

Vergaderjaar 1998–1999

26 727

Wet Inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001)

A

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 12 augustus 1999 en het nader rapport d.d. 13 september 1999, 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 19 mei 1999, no. 99.002165, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris en de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 19 mei 1999, nr. 99.002165, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan ons te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 augustus 1999, nr. W06.99.0234/IV, bieden wij U hierbij aan.

I. Inleiding en samenvatting

Inleiding

1. Het voorstel van de wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB'01) maakt deel uit van een meer omvattende herziening van het belastingstelsel. Hoofdpijnen van die herziening zijn:

- een verschuiving van directe naar indirecte belastingen;*
- vergroening van de belastingen;*
- een evenwichtige verdeling van belasting- en premiedruk;*
- een verbetering van de tariefstructuur van de inkomstenbelasting;*
- invoering van een vermogensrendementsheffing;*
- stroomlijning van de fiscale aspecten van oudedagsvoorzieningen.*

De Raad van State brengt thans alleen advies uit over het «romp»-wetsvoorstel voor de inkomstenbelasting 2001, dat van deze meer omvattende herziening de kern vormt.

Bij de huidige synthetische inkomstenbelasting wordt elke gulden inkomen, ongeacht de herkomst, gelijk belast. Met de indeling van de voorgestelde inkomstenbelasting in zogenaamde boxen worden analytische elementen ingevoerd met een eigen tarief en in beginsel zonder onderlinge verliescompensatie. Daarmee wordt afbreuk gedaan aan het draagkrachtbeginsel. Het loslaten van het uitgangspunt dat elke gulden inkomen gelijk is en gelijk moet worden belast vormt een onomkeerbare stap. De Raad acht een fundamentele beschouwing over deze keuze noodzakelijk. Overigens is de kwantitatieve

¹ De tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

betekenis van deze indeling in boxen slechts beperkt. Het object van de nieuwe belasting naar de situatie van 1998 wordt voor 97% bepaald door box I, het belastbare inkomen uit werk en woning.

Het herschrijven van de Wet inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64), en de geheel nieuwe opzet van de wettelijke bepalingen, met hoeveel waardering de Raad daarvan ook heeft kennisgenomen, betekent nog niet dat de wet daarmee voldoende op toekomstige ontwikkelingen is afgestemd. De herijking van de Wet IB'64 moet niet alleen de opzet betreffen, maar ook de vele bijzondere regelingen die de wet nu nog bevat. Daarbij zijn zowel codificatie van wenselijk beleid als het schrappen van achterhaalde regelingen noodzakelijk, opdat de herziening van de inkomstenbelasting niet door een te beperkte aanpak een gemiste kans wordt.

De Raad heeft in het verleden meermalen gewezen op de spanningen die het opnemen van belastinguitgaven in de inkomstenbelasting oproept. Deze spanningen kunnen worden verminderd door deze belastinguitgaven duidelijk als fiscale subsidies herkenbaar te maken en ze in een afzonderlijke box onder te brengen. Zij kunnen dan tegen hetzelfde tarief worden vergolden; de heffingskorting zou daar ook in passen. Daarnaast dient naar de mening van de Raad, ook gegeven de kritiek van de Algemene Rekenkamer op deze fiscale subsidies, niet te worden volstaan met het doorschuiven van alle bestaande subsidies naar de nieuwe Wet IB'01.

Voor fiscale subsidies binnen de onderneming dient onderscheid te worden gemaakt naar die voor de «persoon van de ondernemer» en die met betrekking tot de «aard van de investering». Vervolgens dient de toegang tot de fiscale subsidies systematisch te worden gezien.

Het opnemen van loon in box I en de toepassing van het progressieve tabeltarief betekent dat loon tot de kern van de draagkrachtheffing behoort. Wezenlijke draagkrachtverminderende factoren moeten daarbij in aanmerking blijven. Een zwaarwegende grond dat niet te doen acht de Raad bij de werkelijke kostenafrek niet aanwezig. Hij adviseert het vervallen van deze aftrek te heroverwegen. Dit geldt evenzeer voor het beperken van de reisafrek tot reizen met openbaar vervoer.

De Wet IB'64 rekent tot de inkomsten uit vermogen ook die uit eigen woning. Het onderbrengen van deze inkomsten in box I in de Wet IB'01, die overigens gevuld wordt door inkomsten uit «werk», vereist een binnen het systeem passende motivering. De fiscale behandeling van de eigen woning staat maatschappelijk ter discussie. De Raad adviseert de fiscale behandeling van de eigen woning met inbegrip van de indeling van de spaarhypotheek in box I opnieuw te bezien.

De per 1 januari 1997 ingrijpend gewijzigde aanmerkelijk belangregeling is nagenoeg geheel in het wetsvoorstel opgenomen. Dit betekent niet dat het regime in een stelsel van boxen zonder meer ongewijzigd kan blijven. Een stabiele belastingopbrengst is gebaat met een jaarlijkse opbrengst. Ook de aanmerkelijk belanghouder kan in de inkomstenbelastingheffing worden betrokken op basis van een fictief rendement van 4% met een aanvullende heffing die recht doet aan zijn positie als «niet-belegger». Hij levert dan net als de ondernemer en de belegger jaarlijks zijn bijdrage.

In de maatschappelijke discussie is van vele zijden bepleit het objectieve stelsel bij de inkomstenbelastingheffing over de opbrengst van vermogen te verlaten en een vermogenswinst- of vermogensaanwasbelasting op te nemen. De Raad meent dat de gronden waarop de voorgestelde forfaitaire rendementsheffing de voorkeur heeft gekregen boven zo'n belasting uitdrukkelijk uiteengezet dienen te worden.

Het totaal van de persoonsgebonden aftrekposten «zweeft», en kan achtereenvolgens in box I, II en III worden afgetrokken; het heeft een eigen verliesverrekeningsregime. De Raad geeft in overweging de fiscale subsidies in een afzonderlijke box onder te brengen, evenals de heffingskorting, waardoor zij tegen een uniform tarief worden afgerekend. De persoonsgebonden aftrekposten kunnen hierbij betrokken worden.

In de Wet IB'01 zijn geen bijzondere tarieven meer opgenomen. Eén van deze bijzondere tarieven beoogt bij cumulatie van inkomen het tabeltarief en bij overlijden de cumulatie van successierecht en inkomstenbelasting over de overlijdenswinst te matigen. De Raad adviseert in ieder geval een laag bijzonder tarief in de Wet IB'01 op te nemen.

Nu de winstuitkering waarop de dividendbelasting wordt ingehouden als zodanig niet meer in het belastbare inkomen opkomt – het forfaitair rendement

heeft immers geen relatie met die uitkering – dient de plaats van de dividendbelasting in het belastingstelsel uitdrukkelijk te worden vastgesteld. De Raad is van oordeel dat, ook al wordt in het voorstel een belangrijke aanzet voor een op toekomstige ontwikkelingen afgestemde heffing gegeven, er nog veel moet gebeuren om dit in voldoende mate te realiseren. Aangezien de nieuwe belasting decennia lang betekenis zal hebben, is de Raad overigens van mening dat de nieuwe inkomstenbelastingwet met toelichting geheel zelfstandig leesbaar moet zijn zonder dat verwijzing naar de Wet IB'64 noodzakelijk is.

1. Wij zijn de Raad erkentelijk voor de voortvarende wijze waarop is geadviseerd. Verheugd hebben wij kennis genomen van het oordeel van de Raad dat ons voorstel een belangrijke aanzet geeft voor een op de toekomstige ontwikkelingen afgestemde heffing. Wij zijn ons ervan bewust dat, zoals de Raad daaraan toevoegt, er nog veel moet gebeuren om dit in voldoende mate te realiseren. De Raad onderschrijft ook onze keuze om niet te volstaan met een tariefoperatie en een technische aanpassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, maar te komen met een meer omvattende inkomstenbelastingherziening.

De belastingherziening krijgt, indien de omvang van de operatie in ogenschouw wordt genomen, haar beslag in een betrekkelijk korte periode. Dit is alleen mogelijk omdat de thans aan de orde zijnde wetsvoorstellen zijn gebaseerd op in de Verkenning en het Regeerakkoord uitgewerkte uitgangspunten. Deze uitgangspunten vormen een samenhangend geheel dat belangrijke delen van de inkomstenbelasting betreft. Met de uitgangspunten voor deze omvangrijke belastingherziening worden belangrijke doelen nagestreefd. Met de belastingherziening wordt onder meer beoogd de economische structuur te versterken en de werkgelegenheid, vooral aan de onderkant van de arbeidsmarkt, te bevorderen. Een van de speerpunten hierbij is om het aanvaarden van werk financieel aantrekkelijker te maken. Door een combinatie van maatregelen zal de lastendruk op arbeid worden verlaagd. Dit stimuleert de werkgelegenheid en zal tevens leiden tot een, met het oog op de vergrijzing noodzakelijke geachte, verbreding van het draagvlak van de collectieve sector. In het bijzonder zal hiermee de participatie van mensen met een uitkering op minimumniveau en van partners van werkende kostwinners kunnen toenemen. De voorgestelde verlaging van de tarieven in de loon- en inkomstenbelasting, die mede mogelijk wordt gemaakt door een verschuiving van directe naar indirecte belastingen met belangrijke accenten op vergroeningsmaatregelen, draagt voorts bij aan een verbetering van het concurrentievermogen.

Bij deze grote operatie is de bestaande Wet op de inkomstenbelasting 1964 integraal doorgelopen en herschreven. Een aantal aspecten van deze «operatie binnen een operatie» is beschreven in onderdeel II van de memorie van toelichting «Opbouw van het wetsvoorstel». Hierbij hebben wij ernaar gestreefd de inkomstenbelasting te moderniseren. Het resultaat is een herschrijfoperatie waarbij belangrijke uitgangspunten voor moderne wetgeving zoals transparantie, duidelijkheid, evenwichtig gebruik van delegatiebevoegdheden en dergelijke zijn gehanteerd. De Raad spreekt daarover zijn waardering ook uit. De Raad stelt dat daarnaast sprake zou moeten zijn van een herijking van de vele bijzondere regelingen die de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bevat en bepleit een brede herziening van de inkomstenbelasting. De Raad besteedt daarom ruim aandacht aan het doorlichten van bestaande regelingen en komt daarbij vaak tot conclusies die een verdergaand ingrijpen in de inkomstenbelasting meebrengen dan waarvoor tot nu toe is gekozen. Het kader van de onderhavige herziening laat naar ons oordeel deze verdergaande aanpak niet toe. De keus om veel bestaande regelingen ongewijzigd over te nemen in het wetsvoorstel inkomstenbelasting 2001 berust op een afweging van praktische aard. Ook zonder kritische doorlichting van alle bestaande regelingen van de inkomstenbelasting betreft de belastingherziening al een mega-operatie. Ook voor deze operatie geldt dat het betere de vijand van het goede kan zijn. Wel is naar aanleiding van het advies van de Raad van State op dit punt nog een aantal (technische) verbeteringen aangebracht in een aantal wettelijke bepalingen. Een aantal punten waarbij de Raad voorstelt om tot heroverweging over te gaan moet in een breder verband worden gezien. Zo zijn wij voornemens om op korte termijn te komen met voorstellen voor een pakket maatregelen voor

het bedrijfsleven. Bij de beantwoording van een aantal punten van de Raad die de onderwerpen raken die wij in dat pakket willen opnemen, verwijzen wij kortheidshalve naar de op te stellen voorstellen in dit verband. De Raad vraagt een fundamentele beschouwing met betrekking tot het invoeren van analytische elementen in de inkomstenbelasting, ook al relativeert hij het kwantitatieve belang van het belastingobject van box II en box III. Wij zien dit invoeren van analytische elementen als een belangrijke, maar toch minder ingrijpende stap dan uit de woorden van de Raad zou kunnen worden afgeleid. Wij voldoen daarom gaarne aan de wens van de Raad om een en ander in de memorie van toelichting nader te belichten. De Raad vat voorts een aantal hoofdlijnen van zijn advies samen. De Raad meent dat de gronden waarop de voorgestelde forfaitaire rendementsheffing de voorkeur heeft gekregen boven een vermogenswinst- of vermogensaanwasbelasting uitdrukkelijk uiteengezet dienen te worden. Naar aanleiding van deze opmerking hebben wij in een aan de memorie van toelichting toegevoegde bijlage onze afwegingen die ten grondslag hebben gelegen aan de keuze voor de forfaitaire rendementsheffing, nader uiteengezet. Om redenen van doelmatigheid hebben wij ervoor gekozen het commentaar op deze punten verder integraal op te nemen in de reactie op de onderscheidene onderdelen van het advies waarin deze punten afzonderlijk aan de orde worden gesteld.

II. Toetsingskader

2. Aan de Raad is aanvankelijk alleen dit «romp»-wetsvoorstel voor de inkomstenbelasting 2001 voorgelegd; het voorstel voor de invoeringswet met de daarin opgenomen aanpassingen van andere belastingwetten en niet-belastingwetten en het overgangsrecht was ten tijde van de voorbereiding van dit advies nog niet aangeboden. Daarnaast moeten de overige voorstellen tot wetwijziging die de belastingherziening completeren eveneens nog worden aangeboden. De Raad behoudt zich voor op de hoofdlijnen van de herziening van het belastingstelsel terug te komen indien het inmiddels op 16 juli 1999 aangeboden voorstel daartoe aanleiding geeft.

2. Het wetsvoorstel voor de Invoeringswet waarover de Raad op 8 september 1999 heeft geadviseerd bevat de bepalingen die noodzakelijk zijn om de belastingherziening 21^e eeuw op 1 januari 2001 in werking te laten treden. Dat wetsvoorstel regelt daartoe de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 en in samenhang daarmee de aanpassing van andere relevante fiscale wetten, alsmede het benodigde overgangsrecht. Het wetsvoorstel bevat voorts bepalingen tot wijziging van niet-fiscale wetgeving die noodzakelijk zijn om de belastingherziening in werking te kunnen laten treden, zoals de aanpassing van de Wet financiering volksverzekeringen en de Coördinatiewet Sociale Verzekering.

3. Toetsingskader inkomstenbelastingherziening
Veel van de hiervoor genoemde elementen hebben betrekking op de herziening van de inkomstenbelasting, die de kern van de belastingherziening vormt.
Hoewel hetgeen is opgenomen in de fiscale paragraaf van het regeerakkoord, die nader is uitgewerkt in bijlage I van dat akkoord (kamerstukken II 1997/98, 26 024, nr.10, blz. 11 en 95–102), op zich zou kunnen worden gerealiseerd in een tariefoperatie en een technische aanpassing van de Wet IB'64, is gekozen voor een meer omvattende inkomstenbelastingherziening. Nationale en internationale ontwikkelingen zijn daar de reden voor. De Raad onderschrijft de keuze voor een inkomstenbelastingherziening. De Wet IB'64, die sedert de inwerkingtreding op 1 januari 1965 meer dan 240 keer gewijzigd is, moet, zo is een algemeen gevoelen, dringend worden aangepast aan de veranderde maatschappelijke omstandigheden ten opzichte van de periode van invoering. Dit herschrijven van de Wet IB'64 en deze keuze voor een geheel nieuwe opzet van de wettelijke bepalingen betekenen op zichzelf nog niet dat de inkomstenbelasting voldoende op toekomstige ontwikkelingen, in het bijzonder in het grotere geheel van de Europese Unie, is afgestemd.
Daarnaast doet de meer dan 150 keer voorkomende opmerking in de toelichting dat met de gewijzigde formulering en opbouw geen inhoudelijke

wijziging ten opzichte van de Wet IB'64 is beoogd, afbreuk aan het beeld dat de Wet IB'01 is aangepast aan de eisen die de maatschappij anno 2000 stelt. De betekenis van de indeling in boxen is door het onderling sterk uiteenlopende gewicht van die boxen slechts beperkt. In de Nota «Belastingen in de 21^e eeuw: een verkenning» (kamerstukken II 1997/98, 25 810) (hierna: de Nota) is de opbouw van het belastbaar inkomen opgenomen. Uit deze opbouw zijn de verschillende positieve en negatieve inkomensbestanddelen aan de boxen toe te delen. Op basis van de in de Nota op bladzijde 19 (box I en II) en 58 (box III) opgenomen ramingen van het belastbaar inkomen 1998 is de volgende opstelling te maken (in f mrd.):

Box I			
winst uit onderneming			29,5
WAZ-premie	1,2		
zelfstandigenaftrek	5,4		
meewerkaftrek	0,2		
FOR	0,9		
		negatief	7,7
		subtotaal	21,8
inkomsten uit arbeid			406,5
inkomsten in de vorm van p.u.'s			2,2
inkomsten eigen woning		negatief	17,6
		subtotaal	412,9
buitengewone lasten	2,7		
lijfrentepremies (oudedagsparapluie)	2,0		
premies part.verzekeringen, alimentatie	2,2		
aftekbare giften	1,0		
		negatief	7,9
		totaal	405,0

Box II	
winst uit aanmerkelijk belang	3,0

Box III			
onroerende zaken, onderverhuur			0,9
inkomsten uit effecten			3,1
rente-inkomsten			7,7
overige vermogensinkomsten			0,2
		subtotaal	11,9
dividendvrijstelling	0,5		
rentevrijstelling	2,7		
overige lijfrentepremies (3,0)	p.m.		
		negatief	3,2
		totaal	8,7

Uit deze opstelling blijkt dat het object van de inkomstenbelasting naar de situatie in 1998 voor 97% wordt bepaald door box I.

De Raad is van oordeel dat de herijking van de Wet IB'64 niet alleen de opzet van de wet moet betreffen maar ook de vele bijzondere regelingen die in de loop van de tijd hun plaats hebben gekregen in de wet, veelal door het op een bepaald moment honoreren van deelbelangen. In het kader van de herijking moet de Wet IB'64 volledig worden doorgelicht, de sterke kanten van de wet moeten worden gehandhaafd en de zwakke kanten moeten worden versterkt, het beleid dat zich naast de wet heeft ontwikkeld moet, voorzover het past in de gemoderniseerde opzet, worden gecodificeerd, en door de maatschappelijke ontwikkeling achterhaalde regelingen moeten worden geschrapt. Het voorstel tot inkomstenbelastingherziening mag door een te beperkte aanpak geen gemiste kans worden, nu het «moment» voor deze herziening aanwezig is.

De Raad mist dan ook in de toelichting een op de inkomstenbelastingherziening toegespitste beschouwing over de aard en de omvang van die herziening. Een belasting, en dus ook de inkomstenbelasting, wordt bepaald door het subject van de heffing, het object van de heffing, het tarief en de wijze van heffing en invordering. Elk van deze factoren speelt een rol bij de toetsing

of de wet nog spoort met hetgeen thans van een inkomstenbelasting wordt en mag worden verwacht.

In dit advies zal de Raad als toetsingskader de herijking van deze factoren achtereenvolgens onderzoeken. Gegeven het gewicht van box I zal aan de herijking van de daarin opgenomen inkomensbestanddelen bij de toetsing in het bijzonder de aandacht worden gegeven.

3. Een aantal van de in het voorliggende wetsvoorstel opgenomen wijzigingen is naar ons oordeel dermate fundamenteel, dat de vervanging van de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 door een systematisch volledig nieuw opgezette Wet inkomstenbelasting 2001 gerechtvaardigd is. Wij denken hierbij met name aan de invoering een nieuw systeem voor inkomen uit sparen en beleggen en aan de invoering van heffingskortingen. Dat in zuiver kwantitatieve zin de betekenis van indeling in boxen door het onderling sterk uiteenlopende volume van die boxen kan worden gerelativeerd, doet hier niet aan af. Het enkele feit dat macro gezien de belasting over winst uit aanmerkelijk belang en over inkomen uit sparen en beleggen een relatief gering deel van de totale maatstaf van de inkomstenbelasting uitmaakt, staat immers los van de doelstelling om ook deze inkomenscategorieën adequaat in de belastingheffing te betrekken.

Zoals wij in de inleiding hebben aangegeven betekent de keuze voor een herschreven inkomstenbelasting naar ons oordeel niet dat elke bepaling van de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 integraal opnieuw kan worden gezien. Wij hebben de beoogde aard en omvang van de belastingherziening in het algemeen deel van de toelichting nader verduidelijkt.

III. Stelsel

4. Analytische elementen

De Wet IB'64 is een synthetische inkomstenbelasting. Kenmerkend daarvoor is dat het belastbare inkomen de som is van heterogene opbrengsten, welke som ongeacht de samenstelling in haar geheel wordt belast; elke gulden inkomen is gelijk en wordt gelijk belast.

Kenmerkend voor een analytische inkomstenbelasting is dat de verschillende inkomenscategorieën aan een zelfstandige belastingheffing worden onderworpen; zelfstandige belastingheffing houdt in ieder geval in dat geen verliescompensatie met een andere inkomenscategorie plaatsvindt en dat een eigen tarief geldt.

Voor de huidige inkomstenbelastingheffing geldt als leidend verdelingsbeginsel de draagkracht; draagkracht en synthetische inkomensbelasting zijn nauw aan elkaar verbonden. De maatstaf van heffing in een op draagkracht gebaseerde inkomstenbelasting dient te worden gevormd door het inkomen in zijn totaliteit en niet door de afzonderlijke inkomensbestanddelen. De invoering van analytische elementen in de inkomstenbelastingheffing doet afbreuk aan dit draagkrachtbeginsel.

De invoering van analytische elementen in de Wet IB'01 vraagt naar het oordeel van de Raad dan ook een fundamentele beschouwing over deze keuze die voor decennia betekenis zal hebben. Dit omvat meer dan de enkele opmerking in paragraaf 1.2.1 van de toelichting, I. Algemeen, dat het doel van de inkomstenbelastingherziening is te komen tot een meer rechtvaardige heffing, en dat deze doelstelling onder meer is vormgegeven door middel van invoering van een stelsel van forfaitair rendement voor inkomen uit sparen en beleggen en de invoering van een boxenstructuur.

De Raad sluit de ogen niet voor de kritiek op de verwezenlijking van het draagkrachtbeginsel in de huidige inkomstenbelasting. Verbetering kan al bereikt worden door een herformulering van het inkomensbegrip. Het grijpen naar analytische elementen is geen panacee om de gebreken in een onvolmaakte draagkrachtheffing op te heffen. Het loslaten van het uitgangspunt dat elke gulden inkomen gelijk is en gelijk moet worden belast, vormt het betreden van een weg waarop geen terugkeer meer mogelijk zal blijken te zijn.

De Raad adviseert de keuze voor de invoering van analytische elementen in de inkomstenbelastingheffing te motiveren, en daarbij de afweging tegenover de aanpassing van het inkomensbegrip zichtbaar te maken.

4. De Raad merkt op dat het synthetische karakter van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – op grond waarvan alle componenten van het belastbare

inkomen, vanuit de gedachte dat elke gulden inkomen gelijk is en gelijk dient te worden belast, tezamen en als één geheel in de heffing worden betrokken – nauw verbonden is aan de draagkracht, dat als leidend verdelingsbeginsel ten grondslag ligt aan deze belasting. In het verlengde daarvan merkt de Raad op dat invoering van een analytische inkomstenbelasting, waarbij verschillende inkomenscategorieën aan een zelfstandige belastingheffing worden onderworpen, afbreuk doet aan het draagkrachtbeginsel. Daarbij merkt de Raad overigens op de ogen niet te sluiten voor de kritiek op de verwezenlijking van het draagkrachtbeginsel in de huidige inkomstenbelasting. Verbetering kan volgens de Raad al bereikt worden door een herformulering van het inkomensbegrip. De Raad adviseert de keuze voor de invoering van analytische elementen in de inkomstenbelasting te motiveren en daarbij de afweging tegenover de aanpassing van het inkomensbegrip zichtbaar te maken. In de eerste plaats merken wij op dat wij een herformulering van het inkomensbegrip hebben overwogen. In onze nota «Belastingen in de 21^e eeuw: een verkenning» (paragraaf 6.2 en volgende) hebben wij evenwel gemotiveerd aangegeven waarom wij daarvoor niet hebben gekozen. Op basis van een afweging van voors en tegens hebben wij de keuze gemaakt voor de invoering van analytische elementen. Deze keuze doet naar onze mening geen afbreuk aan het belang van het draagkrachtbeginsel. Eén van de overwegingen die ten grondslag ligt aan de herziening van de inkomstenbelasting is juist om deze belasting als draagkrachtheffing zodanig te moderniseren dat van elke belastingplichtige – rekening houdend met de aard en de omvang van zijn inkomen en zijn persoonlijke omstandigheden, maar ook met relevante omgevingsfactoren (zoals de fiscale behandeling van bepaalde inkomensbestanddelen in het buitenland) en praktische overwegingen – een bijdrage kan worden gevraagd aan de algemene middelen die, meer nog dan onder de werking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is afgestemd op zijn feitelijke draagkracht. Mede tegen deze achtergrond bezien dient de door de Raad geopperde gedachte dat elke gulden inkomen per definitie gelijk is en dus vanuit draagkrachtoogpunt uitsluitend via een synthetische benadering in de heffing zou mogen worden betrokken, naar ons oordeel te worden genuanceerd. Het inkomen fungeert thans als maatstaf waarop de draagkracht van een belastingplichtige wordt gebaseerd. Nog los van het feit dat ook de Wet op de inkomstenbelasting 1964 reeds analytische elementen bevat, kan worden opgemerkt dat naar algemeen gevoelen het in die wet geformuleerde inkomensbegrip thans onvoldoende aansluit bij het inkomensbegrip zoals maatschappelijk wordt ervaren. Dit manifesteert zich met name in de sfeer van de inkomsten uit vermogen, waar vermogensmutaties van de bron buiten de heffing blijven, zulks ondanks het feit dat deze vermogensmutaties in de praktijk wel degelijk als onderdeel van het economische rendement worden aangemerkt. Vanuit dat perspectief kan worden gesteld dat in de wet weliswaar sprake is van een naar de structuur gezien synthetische heffing maar op basis van een gebrekkig inkomensbegrip, immers: niet elke gulden «economisch» inkomen wordt in de heffing betrokken. Zodoende is thans de facto een veel minder sterke band met het draagkrachtbeginsel aanwezig dan door het primair synthetische karakter van de huidige heffing wordt gesuggereerd.

Door de op onderdelen soms ingrijpende aanpassingen die in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden voorgesteld, wordt het inkomensbegrip meer in overeenstemming gebracht met de economische realiteit. De introductie van enkele additionele analytische elementen – een ontwikkeling die sommigen vanuit zuiver fiscaal-theoretisch perspectief als een verzwakking van de draagkrachtgedachte zien – doet naar onze mening niet af aan de conclusie dat in de Wet inkomstenbelasting 2001 (per saldo) juist een betere aansluiting bij het draagkrachtbeginsel ontstaat. In dat verband verwijzen wij ook naar de in de memorie van toelichting gepresenteerde inkomenseffecten die duiden op evenwichtigheid van het nieuwe stelsel. Tevens is van belang dat, de Raad wijst hier zelf ook al op, op basis van de cijfers over 1998 circa 97% van het totale belastingobject via box I – de box waarvoor het synthetische karakter onverkort blijft gelden – in de heffing zal worden betrokken. Overigens zij nog opgemerkt dat de keuze om analytische elementen te introduceren veelal op praktische gronden berust. In de toelichting hebben wij de keuze voor de invoering van analytische elementen nader onderbouwd.

IV. Belastingsubject

5. Algemeen

De Wet IB'64 was bij de invoering te karakteriseren als een gezinsbelasting. Tot de draagkrachtbepalende factoren voor de inkomstenbelastingheffing behoorden de waarde van de huishoudelijke arbeid van de niet-werkende partner en het schaalvoordeel van het gezin ten opzichte van de alleenstaande, hetgeen resulteerde in een belastingvrije som voor gehuwden die lager was dan tweemaal de som voor ongehuwden. Deze draagkrachtbepalende factoren zijn in de afgelopen 35 jaar ter discussie gekomen. Mede onder de invloed van de emancipatie-beweging is daaraan gaandeweg minder betekenis toegekend. De draagkrachtverhoging van het gezin komt thans in het bijzonder nog tot uiting in de toerekening van de andere inkomensbestanddelen dan – globaal gesteld – de opbrengst van persoonlijke arbeid en uitkeringen aan de meestverdienende partner waardoor deze inkomensbestanddelen met het hoogst mogelijke progressieve tarief belast worden. Met het beperken van het progressieve tarief tot box I (inkomen uit werk en woning) zal dit effect aan betekenis inboeten.

Aan de andere kant wordt rekening gehouden met de draagkrachtvermindering van het gezin indien één van beide partners geen of slechts weinig opbrengst van persoonlijke arbeid heeft door de overdracht van de belastingvrije som. Deze factor wordt door de wijze van berekenen van de individuele heffingskortingen materieel in stand gelaten.

Naar het oordeel van de Raad is de Wet IB'64 thans nog het meest aan te merken als een naar haar vorm individuele heffing, met enkele toerekeningen van (positieve en negatieve) inkomensbestanddelen uit hoofde van het bestaan van een samenlevingsverband. Deze toerekeningen kunnen echter hoe langer hoe meer als uitzonderingen op de hoofdregel worden aangemerkt. De Raad mist in de toelichting een uitdrukkelijke opvatting over de vraag of de inkomstenbelasting «2001» als uitgangspunt (nog) een gezinsbelasting dan wel een individuele heffing is. Deze stellingname is niet zonder betekenis omdat de kwalificatie van de inkomstenbelasting mede het toetsingskader voor discriminatie bepaalt.

De Raad adviseert in de toelichting de inkomstenbelasting gemotiveerd te kwalificeren.

5. Gelet op de vraag van de Raad om in de toelichting in te gaan op de vraag of de Wet inkomstenbelasting 2001 uitgaat van een gezinsbelasting of een individuele heffing, is de ontwikkeling van de individualisering van belastingheffing en de parallel met de maatschappelijke ontwikkelingen in de memorie van toelichting duidelijker tot uitdrukking gebracht.

6. Minderjarige kinderen

In paragraaf 3.4 van de toelichting, I. Algemeen, wordt opgemerkt dat «in dit wetsvoorstel een volgende stap wordt gezet naar een verdergaande individualisering van het belastingstelsel». Uitgaande van een individuele heffing dient voor de toerekening van inkomensbestanddelen aan een ander dan degene bij wie dit bestanddeel opkomt een objectieve en redelijke grond te bestaan. Met het buiten aanmerking laten van het wettelijk vruchtgenot ligt de weg open naar een individuele heffing van het minderjarige kind. Artikel 2.4.2, tweede lid, Wet IB'01 bepaalt echter, dat de belastbare inkomsten uit eigen woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen van een minderjarig kind worden toegerekend aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent. Deze toerekening past als zodanig niet in een individuele heffing. Een bijkomend aspect is dat het inkomen uit aanmerkelijk belang en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen onderworpen zijn aan een proportionele heffing. Materieel ligt de betekenis in het niet-toekennen van de individuele heffingskorting aan minderjarigen met enkel «beleggingsopbrengsten». Deze uitsluiting is niet zonder meer vanzelfsprekend noch is zij te gronden op de kinderbijslagregeling, omdat deze niet geldt voor minderjarigen met inkomsten uit arbeid. Naar het oordeel van de Raad dient een objectieve en redelijke grond voor de uitsluiting van de heffingskorting te worden gegeven, en dient tevens te worden gemotiveerd op welke grond een en ander niet in hoofdstuk 8 is geregeld.

6. We delen de visie van de Raad inzake een nadere toets op individualisering. De toelichting is op dit punt aangevuld. Ook minderjarige kinderen worden reeds zelfstandig in de belastingheffing betrokken voorzover zij min of meer actieve inkomsten genieten. Actieve inkomsten van minderjarigen zijn arbeidsinkomsten zoals loon uit dienstbetrekking en winst uit onderneming. Voor passief inkomen geldt genoemde zelfstandige belastingheffing, reeds op basis van het civiele recht, veel minder. Voorts is de belastingherziening niet het moment om enige specifiek op voorkoming van oneigenlijk gebruik gerichte regelingen nu te laten vervallen. Het niet verder doortrekken van de individualisering naar minderjarige kinderen voorkomt dat op een oneigenlijke wijze een belastingvoordeel kan worden gerealiseerd doordat ouders, al dan niet tijdelijk, vermogen naar hun minderjarige kinderen overhevelen dan wel een deel van de aanmerkelijkbelangvoordelen bij de kinderen laten neerslaan. Ook budgettaire aspecten en uitvoeringsaspecten spelen een rol.

7. Partner

Toerekening van inkomensbestanddelen aan een ander dan bij wie het inkomensbestanddeel opkomt en het toekennen van kostwinnersfaciliteiten is mogelijk bij partners. Partners zijn de niet duurzaam gescheiden levende echtgenoten of geregistreerde partners, alsmede de – globaal aangeduid – meerderjarigen die een gezamenlijke huishouding voeren en voor het partnerschap kiezen. Het begrip «niet duurzaam gescheiden leven» valt niet geheel samen met het begrip «een gezamenlijke huishouding voeren». Van duurzaam gescheiden leven is sprake – zoals onder meer in het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1960, BNB 1960/77, is overwogen – indien ten aanzien van de echtgenoot de toestand is ingetreden, dat, na de door beiden of één hunner gewilde verbreking van de echtelijke samenleving, ieder afzonderlijk zijn eigen leven leidt als ware hij niet met de ander gehuwd, en deze toestand door hen beiden, althans één hunner, als bestendig is bedoeld. Zolang de wil bestaat de echtelijke samenleving te hervatten, gelden gehuwden niet als duurzaam gescheiden levend; het daadwerkelijk voeren van een gezamenlijke huishouding is derhalve niet beslissend. In de toelichting op artikel 1.2 Wet IB'01 wordt gesteld dat het begrip (gewezen) echtgenoot uitsluitend nog wordt gebruikt bij wetbepalingen waarbij niet de voorwaarde geldt dat sprake is van het voeren van een gezamenlijke huishouding. Deze toelichting schept onduidelijkheid, omdat in artikel 1.2 Wet IB'01 met betrekking tot gehuwden en geregistreerde partners niet het vereiste van het voeren van een gezamenlijke huishouding wordt gesteld voor de kwalificatie als partner.

De Raad ziet geen objectieve en redelijke grond om voor gehuwden en geregistreerde partners niet de eis van het voeren van een gezamenlijke huishouding te stellen voor de toepassing van de toerekening van inkomensbestanddelen en toekenning van kostwinnersfaciliteiten. De Raad adviseert artikel 1.2 Wet IB'01 in deze zin aan te passen. Anders dan bij ongehuwd samenwonenden behoeft geen duurzaamheidsvereiste te worden gesteld omdat deze bij gehuwden en geregistreerde partners vermoed mag worden.

7. Uitgangspunt van de Wet inkomstenbelasting 2001 is dat gehuwden en ongehuwd samenlevenden in vergelijkbare situaties zoveel mogelijk gelijk worden behandeld. Hiermee wordt rekening gehouden met de maatschappelijke ontwikkeling sinds de inwerkingtreding van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In de huidige maatschappij komt echter een veelheid aan vormen van partnerschap voor. Hierbij komt de vraag op wanneer sprake is van een zodanige vorm van partnerschap, dat daarmee voor de heffing van de inkomstenbelasting rekening moet worden gehouden. Daarbij is met name van belang of de partners een maatschappelijke en economische eenheid vormen en jegens elkaar een zorgverplichting hebben. Bij partners die zijn gehuwd of hun partnerschap hebben laten registreren wordt aangenomen dat vrijwel steeds sprake is van een dergelijk partnerschap. Alleen in geval sprake is van duurzaam gescheiden leven wordt hierop een uitzondering gemaakt. Een eventuele eis dat sprake moet zijn van een gemeenschappelijke huishouding heeft bij gehuwden slechts een beperkte waarde. Daarbij is van belang dat gehuwden en geregistreerde partners op grond van het Burgerlijk wetboek een juridisch afdwingbare zorgverplichting jegens elkaar hebben. De eis van het voeren van een gemeenschappelijke huishouding zou de uitvoering dan ook nodeloos verzwaren.

De vraag komt op of bij ongehuwden, die zich ten opzichte van de belastingdienst presenteren als partner, niet eveneens kan worden afgezien van de eis dat sprake is van een gemeenschappelijke huishouding. Overwogen is het fiscale partnerschap eveneens open te stellen in situaties waarin ongehuwden niet onder één dak verblijven, maar waarbij de partners zich naar buiten toe wel presenteren als maatschappelijke en economische eenheid en waarbij sprake is van een zorgverplichting jegens elkaar die bijvoorbeeld tot uitdrukking komt in een samenlevingscontract.

Wij hebben hiervan thans afgezien. Wij menen met de nu voorgestelde regeling opnieuw een wezenlijke stap te hebben gezet naar een meer gelijke behandeling van gehuwde en ongehuwde partners. Nadat ervaring is opgedaan met de thans voorgestelde regeling kan een volgende stap in deze ontwikkeling worden overwogen. Gedacht kan worden aan mogelijkheden om een al bestaand fiscaal partnerschap niet als verbroken te beschouwen als de partners in enig jaar door omstandigheden niet voldoen aan de eis van het voeren van een gezamenlijke huishouding.

Voorts wijst de Raad op een onduidelijkheid ter zake van het gebruik van de termen echtgenoot en gewezen echtgenoot. In de toelichting op artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is aangegeven dat deze termen uitsluitend worden gebruikt voor het aanduiden van echtelieden die duurzaam geen gezamenlijke huishouding voeren respectievelijk voor het aanduiden van echtelieden die zijn gescheiden.

8. Echtgenoot

Artikel 2, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt, dat bepalingen van de belastingwet die rechtsgevolgen verbinden aan het aangaan, het bestaan, de beëindiging of het beëindigd zijn van een huwelijk van overeenkomstige toepassing zijn op het aangaan, het bestaan, de beëindiging onderscheidenlijk het beëindigd zijn van een geregistreerd partnerschap.

Deze bepaling brengt met zich dat ook zonder uitdrukkelijke vermelding steeds onder de term «echtgenoot» de geregistreerde partner begrepen is.

Partnerregeling

In artikel 1.2, eerste lid, onder a, Wet IB'01 wordt naast de echtgenoot ook de geregistreerde partner vermeld. Naar het oordeel van de Raad dienen uit deze bepaling de woorden «of geregistreerde partner» te worden geschrapt teneinde misverstanden over de overigens in de Wet IB'01 gebruikte term «echtgenoot» en a contrario-redeneringen te vermijden. Uiteraard kan in de toelichting op artikel 2, vijfde lid, AWR gewezen worden.

Aanmerkelijk belang

In de artikelen 4.3.1 en 4.3.2 Wet IB'01 wordt de belastingplichtige die, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot of partner, een bepaald aandelenbezit heeft als aanmerkelijk belanghouder aangemerkt. Beoogd is, zoals uit de toelichting op artikel 4.3.2 Wet IB'01 blijkt, ook echtgenoten en geregistreerde partners die niet als «partner» zijn aan te merken in de relevante familiegroep te betrekken. Naar het oordeel van de Raad is het duidelijker in dit geval te spreken van: al dan niet tezamen met zijn partner en duurzaam van hem gescheiden levende echtgenoot. Met deze omschrijving wordt ook aangesloten bij de in artikel 6.2.1, onder c, Wet IB'01 gebruikte terminologie. Vermeden moet worden dat in de Wet IB'01 verschillende omschrijvingen worden gebruikt voor dezelfde gevallen.

De Raad adviseert de artikelen 4.3.1 en 4.3.2 Wet IB'01 terminologisch aan te passen.

8. Wij hebben het advies van de Raad om de toevoeging «of geregistreerde partner» in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel a, te laten vervallen overgenomen. Verder hebben wij de door de Raad geadviseerde aanpassing van de gebruikte terminologie in artikel 4.3.1 en 4.3.2 doorgevoerd om een meer consistent gebruik van terminologie te bevorderen. De wettekst en de memorie van toelichting zijn dienovereenkomstig aangepast.

9. Familiegroep

In verschillende bepalingen van de Wet IB'01 wordt de «familiegroep» omschreven die voor de desbetreffende bepaling relevant is. Het is de Raad

opgevallen dat deze omschrijving niet steeds dezelfde is. Zo wordt in artikel 5.2.4, onder a, Wet IB'01 gesproken van: een bloed- of aanverwant (zonder enige beperking), in de artikelen 4.3.5 en 4.7.2.6, vierde lid, Wet IB'01 van: bloed- en aanverwanten in de rechte lijn, in de artikelen 3.5.2, eerste lid, onder b en c, 6.2.1, onder a, en 6.2.2, eerste lid, onder a, Wet IB'01 van: bloed- en aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn, in artikel 3.7.3, eerste lid, onder b, van: bloed- of aanverwanten, niet zijnde de partner of gewezen partner, in de rechte lijn of in de tweede of derde graad van de zijlijn, en in de artikelen 3.2.4.1, derde lid, onder b, en 3.2.2.35, eerste lid, onder b, Wet IB'01 van: bloeden aanverwanten in de rechte lijn of personen die behoren tot hun huishouden.

De betekenis van het familieverband is door maatschappelijke ontwikkelingen in de afgelopen periode afgenomen, terwijl de betekenis van samenlevingsverbanden tussen niet-gehuwden is toegenomen. De belastingwetgeving dient zich hierbij aan te passen. Naar het oordeel van de Raad dient met betrekking tot de Wet IB'01 gekozen te worden voor een eenduidig omschreven «familiegroep» die voor de inkomstenbelastingheffing van belang is.

De Raad adviseert deze keuze te doen en te motiveren, alsmede de desbetreffende bepalingen aan de omschrijving van de gekozen familiegroep aan te passen.

10. Tot het huishouden behoren

In verschillende bepalingen van de Wet IB'01 wordt gesproken van «personen die tot het huishouden van de belastingplichtige behoren». In de toelichting op artikel 3.4.1.2 Wet IB'01 wordt uiteengezet dat met deze term wordt bedoeld de samenwoning van partners en hun inwonende kinderen. De Raad gaat ervan uit dat tot de bedoelde kring niet behoren inwonende ouders en andere familieleden, en inwonende niet-familieleden zoals «relaties» en au pairs. De Raad adviseert de kring van personen uitdrukkelijk te omschrijven, en deze omschrijving op te nemen in de «Algemene bepalingen» van de Wet IB'01.

11. Gezamenlijke huishouding

«Gezamenlijke huishouding» is een «vage term», waarvan de betekenis door de belastingrechter nader is geconcretiseerd. Het is een term die ook in het socialezekerheidsrecht een belangrijke rol speelt, en daar reeds gecodificeerd is. De betekenis van de term voor de kwalificatie van de partnerrelatie is zo groot, dat een in de wet vastgelegde omschrijving van groot belang is. De Raad adviseert de rechtspraak te codificeren, en daartoe artikel 1.2 Wet IB'01 aan te vullen. Tevens kan daarbij worden omschreven wanneer sprake is van het duurzaam een gezamenlijke huishouding voeren (artikelen 3.6.7 en 3.6.9 Wet IB'01).

9, 10 en 11. Wij zullen de punten 9, 10 en 11 gezamenlijk bespreken. De Raad van State constateert dat de omschrijving van de familiegroep in verschillende bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet steeds hetzelfde is. Verder adviseert de Raad de kring van «personen die behoren tot het huishouden van de belastingplichtige» en het begrip «gezamenlijke huishouding» uitdrukkelijk te omschrijven. Het behoren tot een familiegroep of een huishouden dan wel het voeren van een gezamenlijke huishouding is van belang in verband met de aanwezigheid van een relatie waarmee bij de heffing van de inkomstenbelasting in bepaalde gevallen rekening moet worden gehouden; onder meer om onbedoeld gebruik van faciliteiten en regelingen te voorkomen.

