

Vergaderjaar 1997–1998

25 690

Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 c.a. (aanpassing van de oudedagsreserve en de zelfstandigenaftrek alsmede vervallen van de vermogensaftrek)

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 2 oktober 1996 en het nader rapport d.d. 15 oktober 1997, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 8 september 1997, no. 97.004221, 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 op de inkomstenbelasting 1964 c.a. (aanpassing van de oudedagsreserve en de zelfstandigenaftrek alsmede vervallen van de vermogensaftrek).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 8 september 1997, nr. 97.004221, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 2 oktober 1997, nr. W06.97.0570, bied ik U hierbij aan.

1. *De vorming van een fiscale oudedagsreserve (FOR) wordt op grond van het voorstel beperkt tot ondernemers die voldoen aan de criteria voor de zelfstandigenaftrek. Hierdoor worden de voorwaarden voor de vorming van de FOR op een tweetal punten verzwakt. De eis van het feitelijk drijven van de onderneming door de ondernemer en het zogenoemde urencriterium worden ingevoerd, met als enige motivering dat de koppeling van de FOR aan het recht op zelfstandigenaftrek meer recht doet aan de doelstelling van de regeling. Naar het oordeel van de Raad van State is deze motivering ontoereikend ten aanzien van de invoering van het urencriterium, waardoor alleen ondernemers die ten minste 70% van de beschikbare werktijd en minimaal 1225 uren feitelijk in hun onderneming werkzaam zijn voor de FOR in aanmerking komen. Achtergrond van de regeling is het verschil in behandeling tussen loontrekkenden en zelfstandigen op het gebied van de oudedagsvoorziening weg te nemen. De FOR doet dit door de belastingheffing over een deel van de winst uit te stellen, opdat vermogen voor de oudedag kan worden gespaard en het aldus gespaarde vermogen kan worden aangewend in de onderneming. Er is geen reden bij een deeltijdondernemer de dotatie aan de FOR te beperken zolang ook bij een deeltijdbetrekking in de loonsfeer de pensioenpremies aftrekbaar zijn. Naar het oordeel van de Raad zijn wel redenen aan te voeren de vorming van de FOR alleen toe te staan voor ondernemers die de onderneming feitelijk uitoefenen, gelet op het meer dan incidentele gebruik dat van de rechtsvorm van de commanditaire vennootschap wordt gemaakt voor «materiële» beleggingen.*

De Raad adviseert de verzwaring van de voorwaarden voor de vorming van de FOR te beperken tot de eis van het feitelijk drijven van de onderneming.

1. Achtergrond van de regeling van de fiscale oudedagsreserve is het verschil in behandeling tussen loontrekkenden en zelfstandigen op het gebied van de oudedagsvoorziening weg te nemen. In de praktijk blijken echter ook belastingplichtigen die in wezen als loontrekkenden zijn te beschouwen, gebruik te kunnen maken van de regeling van de fiscale oudedagsreserve (FOR). Dit is dezelfde problematiek als in paragraaf drie van de toelichting wordt aangesneden met betrekking tot de zelfstandigenaftrek. Loontrekkenden voor wie de onderneming in feite een nevenactiviteit vormt, komen thans toch in aanmerking voor dotatie aan de FOR. Teneinde dit te voorkomen, wordt voorgesteld om de dotatie aan de FOR te beperken tot belastingplichtigen die zelfstandigenaftrek genieten. De Raad adviseert deze koppeling niet te leggen maar ten aanzien van de dotatie aan de FOR te volstaan met de invoering van de eis van het feitelijk drijven van de onderneming. Anders dan de Raad ben ik van oordeel dat deze beperking niet toereikend zou zijn aangezien invoering van de eis van feitelijk drijven niet verhindert dat loontrekkenden die slechts een relatief gering aantal uren besteden aan het feitelijk drijven van hun onderneming, kunnen doteren aan de oudedagsreserve. De toelichting is op dit punt aangevuld.

2. Het voorgestelde artikel 44m, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) bepaalt dat ook een zelfstandigenaftrek wordt toegepast, indien gedurende het kalenderjaar de voor werkzaamheden beschikbare tijd voor ten minste 1225 uren in beslag wordt genomen door het voor eigen rekening feitelijk drijven van een onderneming en in een of meer van de drie voorafgaande jaren niet voor eigen rekening feitelijk een onderneming is gedreven. Deze bepaling beoogt het huidige criterium voor de zogenoemde starters niet aan te scherpen en een belastingplichtige als starter aan te merken gedurende de eerste drie jaren dat hij de onderneming drijft. Naar het oordeel van de Raad sluit de redactie van de bepaling hierbij niet aan. Indien een ondernemer in het eerste jaar minder dan 1225 uren zijn onderneming feitelijk drijft, wordt de startersaftrek in het volgende jaar waarin hij wel gedurende ten minste 1225 uren feitelijk zijn onderneming drijft, geblokkeerd door de cumulatie van de voorwaarden van de bepaling. Evenzo wordt, ook al drijft de ondernemer reeds in het eerste jaar zijn onderneming gedurende meer dan 1225 uren, de startersaftrek in het tweede en derde jaar geblokkeerd door het feit dat hij wel in een of meer van de voorafgaande kalenderjaren voor eigen rekening een onderneming heeft gedreven. De Raad adviseert de bepaling te herformuleren op zodanige wijze dat de regeling van de verhoging van de zelfstandigenaftrek gedurende drie jaren voor starters gehandhaafd blijft.

