

Vergaderjaar 2005–2006

**30 306**

## **Wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2006)**

**Nr. 4**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 14 september 2005 en het nader rapport d.d. 19 september 2005, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris en de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 30 augustus 2005, no.05.003101, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2006), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel omvat het Belastingplan 2006. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar plaatst kanttekeningen bij de voorgestelde inwerkingtreding van de tonnageregeling, de regelingen voor filmstimulering en de woningcorporaties, alsmede de herijking van de dividendbelastingheffing en de codificering van enkele besluiten in de loonbelastingsfeer. De Raad is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 30 augustus 2005, no.05.003101, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan de eerste ondergetekende te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 14 september, no. W06.05 0391/IV, bieden wij U hierbij aan.

Wij willen allereerst onze waardering uitspreken over de voortvarendheid waarmee de Raad zijn advies op het bovengenoemde wetsvoorstel heeft uitgebracht. Deze voortvarendheid stelt de regering – evenals in vorige jaren – in staat het Belastingplan op Prinsjesdag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te kunnen aanbieden.

Naar aanleiding van het advies merken wij het volgende op.

#### *1. Belastingplan*

*Zoals de Raad meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen die maatregelen te worden opgenomen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar. Daarnaast kunnen in een wetsvoorstel de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalen-*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

*derjaar nodig of gewenst is. In de afgelopen jaren zijn de fiscale maatregelen op deze wijze in wetsvoorstellen opgenomen.*

*De Raad stelt vast dat in het Belastingplan 2006 deze splitsing niet is gemaakt en dat ook wijzigingsvoorstellen die eerder passen in een technische herstellwet, zijn opgenomen. Het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel legt druk op de besluitvorming. Deze druk is alleen aanvaardbaar indien de samenhang van de verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt, zoals bij een belastingplan in bovengenoemde zin het geval is.*

*De Raad adviseert opnieuw er strikt de hand aan te houden alleen de maatregelen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar in een belastingplan op te nemen.*

1. De Raad adviseert alleen maatregelen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar in het Belastingplan op te nemen. Volgens de Raad kunnen in een wetsvoorstel bij het Belastingplan ook maatregelen worden opgenomen die niet rechtstreeks betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalenderjaar nodig of gewenst is. In aansluiting op deze opmerkingen van de Raad zijn wij van mening dat vanwege de ingebouwde tijdsdruk op de besluitvorming van het Belastingplan een zorgvuldige afweging vereist is over welke maatregelen passen in het Belastingplan. De samenstelling van het Belastingplan past onze inziens in hoofdzaak binnen het door de Raad gehanteerde kader. We merken hierbij wel op dat een beperkt aantal maatregelen, dat strikt genomen buiten het door de Raad gehanteerde kader valt, om redenen van wetgevingseconomie niet in een separaat wetsvoorstel is opgenomen.

## *2. Tonnageregeling*

*De in de Overige fiscale maatregelen 2005 (Wet van 16 december 2004, Stb. 654) opgenomen wijzigingen in de tonnageregeling zijn nog niet in werking getreden in afwachting van de goedkeuring van de Europese Commissie. Voorgesteld wordt nu in navolging van Denemarken deze wijzigingen te versoepelen ten aanzien van het vlagvereiste, dat wordt beperkt tot schepen die de belastingplichtige in eigendom of mede-eigendom heeft of door hem in rompbevrachting worden gehouden, en uit te breiden met scheepsmanagement-activiteiten; daarentegen vervalt de uitbreiding van de tonnageregeling ten aanzien van kabelleggers, onderzoekschepen en kraanschepen. Tevens wordt aangekondigd, dat de aangepaste wijzigingen van de tonnageregeling ook zonder uitdrukkelijke toestemming van de Europese Commissie op 1 januari 2006 in werking zullen treden. De Nederlandse regering heeft de Europese Commissie meermalen verzocht een beslissing inzake de voorgestelde tonnageregeling te geven, maar die is uitgebleven. In de toelichting wordt opgemerkt, dat Nederland zich nu genoodzaakt ziet de wijzigingen van de tonnageregeling op 1 januari 2006 in werking te laten treden.*

*De Raad ziet die noodzaak niet in. De afweging tussen het met terugwerkende kracht invoeren van een regeling en het moeten terugvorderen van ongeoorloofde staatssteun dient door te slaan naar de eerstgenoemde mogelijkheid. Het afgaan op de faciliteiten die de tonnageregeling biedt, is voor de sector in beide varianten onzeker zolang de Europese Commissie geen uitsluitsel heeft gegeven, maar eerstgenoemde mogelijkheid lijkt het minst belastend. De Raad adviseert eerst na de beslissing van de Europese Commissie de gewijzigde tonnageregeling in werking te laten treden.*

2. Met de in het Belastingplan 2006 voorgestelde maatregelen wordt de Nederlandse wetgeving in overeenstemming gebracht met de herziene Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer. Tevens is in het voorstel van wet aandacht gegeven aan de concurrentiepositie van het Nederlandse zeevervoer.

De Raad wijst er op dat de Europese Commissie nog geen goedkeuring heeft gegeven voor de in het Belastingplan 2006 opgenomen regelingen. Om die reden moet zijns inziens een afweging worden gemaakt tussen het met terugwerkende kracht invoeren van een regeling en het risico van het moeten terugvorderen van ongeoorloofde staatssteun. Het afgaan door de sector op faciliteiten die de regeling biedt, is in beide varianten onzeker zolang de Commissie geen zekerheid heeft gegeven, waarbij de eerste variant het minst

bezwarend lijkt. De Raad adviseert om de gewijzigde tonnageregeling eerst na goedkeuring in werking te laten treden.

Vooropgesteld wordt dat het gaat om het in lijn brengen van de Nederlandse regelingen met het nieuwe steunkader voor de zeescheepvaart, zoals die door de Europese Commissie is vastgesteld in richtsnoeren. Daarbij moet een lidstaat aan de Europese Commissie melden dat en op welke wijze de richtsnoeren in de nationale regelingen worden opgenomen (conform artikel 88, lid 1, EG – «dienstige maatregelen»). Ten aanzien van de voorgestelde maatregelen is aan deze meldingsplicht voldaan.

Hoewel het de voorkeur verdient dat met inwerkingtreding van de maatregelen wordt gewacht tot de Europese Commissie vastlegt dat Nederland de voorgestelde dienstige maatregelen aanvaardt en daarvan officieel mededeling doet aan de Nederlandse regering conform hetgeen is bepaald in artikel 19, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/1999, wordt daar in dit geval niet voor gekozen. Het risico dat de Europese Commissie naar aanleiding van de voorgestelde maatregelen een formele onderzoeksprocedure zal starten wordt daarbij als zeer klein ingeschat. Tevens geldt dat de Nederlandse regelgeving al op 30 juni 2005 aan de richtsnoeren had moeten voldoen. Ook aan niet tijdige invoering kleven risico's. In de afweging van de risico's, en om het nadeel dat de sector ondervindt van het verder uitstellen van de inwerkingtreding te beperken, is besloten om vast te houden aan de in het wetsvoorstel opgenomen inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2006.

Voor wat betreft de reeds in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2005 (Wet van 16 december 2004, Stb. 654) opgenomen maatregelen is een dergelijke melding al een aantal keren schriftelijk gebeurd, waarbij is verzocht om vastlegging dat Nederland de voorgestelde dienstige maatregelen aanvaardt en daarvan officieel mededeling te doen aan de Nederlandse regering, voor de eerste keer bij brief van 15 september 2004. De Europese Commissie heeft tot op heden niet gereageerd op de door Nederland verzonden brieven, anders dan dat werd aangegeven dat de toepassing van de regelingen voor de zeescheepvaart op kabelleggers, onderzoekschepen en kraanschepen onverenigbaar is met de herziene Communautaire richtsnoeren. Voorgesteld wordt om de uitbreiding met de genoemde typen schepen in het hiervoor genoemde wetsvoorstel te laten vervallen. Daarnaast wordt, in lijn met het door de Europese Commissie goedgekeurde Deense voorstel, voorgesteld het vlagvereiste te versoepelen. Het risico dat de Europese Commissie een terugvorderingsprocedure inzake onrechtmatige staatssteun zal starten, is om bovengenoemde redenen verwaarloosbaar.