Een voor verschillende regelingen van elkaar afwijkende omschrijving van de familiegroep heeft bij de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet tot problemen aanleiding gegeven. Verder hebben gehanteerde terminologieën «behoren tot het huishouden» en «gezamenlijke huishouding», die zijn ontleend aan de Wet op de inkomstenbelasting 1964, in de praktijk hun werking bewezen. Daarom is een nadere omschrijving van deze begrippen voor de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet noodzakelijk. Desalniettemin zien wij aanleiding om deze materie nog eens nader te bezien in samenhang met het partnerbegrip (zie punt 7 hiervoor). Zoals hiervoor bij punt 1 is aangegeven is in het kader van dit wetsvoorstel niet overgegaan tot een integrale herijking van de regelingen. In een later stadium willen wij daarom de mogelijkheden bezien om te komen tot een verdere harmonisering

van de kring van relaties voor verschillende regelingen binnen de Wet inkomstenbelasting 2001.

12. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen

De regeling met betrekking tot de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen doorbreekt op een aantal punten het principe dat inkomensbestanddelen in aanmerking worden genomen bij degenen die deze inkomensbestanddelen genieten of op wie deze drukken (artikel 2.4.4, eerste lid, Wet IB'01). Voorzover de regeling bewijsproblemen oplost, is deze inbreuk op een individuele heffing in beginsel aanvaardbaar, maar dit geldt niet voor de hierna genoemde als gemeenschappelijk aangemerkte inkomensbestanddelen.

Eigen woning

In het algemeen zal de toedeling van de positieve en negatieve baten van de eigen woning geen probleem opleveren gegeven de wijze waarop de eigendom en de hypothecaire leningen zijn vastgelegd.

De Raad sluit de ogen er dan ook niet voor dat het keuzerecht kennelijk is opgenomen om de niet of minstverdienende partner niet te bezwaren met een negatief inkomensbestanddeel. Dit leidt immers hetzij in het geheel niet tot een effectieve belastingvermindering, hetzij door een lager tabeltarief tot een geringere «waarde» bij de meestverdienende partner. Dit inkomenseffect dient echter te worden gewogen in het algemene kader waarin de behandeling van de eigen woning in de Wet IB'01 is geplaatst.

Hiermee vergelijkbare opmerkingen kunnen worden gemaakt ten aanzien van de uitgaven voor monumentenpanden.

Naar het oordeel van de Raad is de kwalificatie van de belastbare inkomsten uit eigen woning en van de uitgaven voor monumentenpanden als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen dan ook niet vanzelfsprekend. De Raad adviseert deze kwalificatie in samenhang met het «eigen woning-regime» nader te bezien.

Aanmerkelijk belang

Terecht wordt in de toelichting ten aanzien van het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang gesteld dat het opnemen onder gemeenschappelijke inkomensbestanddelen niet strikt noodzakelijk is. De motieven voor deze rangschikking overtuigen de Raad overigens niet. De toerekeningsproblematiek van inkomen uit aanmerkelijk belang van minderjarige kinderen is niet anders dan die van inkomen uit sparen en beleggen, en is ook niet onduidelijk gelet op de in artikel 2.4.2, tweede tot en met vierde lid, Wet IB'01 daarvoor gegeven regeling. Bovendien heeft deze kwalificatie niet alleen praktische maar ook materiële betekenis. De verrekening van de persoonsgebonden aftrek kan ook met het inkomen uit aanmerkelijk belang plaatsvinden (artikel 6.1.2, derde lid, Wet IB'01). Aangezien de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen niet geheel samenvallen met de persoonsgebonden aftrekposten, ontstaat een niet op objectieve en redelijke grond gebaseerde verrekenmogelijkheid voor uitgaven voor onderhoudsverplichtingen en verliezen op geldleningen aan beginnende ondernemers met inkomen uit aanmerkelijk belang van de andere partner.

Naar het oordeel van de Raad kan het op de aangifte van de andere partner «meeliften» van het inkomen uit aanmerkelijk belang ook op andere wijze worden geregeld dan het toerekenen van dat inkomen aan de aangevende partner.

De Raad adviseert de opnemings van het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in artikel 2.4.4, vijfde lid, onder c, Wet IB'01 te heroverwegen.

Uitgaven voor ziekte en overlijden

Ook de uitgaven die verband houden met ziekte van één van de partners en de uitgaven die verband houden met ouderdom of met overlijden zijn nagenoeg steeds aan één van beide partners toe te rekenen. Het aanmerken als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen is in de toelichting gemotiveerd door te wijzen op «ongewenste inkomenseffecten» indien de uitgaven drukken op de niet- of weinig verdienende partner. Naar het oordeel van de Raad is dit ontoereikend om de overheveling van toerekenbare kosten en lasten naar de meestverdienende partner te rechtvaardigen.

De Raad adviseert de kwalificatie van deze kosten als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen te heroverwegen.

Scholingsuitgaven

Individualisering van de scholingsuitgaven zou, aldus de toelichting, tot het ongewenste resultaat leiden dat de aftrekmogelijkheid van deze uitgaven in verband met een studie van de niet-verdienende partner slechts tot een te verrekenen verlies van de niet-verdienende partner zou leiden. Naar het oordeel van de Raad is dit onvoldoende grond om de overheveling van toerekenbare kosten en lasten naar de meestverdienende partner te rechtvaardigen.

De Raad adviseert de kwalificatie van deze kosten als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen te heroverwegen.

Tijdstip ontstaan gemeenschappelijke inkomensbestanddelen

Artikel 2.4.4 Wet IB'01 regelt niet op welk tijdstip de in het vijfde lid genoemde inkomensbestanddelen gelden als «gemeenschappelijke inkomensbestanddelen». Dit is echter wel van belang voor het jaar van huwelijk en van overlijden, mede gelet op het feit dat voor een aantal van deze inkomensbestanddelen beperkingen gelden.

De Raad adviseert artikel 2.4.4 Wet IB'01 hiertoe aan te vullen.

12. De eigen woning

De eigen woning staat partners gewoonlijk in gelijke mate als hoofdverblijf ter beschikking en is daarom bij uitstek geschikt om te worden aangemerkt als een vermogensbestanddeel ter zake waarvan de inkomsten een gemeenschappelijk karakter hebben. Het verdient daarom de voorkeur – ook in die gevallen dat de woning slechts tot het vermogen van een van beiden behoort – partners zelf te laten bepalen hoe zij het saldo van deze gemeenschappelijke inkomsten onderling willen toerekenen. Op deze wijze wordt het gemeenschappelijke karakter beter dan onder de huidige wetgeving het geval is, tot uitdrukking gebracht. Onder de huidige wetgeving wordt immers dit inkomensbestanddeel altijd aangemerkt als bestanddeel van het inkomen van de echtgenoot met het hoogste persoonlijke inkomen, ongeacht de feitelijke situatie dat de eigen woning aan beide partners woongenot verschaft.

Aanmerkelijk belang

De Raad adviseert om de opnemings van het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang onder gemeenschappelijke inkomensbestanddelen te heroverwegen. Volgens de Raad heeft deze kwalificatie niet alleen praktische maar ook materiële betekenis.

Het materiële belang waaraan de Raad refereert is echter beperkt. Er zullen zich in de praktijk vrijwel geen situaties voordoen waarbij een belastingplichtige uitgaven voor onderhoudsverplichtingen doet of verliezen leidt op geldleningen aan beginnende ondernemers, terwijl zijn eigen belastbare inkomen uit werk en woning en zijn belastbare inkomen uit sparen en beleggen per saldo negatief uitkomt.

Het praktische belang van de mogelijkheid om extra aangiftebiljetten te voorkomen kan volgens de Raad ook op een andere wijze worden bewerkstelligd dan het toerekenen van het inkomen aan de partner. Het voorkomen van extra aangiftebiljetten ten gevolge van het niet toerekenen van inkomen uit aanmerkelijk belang kan worden bereikt indien het inkomen uit aanmerkelijk belang niet wordt toegerekend aan de andere partner, maar wel door de andere partner wordt aangegeven. Deze oplossing zou echter te zeer ingrijpen in de aangiftesystematiek, waarbij individueel aangifte wordt gedaan voor het inkomen waarvoor de belastingplichtige zelf in de heffing wordt betrokken en waarvoor de belastingplichtige zelf kan worden aangesproken voor de daaruit voortvloeiende belastingschuld.

Het toerekenen van het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang zal, wanneer dit inkomensbestanddeel als niet-gemeenschappelijk wordt aangemerkt, veelal niet tot problemen leiden aangezien de aandelen meestal op naam zijn gesteld. Desalniettemin kunnen toerekeningsproblemen voorkomen. Onder omstandigheden kan voor een juiste toerekening interpretatie van het van toepassing zijnde huwelijksgoederenregime van belang zijn, hetgeen aanleiding kan geven tot gecompliceerde toerekeningsproblematiek. Omwille van de eenvoud en van een eenduidige wetssystematiek voor alle inkomsten uit vermogen, en gelet op het beperkte materiële belang van de kwalificatie, willen wij vasthouden aan de kwalificatie van inkomen uit aanmerkelijk belang als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel.

Uitgaven voor ziekte en overlijden

Buitengewone uitgaven worden in aanmerking genomen bij degene op wie deze uitgaven drukken omdat de draagkracht van die persoon daardoor afneemt. Uitzondering hierop is de situatie dat een belastingplichtige gedurende het gehele jaar een partner heeft gehad. Een eenpersoons-huishouden functioneert op het punt van buitengewone uitgaven anders dan een huishouden waarvan twee partners en eventueel kinderen deel uitmaken. Met betrekking tot buitengewone uitgaven waaronder uitgaven wegens ziekte en overlijden, worden de laatstbedoelde huishoudens als een economische entiteit beschouwd. Het is namelijk kenmerkend voor deze huishoudens dat over en weer bepaalde zorg wordt geboden. Een uitvloeisel van deze zorg zijn buitengewone uitgaven. De draagkracht van een dergelijk huishouden vermindert als gevolg van buitengewone uitgaven. Voorts wordt met de voorgestelde benadering op het punt van dergelijke huishoudens beoogd bewijsproblemen te voorkomen omtrent de vraag welke partner wat heeft betaald. Doktersrekeningen etc. worden namelijk vaak uit gezamenlijke middelen betaald of het is slechts ten koste van grote administratieve inspanningen na te gaan door wie ze zijn betaald.

In de voorgestelde systematiek is daarom ervoor gekozen dat partners bepalen tegen het inkomen van welke partner de buitengewone uitgaven fiscaal worden vergolden ongeacht of de buitengewone uitgaven op die partner drukken. Gelet op het vorenstaande houden wij vast aan het aanmerken van uitgaven wegens ziekte en uitgaven wegens overlijden als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen indien de belastingplichtige gedurende het gehele jaar een partner heeft.

Scholingsuitgaven

Gelet op het feit dat de regeling voor scholingsuitgaven een stimulerings-regeling is waarvan de stimulans voor een deel van de doelgroep minder wordt indien de aftrekpost geheel wordt geïndividualiseerd, houden wij vast aan de kwalificatie van scholingsuitgaven als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. Omdat ingeval een belastingplichtige scholingsuitgaven doet voor zijn niet-verdienende partner en deze scholingsuitgaven op grond van de aan de Raad voorgelegde tekst niet in aanmerking zouden kunnen worden genomen, is in het licht van de stimulerende werking van de regeling ervoor gekozen artikel 6.7.1 zo aan te passen dat scholingsuitgaven die een belastingplichtige doet voor zijn partner bij hem in aanmerking kunnen worden genomen.

Tijdstip ontstaan gemeenschappelijke inkomensbestanddelen

Indien de belastingplichtige op het tijdstip van genieten of het tijdstip van aftrek een partner heeft in de zin van artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, geldt ter zake van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen het regime van artikel 2.4.4 van deze wet. In een jaar waarin een huwelijk, een (echt)scheiding of overlijden plaats heeft (zogenoemde deeljaren), worden uitsluitend de inkomensbestanddelen die aftrekbaar of belast zijn over de periode dat de belastingplichtige een partner heeft, aangemerkt als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. Omdat bij het bepalen van de omvang van een aantal gemeenschappelijke inkomensbestanddelen drempels en grenzen worden gehanteerd, ontstaat, zoals de Raad terecht opmerkt, onduidelijkheid over op welk deel van deze inkomensbestanddelen in een deeljaar het regime van artikel 2.4.4 moet worden toegepast. Een voorbeeld hiervan zijn de buitengewone uitgaven. Door het toepassen van een inkomensafhankelijke drempel is het in een deeljaar zonder nadere regels niet duidelijk welk deel van de buitengewone uitgaven moeten worden toegerekend aan de periode dat de belastingplichtige een partner heeft. Naast buitengewone uitgaven betreft het de posten uitgaven voor kinderopvang, scholingsuitgaven, uitgaven voor monumentenpanden en aftrekbare giften.

Wij hebben ervoor gekozen deze deeljaarproblematiek op te lossen door ter zake van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen het regime van de vrije toerekening op grond van artikel 2.4.4, tweede tot en met vierde lid, toe te staan indien de belastingplichtige gedurende het gehele jaar een partner heeft of ingeval van een deeljaar de belastingplichtige en zijn partner voor de genoemde posten ervoor hebben gekozen het gehele jaar als partner van elkaar te worden aangemerkt. De wettekst van artikel 2.4.4 en de toelichting daarop zijn hiertoe aangepast. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt

aan artikel 6.5.9 een derde lid toe te voegen en is de toelichting op dit punt aangevuld. Deze aanvulling ziet op het in aanmerking nemen van buitengewone uitgaven in het jaar waarin sprake is van huwelijk, scheiding of overlijden. Door de aanvulling krijgt de belastingplichtige samen met zijn partner de keuze om in een dergelijk jaar de omvang van hun buitengewone uitgaven individueel te bepalen en in aanmerking te nemen dan wel om de omvang van hun buitengewone uitgaven gezamenlijk te bepalen en als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen in aanmerking te nemen. Om dezelfde reden is artikel 6.9.8 op overeenkomstige wijze aangepast.

13. Terugkeerregeling

Artikel 2.1.2, eerste lid, Wet IB'01 bepaalt als hoofdregel dat degene die ophoudt in Nederland te wonen en binnen een jaar daarna weer in Nederland gaat wonen ook tijdens zijn afwezigheid geacht wordt in Nederland te hebben gewoond. Deze regeling houdt in dat, indien vaststaat dat iemand op twee tijdstippen in Nederland heeft gewoond, hij vermoed wordt ook in de tussen die tijdstippen liggende periode een woonplaats in Nederland te hebben gehad.

Het vermoeden is vatbaar voor bestrijding. Indien iemand aannemelijk maakt dat hij in de tussenperiode in een ander land heeft gewoond, geldt de bepaling niet. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB'64 is opgemerkt: «indien iemand bijvoorbeeld heeft gewoond aan boord van een schip dat zijn thuishaven niet in Nederland heeft, kan men wel zeggen dat hij »elders« heeft gewoond, doch niet dat hij in een der andere delen van het Koninkrijk of op het grondgebied van een andere Mogendheid heeft gewoond» (kamerstukken II 1962/63, 5380, nr.19, blz.16). Deze opmerking is niet nader in discussie geweest. De regeling werkt ten nadele van zeelieden. Indien zij korter dan een jaar op een schip werken en wonen dat geen thuishaven in Nederland heeft, zijn zij voor de tussenperiode binnenlands belastingplichtig, ook indien zij volledig aan de belastingheffing van de vlaggestaat onderworpen zijn. De bepaling is in dit opzicht discriminatoir ten opzichte van niet-zeelieden. Naar het oordeel van de Raad is er meer reden het vermoeden niet te doen gelden indien de betrokkene aannemelijk maakt dat hij in de tussenperiode aan de belastingheffing van een andere mogendheid onderworpen is geweest dan dat hij in de tussenperiode elders op land gewoond heeft. De Raad adviseert het voorstel op dit punt nader te bezien.

13. De suggestie van de Raad om de in artikel 2.1.2, eerste lid, opgenomen terugkeerregeling niet te doen gelden indien de betrokkene in de tussenperiode aan belastingheffing van een andere mogendheid is onderworpen, is bezien. Wij kunnen in grote lijnen instemmen met de gedachten van de Raad. Teneinde te voorkomen dat een dergelijke bepaling ruimte biedt voor het ontgaan van Nederlandse inkomstenbelasting, is opgenomen dat het vermoeden dat de belastingplichtige in Nederland is blijven wonen, niet geldt indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij in de tussenperiode als inwoner aan de belastingheffing is onderworpen van een ander land van het Koninkrijk, een andere EU-lidstaat of staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Voor het buiten toepassing laten van het hiervoor genoemde vermoeden dient voorts te worden gewaarborgd dat het andere land van het Koninkrijk of het andere land waarin de belastingplichtige als inwoner aan de belastingheffing is onderworpen, de heffingsgrondslagen van artikel 2.2.1 hoofdzakelijk in de belastingheffing begrijpt.

14. Woonplaatsfictie

Artikel 2.1.2, tweede lid, Wet IB'01 bepaalt dat een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, steeds geacht wordt in Nederland te wonen, tenzij hij buiten Nederland werkt in het land waar hij is geworven en hij geen militair is. Deze bepaling is oorspronkelijk in de Wet IB'64 opgenomen met het oog op de in het buitenland geaccrediteerde Nederlandse diplomaten maar heeft een ruimere werking. Zo vallen onder deze regeling ook de gemeente-ambtenaar die in het grensgebied «net over de grens» woont en de in het buitenland wonende medewerker van een rijksuniversiteit. Achtergrond voor deze regeling is de diplomatieke immuniteit op grond waarvan de diplomaten in het buitenland niet aan de belastingheffing in het gastland onderworpen kunnen worden. Eenzelfde

motief geldt voor Nederlandse militairen die werkzaam zijn op NATO-bases in het buitenland en aldaar niet in de belastingheffing worden betrokken. Bij de parlementaire behandeling van de Wet op de vermogensbelasting 1964 (Wet VB'64) is door de bewindslieden over de ruime werking opgemerkt «dat zij het inderdaad mogelijk achten dat buiten het Rijk Nederlanders wonen die in dienst zijn van Nederlandse publiekrechtelijke lichamen en die in het land waar zij verblijven niet binnen de kring van de volkenrechtelijke ex-territorialiteit vallen. De ondergetekende menen evenwel dat dergelijke gevallen zich slechts bij hoge uitzondering zullen voordoen. (...) Mocht zich desondanks een geval voordoen waarin een ernstige onbillijkheid blijft bestaan dan zijn de ondergetekenden bereid deze in het kader van de uitvoering der wet weg te nemen.» (kamerstukken II 1962/63, 5380, nr.21, blz.5). Door de huidige grotere mobiliteit dan in de jaren zestig is er minder sprake van hoge uitzonderingsgevallen en dient de regeling reeds daarom te worden aangepast. Reparatie door toepassing van de hardheidsclausule is daarvoor niet het juiste middel.

Ook het begrip «publiekrechtelijke rechtspersoon» verdient in de huidige maatschappelijke context ook nog aandacht. De Raad adviseert in de toelichting nauwkeurig te omschrijven welke arbeidsrelatie met welke rechtspersoon tot toepassing van artikel 2.1.2, tweede lid, Wet IB'01 leidt. Blijkens aanwijzing 124 b van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) is het niet uitgesloten dat privaatrechtelijke rechtspersonen fungeren als zelfstandig bestuursorgaan. Naar het oordeel van het college is de organisatievorm beslissend, maar niet is uitgesloten dat in de praktijk onzekerheid kan bestaan. Naar het oordeel van de Raad bestaat er, gegeven vorenstaande kanttekeningen, reden artikel 2.1.2, tweede lid, Wet IB'01 te beperken tot degenen voor wie daadwerkelijk volkenrechtelijke immuniteit in de woonstaat geldt. De Raad adviseert het voorstel op dit punt te heroverwegen.

14. De door de Raad gesuggereerde beperking van artikel 2.1.2, tweede lid, tot diegenen voor wie volkenrechtelijke beperkingen in de woonstaat gelden, is bezien in het licht van de toewijzingsregels voor overheidsfuncties in de belastingverdragen. Artikel 2.1.2, tweede lid, is aangepast aan de terminologie van de belastingverdragen.

15. Keuzerecht buitenlandse belastingplichtigen

In artikel 2.2.3 Wet IB'01 is, zoals de toelichting stelt, invulling gegeven aan het Schumacker-arrest (HvJ EG 14 februari 1995, BNB 1995/187). Naar het oordeel van de Raad is dit artikel ontoereikend toegelicht, waardoor vele onduidelijkheden en onzekerheden worden opgeroepen. De Raad adviseert de toelichting aanmerkelijk uit te breiden en daarbij in ieder geval aandacht te geven aan de volgende punten.

a. Reikwijdte Schumacker-arrest

Het Hof van Justitie heeft in het Schumacker-arrest onder meer voor recht verklaard:

«2. Artikel 48 EEG-Verdrag moet (aldus) worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van de regeling van een lidstaat waardoor een werknemer die onderdaan van een andere lidstaat is, waarin hij ook woont, en die in eerstgenoemde staat arbeid in loondienst verricht, zwaardoor wordt belast dan een werknemer die in de eerste staat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid verricht, wanneer, zoals in casu in het hoofdgeding, de onderdaan van de tweede staat zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste staat verrichte arbeid en in de tweede staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.»

Het Schumacker-arrest brengt niet mee dat een inwoner van een andere lidstaat een onbeperkt recht op het regime voor binnenlandse belastingplichtigen moet worden geboden, maar beperkt dit recht tot de situatie waarin het inkomen geheel of nagenoeg geheel in de werkstaat wordt verworven.

Het voorstel is ruimer dan uit dit arrest voortvloeit, en geeft aan de niet-inwoner ook het recht op toepassing van het inwonerregime indien hij slechts een beperkt deel van zijn inkomen in Nederland verwerft en hij in de woonstaat voldoende inkomen geniet om aldaar rekening te kunnen laten houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Hierdoor kan de situatie ontstaan dat zowel in Nederland als in de woonstaat rekening wordt gehouden

met de persoonlijke en gezinssituatie en de daaruit voortvloeiende belasting-faciliteiten.

Het voorstel richt zich op de buitenlandse belastingplichtige. De partner van die buitenlandse belastingplichtige blijft in beginsel onderworpen aan het regime van de woonstaat. De toerekening van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen (artikel 2.4.4, vijfde lid, Wet IB'01) maakt mede daardoor calculerend gedrag mogelijk tenzij al deze posten worden gekwalificeerd als «persoonlijke aftrekken» als omschreven in artikel 2.2.3, eerste lid, laatste volzin, Wet IB'01. In de toelichting dient hierover uitsluitend gegeven te worden en kan tevens meer algemeen nader uiteen worden gezet hetgeen begrepen wordt onder de term «omstandigheden».

Uit de toelichting op artikel 1.2, tweede lid, onder b, Wet IB'01 is af te leiden dat het keuzerecht ook «doorwerkt» naar de partner van de buitenlandse belastingplichtige mits deze kiest voor behandeling als binnenlands belastingplichtige. Naar het oordeel van de Raad dient dit uitdrukkelijk in artikel 2.2.3 Wet IB'01 te worden geregeld.

De Raad adviseert te motiveren op welke grond het keuzerecht niet wordt beperkt tot het in het Schumacker-arrest beschreven geval waarin de buitenlandse belastingplichtige zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland verwerft.

b. Verdragsstaten

Het keuzerecht van de buitenlandse belastingplichtige kan ook worden verleend aan inwoners van verdragsstaten buiten de Europese Unie. In de toelichting wordt niet gesteld dat het keuzerecht op basis van wederkerigheid zal worden verleend. Naar het oordeel van de Raad dient een dergelijk recht in aanmerking te worden genomen in het totaal van de onderhandelingen die tot een verdrag of een wijziging daarvan leiden, en niet eenzijdig te worden verleend. Met betrekking tot de verlening van dit onbeperkte keuzerecht kunnen dezelfde opmerkingen worden gemaakt als met betrekking tot de verlening aan de inwoners van lidstaten. De Raad adviseert ook ten aanzien van deze belastingplichtigen het keuzerecht nader toe te lichten.

15. De toelichting op artikel 2.2.3 is aanmerkelijk uitgebreid, met name met betrekking tot de reikwijdte van het Schumacker-arrest, de positie van de partner van de belastingplichtige die kiest voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen en waarom de keuzeregeling niet beperkt is tot situaties waarin de buitenlandse belastingplichtige zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland verwerft. Voorts is aangegeven de reden waarom het keuzerecht niet is beperkt tot inwoners van andere EU-lidstaten.

Tevens is de keuzeregeling uitgebreid tot de heffingskorting, op grond waarvan buitenlandse belastingplichtigen die niet kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen, niet in aanmerking komen voor de heffingskorting.

16. Samenloopbepaling

De samenloop van binnenlandse met buitenlandse belastingplicht vergt een brede analyse teneinde «lekkage» te voorkomen. De toelichting op artikel 2.2.3, tweede lid, Wet IB'01 is daartoe ontoereikend. De Raad adviseert de toelichting met deze analyse aan te vullen, en de samenloopbepaling aan te vullen voorzover uit die analyse blijkt dat in nog niet genoemde gevallen sprake is van claimverlies.

16. Het advies om de toelichting op artikel 2.2.3, tweede lid, aan te vullen is overgenomen.

17. Sanctiebepaling

In artikel 2.2.3, derde lid, Wet IB'01 is een «anti-misbruik»-bepaling opgenomen. De bepaling bevat een belangrijke mate van «overkill» en is ook in strijd met hetgeen in het Schumacker-arrest voor recht is verklaard. Indien bijvoorbeeld een inwoner van een lidstaat, die zijn gehele (loon)inkomen in Nederland verworven heeft, zijn keuze herziet, worden, zo begrijpt de Raad, onder meer de ten laste van dat inkomen gebrachte persoonsgebonden aftrekposten over de afgelopen acht jaren bijgeteld. Een dergelijke bijtelling geldt niet, indien een inwoner van Nederland met behoud van zijn dienstbetrekking in een andere lidstaat gaat wonen. Deze ongelijke behandeling is

strijdig met artikel 39 van het EG-Verdrag. Meer algemeen gesteld, strijdt het met dit verdrag indien met de persoonlijke en gezinssituatie door de werkstaat rekening wordt gehouden omdat het inkomen geheel of nagenoeg geheel in de werkstaat wordt verworven, en de belastingfaciliteiten die hieruit voortvloeien met terugwerkende kracht worden teruggenomen zonder dat in de woonstaat de mogelijkheid heeft bestaan met deze persoonlijke en gezinssituatie rekening te houden, terwijl een dergelijk terugnemen niet voor de eigen inwoners geldt.

Indien het onbeperkte keuzerecht wordt gehandhaafd, dient deze bepaling te worden toegesneden op «echt» misbruik en aanmerkelijk te worden toegevoegd. De Raad adviseert artikel 2.2.3, derde lid, Wet IB'01 te heroverwegen. Bij deze heroverweging kan ook de redactie worden betrokken, aangezien noch het begrip «inkomen» noch het begrip «negatieve bedragen» in de Wet IB'01 omschreven zijn. In ieder geval zal niet bedoeld zijn dat bijvoorbeeld kosten en lasten die bij de berekening van winst uit onderneming in aanmerking zijn genomen, worden bijgeteld; «negatief bedrag» zal op het negatieve saldo van de winstberekening slaan.

17. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad zijn de wetteksten en de toelichting aangepast om duidelijker aan te geven dat de in artikel 2.2.3, derde lid, opgenomen bepaling beoogt te voorkomen dat negatief buitenlands inkomen zonder meer ten laste van positief Nederlands inkomen kan worden gebracht.

V. Belastingobject

18. Rangorde en toerekening

In artikel 2.4.1 Wet IB'01 zijn een rangorderegeling voor de boxen en een toerekeningsregeling getroffen.

Tevens is een «anti-misbruik»-bepaling tegen tijdelijke overheveling van vermogensbestanddelen opgenomen. In de toelichting wordt de achtergrond voor deze bepaling geschetst. Naar het oordeel van de Raad wordt daarbij de suggestie gewekt, dat een tijdelijke overheveling van vermogen van box III naar één van de andere boxen een eenvoudige zaak is. Daarbij wordt echter voorbijgegaan aan de sinds het eind van de jaren vijftig gevormde en sindsdien constante jurisprudentie met betrekking tot de overbrenging van vermogensbestanddelen «van en naar» het ondernemingsvermogen. De wijziging van de keuze is op grond van deze rechtspraak alleen geoorloofd indien bijzondere omstandigheden dit rechtvaardigen. «Tijdelijke omzetting» van box III-vermogen in box I-vermogen lijkt dan voldoende de pas afgesneden, nu ook het regime voor winst uit onderneming van overeenkomstige toepassing is op het resultaat uit overige werkzaamheden. Tijdelijke omzetting van box III-vermogen in box II-vermogen laat zich denken door rond de peildatum geld te lenen aan de vennootschap. De daaruit ontstane vordering op de vennootschap behoort tot het aanmerkelijk belang, en is als zodanig niet in box III in de rendementsgrondslag op te nemen. De hierdoor ontstane belastingbesparing wordt slechts gedeeltelijk teniet gedaan door de aanmerkelijk belangheffing over de rente die aan de uitleenperiode is toe te rekenen. De Raad is van oordeel dat tegen deze constructie een dam moet worden opgeworpen. Het hierna uiteen te zetten advies met betrekking tot het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang leidt er onder meer toe dat de aantrekkelijkheid aan deze opzet ontnomen wordt. Tegen de in artikel 2.4.1, derde lid, onder b, Wet IB'01 gekozen opzet bestaan bezwaren aangezien deze tot een dubbele heffing leidt; dit is overkill die niet onvermijdelijk is. Een andere benadering is het leerstuk van de wetsontduiking op dit punt in de Wet IB'01 te concretiseren en te bepalen dat met rechtshandelingen die enkel leiden tot verschuivingen in het vermogen van de belastingplichtige, op grond waarvan mag worden vermoed dat zij achterwege zouden zijn gebleven indien daarmee niet de heffing van de inkomstenbelasting geheel of ten dele onmogelijk zou worden gemaakt, geen rekening wordt gehouden. Het leerstuk van de wetsontduiking is ook in de belastingrechtspraak zodanig ver ontwikkeld, dat het voorkomen van lekkage door tijdelijke omzetting van vermogen naar het oordeel van de Raad voldoende verzekerd is. De Raad adviseert artikel 2.4.1, derde lid, onder b, Wet IB'01 toe te spitsen op de tijdelijke omzetting van box III-vermogen in box II-vermogen en daarbij te kiezen voor een benadering die niet tot dubbele heffing leidt.

18. De keuze voor een boxenstelsel impliceert dat overheveling van vermogen van de ene box naar de andere box louter met het oogmerk op min of meer oneigenlijke wijze belasting te besparen zoveel mogelijk in de vormgeving van de wettelijke bepalingen dient te worden tegengegaan. Dit geldt met name voor tijdelijke overhevelingen waarvan immers kan worden aangenomen dat zij slechts bij uitzondering een ander doel zullen dienen. Tijdelijke overheveling naar box III van vermogensbestanddelen die worden aangewend voor het genereren van inkomen in box I of box II zal in de regel niet aantrekkelijk zijn. Een omgekeerde overheveling zal gezien de vormgeving van de berekening van de grondslag voor de bepaling van het zogenoemde forfaitaire rendement wel aantrekkelijk zijn.

Met de Raad zijn wij van mening dat een tijdelijke overheveling van vermogen van box III naar ondernemingsvermogen in box I gezien de op dit terrein bestaande rechtspraak in theorie niet goed mogelijk is. Ook de mogelijkheid van een overheveling naar het vermogen dat wordt aangewend voor het behalen van een resultaat uit overige werkzaamheden is op grond van die zelfde rechtspraak beperkt. Dergelijke tijdelijke overhevelingen komen echter met de invoering van de vermogensrendementsheffing in de schijnwerper te staan. In dat kader achten wij bij de afweging ter zake van de vormgeving van maatregelen duidelijkheid van de wetgever gewenst. Het verdient dan ook niet de voorkeur deze problematiek geheel over te laten aan de (rechts-)praktijk. Deze overweging heeft ons ertoe gebracht om een «anti-misbruikbepaling» op te nemen die zowel ziet op vermogensoverheveling van box III naar box I als op vermogensoverheveling van box III naar box II.

De Raad adviseert om bij de vormgeving van een dergelijke bepaling een benadering te kiezen die niet tot dubbele heffing leidt. Bij de vormgeving van de anti-misbruikbepaling zijn verschillende alternatieven tegen elkaar afgewogen. Aspecten die bij de beoordeling onder meer een rol hebben gespeeld, zijn de mate waarin door het alternatief het doel gediend wordt, de rechtszekerheid die door de belastingplichtige kan worden verkregen, de uitvoeringslasten die met het alternatief zijn gemoeid en de vraag of er een onevenredige last op de belastingplichtige wordt gelegd. Eén van de alternatieven die bij de vormgeving van de antimisbruikbepaling zijn gezien, was het opnemen van een op het forfaitaire rendement gebaseerde regeling in het regime voor inkomen uit aanmerkelijk belang. De Raad refereert aan deze, ook door hem geopperde, mogelijkheid (zie aanbeveling 91 hierna). Voor dit alternatief is echter niet gekozen omdat het alleen soelaas zou bieden indien het forfaitaire rendement bij de bepaling van het inkomen uit aanmerkelijk belang ook op jaarbasis zou worden berekend en niet naar tijdsgelang. Dat zou echter leiden tot een complicatie in de heffing over inkomen uit aanmerkelijk belang bij aanmerkelijkbelanghouders bij wie de omvang van het aanmerkelijk belang in de loop van het jaar wijzigt zonder dat sprake is van handelingen waartegen de maatregel is gericht.

Op grond van de eerder genoemde overwegingen is er, conform de suggestie van de Raad, voor gekozen een wettelijke bepaling op te nemen op grond waarvan geen rekening wordt gehouden met rechtshandelingen die enkel leiden tot tijdelijke verschuivingen binnen het vermogen van een belastingplichtige waarvan kan worden aangenomen dat deze slechts dienen tot het ontgaan van de heffing van inkomstenbelasting over het forfaitaire rendement. Vermogen dat in een periode rondom de voor het forfaitaire rendement relevante tijdstippen tijdelijk aan de grondslag daarvan wordt onttrokken, wordt toch tot die grondslag gerekend indien aannemelijk is dat de doorslaggevende beweegreden voor de tijdelijke vermogensoverheveling is gelegen in de wens de belastingheffing over het forfaitaire rendement te ontgaan. Dit is neergelegd in het bewijsvermoeden dat in artikel 2.4.1, vierde lid, is opgenomen. De belastingplichtige heeft echter de mogelijkheid het tegendeel aannemelijk te maken.

Naar ons oordeel verdient een dergelijke meer specifieke bepaling de voorkeur boven een generieke bepaling die misbruik en oneigenlijk gebruik op dit terrein voorkomt. Een bepaling met een meer algemeen karakter zou immers in tamelijk algemene bewoordingen dienen te worden gesteld en daardoor in theorie nog veel verder over zijn doel heen kunnen schieten. De keuze voor de in artikel 2.4.1, vierde lid, opgenomen bepaling impliceert inderdaad de mogelijkheid van dubbele heffing. Wij tekenen daarbij aan dat dit effect naar verwachting gering zal zijn. In de eerste plaats zal het onwenselijk geachte gedrag door de bepaling vermoedelijk nog slechts in beperkte mate

voorkomen. Voorts zal de feitelijke dubbele heffing door de betrekkelijk korte periode waarin de vermogensbestanddelen tot het in de boxen I of II aangevande vermogen worden gerekend, relatief gering zijn. Hoewel de gekozen vorm iets afwijkt van suggestie van de Raad, sluit deze oplossing daar naar onze mening echter nauw bij aan.

Belastbaar inkomen uit werk en woning

19. Algemeen

Box I omvat het belastbare inkomen uit werk en woning en heeft verreweg de grootste omvang van de drie boxen; deze box draagt als het ware de inkomstenbelasting in (het begin van) de 21^e eeuw. De toets of de inkomstenbelasting nog te karakteriseren is als heffing naar draagkracht wordt in belangrijke mate bepaald door de grondslag en het tarief van de heffing van werk en woning.

Als ideaalbeeld van een heffing naar draagkracht is in de doctrine een heffing geschetst waarbij iedere individuele vermogensvermeerdering in aanmerking wordt genomen omdat deze de draagkracht van het individu verhoogt. Dit ideaalbeeld is in geen enkel belastingstelsel gerealiseerd. Ook de Wet IB'64 is om uitvoeringstechnische redenen uitgegaan van de bronnentheorie; inkomen is al hetgeen uit een permanente bron van inkomsten voortvloeit. «Binnen» een bron kan bij de bepaling van de belastbare bate wel worden uitgegaan van die individuele vermogensvermeerdering. In dat geval wordt gesproken van een subjectieve bron van inkomen. De belangrijkste bronnen van inkomen bij werk en woning – loon, winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden – zijn subjectieve bronnen van inkomen. Dit is verwoord in de formule dat al hetgeen uit de desbetreffende activiteit wordt genoten als belastbare bate kwalificeert.

Een tweede element voor een heffing naar draagkracht is een progressief tarief, zoals ook voor box I geldt; op het tarief zal hierna in het advies worden ingegaan.

Gegeven het feit dat de inkomstenbelasting – de loonbelasting als voorheffing daarbij inbegrepen – de belangrijkste heffing naar draagkracht is in het Nederlandse belastingstelsel, zal de Raad bij de toetsing of de Wet IB'01 spoort met hetgeen thans van een inkomstenbelasting wordt en mag worden verwacht, in het bijzonder bij de heffingsgrondslag werk en woning nagaan of en in hoeverre aan de realisering van de heffing over de individuele vermogensvermeerdering bij de subjectieve bronnen van inkomen afbreuk wordt gedaan.

19. Wij onderschrijven de vaststelling van de Raad dat de inkomstenbelasting – de loonbelasting als voorheffing daarbij inbegrepen – de belangrijkste heffing naar draagkracht is in het Nederlandse belastingstelsel. Een van de doelstellingen van de belastingherziening is dan ook om de inkomstenbelasting als draagkrachtheffing zodanig te moderniseren dat van elke belastingplichtige rekening houdend met de aard en de omvang van zijn inkomen en zijn persoonlijke omstandigheden, maar ook met relevante omgevingsfactoren (zoals de fiscale behandeling van bepaalde inkomensbestanddelen in het buitenland) en praktische overwegingen – een bijdrage kan worden gevraagd aan de algemene middelen die, meer nog dan onder de werking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is afgestemd op zijn feitelijke draagkracht. Zoals wij bij onderdeel 4 van het advies nader hebben aangegeven, moet ook de keuze voor de invoering van analytische elementen in het licht van deze doelstelling worden bezien.

Winst uit onderneming

20. Algemeen

Aan de betekenis van het wetsvoorstel doet afbreuk dat niet alle voorgenomen wijzigingen in de winstsfeer in dit voorstel zijn opgenomen en dat maatregelen op het vlak van de winstbepaling in het kader van de in het regeerakkoord opgenomen reparatietaakstelling in afzonderlijke wetsvoorstellen worden ondergebracht (paragraaf 4.1.1. Algemeen, van de toelichting).

20. Het feit dat niet alle voorgenomen wijzigingen in de winstsfeer zijn opgenomen in dit voorstel en dat maatregelen op het vlak van de winst-

bepaling in het kader van de in het regeerakkoord opgenomen reparatietakstelling in afzonderlijke wetsvoorstellen worden ondergebracht, doet naar onze mening geen afbreuk aan de betekenis van het voorstel. Alle wijzigingen in de winstfeer die onlosmakelijk verbonden zijn met de invoering van het boxensysteem alsmede alle wijzigingen in de winstfeer die voortvloeien uit jurisprudentie van het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen zijn namelijk in dit wetsvoorstel opgenomen. Wij zijn voornemens op korte termijn te komen met voorstellen voor maatregelen – voornamelijk in de winstfeer – als uitvloeisel van de afspraak in het Regeerakkoord dat de belastingen van het bedrijfsleven in samenhang met de bevindingen van de Werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers (Werkgroep Oort II) zullen worden gezien. Daarbij komt tevens de invulling van de reparatietakstelling in het Regeerakkoord aan de orde. Bij de uitwerking van deze maatregelen heeft uitvoerig overleg met het georganiseerde bedrijfsleven plaatsgevonden via de ad hoc ingestelde werkgroep Belastingen bedrijfsleven 21^e eeuw die op 25 juni het rapport «Versterking en dynamisering van het ondernemerschap» heeft aangeboden.

21. Ondernemer

Winst uit onderneming is een subjectieve bron van inkomen. Artikel 3.2.2.1 Wet IB'01 bepaalt dat winst het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Uit dien hoofde «scoort» winst uit onderneming hoog op de «draagkrachtladder». Er is op zichzelf dan ook geen reden hoge drempels op te werpen voor de kwalificatie als ondernemer. Wel is het van belang om ondernemersfaciliteiten die zich richten «op de persoon van de ondernemer» alleen toe te kennen aan degenen die in economisch en maatschappelijk opzicht als ondernemer worden aangemerkt.

Ziet de Raad het goed, dan beoogt de Wet IB'01 allen die inkomsten genieten die voortvloeien uit een vorm van werk in brede zin, in de belastingheffing te betrekken. Deze groep belastingplichtigen wordt onderscheiden in ondernemers, loontrekkenden en degenen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Naar het oordeel van de Raad is er, gelet op de wijze waarop het resultaat uit een werkzaamheid wordt bepaald (artikel 3.4.2.2 Wet IB'01), geen dwingende reden tot een driedeling te komen, maar kan worden volstaan met een tweedeling: winst uit onderneming en werkzaamheden aan de ene kant en loon aan de andere kant.

In de artikelsgewijze toelichting (hoofdstuk 3, afdeling 2) wordt uiteengezet dat achtergrond en opzet van een herzien stelsel – in het bijzonder de invoering van het forfaitaire rendement – om een fiscaal ondernemersbegrip vragen dat heden recht doet aan de economische werkelijkheid. Personen die in feite beleggers zijn, dienen onder box III te vallen. De beperking van het ondernemersbegrip leidt ertoe dat personen die beperkt gerechtigd zijn tot het vermogen van een onderneming niet als ondernemer worden aangemerkt en derhalve niet in aanmerking komen voor ondernemingsfaciliteiten. Het belangrijkste voorbeeld hiervan vormen commanditaire vennoten. Deze toelichting overtuigt de Raad niet. In de eerste plaats wordt onvoldoende onderscheid gemaakt tussen het toepassen van het winstregime en het genieten van ondernemingsfaciliteiten; niet iedereen op wie het winstregime van toepassing is, komt in aanmerking voor het genieten van de faciliteiten. In de tweede plaats kunnen ook personen die niet onbeperkt aansprakelijk zijn voor de verliezen van een onderneming, wezenlijk ondernemingsrisico lopen. Naar het oordeel van de Raad dienen alle personen die een wezenlijk winstafhankelijke opbrengst genieten en niet onder een gezagsverhouding staan onder het regime van winst uit onderneming gebracht te worden. Uit een oogpunt van draagkrachtheffing is dit regime superieur aan de vermogensrendementsheffing, reden waarom naar het oordeel van de Raad het bereik van het winstregime niet verkleind dient te worden ten gunste van het beleggingsregime.

De Raad adviseert het bereik van de onderscheiden bronnen opnieuw te bezien.

21. In de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 is de in het wetsvoorstel aangebrachte driedeling tussen winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden reeds impliciet aanwezig door het in artikel 22 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gemaakte

onderscheid tussen loon uit dienstbetrekking en inkomsten uit overige werkzaamheden. Samen worden deze aangemerkt als inkomsten uit arbeid. Het gemaakte onderscheid heeft ook daar materiële gevolgen voor de belastingheffing. Zo valt loon uit dienstbetrekking onder de loonbelasting, terwijl inkomsten uit overige werkzaamheden rechtstreeks onder de werking van de inkomstenbelasting vallen. In het wetsvoorstel wordt het onderscheid tussen de drie bronnen meer geëxpliciteerd door elke bron in een afzonderlijke afdeling onder te brengen.