2. Met het voorgestelde artikel 44m, eerste lid, onderdeel b, wordt beoogd een belastingplichtige als startende ondernemer aan te merken gedurende de eerste drie jaren dat hij feitelijk voor eigen rekening een onderneming drijft. De Raad meent evenwel dat uit deze bepaling zou volgen dat een startende ondernemer slechts één jaar als starter in aanmerking komt voor de zelfstandigenaftrek met starterstoelage. Hierna wordt toegelicht dat zulks niet het geval is.

Om als startende ondernemer te worden aangemerkt dient de belastingplichtige aan een tweetal voorwaarden te voldoen. Ten eerste dient hij ten minste 1225 uren zijn onderneming feitelijk voor eigen rekening te drijven; hij heeft dan recht op zelfstandigenaftrek. Ten tweede is vereist dat hij in de periode van de voorafgaande 3 jaren (ook de huidige regeling kent een periode van 3 jaren), in ten minste één van die jaren feitelijk *geen* onderneming heeft gedreven. Is hieraan voldaan, dan heeft de belastingplichtige als startende ondernemer recht op starterstoelage. In de beide voorbeelden van de Raad leidt de toepassing van dit vereiste ertoe dat, anders dan de Raad veronderstelt, er wel recht bestaat op starterstoelage omdat voor de periode van de voorafgaande 3 jaren ook jaren meetellen waarin geen sprake is van ondernemerschap maar door de belastingplichtige andere werkzaamheden worden verricht.

3. Artikel I, onder G, tweede lid, van het voorstel bepaalt dat de zelfstandigenaftrek met f 325 wordt verhoogd. In het Belastingplan 1998, waarover de Raad heden eveneens advies uitbrengt (no. W06.97.0574), wordt voorgesteld in het kader van de Pemba-operatie de zelfstandigenaftrek met f 250 te verhogen. De Raad adviseert deze voorstellen niet over twee voorstellen van wet te spreiden, maar in één voorstel op te nemen; hierbij ligt het Belastingplan 1998 voor de hand. De Raad adviseert artikel I, onder G, tweede lid, te schrappen en inhoudelijk in het Belastingplan 1998 op te nemen.

3. De suggestie van de Raad om de in het Belastingplan 1998 voorgestelde verhoging van de zelfstandigenaftrek en de verhoging van die aftrek opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel, in één voorstel op te nemen, heb ik overgenomen. Ik heb er daarbij voor gekozen om de verhoging in het Belastingplan 1998 over te brengen naar het onderhavige wetsvoorstel aangezien laatstbedoeld voorstel al voorzag in een wijziging van de zelfstandigenaftrek op andere onderdelen.

4. In het als bijlage bij de memorie van toelichting toegevoegde rapport inzake de oudedagsreserve wordt opgemerkt dat een knelpunt in de FOR de doorwerking van het zogenoemde Wielockx-arrest (HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-80/94) is. In de toelichting wordt aan de in het arrest aangesneden problematiek geen aandacht besteed. De Raad adviseert uiteen te zetten op welke grond geen aanpassing van de FOR is voorzien ten aanzien van de buitenlandse belastingplichtige die (nagenoeg) zijn gehele inkomen in Nederland verwerft en die recht heeft op het doteren aan de FOR, maar die niet kan worden belast voor een afname van die FOR.

4. In het bij de memorie van toelichting gevoegde rapport van de sub-werkgroep winst van de werkgroep technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting wordt gewezen op het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 11 augustus 1995, nr C-80/94 inzake Wielockx. Terecht merkt de Raad op dat in het onderhavige wetsvoorstel geen aandacht is besteed aan de uitkomst van dat arrest. De reden hiervoor is dat ik mijn oordeel dienaangaande eerst zal kunnen afronden, indien ons hoogste nationale rechtscollege zich heeft uitgesproken over de implicaties van dit arrest voor de toepassing van de nationale wetgeving.

5. Voor een redactionele kanttekening verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

5. Aan de redactionele opmerking van de Raad is gevolg gegeven.

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

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

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 2 oktober 1997, no. W06.97.0570, met een redactionele kanttekening die de Raad in overweging geeft.

- In artikel 44m, zevende lid, tussen «voor eigen rekening» en «gedreven onderneming» toevoegen: feitelijk.