Voor wat betreft de regeling voor scheepsmanagementactiviteiten geldt dat deze eveneens zijn gemeld bij de Europese Commissie, zij het voor de eerste keer bij brief van 3 augustus 2005. Omdat de bedoelde regeling niet afwijkt van de letterlijke tekst van de herziene Communautaire richtsnoeren, lijkt het waarschijnlijk dat de Europese Commissie hiermee zal instemmen. Gezien het vorenstaande en de betrokken risico's afwegende, is de regering van mening dat het de voorkeur verdient om het wetsvoorstel met betrekking tot de regelingen voor de zeescheepvaart niet aan te passen.

### *3. Filmstimulering*

*In de toelichting wordt opgemerkt dat besloten is naar aanleiding van de motie-Verhagen het filmstimuleringsbeleid structureel voort te zetten. De Raad heeft eerder negatief geadviseerd over de wijze waarop aan dit stimuleringsbeleid vorm is gegeven. In het advies inzake het Belastingplan 2002 II – Economische infrastructuur (Kamerstukken II 2001/02, 28 034, A) merkte de Raad het volgende op:*

*«21. De Raad heeft bij de invoering van de faciliteit voor de Nederlandse filmindustrie opgemerkt dat zou moeten worden toegelicht waarom deze maatregel van toepassing zal zijn voor de filmindustrie en niet voor andere vergelijkbare activiteiten. In het nader rapport is erop gewezen dat Nederland goede mogelijkheden biedt voor een in de economische en culturele infrastructuur verweven bedrijfstak film. Om de filmindustrie een duw in de goede richting te geven, zijn maatregelen voorgesteld die zijn gericht op het verbeteren van de financiële en economische infrastructuur, waardoor de investeringsbereidheid en het productievolume kan worden vergroot. De voorgenomen maatregelen betreffen niet zozeer een steunprogramma als wel*

het geven van een impuls aan de filmindustrie (Kamerstukken II 1997/98, 25 688, B, blz. 3).

In de brief van 11 juni 2001 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer is de evaluatie van de stimuleringsmaatregelen opgenomen. Uit deze evaluatie blijkt onder meer, dat vooral sprake is geweest van fiscale oriëntatie in plaats van marktorientatie en dat serieuze toetsing van commerciële perspectieven van een film in bepaalde gevallen achterwege blijft. De verbetering van de financiële en economische infrastructuur is niet aan te wijzen. Het is de investeerders veeleer om de fiscale aftrekpost te doen geweest. Doordat financiële instellingen zeer actief inspeelden op de mogelijkheden van de fiscale stimuleringsmaatregelen, heeft daarenboven de FINE niet de voortrekkersrol kunnen vervullen die haar bij de opzet van het pakket filmstimuleringsmaatregelen was toebedacht (Kamerstukken II 2000/01, 25 434, nr. 5).

Naar het oordeel van de Raad rechtvaardigt deze evaluatie niet dat voortgegaan moet worden op de weg de filmindustrie fiscaal sterker te stimuleren dan andere culturele beleggingen. De beleggingen in durfkapitaal, waartoe de culturele beleggingen behoren, zijn aanmerkelijk fiscaal gefaciliteerd door de vrijstelling van de vermogensrendementsheffing, de extra heffingskorting en de mogelijkheid verliezen ten laste van het box I-inkomen af te trekken. Tot de culturele beleggingen zullen onder meer projecten die in het belang zijn van de Nederlandse film gerekend worden (het voorgestelde artikel 5.18a van de Wet inkomstenbelasting 2001) (Wet IB 2001). Deze faciliteiten stellen investeerders reeds een redelijk rendement in het vooruitzicht dat nodig is om durfkapitaal te genereren. Voorzover gevreesd zou moeten worden dat met behulp van deze fiscale faciliteiten onvoldoende durfkapitaal uit de markt aan te trekken is, zou de voorgenomen maatregel in de vorm van publiek-private samenwerking sterker kunnen worden ingezet. De Raad mist in de toelichting een deugdelijke vergelijking van het te bereiken rendement bij toepassing van de faciliteiten voor durfkapitaal en de filminvesteringsaftrek, nu in figuur 3 geabstraheerd is van vrijstellingen in box III. De keuze voor filminvesteringsaftrek en tegen durfkapitaal is daardoor niet onderbouwd. Deze keuze is temeer opvallend omdat bij de uitwerking van hetgeen tot de culturele beleggingen dient te worden gerekend, in het voorstel van Wet wijziging van enkele belastingwetten (herstel van onjuistheden) (Kamerstukken II 2000/01, 27 746) de projecten die in het belang zijn van de Nederlandse film als culturele projecten zijn aangewezen.

De Raad adviseert niet de weg op te gaan van de invoering van een filminvesteringsaftrek. Het verlenen van deze investeringsaftrek staat haaks op de opzet van de Wet IB 2001 alleen aan «echte» ondernemers ondernemersfaciliteiten te verlenen. Daarenboven wordt deze filminvesteringsaftrek niet aan «echte» ondernemers maar alleen aan pseudo-ondernemers verleend, en vindt in afwijking van de gebruikelijke regeling slechts een beperkte desinvesteringbijtelling plaats. Deze inbreuken op het systeem maken de «systeemfout» nog groter. Voor een tijdelijke en gebudgetteerde regeling moet zo'n systeemfout niet gemaakt worden.

De Raad adviseert niet over te gaan tot de invoering van een filminvesteringsaftrek en de facilitering van Nederlandse films ondergebracht te houden bij de regeling voor durfkapitaal.»

Nu wordt voorgesteld een nagenoeg gelijke regeling structureel in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) op te nemen, herhaalt de Raad zijn bedenkingen. Deze bedenkingen worden vergroot nu de voorgestelde wijziging ertoe leidt dat de regeling gecompliceerder wordt in systematiek en uitvoering; in het bijzonder speelt dit doordat, met het loslaten van het fiscale winstbegrip, fiscaal aftrekbare verliezen van een film-cv tot 130% van de inleg van de participanten kunnen belopen en een nieuwe objectieve vrijstelling wordt ingevoerd. De staatssecretaris onderkent dit eveneens en heeft al een onderzoek aangekondigd naar een eenvoudiger variant die gebaseerd is op belastingheffing in Box III<sup>1</sup>.

Daarnaast wijst de Raad er op dat uit de in bijlage 1 opgenomen voorbeelden is af te leiden dat een substantieel gedeelte van dit uit de markt aangetrokken kapitaal als belastinguitgave vervolgens ten laste van 's Rijkschatkist wordt gebracht. Het per saldo door de investeerders bijgedragen «echt eigen» kapitaal aan de filmindustrie is zo gering ten opzichte van het totaal benodigde kapitaal, dat dit het invoeren van de belastinguitgave met al zijn gecomplici-

<sup>1</sup> Brief van de Staatssecretarissen M.C. van der Laan en J.G. Wijn aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal d.d. 12 juli 2005, Kamerstukken II 2004/05, 25 434, nr. 24.