Het voornaamste onderscheid tussen loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheden is, dat in het laatstgenoemde geval een gezagsverhouding tussen de belastingplichtige en degene van wie de inkomsten wordt ontvangen, ontbreekt. Dit impliceert een grotere mate van zelfstandigheid van de belastingplichtige. In veel gevallen is bovendien de relatie tussen de belastingplichtige en degene van wie de inkomsten wordt genoten niet duurzaam en kunnen de inkomsten een fluctuerend en onzeker verloop hebben. Daarnaast zijn specifieke onkostenvergoedingen niet gebruikelijk. Vanwege deze verschillen wordt voor de bepaling van het belastbare bedrag aangesloten bij het winstregime.

De Raad adviseert het bereik van het winstregime in relatie tot de forfaitaire rendementsheffing opnieuw te bezien. Naar de mening van de Raad kunnen personen die niet onbepaald aansprakelijk zijn voor verliezen van een onderneming ook wezenlijk ondernemingsrisico lopen.

Naar ons oordeel is, in veel gevallen, de positie van een medegerechtigde in een onderneming die niet aansprakelijk is voor de schulden maar wel een winstafhankelijke opbrengst geniet, beter vergelijkbaar met de positie van een belegger (aandeelhouder, schuldeiser met een achtergestelde winstdelende vordering) dan met die van een ondernemer. Deze lijn is in het wetsvoorstel gevolgd en deze spoort met de aanbevelingen van de werkgroep Belastingen bedrijfsleven 21^e eeuw. Mede naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad stellen wij met het oog op de bedrijfsopvolging voor om – zonder hier van ondernemers te spreken – personen die deelgerechtigd zijn tot een onderneming in bepaalde situaties als winstgenieter in box I te belasten. Het gaat daarbij om situaties van overgang – in het kader van bedrijfsopvolging – van actief ondernemerschap naar medegerechtigdheid tot dezelfde onderneming. Met de voorgestelde opzet wordt bereikt dat in deze situaties eindafrekening kan worden voorkomen. Verder vindt, omdat deze medegerechtigden worden belast onder het winstregime in box I, belastingheffing plaats naar het feitelijke inkomen in plaats van naar het forfaitaire rendement. Hierdoor kunnen eventuele verliezen uit de onderneming worden verrekend met ander inkomen uit werk en woning. De medegerechtigde kan eventuele verliezen slechts verrekenen tot maximaal de (gecorrigeerde) boekwaarde van het vermogen van de onderneming op het tijdstip dat de medegerechtigdheid anders dan als ondernemer is ontstaan. Deze medegerechtigden komen slechts voor een deel van de faciliteiten in aanmerking; de toegang tot bij voorbeeld de ondernemersfaciliteiten is conform de aanbeveling van de werkgroep Belastingen bedrijfsleven 21^e eeuw voorbehouden aan «echte» ondernemers. De betrokkenen kunnen er eventueel voor kiezen om te worden belast in box III. Deze keuze is wel definitief. De wettekst en de toelichting zijn op dit punt aangepast.

22. Totale winstbegrip

Het zogenoemde totale winstbegrip is vastgelegd in artikel 3.2.2.1 Wet IB'01, dat bepaalt dat winst uit onderneming het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.

Onderneming

In de Wet IB'01 is geen omschrijving van het begrip «onderneming» opgenomen, hoewel de kwalificatie van activiteiten als onderneming van groot belang is voor de toegang tot bepaalde faciliteiten. In de toelichting op artikel 3.2.1.2 Wet IB'01 wordt opgemerkt, dat het begrip onderneming opgevat dient te worden conform het begrip onderneming van de Wet IB'64. De Raad wijst erop dat ook in de Wet IB'64 geen omschrijving van het begrip onderneming is opgenomen. In de jurisprudentie is voor de uitleg van dit begrip aansluiting gezocht bij de in de bedrijfseconomie gebruikelijke omschrijving dat een onderneming een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is waarmee

beoogd wordt door deelneming aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen. De vraag of sprake is van een «onderneming» is een rechtsvraag. De feiten zijn bepalend voor het antwoord op die vraag. Daarmee heeft het ondernemingsbegrip een objectief karakter gekregen. De rechtspraak met betrekking tot de afbakening tussen «onderneming» en «overige werkzaamheden» is echter casuïstisch en grillig. Indien de door de Raad geadviseerde tweedeling niet wordt gevolgd adviseert de Raad een omschrijving van het begrip «onderneming» in het voorstel op te nemen teneinde een goede afgrenzing met de «overige werkzaamheden» te verzekeren.

Samenwerkingsverband

Het begrip «onderneming» wijkt echter van het spraakgebruik af in deze zin, dat in geval van een vennootschap onder firma of een maatschap elk van de firmanten of maten fiscaal een onderneming drijft; de gerechtigdheid in de firma of de maatschap vormt «zijn» onderneming. In zoverre heeft het ondernemingsbegrip ook een subjectief aspect. Maatschappelijk wordt aan de firma of maatschap echter meer betekenis toegekend dan aan de «partes». Deze ontwikkeling is ook zichtbaar geworden in het wetsvoorstel, aangezien in verschillende bepalingen wordt uitgegaan van «een onderneming die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband met een of meer andere natuurlijke personen die voor eigen rekening een onderneming drijven». Deze ontwikkeling roept de vraag op of het begrip «onderneming» niet opnieuw moet worden gedefinieerd, en of daarbij niet uitgegaan moet worden van de organisatie als zodanig. Uitgaande van een zodanig ondernemingsbegrip kan in het bijzonder bij de omzetting in een naamloze of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid recht worden gedaan aan de oorspronkelijke bedoeling van deze faciliteit. De Raad adviseert aan deze aspecten ten minste in de toelichting aandacht te geven.

Ondernemingsvermogen

Indien sprake is van een onderneming heeft de ondernemer volgens constante rechtspraak de vrijheid vermogensbestanddelen tot het ondernemingsvermogen te rekenen, mits hij bij die keuze de redelijkheid in acht neemt; aan die keuze is hij zodra deze fiscaal onherroepelijke gevolgen heeft gehad vervolgens gebonden totdat bijzondere omstandigheden een keuzeherziening rechtvaardigen. De kwalificatie van vermogensbestanddelen als ondernemingsvermogen is van centrale betekenis voor de fiscale winstbepaling. Ten aanzien van de kwalificatie mag geen onzekerheid bestaan. Naar het oordeel van de Raad is er uit dien hoofde reden uitdrukkelijk in de Wet IB'01 te regelen welke vermogensbestanddelen kwalificeren als ondernemingsvermogen alsmede op welk tijdstip deze kwalificatie vaststaat. De ruimte die de rechtspraak nog laat, dient beperkt te worden. Bij een strakkere regelgeving kan onder meer ook een meer evenwichtige regeling verkregen worden voor de vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden (artikel 3.2.2.5, eerste lid, onder b, Wet IB'01). De niet-aftrekbaarheid van de kosten en lasten die verband houden met die vaartuigen is het gevolg van een niet weerlegbaar vermoeden omtrent het privé-karakter van die uitgaven. Deze vaartuigen worden echter niet door een uitdrukkelijke wetsbepaling tot het verplichte privé-vermogen gerekend waardoor de onevenwichtigheid kan ontstaan dat de boekwinst op deze vaartuigen tot de winst wordt gerekend terwijl onder meer de afschrijving niet als last is aangemerkt. De Raad adviseert het voorstel met nadere regelgeving ten aanzien van de kwalificatie van vermogensbestanddelen als ondernemingsvermogen aan te vullen.

22. Onderneming en samenwerkingsverband

In het wetsvoorstel is, evenmin als in de Wet op de inkomstenbelasting 1964, een omschrijving van het begrip «onderneming» opgenomen. In de jurisprudentie is, zoals de Raad aangeeft, voor de uitleg van dit begrip aansluiting gezocht bij de in de bedrijfseconomie gebruikelijke omschrijving dat een onderneming een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid is waarmee wordt beoogd door deelneming aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen. Wij hebben ons bij de voorbereiding van het wetsvoorstel afgevraagd of het zinvol zou zijn een omschrijving van het begrip onder-

neming in het voorstel op te nemen, maar wij hebben daar uiteindelijk vanaf gezien. Het opnemen van een abstracte omschrijving, zoals de hiervoor aangehaalde, zou voor de praktijk ten opzichte van de jurisprudentie geen toegevoegde waarde hebben. Een nadere invulling zou dat wel kunnen hebben, maar zou al gauw betekenen dat aan de kwalitatieve elementen uit de hiervoor aangehaalde omschrijving een nadere kwantitatieve inhoud zou moeten worden gegeven, hetgeen het gevaar in zich bergt dat in de praktijk onvoldoende recht kan worden gedaan aan de concrete omstandigheden. Wij geven er daarom vooralsnog de voorkeur aan de afbakening van het begrip onderneming primair aan de jurisprudentie over te laten. Wel is, om duidelijkheid te bieden voor de toepassing van ondernemingsfaciliteiten, in het wetsvoorstel het begrip ondernemer geïntroduceerd. Dat begrip is in het voorstel kwalitatief omschreven. Het voorgaande sluit overigens niet uit dat verdere ontwikkelingen te zijner tijd aanleiding kunnen geven het begrip onderneming alsnog in de wet op te nemen.

In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en in het wetsvoorstel wordt de gerechtigdheid van een firmant of maat in een vennootschap onder firma respectievelijk in een maatschap beschouwd als de subjectieve onderneming van de belastingplichtige. Teneinde de relatie tussen de subjectieve onderneming en de objectieve onderneming (de firma of de maatschap) waar nodig te verduidelijken, is in het wetsvoorstel in een aantal bepalingen de formulering opgenomen «een onderneming die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband met andere natuurlijke personen die voor eigen rekening een onderneming drijven». Daarmee komen in het voorstel beide kanten van het ondernemingsbegrip tot hun recht.

Wij hebben de memorie van toelichting op deze punten aangevuld.

Ondernemingsvermogen

Het opnemen van nadere regelgeving voor de kwalificatie van vermogensbestanddelen zou er toe kunnen leiden dat geen recht zou worden gedaan aan de verscheidenheid van de ondernemingen en de ondernemers. Vermogensbestanddelen die voor de ene ondernemer tot het keuzevermogen behoren kunnen bij een andere ondernemer juist tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren. Een algemene bepaling zou verstarrend kunnen werken en aan de ondernemer de benodigde vrijheid ontnemen om zich te kunnen aanpassen aan maatschappelijke ontwikkelingen. Een inbreuk op de systematiek waarbij de ondernemer binnen de grenzen van de redelijkheid de mogelijkheid heeft om te bepalen welke vermogensbestanddelen hij tot zijn ondernemingsvermogen laat behoren, is alleen wenselijk in geval van evident ongewenst gebruik. Een voorbeeld hiervan is het vaartuig voor representatieve doelen. Bij die vaartuigen is ervoor gekozen om de kosten en lasten niet in aftrek toe te laten. Dit zal er tevens toe leiden dat deze vaartuigen, indien zij behoren tot het keuzevermogen, door de belastingplichtigen tot het privévermogen gerekend zullen worden.

23. Aftrekbeperking

De aftrekbeperking voor de algemene kosten voorzover deze geen betrekking hebben op de ondernemer zelf (artikel 3.2.2.6 Wet IB'01) vormt een inbreuk op het totale winstbegrip. De regeling heeft als achtergrond tot enige belastingheffing te komen over de privébesparing van degene op wie deze uitgaven betrekking hebben.

De Raad adviseert deze aftrekbeperking te bezien in het licht van de recente invoering van artikel 31 van de Wet loonbelasting 1964 (Wet LB'64) (Eindheffing), en nader af te wegen of deze aftrekbeperking niet kan worden «omgezet» in aanwijzing van loonbestanddelen, die aan de eindheffing kunnen worden onderworpen.

23. Artikel 3.2.2.6 bepaalt dat de in dat artikel genoemde kosten bij het bepalen van de winst slechts voor 90% in aftrek komen. Deze bepaling betreft kosten die betrekking hebben op de ondernemer zelf, zijn personeelsleden en derden. De Raad merkt op dat deze aftrekbeperking een inbreuk vormt op het totale winstbegrip voorzover de kosten geen betrekking hebben op de ondernemer zelf. De Raad vraagt te bezien of deze aftrekbeperking niet kan worden omgezet in aanwijzing van loonbestanddelen die aan een eindheffing conform artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964 kunnen worden onderworpen.

Het is mogelijk om de aftrekbeperking voorzover het de kosten die betrekking hebben op de personeelsleden betreft, om te zetten in een aanwijzing van loonbestanddelen die aan een eindheffing kunnen worden onderworpen. De bestaande regeling, die een beperking inhoudt van de aftrekbaarheid van kosten, heeft echter ook het beoogde effect dat belastingheffing plaatsvindt over de privé-besparing die samenhangt met de hierbedoelde kosten. Wij zien thans geen aanleiding om de bestaande regeling die in de praktijk zijn werking heeft bewezen om te zetten in een andere regeling met een vergelijkbaar effect. Daarbij is mede van belang dat bij de door de Raad voorgestelde regeling, anders dan bij de huidige regeling, steeds een onderscheid moet worden gemaakt tussen kosten die betrekking hebben op personeelsleden en anderen (zoals de ondernemer zelf en zakenrelaties).

24. Lage beloning partner

Artikel 3.2.2.7, vierde lid, Wet IB'01 bepaalt dat bij het bepalen van de winst mede niet in aftrek komen kosten en lasten die verband houden met vergoeding van arbeid door de partner van de ondernemer indien de vergoeding lager is dan 5 000 euro. In de toelichting is gesteld dat het realiteitsgehalte van deze beloningen door de beperkte omvang in de praktijk niet of nauwelijks controleerbaar is, hetgeen aanleiding kan zijn tot discussies tussen de belastingplichtige en de inspecteur. Deze motivering overtuigt de Raad niet. Zoals ten aanzien van elke aftrekpost geldt, ligt de bewijslast op de ondernemer dat de uitgave is gedaan en – bij bijzondere verhoudingen zoals de partnerrelatie – dat deze op zakelijke condities, passend bij aard en omvang van de verrichte arbeid, is bepaald; de omvang van de uitgave maakt deze bewijslast niet zwaarder of lichter.

Daarnaast merkt de Raad op dat in de toelichting geen analyse is gegeven van de problematiek rond de beloning voor de meewerkende partner.

Uitgangspunt van het onder de Wet IB'64 geldende systeem is dat de arbeidsinkomsten van de meewerkende partner worden toegerekend aan de ondernemer. Indien meer dan 525 uren is meegewerkt, wordt de winst vervolgens met een bepaald percentage, afhankelijk van het aantal meegewerkte uren, verminderd (meewerkaftrek). Op verzoek van de partners wordt van deze regeling afgeweken indien op basis van een schriftelijke overeenkomst een zogenoemde reële arbeidsbeloning is overeengekomen van ten minste tweemaal de basisaftrek. Daarnaast bestaat de in de rechtspraak erkende mogelijkheid van een zogenoemde man/vrouwmaatschap, waarbij noch de meewerkaftrek van toepassing is, noch de beperkingen van de zogenaamde reële beloning gelden, maar een zakelijke verdeling van de winst uitgangspunt is. De Raad is van oordeel dat een herbeoordeling van deze «lappendeken» nodig is. Uitgaande van de Wet IB'01 als individuele heffing ligt het voor de hand de meewerkende partner een arbeidsbeloning toe te kennen die ook met een onafhankelijke werknemer zou worden overeengekomen en overigens geen faciliteiten in de regeling op te nemen. In deze benadering past ook geen meewerkaftrek, aangezien geen objectieve en redelijke grond is aan te geven waarom een gedeelte van de winst buiten de inkomstenbelastingheffing dient te blijven indien een partner meewerkt in de onderneming van de andere partner.

De Raad adviseert de artikelen 3.2.2.7, vierde lid, en 3.2.4.5 Wet IB'01 te heroverwegen.

24. Het oordeel van de Raad dat de fiscale behandeling van de meewerkende partner een «lappendeken» is, onderschrijven wij niet. Het verschil in fiscale behandeling tussen een zogenoemde reële arbeidsbeloning en het inkomen van de partner uit een zogenoemde man/vrouwmaatschap vloeit voort uit een in privaatrechtelijk opzicht andere situatie, die als het geen partners betreft eveneens anders wordt behandeld.

De Raad benadrukt bij een arbeidsbeloning voor de meewerkende partner terecht de superioriteit van het systeem van de zogenoemde reële beloning. Een tweetal reeds in de thans geldende wet bestaande inbreuken op dit systeem zijn uit doelmatigheidsoverwegingen gehandhaafd. Ze hebben in de praktijk hun nuttigheid bewezen. In de situatie van een arbeidsverhouding tussen partners bestaat de mogelijkheid om in plaats van de reële arbeidsbeloning te kiezen voor de meewerkaftrek. Hoewel er theoretische argumenten tegen de meewerkaftrek kunnen worden aangevoerd, wordt in het rapport «Een duwtje in de rug» van de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale

tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers, gepleit voor handhaving van de aftrek omdat deze een keuzemogelijkheid met minder administratieve lasten biedt. In het verlengde daarvan is de specifieke bepaling van artikel 5 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 die een vergoeding van geringe omvang voor de meewerkende partner tot de winst uit onderneming van de andere partner rekent en daarmee effectief de aftrek uitsluit omgezet in een vergelijkbare uitsluiting. De memorie van toelichting is ten aanzien van dit laatste punt aangepast.

25. Rechtspraak

Naast deze in de wet opgenomen inbreuken op het totale winstbegrip zijn door de belastingrechter in de loop der jaren ook inbreuken op het totale winstbegrip gemaakt. Als voorbeeld zijn de zogenoemde kostenarresten te noemen (HR 12 februari 1959, BNB 1959/116; HR 10 december 1958, BNB 1959/51; HR 18 november 1959, BNB 1959/386). In deze arresten is overwogen dat als aftrekbare kosten slechts de feitelijk voldane bedragen in aanmerking kunnen komen, ook al zijn deze op grond van in de persoon van de ondernemer gelegen omstandigheden lager dan normaal zakelijk zou zijn. Dit is constante jurisprudentie.

Tot deze reeks van rechterlijke uitspraken behoren ook de zogenoemde informele kapitaal-arresten van 8 juli 1986, BNB 1986/293 – 297. In deze arresten is overwogen dat – in de bewoordingen van het arrest van 8 juli 1986, BNB 1986/295 – «een redelijke wetstoepassing, welke recht doet aan de samenhang tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting en die ook strookt met de »kostenarresten«, niet toelaat een voordeel bestaande uit het niet verschuldigd worden van rente – ook al vindt dit voordeel zijn oorzaak uitsluitend in de betrekking tussen de vennootschap en haar aandeelhouder – bij de bepaling van de winst buiten aanmerking te laten indien het veronderstelde geval dat een op deze wijze gekomen voordeel naar de regels van het Nederlandse belastingrecht bij degene die het voordeel verstrekt tot de winst uit een door hem gedreven onderneming dient te worden gerekend, zich niet voordoet». Dit is het geval indien het voordeel is verkregen van een natuurlijk persoon voor wie de renteloze vordering op de vennootschap niet behoort tot een ondernemingsvermogen. Bij hem kan zonder uitdrukkelijke wetsbepaling geen hoger bedrag in de belastingheffing worden betrokken dan de feitelijk ontvangen bedragen. Indien voor de winstbepaling de normaal zakelijke bedragen in aanmerking genomen zouden worden, zou geen aansluiting tussen aftrekbare kosten en belastbare baten bestaan. Het handhaven van evenwicht tussen de aftrekbare kosten en de belastbare baten weegt voor de Hoge Raad zwaarder dan het handhaven van een juist totaal winstbegrip. Inmiddels zijn artikel 24, vierde lid, Wet IB'64, artikel 12a Wet LB'64 en artikel 10, onder f, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69) ingevoerd, op grond waarvan zogenoemde fictieve lonen, huren en renten bij de inkomstenbelastingheffing in aanmerking worden genomen en bij de vennootschap in aftrek worden toegelaten.

Naar het oordeel van de Raad ligt het met betrekking tot de kostenarresten op de weg van de wetgever de inbreuk op het totale winstbegrip te herstellen, gegeven de nadien ingeslagen weg. Meer in het algemeen kan in dat kader het evenwicht tussen al dan niet fictieve aftrekpost en al dan niet fictieve belastbare bate vastgelegd worden.

Uit de toelichting blijkt niet dat is onderzocht welke inbreuken op het totale winstbegrip door de rechtspraak zijn gemaakt en dat de vraag is beantwoord of deze inbreuken ook onder de Wet IB'01 bijdragen tot een evenwichtige heffing. Naar het oordeel van de Raad zou dat dienen te geschieden en bij ontkennende beantwoording tot aanvulling van de Wet IB'01 moeten leiden.

25. De Raad wijst op de inbreuken die in de loop der jaren door de belastingrechter op het totale winstbegrip zijn gemaakt. Naar aanleiding van het oordeel van de Raad dat het op de weg van de wetgever ligt om de inbreuk die is ontstaan door de kostenarresten te herstellen, merken wij het volgende op. De heffing over de inkomsten uit sparen en beleggen aan de hand van een forfaitair rendement heeft grosso modo ten doel alle voordelen die met een vermogensbestanddeel worden behaald in de heffing van de inkomstenbelasting te betrekken. Gelet op deze nieuwe context, waarbij de particulier door middel van het forfaitaire rendement in de heffing wordt betrokken, kan het

evenwicht tussen de heffing van inkomstenbelasting en de heffing van vennootschapsbelasting anders komen te liggen. Zonder nadere voorziening zou dit kunnen leiden tot onevenwichtigheden ten aanzien van het inkomen uit aanmerkelijk belang. Teneinde deze onevenwichtigheid te vermijden is in het voorgestelde artikel 4.5.1.1, eerste lid, onderdeel e, geregeld dat deze bedragen worden aangemerkt als inkomen uit aanmerkelijk belang. In dit verband merken wij nog op dat de eerste ondergetekende voornemens is om op het punt van de behandeling van winstdelende schuldvorderingen, zoals converteerbare leningen, in de heffing van de vennootschapsbelasting een werkgroep in het leven te roepen. Gezien de samenhang met de kostenarresten zal in de toelichting bij het wetsvoorstel Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, conform het advies van de Raad, nader op dit punt worden ingegaan.

26. Inflatiecorrectie

In het in december 1977 aan de Minister van Financiën uitgebrachte Rapport «Inflatieneutrale belastingheffing» beschrijft prof. mr. H.J. Hofstra de gevolgen van de inflatie voor de belastingheffing, en doet hij onder meer aanbevelingen voor aanpassing van het fiscale winstbegrip.

Nu een meer omvattende herziening van de inkomstenbelasting, ter vervanging van de Wet IB'64, plaatsvindt, adviseert de Raad uiteen te zetten om welke reden niet een inflatieneutrale winstberekening is opgenomen.

26. Zoals wij in onze reactie op onderdeel 3 van het advies hebben aangegeven, wordt met de belastingherziening geen integrale doorlichting van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 beoogd. Er heeft dan ook geen integrale heroverweging plaatsgevonden van de regelingen en uitgangspunten van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 die zonder problemen kunnen worden ingepast binnen de gewijzigde opzet van de Wet inkomstenbelasting 2001. Om deze reden hebben wij er van afgezien om in de toelichting in te gaan op het vraagstuk van inflatieneutrale winstberekening. Overigens merken wij op dat, zoals ook aan de orde is geweest bij de parlementaire behandeling van het voorstel tot afschaffing van de vermogensaftrek per 1 januari 1998 (kamerstukken II 1997/98, 25 690, nr. 3, blz. 4), het rapport van prof. mr. H.J. Hofstra en de naar aanleiding daarvan getroffen maatregelen dateren uit een periode van hoge inflatie. De huidige lage inflatie geeft geen aanleiding om over te gaan tot heroverweging op dit punt.

27. Belastinguitgaven

Met de inkomstenbelastingherziening worden ook niet-fiscale doelstellingen nagestreefd. Aan de keuze voor de inzet van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden ligt, aldus de toelichting, een zorgvuldige afweging ten grondslag. De belangrijkste criteria daarbij zijn doeltreffendheid (beleidseffectiviteit), doelmatigheid (kostenefficiëntie) en inpasbaarheid binnen de fiscale structuur. Daarnaast is van belang de verenigbaarheid van de maatregel met budgettaire randvoorwaarden, zoals de ontwikkeling van het financieringstekort en van de microlasten, het uitgavenkader en de budgettaire beheersbaarheid en de verenigbaarheid van de maatregel met EU-regelgeving en internationale verdragen.

De Raad heeft meermalen deze fiscale subsidies (belastinguitgaven) in de advisering betrokken. Hoewel de Raad het instrument als zodanig niet zonder meer afwijst, heeft het college gewezen op de spanningen die het opnemen van deze fiscale subsidies in de Wet IB'64 oproept. Deze spanningen kunnen worden verminderd indien de belastinguitgaven duidelijk zijn aangemerkt als fiscale subsidies.

De budgettaire functie van de inkomstenbelastingheffing staat op de eerste plaats. Hiervoor geldt dat iedere inwoner onder gelijke omstandigheden in gelijke mate aan 's Rijks schatkist moet bijdragen; op het terrein van de belastingen mogen geen voorrechten worden verleend. Dit uitgangspunt is verzekerd door internationale verdragen die discriminatie verbieden, en waarvan de werking door de Hoge Raad ook op het terrein van de belastingheffing wordt verzekerd. Subsidiëring staat haaks op gelijkberechtiging, omdat een ongelijkheid wordt gecreëerd met het oog op het bereiken van een niet-fiscaal doel. Zolang duidelijk is dat een bepaalde regeling moet worden aangemerkt als een fiscale subsidie en niet in overeenstemming is met de

primaire heffingsstructuur van de wet kan de (rechterlijke) toetsing van de toepassing van de regeling plaatsvinden binnen het «subsidierégime». Steeds zal duidelijk kenbaar dienen te zijn of een bepaalde faciliteit wel of niet tot de primaire heffingsstructuur moet worden gerekend.

Overwogen kan worden de fiscale subsidies onder te brengen in een afzonderlijke afdeling, wellicht een afzonderlijke box, en deze fiscale subsidies te vergelden tegen hetzelfde tarief; de heffingskorting zou ook in deze box kunnen worden ondergebracht. De guldenwaarde van elk aftrekbedrag is dan hetzelfde en niet afhankelijk van het tabeltarief waartegen de aftrek wordt vergolden. In deze afdeling kunnen dezelfde administratieve voorschriften voor alle fiscale subsidies gelden.

De Raad adviseert aan deze mogelijkheid in de toelichting aandacht te besteden.

27. Zoals wij onder meer hebben aangegeven in bijlage 5 van de Miljoenennota 1999 (blz. 114), kan het begrip primaire heffingsstructuur op diverse manieren worden ingevuld en is het bovendien een begrip dat zich in de loop van de tijd voortdurend ontwikkelt. Er bestaat derhalve een grijs gebied van regelingen die door sommigen wel en door anderen niet als belastinguitgaven worden gezien. Ook in OESO-verband is het ondanks herhaalde pogingen daartoe – niet mogelijk gebleken om tot een gemeenschappelijk aanvaarde definitie voor het begrip belastinguitgave te komen. In dit verband verwijzen wij verder naar de jaarlijkse miljoenennotabijlage over belastinguitgaven en de door de eerste ondergetekende in het algemeen overleg van de vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer van 24 juni 1999 over het rapport van de Algemene Rekenkamer inzake belastingen als beleidsinstrument gedane toezegging om een toetsingskader voor fiscale instrumenten te ontwikkelen.

De door de Raad gedane suggestie om fiscale subsidies in een afzonderlijke afdeling of box onder te brengen valt buiten de beoogde aard en omvang van de belastingherziening. Om deze reden is er in de memorie van toelichting geen aandacht aan besteed.

28. Rapport Algemene Rekenkamer

In paragraaf 2. Winst uit een onderneming, zijn de volgende fiscale subsidies opgenomen:

- vrijstelling voor bosbedrijf (artikel 3.2.2.2 Wet IB'01);*
- landbouwvrijstelling (artikel 3.2.2.3 Wet IB'01);*
- bos- en natuurontwikkeling (artikel 3.2.2.4, eerste lid, onder g, Wet IB'01);*
- tonnageregeling (de artikelen 3.2.2.11 tot en met 3.2.2.13 Wet IB'01);*
- willekeurige afschrijvingen (de artikelen 3.2.2.20 tot en met 3.2.2.28 Wet IB'01);*
- investeringsaftrekken (de artikelen 3.2.2.29 tot en met 3.2.2.36 alsmede 3.2.2.40 en 3.2.2.41 Wet IB'01);*
- scholingsaftrek (de artikelen 3.2.2.37 tot en met 3.2.2.41 Wet IB'01);*
- zelfstandigenaftrek (artikel 3.2.4.3 Wet IB'01);*
- aftrek speur- en ontwikkelingswerk (artikel 3.2.4.4 Wet IB'01); en de*
- meewerkaftrek (artikel 3.2.4.5 Wet IB'01).*

In het door de Algemene Rekenkamer uitgebrachte Rapport «Belastingen als beleidsinstrument» (kamerstukken II 1998/99, 26 452) zijn de effecten van onder meer de hiervoor genoemde fiscale subsidies onderzocht. De Algemene Rekenkamer concludeert dat de afweging tussen mogelijke voor- en nadelen van het instrument in de meeste gevallen niet is vastgelegd en derhalve niet inzichtelijk is, dat het voor de meeste regelingen ontbreekt aan een onderbouwing van de verwachte effectiviteit, dat de doelen van de regeling vaak niet toetsbaar zijn geformuleerd, noch voor het gewenste niveau aan extra activiteiten van bedrijven of burgers noch voor de daarmee beoogde (maatschappelijke) effecten, dat de onderbouwing van de raming van de verwachte derving van belasting- en premieontvangsten weinig inzichtelijk is, dat de aandacht voor administratieve lasten van afzonderlijke regelingen weinig systematisch zijn neerslag vindt in stukken, dat de fiscale stimuleringsregelingen alleen in uitzonderingsgevallen van een budget zijn voorzien, en dat het op grond van de beschikbaar gestelde informatie niet mogelijk was te beoordelen of een uitvoerbaarheids- en handhaafbaarheidstoets heeft plaatsgevonden. Tevens concludeert de Algemene Rekenkamer dat het inzicht

in de resultaten van fiscale stimuleringsregelingen op een groot aantal punten nog ontbreekt.

Bij een herijking van de Wet IB'64 kan gegeven deze conclusies van de Algemene Rekenkamer niet volstaan worden met het «doorschuiven» van al deze fiscale subsidies naar de Wet IB'01 zonder dat de afweging over het handhaven van de onderscheiden fiscale subsidies heeft plaatsgevonden op een wijze die tegemoetkomt aan de kritiek van de Algemene Rekenkamer. De Raad adviseert het handhaven van de onderscheiden fiscale subsidies te heroverwegen.

28. In de eerste plaats wordt verwezen naar de door de eerste ondergetekende gedane toezegging om een toetsingskader voor fiscale instrumenten te ontwikkelen (zie punt 27).

Met het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 is voorts geen integrale heroverweging van de huidige fiscale faciliteiten in de winstfeer beoogd. Het in juli 1998 uitgebrachte rapport van de Werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers (Werkgroep Oort II) geeft naar ons oordeel ook geen aanleiding tot een dergelijke integrale heroverweging. Wat betreft het rapport *Belastingen als beleidsinstrument* van de Algemene Rekenkamer (kamerstukken II 1998/99, 26 452, nrs 1–2) merken wij op dat de Algemene Rekenkamer in dat onderzoek maar vier fiscale faciliteiten daadwerkelijk op hun effectiviteit heeft onderzocht, waarvan er twee – de investeringsaftrek en de willekeurige afschrijving milieu-investeringen – voorkomen in de door de Raad gegeven opsomming. Op bladzijde 37 van het rapport concludeert de Algemene Rekenkamer dat van de investeringsaftrek een positieve invloed lijkt uit te gaan op het gedrag van ondernemers. Op bladzijde 39 van het rapport komt de Algemene Rekenkamer tot de conclusie dat de regeling willekeurige afschrijving milieu-investeringen een stimulerende werking lijkt te hebben op het doen van milieuvriendelijke bedrijfsinvesteringen. Deze conclusies van de Algemene Rekenkamer geven naar ons oordeel evenmin aanleiding om het handhaven van de genoemde twee regelingen te heroverwegen.

29. Uniformering techniek

Behoudens de willekeurige afschrijvingen – en de forfaitaire tonnageregeling verminderen de in paragraaf 2. Winst uit een onderneming, opgenomen fiscale subsidies de totale winst. De variëteit in de «techniek» van de regelingen is verklaarbaar uit de onderscheiden ontstaansgeschiedenissen. Bij een herijking, die een belastingherziening is, dient echter te worden nagegaan in hoeverre deze verschillen nog bestaansrecht hebben. In het bijzonder dient hierbij aandacht te worden gegeven aan de willekeurige afschrijvingen als techniek voor het verlenen van fiscale subsidies. Ook de bosbouwvrijstelling en de landbouwvrijstelling nemen in het geheel van fiscale subsidies een eigen plaats in. Aan deze vrijstellingen zal hierna afzonderlijk aandacht worden gegeven.

Willekeurige afschrijvingen leiden tot uitstel van belastingheffing omdat het af te schrijven bedrag ongewijzigd blijft maar het tijdstip waarop de afschrijving plaatsvindt kan worden vervroegd. Dit leidt tot een lagere heffing in het desbetreffende jaar, maar deze lagere heffing wordt in de afschrijvingsperiode ingelopen doordat in de vervolgjaren niet meer of minder afgeschreven kan worden ten laste van het fiscale resultaat. De fiscale subsidie bestaat in deze gevallen uit het rentevoordeel over de uitgestelde belastingheffing, en is derhalve afhankelijk van de afschrijvingsperiode en de rentestand. De omvang van de fiscale subsidie is in deze gevallen minder duidelijk dan bij de investeringsaftrekken, omdat die bestaan uit een (extra) aftrek van de fiscale winst, gerelateerd aan de hoogte van de investering. Duidelijkheid over de hoogte van een fiscale subsidie acht de Raad van betekenis voor de effectiviteit van die subsidie. Uit dien hoofde zou in het algemeen gesteld de «techniek» van de investeringsaftrek eerder in aanmerking komen dan de «techniek» van de willekeurige afschrijving. Bij het inzetten van het instrument is de keuze tussen beide niet steeds kenbaar afgewogen. Ook bij de recente invoering van de milieu-investeringsaftrek naast de willekeurige afschrijving op milieu-investeringen is niet meer gesteld dan dat deze faciliteit kan worden gezien als een mogelijkheid de al bestaande faciliteit van willekeurige afschrijving voor bepaalde milieu-investeringen aan te vullen (kamerstukken II 1998/99, 26 532, nr.3, blz.6). Naar het oordeel van de Raad dient in ieder geval de «techniek»

van de verschillende fiscale subsidies te worden geüniformeerd teneinde de duidelijkheid te verbeteren. Ook de voorwaarden waaronder de fiscale subsidies worden verleend, dienen te worden gestroomlijnd. Het ligt voor de hand de fiscale subsidies buiten de primaire structuur van de winst uit onderneming te leiden. De willekeurige afschrijvingen zouden in dat geval «vertaald» moeten worden in van de winst aftrekbare bedragen. De Raad adviseert de regelingen met betrekking tot de fiscale subsidies te uniformeren.

29. Een «vertaling» van de willekeurige afschrijving in van de winst aftrekbare bedragen komt in feite neer op invoering van een investeringsaftrek. Dit punt is aan de orde geweest in de Werkgroep evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers (commissie Oort II). Uit het rapport van deze werkgroep komt naar voren dat de werkgroep geen voorstander is van een uitruil van de bestaande vormen van willekeurige afschrijving tegen een verhoging van de investeringsaftrek op de corresponderende terreinen (bladzijde 33 van het rapport). Als reden hiervoor geeft de werkgroep aan dat bij uitruil slechts een geringe verlichting in de eerste jaren van de investering zou plaatsvinden en dat die jaren juist dikwijls de moeilijke jaren zijn waarin de ondernemer behoefte kan hebben aan uitstel van belastingheffing (met corresponderende versterking van zijn liquiditeit). Mede op grond van de bevindingen van de werkgroep oordelen wij het niet wenselijk om de regelingen met betrekking tot fiscale subsidies te uniformeren in die zin dat de willekeurige afschrijvingen zouden moeten worden vertaald in van de winst aftrekbare bedragen.

30. Uniformering voorwaarden

De regelingen met betrekking tot de willekeurige afschrijving en investeringsaftrekken zijn, zoals in de toelichting is opgemerkt, niet inhoudelijk gewijzigd ten opzichte van de regelingen in de Wet IB'64. Daarmee zijn ook de onderling verschillende voorwaarden voor toepassing van de regelingen, die veelal tijdens de parlementaire behandeling vorm hebben gekregen, overgenomen in de Wet IB'01.

Naar het oordeel van de Raad dienen de «randvoorwaarden» voor alle regelingen geüniformeerd te zijn. Voor alle specifieke vormen van willekeurige afschrijving en investeringsaftrek dient in de Wet IB'01 bepaald te worden dat de bedrijfsmiddelen niet gangbaar in Nederland zijn, niet eerder zijn gebruikt en in belangrijke mate tot het na te streven doel kunnen bijdragen, zoals ten aanzien van de milieubedrijfsmiddelen en de energie-investeringsaftrek reeds is bepaald. Op deze wijze wordt een uniform kader gecreëerd waarbinnen bij ministeriële regeling de «lijsten» kunnen worden samengesteld.

Ten aanzien van de administratieve voorwaarden wijst de Raad op het Rapport van de werkgroep «evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers» (werkgroep Oort). De werkgroep Oort merkt op bladzijde 32 van haar rapport op: «de achterliggende gedachte van de verplichte accountantsverklaring is om in een cruciale fase in de toepassing van de regeling (bijvoorbeeld met het oog op de budget-bewaking) een zo groot mogelijke zekerheid te krijgen over de rechtmatigheid en de juiste omvang van de gevraagde faciliteit. Dit is in het belang van zowel de overheid als de ondernemer zelf. Naar het oordeel van de werkgroep zal een accountant doorgaans niet zelf de expertise in huis hebben om de aard van de investering te toetsen. De werkgroep betwijfelt of de toegevoegde waarde van de accountantsverklaring – toetsing door een onafhankelijke derde van de factuur en investeringsdatum – wel in alle gevallen opweegt tegen de extra administratieve (en financiële) lasten die deze verklaring voor de ondernemer teweegbrengt». De Raad deelt deze twijfel. In het algemeen zal de leverancier van het bedrijfsmiddel in voldoende mate op de hoogte zijn van de faciliteit – het is een verkoopargument – om op zijn verklaring af te kunnen gaan. Overwogen kan worden of het meldingsformulier of het verzoek om afgifte van een verklaring niet beter mede door de leverancier kan worden ondertekend dan een accountantsverklaring te blijven eisen.

De Raad adviseert de randvoorwaarden voor de faciliteiten te uniformeren en de administratieve voorwaarden opnieuw te bezien. In dit kader kan ook de willekeurige afschrijving op «T&O-bedrijfsmiddelen» als specifieke faciliteit heroverwogen worden, omdat tot op heden geen technologielijst is gepubli-

30. De regelingen met betrekking tot de verschillende vormen van willekeurige afschrijving en investeringsaftrek zijn, zoals in de toelichting is opgemerkt, niet inhoudelijk gewijzigd ten opzichte van de regelingen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Daarmee zijn ook, de Raad wijst daar op, de onderling verschillende voorwaarden voor toepassing van de regelingen, die veelal tijdens de parlementaire behandeling vorm hebben gekregen, overgenomen in het voorstel van de Wet Inkomstenbelasting 2001. De Raad doet in dit verband de suggestie om voor alle specifieke vormen van willekeurige afschrijving en investeringsaftrek te bepalen dat de bedrijfsmiddelen niet gangbaar in Nederland zijn, niet eerder zijn gebruikt en in belangrijke mate tot het na te streven doel kunnen bijdragen. Op deze wijze zou een uniform kader worden gecreëerd waarbinnen bij ministeriële regeling de «lijsten» kunnen worden samengesteld. Bij de invoering van elke regeling wordt uiteraard bezien, dit in reactie hierop, in hoeverre een «aanhaken» bij de bestaande regelingen mogelijk is, maar dit is slechts tot op zekere hoogte mogelijk omdat de achtergrond, de doelstelling, het beschikbare budget en de mate van technische expertise die voor de toepassing nodig is, bij de onderscheidene regelingen uiteenlopen. Zo wordt bij de willekeurige afschrijving op milieu-investeringen de eis gesteld dat bedrijfsmiddelen nog niet gangbaar zijn in Nederland en nog niet eerder zijn gebruikt, terwijl deze eis bij de willekeurige afschrijving voor startende ondernemers/natuurlijke personen niet wordt gesteld. En bij de willekeurige afschrijving op films wordt een technische beoordeling van de film door de Minister van Economische Zaken verlangd. Een andere factor, die in toenemende mate van belang is, betreft de consistentie met de Europese regelgeving. Ook dat kan leiden tot een verschil in vormgeving. Mede gelet op het feit dat de meeste regelingen op dit vlak van recente datum zijn, hebben wij er op dit moment van afgezien deze te herzien. Dit neemt niet weg dat bij toekomstige aanpassingen opnieuw zal worden bezien of verdere systematisering mogelijk is.

Over de administratieve voorwaarden merkt de Raad op de twijfel te delen die in het rapport van de Werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers (werkgroep Oort II) wordt uitgesproken over de vraag of de toegevoegde waarde van de accountantsverklaring wel in alle gevallen opweegt tegen de extra administratieve (en financiële) lasten die deze verklaring voor de ondernemer tweeebrenkt. De gedachte van de Raad om het meldingsformulier of het verzoek om afgifte van een verklaring mede door de leverancier te laten ondertekenen in plaats van door een accountant, lijkt op het eerste gezicht sympathiek. Verwacht mag worden dat de leverancier van het bedrijfsmiddel in het algemeen in voldoende mate op de hoogte zal zijn van de faciliteit, het is immers een verkoopargument. Dat laatste betekent dan ook dat de leverancier niet zonder meer de rol en de toets van de accountant kan overnemen. Daarnaast willen wij erop wijzen dat het rapport van genoemde werkgroep reeds een doorwerking heeft gehad. De Wet op de inkomstenbelasting 1964 en ook de Wet Inkomstenbelasting 2001 bieden de bevoegdheid om bij ministeriële regeling een accountantsverklaring te vereisen; van deze bevoegdheid wordt echter niet altijd gebruik gemaakt. Bij recent ingevoerde regelingen als de willekeurige afschrijving op bedrijfsmiddelen in het belang van de arbeidsomstandigheden en de willekeurige afschrijving op films wordt geen accountantsverklaring verlangd. De eerste ondergetekende is voornemens om bij de – op zichzelf niet meer dan technische – aanpassing van de uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving aan de Wet Inkomstenbelasting 2001 aandacht te schenken aan de administratieve voorwaarden.

Tenslotte merken wij op dat de willekeurige afschrijving op «T&O-bedrijfsmiddelen» als specifieke faciliteit niet kan worden gemist aangezien de Europese Commissie onlangs een ontwerpregeling op dit vlak heeft goedgekeurd. Deze vergt een kleine aanpassing van de wetgeving; in het Belastingplan 2000 zal daarin worden voorzien.

*31. Willekeurige afschrijving «andere aangewezen bedrijfsmiddelen»
Artikel 3.2.2.23 Wet IB'01 geeft «carte blanche» voor het aanwijzen bij ministeriële regeling van bedrijfsmiddelen of bepaalde groepen daarvan, terwijl de aanwijzing kan worden beperkt tot aangewezen gebieden of tot*

aangewezen groepen van ondernemers; tevens kunnen nadere voorwaarden worden gesteld.

Onder de Wet IB'64 zijn op grond van een overeenkomstige bepaling aangewezen alle bedrijfsmiddelen tot een maximum van f 252 000,- voor startende ondernemers, investeringen in zeeschepen, investeringen in immateriële activa (concessies en vergunningen, rechten op intellectuele eigendom en goodwill) die van buitenlandse ondernemers wordt verkregen, tot een maximum van 10 miljoen gulden investeringen op het continentaal plat, films, en als tijdelijk experiment nieuwbouw in gemeenten die kampen met structurele economische problemen.

