kennelijk beoogd de fiscale winst van het eerste boekjaar te corrigeren en over de correctie te kunnen navorderen zonder dat sprake is van een zogenoemd «nieuw feit». Naar het oordeel van de Raad ligt in zo'n situatie een incidentele afwijking van het bepaalde in artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen meer voor de hand dan de thans voorgestelde regeling. De Raad adviseert daartoe. In ieder geval dient in de toelichting op de keuze van de «methodiek» nader te worden ingegaan.

5. Anders dan de Raad meent, wordt met artikel VIIA, tweede tot en met vierde lid, niet beoogd de fiscale winst over het eerste boekjaar te corrigeren en over die correctie te kunnen navorderen zonder dat sprake is van een zogenoemd «nieuw feit». Het ongemotiveerde fiscale voordeel zal zich namelijk niet alleen in het eerste boekjaar kunnen voordoen. Het zal zich voordoen op het moment dat de loon- of prijsstijging feitelijk optreedt, op het tijdstip dat de verplichtingen tegen een zakelijke prijs worden overgedragen, op het moment waarop vanwege sterfte een vrijval van de verplichtingen optreedt, of uiterlijk bij het verrichten van de pensioenuitkeringen. Met andere woorden; het ongemotiveerde voordeel kan zich uitstrekken over vele jaren. Wel voeg ik hieraan toe dat directiepensioenlichamen die zich bij een open indexatie op de toezegging beroepen, er soms naar streven het onbedoelde voordeel zoveel mogelijk in het eerste boekjaar te realiseren.

Navordering is, ook als daarvoor geen «nieuw feit» zou zijn vereist, slechts mogelijk in gevallen waarin sprake is van te weinig geheven belasting. Daarvan is alleen sprake in de gevallen waarin het onbedoelde voordeel vóór

de aanvang van het oudste nog openstaande jaar feitelijk is gerealiseerd en de belastbare winst positief is.

Om deze redenen heb ik gekozen voor een bepaling waarbij in het oudste nog openstaande boekjaar een zodanige correctie wordt aangebracht dat het onbedoelde voordeel direct wordt teruggenomen voor zover het reeds is gerealiseerd in een boekjaar waarover de aanslag reeds is vastgesteld, en wordt voorkomen voor zover het pas in latere boekjaren zou worden gerealiseerd. Ik heb de memorie van toelichting op dit punt aangevuld.

6. Artikel VIIA, derde lid, bepaalt dat, indien het directiepensioenlichaam in een fiscale eenheid is opgenomen, de regeling van overeenkomstige toepassing is op de fiscale eenheid waartoe het lichaam behoort. Gelet op het bepaalde in artikel 15, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69) en de vrijstelling van artikel 5 Wet Vpb'69 tot 1 januari 1992 voor deze pensioenlichamen, zullen de directiepensioenvennootschappen tot die datum niet in een fiscale eenheid zijn opgenomen. Voor zover directiepensioenen zijn ondergebracht in niet-vrijgestelde vennootschappen heeft voeging uiteraard wel plaatsgevonden, maar op die vennootschappen ziet de voorgestelde regeling niet. De Raad vraagt zich af of voor de gevallen waarin het ontstaan van de belastingplicht, dat de voorziene waardering van de pensioenverplichtingen reeds oproept, en het opnemen in een fiscale eenheid van het directiepensioenlichaam, waartoe het verzoek na het ontstaan van de belastingplicht zal zijn gedaan en na inwilliging van het verzoek alsnog gaan samenvallen, niet zou kunnen worden volstaan met het «constaterend» (alsnog) doen opnemen van een afzonderlijke voorwaarde, die inhoudelijk gelijk is aan de bepaling van artikel VIIA, eerste en tweede lid, in de op grond van artikel 15 Wet Vpb'69 gestelde of te stellen voorwaarden. In ieder geval adviseert de Raad in de toelichting op artikel VIIA, derde lid, in te gaan op de reikwijdte van de bepaling en aan te geven in hoeveel gevallen deze bepaling betekenis zou kunnen hebben.

6. De Raad vraagt zich ten aanzien van het derde lid van artikel VIIA af of niet zou kunnen worden volstaan met een uitbreiding van de standaardvoorwaarden van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Onder punt 2 heb ik aangegeven waarom ik ervoor heb gekozen de toezegging terug te nemen door middel van een maatregel in de uitvoeringssfeer gevolgd door ondersteunende wetgeving. Het neerleggen van de waarderingsvoorschriften in de standaardvoorwaarden van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zou niet werken in situaties waarin er na 1 januari 1992 reeds fiscale-eenheidsbeschikkingen zijn afgegeven. Deze kunnen immers niet worden aangevuld met nieuwe (standaard) voorwaarden.

Aan de aanbeveling van de Raad om in de artikelsgewijze toelichting in te gaan op de reikwijdte van het genoemde artikellid heb ik gevolg gegeven. In hoeveel gevallen deze bepaling van toepassing zal zijn, valt in dit stadium echter moeilijk aan te geven.

7. Bij besluit van 16 augustus 1995, BNB 1995/275, is aan de inspecteurs opgedragen te handelen overeenkomstig de voorgestelde regeling. De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op het aantal gevallen, waarin dit heeft plaatsgevonden, het aantal bezwaarschriften dat in afwachting van de wettelijke maatregel is aangehouden, alsmede op het budgettaire belang dat met het voorstel gemoeid is.

7. Naar aanleiding van deze aanbeveling van de Raad heb ik in de memorie van toelichting opgenomen dat de wenselijkheid om via een wettelijke maatregel zo snel mogelijk zekerheid te scheppen, wordt onderstreept door het feit dat advieskantoren hun cliënten blijken te adviseren in hun aangifte uit te gaan van de genoemde toezegging. In hoeveel gevallen al correctie van de aangifte heeft plaatsgehad en een bezwaarschrift is ingediend, is in het huidige stadium moeilijk aan te geven.

8. Artikel VIIA, vierde lid, bevat in feite twee regelingen die beide beginnen met «Indien». Uit dit vierde lid blijkt niet duidelijk of de tweede regeling in dit lid alleen van toepassing is indien ook de eerste regeling van het vierde lid van toepassing is dan wel ook in andere situaties toepassing kan vinden. De laatste

indruk wordt versterkt doordat de tweede regeling in het vierde lid terugverwijst naar het eerste lid van artikel VIIA.

Met het oog op het vorenstaande dient de reikwijdte van de tweede regeling in het vierde lid van artikel VIIA voldoende nauwkeurig te worden afgebakend.

8. Naar aanleiding van deze opmerking van de Raad heb ik de formulering van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting verduidelijkt.

9. *Voor enkele redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.*

9. De redactionele kanttekeningen van de Raad heb ik in de memorie van toelichting verwerkt. Tevens heb ik van de gelegenheid gebruik gemaakt om de tekst aan te vullen met een bepaling inzake omzetting en fusie en enige redactionele wijzigingen in de tekst van het voorstel van wet aan te brengen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
W. Scholten*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 5 december 1995, no. W06.95.0492, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Memorie van toelichting.

- Aan het begin van de tweede alinea van de toelichting verduidelijken dat aanvankelijk van de daarna weergegeven gedachtengang is uitgegaan, maar dat deze gedachtengang later is vervuild voor een andere visie.
- In de vijfde alinea mede gelet op aanwijzing 69 van de Aanwijzingen voor de regelgeving de verwijzing naar een besluit telkens wijzigen in een verwijzing naar een ministeriële regeling.