*ceerde regelingen en administratieve lasten niet rechtvaardigt, nog afgezien van het risico dat een deel van met de faciliteit gemoede gelden weglekt naar het buitenland. Dit alles wijst in de richting dat een volledig rechtstreekse subsidiëring in deze situatie meer voor de hand ligt dan de voorgestelde regeling. Een volledige subsidiëring zou in afwachting van de resultaten van het aangekondigde onderzoek ook een overbrugging kunnen vormen, zodat niet nu mogelijk tijdelijk de voorgestelde complexe regeling behoeft te worden ingevoerd.*

*Tenslotte wijst de Raad er op dat, ingeval het echt alleen maar gaat om een fiscale aftrekpost, de regeling ook vorm zou kunnen krijgen in het als aftrekbare gift in aanmerking nemen van gerealiseerde verliezen op door SenterNovem geaccordeerde filmprojecten.*

*De Raad adviseert de invoering van een structurele regeling voor filmstimulering te heroverwegen.*

3. De keuze voor de fiscaliteit als instrument om film te stimuleren vloeit voort uit de motie Verhagen c.s. waaraan ook de Raad refereert (kamerstukken II 2004/05, 29 800, nr. 4). Om met deze keuze in plaats van met een rechtstreekse subsidie invulling te geven aan de doelstellingen van het filmstimuleringsbeleid, is het nodig een enigszins ingewikkeld bouwwerk aan fiscale middelen te construeren. De bedenkingen die de Raad heeft bij het vervolgen van deze in 1998 ingeslagen weg, ter zake waarvan de Raad dus al eerder negatief adviseerde, zijn begrijpelijk. Evenzeer is het begrijpelijk dat de Raad zich opnieuw afvraagt of de stimulering van film niet beter anders georganiseerd kan worden dan door fiscale stimulering via de film-CV. Echter, een overstap naar ander beleid is niet opportuun, op dit moment niet althans. De Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, M.C. van der Laan, en eerste ondergetekende hebben in hun brief van 12 juli 2005 (kamerstukken II 2004/05, 25 434, nr. 24) de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal geschreven te onderzoeken hoe de bestaande regeling voor de film-CV zou kunnen worden vervangen door – enigerlei vorm van subsidie, gecombineerd met – een op box III gebaseerde fiscale regeling. Uitgangspunt zal daarbij zijn dat een mix ontstaat van een fiscale stimulans in de vorm van de bestaande faciliteiten (vrijstelling in box III en een heffingskorting) voor cultureel beleggen en een vorm van subsidiëring. Te denken valt daarbij aan een garantiefonds, een matchingbijdrage of, zoals de Raad adviseert, een rechtstreekse subsidie. Bedoelde combinatie is nodig omdat de hiervoor bedoelde fiscale stimulans op zichzelf onvoldoende zal zijn om beleggers te interesseren voor een belegging in een film, gezien de daaraan verbonden risico's en de te verwachten rendementen. Mede met het oog op de voor deze sector noodzakelijke continuïteit is het wenselijk in de tussentijd (tot uiterlijk 1 juli 2007) de ook in de eerderbedoelde brief van 12 juli 2005 aangekondigde maatregelen door te voeren. Door op deze wijze voort te bouwen op het bestaande beleid wordt voorkomen dat marktpartijen onverwacht een volkomen nieuwe financieringsmethodiek in het leven zouden moeten roepen.

#### *4. Woningcorporaties*

*De in artikel 5, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) opgenomen vrijstelling voor lichamen toegelaten om op de voet van de Woningwet (Stb. 1991, 439) werkzaam te zijn in het belang van de volkshuisvesting is omstreden. In de brief van 18 februari 2002, nr. AFP2002/00014, heeft de staatssecretaris aangegeven dat het kabinet voornemens was om, in lijn met het kabinetsstreven naar afschaffing van subjectieve belastingvrijstellingen, met ingang van 1 januari 2003 de subjectieve vrijstelling van vennootschapsbelasting voor woningcorporaties te laten vervallen, en dat deze daardoor belastingplichtig zouden worden. Bij brief van 23 december 2002 is echter nader aangegeven dat het streven (geworden) was om de woningcorporaties niet voor al hun activiteiten te belasten. In het Belastingplan 2004 is vervolgens een voorstel opgenomen dat de vrijstelling voor woningcorporaties beperkt tot hun kernactiviteiten, waardoor de commerciële activiteiten, zoals de bouw van koopwoningen en de makelaardij, buiten de vrijstelling vallen (Kamerstukken II 2003/04, 29 210). De uitwerking van het voorstel waarbij een koppeling werd aangebracht met het Besluit beheer sociale-huursector, bleek niet realiseerbaar. Voorgesteld wordt nu de vrijstelling te beperken tot de in de Wet Vpb 1969 zelfstandig omschreven kernactiviteiten van de sociale woningcorporaties.*

*De Raad merkt op dat de rechtvaardiging van de vrijstelling van de woningcorporaties is gevonden in de eisen die de overheid stelt om de status van toegelaten instelling te verkrijgen en te behouden (Aanhangsel Handelingen I 1992/93, nr. 17). Deze eisen zijn neergelegd in de artikelen 70 en volgende van de Woningwet. Hierin wordt onder meer bepaald dat stichtingen, die zich ten doel stellen uitsluitend op het gebied van de volkshuisvesting werkzaam te zijn en niet beogen uitkeringen te doen anders dan in het belang van de volkshuisvesting, kunnen worden toegelaten als instellingen, uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam. De toegelaten instellingen dienen bij voorrang personen die door hun inkomen of door andere omstandigheden moeilijkheden ondervinden bij het vinden van hun passende huisvesting, te huisvesten. Bij het in gebruik geven van door hen beheerde woningen met een verhoudingsgewijs lage huurprijs dienen zij zo veel mogelijk voorrang te geven aan woningzoekenden die, gelet op hun inkomen, in het bijzonder op die woningen zijn aangewezen. Zij moeten daarbij voldoen aan voorschriften betreffende het verwerven, bouwen, bezwaren en vervreemden van onroerende zaken, het treffen van voorzieningen aan woningen, het verhuren van woningen, de wijze van beheer van woningen, de exploitatie van woningen, de bestemming van batige saldi, het financiële beleid en beheer, de verslaglegging, de inrichting van de administratie en overleg met en verplichtingen ten opzichte van huurders.*

*Tussen deze eisen en de voorgestelde omschrijving van de kernactiviteiten zit licht, zoals in de toelichting ook is gesteld, waardoor de rechtvaardiging voor de vrijstelling zwakker wordt. Tevens is in aanmerking te nemen dat een vrijstelling minder betekenis heeft naarmate het (fiscale) resultaat geringer is; bij verlieslatende activiteiten is een vrijstelling zelfs een belastende regeling. Sociale woningbouw is veelal zwak tot niet renderend.*

*Daarbij komt dat de corporaties zich sterker zijn gaan manifesteren op het terrein buiten de sociale woningbouw. Belastingvrijstelling voor woningcorporaties is dan ook niet meer vanzelfsprekend, mede gelet op de Europese regels inzake staatssteun. De Raad wijst in dit kader ook op het voorstel om een bestemmingsheffing te leggen op verhuurders van woningen met een huur beneden de maximale huur voor toekenning van de huurtoeslag, waardoor met name de woningcorporaties getroffen worden, en op artikel 20, derde lid, van het Besluit locatiegebonden subsidies 2005, waarbij de legesvrijstelling voor sociale verhuurders, die was opgenomen in artikel 34 van het besluit Woninggebonden Subsidies 1995, is komen te vervallen.*

*Het voorstel zal tot administratieve lasten en geschillen leiden in verband met de scheiding tussen de vrijgestelde en niet-vrijgestelde activiteiten, in het bijzonder ten aanzien van werkzaamheden die voor beide activiteiten gemeenschappelijk worden uitgevoerd.*

*Alles overziende adviseert de Raad de in artikel 5, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 opgenomen vrijstelling voor de woningcorporaties opnieuw te bezien.*