Een delegatie die zonder enige beperking zodanig uiteenlopende aanwijzingen mogelijk maakt, is volgens de Raad onjuist, mede gelet op aanwijzing 25 Ar. De omstandigheden waarin van de gedelegeerde bevoegdheid gebruik mag worden gemaakt, de te regelen onderwerpen en de doeleinden waartoe zij mag worden gebruikt, moeten geconcretiseerd zijn.

Met betrekking tot het vorengenoemde «experiment» wijst de Raad ook nog op het advies inzake experimenten en anticipatie (samengevat in kamerstukken II 1998/99, 26 394, nr.6, blz.3 en volgende); artikel 3.2.2.23 Wet IB'01 is gelet hierop een te beperkt kader voor dergelijke experimenten.

De Raad adviseert de willekeurige afschrijving op «andere aangewezen bedrijfsmiddelen» in een wettelijk kader te plaatsen.

31. Zoals bij punt 30 is opgemerkt, zijn de regelingen met betrekking tot de willekeurige afschrijving en de investeringsaftrek niet inhoudelijk gewijzigd ten opzichte van de regelingen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Wel zijn de regelingen voor de willekeurige afschrijving verdeeld over vier aparte bepalingen. Aan het advies van de Raad de willekeurige afschrijving voor andere aangewezen bedrijfsmiddelen in een wettelijk kader te plaatsen, hebben wij gevolg gegeven. De voorgestelde wettekst is op dit punt aangepast.

32. Investeringsaftrek en woonschepen

Tot de in artikel 3.2.2.34, eerste lid, Wet IB'01 van investeringsaftrek uitgesloten bedrijfsmiddelen behoren woonschepen. Deze categorie is «nieuw» en de uitsluiting is in de toelichting niet gemotiveerd.

De Raad merkt op dat het begrip «woonschip» niet is gedefinieerd alsmede dat het woongedeelte van schepen in tegenstelling tot het woongedeelte van bedrijfspanden zonder enige toelichting niet is uitgesloten. Aangegeven dient te worden of de gelijkstelling die in artikel 3.2.2.9, vijfde lid, Wet IB'01 staat ook voor dit artikel betekenis heeft.

De Raad adviseert de uitsluiting van woonschepen te motiveren.

32. De uitsluiting van woonschepen voor de investeringsaftrek bestond reeds onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, maar was daar anders geformuleerd. De memorie van toelichting is op dat punt aangevuld. Overeenkomstig het advies van de Raad is de wettekst aangepast om een gelijke behandeling van het woongedeelte van panden en schepen te bereiken.

33. Bosbouwvrijstelling

Bij bosexploitatie dient in de eerste plaats vastgesteld te worden of er sprake is van een bron van inkomen. In grote meerderheid van gevallen is die exploitatie thans verlieslatend (kamerstukken II 1992/93, 23 197). Bij blijvende verlieslatendheid kwalificeert de exploitatie niet als bron en blijven de resultaten reeds uit dien hoofde buiten de bepaling van het belastbare inkomen.

Indien naar objectieve maatstaven bepaald geen blijvende verlieslatendheid te verwachten is, is nog niet per definitie een onderneming aanwezig. Daarvan kan alleen gesproken worden als er anders dan incidenteel wordt deelgenomen aan het ruilverkeer. Aangezien bij bosexploitatie in het algemeen herplant vereist is, zal voldaan zijn aan de voorwaarde dat er een duurzaam bedoelde organisatie van kapitaal en arbeid is.

Eerst na het nemen van deze stappen komt de bosbouwvrijstelling in zicht. De vrijstelling heeft ten gevolge dat winsten onbelast blijven maar verliezen niet aftrekbaar zijn. Dit gevolg wordt ongedaan gemaakt door de optieregeling, die thans in artikel 8, tweede lid, Wet IB'64 is opgenomen. De optieregeling roept

echter aanmerkelijke onevenwichtigheden op en is uitvoeringstechnisch complex.

Naast de bosbouwvrijstelling kunnen op grond van artikel 8, eerste lid, onder j, Wet IB'64 bepaalde subsidies die betrekking hebben op de kosten van aanleg en instandhouding van bos en natuur worden gedefiscaliseerd.

De samenloop van deze regeling en de optieregeling maakt de faciliteiten voor bosexploitatie ondoorzichtig.

De Raad adviseert op grond van deze overwegingen de vrijstelling voor bosbedrijf, zoals deze in artikel 3.2.2 van het voorstel is opgenomen, te heroverwegen en daarbij te betrekken op welke andere wijze de bos exploitierende onderneming eventueel fiscaal gesubsidieerd kan worden.

33. De bosbouwvrijstelling, zoals die is opgenomen in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, bestaat al van oudsher en vervult een nuttige rol binnen het streven naar een vergroting van het bosareaal. Op verzoek van de bosbouwsector is enige jaren geleden de optieregeling van artikel 8, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ingevoerd die het mogelijk maakt om te kiezen voor het normale regime zonder de vrijstelling indien gedurende lange tijd verliezen worden verwacht. Het is gewenst de praktijk de kans te geven aan nieuwe regelingen te wennen. Indien na verloop van tijd zou blijken dat er in de praktijk geen behoefte meer bestaat aan deze regeling, of dat de kosten van de regeling niet in verhouding staan tot hetgeen er mee wordt bereikt, kan dit aanleiding zijn de optieregeling opnieuw te bezien.

34. Buitenlands bosbedrijf

De huidige bosbouwvrijstelling geldt alleen voorzover het bosbedrijf in Nederland wordt uitgeoefend. Deze beperking is uitdrukkelijk beoogd, mede om deze hier te lande zwak renderende activiteit te ondersteunen. De bescherming van het bosareaal in Nederland wordt als een groot belang gezien. Bij bosexploitatie buiten Nederland is dat belang niet aan de orde. Er is daarom geen reden om ook dan de fiscale subsidie te verlenen zeker niet als van een zwak renderende activiteit geen sprake is.

De uitbreiding van de vrijstelling, met inbegrip van de optieregeling, tot bosexploitatie buiten Nederland vergt dan ook een uitgebreide motivering, waarbij de noodzaak tot subsidiëring van de bosbouw in de verschillende werelddelen wordt aangetoond; tevens dient daarbij de Europese regelgeving te worden betrokken. De enkele zin in de toelichting, dat de beperking dat het bosbedrijf in Nederland moet worden uitgeoefend niet is overgenomen, is dan ook ontoereikend.

De Raad adviseert de uitbreiding van de vrijstelling voor bosbedrijf, zo deze in de voorgestelde vorm wordt gehandhaafd, te heroverwegen.

34. In de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 is de bosbouwvrijstelling beperkt tot in Nederland gelegen bosbedrijf. Bij de omzetting van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 naar de Wet inkomstenbelasting 2001 is geconcludeerd dat de beperking van de vrijstelling tot Nederland binnen het proces van toenemende globalisering niet meer op zijn plaats is. Met de uitbreiding van de regeling buiten Nederland wordt de regeling meer in overeenstemming gebracht met het gemeenschapsrecht. Overigens is de materiële betekenis van de uitbreiding gering. Voor de inkomsten uit een in het buitenland gelegen bosbouwbedrijf, dat wordt gedreven door een inwoner van Nederland, zal normaal gesproken, hetzij op grond van een belastingverdrag, hetzij op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, door Nederland een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend volgens de zogenoemde vrijstellingsmethode.

De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

35. Landbouwvrijstelling

De landbouwvrijstelling is omstreden. Aan de ene zijde wordt gesteld dat het buiten aanmerking laten van door conjuncturele of monetaire factoren veroorzaakte waardeveranderingen van de landbouwgronden een niet te rechtvaardigen privilege is voor de agrarische sector, terwijl aan de andere zijde wordt gewezen op de bijzondere positie die landbouwgrond als bedrijfsmiddel inneemt, het verschil in positie tussen eigen en gepachte grond (waarvan de waardestijgingen door de particuliere verpachter onbelast kunnen

worden gerealiseerd) en de betekenis van de vrijstelling bij de financiering van bedrijfsoverdrachten. Bij de herijking van de vrijstelling zullen al deze factoren opnieuw moeten worden gewogen, en in het licht van de voorgestelde vermogensrendementsheffing, waarbij particuliere verpachters jaarlijks voor 4% rendement in de heffing worden betrokken, worden geplaatst. De Raad adviseert de landbouwvrijstelling te heroverwegen.

35. Net als de bosbouwvrijstelling bestaat de landbouwvrijstelling al sinds jaar en dag. De voorstellen voor de 21^e eeuw sluiten aan bij de bestaande situatie, waarin voldoende argumenten zijn gevonden de landbouwvrijstelling te continueren. In dit verband wijzen we ook op de bevindingen van de Werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers (Werkgroep Oort II) die heeft geconcludeerd dat de vrijstelling beperkt dient te blijven tot de agrarische waarde: bestemmingswijzigingswinsten horen ten volle belast te zijn. Zoals bij punt 20 aangegeven, is de eerste ondergetekende voornemens op korte termijn te komen met voorstellen voor een pakket maatregelen waarover uitvoerig overleg met het georganiseerde bedrijfsleven heeft plaatsgevonden via de ad hoc ingestelde werkgroep Belastingen bedrijfsleven 21^e eeuw die op 25 juni het rapport «Versterking en dynamisering van het ondernemerschap» heeft aangeboden. Deze werkgroep beveelt eveneens aan de landbouwvrijstelling te beperken tot de agrarische waarde.

36. Toegang tot de fiscale subsidies

Zoals hiervoor is opgemerkt, brengt het toepassen van het winstregime niet zonder meer het genieten van ondernemingsfaciliteiten mee: niet iedereen op wie het winstregime van toepassing is kwalificeert voor het genieten van de faciliteiten. Met betrekking tot die faciliteiten moet onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds die welke zien op de «persoon van de ondernemer» zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de zelfstandigenaftrek en de vorming van de oudedagsreserve en anderzijds de faciliteiten die zien op de «aard van de investering» zoals de willekeurige afschrijving op milieu- en arbo-bedrijfsmiddelen. De toegang tot eerstgenoemde faciliteiten moet beperkt blijven tot de «echte» ondernemers, maar de toegang tot laatstgenoemde faciliteiten mag ruimer zijn aangezien de faciliteit zich richt op het feit dat investeringen in die bedrijfsmiddelen worden gedaan. Zo is er reden ook degenen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten toegang te geven tot de willekeurige afschrijvingen op bedrijfsmiddelen die in het belang zijn van de bescherming van het milieu of de arbeidsomstandigheden. Hetzelfde geldt ten aanzien van de energie-investeringsaftrek voor investeringen die in het belang zijn van een doelmatig gebruik van energie. De Raad adviseert de toegang tot de fiscale subsidies systematisch te motiveren.

36. Naar aanleiding van het advies van de Raad om de toegang tot de fiscale subsidies systematisch te motiveren merken wij op dat binnen de winstfeer een ruwe tweedeling kan worden gehanteerd. Zoals de Raad aangeeft, kwalificeert niet iedereen op wie het winstregime van toepassing is, voor het genieten van alle faciliteiten. Ondernemersfaciliteiten die zich richten op de persoon van de ondernemer worden alleen toegekend aan degenen die in economisch en maatschappelijk opzicht als ondernemer worden aangemerkt. Tot die faciliteiten behoren bijvoorbeeld de zelfstandigenaftrek en de vorming van de oudedagsreserve. Er zijn ook faciliteiten die worden ingegeven door de wens om bij ondernemingen bepaalde economische activiteiten te stimuleren; deze zien bij voorbeeld op de «aard van de investering». Voorbeelden hiervan zijn de willekeurige afschrijving voor milieuinvesteringen (VAMIL) en de willekeurige afschrijving voor aangewezen bedrijfsmiddelen op het Continentaal Plat. Een faciliteit die beide elementen als het ware combineert, is de willekeurige afschrijving voor startende ondernemers. De keuze om deze faciliteiten te richten op ondernemingen is destijds onderwerp geweest van uitdrukkelijke besluitvorming.

Bij punt 21 is het ondernemerschap in relatie tot de zogeheten inkomsten uit andere arbeid buiten dienstbetrekking aan de orde geweest. Daar is geconcludeerd dat de accentverlegging bij het bepalen van de omvang van de laatstgenoemde inkomsten (door invoering van het begrip resultaat uit overige werkzaamheden) niet beoogt het onderscheid ten opzichte van het

ondernemerschap te wijzigen. In dat opzicht is er geen aanleiding wijzigingen aan te brengen in de reikwijdte van de faciliteiten voor ondernemingen. In de toelichting is de keuze van de doelgroep daarom slechts gemotiveerd, als het voorstel daarin wijziging aanbrengt.

37. Jaarwinstbegrip

De totale winst wordt aan de achtereenvolgende jaren toegerekend volgens goed koopmansgebruik en met inachtneming van een bestendige gedragslijn; voorzover de som van de jaarwinsten bij staking van de onderneming minder beloopt dan de totale winst wordt het verschil in het jaar van staking aan de jaarwinst van dat jaar toegevoegd.

Met de invoering van het begrip «goed koopmansgebruik» is beoogd het jaarwinstbegrip niet vast te leggen maar ruimte te bieden voor nadere maatschappelijke ontwikkelingen; het is een dynamisch begrip. Hierbij is aan de belastingrechter de taak toebedeeld het jaarwinstbegrip aan te passen aan die ontwikkelingen. Naar algemeen inzicht is de belastingrechter er in geslaagd een evenwichtige invulling aan het begrip «goed koopmansgebruik» te geven. De «ruimte» die in dit begrip besloten ligt wordt dan ook als een belangrijke verworvenheid aangemerkt. Deze verworvenheid wordt in het voorgestelde artikel 3.2.2.14 Wet IB'01 behouden. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd, aldus de toelichting op het artikel.

De Raad kan zich vinden in het voorstel geen inhoudelijke wijziging in het jaarwinstbegrip te brengen, maar adviseert, gelet op het belang van deze bepaling, uitdrukkelijk opnieuw de rollen van «rechter en wetgever» ten aanzien van deze bepaling in de toelichting te beschrijven.

39. Schokeffecten

Gedwongen stelselwijzigingen

Een vage term als goed koopmansgebruik heeft ook schaduwkanten. De rechtszekerheid wordt verzwakt aangezien de ontwikkeling van de jurisprudentie niet altijd met voldoende zekerheid kan worden ingeschat. Daarnaast leidt de jurisprudentie vaak tot schokeffecten. Indien een door de ondernemer gekozen stelsel door de belastingrechter, soms na vele jaren, niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik wordt geoordeeld, moet deze ondernemer in het oudste openstaande boekjaar zijn stelsel aanpassen. De gevolgen van de overgang van een «fout» naar een «goed» stelsel worden in dat jaar in de belastingheffing betrokken; de leer van de balanscontinuïteit brengt dat mee. Bij ondernemers/natuurlijke personen kan dat door het progressieve tabeltarief onevenredig zwaar drukken. Dit gevolg heeft aanleiding gegeven tot buitenwettelijke regelingen teneinde de ondernemer tegemoet te komen in de gevallen waarin het «foute» stelsel aanvankelijk door de belastingdienst werd aanvaard.

Hetzelfde speelt bij het «omgaan» van de jurisprudentie, waarbij een aanvankelijk aanvaard stelsel niet meer in overeenstemming met goed koopmansgebruik wordt geoordeeld. In enkele gevallen heeft de Hoge Raad bij het omgaan tevens in een overgangsregime voorzien. Zo overwoog de Hoge Raad in het arrest van 13 november 1991, BNB 1992/109, dat de omstandigheid dat belanghebbende op grond van eerder uitgesproken jurisprudentie erop mocht vertrouwen dat het door haar gehanteerde stelsel in overeenstemming was met goed koopmansgebruik, meebrengt dat van haar niet zonder enige beperking mag worden verlangd dat zij op een ander stelsel van waardering overgaat.

Verruiming goed koopmansgebruik

Schokeffecten «in andere richting» kunnen optreden, indien de jurisprudentie de grenzen van goed koopmansgebruik verruimt, mede door de aantrekkende werking daarvan. Stelselwijziging van een «goed» stelsel naar een ander «goed» stelsel is immers mogelijk indien niet een incidenteel fiscaal voordeel wordt nagestreefd. Deze schokeffecten kunnen leiden tot onvoorziene budgettaire derving.

De Hoge Raad heeft in de arresten waarin het goed koopmansgebruik is verruimd, niet in een overgangsregime voorzien. Indien het «omgaan» tot aanmerkelijke ongelijkheid tussen de betrokken belastingplichtigen zou kunnen leiden, is daar echter wel reden voor. De omstandigheid dat de aanslagregeling, in het bijzonder in de vennootschapsbelastingfeer zich over vele

jaren uitstrekt, kan met zich brengen dat sommige belastingplichtigen bij wie de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, bevoordeeld worden boven belastingplichtigen bij wie de aanslag reeds geregeld is, doordat zij alsnog een beroep kunnen doen op de desbetreffende arresten en daarmee in ieder geval een rentevoordeel genieten. In de gevallen, waarvoor de Hoge Raad niet zelf in een overgangsregime voorziet, zou een overgangsregeling getroffen kunnen worden waarbij het regime dat voor de verruiming gold, zou blijven gelden tot een belastingjaar waarvan de aanslagregeling voor nagenoeg alle belastingplichtigen nog openstaat.

De Raad adviseert aan deze problematiek ten minste in de toelichting aandacht te geven.

37 en 39. Wij zullen de punten 37 en 39 gezamenlijk bespreken. In het wetsvoorstel wordt, evenals onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de jaarwinst bepaald volgens goed koopmansgebruik. De Raad constateert dat de «ruimte» die in dit begrip besloten ligt als een belangrijke verworvenheid kan worden aangemerkt. Hij kan zich dan ook vinden in het voorstel geen inhoudelijke wijziging in het jaarwinstbegrip aan te brengen. Aan het advies van de Raad om opnieuw de rollen van de rechter en de wetgever bij deze bepaling te beschrijven, hebben wij in die zin gevolg gegeven dat de toelichting is aangevuld met een passage die inhoudt dat de uitgangspunten voor de rol van de wetgever en de rechter ongewijzigd zijn gebleven. De wetgever dient zich bij de invulling van het begrip zeer terughoudend op te stellen, teneinde de dynamiek van het goed koopmansgebruik niet aan te tasten. Slechts in incidentele gevallen, indien daar zwaarwegende argumenten voor zijn, kan een ingrijpen van de wetgever aan de orde zijn.

Wij zijn het met de Raad eens dat gebruik van een begrip waarvan de invulling mede afhankelijk is gemaakt van de ontwikkeling van de jurisprudentie, ook schaduwkanten heeft doordat schokeffecten kunnen optreden bij stelselwijzigingen door «omgaan» van de Hoge Raad. De memorie van toelichting is, op advies van de Raad, aangevuld met een passage over dit aspect.

38. Ingrijpen wetgever

De fiscale jaarwinst wordt door vermogensvergelijking bepaald. Dit heeft ertoe geleid dat de ondernemer de grenzen van goed koopmansgebruik is gaan opzoeken door de bezittingen van zijn onderneming zo laag mogelijk en de voorzieningen en schulden zo hoog mogelijk te waarderen, alsmede om de kosten en lasten zo vroeg mogelijk en de baten zo laat mogelijk te nemen. Het opzoeken van de grenzen heeft tot een omvangrijke jurisprudentie aanleiding gegeven, waarbij de wetgever op de achtergrond is gebleven. Na de invoering van de Wet IB'64 heeft de wetgever twee keer «ingegrepen». De eerste keer betrof het stellen van beperkingen bij het treffen van voorzieningen om met toekomstige loon- en prijsstijgingen rekeningen te houden (artikel 9a Wet IB'64; artikelen 3.2.2.15 tot en met 3.2.2.17 Wet IB'01). De tweede keer betrof de verplichting om de pensioenverplichtingen op basis van de actuariële methode te waarderen (artikel 9b Wet IB'64; artikel 3.2.2.18 Wet IB'01).

Artikel 9a Wet IB'64 is opgenomen naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 8 december 1971, BNB 1972/26, het zogenoemde coming back service-arrest, omdat aanzienlijke budgettaire gevolgen werden voorzien. Vermeden moet worden dat bepalingen die hun betekenis hebben verloren in de Wet IB'01 worden opgenomen. De toegankelijkheid tot de wet wordt bemoeilijkt door dergelijke bepalingen. Zo dient de vraag of de artikelen 3.2.2.15 tot en met 3.2.2.17 Wet IB'01 moeten worden opgenomen opnieuw te worden bezien in het licht van het opnieuw te ramen budgettaire verlies, de invoering van artikel 9b Wet IB'64 (artikel 3.2.2.18 Wet IB'01) en de ontwikkeling van de jurisprudentie met betrekking tot de «voorzieningen», nu het coming back service-arrest bijna 30 jaar geleden werd gewezen.

Recent heeft de Hoge Raad in het arrest van 26 augustus 1998, BNB 1998/409, het zogenoemde baksteen-arrest, onder meer overwogen, dat moet worden toegestaan dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar terzake van toekomstige uitgaven een passiefpost wordt gevormd, indien die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan en ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend, en terzake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen.

De Raad adviseert het opnemen van de artikelen 3.2.2.15 tot en met 3.2.2.17 Wet IB'01 uitdrukkelijk opnieuw te bezien in het licht van de ontwikkeling van de rechtspraak.

38. Artikel 9a is destijds ingevoerd om de grote budgettaire consequenties van het arrest van de Hoge Raad van 8 december 1971, BNB 1972/26 (het zogenoemde coming-backservicearrest) te voorkomen. Met betrekking tot de pensioenregeling waarom het bij dit arrest ging, had het hof geoordeeld dat de werknemer voor elk jaar dat hij bij de onderneming werkzaam was geweest, niet alleen een recht verkreeg op toekomstig pensioen berekend naar zijn salaris aan het einde van het jaar, maar tevens een pensioenaanspraak berekend naar het bedrag waarmee de pensioengrondslag bij het einde van de dienstbetrekking als gevolg van de maatschappelijke ontwikkelingen – welvaartstoename en/of inflatie – de bij het einde van het desbetreffende jaar aanwezige pensioengrondslag zou overtreffen. De Hoge Raad oordeelde dat het hof terecht had beslist dat het niet in strijd is met goed koopmansgebruik om bij de jaarlijkse winstbepaling ook met laatstbedoelde pensioenaanspraak rekening te houden, daar ook deze pensioenaanspraak het karakter heeft van beloning voor in het desbetreffende jaar door de werknemer verrichte arbeidsprestaties en dus van bedrijfslast van dat jaar.

Noch het later ingevoerde artikel 9b, noch latere jurisprudentie brengen hierin verandering. Artikel 9b geeft alleen een waarderingsvoorschrift voor pensioenverplichtingen, maar verhindert niet dat bij de vaststelling van de pensioenaanspraak rekening gehouden wordt met een toekomstig te verwachten salaris en met een vaste na-indexatie. Verder moet worden bedacht dat artikel 9a weliswaar vaak in verband wordt gebracht met pensioenen, maar een bredere werking heeft, terwijl artikel 9b slechts op pensioenverplichtingen en soortgelijke verplichtingen ziet. Ook in de jurisprudentie hebben zich geen ontwikkelingen voorgedaan die artikel 9a overbodig maken. Veeleer is het omgekeerde het geval: in de rechtspraak is een tendens waar te nemen dat de mogelijkheden voor het vormen van een voorziening worden verruimd. Het voorgaande betekent dat het laten vervallen van artikel 9a, ook al is de inflatie inmiddels lager dan destijds, nieuwe procedures zou uitlokken, met alle daaraan verbonden onzekerheden en kosten.

40. Boekhoudeis

Artikel 52 AWR bepaalt onder meer dat natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen – kort gezegd – een zodanige boekhouding moeten voeren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van de belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

Naast deze bepaling is er geen overtuigend motief meer te vinden om voor het kunnen vormen van de fiscale reserves nog de bijzondere boekhoudeis te stellen die is omschreven in artikel 3.2.2.42 Wet IB'01, te minder omdat ook aan het genieten van fiscale subsidies niet deze boekhoudeis verbonden is. Hetzelfde geldt voor de bijzondere boekhoudeis van artikel 3.2.2.55, eerste lid, Wet IB'01 met betrekking tot een gebroken boekjaar, alsmede van artikel 3.12.2, tweede lid, Wet IB'01 met betrekking tot de onbeperkte voorwaartse verliescompensatie van ondernemingsverliezen.

De Raad adviseert artikel 3.2.2.42 Wet IB'01 te schrappen en de artikelen 3.2.2.55, eerste lid, en 3.12.2, tweede lid, Wet IB'01 in deze zin aan te passen.

40. Het wetsvoorstel is in de lijn van het advies van de Raad aangepast.

41. Egalisatiereserve

De werkgroep Oort heeft zich afgevraagd of de egalisatiereserve zoals nu is opgenomen in artikel 13 Wet IB'64 en wordt opgenomen in artikel 3.2.2.43, eerste lid, onder a, Wet IB'01, niet kan worden afgeschaft onder gelijktijdige verruiming van de mogelijkheden om voor dergelijke kosten een voorziening te vormen. De werkgroep ziet in de jurisprudentie van de Hoge Raad hiervoor nog een beletsel, maar na het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, BNB 1998/409, dat na de aanbieding van het Rapport «Een duwtje in de rug» op 24 juli 1998 is gepubliceerd, lijkt dit beletsel te zijn weggenomen.

De Raad is met het deel van de werkgroep dat niet inziet waarom voor het voorzieningenbegrip in de fiscale wetgeving een aparte regeling zou moeten worden opgenomen die blijkens de jurisprudentie royaler is dan fiscaal goed

koopmansgebruik en de deur opent voor aftrekposten waarvan het bestaansrecht alsmede de omvang discutabel is, van oordeel dat de handhaving van de egalisereserve mede gelet op de ontwikkeling in de rechtspraak niet vanzelf spreekt en uitdrukkelijk motivering behoeft. De Raad adviseert deze motivering alsnog te geven.

41. De werkgroep Oort zich heeft afgevraagd of de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen regeling van de egalisereserve niet kan worden afgeschaft onder gelijktijdige verruiming van de mogelijkheden om voor dergelijke kosten een voorziening te vormen. Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, BNB 1998/409 (het zogenoemde baksteenarrest) hebben wij echter aangegeven dat wij een verruiming van de mogelijkheden om een voorziening te vormen onwenselijk achten en dat wij voornemens zijn met voorstellen te komen om de gevolgen van het baksteenarrest te repareren. In dat opzicht is er thans geen aanleiding de regeling van de egalisereserve te laten vervallen. Wij hebben, conform het advies van de Raad, de memorie van toelichting op dit punt aangevuld.

42. Assurantiereserve

Op grond van artikel 3.2.2.43, eerste lid, onder b, Wet IB'01 kan een assurantiereserve worden gevormd. Deze reserve is mogelijk voor risico's die in belangrijke mate worden verzekerd maar door de ondernemer niet zijn verzekerd.

De assurantiereserve is omstreden. Zoals in het in de Nota opgenomen Rapport van de subwerkgroep winst inzake de assurantiereserve (de Nota, bladzijde 303) is opgemerkt, is er bij toepassing van de assurantiereserve geen sprake van een gelijke behandeling van gelijke gevallen. De positie van een ondernemer die een bepaald risico verzekert is nu eenmaal anders dan de positie van een ondernemer die dat risico niet verzekert. Ook maakt de assurantiereserve «een inbreuk op het aan het goed koopmansgebruik verbonden beginsel de toerekening van baten en lasten afhankelijk te laten zijn van de aan dat jaar toe te rekenen feiten en rechtsverhoudingen. De reserve assurantie eigen risico creëert een jaarlijkse last die gebaseerd is op een mogelijkheid die zich in het desbetreffende jaar nu net niet heeft voorgedaan». De subwerkgroep komt tot de conclusie dat de assurantiereserve geen bestaansrecht heeft. Deze conclusie wordt gedeeld door de werkgroep Oort (Rapport, bladzijde 22).

De Raad is met de subwerkgroep en de werkgroep Oort van oordeel dat de assurantiereserve een vreemd element vormt bij de fiscale winstbepaling. Uit een oogpunt van vereenvoudiging zou er reden zijn deze regeling te schrappen; er bestaan ook geen dringende redenen deze reserve te handhaven.

De Raad adviseert de handhaving van de assurantiereserve in de Wet IB'01 te heroverwegen.

43. Uitvoering assurantiereserve

Indien de assurantiereserve in de Wet IB'01 gehandhaafd blijft, merkt de Raad met betrekking tot de uitvoering van de regeling het volgende op.

De Hoge Raad overwoog in het arrest van 2 mei 1956, BNB 1956/182: «dat deze assurantiereserve eigen risico is bedoeld als een zogenaamde opbouwreserve, welke de strekking heeft geleidelijk door jaarlijkse toevoegingen aan het saldo een bepaald risico te verdelen over een groot aantal jaren en dat de wetgever de vorming van zodanige reserve heeft toegestaan, omdat hij het redelijk achtte, dat belastingplichtigen, die een verzekeraar en in den regel ook verzekerd risico – om welke reden dan ook – voor eigen risico nemen, voor de winstberekening niet ongunstiger worden behandeld dan de belastingplichtigen, die zodanig risico wel verzekeren en dus de daarop vallende kosten ten laste brengen van de winst».

Op de ondernemer rust de bewijslast dat het risico waarvoor hij een assurantiereserve wil vormen, voor ten minste 30% door de met hem vergelijkbare ondernemers is verzekerd. In de praktijk kan hij dit bewijs niet leveren, aangezien hij geen inzicht heeft in het verzekergedrag van zijn concurrenten. Hij is dan ook aangewezen op de FIOD-publicaties daarover. Naar het oordeel van de Raad dient een regeling te worden heroverwogen indien de uitvoering daarvan voor de belastingplichtige niet mogelijk is. Daarbij kan aandacht worden gegeven aan een wijziging van de bewijslast-

verdeling, waarbij de bewijslast op de belastingdienst komt te liggen, alsmede aan de mogelijkheid dat de risico's waarvoor een assurantiereserve kan worden gevormd bij ministeriële regeling worden aangewezen.

Naast de bewijslastverdeling is nog een ander punt bij de uitvoering van de assurantiereserve van belang. De Hoge Raad heeft in het arrest van 10 januari 1979, BNB 1979/58, met betrekking tot de vraag of de reserve aan een plafond mag worden gebonden overwogen, «dat weliswaar blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 13 van de Wet aan de wetgever voor ogen heeft gestaan dat de totale reserve niet zou mogen stijgen boven een plafond, doch deze, aan de strekking van het voorschrift vreemde, beperking in de tekst van het artikel geen neerslag heeft gevonden». Op grond daarvan heeft de Hoge Raad de binding aan een plafond afgewezen.

Naar het oordeel van het college dient thans te worden gezien, hoe arbitrair dit ook moge zijn, of de binding door de wetgever van de reserve aan een plafond niet in de rede ligt. De Raad adviseert artikel 3.2.2.43, eerste lid, onder b, Wet IB'01 opnieuw te bezien.

44. Exportrisicoreserve

De exportrisicoreserve is tijdens de parlementaire behandeling toegespitst op het midden- en kleinbedrijf. Daartoe is de regeling bij amendement beperkt tot ondernemers met een jaarlijkse exportomzet van niet meer dan f 200 000,- (kamerstukken II 1995/96, 24 423, nr. 6). Naar het oordeel van de Raad is de effectiviteit van de regeling daardoor in gevaar gekomen. De werkgroep Oort beveelt aan de exportrisicoreserve te doen vervallen (Rapport, bladzijde 24). De Raad adviseert in de toelichting aan te geven op welke schaal van de exportrisicoreserve gebruik wordt gemaakt. Indien dit gebruik de voortzetting van de regeling rechtvaardigt, adviseert de Raad de dotatiepercentages te heroverwegen, aangezien de dotatie van 5% van de omzet tot 50 000 euro hoger is dan de dotatie van 2% van de omzet tot 100 000 euro; een schijvenopbouw ligt meer voor de hand. Tevens dient de binding aan een plafond alsdan opnieuw te worden gezien.

De Raad adviseert artikel 3.2.2.43, eerste lid, onder c, en tweede lid, Wet IB'01 te heroverwegen.

45. Vervangingsreserve

De verbreding bij de invoering van de Wet IB'64 van de calamiteitenreserve tot een vervangingsreserve die bij elke vrijwillige vervreemding van bedrijfsmiddelen kan worden gevormd, heeft deze reserve doen concurreren met de zogenoemde ruilarresten die sinds het arrest van de Hoge Raad van 4 april 1951, B 8970, geweest zijn. Na de arresten van 12 februari 1986, BNB 1986/200 en van 27 augustus 1997, BNB 1998/62, waarbij de Hoge Raad de «ruilgedachte» ook over de boekjaargrens heen trok, is er nagenoeg geen verschil meer in bereik tussen het vervangingsreserveregime en de toepassing van de ruilarresten.

De Raad adviseert in de toelichting beide figuren nader te analyseren. Indien het verschil in bereik nagenoeg nihil is, adviseert het college te bezien of het bereik van de vervangingsreserve kan worden uitgebreid, bijvoorbeeld door codificatie van het hierna te bespreken hardheidsclausulebeleid; hierbij kunnen ook de voorstellen van de in de eerste Rapportage subwerkgroep II (winst) (de Nota, bladzijde 294) en van de werkgroep Oort tot verruiming van de vervangingsreserve tot herinvesteringsreserve (Rapport, bladzijde 21) worden betrokken. Zo dit niet het geval is, adviseert de Raad het handhaven van artikel 3.2.2.44 Wet IB'01 te heroverwegen.

46. Hardheidsclausulebeleid

Bij resolutie van 25 augustus 1992, BNB 1992/313, is goedgekeurd dat, indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel ten gevolge van overheidsingrijpen een boekwinst wordt gerealiseerd, deze boekwinst desgewenst wordt afgeboekt op de kostprijs van het vervangende bedrijfsmiddel ook indien sprake is:

- van een bedrijfsmiddel dat voor een uitbreiding wordt aangeschaft, dan wel een bedrijfsmiddel dat niet eenzelfde economische functie vervult als het vervreemde bedrijfsmiddel òf
- van staking van de onderneming en het opnieuw voor eigen rekening gaan drijven van een onderneming.

Tevens is in de brief van de staatssecretaris van 9 april 1998, DB98/1233, die hij in het kader van het verzachten van de gevolgen van de varkenspest aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft gezonden, gesteld dat in het belang van de bedrijfscontinuïteit, het dierwelzijn en de diergezondheid aanleiding is gevonden om in een nog te nemen besluit te bepalen dat de vervangingsreserve kan worden toegepast op uitkeringen terzake van fokzeugen, ook indien sprake is van uitbreidingsinvesteringen of vervanging door bedrijfsmiddelen die niet economisch eenzelfde functie vervullen als fokzeugen alsmede in geval van staking en het opnieuw voor eigen rekening gaan drijven van een – eventueel totaal andere – onderneming. Dit beleid heeft betrekking op een tweetal verschillende faciliteiten. In de eerste plaats wordt het bereik van de vervangingsreserve verruimd door toepassing ook in het geval er geen sprake is van «vervanging» in eigenlijke zin, maar van uitbreiding of verwerving van een bedrijfsmiddel met een andere economische functie. De Raad adviseert het beleid op dit punt te codificeren. In de tweede plaats worden nieuwe vormen van «doorschuiving» gecreëerd naast hetgeen reeds in de artikelen 3.2.2.52 tot en met 3.2.2.54 Wet IB'01 is geregeld. De Raad adviseert de «doorschuiving» niet onder het vervangingsreserveregime te brengen, maar afzonderlijk in de Wet IB'01 regeling te geven.

42 t/m 46. Naar aanleiding van het advies van de Raad bij de punten 42–46, wijzen wij op onze reactie bij punt 20 waar melding is gemaakt van ons voornemen om op korte termijn te komen met voorstellen voor maatregelen voor het bedrijfsleven. In dit verband merken wij nog op dat door de werkgroep fiscale opties bij herstructurering landbouw, die op korte termijn zal rapporteren, aandacht zal worden besteed aan het beleid waaraan de Raad refereert. Daarbij zal de vraag naar de wenselijkheid van codificatie van dat beleid en de wijze waarop dit in de Wet inkomstenbelasting 2001 vorm zou kunnen krijgen, uitdrukkelijk aan de orde komen. Het betreft hier overigens regelingen waarvan een heroverweging op zich losstaat van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001.

47. Samenloop met aandelenfusie, juridische splitsing en fusie
Bij een aandelenfusie (artikel 3.2.2.45 Wet IB'01), juridische splitsing (artikel 3.2.2.46 Wet IB'01) en juridische fusie (artikel 3.2.2.47 Wet IB'01) verkrijgt de ondernemer aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen die economisch dezelfde functie vervullen als de vervreemde aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen dan wel tezamen met de oorspronkelijke aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen deze functie vervullen. Op grond hiervan behoeft de ondernemer hetzij op grond van de ruilarresten, hetzij op grond van toepassing van de vervangingsreserve geen winst te nemen, tenzij de artikelen 3.2.2.45, vierde lid, 3.2.2.46, vierde lid, en 3.2.2.47, vierde lid, Wet IB'01 aan de ruilarresten en de vervangingsreserve de betekenis ontnemen. De Raad ziet hier vooralsnog geen aanknopingspunt voor. In dat licht hebben de artikelen 3.2.2.45, zevende lid, 3.2.2.46, zevende lid, en 3.2.2.47, zevende lid, Wet IB'01 materieel geen betekenis voor de ondernemer, aangezien hij, ook ingeval de bijzondere regelingen niet van toepassing zijn, met een beroep op de ruilarresten of de regeling van de vervangingsreserve winstneming kan uitstellen. De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op de samenloop van de bijzondere regelingen, die in de artikelen 3.2.2.45, 3.2.2.46 en 3.2.2.47 Wet IB'01 zijn opgenomen, met de toepassing van de ruilarresten of de regeling van de vervangingsreserve.

47. Aan de aanbeveling van de Raad om in de toelichting in te gaan op de samenloop van de faciliteiten voor de aandelenfusie, de juridische fusie en de juridische splitsing met de ruilarresten en de vervangingsreserve hebben wij gevolg gegeven. Daarbij blijkt dat bedoelde regelingen toegevoegd waarde hebben ten opzichte van de ruilarresten en de vervangingsreserve.

48. Dividendvervangende splitsing
In artikel 3.2.2.46, vierde lid, laatste volzin, Wet IB'01 is de zogenoemde dividendvervangende splitsing opgenomen. Naar het oordeel van de Raad is aan deze dividendvervangende splitsing de betekenis komen te ontvallen door de voorgestelde vermogensrendementsheffing (hoofdstuk 5 Wet IB'01).

De Raad adviseert deze volzin te schrappen.

48. Het wetsvoorstel is gewijzigd conform deze aanbeveling van de Raad.

49. Eindafrekening en Investeringsaftrek

Artikel 3.2.2.33, tweede lid, Wet IB'01 bepaalt dat bij het staken van een onderneming en bij de eindafrekening als bedoeld in artikel 3.2.2.51 Wet IB'01 de investeringsaftrek voor het geheel in aanmerking wordt genomen in het jaar van staking, respectievelijk eindafrekening. Deze regeling geldt aldus niet bij de overbrenging van vermogensbestanddelen naar het buitenland als bedoeld in artikel 3.2.2.50 Wet IB'01. Toepassing van artikel 3.2.2.33, eerste lid, Wet IB'01 kan van betekenis zijn indien de desinvesteringsbijtelling over een lagere waarde in het economisch verkeer wordt berekend dan het bedrag van de investering heeft belopen. Artikel 3.2.2.50 Wet IB'01 heeft betrekking op een «geval» van eindafrekening dat thans door artikel 16 Wet IB'64 wordt bestreken.

De Raad adviseert het bereik van artikel 3.2.2.33, tweede lid, Wet IB'01 te verruimen tot artikel 3.2.2.50 Wet IB'01.

49. Bij het staken van een onderneming en bij de eindafrekening als bedoeld in artikel 3.2.2.51 van het wetsvoorstel wordt de investeringsaftrek voor nog niet in gebruik genomen bedrijfsmiddelen voor het geheel in aanmerking genomen in het jaar van de staking respectievelijk de eindafrekening. De Raad adviseert deze regeling uit te breiden tot de gevallen die door artikel 3.2.2.50 worden bestreken. Dit artikel ziet op het de situatie waarin de bedrijfsmiddelen worden overgebracht naar het buitenland en het inwonerschap van de belastingplichtige gelijktijdig of daarna eindigt. Naar aanleiding hiervan merken wij op dat in artikel 3.2.2.36, derde lid, onderdeel b, de overbrenging van bedrijfsmiddelen naar het buitenland, onafhankelijk van de omstandigheid of het inwonerschap eindigt, – evenals onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – wordt aangemerkt als een desinvestering. Daarbij wordt de desinvesteringsbijtelling gesteld op het aan investeringsaftrek genoten percentage van de waarde in het economische verkeer van het bedrijfsmiddel op het tijdstip van overbrenging. De desinvesteringsbijtelling bedraagt echter maximaal de genoten investeringsaftrek. Deze fiscale behandeling is gelijk aan die in de situatie waarin de ondernemer een bedrijfsmiddel verkoopt voordat het bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Deze wettelijke systematiek ondervindt geen wijziging door de in artikel 3.2.2.50 opgenomen bepaling. De in dat artikel opgenomen regeling heeft ten doel te voorkomen dat de heffing in Nederland wordt ontgaan door eerst vermogensbestanddelen over te brengen en vervolgens ophouden inwoner van Nederland te zijn. Zou in een dergelijke situatie van overbrenging eerst de investeringsaftrek over de gehele investering worden gegeven en vervolgens de desinvesteringsbijtelling worden berekend over de waarde in het economische verkeer, dan zou de belastingplichtige bij een waardedaling van de desbetreffende nog niet in gebruik genomen bedrijfsmiddelen worden bevoordeeld boven de belastingplichtige die niet ophoudt inwoner van Nederland te zijn.

50. Geruisloze omzetting in BV

De voorwaarden voor de regelingen waarmee reeds ruime ervaring is opgedaan, dienen naar het oordeel van de Raad gecodificeerd te worden. Tot deze voorwaarden behoren de voorwaarden voor de zogenoemde geruisloze omzetting (artikel 18 Wet IB'64; artikel 3.2.2.54 Wet IB'01).

De Raad adviseert de standaardvoorwaarden voor de geruisloze omzetting in de wet vast te leggen.

51. Delegatie geruisloze omzetting

De Raad heeft in het genoemde advies tevens opgemerkt dat het voorwerp van een belasting wezenlijk in de heffingswet moet zijn omschreven. Codificatie van de geruisloze omzetting houdt meer in dan het enkel opnemen van de standaardvoorwaarden in een algemene maatregel van bestuur. Met betrekking tot geruisloze omzetting behoren, uitgaande van de in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 september 1997, nr. DB97/2950M, BNB 1997/365, opgenomen standaardvoorwaarden, die deels sinds 1965 ongewijzigd zijn gebleven, in ieder geval tot de hiervoor bedoelde wezenlijke elementen hetgeen geregeld is in de voorwaarden 1 (inbreng van alle

vermogensbestanddelen), 2 (waardering vermogensbestanddelen), 5 (verliezen), 6 (creditering), 8a – 8e (deelneming) en 9 (vervreemdingsverbod). Voorwaarde 7 (agioverbod) kan buiten de codificatie blijven, aangezien het agioverbod in ieder geval onder het voorgestelde aanmerkelijk belangregime en de vermogensrendementsheffing betekenis mist. De Raad adviseert artikel 3.2.2.54 Wet IB'01 in deze zin aan te passen.

50 en 51. Wij zullen de punten 50 en 51 gezamenlijk bespreken. Wij zijn het eens met de wens van de Raad de standaardvoorwaarden bij artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 te codificeren. Deze codificatie zal worden gerealiseerd na de eventuele aanpassing van artikel 18 op grond van de aanbeveling die is gedaan door de werkgroep Belastingen bedrijfsleven 21^e eeuw in het rapport «Versterking en dynamisering van het ondernemerschap». Het streven is erop gericht de codificatie dan tegelijk met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 per 1 januari 2001 in werking te laten treden.

52. Oudedagsreserve

In artikel 3.2.3.4 Wet IB'01 zijn de afnemingen van de oudedagsreserve opgenomen. Tot de verplichte afnemingen behoort het bedrag waarmee de oudedagsreserve het eindvermogen in een kalenderjaar overtreft indien de ondernemer niet voldoet aan de vereisten om aan de oudedagsreserve te kunnen toevoegen. Dit is het geval indien de ondernemer 65 jaar of ouder is, alsmede – globaal gesteld – indien de ondernemer minder dan 1225 uren aan zijn onderneming besteedt. Deze verplichte afneming neemt de bevrozing van de oudedagsreserve, die eerst per 1 januari 1998 is ingevoerd, nu reeds in belangrijke mate terug en loopt vooruit op de evaluatie die in 2000 voorzien is. De in de toelichting gegeven reden overtuigt de Raad niet. Het enkele feit dat het mogelijk is dat de ondernemer een gedeelte van het ondernemingsvermogen aan de onderneming heeft onttrokken waardoor middelen zijn vrijgekomen om de belastingclaim over dat deel van de oudedagsreserve te voldoen of een lijfrente te kopen, is niet toereikend om nu reeds op de bevrozing van de oudedagsreserve terug te komen. Deze omstandigheid is bij de recente wetwijziging in aanmerking genomen, en vormt geen nieuw feit dat als zodanig het voorstel rechtvaardigt.

Tot de in artikel 3.2.3.4 Wet IB'01 opgenomen verplichte afnemingen behoort niet het opnemen in de winst van de oudedagsreserve indien de ondernemer ophoudt in Nederland winst uit onderneming te genieten (artikel 3.2.2.51 Wet IB'01). Naar het oordeel van de Raad dient dit wel geregeld te worden.

De Raad adviseert artikel 3.2.3.4 Wet IB'01 in het licht van deze kanttekeningen opnieuw te bezien.

52. In artikel 3.2.3.4 Wet inkomstenbelasting 2001 zijn de afnemingen van de oudedagsreserve opgenomen. Tot de verplichte afnemingen behoort het bedrag waarmee de oudedagsreserve het eindvermogen van de onderneming(en) in een kalenderjaar overtreft indien de ondernemer in dat jaar niet voldoet aan de vereisten om aan de oudedagsreserve te kunnen toevoegen. De Raad maakt hierbij de kanttekening dat de in de toelichting gegeven reden voor deze verplichte afneming niet overtuigend is.

Naar aanleiding hiervan merken wij op dat een belangrijk verschil met de huidige regeling voor de oudedagsreserve is dat de oudedagsreserve in de Wet inkomstenbelasting 2001 in de winst is ondergebracht waarmee in principe ook buitenlandse belastingplichtigen met een onderneming in Nederland in aanmerking komen voor de dotatie aan de oudedagsreserve. Wat betreft de verplichte afneming van de oudedagsreserve is van belang dat een ondernemer die voldoet aan het uren criterium en jonger is dan 65 jaar, niet met deze afneming wordt geconfronteerd. Voldoet een ondernemer op enig moment niet langer aan de vereisten om te kunnen toevoegen, bijvoorbeeld omdat de werkzaamheden voor de onderneming op een laag pitje zijn gezet zonder dat de onderneming wordt gestaakt, dan zal sprake kunnen zijn van een verplichte afneming. Indien het niet voldoen aan het uren criterium in een bepaald kalenderjaar een incidentele oorzaak heeft, bijvoorbeeld ziekte, kan sprake zijn van een verplichte afneming maar dan zal in het daaropvolgende kalenderjaar gebruik kunnen worden gemaakt van de inhaaldotatie waardoor het effect van de verplichte afneming aanzienlijk beperkt zal zijn. Met andere woorden, van een verplichte afneming «tijdens de rit» zal zelden sprake zijn. Naar het ons voorkomt, wordt hiermee recht gedaan aan de gedachte die per 1

januari 1998 heeft geleid tot de afschaffing van de vermogenstoets waarop de Raad wijst, terwijl anderzijds rekening wordt gehouden met de invorderingsproblemen die zich zouden kunnen voordoen ingeval het feitelijke ondernemerschap wordt teruggebracht zonder dat sprake is van staking en er door de ondernemer vermogen aan de onderneming wordt onttrokken. Wij hebben de toelichting in deze lijn aangevuld.

Daarnaast merkt de Raad op dat nog geregeld moet worden dat tot de verplichte afnemingen ook behoort het opnemen in de winst van de oudedagsreserve indien de ondernemer ophoudt in Nederland belastbare winst uit onderneming te genieten (artikel 3.2.2.51 Wet inkomstenbelasting 2001). Deze opmerking heeft ertoe geleid dat wij de bepalingen inzake de oudedagsreserve nog eens hebben gezien. Dat heeft ons tot de conclusie gebracht dat – net als onder het huidige regime het geval is – voor het ondernemingsvermogen alleen van het binnenlandse vermogen in plaats van het wereldvermogen en voor de dotatie alleen van de binnenlandse winst in plaats van de wereldwinst moet worden uitgegaan. In eerste instantie was van het wereldvermogen en wereldwinst uitgegaan doch, zo blijkt thans, dit zou vanwege de regeling inzake de voorkoming van dubbele belasting in het nadeel van belastingplichtigen uitpakken. Dit vloeit voort uit de omstandigheid dat de dotatie eveneens drukt op het buitenlandse resultaat waardoor de vrijgestelde winst lager wordt. Vervolgens hechten wij eraan in de memorie van toelichting te verduidelijken dat de oudedagsreserve, net als bijvoorbeeld de vervangingsreserve, deel uitmaakt van de winstbepaling en dientengevolge in de winst wordt opgenomen indien de ondernemer ophoudt in Nederland winst uit onderneming te genieten. Dit betekent dat artikel 3.2.2.51 ook van toepassing zal zijn op de oudedagsreserve; de in artikel 3.2.3.4 genoemde afnemingen zijn derhalve niet limitatief doch zijn te beschouwen als aanvullingen op de normale winstbepalingen zoals artikel 3.2.2.51.

53. Aftrek speur- en ontwikkelingswerk

In artikel 3.2.4.4 Wet IB'01 is een «eigen» regeling voor de aftrek speur- en ontwikkelingswerk neergelegd. De koppeling van deze aftrek met de zelfstandigenaftrek is losgelaten. Eén van de vereisten voor de aftrek is, dat de ondernemer nog geen 65 jaar mag zijn. Deze eis vloeit niet zonder meer voort uit de aard van de aftrek. Het is de Raad bekend dat inventieve ouderen bestaan.

De Raad adviseert de leeftijdseis in artikel 3.2.4.4 Wet IB'01 te laten vervallen.

53. In artikel 3.2.4.4 Wet Inkomstenbelasting 2001 is de regeling voor het speur- en ontwikkelingswerk verricht door de ondernemer/natuurlijk persoon zelf (S&O-aftrek), neergelegd. Deze S&O-aftrek vormt het complement van de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk van werknemers, die geen leeftijdsgrens kent. Bij de invoering van de S&O-aftrek in 1994 is er voor gekozen om de S&O-aftrek te koppelen aan de zelfstandigenaftrek, waarvoor een leeftijdsgrens geldt. In de Wet Inkomstenbelasting 2001 vervalt deze koppeling. Daarmee ligt het in de rede om tegemoet te komen aan het advies van de Raad om de leeftijdsgrens voor de S&O-aftrek te laten vervallen. De bepaling is aldus aangepast.

54. Maximumscholingsaftrek

Artikel 3.2.2.37, derde lid, Wet IB'01 verhoogt het aftrekpercentage voor de eerste schijf van de scholingsaftrek en beperkt de maximaal in aanmerking te nemen scholingsaftrek tot 2 270 000 euro. Indien een onderneming deel uitmaakt van een samenwerkingsverband worden de «scholingskosten» samengegeld. Evenals bij de energie-investeringsaftrek dient ook voor de scholingsaftrek een toerekeningsregel aan de onderscheiden ondernemingen opgenomen te worden voor het geval de eerste schijflengte of het maximum wordt overschreden.

De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te vullen.

54. Het wetsvoorstel is overeenkomstig het advies van de Raad op deze punten aangepast.

55. Toepasselijk regime scholingsaftrek

Artikel 3.2.2.40, tweede lid, Wet IB'01 wijst als toepasselijk regime voor de scholingsaftrek aan het tijdvak waarin de kosten en lasten van scholing bij het

bepalen van de winst in aanmerking zijn genomen. Deze aanwijzing is niet duidelijk indien het regime in de loop van het jaar gewijzigd is omdat de bepaling van de winst per kalenderjaar plaatsvindt. Indien bedoeld is dat het regime wordt bepaald naar het tijdvak waarin de verplichting tot betaling van cursusgeld en dergelijke is aangegaan, dient dit uitdrukkelijk te worden bepaald.

De Raad adviseert de aanwijzing van het van toepassing zijnde regime te verduidelijken.

55. Het wetsvoorstel is overeenkomstig het advies van de Raad op deze punten aangepast.

Loon

56. Algemeen

Voor de inkomstenbelastingheffing wordt onder loon verstaan hetgeen de Wet LB'64 daaronder begrijpt. In het voorstel zijn de voorgenomen wijzigingen van de Wet LB'64 niet opgenomen. De Raad kan daardoor niet overzien of en in welke mate «loon» evenwichtig ingepast blijft in de inkomstenbelastingherziening. De Raad beperkt zich in dit advies tot het plaatsen van enkele kanttekeningen en zal bij het wetsvoorstel tot wijziging van de loonbelasting op de «inpassing» terugkomen.

56. Wij verwijzen naar het Nader rapport inzake het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

57. Loonbegrip/Autokostenforfait

Op grond van artikel 11a Wet LB'64 wordt het genot van een ter beschikking gestelde auto niet tot het loon gerekend. Dit vormt een inbreuk op het ruime loonbegrip. Als resultaat van een overeenkomst tussen het kabinet en de Stichting van de arbeid is deze uitzonderingsbepaling in de Wet LB'64 opgenomen die overigens ook naar de socialeverzekeringwetgeving doorwerkt. Het gevolg hiervan is dat dit loon in natura niet tot de premie noch tot de uitkeringsgrondslag behoort, maar ook dat alle werknemers die «een auto van de zaak» hebben in de aanslagregeling voor de inkomstenbelastingheffing betrokken moeten worden.

De Raad adviseert alle aspecten van deze problematiek opnieuw tegen elkaar af te wegen omdat het handhaven van deze inbreuk op het loonbegrip rechtvaardiging nodig heeft.

57. Alhoewel het genot van een ter beschikking gestelde auto in beginsel tot het loon behoort, heeft heroverweging om het privé-gebruik van de auto in de loonheffing te betrekken, niet tot een ander standpunt geleid dan bij de belastingherziening 1990 is ingenomen en in de Wet op de loonbelasting 1964 is neergelegd. Hierbij is mede van belang dat het gebruik dat voor privé-doeleinden wordt gemaakt van de ter beschikking gestelde auto, geen relatie heeft met de hoeveelheid verrichte arbeid. Weliswaar wordt de auto door de werkgever ter beschikking gesteld, maar deze is niet betrokken bij het daadwerkelijk privé-gebruik dat de werknemer van de auto maakt. Door de bijtelling niet in de loonheffing te begrijpen, hoeft de werkgever zich niet om fiscale redenen te bekommeren over de vraag of de werknemer bepaalde reizen om zakelijke dan wel persoonlijke redenen heeft gemaakt. Voor het bedrijfsleven voorkomt dit een verzwaren van administratieve lasten. Ook kan worden opgemerkt dat opneming in de loonbelasting van de autokostenfictie zou inhouden dat per heffingsperiode zou moeten worden bezien in welke mate de fictie toepassing zou moeten vinden. Dit speelt temeer nu de bijtelling gevariabiliseerd wordt. Overigens is in minder dan 8% van de aangiften van werknemers met een auto van de zaak die auto de enige oorzaak van de aangifte; bijna altijd zijn er ook andere factoren als een eigen woning of aftrekposten als giften of buitengewone lasten.

58. Uitbreiding begrip loon

Artikel 3.3.3, onder b, Wet IB'01 is ontleend aan artikel 31, eerste en tweede lid, Wet LB'64. Met deze opmerking volstaat de toelichting. De Raad merkt op, dat artikel 31, eerste lid, Wet LB'64 geen uitbreiding voor de bron «dienstbetrekking» betekent maar dat deze bepaling alleen fungeert als opmaat voor de

toepassing van het bijzondere tarief. Voorgesteld wordt geen bijzondere tarieven in de Wet IB'01 op te nemen. Uit dien hoofde heeft artikel 3.3.3, onder b, 1e, Wet IB'01 geen functie en kan mitsdien worden geschrapt.

De vraag of artikel 31, tweede lid, Wet IB'64 uitbreidende werking heeft, is onduidelijk. Vaststaat dat in de rechtspraak deze bepaling alleen is ingeroepen in gevallen waarin de belastbaarheid van de bate reeds op grond van artikel 22 Wet IB'64 vaststond en de rechtsstrijd dan ook ging over de toepassing van het bijzondere tarief. De bepaling had wellicht van betekenis kunnen zijn voor de belastbaarheid van stakingsuitkeringen, maar deze uitkeringen zijn reeds uitdrukkelijk «gedefiscaliseerd» (artikel 3.2.2.4, eerste lid, onder f, Wet IB'01). Ook het geval dat een vergoeding wordt gegeven terzake van een bron die niet totstandgekomen is, speelt ten aanzien van de voorgestelde bepaling niet gelet op het feit dat de genietter van de bate een werknemer in de zin van de wettelijke bepalingen van de loonbelasting moet zijn, waardoor «de bron» een gegeven is.

De Raad adviseert artikel 3.3.3, onder b, Wet IB'01 te schrappen indien geen bijzondere tarieven in de Wet IB'01 worden opgenomen.

58. Anders dan de Raad zijn wij van mening dat artikel 31, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met name ten aanzien van vergoedingen door derden, wel een uitbreiding bevat van de te belasten voordelen, zodat deze bepaling niet alleen fungeert als opmaat voor de toepassing van het bijzondere tarief¹. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om schadevergoedingen ter zake van gedeerd of te derven loon die van anderen dan de werkgever worden ontvangen. In dit licht vervult artikel 3.3.3, onderdeel b, onder 1°, onder het nieuwe regime, ondanks het vervallen van de bijzondere tarieven, nog een functie.

Ook artikel 31, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bevat een uitbreiding van de te belasten voordelen. Hierbij kan worden gedacht aan inkomsten die worden genoten ter zake van een zogenoemd concurrentiebeding, dat de verplichting inhoudt bepaalde werkzaamheden niet, of niet langer, te verrichten². Ook artikel 3.3.3, onderdeel b, onder 2°, vervult derhalve naar wij menen onder het nieuwe regime nog een functie. Wel zijn de opmerkingen van de Raad voor ons aanleiding geweest artikel 3.3.3, onderdeel b, onder 2°, te wijzigen. De in de voorgestelde tekst gelegde relatie met het werknemerschap is niet nodig. Op grond van de nieuw voorgestelde tekst wordt tot het loon gerekend wat wordt genoten ter zake van het staken of nalaten van werkzaamheden voorzover het genotene niet is aan te merken als resultaat uit een werkzaamheid.

59. Werkelijke kostenaf trek

In de Nota (bladzijden 39 en 40) wordt gesteld dat de werkelijke kostenaf trek conflictgevoelig is en tot uitvoeringsproblemen en procedures leidt. «Mede gelet ook op de relatief beperkte en afnemende betekenis van de werkelijke kostenaf trek en de vereenvoudiging die op dit punt kan worden bereikt, zou deze af trek in een stelsel met een betekenende algemene arbeidstoelage en lagere tarieven kunnen vervallen. (...) Volledige afschaffing van de af trek van werkelijke kosten terzake van arbeid zou, rekening houdend met een daardoor toenemend gebruik van het arbeidskostenforfait, leiden tot een grondslagverbreding met circa f 1 miljard. Deze verbreding levert circa f 0,5 miljard op voor tariefverlaging.»

De opnemings van loon in box I en de daaraan verbonden toepassing van het tabeltarief betekent dat loon tot de kern van de draagkrachtheffing behoort. Wezenlijk draagkrachtverminderende factoren mogen niet worden veronachtzaamd tenzij voor het niet in aanmerking nemen daarvan een zwaarwegende grond bestaat.

Naar het oordeel van de Raad zijn de enkele opmerkingen dat door het schrappen van de af trek mogelijk minder conflicten ontstaan en een vereenvoudiging wordt bereikt niet toereikend. Vereenvoudiging dient meer dan een enkele regeling te omvatten waarbij de lastendrukverschuiving die ten gevolge van die vereenvoudiging optreedt – aantoonbaar – evenwichtig moet worden verdeeld teneinde het verwijt van willekeur te vermijden.

In de toelichting op artikel 3.3.7 Wet IB'01 wordt het vervallen van de werkelijke kostenaf trek zoals die op grond van de artikelen 35 en 37 Wet IB'64 mogelijk is, daarnaast gemotiveerd door te stellen dat waar er sprake is van kosten die in betekenende mate uitgaan boven het maximum van de algemene

¹ Vergelijk H.J. Hofstra en L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*, vijfde druk, Deventer, 1998, blz. 586; H. Mobach en L.W. Sillevius, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, onderdeel 2.3.6; en J.E.A.M. van Dijk, *Vervanging van inkomsten*, FED-brochure, vijfde druk, 1996, blz. 22–23.

² Vergelijk H.J. Hofstra en L.G.M. Stevens, t.a.p., blz. 591.

af trek, ervan uit wordt gegaan dat waar deze kosten noodzakelijk zijn voor het vervullen van de dienstbetrekking, hierin door de werkgever zal worden voorzien. «Waar de werkgever het niet nodig vindt hierin te voorzien, zien wij geen taak meer voor de belastingwetgever om alsnog voor dergelijke kosten een tegemoetkoming te verstrekken.» Deze motivering houdt (impliciet) in, dat als aftrekbare kosten alleen de voor de dienstbetrekking noodzakelijke kosten kunnen worden aangemerkt, alsmede dat een onweeerlegbaar vermoeden geldt dat de noodzakelijke kosten door de werkgever worden vergoed, op grond waarvan deze kosten niet meer op de werknemer drukken.

De voorwaarde van noodzakelijkheid gaat aanmerkelijk verder dan de voorwaarden die thans voor aftrek worden gesteld. In het arrest van 28 juni 1995, BNB 1995/255 overwoog de Hoge Raad onder meer ten aanzien van de aftrekbare kosten op loon uit dienstbetrekking dat het erop aankomt of de totale omvang van de uitgaven van een bepaalde soort, alle omstandigheden van het geval in aanmerking genomen – waaronder bijvoorbeeld door de werkgever verstrekte voorzieningen en toegekende vergoedingen en hetgeen anderen die een zelfde of een soortgelijke dienstbetrekking vervullen daarvoor plegen uit te geven -, redelijkerwijs als normaal kan worden beschouwd.

Voor de vergaande aanscherping van de vereisten voor aftrek van de kosten uit dienstbetrekking dienen naar het oordeel van de Raad zwaarwegende motieven te bestaan, temeer omdat – anders dan bij de gemengde kosten – ook de redelijkerwijs als normaal te beschouwen kosten die zijn gemaakt voor een behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking niet op andere wijze dienstbaar zijn aan het persoonlijk leven.

De Raad adviseert de «noodzakelijkheidseis» opnieuw te bezien.

Het tweede element van de motivering wordt gevormd door het hiervoor beschreven onweeerlegbaar vermoeden. Naar het oordeel van de Raad is niet een zodanig vast patroon van onkostenvergoedingen door de werkgevers te onderkennen dat het onweeerlegbaar zijn van het vermoeden gerechtvaardigd is. De Raad adviseert het vervallen van de werkelijke kostenaftrek te heroverwegen.

59. Bij het aantreden van dit kabinet zijn in het regeerakkoord de grondslagen van de door te voeren belastingherziening neergelegd. Het versoberen van het in een algemene aftrek omgezette arbeidskostenforfait, het introduceren van de arbeidskorting, het verbreden van de grondslag in algemene zin en het verlagen van de tarieven, maken samen met het vervallen van de mogelijkheid voor werknemers om de werkelijke kosten af te trekken, een integrerend onderdeel uit van het geheel van maatregelen die wij in dit wetsvoorstel aanbieden. Dat geldt ook voor de budgettaire en inkomenspolitieke aspecten. Daarbij is duidelijk de relatie gelegd met het streven om met deze belastingherziening te komen tot een versterking van de fiscale impuls om werken meer lonend te maken.

Het is denkbaar om de kosten nog in aftrek toe te laten voorzover het gaat om uitzonderlijk hoge kosten in de sfeer van de dienstbetrekking die niet door de werkgever worden vergoed. Dit impliceert een aftrekmogelijkheid met een forse drempel (die hoger is dan het huidige maximum van het arbeidskostenforfait). Een dergelijke regeling heeft tot gevolg dat de aftrekbaarheid van arbeidskosten ten principale blijft bestaan met de discussies en geschillen die daarmee samenhangen. De beoogde vereenvoudigingswinst voor de regelgeving en de uitvoering wordt dan niet bereikt. De te hanteren drempel heeft bovendien onvermijdelijk een arbitrair karakter. Een dergelijke regeling heeft bovendien budgettaire effecten, waarvan de omvang mede afhankelijk is van de hoogte van de drempel. Deze budgettaire effecten zouden ten koste gaan van de andere maatregelen in het kader van de belastingherziening. Zoals in de onderdelen 2.3.2 en volgende van de memorie van toelichting is uiteengezet, zal het totaal aan voorziene maatregelen van de belastingherziening naar verwachting een positief effect hebben op de werkgelegenheid. Waar deze maatregelen in de belastingwetgeving bijdragen aan een versterking van de economische structuur en de concurrentiekracht van Nederland, waarmee de werkgelegenheid wordt bevorderd, menen wij zwaarwegende motieven van sociaal-economisch-politieke aard te hebben voor de in dit wetsvoorstel gemaakte keuzen. Deze motieven hebben ook betrekking op de beoogde evenwichtige verdeling van de belasting- en premiedruk. In dat kader is de budgettaire opbrengst van het vervallen van de werkelijke kostenaftrek ingezet en meegewogen.

Het is daarbij overigens niet zo dat in de Wet inkomstenbelasting 2001 impliciet ervan wordt uitgegaan dat kosten slechts aftrekbaar zijn indien deze noodzakelijk zijn voor het vervullen van de dienstbetrekking en dat per saldo geen aftrek van dergelijke kosten mogelijk is omdat als onweerlegbaar wettelijk vermoeden ervan wordt uitgegaan dat noodzakelijke kosten door de werkgever worden vergoed. Uitgangspunt in de positie die wij hebben gekozen is dat een individuele werknemer mogelijk wel kosten heeft, maar dat daarmee, buiten de forfaitair bepaalde algemene aftrek en de arbeidskorting, in het nieuwe stelsel fiscaal geen rekening wordt gehouden. De werknemer kan met dit element, als een van de vele punten die van belang zijn bij de afweging al dan niet bepaalde uitgaven te doen voor de dienstbetrekking, rekening houden. Onze overweging in de toelichting dat wij er van uit gaan dat, waar deze kosten noodzakelijk zijn voor het vervullen van de dienstbetrekking, hierin door de werkgever zal worden voorzien, moet in dit licht worden gelezen.

60. Exitheffing pensioenen

Artikel 3.3.4, eerste lid, Wet IB'01 bepaalt dat tot het loon wordt gerekend de waarde in het economisch verkeer van opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling, indien de werknemer of gewezen werknemer emigreert of indien na zijn overlijden de nabestaande emigreert.

In de toelichting op artikel 3.3.4 Wet IB'01 is gesteld, dat «wordt beoogd het genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw terug te nemen als het pensioen wordt afgekocht, verpand en dergelijke in een periode waarin de belastingplichtige niet langer in Nederland woont (het belastingvoordeel bestaat uit toepassing van de omkeerregel waardoor pensioenaanspraken niet tot het loon worden gerekend, uitkeringen daarentegen zijn belast)».

Het artikel vormt een uitbreiding van het begrip «loon». Voor een zodanige uitbreiding van dit begrip in de Wet IB'01 – en niet in de Wet LB'64 – is alleen reden indien bijvoorbeeld door het ontbreken van een inhoudingsplichtige het betrokken loonbestanddeel niet onder de werking van de Wet LB'64 kan worden gebracht. Afkoop van pensioen, voorzover deze afkoop mogelijk zou zijn, wordt uitdrukkelijk door de Wet LB'64 bestreken zowel ten aanzien van de binnenlandse als de buitenlandse belastingplicht. Voorzover de heffing over het pensioen aan een verdragsstaat is toegewezen, kan de exitheffing als «verdragsontduiking» (fraus tractatus) worden geduid. Dit alles in aanmerking nemende is de Raad van oordeel dat er geen reden is voor het opnemen van de uitbreiding van het begrip loon in de Wet IB'01.

60. De keuze om de uitbreiding van het begrip loon op te nemen in de inkomstenbelasting en niet in de loonbelasting is met name ingegeven door het ontbreken van inhoudingsplicht nadat pensioenkapitaal is overgedragen aan een buitenlandse pensioenuitvoerder dan wel opbouw van pensioen direct in het buitenland plaatsvindt. Verder heeft bij het maken van de keuze de situatie voor ogen gestaan waarin het pensioenkapitaal aanvankelijk is verzekerd in Nederland, maar na de emigratie van de verzekerde aan een buitenlandse pensioenuitvoerder zonder inhouding van loonbelasting kan worden overgedragen. Voor deze situaties bewerkstelligt artikel 3.3.4, eerste lid, dat het belastingvoordeel genoten vanwege pensioenopbouw in Nederland kan worden teruggenomen bij ongewenste afwikkeling van het pensioenkapitaal. Hierbij is niet van belang dat heffing over het pensioen op grond van een internationale regeling is toegewezen aan een andere staat aangezien de aanslag wordt opgelegd ter zake van de binnenlandse belastingplicht. Bovendien wordt door middel van de conserverende aanslag niet de afkoopsom als zodanig belast, maar wordt door het belasten van de pensioenaanspraak het belastingvoordeel dat is genoten tijdens de opbouw in Nederland, teruggenomen. De toewijzingsregels van het verdragenrecht worden derhalve volledig gerespecteerd waardoor er naar ons oordeel, anders dan de Raad meent, niet kan worden gesproken van «verdragsontduiking».

61. Europese aspecten

Pensioenen zijn sociale zekerheidsrechten die als zogenoemde begeleidende rechten onder de EG-Verdragsregels voor het vrij verkeer van personen vallen. Met betrekking tot de grensoverschrijding van de pensioengerechtigde of van het pensioenkapitaal ook binnen de Europese Unie voorziet het voorgestelde regime in het opleggen van conserverende aanslagen waarvoor zekerheid

moet worden gesteld. Aan inwoners worden deze aanslagen niet (preventief) opgelegd, noch wordt van hen zekerheid geëist. In die zin moet het opleggen van conserverende aanslagen naar Europees recht in beginsel als een discriminerende maatregel worden beschouwd. Rechtvaardiging voor deze belemmering van het vrije verkeer van personen en diensten kan worden gevonden in het behoud van de fiscale samenhang, maar voor het invoeren van deze exceptie moet tevens vaststaan dat de nationale maatregelen noodzakelijk en proportioneel zijn.

In de volgende opmerkingen gaat de Raad op de noodzaak van de maatregelen in. Met betrekking tot de proportionaliteit wijst de Raad erop dat het stellen van zekerheid als onderdeel van de maatregel in het licht van de voorgestelde wijziging van richtlijn nr.76/308/EEG van de Raad tot onder meer wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die verband houden met belastingen op inkomen en vermogen (Publicatieblad van 28 augustus 1998, nr.C 269) uitdrukkelijke motivering behoeft.

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

62. Noodzaak regeling

Artikel 3.3.4, eerste lid, Wet IB'01 is in het licht van de hiervoor weergegeven toelichting op het artikel zodanig ruim geformuleerd, dat ook tal van gevallen waarvoor de regeling niet bedoeld is, onder het bereik van de bepaling kunnen worden gebracht. Daarmee komt de noodzaak van de regeling in het geding. Gelet op het belastende gevolg van deze bepaling, het opleggen van conserverende aanslagen, zou in ieder geval de formulering moeten worden toegesneden op de gevallen waarin daadwerkelijk het genoten belastingvoordeel eventueel moet worden teruggenomen en er geen andere weg is om dit te bereiken.

Pensioenaanspraken waarop de Pensioen- en Spaarfondsenwet van toepassing is

De omkeerregel is alleen van toepassing op aanspraken ingevolge een pensioenregeling (artikel 11, eerste lid, onder a, Wet LB'64). Onder een pensioenregeling wordt verstaan een regeling die – naast andere voorwaarden – wordt uitgevoerd door een zogenoemde toegelaten verzekeraar (artikel 11, derde lid, Wet LB'64) en niet afkoopbaar is (artikel 18, eerste lid, onder b, Wet LB'64). De toegelaten verzekeraars zijn omschreven in artikel 19a Wet LB'64. Deze toegelaten verzekeraars zijn de professionele pensioenfondsen en levensverzekeraars, onder bepaalde voorwaarden buitenlandse verzekeraars en zogenoemde «eigen pensioenlichamen». De uitvoering van de pensioenregelingen vindt plaats onder de vigeur van de Pensioen- en Spaarfondsenwet (PSW), tenzij ontheffing is verleend. Pensioenen die onder de PSW «vallen», kunnen op grond van die wet niet worden afgekocht; dit geldt zowel voor pensioengerechtigden die in Nederland als daar buiten wonen. Naar het oordeel van de Raad is er dan ook geen reden een conserverende aanslag op te leggen aan een emigrant, die een pensioenaanspraak heeft waarop de PSW van toepassing is.

Pensioenaanspraken waarvoor ontheffing is verleend

Op grond van artikel 2, derde lid, PSW is de verplichting tot onderbrenging van het pensioen bij een «professionele» uitvoerder niet van toepassing voor pensioenen van directeuren-grotaandeelhouders. Deze pensioenen worden veelal in eigen beheer gehouden of ondergebracht bij eigen pensioenlichamen (artikel 19a, eerste lid, onder d, Wet LB'64). Ook deze pensioenen vallen onder het afkoopverbod (artikel 18 Wet LB'64). Daarnaast wordt het in strijd met het afkoopverbod afkopen of een andere wijze van niet-reguliere uitvoering ontmoedigd door de toepassing van het progressieve tabeltarief op de afkoopsom, de bedreiging van een boete van f 25 000,- voor de werknemer en f 100 000,- voor het lichaam waarin het pensioen is ondergebracht, en de heffing van een bijzondere heffing van 60% vennootschapsbelasting over de waarde van het pensioenrecht indien de werknemer zich ten tijde van de afkoop in het buitenland bevindt (artikel 23a Wet Vpb'69). De bestuurders van het lichaam zijn in privé aansprakelijk voor die heffing.

Naar het oordeel van de Raad is het opleggen van een conserverende aanslag aan een directeur-grotaandeelhouder disproportioneel nu reeds door artikel 23a Wet Vpb'69 het belang van de schatkist veilig is gesteld.

Pensioenaanspraken ondergebracht bij buitenlandse uitvoerder
Indien een werknemer hier te lande wordt gedetacheerd, kan de pensioenopbouw worden voortgezet bij een buitenlandse uitvoerder (artikel 19a, eerste lid, onder c, Wet LB'64), indien de Verzekeringskamer ontheffing van de PSW geeft. De beleidsregels zijn in de Staatscourant van 1 juli 1996, nr. 125, gepubliceerd en beperken de ontheffing tot detacheringen van maximaal vijf jaar in concernverband.

Met betrekking tot deze werknemers kan de situatie ontstaan dat bij latere afkoop, indien op grond van het buitenlandse recht afkoop van pensioen mogelijk is, naar Nederlandse opvattingen het belastingvoordeel bij de opbouw van het pensioen ten onrechte is genoten.

Naar het oordeel van de Raad schiet de regeling van artikel 3.3.4, eerste lid, Wet IB'01, mede gelet op hetgeen hierna over de voortgezette pensioenopbouw wordt opgemerkt, zodanig ver over haar doel heen indien alleen om «grip» te houden op deze zeer beperkte categorie gedetacheerden aan alle emigranten een conserverende aanslag zou worden opgelegd, dat de Raad adviseert artikel 3.3.4, eerste lid, Wet IB'01 te schrappen.

61 en 62. Wij zullen de punten 61 en 62 gezamenlijk bespreken. Wij menen dat de vormgeving van de conserverende aanslag zodanig is dat niet gesproken kan worden van een belemmering van het vrije verkeer van personen en diensten. Voorzover de Raad van oordeel is dat onder omstandigheden deze aanslag een belemmering zou kunnen oproepen, achten wij de conserverende aanslag gerechtvaardigd vanwege het behoud van de samenhang tussen enerzijds de fiscaal gefacilieerde opbouw van pensioen in Nederland (d.m.v. de omkeerregel) en anderzijds het kunnen terugnemen van dat voordeel indien het pensioenkapitaal wordt aangewend voor andere doeleinden dan waarvoor het is bedoeld.

Een nationale maatregel als de conserverende aanslag is naar ons oordeel ook noodzakelijk zolang een sluitend internationaal stelsel voor fiscale begeleiding van pensioenopbouw ontbreekt. In dat kader is ook van belang, en de Raad wijst daar terecht op, de ontwikkeling op het gebied van de internationale bijstand bij invordering van directe belastingen. Uiteraard is Nederland voorstander van het uitbouwen van de internationale regelingen op dit punt en, zoals ook de Raad opmerkt, ligt er inmiddels een voorstel voor wijziging van de Richtlijn tot onder meer wederzijdse bijstand inzake onder meer de invordering van schuldvorderingen die verband houden met belastingen op inkomen en vermogen (Richtlijn nr. 76/308/EEG). Totstandkoming van dergelijke internationale regelingen vergt veelal een lange adem. De huidige stand van het internationale recht en de verdergaande ontwikkelingen binnen de interne markt op het terrein van pensioen waarbij werknemers meer en meer mobiel worden en er meer mogelijkheden ontstaan voor internationale waardeoverdracht, nopen vooralsnog tot nationale maatregelen om een coherente heffing te bewerkstelligen. Zoals in het algemeen deel van de memorie van toelichting is aangegeven volgt Nederland derhalve een driesporenbeleid. Enerzijds wenst Nederland actief bij te dragen aan de ontwikkelingen in bi- en multilateraal verband, anderzijds dienen, zolang een internationaal sluitend stelsel ontbreekt, nationale maatregelen een coherent stelsel te waarborgen.

Met de Raad zijn wij van mening dat de voorgestelde maatregelen en in het bijzonder het vereiste van de zekerheidstelling, de toets van de in het communautaire recht gewenste proportionaliteit moeten kunnen doorstaan. Dat aan de proportionaliteit wordt voldaan moge blijken uit het feit dat in geval het pensioenkapitaal vooralsnog in Nederland verzekerd blijft, er weliswaar bij emigratie een conserverende aanslag wordt opgelegd, maar geen zekerheid wordt verlangd. Aan de aanslag zijn derhalve geen financiële consequenties verbonden voor de verzekerde. Ingeval gelijk met de emigratie het kapitaal naar een buitenlandse pensioenuitvoerder wordt overgedragen wordt wel zekerheidstelling verlangd. In dat geval zal evenwel aan de belastingplichtige en de pensioenuitvoerder de mogelijkheid worden geboden om op betrekkelijk eenvoudige wijze daaraan te kunnen voldoen door inpandgeving van het pensioenkapitaal aan de Nederlandse fiscus.

Een ander aspect van proportionaliteit is dat de conserverende aanslag een beperkte gelding heeft van 10 jaar, althans recht bestaat op kwijtschelding na ommekomst van 10 jaar uitstel als voordien het pensioenkapitaal niet op ongewenste wijze is afgewikkeld.

Een pensioenaanspraak waarop de Pensioen- en spaarfondsenwet (hierna: PSW) van toepassing is kan, zoals de Raad opmerkt, niet worden afgekocht. Anders dan de Raad zijn wij echter van mening dat ondanks de verbodsbepaling van de PSW het opleggen van een conserverende aanslag nodig is om een coherente fiscale behandeling van pensioen te waarborgen. Het is namelijk de vraag of de verbodsbepaling en de sancties van de PSW buiten Nederland bijvoorbeeld in landen waar een wettelijk recht op afkoop bestaat, effectief zullen zijn.

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat het opleggen van een conserverende aanslag aan een directeur-grotoaandeelhouder disproportioneel is, merken wij het volgende op. Inderdaad is, zoals de Raad opmerkt, een aantal regelingen getroffen zoals artikel 23a Wet op de vennootschapsbelasting 1969, om de afkoop en overdracht van pensioenkapitaal door de directeur-grotoaandeelhouder die zijn pensioen in eigen beheer houdt, te ontmoedigen. Reden om toch ook ten aanzien van de directeur-grotoaandeelhouder een conserverende aanslag op te leggen bij emigratie is de omstandigheid dat hij na emigratie vanuit de eigen-beheer-situatie kan terechtkomen in een situatie die overeenkomt met die van andere werknemers. Hierbij is te denken aan het geval waarin het in eigen beheer opgebouwde pensioenkapitaal, bijvoorbeeld door tussenkomst van een Nederlandse professionele verzekeraar, op enig moment wordt overgedragen aan een buitenlandse pensioenuitvoerder. Het is dan niet ondenkbaar dat het pensioenkapitaal, nadat het eenmaal overgedragen aan een buitenlandse pensioenuitvoerder, op oneigenlijke wijze wordt afgewikkeld. In die situatie is de regeling van artikel 23a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet meer van toepassing. De vraag die dan overblijft is, in hoeverre de nationale wetgeving in combinatie met een voor het geval toepasselijk belastingverdrag aan Nederland de mogelijkheid biedt bij afkoop, verpanding en dergelijke, het in Nederland genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw terug te nemen. Wij achten het gewenst om de Nederlandse positie in dezen te versterken door een heffingsmoment te creëren in geval van emigratie. Er is geen reden om daarbij onderscheid te maken tussen de directeur-grotoaandeelhouder en andere werknemers.

Artikel 3.3.4, eerste lid, heeft, anders dan de Raad meent, geen betrekking op werknemers die in Nederland worden gedetacheerd en hun pensioenopbouw in het buitenland voortzetten met toepassing van artikel 19a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964. Anderzijds is artikel 3.3.4, eerste lid, zoals uit het voorgaande moge blijken, niet slechts bedoeld voor de beperkte categorie gedetacheerden die tijdelijk in het buitenland verblijven, maar voor alle emigranten die in Nederland pensioen hebben opgebouwd en waarvan het pensioenkapitaal op enig moment aan een niet toegelaten buitenlandse verzekeraar kan worden overgedragen. Artikel 3.3.4, eerste lid, schiet naar ons oordeel dan ook niet over zijn doel heen.

63. Remigratie

Ook indien artikel 3.3.4, eerste lid, Wet IB'01 wordt gehandhaafd, dient de regeling te worden aangevuld met betrekking tot remigratie. De bepaling leidt ertoe dat aan elke emigrant een conserverende aanslag wordt opgelegd. Dit geldt dus ook voor uitgezonden personeel, indien op grond van artikel 4 AWR de werknemer gedurende de detachering in het buitenland woont. Na afloop van de detachering woont de uitgezonden werknemer weer in Nederland. Er is geen reden in deze gevallen de conserverende aanslag in stand te laten.

De Raad adviseert uitdrukkelijk te bepalen dat de conserverende aanslag vervalt in geval van remigratie binnen tien jaar.

De Raad behoudt zich het recht voor op het regime van de conserverende aanslagen in zijn geheel terug te komen indien de nog aan te bieden voorstellen daartoe aanleiding geven.

63. De suggestie van de Raad om bij remigratie binnen 10 jaar de conserverende aanslag te laten vervallen zullen wij overnemen. Daartoe zal het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 worden aangepast voordat het aan de Tweede Kamer zal worden aangeboden. Dit betekent voorts in de systematiek van artikel 3.3.4 dat indien na de remigratie wederom een emigratie zou plaatsvinden, een conserverende aanslag wordt opgelegd waarin tevens de opgebouwde aanspraken worden begrepen die in de kwijtschelden aanslag waren begrepen.

Hierbij tekenen wij aan dat er naar ons oordeel geen reden is om de aanslag buiten werking te stellen in situaties waarin het pensioenkapitaal na de remigratie in het buitenland verzekerd blijft. Dit voorkomt ook dat een verschil in behandeling zou ontstaan tussen de remigrant met pensioenkapitaal in het buitenland en degene die steeds in Nederland heeft gewoond maar zijn pensioenkapitaal aan een buitenlandse pensioenuitvoerder heeft overgedragen. Wel is bij nader inzien een voorziening nodig die cumulatie voorkomt tussen de bij eerste emigratie opgelegde conserverende aanslag en de aanslag die – na remigratie – bij een volgende emigratie wordt opgelegd. Op dit punt zal artikel 3.3.4 worden aangepast.

64. Waardeoverdracht

Artikel 3.3.4, tweede lid, Wet IB'01 heeft betrekking op de waardeoverdracht naar een buitenlandse pensioenuitvoerder, alsmede op de voortgezette pensioenopbouw van een hier te lande gedetacheerde werknemer.

Op grond van artikel 19b, tweede lid, Wet LB'64 wordt de waardeoverdracht reeds als een afkoop van pensioen aangemerkt. Op grond van artikel 19b, vierde lid, Wet LB'64 kan de minister onder door hem te stellen voorwaarden bepalen dat artikel 19b, tweede lid, Wet LB'64 geen toepassing vindt indien de pensioenaanspraak wordt ondergebracht bij een buitenlandse uitvoerder, indien de waardeoverdracht strekt tot het verwerven van pensioenaanspraken in het kader van het verwerven van een dienstbetrekking buiten Nederland. Evenals artikel 3.3.4, eerste lid, Wet IB'01 vormt artikel 3.3.4, tweede lid, Wet IB'01 een uitbreiding van het begrip «loon». Ook voor deze bepaling geldt dat voor een zodanige uitbreiding van dit begrip in de Wet IB'01 – en niet in de Wet LB'64 – alleen reden is indien het betrokken loonbestanddeel niet onder de Wet LB'64 kan worden gebracht.

Door enige uitbreiding van de artikelen 19b, vierde lid, en 11, derde lid, Wet LB'64 kunnen alle gevallen van waardeoverdracht aan een buitenlandse uitvoerder en de voortgezette pensioenopbouw door de Wet LB'64 worden bestreken en onder «controle» worden gebracht.

De Raad merkt daarnaast op, dat de reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken, waarvoor het kapitaal aan een buitenlandse uitvoerder is overgedragen, in belangrijke mate verzekerd is door het aangescherpte beleid van de Verzekeringskamer dat in de Staatscourant van 2 oktober 1998, nr. 192, is gepubliceerd, waarbij alleen ontheffing wordt verleend indien onder meer niet op verzoek van de Regelen verzekeringsovereenkomsten, en in het bijzonder het afkoopverbod, zal worden afgeweken. Dit beleid is een belangrijke steun voor het (fiscale) beleid, onder meer neergelegd in het besluit van 26 mei 1998, nr.DB98/2028M, BNB 1998/240, om de zogenoemde België-route tegen te gaan. Met betrekking tot de voortgezette pensioenopbouw wijst de Raad op het hiervoor genoemde ontheffingsbeleid van de Verzekeringskamer, op grond waarvan de voortgezette pensioenopbouw slechts in een beperkt aantal gevallen mogelijk is. Daarnaast kan de omschrijving van het begrip «pensioenregeling» in artikel 11, derde lid, Wet LB'64 ook zodanig worden aangescherpt, dat de voortgezette pensioenopbouw alleen onder voorwaarden mogelijk is. Deze voorwaarden kunnen evenals de voorwaarden die met betrekking tot de waardeoverdracht gesteld kunnen worden, strekken tot het verzekeren van een reguliere afwikkeling van het pensioen voorzover het in Nederland is opgebouwd.