4. Met de voorgestelde tekst wordt aangesloten bij het voorstel zoals dat onderdeel uitmaakte van het Belastingplan 2004. Daarmee werd beoogd een beperking aan te brengen in het beslag op de algemene middelen dat het gevolg is van de in artikel 5, eerste lid, onderdeel d, bedoelde belastinguitgave. Werd daartoe ingevolge het amendement Giskes een formeel criterium gehanteerd, meer in het bijzonder door aansluiting te zoeken bij het Besluit beheer sociale huursector, thans wordt voorgesteld een materieel criterium te hanteren. Het voorgestelde criterium is meer eigen aan de fiscaliteit, maar heeft, zo constateert de Raad terecht, tot effect dat bij toepassing van de vrijstelling verschillende normenkaders een rol gaan spelen. De Raad wijst in dit verband op de vereisten waaraan woningcorporaties moeten voldoen, om toegelaten instelling te kunnen zijn en de voorgestelde omschrijving van kernactiviteiten. Wij zijn niet van mening dat met de voorgestelde tekst wordt getreden in doelstellingen die met de kernactiviteiten van de woningcorporaties samenhangen. De beperking van de vrijstelling beoogt zo uit te werken dat een woningcorporatie belastingplichtig kan zijn voor die werkzaamheden waarmee in concurrentie wordt getreden met andere aanbieders van overeenkomstige werkzaamheden. De woningcorporatie kan in de situatie waarin activiteiten verliesgevend zijn, de voorgestelde maatregel als belastend ervaren. Afschaffen van de vrijstelling brengt evenwel niet met zich dat dit anders komt te liggen. Alsdan zullen activiteiten op het gebied van de sociale

woningbouw, voor zover deze structureel verliesgevend zijn, over het algemeen niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt, en kunnen deze verliezen dus niet afgezet worden tegen de winsten van de commerciële activiteiten.

De keuze voor een partiële vrijstelling betekent dat een grens wordt getrokken tussen activiteiten die wel en niet in de heffing worden betrokken. Voor de woningcorporatie ontstaat een zeker belang opbrengsten zo veel mogelijk toe te rekenen aan vrijgestelde activiteiten en kosten aan activiteiten die wel in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken. Dit is geen nieuw fenomeen. Ook het feit dat het moeten onderscheiden tussen belaste en onbelaste activiteiten tot administratieve lasten leidt, is voorzien (in de toelichting geraamd op een toename van € 1 mln.). Woningcorporaties zullen met het oog op dit onderscheid een gescheiden administratie moeten gaan voeren. Het voorstel beoogt de verzwarende van de administratieve lasten overigens te beperken door bij gemengde activiteiten de vrijstelling te handhaven als in een gebouw de gebruiksoppervlakte naast die van bedrijfs-onroerendgoed voor tenminste 80% bestaat uit gebruiksoppervlakte van sociale huurwoningen. Toch zal ook dit aspect van het voorstel naar verwachting niet kunnen voorkomen dat door de voorgestelde wijziging geschillen zullen toenemen. Echter, het is niet de verwachting dat vragen betreffende de toerekening van opbrengsten of kosten aan bepaalde activiteiten ver af staan van beantwoording van de vraag of die activiteiten belast of onbelast zijn. Dit soort problematiek is wederom niet specifiek voor woningcorporaties maar een bekend fenomeen bij lichamen met een partiële vennootschapsbelastingplicht.

##### *5. Dividendbelasting*

*Voorgesteld wordt de voorwaarden voor een onbelaste inkoop van eigen aandelen te versoepelen. Dit voorstel staat niet op zich. In het recente voorstel inzake Versterking fiscale rechtshandhaving is de codificering van de zogenoemde opstapresolutie opgenomen. Naast de invoering van de Wet IB 2001 wijzen ook deze voortdurende (kleine) aanpassingen van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet div.bel. 1965) er op, dat de dividendbelastingheffing aan herijking toe is.*

*De nauwe verbinding tussen de inkomstenbelastingheffing en de dividendbelastinginhouding als voorheffing is verbroken bij de invoering van de Wet IB 2001. Het object van heffing van de dividendbelasting is niet meer gelijk aan het object van de in box III van de Wet IB 2001 opgenomen vermogensrendementsheffing. Daarmee ligt de tijd achter ons dat voor de binnenlandse verhouding het object en het tijdstip van de dividendbelastingheffing nauwkeurig moesten aansluiten bij de in de inkomstenbelasting te betrekken opbrengst van aandelen. Dit schept ruimte om de dividendbelasting robuust op te zetten in een bronheffing die het internationaal aanvaarde heffingsrecht op uitgaande dividenden verzekert en zodanig hoog is dat bij de onderhandelingen over verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de mogelijkheid blijft bestaan voor een adequate wederzijdse vermindering van de bronheffing. Zoals de Raad in het advies inzake de Versterking fiscale rechtshandhaving reeds opmerkte, behoeft met betrekking tot het object van de dividendbelastingheffing niet gemillimeterd te worden aangezien die heffing alleen nog in de buitenlandse verhouding betekenis heeft. Niet alle uitkeringen waarin op grond van de voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ontwikkelde basisconceptie een winstelement is te onderkennen, behoeven in de buitenlandse verhouding in de heffing te worden betrokken. Aangesloten kan worden bij de omstandigheid dat in buitenlandse stelsels andere criteria gelden en bijvoorbeeld de inkoop van eigen aandelen als een vervreemding en niet (deels) als een winstuitkering wordt aangemerkt. Overwogen dient te worden teneinde een robuuste en transparante heffing te krijgen de dividendbelastingheffing te beperken tot de contante winstuitkeringen.*

*De Raad adviseert in de toelichting op dit perspectief in te gaan.*

5. Wij onderschrijven de constatering van de Raad dat door de invoering van Wet IB 2001 de directe link tussen de inkomstenbelasting en dividendbelasting is losgelaten. Hoewel dit op zich ruimte biedt voor aanpassingen, voldoet het concept van de opbrengst van aandelen dat inderdaad is gebaseerd op het inkomensbegrip van de Wet IB 1964 nog steeds als uitgangspunt voor de

dividendbelasting. Een beperking tot enkel contante winstuitkeringen zou leiden tot uitholling van de heffingsgrondslag en daarmee de heffing niet robuuster maken. Ook gaat het in het voorstel niet om gemillimeter; met de inkoop van eigen aandelen zijn juist grote financiële belangen gemoeid. Het beperken van de dividendbelasting tot de contante winstuitkeringen zou kunnen leiden tot aanzienlijke verschuivingen tussen contante winstuitkeringen en inkoop van aandelen. De heffing van dividendbelasting zou op deze wijze gefrustreerd worden. Aangezien het niet in het voornemen ligt substantiële aanpassingen in het inkomstenbegrip door te voeren, is een schets van een nieuw perspectief voor de dividendbelasting thans niet aan de orde.

#### *6. Eindheffing loonbelasting*

*Voorgesteld wordt een tweetal goedkeurende beleidsbesluiten te codificeren. Deze besluiten hebben betrekking op het verstrekken van spaarpunten en geschenken en maken het mogelijk dat de verstrekker de fiscale gevolgen voor zijn rekening neemt.*

*Het Besluit van 26 april 2001, CPP2001/91M, ziet op de fiscale behandeling van spaarsystemen in de zakelijke sfeer. Exploitanten van zulke systemen bieden ondernemers de mogelijkheid om bij bepaalde zakelijke transacties aan hun afnemers of werknemers van hun afnemers een bonus te verstrekken in de vorm van spaarpunten waarmee artikelen of diensten, al dan niet met bijbetaling in geld, kunnen worden gekocht, alsmede op de fiscale behandeling van de door ondernemers rechtstreeks aan hun zakelijke afnemers of werknemers van afnemers verstrekte goederen of diensten in de promotionele sfeer. De ondernemers die in de uitoefening van hun onderneming een bonus in de vorm van spaarpunten ontvangen of goederen of diensten in de promotionele sfeer verkrijgen, moeten dit voordeel tot hun winst uit onderneming rekenen. Bij werknemers die in het kader van de uitoefening van hun dienstbetrekking dergelijke voordelen ontvangen, behoort het voordeel tot het inkomen. De voordelen zijn belast op het moment waarop ze worden verstrekt tegen de op dat moment geldende waarde in het economische verkeer. In verband met de praktische problemen om de hier bedoelde voordelen op individuele basis en per verstrekking in de belasting- en premieheffing te betrekken is goedgekeurd dat de loon-, inkomsten- en vennootschapsbelasting en de premie volksverzekeringen, die door de ontvangende ondernemers en werknemers verschuldigd zouden zijn, op lumpsumbasis worden afgedragen door de organisatie die het spaarsysteem exploiteert of door de verstrekker van de goederen of diensten in de promotionele sfeer.*