Alles overziende, is de Raad er niet van overtuigd, dat artikel 3.3.4, tweede lid, Wet IB'01 opgenomen moet worden. De Raad adviseert deze bepaling te heroverwegen.

64. Voor de reikwijdte van artikel 3.3.4, tweede lid, is van belang dat de kring van toegelaten verzekeraars als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bij het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is verruimd. Deze verruiming houdt in dat ook een buitenlandse pensioenuitvoerder tot de kring van toegelaten verzekeraars wordt gerekend indien deze bereid is aan de Nederlandse fiscus inlichtingen te verstrekken omtrent de verdere opbouw en afwikkeling van het pensioen en zo nodig zekerheid te verstrekken voor eventueel in de toekomst verschuldigde belasting. Overdracht naar of rechtstreeks onderbrengen van pensioenkapitaal bij zo'n toegelaten verzekeraar leidt niet tot het opleggen van een conserverende aanslag. Artikel 3.3.4, tweede lid, ziet dan ook slechts op die situaties waarin pensioenkapitaal reeds is of wordt ondergebracht bij een

buitenlandse pensioenuitvoerder die niet voldoet aan de informatieverplichting en zekerheidstelling. Ten eerste kan het hierbij gaan om de situatie waarin ten laste van in Nederland belastbaar inkomen pensioen is opgebouwd en het pensioenkapitaal, met toepassing van artikel 19b, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 aan een niet toegelaten buitenlandse verzekeraar wordt overgedragen. Er wordt dan terzake van een dergelijke overdracht geen afkoop geconstateerd en heffing van loonbelasting blijft achterwege. De tweede situatie is die van voortgezette pensioenopbouw in het buitenland met toepassing van artikel 19a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964. Het gaat dan om een werknemer die voor een aantal jaren naar Nederland wordt gedetacheerd en reeds pensioen in het buitenland had opgebouwd en die opbouw wenst voort te zetten. Voor beide situaties geldt dat er in Nederland geen pensioenkapitaal aanwezig is waarop de Nederlandse belastingdienst de eventueel later verschuldigde belasting zou kunnen verhalen. Wel kan de verzekerde op enig moment besluiten om te emigreren. Het opnemen van additionele bepalingen in de Wet op de loonbelasting 1964, zoals de Raad suggereert, zou in deze situaties geen soelaas bieden aangezien er geen inhoudingsplichtige valt aan te wijzen. Verder geldt voor artikel 3.3.4, tweede lid, evenzeer hetgeen hiervoor bij punt 61 en 62 is opgemerkt met betrekking tot de effectiviteit van de verbodsbepalingen en sancties van de PSW in het buitenland.

65. Reisaftrek

Anders dan onder de Wet IB'64 is de reisaftrek beperkt tot reizen per openbaar vervoer. Als motivering voor deze beperking is in de toelichting op artikel 3.3.9 Wet IB'01 gesteld dat, om het gebruik van openbaar vervoer voor reizen van woning naar werk verder te stimuleren, de aftrek van kosten voor regelmatig woon-werkverkeer alleen mogelijk is bij gebruik van openbaar vervoer. Onder de Wet IB'64 zijn de kosten voor het woon-werkverkeer tot de van het loon aftrekbare kosten gerekend als onderdeel van de primaire heffingsstructuur. In de toelichting is geen aanknopingspunt te vinden voor de opvatting dat dit uitgangspunt is verlaten. De beperking van de aftrek van de kosten van woon-werkverkeer is aldus aan te merken als een «negatieve fiscale subsidie (negatieve belastinguitgave)» die ten principale discriminatoir is tenzij een redelijke en objectieve grond daarvoor kan worden aangevoerd. Vooralsnog ziet de Raad deze niet, waarbij de Raad tevens in aanmerking neemt, dat de uitsluiting van de kosten van woon-werkverkeer ook geldt in de gevallen dat geen openbaar vervoer rijdt op het woon-werkverkeertraject. De Raad adviseert artikel 3.3.9 Wet IB'01 te heroverwegen.

65. Tot en met het Besluit Inkomstenbelasting 1941 werd voor de kosten woon-werkverkeer geen aftrek verleend. Pas na het arrest van 11 april 1951, B8974, is langzaam een ontwikkeling in gang gezet die per 1971 leidde tot opneming in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van een uitdrukkelijke bepaling, gekoppeld aan een forfait, waarmee de kosten van woon-werkverkeer tot de aftrekbare kosten werden gerekend. Hierdoor hoefde niet meer te worden onderzocht of om persoonlijke of om meer zakelijke redenen niet dichtbij het werk werd gewoond en werd een praktische oplossing geboden voor deze kosten met een gemengd karakter. Op basis van de Verkenning en het Regeerakkoord is in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 de balans verschoven naar het privé-element, tenzij door de werkgever een – binnen afgetopte en forfaitaire grenzen – vergoeding wordt gegeven. Dit is in lijn met het in het wetsvoorstel neergelegde voorstel de aftrek van werkelijke kosten die worden gemaakt ter verwerving van arbeidsinkomsten, te laten vervallen. Daarbij is tevens overwogen dat het schrappen van deze aftrek een bijdrage levert aan de beoogde grondslagverbreding. De daaruit voortvloeiende budgettaire opbrengst wordt aangewend voor de financiering van de nieuwe tariefstructuur. Voor de doorsnee-situatie wordt voor arbeidskosten een forfaitaire tegemoetkoming gegeven. Verdere aftrek van arbeidskosten is in de nieuwe opzet niet langer mogelijk. Dit geldt ook voor de kosten van woon-werkverkeer. Slechts vanuit het regeringsbeleid om het gebruik van het openbaar vervoer te stimuleren is in de nieuwe opzet een uitzondering gemaakt voor de kosten van regelmatig woon-werkverkeer per openbaar vervoer voorzover voor die kosten geen reiskostenvergoeding wordt ontvangen.

66. Openbaar vervoerverklaring

De uitvoering van de regeling «staat of valt» met de openbaar vervoerverklaring, aangezien op grond van artikel 3.3.9, zevende lid, Wet IB'01 deze verklaring het uitsluitende bewijsmiddel is voor de per openbaar vervoer afgelegde reisafstand. Het recht op reisaf trek bestaat reeds indien ten minste 40 dagen per jaar tussen woning en werk wordt gereisd.

De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten dat het verkrijgen van een openbaar vervoerverklaring in alle gevallen praktisch mogelijk is indien ten minste 40 dagen per jaar op het woon-werktraject wordt gereisd, ook in het geval geen gebruik wordt gemaakt van abonnementen maar van «losse» kaartjes of strippenkaarten. Indien deze verzekering niet kan worden gegeven adviseert de Raad deze regeling opnieuw te bezien omdat het niet zo mag zijn dat het effectueren van het recht op reisaf trek voor een aantal gevallen onmogelijk wordt gemaakt door het eisen van een in de praktijk niet goed te leveren bewijs.

66. De bewijslast dat het regelmatig woon-werkverkeer per openbaar vervoer is afgelegd, rust volledig op de belastingplichtige die de reisaf trek wil claimen. Reeds bij de aftopping van het reiskostenforfait is voor de bewijslast uitdrukkelijk gekozen voor een verklaring van de openbaar-voerb企业n, de openbaar-voerb企业n (OV-verklaring). Tot en met 1996 gaven de vervoerb企业n uitsluitend OV-verklaringen af op basis van jaarabonnementen, maar vanaf 1997 worden de OV-verklaringen ook afgegeven als met maandkaarten wordt gereisd. Het streven is erop gericht dat de openbaar-voerb企业n voor meer kaartsoorten OV-verklaringen gaan afgeven, waarbij de mogelijke invoering van een elektronisch kaartstelsel aanknopingspunten kan bieden. Het recht op reisaf trek zal dan ook in een toenemend aantal gevallen geëffectueerd kunnen worden.

67. Zeedagenaf trek

Tot de aftrekbedragen behoort de zeedagenaf trek. De oorspronkelijk bij resolutie toegestane extra kostenaf trek voor zeevarenden is gebaseerd «op de bijzondere kostenstructuur van deze beroepsgroep».

Naar het oordeel van de Raad is het noodzakelijk de handhaving van de zeedagenaf trek uitdrukkelijk te motiveren aangezien voor de aftrekbare kosten uit dienstbetrekking buiten het forfait thans ten principale geen ruimte meer is. Met nadruk is in de toelichting over deze aftrekbare kosten gesteld dat de noodzakelijke kosten door de werkgever zullen worden vergoed en er voor de wetgever geen taak meer is voor dergelijke kosten een tegemoetkoming te verstrekken.

Daarnaast dient «de bijzondere kostenstructuur» die ten grondslag ligt aan deze regeling voldoende gedetailleerd te worden beschreven. Uit deze beschrijving moet dan blijken dat voor de zeedagenaf trek een objectieve en redelijke grond bestaat, aangezien deze regeling ten opzichte van onder meer vrachtwagenchauffeurs discriminatoir kan zijn.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aanmerkelijk uit te breiden.

67. De huidige zeedagenaf trek komt voort uit sinds 1962 bestaand beleid en is in 1990 in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gekomen bij de Wet faciliteit zeevaart. Deze laatste wet beoogde een fiscale lastenverlichting te bewerkstelligen voor de Nederlandse zeescheepvaart. Alhoewel de positie van zeevarenden niet rechtstreeks is te vergelijken met de positie van andere werknemers, dringt de vraag zich op, de Raad wijst hierop, in hoeverre een maatregel als de zeedagenaf trek onder de Wet inkomstenbelasting 2001 nog bestaansrecht heeft. Een discussie op dit punt heeft diverse dimensies die er in resulteren dat wijzigingen die in de regeling worden aangebracht gevolgen hebben op verschillende terreinen. Naast de directe inkomensgevolgen voor de werknemers in deze voor Nederland belangrijke bedrijfstak, zijn er de gevolgen voor het kostenniveau van de Nederlandse zeescheepvaart. In overleg met de bedrijfstak worden momenteel verschillende elementen van het Nederlandse vestigingsklimaat voor de zeescheepvaart besproken. Daarbij zal ook de zeedagenaf trek aan de orde komen.

68. *Uitkeringen uit stakingskas*

Op grond van artikel 3.2.2.4, eerste lid, onder f, Wet IB'01 zijn uitkeringen uit een stakingskas vrijgesteld. De «plaats» van de vrijstelling is ingegeven door de rangorderegeling waardoor de vrijstelling ook geldt voor de inkomsten uit arbeid.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 11 oktober 1995, BNB 1995/340, overwogen dat het recht op een uitkering uit een stakingskas deel uitmaakt van het uit het lidmaatschap voortvloeiende complex van rechten en verplichtingen, waarbij de over en weer bestaande rechten en verplichtingen geacht kunnen worden bij voortduring tegenover elkaar te staan, hetgeen tot gevolg heeft dat uitkeringen uit een stakingskas niet kunnen worden beschouwd als termijnen van een periodieke uitkering. De uitkeringen uit een stakingskas kunnen, aldus de Hoge Raad, – zowel voor de toepassing van de inkomstenbelasting als de loonbelasting – niet worden beschouwd als aan de heffing van loonbelasting onderworpen inkomsten. Hoewel uit dit arrest kan worden afgeleid dat een uitkering uit een stakingskas ook niet op andere grond in de inkomstenbelastingheffing betrokken kan worden, is de vrijstelling «voor alle zekerheid» in artikel 8, eerste lid, onder h, Wet IB'64 opgenomen.

Gelet op de omschrijving van «loon» in de artikelen 3.3.2 en 3.3.3 Wet IB'01 en de omschrijving van «resultaat uit een werkzaamheid» in artikel 3.4.2.1 Wet IB'01, kan naar het oordeel van de Raad een uitkering uit een stakingskas niet op grond van die artikelen in de inkomstenbelastingheffing worden betrokken. Daarmee is de grond voor de vrijstelling in artikel 3.2.2.4 Wet IB'01 komen te ontvallen.

De Raad adviseert artikel 3.2.2.4, eerste lid, onder f, Wet IB'01 te schrappen.

68. In zijn arrest van 11 oktober 1995, BNB 1995/340, heeft de Hoge Raad beslist dat de uitkeringen uit een stakingskas – zowel voor de toepassing van de inkomstenbelasting als de loonbelasting – niet kunnen worden beschouwd als aan de heffing van loonbelasting onderworpen inkomsten. Naar ons oordeel valt uit dat arrest niet onomstotelijk te lezen dat een uitkering uit een stakingskas ook niet op andere grond in de inkomstenbelasting kan worden betrokken. Wij kiezen er ter wille van de rechtszekerheid derhalve voor om de vrijstelling voor stakingsuitkeringen die bij de Wet van 13 december 1996, Stb. 655, in artikel 8, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is opgenomen, ook op te nemen in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Resultaat uit overige werkzaamheden

69. *«Seeders» en sportlieden*

In de Nota (bladzijde 183) is aandacht gegeven aan «seeders», die zijn omschreven als uitvinders of onderzoekers die een technologie-idee uitwerken met het doel het resultaat zelf commercieel te exploiteren dan wel het te verkopen of in licentie te geven aan anderen. De kosten die deze «seeders» maken liggen in de «voorfase» van een bron; eerst na deelneming aan het economische verkeer is sprake van overige werkzaamheden of een onderneming. De kosten kunnen gedurende de ontwikkelingsfase fiscaal dus niet vergolden worden en na de ontwikkelingsfase niet door het in de Wet IB'01 opgenomen kasstelsel. Eenzelfde soort probleem speelt ten aanzien van sportlieden die eerst na een aanloopfase tot de categorie topsporters zijn gaan behoren en dan voor de opbrengst als «prof» worden belast.

Het onderscheid tussen hobby-activiteiten en de voorfase van ondernemings-activiteiten of overige werkzaamheden is in de praktijk niet te maken.

Kostenaftrek in de ontwikkelingsfase kan uit dien hoofde niet aan de orde komen, maar indien de ontwikkelingsfase succesvol wordt afgesloten, is er alle reden deze aanloopkosten op enigerlei wijze in aanmerking te nemen bij de nadien volgende belastingheffing.

De Raad adviseert voor de kosten in de «voorfase» van een bron een regeling te treffen.

69. De problematiek van de zogeheten seeders en sportlieden komt voort uit de eisen die worden gesteld voor het aanwezig zijn van een bron van inkomen. Bij de genoemde personen zal in de beginjaren van de activiteiten doorgaans niet worden voldaan aan de eis dat naar objectieve maatstaven redelijkerwijs positieve voordelen te verwachten zijn. Op een later tijdstip kan blijken dat wel aan deze eis wordt voldaan, zodat de activiteiten vanaf dat moment wel

worden aangemerkt als bron van inkomen. De kosten die in de beginjaren zijn gemaakt komen in beginsel niet in aftrek, ook al zijn deze kosten gemaakt ter verwerving van die bron en staan zij tegenover positieve opbrengsten uit die bron in latere jaren.

In de uitvoerings sfeer (Besluit van 14 april 1993, DGM93-242, V-N 1993, blz. 1417) is aan dit bezwaar tegemoetgekomen. Een belastingplichtige wiens activiteiten zijn uitgedoofd tot een bron van inkomen, komt alsnog in aanmerking voor aftrek van de kosten die in de vijf voorafgaande jaren met betrekking tot die activiteiten zijn gemaakt, mits die activiteiten in die jaren als een (achteraf geconstateerde) bron zijn aan te merken. Dit geschiedt via een ambtshalve vermindering.

Naar aanleiding van het advies van de Raad om op dit punt een regeling te treffen, is het wetsvoorstel aangevuld met een delegatiebepaling die het mogelijk maakt het geschetste uitvoeringsbeleid op te nemen in een ministeriële regeling.

70. Rangorderegeling kosten

In de toelichting op Afdeling 4, Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, wordt gesteld dat «indien bepaalde kosten zowel betrekking hebben op looninkomsten als op resultaat uit overige werkzaamheden, leidt de in artikel 2.4.1, eerste lid, opgenomen rangorderegeling ertoe dat die kosten slechts in afdeling 3.3 in aanmerking worden genomen. Binnen die afdeling worden zij in aanmerking genomen via de in artikel 3.3.6 opgenomen aftrekbedragen».

Naar het oordeel van de Raad is deze stellingheid niet juist. Zoals hiervoor met betrekking tot de «werkelijke kosten» is geanalyseerd, houdt de motivering om de «werkelijke kostenaftrek» te schrappen in, dat als aftrekbare kosten alleen de voor de dienstbetrekking noodzakelijke kosten kunnen worden aangemerkt, alsmede dat een onweerlegbaar vermoeden geldt dat de noodzakelijke kosten door de werkgever worden vergoed, op grond waarvan deze kosten niet meer op de werknemer drukken.

Kosten die een werknemer maakt en die niet worden vergoed, zijn naar het oordeel van de Raad, gelet op de motivering voor het schrappen van de «werkelijke kostenaftrek», niet aan te merken kosten die betrekking hebben op looninkomsten; zij zijn «weggedefinieerd». De rangorderegeling is dan ook niet op deze kosten van toepassing. Indien een werknemer niet-vergoede kosten maakt die zowel betekenis hebben voor het vervullen van zijn dienstbetrekking als voor nevenwerkzaamheden, zijn deze kosten slechts in aanmerking te nemen voor het bepalen van het resultaat uit overige werkzaamheden. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te passen.

70. Zoals wij in het antwoord op punt 59 hebben uiteengezet, is het in de Wet inkomstenbelasting 2001 gekozen uitgangspunt inzake aftrek van kosten in de loonsfeer, dat een individuele werknemer mogelijk wel kosten heeft, maar dat daarmee, buiten de forfaitair bepaalde algemene aftrek, in het nieuwe stelsel fiscaal geen rekening wordt gehouden. In die opzet leidt naar ons oordeel de in artikel 2.4.1, eerste lid, opgenomen rangorderegeling ertoe dat kosten die zowel betrekking hebben op looninkomsten als op resultaat uit overige werkzaamheden, slechts in afdeling 3.3 inzake belastbaar loon in aanmerking worden genomen. Dit zal ook in de memorie van toelichting tot uitdrukking worden gebracht.

71. Rendabel maken van vermogen

Artikel 3.4.1.2, eerste lid, onder b en c, Wet IB'01 breidt het begrip «werkzaamheid» uit tot – globaal gesteld – het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een tot het huishouden behorende ondernemer.

Deze uitbreiding betekent dat zowel de opbrengst als de waardemutaties van deze vermogensbestanddelen in het progressieve tabeltarief worden betrokken.

Hoewel de Raad begrip heeft voor de wens om arbitrage tegen te gaan, is de Raad van oordeel dat deze uitbreiding van het begrip «werkzaamheid» toch te ver gaat. De overkill betreft de vermogensbestanddelen die voor de ondernemer zelf tot het keuzevermogen gerekend zouden worden. De ondernemer heeft de vrijheid deze vermogensbestanddelen tot zijn privévermogen te rekenen, en het gebruik dat hij voor zijn onderneming van die vermogensbestanddelen maakt door te belastingen, maar deze keuzemogelijkheid wordt aan zijn partner/niet-ondernemer niet gelaten.

De Raad merkt op dat de stelling in de toelichting op het artikel dat zich onder de Wet IB'64 de bedoelde arbitragemogelijkheden niet voordoen, te ongenueanceerd is. Onder de Wet IB'64 worden weliswaar de vergoedingen tegen het werkelijke bedrag naar het tabeltarief belast, maar de waardestijging van het vermogensbestanddeel is onbelast en de waardedaling van het vermogensbestanddeel is niet aftrekbaar. Juist omdat de waardemutaties van het desbetreffende vermogensbestanddeel buiten het belastbare inkomen vallen, vindt deze opzet ook onder de Wet IB'64 toepassing. De Raad adviseert de uitbreiding van het begrip «werkzaamheid» te beperken tot het rendabel maken van vermogensbestanddelen die tot het zogenoemde verplichte ondernemingsvermogen zouden worden gerekend. Tevens adviseert de Raad artikel 3.4.1.2, tweede lid, Wet IB'01 nader toe te lichten onder meer met voorbeelden.

71. Artikel 3.4.1.2, eerste lid, onderdeel b en c, breidt het begrip «werkzaamheid» uit tot het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een tot het huishouden behorende ondernemer. Met deze regeling wordt beoogd om ongewenste belastingarbitrage te voorkomen in het geval dat ondernemingsvermogen wordt ondergebracht bij een persoon die nauw met de ondernemer is verbonden. De ongewenste arbitrage doet zich voor indien die vermogensbestanddelen ter beschikking worden gesteld aan de ondernemer, die deze vervolgens aanwendt voor zijn onderneming. In dat geval zal een vergoeding voor het gebruik van de vermogensbestanddelen tegen het tarief van box I ten laste van de winst kunnen worden gebracht, terwijl bij degene die de vermogensbestanddelen ter beschikking stelt met betrekking tot die vermogensbestanddelen in box III een heffing plaatsvindt tegen een tarief van 30% over het forfaitaire rendement. De keuze die de ondernemer feitelijk maakt, is beslissend voor de vraag of de onderhavige bepaling van toepassing is.

Indien de regeling zou worden beperkt tot vermogensbestanddelen die bij de ondernemer tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren, zouden vermogensbestanddelen die bij de ondernemer tot het keuzevermogen behoren, bij voorbaat niet onder de bepaling vallen waardoor met betrekking tot die vermogensbestanddelen arbitrage mogelijk zou blijven.

Aan het advies van de Raad om de toelichting bij de bedoelde bepaling aan te vullen, onder meer met voorbeelden, is gevolg gegeven.

Periodieke uitkeringen en verstrekkingen

72. Samenloop

De belastingheffing over termijnen van lijfrenten uit inkomensvoorziening, waaronder mede de afkoop wordt begrepen, kan samenlopen met de heffing over negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Dit is het geval bij daadwerkelijke uitkeringen en afkoop. Uit de toelichting op de artikelen 3.5.7 en 3.8.6 Wet IB'01 is af te leiden dat het voorstel beoogt, dat in geval van samenloop afdeling 8 voor afdeling 5 gaat, mede met het oog op de aanvullend te heffen revisierente.

Naar het oordeel van de Raad wordt dit in onvoldoende mate in artikel 3.5.7 Wet IB'01 verwoord. De voorgestelde redactie van artikel 3.5.7, eerste en tweede lid, Wet IB'01 is te ruim aangezien alle gevallen waarin artikel 3.8.2 Wet IB'01 toepassing vindt, worden bestreken. Uit artikel 3.8.6, tweede lid, Wet IB'01 en de toelichting op artikel 3.8.6 Wet IB'01 blijkt dat alleen in het geval van daadwerkelijke uitkeringen en afkoop het rendement dat is behaald in een buitenlandse periode belast dient te worden.

De Raad adviseert artikel 3.5.7, eerste lid, Wet IB'01 eerst te splitsen en de «uitkeringen op grond van verplicht gestelde deelnemingen aan pensioenregelingen als bedoeld in artikel 3.2.2.4, eerste lid, onderdeel b» mede op te nemen in de omschrijving van «belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen» in artikel 3.5.1 Wet IB'01. Hetgeen in artikel 3.5.7, eerste lid, Wet IB'01 resteert, komt overeen met artikel 3.5.7, tweede lid, Wet IB'01 en kan daarmee worden samengevoegd. Artikel 3.5.7, tweede lid, Wet IB'01 kan dan worden toegesneden op de samenloop. Dit kan geschieden door te bepalen dat hetgeen wordt genoten als afkoop van lijfrenten en andere periodieke uitkeringen niet wordt aangemerkt als een belastbare uitkering voorzover negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen.

72. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad wordt in artikel 3.5.7 duidelijker tot uitdrukking gebracht dat bij de door de Raad genoemde samenloop afdeling 3.8 voor afdeling 3.5 gaat. Tevens zullen, overeenkomstig het advies van de Raad, de uitkeringen uit de zogenoemde beroepspensioenregelingen mede worden opgenomen in de omschrijving van «belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen» in artikel 3.5.1, en zal het restant van artikel 3.5.7, eerste lid, worden samengevoegd met het tweede lid van dat artikel. Het gaat hierbij overigens niet om inhoudelijke wijzigingen, maar om aanpassingen van wetsystematische aard.

De strekking van artikel 3.5.7, eerste en tweede lid, is evenwel niet – anders dan de Raad uit artikel 3.8.6 en de toelichting daarop afleidt – om alleen bij daadwerkelijke uitkeringen en afkoop het rendement dat is behaald in een buitenlandse periode te belasten. De reikwijdte van deze bepalingen is bewust gesteld op alle gevallen waarin negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen (met uitzondering van de zogenoemde conserverende aanslagen). Genoemde leden vinden derhalve ook toepassing indien bijvoorbeeld een lijfrente wordt verpand, of indien deze zodanig wordt gewijzigd dat hij niet meer aan de gestelde voorwaarden voldoet. Alsdan worden op grond van afdeling 3.8 negatieve uitgaven in aanmerking genomen, waarbij het tijdens een buitenlandse periode behaalde rendement buiten beschouwing blijft (zie voor de achtergrond hiervan de toelichting op artikel 3.8.6, tweede lid). Omdat de lijfrente vervolgens niet meer kan worden aangemerkt als een gefacilieerde inkomensvoorziening, valt deze na het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven niet meer onder het inkomen uit werk en woning. Het recht schuift door naar box III (inkomen uit sparen en beleggen). Om claimverlies als gevolg van deze sfeerovergang te voorkomen, dient op dat moment volledig te worden afgerekend over het behaalde rendement, dat wil zeggen ook over het tijdens een buitenlandse periode behaalde rendement. Daartoe wordt in artikel 3.5.7, steeds indien negatieve uitgaven in aanmerking worden genomen, de waarde van het recht – verminderd met de in aanmerking genomen negatieve uitgaven – als een uitkering uit inkomensvoorzieningen aangemerkt. Of Nederland, indien de belastingplichtige in het buitenland woont, daadwerkelijk over deze (fictieve) uitkering kan heffen, zal veelal afhangen van het van toepassing zijnde belastingverdrag.

In de toelichting op artikel 3.8.6 zal een en ander duidelijker tot uitdrukking worden gebracht.

73. Algemene uitbreiding aangewezen uitkeringen

Artikel 3.5.3, eerste lid, Wet IB'01 is ontleend aan artikel 31, eerste lid, Wet IB'64, aldus de toelichting. De Raad merkt op dat artikel 31, eerste lid, Wet IB'64 niet een «bron» uitbreidt maar dat deze bepaling alleen fungeert als opmaat voor de toepassing van het bijzondere tarief. Voorgesteld wordt geen bijzondere tarieven in de Wet IB'01 op te nemen. Op grond daarvan heeft artikel 3.5.3, eerste lid, Wet IB'01 geen functie en zou mitsdien kunnen worden geschrapt. Indien deze bepaling een «andere functie» heeft, adviseert de Raad dit in de toelichting uiteen te zetten en te motiveren op welke grond de opnemings van de bepaling geboden is.

Eenzelfde advies geldt ten aanzien van artikel 3.5.7, derde lid, Wet IB'01.

73. Zoals wij bij punt 58 hebben aangegeven zijn wij van mening dat artikel 31, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wel een uitbreiding bevat van de te belasten voordelen. In dit licht kunnen ook de artikelen 3.5.3, eerste lid, en 3.5.7, derde lid, onder het nieuwe regime, ondanks het vervallen van de bijzondere tarieven, nog een functie vervullen.

74. Aftrekbare kosten

In artikel 3.5.9 Wet IB'01 zijn de op de periodieke uitkeringen aftrekbare kosten omschreven. Bij de beoordeling van deze kosten wordt het «gebruikbaarheids-criterium» aangelegd. Zoals hiervoor is opgemerkt, wordt bij de beoordeling van de aftrekbare kosten op loon uit dienstbetrekking het meer beperkte «noodzakelijkheids-criterium» gebruikt.

De Raad adviseert het gebruik van verschillende criteria bij de beoordeling van de aftrekbare kosten te motiveren.

74. In de voorgestelde Wet inkomstenbelasting 2001 vervalt de aftrek van werkelijke arbeidskosten voor personen die inkomsten uit dienstbetrekking genieten. Uitgaande van doorsnee-situaties wordt voor arbeidskosten een forfaitaire tegemoetkoming gegeven (arbeidsaftrek). Aan een afbakeningscriterium voor de beoordeling van (aftrekbare) kosten is dan uiteraard in de aftreksfeer geen behoefte meer. Zie ook onze reactie op punt 59. Aan de vergoedingenkant zullen verder de huidige mogelijkheden tot het geven van belastingvrije vergoedingen voor kosten als bedoeld in artikel 14 van de Wet op de loonbelasting 1964 ook na de belastingherziening 2001 blijven bestaan. Een beperking in wettelijke zin tot de door de Raad bedoelde «noodzakelijke» kosten is niet aan de orde.

Bij de tot het inkomen uit werk en woning behorende periodieke uitkeringen en verstrekkingen blijft, anders dan bij het inkomen uit dienstbetrekking waarvoor de algemene aftrek geldt, de mogelijkheid van aftrek van werkelijke kosten in beginsel wel bestaan. Het gaat hierbij veelal om incidentele kosten, zoals de (advocaat)kosten gemaakt tot behoud of verhoging van alimentatie-uitkeringen, waarvan de omvang per geval sterk uiteen kan lopen. De omschrijving en de afbakening van het begrip aftrekbare kosten in het voorgestelde artikel 3.5.9 is ontleend aan artikel 35 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met inbegrip van het gebruikelijkheids criterium. Het vergelijkingscriterium is, vanwege het specifieke karakter van de kosten, niet overgenomen.

Inkomsten eigen woning

75. Algemeen

Tot de inkomsten uit vermogen rekent artikel 24 Wet IB'64 ook de inkomsten uit de eigen woning. Bij de indeling in boxen rekent de Wet IB'01 deze inkomsten tot box I, die overigens gevuld wordt door inkomsten die aan arbeid («werk») zijn gerelateerd of arbeidsinkomsten vervangend zijn. Deze indeling van de inkomsten uit eigen woning in box I en niet in box III doorbreekt de indeling naar de aard van de inkomsten en vergt naar het oordeel van de Raad een betere onderbouwing. De indeling is nu kennelijk alleen ingegeven om de hypotheekrente tegen het tabeltarief aftrekbaar te houden. De discussie over de plaats van de hypotheekrente-aftrek in een nieuw stelsel kan echter niet worden vermeden. Het college wijst hierbij op de omvang van het met deze aftrek gemoeide bedrag van 24,3 miljard gulden (de Nota, bladzijde 37). De wijze waarop de eigen woning fiscaal behandeld wordt staat maatschappelijk ter discussie. Regelmatig wordt bepleit het huurwaardeforfait te verhogen op zodanige wijze dat als voordeel een met de huurprijs van de woning overeenkomend bedrag in aanmerking zou moeten worden genomen of het effect van de aftrek van hypotheekrente te verlagen door verrekening tegen een uniform tarief, meestal afgestemd op dat van de eerste schijf. Maatschappelijk draagvlak kan alleen verkregen worden indien de motivering van het gekozen regime duidelijk is en voldoende overtuigt. Tevens kan nog het volgende in aanmerking worden genomen. In het advies over de concept-Miljoenennota 1999 heeft de Raad erop gewezen dat ook de verhouding met het buitenland van betekenis is. «De mogelijkheden die de interne markt biedt kunnen alleen dan optimaal worden benut indien ook op het terrein van de directe belastingen afstemming plaatsvindt tussen verschillende lidstaten. Ook in Brussel wordt dat beseft. Sterk van elkaar afwijkende fiscale systemen zullen meer op elkaar moeten worden afgestemd. Zo zal bijvoorbeeld ook de wijze waarop bij ons de eigen woning in de heffing wordt betrokken op den duur niet buiten beschouwing kunnen worden gelaten. Tijdig zal daarmee rekening moeten worden gehouden om ongewenste schokeffecten te vermijden.» Uiteraard ging de Raad bij dit onderdeel van het advies niet voorbij aan het subsidiariteitsbeginsel, maar vroeg de Raad aandacht voor een natuurlijke ontwikkeling binnen Europees verband die op langere termijn tot een toenadering van ook de stelsels van directe belastingen zal gaan leiden. Ook tegen deze achtergrond vraagt de Raad aandacht voor een «langere termijnvisie» met betrekking tot de wijze waarop de eigen woning fiscaal in aanmerking genomen zal kunnen gaan worden.

De Raad adviseert de indeling van de eigen woning in box I opnieuw te bezien.

75. Inmiddels is meer dan de helft van het aantal woningen ook in juridische zin een eigen woning. Juist dan is continuïteit en bestendigheid van geformuleerde beleidsdoelen van belang. Het is dan ook in dat licht dat het kabinet in het Regeerakkoord hier vooral en op voorhand duidelijkheid heeft willen verschaffen. Dit betekent niet dat de ogen worden gesloten voor actuele ontwikkelingen, maar de voornemens op dit punt van het kabinet zijn helder. De fiscale behandeling van de eigen woning zal in het nieuwe belastingstelsel niet wijzigen. Dit betekent dat in de Wet inkomstenbelasting 2001 zowel het huurwaardeforfait, maar dan onder de naam eigenwoningforfait, als de aftrek van hypotheekrente tegen het tabeltarief gehandhaafd blijven. Uit dit oogpunt is box I de aangewezen plaats voor de eigen woning. Ook andere overwegingen hebben aan plaatsing in box I bijgedragen. In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden onroerende zaken, waaronder de eigen woning, gerangschikt onder de inkomsten uit vermogen. Dit betekent niet dat de eigen woning in de Wet inkomstenbelasting 2001 zonder meer moet worden aangemerkt als een vermogensbestanddeel dat thuis hoort in de box waar de belastingheffing ter zake van «inkomen uit sparen en beleggen» wordt geregeld. De maatschappelijke functie van de eigen woning, het bieden van huisvesting, geeft aan dit inkomensbestanddeel een bijzonder karakter dat plaatsing in box I rechtvaardigt.

De Raad plaatst zijn reactie in eerste aanleg in een fiscaal-technisch perspectief, maar vraagt vervolgens om een bredere benadering. Wij zullen in de memorie van toelichting, de Raad vraagt daarom, deze specifieke plaats van de eigen woning nader toelichten met name vanuit het bredere kabinetsbeleid inzake een evenwichtige behandeling van huurders en eigenaar-bewoners op de woningmarkt. Een dergelijke evenwichtige behandeling is ook, zo merken wij op naar aanleiding van een vraag van de Raad, het dragend kader voor een lange-termijnvisie op de woningmarkt. Het gaat daarbij om grote groepen belastingplichtigen die met een passende fiscale behandeling in hun eigen woonruimte voorzien. Daarin passen geen zaken zoals de bijleenhypotheek en extra franje aan de randen van de regeling, zoals een hypotheekrente-aftrek voor de vakantiewoning. Een regeling die ook wat betreft haar budgettaire gevolgen evenwichtig is, vraagt daar om een reactie, en het wetsvoorstel geeft daar uitwerking aan. Tegelijkertijd moeten de genoemde belastingplichtigen die een lange-termijninvesteringsbeslissing nemen door een eigen woning te kopen, ook fiscaal weten waar zij mee kunnen rekenen.

Met die uitgangspunten is het voorliggende wetsvoorstel ook op het terrein van de eigen woning meer toegesneden op zijn eigenlijke bedoeling, zodat ook de fiscale behandeling van de eigen woning geschikt is gemaakt om de 21^e eeuw in te gaan. Ook Europese ontwikkelingen, zowel formeel (subsidiariteit) als materieel (bijvoorbeeld grondslag en tarief in de inkomstenbelasting), hoeven daar geen wijziging in te brengen, zo merken we op onder verwijzing naar punt 11 inzake de ontwerp-Miljoenennota 1999. Dat wil vanzelfsprekend niet zeggen dat Europese ontwikkelingen voor de inkomstenbelasting geen rol spelen, integendeel. Juist de internationale context is mede aanleiding geweest voor de Belastingherziening 21^e eeuw.

76. Spaarhypotheek

Tot de inkomsten uit eigen woning wordt ook gerekend het voordeel uit «kapitaalverzekering eigen woning», veelal ook aangeduid als «spaarhypotheek». Dit voordeel is thans en blijft binnen bepaalde grenzen vrijgesteld. De indeling van de spaarhypotheek in box I en de voortzetting van de vrijstelling wordt in de artikelsgewijze toelichting enkel gemotiveerd door erop te wijzen dat veel belastingplichtigen naast de geldlening een gemengde kapitaalverzekering afsluiten met de bedoeling om de uitkering bij leven of vooroverlijden te gebruiken om de hypothecaire geldlening af te lossen, alsmede dat deze polissen een dusdanig nauwe samenhang met de eigen woning hebben dat ze in dezelfde afdeling zijn opgenomen.

De Raad acht deze motivering niet alleen ontoereikend om de plaatsing van de spaarhypotheek in box I en de voortzetting van de vrijstelling te dragen, maar is daarenboven van oordeel dat deze plaatsing de stabiliteit van box III in gevaar brengt. Sparen met als doel het bedrag van de hoofdsom van een hypothecaire lening bijeen te krijgen, kan op verschillende manieren plaatsvinden. Sparen in de vorm van een kapitaalverzekering is één van die manieren. De fiscale facilitering van deze spaarvorm terwijl andere spaarvormen niet begunstigd worden, vergt een redelijke en objectieve grond.

Indien deze grond niet kan worden aangevoerd, kan er sprake zijn van discriminatie van de andere spaarvormen. Indien op grond van een rechterlijke uitspraak de discriminatie zou moeten worden opgeheven, kan olievlekwerking ontstaan waarvan de omvang niet geheel is te overzien. Voorkomen is beter dan genezen. De keuze zal moeten worden gemaakt tussen enerzijds uitbreiding van de fiscale facilitering van andere spaarvormen hetgeen tot «uitholling» van de heffingsgrondslag in box III leidt, hetzij door deze vorm van het «eigen woning-sparen» niet te faciliteren. De Raad adviseert de indeling van de spaarhypothek in box I en de voortzetting van de vrijstelling te heroverwegen.

76. De Raad is van mening dat het opnemen van de kapitaalverzekering eigen woning in box I onvoldoende is gemotiveerd. De Raad merkt voorts op dat de plaatsing in box I de stabiliteit van box III in gevaar brengt. Hij wijst er in dit kader op dat andere spaarvormen ook aangewend kunnen worden voor aflossing van de hypothecaire geldlening. Deze spaarvormen worden echter in box III belast en geven geen recht op vrijstelling. De Raad waarschuwt dat er mogelijk sprake is van ongeoorloofde discriminatie van deze spaarvormen ten opzichte van de kapitaalverzekering eigen woning.

De fiscale behandeling van de eigen woning en de financiering daarvan, is een onderwerp dat veel belastingplichtigen aangaat. De financiële aspecten die aan deze kwestie kleven zijn niet alleen voor de eigenwoningbezitter maar ook voor vele andere partijen (zoals banken, verzekeraars, de onroerendgoedmarkt en de fiscus) van groot belang. In het Regeerakkoord is daarom uitgangspunt geweest dat het bestaande fiscale systeem met betrekking tot de eigen woning op hoofdlijnen in stand blijft. Dit brengt mee dat de fiscale behandeling van de eigen woning (en alle facetten die daarmee samenhangen, zoals de hypotheek-renteaftrek) in box I moet plaatsvinden. De kapitaalverzekering eigen woning vormt voor een groot aantal belastingplichtigen een onverbrekelijk geheel met de (financiering van de) eigen woning. Reeds daarom is het uitgaande van het Regeerakkoord passend om de fiscale behandeling van deze polissen ook op hoofdlijnen in stand te laten. Daaraan kan – meer specifiek – nog toegevoegd worden dat deze polissen in de Wet inkomstenbelasting 2001 een andere plaats krijgen dan de kapitaalverzekeringen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De kapitaalverzekering eigen woning staat – vanuit juridisch oogpunt bezien – weliswaar in beginsel los van de hypothecaire geldlening, maar de eisen die ten behoeve van de fiscale begeleiding worden gesteld in artikel 3.6.7, tweede lid, van het wetsvoorstel, brengen een juridische koppeling met die geldlening teweeg. Aangezien de kapitaalverzekering eigen woning, wil men recht hebben op de vrijstelling, uitsluitend nog aangewend kan worden voor de aflossing van de hypothecaire geldlening, is er ook een directe economische koppeling. Enerzijds is er sprake van een hoofdsom die aan de eigenaar van de woning ter beschikking wordt gesteld en anderzijds een – in omvang toenemend – gespaard bedrag. Omdat de verplichting bestaat met het gespaarde bedrag de hoofdsom af te lossen, staat de hoofdsom economisch gezien tegenover het gespaarde bedrag. Dit alles rechtvaardigt een geïntegreerde behandeling in box I.

Het gewijzigde karakter van de vrijstelling vraagt om het inbouwen van waarborgen waardoor de gespaarde gelden uitsluitend kunnen worden aangewend voor de aflossing van de hypothecaire geldlening. De kapitaalverzekering is daarvoor de meest geëigende spaarvorm. Weliswaar bestaat de mogelijkheid dat andere spaarvormen op eenzelfde wijze als de kapitaalverzekering eigen woning gekoppeld worden aan de hypothecaire geldlening, maar er zijn twee belangrijke verschillen. Ten eerste is een kapitaalverzekering eigen woning een levensverzekering; van veel andere spaarvormen kan dat niet worden gezegd. Het levensverzekeringskarakter is in dezen van belang omdat daarmee bereikt wordt dat bij vooroverlijden de erfgenamen niet achterblijven met een (gedeelte van de) hypotheekschuld. Hiermee vervult deze kapitaalverzekering een maatschappelijk doel, passend ook binnen de fiscale behandeling van de eigen woning. Een tweede belangrijk verschil is dat het vermogen dat als premie op een kapitaalverzekering is gestort en de oprenting van dat vermogen, niet vrij beschikbaar is. Dit vermogen komt pas vrij op momenten waarop het maatschappelijk gezien gebruikelijk is om de hypothecaire geldlening af te lossen. De kapitaalverzekering eigen woning is daarmee een meer geëigende spaarvorm voor aflossing van de hypothecaire geldlening dan andere spaarvormen. Bovendien zou de vrije beschikbaarheid

van vermogen bij andere spaarvormen, wil deze gekoppeld worden aan de hypothecaire geldlening, een aanmerkelijk ingewikkeldere wetgeving tot gevolg hebben.

De kapitaalverzekering is daarmee een product dat voor alle betrokkenen (belastingplichtige, banken, verzekeraars) goed hanteerbaar is als instrument voor de aflossing van de financiering van de eigen woning. Het is in dit kader tekenend dat de kapitaalverzekering door de markt zelf al jaren gebruikt wordt als een van de belangrijkste instrumenten voor de aflossing van de hypothecaire geldlening. Aan het voorgaande kan nog worden toegevoegd dat het eenmalige karakter van de uitkering en het kenmerk van het gebonden sparen een wettelijke regeling mogelijk maakt die betrekkelijk eenvoudig controleerbaar is. In het voorgaande ligt besloten dat in dezen naar onze mening geen sprake is van ongeoorloofde discriminatie. Het kabinetsbeleid, neergelegd in het Regeerakkoord, is gericht op een evenwichtige behandeling tussen huurders en eigenaar-bewoners van woningen. In dat kader past het om de huidige fiscale behandeling van de eigen woning in het nieuwe belastingstelsel voort te zetten. Dat wil zeggen toepassing van het eigenwoningforfait in samenhang met de (hypotheek)rente-af trek en de kapitaalverzekering eigen woning in box I.