*Het Besluit van 16 december 2004, CPP2004/2765M, ziet op de geschenken die bedrijven of instellingen verstrekken aan ondernemers, resultaatgenieters en werknemers van derden die werkzaamheden voor de verstrekker (hebben) verricht(en) en die doorgaans gelijktijdig plaatsvinden met overeenkomstige verstrekkingen aan de eigen werknemers, zoals kerstpakketten. Het betreft hier relatief geringe verstrekkingen waarmee de verstrekker van de geschenken niet primair beoogt om de reguliere inkomsten te vervangen door andersoortige inkomsten. Ook in deze gevallen is onder bepaalde voorwaarden goedgekeurd dat de verstrekker van de hiervoor bedoelde geschenken de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen, die door de ontvangende ondernemers, resultaatgenieters en werknemers verschuldigd zouden zijn, afdraagt op lumpsumbasis.*

*Voorgesteld wordt de door de beleidsbesluiten bestreken gevallen op te nemen in de eindheffingsregeling (Hoofdstuk V van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964)). Hoewel de Raad dit effectief en passend acht voorzover de bonussen en geschenken worden toegekend aan natuurlijke personen, omdat in deze gevallen sprake is van een bate die anders ook in box I van de Wet IB 2001 belast zou worden, heeft de Raad aanmerkelijke bezwaren om de regeling ook toe te passen in de gevallen waarin de bonussen of geschenken opkomen aan vennootschapsbelastingplichtige lichamen. De loonbelastingheffing vormt een voorheffing of een vervangende heffing voor de inkomensbelastingheffing over de opbrengst van dienstbetrekking. Heffing over baten die opkomen in de vennootschapsbelastingssfeer doet zozeer afbreuk aan dit karakter van de heffing dat daarvan moet worden afgezien; het gebruiken van een op zich reeds een inbreuk op de loonbelastingheffing vormende eindheffingsregeling als «vergaarbak» voor «praktische» oplossingen van heffingsproblemen van andere belastingen is een stap te ver. Deze*



*«oplossing» is ook niet nodig, omdat door het niet in aftrek toestaan van de waarde in het economisch verkeer van de bonussen en de geschenken bij de winstbepaling van de verstrekker en het onbelast laten van die waarde bij de genieter, de vennootschapsbelastingheffing kan worden verlegd van de genieter naar de verstrekker. Deze weg is ook begaanbaar omdat een van de voorgestelde voorwaarden voor het aanmerken als eindheffingsbestanddeel is, dat aannemelijk gemaakt kan worden wie de ontvanger is van de verstrekking. De Raad adviseert de eindheffingsregeling niet mogelijk te maken voor baten die opkomen aan vennootschapsbelastingplichtige lichamen en daartoe de artikelen 1 en 32ab Wet LB 1964 en artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 te heroverwegen.*

6. De Raad heeft aanmerkelijke bezwaren tegen de introductie van de mogelijkheid om eindheffing in de loonbelasting toe te passen in de gevallen waarin de bonussen of geschenken opkomen aan vennootschapsbelastingplichtige lichamen. In reactie hierop kan allereerst worden opgemerkt dat deze systematiek niet nieuw is maar reeds was vervat in het thans te codificeren besluit van 26 april 2001, nr. CPP2001/911M, onder meer gepubliceerd in V-N 2001/30.12. De mogelijkheid voor de verstrekker van de bonus/het geschenk om ook over baten die opkomen in de vennootschapsbelastingfeer af te rekenen middels een eindheffing in de loonbelasting is in dit besluit uitgebracht om tegemoet te komen aan wensen uit de uitvoeringspraktijk. De in dit Belastingplan opgenomen mogelijkheid betreft niet meer dan een codificatie van deze mogelijkheid, waarbij wordt aangehaakt bij het daartoe meest geëigende systeem, te weten de eindheffing in de Wet LB 1964. Dit betekent dan ook niet dat de loonbelasting in ruimere mate als een «vergaarbak» kan worden aangemerkt.

In de memorie van toelichting<sup>1</sup> van het wetsvoorstel Wet op de loonbelasting 1964 is aangegeven dat de pijlers waarop de loonbelasting rust worden gevormd door de begrippen werknemer, loon en inhoudingsplichtige, waarbij een belasting werd geheven van alleen werknemers. Inmiddels is de heffing al uitgebreid naar diverse andere groepen dan alleen werknemers, zoals van inhoudingsplichtigen, artiesten, beroepssporters, buitenlandse gezelschappen en van aan te wijzen natuurlijke personen. Mede in dit licht gezien, wegen de door de Raad geuite bezwaren tegen deze codificatie van een heffingsmogelijkheid van rechtspersonen niet op tegen het belang van de praktijk. Hiermee wordt immers een doelmatige heffing, over doorgaans op individuele basis gezien geringe voordelen, in wetgeving omgezet. Zonder deze bestaande mogelijkheid zou het daadwerkelijk in de heffing van de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen of vennootschapbelasting betrekken van de onderhavige inkomsten in natura aanzienlijke praktische problemen opleveren. Volgens de huidige wettelijke regeling kan de verstrekker de eindheffing alleen toepassen voor geschenken aan de eigen werknemers en niet aan anderen. De Raad meent terecht dat het mogelijk is om de vennootschapsbelastingheffing op andere wijze dan thans is voorgesteld te verleggen van de genieter naar de verstrekker. Dit kan door de waarde in het economische verkeer van de bonussen en geschenken bij de winstbepaling van de verstrekker niet in aftrek toe te staan en deze waarde onbelast te laten bij de genieter. De regering acht dit echter geen wenselijke weg. Dit zou namelijk een zwaardere administratieve last voor de verstrekker betekenen omdat hij dan bij het verstrekken van geschenken aan anderen dan eigen werknemers twee verschillende systemen dient te hanteren (eindheffing voor geschenken aan natuurlijke personen en niet aftrekbaarheid voor geschenken aan lichamen). In het voorstel van de Raad zou de verstrekker ook een oordeel moeten vormen over de vraag of de ontvanger wel of niet als vennootschapsbelastingplichtig lichaam valt aan te merken.

In de voorgestelde systematiek is slechts vereist dat de verstrekker aannemelijk kan maken wie de ontvanger is van de verstrekking; dit is bijvoorbeeld relevant om te kunnen controleren of de ontvanger een ander dan de eigen werknemer is.

*7. Voorgesteld wordt op grond van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel i, Wet IB 2001 de in punt 6 genoemde eindheffingsbestanddelen vrij te stellen mits de belastingplichtige de schriftelijke mededeling van de verstrekker dat de regeling toepassing heeft gevonden in zijn administratie bewaart en ervan mag uitgaan dat de verstrekker de eindheffing heeft voldaan.*

<sup>1</sup> MvT, wet van 16 december 1964, Stb. 1964, 521 (Wet LB 1964), Kamerstukken II, 5380, nr. 7, blz. 9–10.

*Aangezien volgens de artikelsgewijze toelichting op artikel 32ab Wet LB 1964 de mededeling ook opgenomen mag zijn in de algemene voorwaarden van de verstrekker, lijkt eerstgenoemde voorwaarde niet steeds praktisch uitvoerbaar. De Raad adviseert deze voorwaarde zodanig aan te passen dat hij steeds uitvoerbaar blijft.*

*De tweede voorwaarde roept een nagenoeg niet op te lossen bewijsprobleem op omdat de belastingplichtige geen kennis draagt van het betaalgedrag van de verstrekker en de wijze waarop hij de lijst van de ontvangers van de verstrekkingen bijhoudt.*

*De Raad adviseert deze voorwaarde te schrappen mede omdat in het algemeen het niet voldoen aan de afdrachtplicht door de inhoudingsplichtige niet aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen.*

7. De Raad adviseert de voorwaarde dat er een schriftelijke mededeling van de verstrekker in de administratie dient te worden bewaard, zodanig aan te passen dat de voorwaarde ook uitvoerbaar is als de mededeling wordt gedaan door middel van de algemene voorwaarden van de verstrekker. Aan het advies van de Raad is gehoor gegeven door aan de toelichting toe te voegen dat aan de administratieplicht kan worden voldaan door een afschrift van de algemene voorwaarden in de administratie te bewaren.

Het advies van de Raad om de voorwaarde dat de ontvanger ervan mag uitgaan dat de verstrekker van het voordeel de ter zake daarvan verschuldigde belasting heeft voldaan te laten vervallen, is overgenomen.

*8. Het tarief over het eindheffingsbestanddeel wordt in artikel 32ab, derde lid, Wet LB 1964 gesteld op 45% voor verstrekkingen tot een waarde in het economisch verkeer van € 136 en op 75% voor verstrekkingen boven een waarde in het economisch verkeer van € 136. Rond het bedrag van € 136 wordt het tarief zeer scherp zonder een «glijdend» overgangstarief of een tariefstelling waarbij steeds over de waarde in het economisch verkeer tot € 136 45% en over het gedeelte daarboven 75% wordt geheven. In de toelichting is niet op deze «scherpte» ingegaan.*

*Tevens wordt anders dan in het Besluit van 26 april 2001, CPP2001/91M, niet de mogelijkheid geboden van de waarde van de verkregen goederen of diensten uit te gaan; zonder uitdrukkelijke delegatiebepaling lijkt dit ook niet mogelijk. In de toelichting is niet op dit verschil met het Besluit ingegaan.*

*De Raad adviseert in de toelichting alsnog nader op deze aspecten in te gaan.*

8. De Raad merkt terecht op dat de tariefstelling over het eindheffingsbestanddeel in het nieuwe artikel 32ab van de Wet op de loonbelasting 1964 rond het bedrag van € 136 zeer scherp is. Voor verstrekkingen tot € 136 geldt een tarief van 45%, terwijl voor verstrekkingen van € 136 en meer voor het gehele bedrag een tarief van 75% geldt. Omwille van de eenvoud is voor deze tariefstelling gekozen. Conform het advies van de Raad is de toelichting zodanig aangepast dat op deze «scherpte» is ingegaan. Het advies van de Raad met betrekking tot de waardebepaling is eveneens overgenomen door aan de toelichting toe te voegen dat bij spaarpunten voor de waardebepaling kan worden gedacht aan de gewogen gemiddelde waarde in het economische verkeer, afgeleid van de artikelen of diensten die ermee kunnen worden verkregen, waarbij rekening gehouden kan worden met waardedrukkende factoren en het moment waarop deze artikelen en diensten, tegen inlevering van spaarpunten, daadwerkelijk worden verstrekt.

#### *9. Levensloopregeling*

*Voorgesteld wordt dat ook beheerders van beleggingsinstellingen aan wie een vergunning is verleend ingevolge de Wet toezicht beleggingsinstellingen en die in Nederland gevestigd zijn, de levensloopregeling kunnen uitvoeren (artikel 19g Wet LB 1964). In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de vestigingsplaatsen, hoewel deze eis spanning kan oproepen met de Europese regelgeving inzake het vrije verkeer van goederen en diensten.*

*De Raad adviseert in de toelichting alsnog in te gaan op dit aspect.*

9. De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op de voorwaarde dat beheerders van beleggingsinstellingen voor de uitvoering van de levensloopregeling in beginsel in Nederland gevestigd moeten zijn.

De toelichting is aangevuld met een verwijzing naar het tot onderdeel d verletterde onderdeel c van het vierde lid van artikel 19g Wet op de loonbelasting 1964. Dit onderdeel bevat de mogelijkheid voor andere lichamen zoals beheerders van beleggingsinstellingen die niet in Nederland gevestigd zijn om, als wordt voldaan aan door de minister te stellen voorwaarden, als uitvoerder van de levensloopregeling op te treden.

#### *10. Vrijwilligersregeling*

*In het voorgestelde artikel 2, zesde lid, Wet LB 1964 is als voorwaarde voor de toepassing van de vrijwilligersregeling opgenomen dat niet bij wijze van beroep arbeid wordt verricht. Gelet op de geringe bedragen waar het bij de vrijwilligersregeling om gaat lijkt deze voorwaarde overbodig. Indien meerdere «vrijwilligersbaantjes» tegelijkertijd worden uitgeoefend voorkomt artikel 3.96 Wet IB 2001 al cumulatie van de vrijstelling. Omdat deze voorwaarde moet worden beoordeeld en voor zoveel nodig moet worden vastgelegd, vormt de voorwaarde een administratieve last die zonder groot fiscaal risico vermeden kan worden.*

*De Raad adviseert de voorwaarde te schrappen.*

*De vrijwilligersregeling vindt onder meer toepassing bij sportverenigingen of sportstichtingen, ook indien deze aan de vennootschapsbelastingheffing zijn onderworpen maar niet ingeval de sportactiviteiten in een N.V. of B.V. zijn ondergebracht. In de toelichting wordt dit verschil gemotiveerd met een beroep op het commerciële karakter van de rechtsvorm. Deze motivering overtuigt de Raad niet, omdat niet de rechtsvorm maar alleen het commerciële karakter van de activiteit dragend voor het uitsluiten van de regeling zou kunnen zijn. Daarbij komt, dat bij de voetbalsport het beroepsvoetbal is ondergebracht in N.V.'s of B.V.'s en deze vennootschappen sterk verweven zijn met de amateurorganisaties; splitsing van de werkzaamheden van de vrijwilligers zal tot aanmerkelijke administratieve lasten leiden.*

*De Raad adviseert de vraag of de vrijwilligersregeling bij activiteiten met een commercieel karakter ook ten aanzien van N.V.'s en B.V.'s toepassing kan vinden, opnieuw onder ogen te zien.*

10. De Raad adviseert om voor toepassing van de vrijwilligersregeling de voorwaarde dat het werk niet bij wijze van beroep arbeid wordt verricht te laten vervallen. In dit kader is van belang dat inmiddels is voorgesteld de vrijwilligersregeling te verruimen door het weekmaximum van € 21 te vervangen door een maandmaximum van € 150 en het jaarmaximum te verhogen van € 735 naar € 1500.