77. Keuze eigen woning

Indien de belastingplichtige en zijn partner meer dan één woning als hoofdverblijf kunnen aanwijzen, moeten zij kiezen welke woning als «eigen woning» wordt aangemerkt. Dit is van betekenis omdat de inkomsten uit eigen woning als gemeenschappelijke inkomensbestanddelen zijn aangemerkt (artikel 2.4.4, vijfde lid, Wet IB'01). In de toelichting op artikel 3.6.2, zesde lid, Wet IB'01 is opgemerkt dat indien de beide partners niet dezelfde keuze bij de aangifte maken, de aangifte die het eerste bij de belastingdienst binnenkomt, doorslaggevend is. Naar het oordeel van de Raad moet worden vermeden dat een niet voor de belastingplichtige kenbaar feit van betekenis is voor de bepaling van het belastbare inkomen.

De Raad adviseert indien de belastingplichtige en zijn partner niet dezelfde keuze voor de eigen woning hebben uitgebracht een kenbaar criterium, zoals de woning met de hoogste eigenwoningwaarde, doorslaggevend te laten zijn.

77. Indien partners tezamen over meer dan één «eigen woning» beschikken, maar bij de aangifte niet dezelfde woning als de eigen woning aanmerken, wordt volgens het wetsvoorstel de keuze gevolgd uit de aangifte die bij de belastingdienst het eerste is binnengekomen. Dit kan tot gevolg hebben, zo constateert de Raad terecht, dat de belastingplichtige die de aangifte het laatst indient, kan worden geconfronteerd met een voor hem ten tijde van de aangifte niet kenbaar feit van betekenis voor de bepaling van zijn belastbare inkomen. Het conform de suggestie van de Raad aanpassen van artikel 3.6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in die zin dat niet de aangifte die het eerste bij de belastingdienst binnenkomt doorslaggevend is bij het vaststellen welke woning in een kalenderjaar als eigen woning wordt aangemerkt, maar dat de woning met de hoogste eigenwoningwaarde als eigen woning wordt aangemerkt, lost dit probleem echter ook niet op. Ook dan zal zich ten aanzien van een van beide partners het voor hem op het moment van de aangifte niet-kenbare feit voordoen dat zijn aangifte niet zal worden gevolgd, omdat zijn partner de andere woning als eigen woning heeft aangegeven en die woning een hogere eigenwoningwaarde heeft. Voor de belastingdienst heeft dit tot gevolg dat de afhandeling van de aangifte pas ter hand kan worden genomen als de aangifte van de partner ook is ingediend. Het opnemen van het door de Raad gesuggereerde criterium lost dan ook noch voor de belastingdienst noch voor de belastingplichtige de gesignaleerde complexiteit op. Het in aanmerking nemen van de woning met de hoogste eigenwoningwaarde als eigen woning behoeft namelijk niet op voorhand het voordeligst voor de partners tezamen te zijn. Met name de hypotheekrente die uitsluitend bij de eigen woning in aftrek wordt toegelaten speelt hierbij een rol. Het valt dus hoe dan ook niet te vermijden dat als beide partners niet dezelfde keuze hebben gemaakt, één van hen voor een niet kenbaar feit komt te staan. Gelet op deze aspecten hebben uitvoeringsaspecten de doorslag gegeven. Ter bevordering van een snelle behandeling van aangiften verdient het de voorkeur de aangifte te kunnen afwikkelen zonder dat eerst de ontvangst van de aangifte van de partner behoeft te worden afgewacht. De partner die de aangifte het eerst

heeft ingediend kan niet, bijvoorbeeld in de bezwaarfase, op zijn keuze terugkomen. Om de aangifte efficiënt te kunnen afwickelen is het relevant dat op een eenmaal gemaakte keuze niet kan worden teruggekomen. Ook verzoeken om als partner te kwalificeren moeten in een vroeg stadium worden gedaan en kunnen in dat kalenderjaar niet meer worden herzien.

78. Kamerverhuurvrijstelling

De kamerverhuurvrijstelling is verruimd ten opzichte van de in de Wet IB'64 neergelegde vrijstelling met een evenredig gedeelte van de eigenwoningwaarde (artikel 3.6.5, laatste volzin, Wet IB'01). De Raad acht deze verruiming niet uit de aard van de vrijstelling voortkomen; de verhuurde kamer(s) worden tot de eigen woning gerekend, op grond waarvan de kamerverhuur onbelast blijft.

De Raad adviseert de laatste volzin van artikel 3.6.5 Wet IB'01 nog eens te bezien.

78. Naar aanleiding van het advies van de Raad van State is de vormgeving van de vrijstelling voor kamerverhuur zodanig aangepast dat, overigens in afwijking van het huidige systeem, ook de verhuurde kamer deel uitmaakt van de eigen woning. Daarmee vindt zowel het huurwaardeforfait als de eventuele hypotheekrente-af trek toepassing, terwijl inkomsten uit de verhuurde kamer onbelast kunnen blijven.

79. Kapitaalverzekering eigen woning

De opbouw van artikel 3.6.7 Wet IB'01 is naar het oordeel van de Raad niet stelselmatig. De Raad adviseert in artikel 3.6.7, tweede lid, Wet IB'01 alle voorwaarden met betrekking tot de verzekeringsovereenkomst op te nemen, op grond waarvan de onderdelen c en g geen regeling meer in dit lid dienen te vinden.

Deze onderdelen kunnen in het derde lid worden opgenomen als gebeurtenissen die leiden tot het vaststellen van een fictieve uitkering.

Onderdeel c behoeft daarnaast nog uitwerking. Uit de toelichting is af te leiden dat het verzuim van premiebetaling leidt tot een fictieve uitkering. Gelet op deze zware sanctie dient het begrip «voldoen van jaarlijkse premies» nader te worden uitgewerkt, waarbij aandacht moet worden gegeven aan het rentedragend schuldig blijven van één of meer van deze premies. De Raad is daarnaast van oordeel dat de uitvoering van de verzekeringsovereenkomst uitsluitend een zaak van partijen is en dat de gevolgen van verzuim van premiebetaling geen afzonderlijke regeling behoeft. Indien op grond van de verzekeringsovereenkomst bij verzuim van premiebetaling geen rechten meer aan de polis kunnen worden ontleend of tot premievrijstelling wordt overgegaan, wordt reeds op grond van het derde lid een fictieve uitkering aangenomen.

De Raad adviseert artikel 3.6.7, tweede lid, onder c, Wet IB'01 in dit licht te heroverwegen.

79. De Raad adviseert de onderdelen c en g van artikel 3.6.7, tweede lid, van de wet op te nemen in het derde lid als gebeurtenissen die leiden tot het vaststellen van een fictieve uitkering. In onderdeel c is de eis neergelegd dat partijen zich gedurende de looptijd van de polis moeten houden aan de verplichting van jaarlijkse premiebetaling binnen de bandbreedte van 1:10, zoals die verplichting uit de verzekeringsovereenkomst voortvloeit. Onderdeel g bevat de voorwaarde dat de verzekering een looptijd van 30 jaar niet heeft overschreden.

De suggestie van de Raad op dit punt nemen wij over. In de wettekst zijn de onderdelen c en g overgeheveld naar het derde lid als gebeurtenissen die leiden tot het vaststellen van een fictieve uitkering.

Voorts is de Raad van oordeel dat onderdeel c, in het licht van het derde lid, achterwege kan blijven. De bepalingen van het derde lid bewerkstelligen op zichzelf, volgens de Raad, dat als de overeenkomst niet wordt uitgevoerd conform de voorwaarden van onderdeel b, een fictieve uitkering in aanmerking wordt genomen.

De uitleg die de Raad geeft is inderdaad verdedigbaar. Indien verzuim van premiebetaling ertoe leidt dat geen rechten meer aan de polis kunnen worden ontleend of tot premievrijstelling wordt overgegaan, bestaat de mogelijkheid dat reeds uit hoofde van het derde lid een fictieve uitkering wordt aange-

nomen. Er zijn echter risico's met betrekking tot deze wetsuitleg. Onderdeel b van het tweede lid kan namelijk ook zeer letterlijk gelezen worden in welk geval het gevaar bestaat dat het opnemen van die voorwaarden in de overeenkomst op zichzelf voldoende wordt geacht. Ter voorkoming van onduidelijkheid op dit punt, is expliciet opgenomen dat partijen zich dienen te houden aan de desbetreffende voorwaarden.

De Raad constateert dat het verzuim van premiebetaling leidt tot een zware sanctie, namelijk een fictieve uitkering. In dit kader vraagt hij om een nadere uitwerking van het begrip «voldoen van jaarlijkse premies» waarbij aandacht moet worden gegeven aan het rentedragend schuldig blijven van één of meer van deze premies.

Allereerst wordt opgemerkt dat in het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het verzuim van premiebetaling ook tot een sanctie kan leiden. Er bestaat dan in beginsel geen recht meer op de vrijstelling van artikel 26a. Om alsnog recht te hebben op de vrijstelling moet opnieuw een termijn van tenminste 15 of 20 jaar jaarlijks premies voldaan worden. De sanctie van een fictieve uitkering is in die zin zwaarder, dat hij onomkeerbaar is. Met het voldoen van jaarlijkse premies wordt bedoeld dat de belastingplichtige jaarlijks, uit gelden die hem vrijelijk ter beschikking staan, voldoet aan zijn premieplicht. Deze terminologie is reeds uit de huidige wet bekend en heeft in de jurisprudentie haar nadere uitwerking gekregen. Het is duidelijk dat van voldoening in deze zin sprake is als betaald wordt van de eigen bankrekening of een – daartoe ingesteld – premiedepot waarover de belastingplichtige de vrije beschikkingsmacht heeft. Aan het andere uiterste vinden we de (varianten van) premiefinanciering. Van het voldoen van een premie is dan bijvoorbeeld geen sprake indien enerzijds de premie rentedragend schuldig wordt gebleven en anderzijds ook de rente op de daardoor ontstane schuld rentedragend schuldig wordt gebleven. In een dergelijk geval heeft de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van een rekengrootheid en daarmee niet van het voldoen van premies (HR 4 februari 1987, nr. 24 335, BNB 1987/160).

80. Kring van verzekerden

Op grond van artikel 3.6.7, tweede lid, onder d, Wet IB'01 wordt de kring van verzekerden gevormd door de verzekeringsnemer, zijn echtgenoot en degene met wie hij duurzaam een gezamenlijke huishouding voert.

Deze kring wijkt af van de degenen die als partner worden aangemerkt (artikel 1.2 Wet IB'01). In de toelichting wordt bij de omschrijving van deze kring geen verbinding gelegd met het partnerbegrip, maar wordt als bepalend criterium ingevoerd «personen wiens inkomen kunnen bijdragen aan de huishoudelijke uitgaven en de woonlasten». Evenmin is de samenhang met artikel 3.6.6 Wet IB'01 in kaart gebracht.

Naar het oordeel van de Raad is er geen dragend motief te vinden om de kring van «te verzekeren lijven» te verruimen buiten degenen die ingevolge artikel 1.2 Wet IB'01 als partners worden aangemerkt. Duurzaam samenwonende meerderjarigen, die niet voor het partnerschap geopteerd hebben en een woning in mede-eigendom bezitten, hebben ieder voor zich een «eigen woning» ingevolge artikel 3.6.6 Wet IB'01, op grond waarvan zij afzonderlijk een kapitaalverzekering eigen woning kunnen sluiten.

Overeenkomstige opmerkingen zijn te maken met betrekking tot artikel 3.6.7, tweede lid, onder f, Wet IB'01.

De Raad adviseert artikel 3.6.7, tweede lid, onderdelen d en f, Wet IB'01 aan te passen.

80. De kring van verzekerden die in artikel 3.6.7, tweede lid, onderdeel d, wordt genoemd, is ruimer dan het partnerbegrip van artikel 1.2 van de wet. De Raad vraagt om een toelichting hierop en is van mening dat de kring beperkt kan blijven tot partners. Overeenkomstige opmerkingen kunnen worden gemaakt over de kring van begunstigden van artikel 3.6.7, tweede lid, onderdeel f, van de wet.

De kring van verzekerden van een kapitaalverzekering eigen woning is bewust ruimer genomen dan de reikwijdte van het partnerbegrip. Hiermee wordt de mogelijkheid geboden om te voorkomen dat bij het overlijden van een van de huisbewoners de anderen onverzorgd achter blijven. Het doet zich immers voor dat de bewoners van een woning, waaronder inwonende (minder- of meerderjarige) kinderen, familieleden of aanverwanten dan wel andere samenwonenden, allen uit eigen vermogen of inkomsten een bijdrage leveren

aan de kosten van de – gehele – huishouding, zonder dat zij dusdanig gerechtigd zijn tot die woning dat het voor hen een eigen woning is. De bijdrage aan de huishoudelijke uitgaven of in de woonlasten kan een omvang hebben die, zonder dat bijvoorbeeld de kosten en lasten van de eigen woning voor hun rekening komen dan wel de rente op de hypothecaire geldlening door hen wordt betaald, van wezenlijk belang is voor de bewoners van die woning. Als deze bijdrage wegvalt – door diens overlijden – kan dit ertoe leiden dat de achterblijvers onverzorgd worden achtergelaten. Een uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning heeft een verlaging van de hypotheekschulden en hypotheekrente tot gevolg waardoor de achterblijvers lagere woonlasten hebben en in de woning kunnen blijven wonen. Een dergelijke situatie is, voor de toepassing van deze regeling, niet anders dan het wegvallen van het inkomen van een «eigenwoningbezitter». Voor de kring van begunstigen geldt mutatis mutandis hetzelfde.

81. Verhuizing en aankoop nieuwe woning

De vrijstelling van het rente-element in de kapitaaluitkering geldt ook bij afkoop van de verzekering in verband met de verkoop van de woning (artikel 3.6.9, tweede lid, onder a, Wet IB'01). Dit is een verruiming ten opzichte van de vrijstelling in artikel 26a, tweede lid, Wet IB'64 en illustreert de vergaande begunstiging van de spaarhypothek. Het enkele feit dat «de kapitaalverzekering wel degelijk de bedoeling gehad kan hebben om te dienen tot aflossing van de financiering van de eigen woning», zoals is gesteld in de toelichting, lijkt geen objectieve en redelijke grond voor deze regeling. Naar het oordeel van de Raad is er dan ook geen reden voor een dergelijke vergaande begunstiging. Indien de indeling van de spaarhypothek in box I gehandhaafd blijft en de vrijstelling wordt voortgezet, adviseert de Raad in ieder geval vast te houden aan de looptijd van 20 jaar voor het genieten van de vrijstelling van het rente-element in de kapitaaluitkering voorzover deze betrekking heeft op de periode dat de spaarhypothek in verband met het bezit van een eigen woning stond. Bij afkoop binnen de termijn van 20 jaar dient het vorenomschreven rente-element in de belastingheffing te worden betrokken. De vrijstelling voor de spaarhypothek werkt echter ongunstig uit bij de aankoop van een nieuwe eigen woning. Indien eenmaal het rente-element in de kapitaaluitkering, hetzij aan het einde van de contractperiode, hetzij bij eerdere afkoop in verband met een verhuizing, is vrijgesteld, moet ook het spaarelement in die uitkering voor de aankoop van een nieuwe woning worden aangewend. Alleen het verschil tussen de kapitaaluitkering en de aankoopprijs van die nieuwe woning kan met een geldlening gefinancierd worden, waarvan de rente in box I aftrekbaar is. Het uitsluiten van een bedrag ter grootte van het spaarelement in de kapitaaluitkering voor een dergelijke geldlening vormt een discriminatie ten opzichte van andere spaarvormen waarvoor een objectieve en redelijke grond moet worden aangevoerd. Naar het oordeel van de Raad zou de uitsluiting niet verder moeten gaan dan het rente-element in de kapitaaluitkering. De Raad adviseert, indien de indeling van de spaarhypothek in box I gehandhaafd blijft en de vrijstelling wordt voortgezet, artikel 3.6.13 Wet IB'01 te heroverwegen.

81. De vrijstelling van het rente-element in de kapitaaluitkering geldt ook bij afkoop van de verzekering in verband met de verkoop van de woning. De Raad is van mening dat het enkele feit dat «de kapitaalverzekering wel degelijk de bedoeling gehad kan hebben om te dienen tot aflossing van de financiering van de eigen woning», zoals is gesteld in de toelichting, geen objectieve en redelijke grond is voor deze regeling. De Raad adviseert vast te houden aan de looptijd van 20 jaar voor het genieten van de vrijstelling van het rente-element. Bij afkoop binnen die termijn dient het rente-element alsnog in de belastingheffing te worden betrokken.

Het vervallen van de looptijdeis op dit punt hangt samen met het gewijzigde karakter van de faciliteit die als zodanig per saldo een beperking aanbrengt in de mogelijkheden om door middel van kapitaalverzekeringen belastingvrij te sparen. Ingeval onder de werking van het huidige systeem bijvoorbeeld na 11 jaar een woning wordt verkocht die is gefinancierd met een spaarhypothek, zou de rentecomponent die op dat moment in de kapitaalverzekering – de component van de spaarhypothek waarmee de hypothek te zijner tijd zou moeten worden afgelost – is aangegroeid, worden belast. Onder de werking

van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft een belastingplichtige echter de mogelijkheid om de lopende kapitaalverzekering uit de vervallen spaarhypothek te lichten en premies te blijven storten totdat terzake van die polis aan de 15- of 20-jaarsperiode is voldaan. In dat geval kan hij alsnog gebruik maken van de vrijstelling. Onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 zal dat laatste niet meer mogelijk zijn, omdat het generieke karakter van de vrijstelling voor uitkeringen uit kapitaalverzekering vervalt. In verband daarmee is ervoor gekozen om de 20-jaarseis te laten vervallen indien ter zake van de verkoop van de eigen woning een kapitaaluitkering plaatsvindt die feitelijk wordt aangewend om de hypotheek af te lossen.

De Raad constateert dat de voorgestelde regeling onder meer tot gevolg heeft dat als eenmaal het rente-element in de kapitaaluitkering, hetzij aan het einde van de contractperiode, hetzij bij eerdere afkoop in verband met een verhuizing, is vrijgesteld, ook het spaarelement in die uitkering voor de aankoop van een nieuwe woning moet worden aangewend. Alleen het verschil tussen de kapitaaluitkering en de aankoopprijs van die nieuwe woning kan met een geldlening gefinancierd worden, waarvan de rente in box I aftrekbaar is. Het uitsluiten van een bedrag ter grootte van het spaarelement in de kapitaaluitkering voor een dergelijke geldlening vormt naar het oordeel van de Raad een discriminatie ten opzichte van andere spaarvormen waarvoor een objectieve en redelijke grond moet worden aangevoerd. Naar het oordeel van de Raad zou de uitsluiting niet verder moeten gaan dan het rente-element in de kapitaaluitkering. De Raad adviseert dan ook om artikel 3.6.13 Wet inkomstenbelasting 2001 te heroverwegen.

De vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning beoogt de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden om belastingvrij te sparen voor de (aflossing van de financiering van de) eigen woning. Het bijeen sparen van een bepaald bedrag gaat onverbrekelijk samen met het inleggen van eigen geld; in casu het spaar- of kapitaalselement. Iedere belastingplichtige moet ook zelf een bijdrage leveren aan de aflossing van de hypothecaire geldlening. De vrijstelling geeft daarbij een fiscale begeleiding. Die begeleiding behelst niet alleen het onder voorwaarden vrijstellen van de renteaangroei, maar ook – in het verlengde daarvan – het voor de toepassing van het forfaitair rendement buiten aanmerking laten van het eigen vermogen dat als premie in een kapitaalverzekering is gestort. Tegen deze achtergrond achten wij het gerechtvaardigd dat deze stimulans wordt verstrekt onder de voorwaarde dat het eigen geld duurzaam in de eigen woning wordt geïnvesteerd. Zonder een duurzame aanwending van het eigen geld voor de eigen woning, zoals de Raad suggereert, zou de (aflossing van de financiering van de) eigen woning uitsluitend met fiscaal vrijgestelde rente gefinancierd behoeven te worden. Daarmee wordt naar ons oordeel te veel afbreuk gedaan aan het bijzondere karakter van de aan de eigen woning gekoppelde kapitaalverzekering, hetgeen juist ook in het licht van de opmerkingen van de Raad onder punt 76 tot extra kwetsbaarheden leidt.

Verder dient bedacht te worden dat de belastingplichtige – in de tijd aansluitend – telkens één eigen woning kan hebben. Weliswaar kunnen dit door verhuizingen opeenvolgend verschillende woningen zijn, maar deze hebben alle (ook fiscaal) dezelfde functie. De vrijstelling beoogt een faciliteit te geven voor (de aflossing van de financiering van) die ene eigen woning. Dat dit opeenvolgend verschillende huizen kunnen zijn, is hierbij niet van belang. Voorts wijzen wij er op dat als de eis van artikel 3.6.13 niet zou worden gesteld, de belastingplichtige – zonder repercussies – in feite terug kan komen op de aflossing die hij bij de verkoop van de vorige eigen woning gedaan heeft op de hypothecaire geldlening.

Inkomensvoorzieningen

82. Kring van gerechtigden

In artikel 3.7.3, eerste lid, onder b, Wet IB'01 is de kring van gerechtigden omschreven waarvoor een gefacilieerde lijfrente kan worden afgesloten. Aangezien de lijfrenten moeten dienen ter compensatie van een pensioentekort ligt het naar het oordeel van de Raad voor de hand de kring van gerechtigden op dezelfde wijze te omschrijven als de kring van gerechtigden voor een pensioenregeling. Artikel 18, eerste lid, Wet LB'64 omschrijft de kring voor het nabestaandenpensioen als: echtgenoot en gewezen echtgenoot, dan

wel degene met wie de werknemer duurzaam een gezamenlijke huishouding voert of heeft gevoerd en met wie geen bloed- of aanverwantschap in de eerste graad bestaat, en de kring voor het wezenpensioen als: kinderen en pleegkinderen die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt. De Raad adviseert artikel 3.7.3, eerste lid, onder b, Wet IB'01 aan te passen overeenkomstig artikel 18, eerste lid, Wet LB'64.

82. Met de in artikel 3.7.3, eerste lid, onderdeel b, opgenomen kring van gerechtigden waarvoor een gefacilieerde lijfrente kan worden afgesloten wordt de bestaande situatie gecontinueerd. Naast echtgenoten, partners en kinderen kunnen ook anderen, hetzij binnen de familiesfeer, hetzij daarbuiten gerechtigd zijn tot de termijnen van een nabestaandenlijfrente. Met een aanpassing overeenkomstig artikel 18, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals de Raad adviseert, zou de kring van gerechtigden waarvoor een gefacilieerde lijfrente kan worden afgesloten worden beperkt tot de partner of gewezen partner met wie een gezamenlijke huishouding wordt of is gevoerd en met wie geen bloed- of aanverwantschap in de eerste graad bestaat, alsmede de kinderen of pleegkinderen die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt. Een directe aanleiding voor een dergelijke beperking is thans niet aanwezig. Bij een pensioenregeling is niet alleen de belastingplichtige partij, maar ook de werkgever die hieraan veelal een bijdrage levert. In de pensioensfeer is gekozen voor een meer objectieve benadering. Daarbij is de kring van gerechtigden beperkt gehouden tot die gerechtigden waarvan zonder meer duidelijk is dat voor hen een onderhoudsverplichting bestaat. In de lijfrentesfeer, waar de werkgeversrelatie ontbreekt, is gekozen voor een meer subjectieve benadering. Deze kent een ruimere kring van nabestaanden vanuit de gedachte dat een belastingplichtige niet bereid zal zijn een lijfrentepremie voor een nabestaandenvoorziening te betalen voor iemand waarvoor hij zich niet moreel verplicht zou voelen een onderhoudsvoorziening te treffen. De aanbeveling van de Raad om de familiegroep eenduidig te omschrijven is overgenomen. Dit heeft tot gevolg dat aan nabestaandenlijfrenten voor bloed- of aanverwanten in de derde graad van de zijlijn, geen nadere voorwaarden worden gesteld.

83. Toegelaten aanbieders

Artikel 3.7.4, tweede lid, Wet IB'01 beperkt de toegelaten aanbieders van arbeidsongeschiktheidsverzekeringen tot verzekeraars die bevoegd zijn het directe verzekeringsbedrijf uit te oefenen en de verplichting rekenen tot het binnenlandse ondernemingsvermogen. Deze beperking is niet gemotiveerd en sluit ook niet aan op hetgeen in de toelichting is opgemerkt met betrekking tot de ontwikkelingen binnen Europa ten aanzien van de lijfrente-verzekeraars. De Raad adviseert de toelating ook ten aanzien van de arbeidsongeschiktheidsverzekeringen te verruimen.

83. Het advies van de Raad om met betrekking tot de arbeidsongeschiktheidsverzekeringen de omschrijving van toegelaten aanbieders te verruimen hebben wij overgenomen. De kring van aanbieders van rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen ter zake van invaliditeit, ziekte of ongeval is in overeenstemming gebracht met die van de lijfrente-verzekeraars.

84. Stamrechtvrijstelling

De stamrechtvrijstelling (artikel 45a, vijfde lid, Wet IB'64) behoort met de stakingsvrijstelling van f 20 000,- of f 45 000,- (artikel 8, eerste lid, onder d, Wet IB'64) en het bijzondere tarief (artikel 57, eerste lid, onder b, Wet IB'64) tot de traditionele stakingsfaciliteiten, die in de Wet IB'64 zijn opgenomen. De regeling van de stamrechtvrijstelling is oorspronkelijk getroffen om een dubbele belasting over de stakingswinst te voorkomen en is nadien mede «ingezet» als oudedagsvoorziening. De herijking van de oudedagsvoorzieningen heeft de stamrechtvrijstelling onberoerd gelaten. In de toelichting op artikel 3.7.7 Wet IB'01 wordt voor de ongewijzigde voortzetting geen motivering gegeven.

Naar het oordeel van de Raad is deze voortzetting echter discutabel, omdat de fiscale faciliëring van de oudedagsvoorzieningen wordt beperkt tot de «echte» voorzieningen en bovenmatige regelingen worden uitgebannen. De stamrechtvrijstelling heeft geen directe relatie met de hoogte van de te bereiken voorziening; de hoogte van de stakingswinst kan tot een ondermaatse maar

ook tot een bovenmaatse voorziening ten opzichte van het voordien behaalde winstniveau leiden.

De Raad adviseert in de toelichting aandacht aan deze problematiek te geven, waarbij ook de variant kan worden gezien waarbij de stamrechtvrijstelling beperkt blijft tot het bedrag van de niet benutte ruimte aan dotaties aan de oudedagsreserve in de actieve periode.

84. Aan het advies van de Raad om in de toelichting aandacht te geven aan de voortzetting van de stamrechtvrijstelling hebben wij gevolg gegeven.

Negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen

85. Emigratie

Het regime van de conserverende aanslag bij emigratie met betrekking tot de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen is ten opzichte van de overeenkomstige regeling van de Wet IB'64 aanmerkelijk uitgebreid door het vervallen van de «f 100 000-grens». Deze grens is eerst na een uitvoerige parlementaire discussie in de Wet IB'64 opgenomen. In de toelichting op artikel 3.8.5 Wet IB'01 is niet meer gesteld dan dat deze grens vervallen is en dat dit betekent dat in de nieuwe regeling bij elke emigratie van een belastingplichtige die enig bedrag aan premies voor lijfrenten in aftrek heeft gebracht, op grond van dit artikel negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen.

De uitvoering van het regime wordt door deze uitbreiding verzwaaard; het vervallen van de grens dient ook in dat licht te worden toegelicht.

De Raad adviseert het vervallen van de f 100 000-grens in ieder geval te motiveren.

85. Bij de onderdelen 60–64 zijn we reeds ingegaan op de achtergrond en noodzaak van de voorgestelde uitbreiding van het regime inzake conserverende aanslagen tot arbeidspensioenen. Naar onze mening kan het instrument van de conserverende aanslag, zeker zolang in internationaal verband nog geen sluitende regeling tot stand is gebracht, een waardevolle rol vervullen bij het waarborgen van de Nederlandse fiscale claims in internationaal verband. De wenselijkheid van een reguliere uitvoering van pensioenregelingen en de mogelijkheid van verlies van fiscale claims is ook aan de orde bij gevallen waarin minder dan f 100 000 aan premies is betaald. Daarom is er voor gekozen om bij de arbeidspensioenen geen drempel op te nemen. In de toelichting op artikel 3.8.5 is aangegeven dat in navolging van de gekozen systematiek bij arbeidspensioenen, de in artikel 45c, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor lijfrenten opgenomen grens van f 100 000 aan betaalde aftrekbare premies is vervallen.

Aan de Raad kan worden toegegeven dat het vervallen van de drempel voor lijfrenten voor de gevallen waarin minder dan f 100 000 aan premies is betaald, tot een verzwaring van de uitvoering leidt. Daar staat tegenover dat er bij de nadere uitwerking van de regeling in de belastingherziening 2001 naar wordt gestreefd om de gevolgen voor de belastingplichtige van het opleggen van een conserverende aanslag tot een minimum te beperken (zolang uiteraard geen niet-toegestane handeling met betrekking tot het pensioen of de lijfrente wordt verricht). Zo is in artikel 3.8.8 een regeling opgenomen waardoor een conserverende aanslag geen consequenties heeft voor bijvoorbeeld de verliescompensatie en inkomensafhankelijke regelingen. Daarnaast zullen de uitvoeringslasten voor zowel belastingplichtigen als belastingdienst bij de nadere uitwerking van de regeling – in lagere regelgeving – en bij de toepassing van de regeling in de praktijk tot een minimum worden beperkt. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is de toelichting in deze zin nader aangevuld.

Wij verwijzen ten slotte ook naar het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, waarin een belangrijke wijziging van de formele vormgeving van de regeling inzake de conserverende aanslag wordt voorgesteld.

86. Conserverende aanslagen

Onder meer in de toelichting op artikel 3.8.8 Wet IB'01 is gesteld dat het regime van de conserverende aanslagen nog nadere uitwerking behoeft, mogelijk in de AWR.

De Raad behoudt zich het recht voor op het regime van de conserverende aanslagen in zijn geheel terug te komen indien de nog aan te bieden voorstellen daartoe aanleiding geven.

86. Zoals ook al is aangegeven bij punt 85, wordt de formele vormgeving van de zogenoemde conserverende aanslag in het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 gewijzigd.

Kinderopvang

87. Algemeen

De kosten van kinderopvang zijn in de Wet IB'64 aangemerkt als buitengewone lasten (artikel 46, eerste lid, onder d, Wet IB'64). Kenmerk van buitengewone lasten is dat zij buiten de primaire heffingsstructuur vallen, omdat zij vormen van inkomensbesteding zijn, maar dat de noodzaak tot het doen van deze uitgaven voorrang heeft gekregen boven de belastingbetaling. Buitengewone lasten behoren tot de belastinguitgaven.

Zoals hiervoor ten aanzien van de belastinguitgaven is opgemerkt, zal bij de herijking van het belastingobject duidelijk kenbaar dienen te zijn of een bepaalde faciliteit al dan niet tot de primaire heffingsstructuur moet worden gerekend. Het opnemen van de uitgaven voor kinderopvang als afzonderlijk bestanddeel van het belastbare inkomen uit werk en woning roept de vraag op, in hoeverre in een individuele heffing als de inkomstenbelasting een redelijke en objectieve grond bestaat voor het niet in aftrek toelaten van deze kosten indien bij partners of duurzaam samenlevende meerderjarigen één van beiden niet buitenshuis werkt.

Tevens dient een redelijke en objectieve grond te worden aangegeven voor de uitsluiting van andere verhindergronden dan het verrichten van betaalde arbeid buiten het huishouden. Deze andere gronden kunnen gelegen zijn in het verrichten van onbetaalde arbeid buiten het huishouden of in (langdurige) ziekte of invaliditeit die feitelijk kinderopvang verhindert.

De Raad adviseert in de toelichting ook op deze aspecten in te gaan.

87. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden uitgaven voor kinderopvang als buitengewone lasten aangemerkt omdat onder dat regime de kinderopvangregeling daar het beste geplaatst kan worden. In beginsel zijn uitgaven voor kinderopvang echter geen buitengewone lasten. De kinderopvangregeling is een stimuleringsregeling die tot doel heeft de belemmeringen voor arbeidsmarktparticipatie te verminderen. Vanwege het arbeidsgerelateerde karakter van de regeling is ervoor gekozen deze onder te brengen in hoofdstuk 3 Inkomen uit werk en woning. Omdat het doel, bevordering van de arbeidsmarktparticipatie vooropstaat, staat de regeling alleen open indien beide ouders (of de enige ouder) betaalde werkzaamheden buiten het huishouden verrichten. De toelichting op artikel 3.9.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is op deze aspecten aangevuld.

Waardering inkomsten in natura

88. Autokostenforfait

De uitvoering van het huidige autokostenforfait heeft tot een groot aantal door de rechter besliste geschillen geleid. Het voorgestelde autokostenforfait zal de uitvoering nog verzwaren door de invoering van meer grenzen. Het in aanmerking te nemen percentage wordt afhankelijk van het bijhouden van een volledige en daardoor sluitende rittenadministratie, waaruit het aantal kilometers voor privé-doeleinden moet blijken. Tevens moeten, zo is in het besluit van 12 juli 1995, BNB 1995/259 gesteld, de agenda en garagenota's worden overgelegd ter ondersteuning van de rittenstaat die zodanig moet zijn ingericht dat per dag voor elke rit de begin- en eindstand van de kilometer-teller, de gereden route, het zakelijke bezoekadres of de aanduiding privé, wordt opgenomen.

Naar het oordeel van de Raad is het voorstel om tot een benadering te komen die beter aansluit op het feitelijke privégebruik van de «auto van de zaak» administratief zodanig belastend voor de belastingplichtige dat het voorstel moet worden heroverwogen. Het gaat niet aan, mede doordat uitdrukkelijk ook de gemiddelde automobilist met een «auto van de zaak» gestimuleerd wordt over te gaan tot variabilisering, nagenoeg alle «mobiele» werknemers te

verplichten tot een dagelijks bijhouden van elke gereden rit met kilometerverantwoording ondersteund door agenda en andere bewijsstukken, terwijl in het kader van de aanslagregeling deze rittenverantwoording normaliter niet gecontroleerd kan worden anders dan op straffe van een aanmerkelijke vertraging in die aanslagregeling. Daarbij komt dat ook de controle aanmerkelijke problemen kan geven en conflictgevoelig is. De Raad wijst er daarbij op, dat de werkgever over het emolument «auto van de zaak» geen loonheffing inhoudt, en dat het gewicht van de controle op de rittenadministratie dan ook geheel op de belastingadministratie drukt.

88. Mede om tegemoet te komen aan het bezwaar dat op het privé-gebruik van de auto van de zaak nauwelijks een rem zit, is in het regeerakkoord neergelegd dat het forfaitaire karakter van de autokostenfictie zal worden vervangen door een benadering die beter aansluit op het feitelijke privé-gebruik van de auto van de zaak. Dit is wenselijk vanuit de variabiliseringsdoelstelling. Aan dit aansluiten is onlosmakelijk verbonden een vorm van registratie van dat gebruik. Om de conflictgevoeligheid van de registratie te verminderen, is ervoor gekozen om een slechts gering aantal klassen privé-gebruik te introduceren waarbinnen het bij te tellen bedrag gelijk blijft, en zijn de «sprongen» in de bijtelling – afgezien van de eerste sprong bij een privé-gebruik van 500 kilometer – beperkt gehouden. Ook zal juist vanwege de conflictgevoeligheid controle mogelijk moeten zijn. Bij geringe mogelijkheden tot controle zou het gevaar kunnen ontstaan dat gebruikers van een ter beschikking gestelde auto tot een lagere bijtelling komen dan met het werkelijk privé-gebruik overeenkomt. Overigens kan de belastingplichtige met een «auto van de zaak» ervoor kiezen geen registratie bij te houden. Dat heeft dan een bijtelling tot gevolg die overeenkomt met een privé-gebruik van ten minste 7000 kilometer op jaarbasis.

Verliesverrekening

89. Maritale verliesverrekening

In de toelichting op artikel 3.12.2 Wet IB'01 wordt gesteld dat gelet op het uitgangspunt van individuele belastingheffing geen behoefte bestaat aan een regeling overeenkomstig artikel 51, vierde en vijfde lid, tweede volzin, (lees: vijfde en zesde lid) Wet IB'64. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de mogelijkheid dat partners bij de aangifte gekozen hebben negatieve gemeenschappelijke inkomensbestanddelen aan één van hen beiden toe te rekenen in een situatie dat dit fiscaal geen gevolg heeft. Indien de partner aan wie deze negatieve gemeenschappelijke inkomensbestanddelen zijn toegekend, overlijdt zonder dat het daardoor ontstane verlies (volledig) is verrekend, bestaat er voor de andere partner geen mogelijkheid het (resterende) verlies «naar zich toe te halen» door herziening van de keuze of anderszins. Achteraf bezien is de keuze die de partners gemaakt hebben dus «fout» geweest, omdat een niet verrekenbaar verlies ontstaat dat bij een andere keuze aan de overblijvende partner was opgekomen. Naar het oordeel van de Raad is er in deze gevallen reden aan de overblijvende partner het recht toe te kennen het bij de overleden partner niet te verrekenen verlies, voorzover dit terug te voeren is op negatieve gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, zelf te verrekenen.

De Raad adviseert artikel 3.12.2 Wet IB'01 in deze zin aan te vullen.

89. Wij nemen het advies van de Raad om artikel 3.12.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan te vullen over. Na deze aanpassing geeft artikel 3.12.2 de overblijvende partner het recht een verlies uit werk en woning van zijn overleden partner zelf met zijn inkomen uit werk en woning te verrekenen. Dit geldt alleen voorzover het verlies uit werk en woning is ontstaan door de toerekening van negatieve gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en het daardoor ontstane verlies uit werk en woning niet (volledig) is verrekend op het moment dat de partner aan wie deze inkomensbestanddelen zijn toegekend overlijdt. Zie hierover ook punt 108.

Middeling

90. Uitsluiting kalenderjaar 65-jarige leeftijd

In de toelichting op artikel 3.13.1 Wet IB'01 is gesteld dat de uitsluiting van de middeling van het kalenderjaar waarin de belastingplichtige de 65-jarige leeftijd bereikt, is gehandhaafd omdat de daartoe destijds aangevoerde gronden nog onverkort gelden. Deze zijn dat de brutodaling van het inkomensniveau waarmee de pensionering gepaard gaat maatschappelijk is aanvaard en niet als een hardheid wordt ervaren, alsmede dat wordt voorkomen dat het herrekende belastbare inkomen in dat jaar moet worden gesplitst. Deze gronden zijn niet onbestreden gebleven, omdat de middeling als een aanpassing van de maatstaf van draagkracht losstaat van het tarief. De splitsing van het inkomen is daarenboven niet noodzakelijk voor de toepassing van de inkomstenbelastingtabel maar voor de toepassing van de premieheffing volksverzekeringen, mede in het licht van de aanbeveling van de «Subwerkgroep I» (de Nota, bladzijde 287).

De Raad adviseert met betrekking tot de middeling de samenloop van de inkomstenbelastingheffing en de premieheffing opnieuw te analyseren, en de regeling zodanig vorm te geven dat een voor de premieheffing niet gewenste middelingsregeling een onverkorte toepassing voor de inkomstenbelastingheffing niet in de weg staat.

Daarnaast adviseert de Raad de uitsluiting van het kalenderjaar waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt opnieuw te bezien. Dit wordt in de eerste plaats ingegeven door het voorstel de bijzondere tarieven te laten vervallen. In de toelichting wordt opgemerkt dat dit tot een toeneming van de toepassing van de middeling zal leiden. Veelvuldig zal in het jaar waarin de ondernemer 65 jaar wordt, staking van de onderneming plaatsvinden. Uitsluiting van juist dit jaar scherpt het verval van de bijzondere tarieven aan. In de tweede plaats wordt ook de winst uit onderneming in de gevallen dat geen staking van de onderneming plaatsvindt in dat jaar van middeling uitgesloten, hoewel daar op zich geen reden voor is. In de derde plaats is de datum van pensionering steeds meer flexibel aan het worden. De koppeling tussen inkomensdaling bij pensionering en 65 jarige leeftijd is daarmee niet vanzelfsprekend.

90. Het advies heeft ons aanleiding gegeven de middelingsregeling zodanig aan te passen dat ook het jaar waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt, in een middelingstijdvak kan worden betrokken. Indien in een middelingstijdvak het jaar voorkomt waarin de belastingplichtige 65 jaar is geworden, wordt in de jaren van het middelingstijdvak waarin het ouderentariaf (geheel of gedeeltelijk) van toepassing is geweest, de geheven en herrekende belasting in die jaren fictief gesteld op het volle tarief. Door deze techniek wordt voorkomen dat een voordeel ontstaat door het verschuiven van inkomen van een jaar waarin het volle tarief van toepassing was naar een jaar waarin het gereduceerde ouderentariaf van toepassing is.

Aanmerkelijk belang

91. Algemeen

De aanmerkelijk belangregeling is met ingang van 1 januari 1997 ingrijpend gewijzigd. De nieuwe regeling is nagenoeg geheel in de Wet IB'01 opgenomen. Dit rechtvaardigt echter niet dat de plaats van de regeling in het boxenstelsel van de Wet IB'01 ongewijzigd blijft. De Wet IB'01 is «robuust» geworden. In het licht van die kwalificatie dient afgewogen te worden om welke reden de aanmerkelijk belanghouder niet jaarlijks in de heffing betrokken wordt, zoals wel geldt voor de ondernemer en de belegger; eerstgenoemde voor de jaarwinst, laatstgenoemde voor het fictief rendement. De aanmerkelijk belanghouder kan op dezelfde voet, en met een aanmerkelijke vereenvoudiging van de regelgeving, jaarlijks in de inkomstenbelastingheffing worden betrokken op basis van ten minste een (fictief) rendement van 4%. Voorzover de contant genoten voordelen in een jaar minder dan dat rendement van 4% belopen, wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen met het verschil verhoogd. Over de gehele bezitsperiode wordt op deze wijze niet meer belast dan de contant genoten voordelen plus het positieve of negatieve verschil tussen de vervreemdings- en de verkrijgingsprijs van de aandelen. Voor het bezit van aandelen in een buitenlandse beleggingsmaatschappij is reeds dit regime in de Wet IB'01 opgenomen.

Een dergelijke jaarlijkse heffing voorkomt ook de onevenwichtigheid ten opzichte van de belegger die jaarlijks over het fictief rendement betaalt, dat een «calculerende» aanmerkelijk belanghouder door emigratie naar een verdragsstaat uiteindelijk in het geheel geen inkomstenbelastingheffing over zijn aanmerkelijk belangbezit behoeft te betalen. De afrekening bij emigratie is niet volkomen, omdat de conserverende aanslag bij emigratie de mogelijkheid tot afstel openlaat.

De aanmerkelijk belanghouder heeft twee gezichten. Zijn gezicht als belegger rechtvaardigt een met de overige beleggers gelijke regeling. Bij een gelijke regeling kan ten aanzien van de tariefstelling worden overwogen dat een lager tarief dan 30% gerechtvaardigd is omdat de aanmerkelijk belanghouder ook voor de hogere contante dividenden en de vervreemdingswinst in de heffing wordt betrokken. De hoogte van dat tarief kan nader bepaald worden. De Raad adviseert het aanmerkelijk belangregime in deze zin te heroverwegen.

91. Bij de vormgeving van het aanmerkelijkbelangregime in het wetsontwerp is de door de Raad voorgestelde variant waarbij in het aanmerkelijkbelangregime structureel forfaitaire elementen worden ingebouwd aan de orde geweest. Uiteindelijk is echter niet voor deze variant gekozen. Een dergelijke ingreep – in wezen het in de tijd naar voren halen van een deel van de belastingheffing over inkomen uit aanmerkelijk belang – past niet in het karakter van de aanmerkelijkbelangregeling. Daarbij merken wij op dat wij de analyse van de Raad dat in de winstsfeer ook jaarlijks inkomen moet worden aangegeven niet geheel delen. Ook in de winstsfeer vindt de belastingheffing over boekwinsten immers slechts bij realisatie plaats. De door de Raad voorgestelde benadering zou er toe leiden dat inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking zou worden genomen ter zake van nog niet gerealiseerde meerwaarden zoals goodwill. Een tweede kanttekening is dat bij aanmerkelijkbelanghouders tevens een rol speelt dat veelal sprake is van inkomen dat afkomstig is uit de winst van een vennootschap. Over deze winst is in de regel wel al vennootschapsbelasting geheven. In zoverre is de door de Raad geconstateerde discrepantie tussen de belastingheffing ten aanzien van ondernemers enerzijds en aanmerkelijkbelanghouders anderzijds slechts ten dele aanwezig.