De voorwaarde dat het werk niet beroepshalve wordt verricht is namelijk belangrijk, en wordt vanwege de verruiming nog belangrijker, om onderscheid te maken tussen een vrijwilliger en een werknemer. Bij deze vraag, is de beloning die voor de werkzaamheden wordt ontvangen van belang evenals of deze beloning enigszins in overeenstemming is met het werk. Het gaat er daarbij om of de beloning in redelijke mate in overeenstemming is met de (aard van de) verrichte werkzaamheden. Bij een beloning die aangemerkt kan worden als een marktconforme beloning is geen sprake van «vrijwilligerswerk». Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is immers dat een eventuele vergoeding in geen verhouding staat tot het tijdsbeslag en de aard van de verrichte werkzaamheden, maar meer het karakter heeft van een forfaitaire kostenvergoeding. Het laten vervallen van deze voorwaarde zou dan ook betekenen dat iedereen met een «klein baantje», waarvoor het loon de grenzen van de vrijwilligersregeling niet overstijgt niet als werknemer wordt aangemerkt en het loon onbelast kan ontvangen. Terwijl hier wel sprake kan zijn van loon. Het vervallen van de voorwaarde zou ook een aanzienlijke budgettaire derving betekenen. Het kabinet is dan ook niet van mening dat deze belangrijke voorwaarde zou moeten komen te vervallen vanwege de administratieve last die deze voorwaarde met zich brengt. Aan het advies van de Raad om de beperking van de toepassing van de vrijwilligersregeling tot sportorganisaties die niet de rechtsvorm hebben van een NV en BV, zoals in het besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M, niet in de wettelijke regeling op te nemen, is door een aanpassing van het voorstel uitvoering gegeven. Hierdoor kunnen sportorganisaties de vrijwilligersregeling toepassen, ongeacht of ze aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en ongeacht de rechtsvorm. Of er sprake is van vrijwilligerswerk voor de sportorganisatie

hangt daardoor af van de vraag of de arbeid al dan niet bij wijze van beroep wordt verricht en niet van de rechtsvorm van de sportorganisatie. Aan het slot is aan de artikelsgewijze toelichting een passage toegevoegd waarmee de gevolgen van het in verband met deze codificatie vervallen van het beleidsbesluit worden verduidelijkt.

*11. Samenhangende groep inhoudingsplichtigen*

*Voorgesteld wordt aan een samenhangende groep inhoudingsplichtigen toe te staan op verzoek tegelijkertijd aangiften loonbelasting te doen en de loonbelasting af te dragen. Het begrip «samenhangende groep inhoudingsplichtigen» wordt in de Wet LB 1964 niet gedefinieerd, maar indien een beroep op de samenhang wordt gedaan ligt de bewijslast bij de inhoudingsplichtigen. De Raad merkt op, dat in de toelichting de samenhangende groep inhoudingsplichtigen ook wordt aangeduid als concern. In de sfeer van de directe belastingen is op meerdere plaatsen een concernbegrip ingevoerd, zij het niet steeds met dezelfde omschrijving. De Raad adviseert te bezien of het niet mogelijk is een voor alle directe belastingen geldende omschrijving van een concern te formuleren.*

11. In de toelichting bij de voorgestelde maatregelen inzake een samenhangende groep inhoudingsplichtigen wordt van «concern» gesproken. Anders dan de Raad mogelijk veronderstelt, hebben deze maatregelen niet slechts betrekking op een concern maar ook op alle andere samenhangende groepen inhoudingsplichtigen. Het begrip concern wordt als voorbeeld gebruikt. De toelichting is op dit punt aangepast.

*12. Indien een aantal inhoudingsplichtigen op verzoek door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking als een samenhangende groep inhoudingsplichtigen wordt aangewezen heeft dit onder meer gevolgen voor de loonbelastingheffing van de werknemers. Deels zijn deze gevolgen in het voorstel opgenomen, zoals de toepassing van de spaarloonregeling, maar deels zullen deze gevolgen in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 worden uitgewerkt of opgenomen, zoals de toepassing van het tarief tabel bijzondere beloningen en de identiteitsvaststelling. Laatstgenoemde gevolgen zijn niet aan te merken als voorschriften van administratieve aard, uitwerking van details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven of voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld (aanwijzing 26 van de aanwijzingen voor de regelgeving). De Raad adviseert alle gevolgen van de aanwijzing als een samenwerkende groep inhoudingsplichtigen voor de werknemers bij wet of bij algemene maatregel van bestuur te regelen.*

12. De Raad signaleert terecht dat een aantal voor samenhangende groepen inhoudingsplichtigen voorziene maatregelen in de lagere regelgeving zullen worden opgenomen. Dit is gedaan omdat zij rechtstreeks aansluiten bij of worden opgenomen in de reeds in die lagere regelgeving aanwezige voorschriften. Het zijn in feite aanpassingen van bestaande voorschriften ten behoeve van samenhangende groepen inhoudingsplichtigen. Om die reden is er bewust voor gekozen de aanpassingen ten behoeve van deze inhoudingsplichtigen rechtstreeks bij de bestaande voorschriften in de lagere regelgeving op te nemen. Een andere opzet zou slechts verwarring in de hand werken. Aan de suggestie van de Raad om de nieuwe maatregelen alle bij wet of algemene maatregel van bestuur te regelen, is daarom geen gevolg gegeven.

*13. Artikel III, onderdeel P, van het voorstel treedt op 1 januari 2006 in werking. In de artikelsgewijze toelichting op artikel 27e Wet LB 1964 wordt echter opgemerkt dat in 2006 de toepassing van het regime slechts mogelijk is voor concerns die reeds onder het oude regime waren aangewezen. Met ingang van 1 januari 2007 zal de mogelijkheid van aanwijzing worden uitgebreid tot andere samenhangende groepen inhoudingsplichtigen. Het voorstel en de toelichting zijn aldus niet met elkaar in overeenstemming. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te passen.*

13. In de artikelsgewijze toelichting op artikel 27e van de Wet op de loonbelasting 1964 is vermeld, dat zodra een samenhangende groep inhoudingsplich-

tigen is aangewezen, de Belastingdienst zal toestaan dat de in totaal op de tegelijkertijd gedane aangiften af te dragen belasting in één bedrag wordt voldaan. Voor het jaar 2006 zal dit slechts mogelijk zijn, vervolgt de toelichting, voor die concerns die dit na overleg met de inspecteur ook reeds deden onder het oude regime; met ingang van 1 januari 2007 zal deze mogelijkheid worden uitgebreid tot alle eventuele andere aangewezen samenhangende inhoudingsplichtigen. Dit uitstel tot 1 januari 2007 heeft dus nadrukkelijk slechts betrekking op het in één bedrag voldoen van de op een aantal aangiften verschuldigde loonheffing. Dit betreft een administratieve maatregel waarop geen al dan niet gewijzigd wetsartikel betrekking heeft. De achtergrond is dat het systeem voor de ontvangst van betalingen van de Belastingdienst de betaling in één bedrag pas per 1 januari 2007 geautomatiseerd zal kunnen verwerken. Alle thans voorgestelde maatregelen in de wetgeving zelf treden per 1 januari 2006 voor alle belanghebbenden in werking. De toelichting is op dit punt verduidelijkt.

#### *14. Commerciële intramurale zorg*

*In artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is bepaald, dat van de belasting is vrijgesteld het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen (intramurale zorg). Deze vrijstelling is slechts van toepassing indien met de bedoelde prestaties geen winst wordt beoogd (artikel 11, tweede lid, Wet OB 1968). Instellingen die met winstoogmerk zorg verlenen (commerciële verzorgingstehuizen en verpleegtehuizen) zijn thans derhalve omzetbelastingplichtig.*

*In paragraaf 3.4.4., Algemeen deel, van de toelichting wordt opgemerkt dat in het wetsvoorstel Toegelaten Zorginstellingen (WTZi), dat thans bij de Eerste Kamer der Staten-Generaal aanhangig is (Kamerstukken I 2004/05, 27 659) wordt voorgesteld dat bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen categorieën instellingen een winstoogmerk kan worden toegestaan. Vooruitlopend op deze mogelijkheid wordt voorgesteld alle zorginstellingen vrij te stellen van omzetbelasting teneinde concurrentievervalsing tussen wel en niet winst beogende ziekenhuizen en een tweeledig omzetbelastingregime binnen een instelling te voorkomen.*

*De Raad merkt op, dat uit het reeds voorgehangen ontwerp Uitvoeringsbesluit WTZi is af te leiden, dat de op grond van de WTZi toegelaten ziekenhuizen en de daarmee gelijkgestelde verzorgingstehuizen en verpleegtehuizen niet zullen gaan behoren tot de instellingen waarvoor winstoogmerk is toegestaan (artikel 1.2 iuncto 3.1 van het ontwerpbesluit). De aan de voorgestelde vrijstelling ten grondslag liggende motivering gaat hieraan voorbij.*

*De Raad adviseert het van omzetbelasting vrijstellen van de commerciële intramurale zorg in het licht van de voorgenomen regelingen inzake de WTZi opnieuw te bezien.*

14. De Raad merkt op, dat uit het reeds voorgehangen ontwerp Uitvoeringsbesluit WTZi is af te leiden, dat de op grond van de WTZi toegelaten ziekenhuizen en de daarmee gelijkgestelde verzorgingstehuizen en verpleegtehuizen niet zullen gaan behoren tot de instellingen waarvoor winstoogmerk is toegestaan, en adviseert het van omzetbelasting vrijstellen van de commerciële intramurale zorg in het licht van de voorgenomen regelingen inzake de WTZi opnieuw te bezien.

Dit onderdeel van het belastingplan 2006 richt zich op de toekomst, en houdt rekening met de brief van de minister van VWS «Transparante en integrale tarieven in de gezondheidszorg» (TK 2004–2005, 27 659, nr. 52). Deze brief stelt in het vooruitzicht dat (categorieën) van intramurale instellingen – na inwerkingtreding van de WTZi – in de toekomst kunnen kiezen voor winst beogen. Bovendien maakt het «experimenteerartikel» van de WTZi (artikel 2) vanaf de inwerkingtreding van de WTZi hetzelfde mogelijk voor individuele instellingen die aan de door het kabinet gestelde voorwaarden voldoen. Het kabinet heeft er voor gekozen dit nu al te regelen, zodat later in de tijd het tempo van introductie van de mogelijkheid van winst beogen niet wordt belemmerd door een dan nog door te voeren wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968. In het wetsvoorstel (artikel XXXI) en in de memorie van toelichting is derhalve thans opgenomen dat dit onderdeel in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

#### *15. Giftenregeling vennootschapsbelasting*

*De verhoging van het maximum percentage van de giftenaftrek voor de vennootschapsbelastingheffing tot 10 is in de toelichting gemotiveerd door te verwijzen naar het rapport «Geven voor weten: de vierde route; particuliere middelen voor de wetenschap». Het voorstel kent echter geen beperking tot giften voor wetenschappelijke doeleinden.*

*De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op het niet stellen van nadere voorwaarden bij de verhoging van het percentage van de giftenaftrek.*

15. Op 15 juni 2005 heeft het Innovatieplatform het rapport «Geven voor weten: de vierde route; particuliere middelen voor de wetenschap» gepubliceerd. In dit rapport wordt een aantal niet-fiscale en fiscale aanbevelingen gedaan om meer filantropisch geld te laten vloeien naar de wetenschap. Eén van de fiscale aanbevelingen uit het rapport is het laten vervallen van het maximum percentage van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting. In de vennootschapsbelasting zijn giften aftrekbaar tot een maximum van 6% van de winst met een ondergrens van € 227. Voorgesteld wordt het maximum percentage te verhogen van 6 naar 10. Daarmee wordt het plafond op hetzelfde niveau gesteld als in de inkomstenbelasting.

Er is gekozen voor een generieke verhoging van het percentage en niet voor een specifieke verhoging uitsluitend voor giften aan wetenschappelijke instellingen. Er is ook geen reden om de verruiming te onthouden aan andere goede doelen dan de wetenschap. Bovendien zou een onderscheid tussen giften aan wetenschappelijke instellingen en overige giften, naast een technisch lastig uit te werken regeling, extra administratieve lasten voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst tot gevolg hebben gehad.

#### *16. Vrijstelling kabelnetten*

*In het voorstel tot wijziging van de Telecommunicatiewet wordt voorgesteld aan artikel 20 van Boek 5 BW toe te voegen dat de eigendom van een net, bestaande uit een of meer kabels of leidingen, bestemd voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie of van informatie, dat in, op of boven de grond van anderen is of wordt aangelegd, toekomt aan de bevoegde aanlegger van dat net dan wel aan diens rechtsopvolger. Deze omschrijving van een kabelnet wijkt af van de voorgestelde omschrijving van een net in artikel 15, eerste lid, onderdeel y, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer.*

*De Raad adviseert in de toelichting op deze verschillen in te gaan en nader te motiveren waarom voor de omschrijving van een net geen aansluiting is gezocht bij het burgerlijk recht.*

16. De constatering van de Raad dat de definitie van een kabelnet in het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdeel y, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) afwijkt van de definitie zoals opgenomen in de voorgestelde wijziging van artikel 20 van Boek 5 BW (voorstel tot wijziging van de Telecommunicatiewet) moet op een misverstand berusten. Inhoudelijk zijn beide definities volledig gelijk aan elkaar. Voor zover al kan worden gesproken van een verschil tussen beide definities, dan wordt deze uitsluitend veroorzaakt door het verschil in woordvolgorde. Dit laatste berust puur op redactionele gronden.

#### *17. Antimisbruikregelingen (Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

*Artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BRV) is thans niet toereikend om in alle gevallen overdrachtsbelasting te heffen in de situatie waarin de vergoeding is vastgesteld beneden de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger die omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen (Hof Amsterdam 24 november 2003, Vakstudie Nieuws 2004/31.21). Voorgesteld wordt de regeling aan te vullen overeenkomstig artikel 3, eerste lid, onderdeel c, Wet BRV.*

*De antimisbruikregelingen in de Wet BRV en de Wet OB 1968 lijken elkaar gedeeltelijk te overlappen. De Raad wijst in dit kader naast oudere «reparatievoorstellen» onder meer ook op het recente voorstel tot Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen (Kamerstukken II 2004/2005, 30 061).*

*De Raad adviseert de antimisbruikregelingen die zijn opgenomen in de Wet BRV en de Wet OB 1968 op het raakvlak tussen beide wettelijke regelingen, in kaart te brengen en te onderzoeken in hoeverre er sprake is van overlappende regelingen, alsmede aan te geven welke maatregelen kunnen worden genomen om deze overlapping weg te nemen.*

17. De Raad wijst erop dat de antimisbruikbepalingen in de WBR en de Wet op de omzetbelasting 1968 elkaar gedeeltelijk lijken te overlappen. Zoals de term «antimisbruikbepaling» al aangeeft wordt getracht misbruik van wetgeving tegen te gaan. De praktijk laat zien dat belastingplichtigen steeds vaker hun toevlucht nemen tot belastingconstructies. Van een eventuele overlap van antimisbruikbepalingen gaat een extra preventieve werking uit. Natuurlijk is het wel zo dat, als in de praktijk zou blijken dat sprake is van onbedoelde «overkill», de bepalingen opnieuw zullen worden overwogen.

*18. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.*

18. Aan de redactionele opmerkingen van de Raad is gevolg gegeven.

Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal andere redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen. Tevens is bij deze gelegenheid aan het Belastingplan een aanpassing van de buitengewone uitgavenregeling toegevoegd, evenals een wijziging in de Elektriciteitswet die per 1 januari 2006 in werking moet treden.

*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*

Wij mogen 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,  
J. G. Wijn

De Minister van Financiën,  
G. Zalm

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende  
no.W06.05.0391/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in  
overweging geeft.**

- In artikel I, onderdeel B, wordt twee keer «het in de eerste volzin bedoelde bedrag» genoemd. In de eerste volzin komen echter twee bedragen voor. Om duidelijk te maken welk bedrag wordt bedoeld, wettekst herformuleren.
- De formulering in artikel I, onderdeel G, en artikel I, onderdeel J, van het openstellen van beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven in overeenstemming brengen met het in Ar 152 gehanteerde model. Voorts deze bepalingen aanvullen met hetgeen was neergelegd in de tweede en derde volzin van het in artikel I, onderdeel F, van de Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II-Economische infrastructuur), Stb. 641, opgenomen artikel 3.42b van de Wet inkomstenbelasting 2001.