Indien het door de Raad voorgestelde systeem zou worden ingevoerd, zou voorts het beeld kunnen ontstaan dat de belastingheffing ten aanzien van aanmerkelijkbelanghouders in enkele jaren tijd een aanzienlijke verzwaring zou hebben ondergaan. De beeldvorming over het fiscale klimaat voor ondernemers in het midden- en kleinbedrijf zou hierdoor ongunstig kunnen worden beïnvloed. De Raad beoogt dit te voorkomen met zijn voorstel het tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang vast te stellen op een, nader te bepalen, lager percentage. Dit is echter geen aantrekkelijk alternatief omdat het streven naar ongewenste belastingarbitrage zal worden versterkt. Aftrek tegen het tarief van de vennootschapsbelasting zou dan niet meer worden gevolgd door een heffing van overeenkomstige omvang in de sfeer van het aanmerkelijk belang. Ten slotte zij nog opgemerkt dat het door de Raad voorgestelde systeem een verzwaring van de uitvoeringslast zou veroorzaken in verband met de noodzaak van jaarlijkse aandelenwaarderingen bij alle aanmerkelijkbelanghouders.

92. Beleggingsmaatschappijen

De uitbreiding van het aanmerkelijk belangregime tot participatiebewijs-houders is niet vanzelfsprekend en behoeft een dragende motivering. Onder een fonds voor gemene rekening wordt verstaan een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, mits van de deelgerechtigdheid blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid (artikel 2, tweede lid, Vpb'69). Deze fondsen voor gemene rekening zijn in de vennootschapsbelastingheffing betrokken teneinde hen in een gelijke concurrentiepositie met de in de naamloze vennootschapsvorm gedreven beleggingsmaatschappijen te plaatsen. Indien aan bepaalde voorwaarden, zoals het doorstoten van beleggingsopbrengsten, is voldaan, vindt effectief geen vennootschapsbelastingheffing plaats. Deze fondsen vervullen evenals de beleggingsmaatschappijen een belangrijke functie om gespreid beleggen mogelijk te maken.

In de toelichting op artikel 4.2.4 Wet IB'01 is de gelijkstelling van fondsen voor gemene rekening met vennootschappen in het bijzonder nodig geoordeeld in verband met de buitenlandse beleggingslichamen.

Deze opmerking geeft de Raad aanleiding aandacht te geven aan de toepassing van het aanmerkelijk belangregime op beleggingsmaatschappijen als zodanig. De rechtvaardiging voor een afzonderlijk aanmerkelijk belangregime wordt gevormd door de gelijkenis van de aanmerkelijk belanghouder met een ondernemer. Indien de vennootschap niet onderneemt maar belegt, heeft de aanmerkelijk belanghouder geen «gezicht» als ondernemer. Uit dien hoofde is er geen rechtvaardiging voor de toepassing van het aanmerkelijk belangregime op aandelen in beleggingsmaatschappijen. Onder het huidige regime kan het onderbrengen van beleggingen in een «eigen» besloten vennootschap worden gekwalificeerd als het ontwijken van de inkomstenbelastingheffing over de opbrengst van die beleggingen en kan de toepassing van het aanmerkelijk belangregime op die beleggingsmaatschappijen als een anti-ontwijkingsregeling worden aangemerkt. Dit argument is echter bij de invoering van box III komen te vervallen.

Naar het oordeel van de Raad is er onder de Wet IB'01 geen dragend motief meer om beleggingsmaatschappijen onder het aanmerkelijk belangregime te brengen, en niet steeds in box III op te nemen. Een uitzondering kan alleen gemaakt worden voor de gevallen waarin de vennootschap als uitloop van een actieve werkmaatschappij zich actueel beperkt tot het beleggen van vermogen en niet over de in de actieve periode opgebouwde reserves is afgerkend. Met betrekking tot een fonds voor gemene rekening is een dergelijke uitloop echter niet denkbaar.

De Raad adviseert «echte» beleggingsmaatschappijen niet in het aanmerkelijk belangregime te betrekken en in ieder geval artikel 4.2.4 Wet IB'01 te schrappen.

92. De veronderstelling van de Raad dat directe beleggingen die tot de grondslag van het forfaitaire rendement behoren voor belastingplichtigen aantrekkelijker zullen zijn dan middellijke beleggingen met gebruikmaking van een door de belastingplichtige beheerste vennootschap, is in een deel van de gevallen juist. Dit is op zich echter geen reden het aanmerkelijkbelangregime in het geheel niet meer van toepassing te laten zijn op beleggingsvennootschappen. De door de Raad voorgestelde uitzondering zou vorm dienen te worden gegeven in een bepaling waarin wordt omschreven in welke mate een vennootschap beleggingsactiviteiten dient te ontplooien om voor deze uitzondering in aanmerking te komen. Dit zou onvermijdelijk leiden tot ongewenste verschijningsvormen waarbij zou worden getracht binnen de grenzen van de wettelijke definitie ondernemingsactiviteiten vorm te geven als, of in te bedden in beleggingsactiviteiten (bijvoorbeeld deels beleggen en deels ondernemen, houdstervenootschappen, participatiemaatschappijen etc). Om die reden verdient het niet de voorkeur een onderscheid als door de Raad voorgesteld aan te brengen. Daarbij dient ook te worden bedacht dat belastingplichtigen het in eigen hand hebben of zij beleggingen direct of indirect door middel van een door hen beheerste vennootschap wensen te houden.

Anders dan de Raad zijn wij van mening dat de gelijkstelling van participaties in open fondsen voor gemene rekening met aandelen niet kan worden gemist, ongeacht het oordeel over de vraag of belangen bij beleggingsmaatschappijen onder de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime vallen. Het is immers zeer wel mogelijk dat voor rekening en risico van fondsen voor gemene rekening andere dan beleggingsactiviteiten worden ontplooid. Indien de gelijkstelling die in artikel 4.2.4 Wet inkomstenbelasting 2001 is opgenomen, zou vervallen, zou derhalve een lek in aanmerkelijkbelangregeling ontstaan. Volledigheidshalve wijzen wij er nog op dat de gelijkstelling een voortzetting betreft van het bestaande regime. Op grond van artikel 44a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geldt die gelijkstelling immers ook reeds voor de toepassing van die wet.

93. Tijdelijke genotsrechten

Bij de recente parlementaire behandeling van de herziening van het aanmerkelijk belangregime is uitdrukkelijk aan de orde geweest of degene die een tijdelijk genotsrecht heeft in de aanmerkelijk belangheffing moet worden betrokken. Deze vraag is met een uitgebreide motivering en verwijzing naar

rechtspraak en daarop aansluitende wetgeving ontkennend beantwoord (kamerstukken II 1996/97, 24 761, nr.7, blz.62–63). In het voorgestelde regime worden ook de tijdelijke genotsrechten opgenomen met de enkele motivering dat het onderscheid tussen tijdelijke en niet-tijdelijke genotsrechten naar zijn aard arbitrair is en niet in alle gevallen redelijk uitwerkt.

Naar het oordeel van de Raad doet deze motivering geen recht aan de oorspronkelijk gedane keuze; zij is ook overigens ontoereikend om de uitbreiding van het regime te dragen. Hetzelfde geldt ten aanzien van de tijdelijke winstbewijzen.

De Raad adviseert het regime met betrekking tot de tijdelijke genotsrechten en tijdelijke winstbewijzen te heroverwegen.

93. Bij de invoering van het huidige aanmerkelijkbelangregime met ingang van 1 januari 1997 is uitdrukkelijk ervoor gekozen het binnen het inkomsten-uit-vermogenregime bestaande – en met ingang van 1 januari 1996 in de wet vastgelegde – onderscheid tussen tijdelijke en niet-tijdelijke genotsrechten te volgen voor het aanmerkelijkbelangregime. Daaraan heeft mede ten grondslag gelegen dat een afwijkend aanmerkelijkbelangregime tot een ingewikkelde regeling zou leiden voor die situaties dat een tijdelijk genotsrecht van de inkomsten-uit-vermogensfeer naar de aanmerkelijkbelangfeer en vice versa zou gaan. Het desbetreffende onderscheid zal door de invoering van de forfaitaire rendementsheffing (box III) niet meer bestaan. Het continueren van die regeling uitsluitend voor het aanmerkelijkbelangregime zou de noodzaak met zich brengen dat het aanmerkelijkbelangregime uitgebreid zou moeten worden met een aantal ingewikkelde bepalingen inzake tijdelijke genotsrechten. Het opheffen van voormeld onderscheid heeft derhalve als voordeel dat een aanzienlijke vereenvoudiging wordt bereikt. Ook in de literatuur is van diverse zijden gesuggereerd het onderscheid tussen tijdelijk en niet-tijdelijke genotsrechten dat in de sfeer van de vermogensinkomsten niet kon worden gemist, te laten vervallen.

Voorts zou het continueren van het onderscheid waarbij tijdelijke genotsrechten buiten het aanmerkelijkbelangregime vallen – en dus onder de forfaitaire rendementsheffing vallen – het aanzienlijke risico meebrengen dat de op de aandelen rustende aanmerkelijkbelangclaim gedeeltelijk wordt afgeschud door het vestigen van tijdelijke genotsrechten op die aandelen ten behoeve van gelieerde partijen. De tijdelijke genotsgerechtigde zou in die situatie aanzienlijke dividenden kunnen ontvangen terwijl de belastingheffing bij de genotsgerechtigde beperkt blijft tot het forfaitaire rendement.

Het vorenstaande brengt ons tot de conclusie dat wijziging van het voorstel om de tijdelijke genotsgerechtigden te betrekken in het aanmerkelijkbelangregime niet wenselijk is. Hetzelfde geldt voor de houders van tijdelijke winstbewijzen.

94. Meesleep- en meetrekregeling

Artikel 4.3.4, onder b, Wet IB'01 breidt het aanmerkelijk belangregime onder meer uit tot de vermogensbestanddelen van de belastingplichtige die aan de vennootschap direct of indirect ter beschikking zijn gesteld. Naar het oordeel van de Raad is deze omschrijving veel te ruim en zij sluit kennelijk ook niet aan bij de bedoeling zoals in de toelichting is weergegeven. Onder de omschrijving vallen nu ook vermogensbestanddelen die zonder enige vergoeding voor ondernemingsdoeleinden worden gebruikt, zoals de garage bij het woonhuis van de directeur-groootaandeelhouder waarin de «auto van de zaak» gestald wordt; evenzo valt onder de omschrijving de privé-auto van die directeur die incidenteel tegen een maximale kilometervergoeding van f.0,60 voor de werkzaamheden van de vennootschap wordt gebruikt. De meetrekregeling van artikel 4.3.5, tweede lid, Wet IB'01 brengt ook de «boodschappenauto» van de echtgenoot van een directeur-groootaandeelhouder binnen bereik indien deze wordt gebruikt om «een brief voor de vennootschap te posten».

De omschrijving moet in ieder geval beperkt worden tot de gevallen waarin tegen vergoeding een vermogensbestanddeel ter beschikking van de vennootschap wordt gesteld; in de toelichting wordt dan ook terecht gesproken van «rendabel maken van vermogensbestanddelen». Tevens moet een regeling worden getroffen met betrekking tot zogenoemd keuzevermogen, aangezien met betrekking tot de ondernemer ook de mogelijkheid is gehandhaafd deze vermogensbestanddelen tot zijn privévermogen, en daarmee tot box III te rekenen. Daarnaast moet (incidenteel) gebruik van vermogens-

bestanddelen die niet tot de heffingsgrondslag bij sparen en beleggen worden gerekend of zijn vrijgesteld, worden uitgesloten van de meesleep- en meetrekregeling. De ratio van deze regelingen is het bestrijden van arbitrage. Indien geen arbitrage kan optreden ontvalt aan de regelingen het bestaansrecht.

Hetzelfde geldt ten aanzien van artikel 4.3.4, onder c, Wet IB'01, alsmede ten aanzien van artikel 4.3.5, derde lid, Wet IB'01. De Raad adviseert de meesleep- en meetrekregeling zoals omschreven in de artikelen 4.3.4, onderdelen b en c, en 4.3.5, tweede en derde lid, Wet IB'01 te herformuleren.

94. Een van de wijzigingen die in het aanmerkelijkbelangregime zijn aangebracht, betreft de belastingheffing over vermogensbestanddelen die door een aanmerkelijkbelanghouder of een met hem gelieerd persoon rendabel worden gemaakt doordat deze ter beschikking worden gesteld aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Met de regeling wordt beoogd ongewenste belastingarbitrage te voorkomen. De Raad constateert terecht dat het gebruik van enkel de term «ter beschikking gesteld» ruimer is dan hetgeen blijkens de toelichting is beoogd. Het advies van de Raad om de artikelen 4.3.4, onderdelen b en c, en 4.3.5, eerste en tweede lid, te herformuleren, is overgenomen. De tekst is in die zin aangepast dat tot uitdrukking wordt gebracht dat de regeling ziet op vermogensbestanddelen die ter beschikking worden gesteld ten einde deze rendabel te maken. Tevens wordt daarmee de parallel met de regeling in de sfeer van de overige werkzaamheden beter tot uitdrukking gebracht. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan de meeste opmerkingen van de Raad.

De opvatting van de Raad dat vermogensbestanddelen die niet tot de grondslag van het forfaitaire rendement kunnen behoren, bijvoorbeeld ten gevolge van een vrijstelling, buiten het bereik van de meesleepregeling dienen te blijven, delen wij niet. Van belang is immers dat ook de gevolgen van een dergelijke terbeschikkingstelling in de sfeer van de vennootschapsbelasting in aanmerking wordt genomen. Voorkomen dient te worden dat tegenover een last bij de vennootschap ter zake van het gebruik van dergelijke vermogensbestanddelen geen adequate heffing bij de aanmerkelijkbelanghouder staat. De gedachte van de Raad om de regeling te beperken tot vermogensbestanddelen die bij een ondernemer/natuurlijk persoon tot het verplichte ondernemingsvermogen zouden behoren, is, evenals in de sfeer van de overige werkzaamheden, niet overgenomen. Hierdoor blijft ook de parallel met laatstgenoemde regeling behouden.

95. Fictief aanmerkelijk belang

De uitbreiding van het bereik van het fictief aanmerkelijk belang tot het gehele regime brengt naar het oordeel van de Raad met zich dat aan de fictief aanmerkelijk belanghouder de mogelijkheid moet worden geboden op verzoek af te rekenen en daarna onder box III te vallen. Deze mogelijkheid is onder het huidige regime niet nodig, aangezien het fictief aanmerkelijk belang geen nadelen met zich brengt.

De Raad adviseert artikel 4.7.1.1 Wet IB'01 aan te vullen met de (fictieve) vervreemding op verzoek van de fictief aanmerkelijk belanghouder.

95. Het advies van de Raad om in de wet op te nemen dat een fictief aanmerkelijkbelanghouder de mogelijkheid krijgt op verzoek af te rekenen en daarna onder box III te vallen, is overgenomen. Daartoe is in artikel 4.7.1.1 een verzoek om afrekening als een fictieve vervreemding aangemerkt en is voor die situatie de bepaling die tussentijdse verliesnemingen voorkomt, niet van toepassing verklaard. Teneinde manipulatie te voorkomen, is het niet mogelijk af te rekenen per een datum die ligt vóór die van de ontvangst van het verzoek.

96. Inkomen uit aanmerkelijk belang

De in artikel 4.4.1 Wet IB'01 opgenomen omschrijving van het inkomen uit aanmerkelijk belang handhaaft het onderscheid in reguliere voordelen en vervreemdingsvoordelen. De Raad ziet daartoe geen grond. De handhaving van het objectieve stelsel voor de reguliere voordelen heeft geen bedding meer in de Wet IB'01 door de invoering van box III. Het motief om de aansluiting bij het begrip opbrengst van aandelen in de Wet op de dividendbelasting 1965 te behouden is in dit kader zinledig en overtuigt de Raad dan ook niet.

96. De constatering dat het objectieve stelsel met betrekking tot vermogensinkomsten is verdwenen als gevolg van de invoering van de forfaitaire rendementsheffing, is juist. Het verlaten van het onderscheid tussen reguliere voordelen en vervreemdingsvoordelen zou echter een aanzienlijke wijziging van het sinds 1997 geldende aanmerkelijkbelangregime inhouden. Dit zou bijvoorbeeld betekenen dat bij iedere geldstroom uit de vennootschap naar de aandeelhouder vastgesteld moet worden of sprake is van een voordeel dan wel van een gedeeltelijke realisering van het voor het aandeel opgeofferde bedrag (bijvoorbeeld de problematiek van meegekocht dividend). Nu het huidige regime op dit punt naar tevredenheid functioneert, lijkt een dergelijke ingrijpende wijziging niet wenselijk. Dit neemt overigens niet weg dat op onderdelen een aanpassing mogelijk is, waarbij in het bijzonder kan worden gedacht aan het systeem van heffing over winstbonusaandelen (zie hierna). Mede naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is wel besloten de volgorde van de onderdelen b en c in artikel 4.4.1 te wijzigen. Hierdoor wordt beter aangesloten bij de volgorde van de afdelingen waarin de bepalingen met betrekking tot reguliere voordelen, voordelen uit overige vermogensbestanddelen en vervreemdingsvoordelen zijn opgenomen.

97. Reguliere voordelen

In het advies met betrekking tot de herziening van het aanmerkelijk belangregime heeft de Raad geadviseerd «uiteen te zetten – mede tegen de achtergrond van evenwichtige belastingheffing – om welke redenen niet de invoering van een volledig gesubjectieerd regime voor tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen wordt voorgesteld». In het nader rapport wordt dienaangaande onder meer gesteld: «Een fictief regulier voordeel (de heffing over de nominale waarde bij winstbonusaandelen en het fictieve rendement bij aandelen in buitenlandse beleggingsmaatschappijen) heeft tot gevolg dat de verkrijgingsprijs in zoverre wordt verhoogd, waardoor bij latere vervreemding tot dat bedrag geen vervreemdingswinst wordt geconstateerd. Het uiteindelijke resultaat is dat het subjectieve voordeel van de aanmerkelijkbelanghouder in de heffing wordt betrokken. De voorgestelde regeling inzake reguliere voordelen vormt aldus geen inbreuk op het beoogde subjectieve regime, maar kan wel tot gevolg hebben dat de belastingheffing – vergeleken met de ondernemings sfeer – wordt vervroegd» (kamerstukken II 1995/96, 24 761, B, punt 2).

Deze vervroeging van de heffing is in punt 17 van het nader rapport nader gemotiveerd door erop te wijzen dat op dit punt de aansluiting is gehandhaafd met het regime voor inkomsten uit vermogen.

De wijziging van het regime voor beleggingen brengt naar het oordeel van de Raad met zich dat opnieuw het aanmerkelijk belangregime in relatie tot het regime van winst uit onderneming moet worden gezien. Verschillen in de subjectieve regimes dienen een dragende grondslag te hebben; niet-systematische vervroeging van de heffing dient te worden vermeden.

Bij de in artikel 4.5.1.1, onderdelen a, b, d en e, Wet IB'01 genoemde baten gaat in het objectieve stelsel, dat thans ten grondslag ligt aan de inkomstenbelastingheffing over de opbrengst van aandelen in het huidige stelsel, de inkomstenbelastingclaim over de nominale waarde of het terugbetaalde kapitaal verloren, hetgeen de reden is om die baten als inkomsten uit vermogen te belasten. Dat mogelijk claimverlies indien de aandelen nadien in handen komen van beleggers, speelt ook in het huidige regime reeds niet, omdat bij de sfeerovergang van aanmerkelijk belang naar inkomsten uit vermogen reeds volledig over de in de bezitsperiode opgekomen winst wordt afgerekend; die sfeerovergang wordt immers gekenmerkt door dubbele heffing en niet door claimverlies. In het nieuw voorgestelde regime voor beleggingen speelt de hiervoor genoemde inkomstenbelastingclaim in het geheel niet meer, zodat het uitdrukkelijk in de aanmerkelijk belangheffing betrekken van de genoemde baten elke grond mist.

De Raad adviseert de uitbreiding van de reguliere voordelen met de in artikel 4.5.1.1, onderdelen a, b, d en e, Wet IB'01 genoemde baten opnieuw te bezien.

97. De Raad adviseert de uitbreiding van de reguliere voordelen met de in artikel 4.5.1.1, onderdelen a, b, d en e, Wet inkomstenbelasting 2001

genoemde baten opnieuw te bezien. Met betrekking tot de onderdelen a en b bestaat er inderdaad weinig aanleiding meer om bij uitreiking van bonusaandelen ten laste van de winstreserves tot belastingheffing over te gaan. Het wetsvoorstel is in die zin aangepast. Voor de vaststelling van de verkrijgingsprijs wordt uitgegaan van een tegenprestatie van nihil (artikel 4.7.2.8). Bij teruggaaf van gestort kapitaal ligt het anders. De vaststelling of een uitkering door de vennootschap een terugbetaling van gestort kapitaal dan wel een dividenduitkering is, is niet zonder meer eenduidig te maken. Een formeel criterium – besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders, alsmede een statutenwijziging – zoals in het voorgestelde artikel 4.5.1.1, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 is neergelegd, voorkomt dat daarover uitgebreide discussies tussen de inspecteur en de belastingplichtige ontstaan. Voorzover de vennootschap het boven het nominale kapitaal gestorte bedrag (agio) wenst terug te betalen, kan aan dit formele criterium worden voldaan door voorafgaande aan de terugbetaling de agioreserves om te zetten in nominaal aandelenkapitaal.

98. Forfaitair voordeel uit buitenlandse beleggingslichamen

Artikel 4.5.1.1, onder c, Wet IB'01 wijst als regulier voordeel ook aan: een forfaitair voordeel uit aandelen in – winstbewijzen van – of schuldvorderingen op buitenlandse beleggingslichamen. Zo er al reden is buitenlandse beleggingslichamen in de aanmerkelijk belangheffing te betrekken – de Raad ziet deze niet zoals hiervoor is toegelicht – vergt het overnemen van artikel 29a Wet IB'64 een kritische blik. De Raad wijst erop, dat de zeer complexe regeling van het fictief rendement voor buitenlandse beleggingsmaatschappijen reeds bij de parlementaire behandeling meermalen de toezegging voor de toepassing van de hardheidsclausule heeft uitgelokt. Deze toezeggingen dienen bij de continuering van de regeling in artikel 4.5.2.1 Wet IB'01 te worden gecodificeerd. De inmiddels opgedane ervaring kan daarbij worden betrokken.

Een belangrijke toezegging tijdens de parlementaire behandeling voor de toepassing van de hardheidsclausule is geweest dat voor de gevallen dat de buitenlandse vennootschap een met de Nederlandse vennootschapsbelasting feitelijk overeenkomende belastingdruk kent het fictief rendement niet zal gelden (kamerstukken II 1979/80, 15 516, nr.11, blz.27 en 35–36). Deze toezegging tezamen met hetgeen in artikel 29a, eerste, tweede en vierde lid, Wet IB'64 is opgenomen leidt tot de conclusie, dat het fictief rendement niet geldt:

- voor alle vennootschappen, die gevestigd zijn in een staat die over – ook – de als beleggingsopbrengsten gekwalificeerde baten een normaal te achten vennootschapsbelastingtarief heft;*
- voor de uitbreiding tot binnenlandse vennootschappen, indien de vaste inrichting of vertegenwoordiger gevestigd is in een staat, die over – ook – de beleggingsopbrengsten een normaal te achten vennootschapsbelastingtarief heft;*
- voor buitenlandse vennootschappen waarvan de feitelijke werkzaamheden aanmerkelijk verschillen van beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden;*
- voor buitenlandse vennootschappen, waarvan de bezittingen voor minder dan 50% bestaan uit beleggingen.*

Voor de onderwerping aan het fictief rendement blijven aldus alleen over:

- a. beleggingsmaatschappijen, waaronder begrepen houdstermaatschappijen die geen wezenlijke functie ten opzichte van de werkmaatschappijen vervullen, waar ook in het buitenland gevestigd, die in de vestigingsstaat onder een bijzonder regime vallen;*
- b. vennootschappen in belastingoasen, die aldaar niet of nauwelijks activiteiten ontplooiën en waarvan de bezittingen voor meer dan 50% uit beleggingen bestaan.*

De Raad adviseert de omschrijving van de lichamen die onder het forfaitair voordeel vallen te preciseren.

Tevens dient ten aanzien van deze bepaling te worden toegelicht om welke reden bij tussengeschoven binnenlandse vennootschappen niet is gekozen voor de van overeenkomstige toepassing verklaring van de regeling van het forfaitair voordeel in deelnemingsverhoudingen. Het forfaitair voordeel wordt dan in de vennootschapsbelastingheffing betrokken, waartegenover de boekwaarde van de participatie in die buitenlandse beleggingsmaatschappij

met eenzelfde bedrag wordt verhoogd. Op deze wijze komt de fiscus ook aan zijn trekken.

De Raad adviseert de keuze van de heffingstechniek te motiveren.

98. De Raad wijst op de complexiteit van de regeling voor fictieve inkomsten uit buitenlandse beleggingslichamen en meent dat de bij eerdere parlementaire behandelingen gedane toezeggingen voor de toepassing van de hardheidsclausule zouden moeten worden gecodificeerd.

In de eerste plaats kan worden opgemerkt dat de reikwijdte van de regeling van het fictieve rendement ter zake van buitenlandse beleggingslichamen sterk is beperkt, doordat zij nog slechts geldt voor aanmerkelijkbelanghouders.

Daarom is ook gekozen de bestaande opzet van artikel 29a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoveel mogelijk te volgen en niet een geheel nieuwe regeling op te zetten. Waar vereenvoudigingen mogelijk waren, zijn deze aangebracht.

In de tweede plaats is daarbij van belang dat nagenoeg alle toezeggingen betrekking hebben op mogelijke dubbele heffing ter zake van voordelen uit dergelijke buitenlandse beleggingslichamen, namelijk enerzijds het fictieve rendement en anderzijds belastingheffing over de daadwerkelijk uitgekeerde voordelen dan wel behaalde vermogenswinsten. Dergelijke dubbele heffing is – als gevolg van de ophoging van de verkrijgingsprijs met het in aanmerking genomen fictieve rendement – binnen het aanmerkelijkbelangregime niet meer denkbaar. Wat overblijft is de door de Raad aangehaalde toezegging om de bepaling van het fictief rendement achterwege te laten in geval de buitenlandse vennootschap een met de Nederlandse vennootschapsbelasting feitelijk overeenkomende belastingdruk kent. Hoewel sinds de invoering van artikel 29a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 slechts sporadisch op dit punt een beroep is gedaan op de hardheidsclausule, hebben wij het advies van de Raad overgenomen. In artikel 4.5.2.1 is daartoe in het achtste lid een bepaling opgenomen die gedeeltelijk is ontleend aan artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De aldaar gegeven invulling van het begrip «naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing» geldt evenzeer voor artikel 4.5.2.1.

Vanwege het alsnog opnemen van een met artikel 24, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vergelijkbare bepaling voor schuldvorderingen (artikel 4.5.1.1, eerste lid, onderdeel e) kan de toepassing van het forfaitaire rendement op schuldvorderingen achterwege blijven. Voorts zijn alsnog enkele onjuiste verwijzingen in artikel 4.5.2.1 gecorrigeerd.

De suggestie van de Raad om het fictieve rendement in de sfeer van de vennootschapsbelasting toe te passen in deelnemingsverhoudingen is niet overgenomen. De oorspronkelijke doelstelling van de regeling voor het fictieve rendement lag in het creëren van een evenwicht ten opzichte van de behandeling van fiscale beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Naderhand heeft de regeling echter veeleer een antimisbruikarakter gekregen. Bezien vanuit de latere ontwikkelingen, ook wat betreft de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op deelnemingen in beleggingsmaatschappijen, lijkt het niet passend om in de sfeer van de vennootschapsbelasting een maatregel te treffen die ook gevolgen heeft voor andere dan binnenlandse particuliere aanmerkelijk belanghouders.

99. Kosten reguliere voordelen

In artikel 4.5.2.2, derde lid, Wet IB'01 is een beperking opgenomen van de kosten die op reguliere voordelen drukken. Deze aftrekbeperking is gericht tegen de zogenoemde superaftrek. Kenmerkend voor de superaftrek is, dat de schuldig gebleven rente op financieringslening wordt kwijtgescholden, althans niet betaald hoeft te worden, indien de opbrengst van het gefinancierde vermogensbestanddeel bij vervreemding lager is dan de hoofdsom van de lening vermeerderd met de schuldig gebleven rente.

Naar het oordeel van de Raad past een aftrekbeperking van de kosten die drukken op reguliere voordelen niet in de aanmerkelijk belangheffing als subjectieve heffing. Indien in aftrek gebrachte kosten uiteindelijk niet worden betaald – en zij dus niet blijken te drukken –, dient het niet betaalde bedrag als negatieve kosten te worden belast; die kosten mogen niet op voorhand als «voorwaardelijke» kosten van aftrek worden uitgesloten.

De Raad adviseert artikel 4.5.2.2, derde lid, Wet IB'01 te heroverwegen.

99. Artikel 4.5.2.2, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 sluit kosten uit van aftrek indien in verband met de voldoening ervan schulden ontstaan waarvan de verplichting tot betaling al dan niet voorwaardelijk is beperkt. De Raad adviseert deze uitsluiting te heroverwegen. Een equivalent van deze bepaling is opgenomen in het voorgestelde artikel 3.6.11, tweede lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze bepalingen zijn overgenomen van het huidige artikel 35, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het laatstgenoemde artikel is per 25 november 1978 ingevoerd om met name zogenoemde superaftrekconstructies te beëindigen. De desbetreffende bepaling is effectief gebleken: voormelde aftrekconstructies komen sedertdien niet meer voor, terwijl niet gebleken is dat maatschappelijk behoefte bestaat aan contracten met een dergelijke vormgeving. De suggestie van de Raad om in die situaties toch aftrek voorwaardelijk toe te staan, zou er toe kunnen leiden dat de ongewenste constructies weer opbloeien. De bedoelde uitsluiting is om die reden gehandhaafd. Wel is van de gelegenheid gebruik gemaakt een omissie te herstellen. In artikel 4.5.2.2 is een vierde lid opgenomen dat regelt dat ten laste van het inkomen geheven belastingen niet, of slechts onder bepaalde omstandigheden, als aftrekbare kosten bij de reguliere voordelen in aanmerking kunnen worden genomen. Een dergelijke aan artikel 43 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ontleende bepaling is elders in de Wet inkomstenbelasting 2001 wel reeds opgenomen, maar ontbrak nog bij de reguliere voordelen.

100. Overige vermogensbestanddelen

Artikel 4.6.1 Wet IB'01 verklaart onder meer de artikelen 3.2.41 tot en met 3.2.2.49 van overeenkomstige toepassing. Deze verwijzing is niet logisch en spoort ook niet met de toelichting, waarin wordt gesteld dat de wijze van vaststelling van het inkomen uit tot een aanmerkelijk belang behorende overige vermogensbestanddelen zoveel mogelijk de bepaling van het inkomen behaald met overige werkzaamheden volgt. Evenmin is het zonder meer duidelijk waarom wel de bosbouwvrijstelling, maar niet de defiscalisering voor subsidies ten behoeve van de ontwikkeling en in standhouding van bos en natuur (artikel 3.2.2.4, eerste lid, onder g, Wet IB'01) van overeenkomstige toepassing zijn verklaard.

De Raad adviseert artikel 4.6.1 Wet IB'01 opnieuw te bezien.

100. De bepaling van het inkomen uit overige vermogensbestanddelen die ter beschikking zijn gesteld aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of diens partner een aanmerkelijk belang heeft, geschiedt op basis van bepalingen van het regime voor winst uit onderneming. Daarbij is beoogd zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bepalingen die gelden voor het vaststellen van het inkomen uit overige werkzaamheden. Terecht constateert de Raad dat de verwijzingen in beide regimes naar bepalingen van het winstregime niet geheel met elkaar in overeenstemming zijn. Naar aanleiding van de aanbeveling van de Raad is de redactie van artikel 4.6.1 opnieuw bezien en in die zin aangepast. Aan de resterende verschillen tussen de verwijzingen in de beide regimes, is in de memorie van toelichting aandacht besteed.

101. Fictieve staking

Artikel 4.6.2 Wet IB'01 beoogt indien het aanmerkelijk belang eindigt ook over de voordelen behaald met tot een aanmerkelijk belang behorende overige vermogensbestanddelen af te rekenen. Naar het oordeel van de Raad wordt dit onvoldoende in dit artikel verwoord, hetgeen onder meer het gevolg is van het opnemen van de term «of nagenoeg». Verduidelijking kan worden bereikt door het niet meer voldoen aan het gestelde in de artikelen 4.3.1 en 4.3.2 Wet IB'01 als uitgangspunt te nemen.

De Raad adviseert de redactie van artikel 4.6.2 Wet IB'01 opnieuw te bezien.

101. Vermogensbestanddelen die rendabel worden gemaakt doordat deze ter beschikking zijn gesteld aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft, behoren op grond van de meesleep- of de meetrekgeregeling eveneens tot een aanmerkelijk belang. De wettelijke regeling beoogt dat de gevolgen van diverse transacties of wijzigingen in de omstandigheden voor het aanmerkelijk belang voorzover dat bestaat uit aandelen, winstbewijzen, schuldvorderingen of opties daarop, zoveel mogelijk ook optreden voorzover het aanmerkelijk belang bestaat uit

overige vermogensbestanddelen als hiervoor bedoeld. In artikel 4.6.2 was daartoe een bepaling opgenomen die een afrekening over deze vermogensbestanddelen beoogde in bepaalde gevallen waarin voor het overige sprake was van een fictieve vervreemding. De opmerking van de Raad dat deze bedoeling onvoldoende in de tekst van artikel 4.6.2 was verwoord, is juist. Naar aanleiding van het advies van de Raad is de tekst van artikel 4.6.2 heroverwogen. Daarbij is er voor gekozen de artikelen 4.6.2 en 4.6.3 te laten vervallen en in plaats daarvan de verwijzing in artikel 4.6.1 naar artikelen in de sfeer van de winst uit onderneming uit te breiden met enkele doorschuifmogelijkheden. Hierdoor ontstaat per saldo hetzelfde resultaat als met de fictieve staking van artikel 4.6.2 en de overeenkomstige toepassing op grond van artikel 4.6.3 van de doorschuifbepalingen van afdeling 4.9 was beoogd. De tekst van de wet en de memorie van toelichting zijn aan deze wijziging aangepast.

102. Juridische fusie en splitsing

Tot de fictieve vervreemdingen wordt gerekend het van rechtswege aandeelhouder of winstbewijshouder worden van een andere vennootschap, indien het vermogen waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft onder algemene titel overgaat op een andere vennootschap. Een overeenkomstige bepaling is in het huidige regime opgenomen omdat het aandelenbezit ook zonder dat sprake is van een rechtshandeling kan eindigen. Die gevallen zijn met een vervreemding gelijkgesteld teneinde een heffingsmoment te creëren en het regime daarmee sluitend te maken. Onder voorwaarden wordt de aanmerkelijk belangwinst vervolgens doorgeschoven naar de bij de juridische fusie of splitsing verkregen aandelen. Het behoud van de aanmerkelijk belangclaim is op deze wijze gewaarborgd.

De doorschuiving is in de Wet IB'01 opgenomen in artikel 4.9.3.1, tweede en derde lid. In deze bepalingen is de mogelijkheid van doorschuiving beperkt tot de splitsing en juridische fusie van in Nederland of een lidstaat gevestigde vennootschappen. Deze beperking vloeit niet zonder meer uit het beoogde claimbehoud voort. Indien een ander buitenlands aanmerkelijk belang betrokken is bij een fusie of splitsing waarbij naar het recht van de vestigingsstaat aandeelhouderschap van rechtswege ontstaat, kan de aanmerkelijk belangclaim ook door doorschuiving behouden blijven en behoeft geen afrekening plaats te vinden.

De Raad adviseert de doorschuivingsmogelijkheden ook tot die andere buitenlandse aanmerkelijke belangen te verruimen.

Tot de fictieve vervreemdingen wil volgens de toelichting artikel 4.7.1.1, eerste lid, onder d, laatste volzin, Wet IB'01 ook de juridische fusie of splitsing rekenen, indien de aanmerkelijk belanghouder geen aandelen of winstbewijzen in de verdwijnende vennootschap heeft.

De Raad ziet de noodzaak daartoe niet in, gelet op de hiervoor aangegeven achtergrond van de invoering van de fictieve vervreemding, omdat de aanmerkelijk belanghouder het belang bij «zijn» vennootschap blijft behouden, en adviseert dragend te motiveren om welke reden deze fictieve vervreemding desalniettemin in de aanmerkelijk belangregeling moet worden opgenomen. Daarenboven wordt de in de toelichting aangegeven bedoeling van de bepaling onvoldoende in dit artikel verwoord. De Raad adviseert de redactie van dit onderdeel van het artikel opnieuw te bezien.

102. De Raad constateert terecht dat op grond van de wettelijke regeling van artikel 4.9.3.1 geen fiscale begeleiding wordt geboden voor aanmerkelijkbelanghouders die een belang hebben bij rechtspersonen die niet in Nederland of een lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd en als verdwijnende of splitsende respectievelijk verkrijgende rechtspersoon zijn betrokken bij een juridische fusie of een splitsing. De doorschuifregeling van artikel 4.9.3.1 is het complement voor aanmerkelijkbelanghouders van de regelingen die zijn opgenomen in de artikelen 3.2.2.45 tot en met 3.2.2.47 van de wet. Ook voor belastingplichtigen bij wie het belang tot de ondernemings sfeer behoort, bestaat derhalve geen wettelijk recht op begeleiding. De Raad adviseert ook in andere buitenlandse (vergelijkbare) gevallen waarbij van rechtswege aandeelhouderschap ontstaat na een splitsing of juridische fusie, de mogelijkheid te bieden gebruik te maken van de doorschuifregeling. De wettelijke regeling is beperkt tot rechtspersonen gevestigd in landen van de Europese Unie omdat aldaar de rechtsfiguur van de juridische fusie en de

splitsing is gebaseerd op de vennootschapsrichtlijnen van de Europese Gemeenschappen (o. a. de Derde Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht van 9 oktober 1978). In dergelijke gevallen zal sprake zijn van vergelijkbare rechtsfiguren. Bij andere landen is vooraf niet te voorzien of sprake is van een vergelijkbare regeling. Voor de toepassing van de op 24 juni 1998 in werking getreden regeling voor de fiscale begeleiding van juridische fusies en splitsingen is toegezegd (o.a. MvA EK, Wet van 17 juni 1998, Stb. 350, Kamerstukken I, nr. 315b, blz. 3) dergelijke gevallen in de uitvoerings sfeer welwillend te bezien. Tot op heden is daarmee geen ervaring opgedaan. Om die reden is er de voorkeur aan gegeven geen wettelijke (kader)regeling voor dergelijke situaties op te nemen. Daartoe bestaat ook geen uit verdragen of supranationale regelingen voortvloeiende verplichting. Wel zijn wij bereid in voorkomende gevallen te bezien of, en zo ja onder welke voorwaarden, begeleiding kan worden geboden aan de Nederlandse aandeelhouders. Tot die voorwaarden zal in elk geval behoren dat de staat waarin de betrokken rechtspersonen zijn gevestigd, zelf ook een vorm van fiscale begeleiding biedt voor de juridische fusie of splitsing.

Daarnaast adviseert de Raad nader toe te lichten waarom de vervreemdingsfictie van artikel 4.7.1.1, eerste lid, onderdeel d, ook dient te gelden voor aanmerkelijkbelanghouders die geen aandelen in de verdwijnende of de splitsende rechtspersoon hebben. De memorie van toelichting is in die zin aangepast.

De opmerking van de Raad is voorts aanleiding geweest om in artikel 3.2.2.45 het wettelijk recht op begeleiding bij een aandelenfusie, evenals bij de juridische fusie of juridische splitsing, uit te breiden tot gevallen waarin de betrokken vennootschappen zijn gevestigd in dezelfde lidstaat. Deze aanpassing werkt uiteraard ook door naar de fiscale begeleiding van aanmerkelijkbelanghouders.

103. Emigratie

Tot de fictieve vervreemdingen behoort, zoals in een subjectieve heffing past, het anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn (emigratie). De over de hierdoor ontstane aanmerkelijk belangwinst wordt echter niet daadwerkelijk afgerekend, maar daarvoor wordt een conserverende aanslag opgelegd die na 10 jaar buiten invordering wordt gesteld. Van uitstel kan dus afstel komen. De wijziging van het regime voor beleggingen maakt het nodig opnieuw af te wegen in relatie tot het box III-regime in hoeverre een uiteindelijk afstel van de aanmerkelijk belangheffing te rechtvaardigen is tegenover de heffing over het forfaitaire rendement. Naast volledig afrekenen zou een meer evenwichtige benadering kunnen zijn bij emigratie in ieder geval af te rekenen over een bedrag dat overeenstemt met een forfaitair rendement over de bezitsperiode van de aanmerkelijk belang aandelen. Het uitstel – en eventuele afstel – van de heffing over de aanmerkelijk belangwinst wordt dan beperkt tot het meerdere boven het equivalent van het forfaitaire rendement. De Raad adviseert het regime bij emigratie te heroverwegen. De Raad behoudt zich het recht voor op het regime van de conserverende aanslagen in zijn geheel terug te komen indien de nog aan te bieden voorstellen daartoe aanleiding geven.

103. Doordat de conserverende aanslag bij emigratie uiteindelijk tot afstel van heffing kan leiden vindt de Raad dat er een onevenwichtigheid ontstaat met beleggers. Hij adviseert bij emigratie in elk geval af te rekenen over een bedrag dat overeenstemt met een forfaitair rendement over de bezitsperiode van het desbetreffende aanmerkelijke belang.

Bij de totstandkoming van het aanmerkelijkbelangregime in 1997 is uitvoerig stilgestaan bij het systeem van conserverende aanslagen bij emigratie. De opmerkingen vanuit het parlement en van een aantal (belangen-)organisaties, alsmede een toetsing aan Europees recht, leidde tot de conclusie dat een systeem waarin aan emigranten een conserverende aanslag wordt opgelegd het best haalbare systeem is. Onderdeel van de afweging was de vergelijking met de aanmerkelijkbelanghouders die niet emigreren en die te zijner tijd over de fiscale claim moeten afrekenen. Met die vergelijking in beeld, is het ook nu nog het meest passend om onder de Wet inkomstenbelasting 2001 wederom te kiezen voor het opleggen van een conserverende aanslag. De suggestie ter gelegenheid van de emigratie ten minste af te rekenen over een bedrag ter

grootte van het forfaitair rendement gedurende de bezitsperiode tot aan die datum is op dezelfde gronden niet overgenomen. Daarbij hebben tevens uitvoeringstechnische bezwaren een rol gespeeld. Op de suggestie van de Raad om bij aanmerkelijkbelanghouders jaarlijks inkomen uit dat belang in aanmerking te nemen ter grootte van ten minste het forfaitaire rendement is hiervoor reeds ingegaan.

104. *Passanten*

Artikel 4.7.1.3 Wet IB'01 continueert de passantenregeling. Op grond van deze regeling wordt afgezien van heffing over de aanmerkelijk belangwinst bij emigratie van aanmerkelijk belanghouders in een buitenlandse vennootschap die slechts korte tijd in Nederland hebben gewoond. Ook ten aanzien van deze passanten lijkt het evenwicht met beleggers verstoord indien bij emigratie niet over een equivalent van het forfaitaire rendement wordt geheven.

De Raad adviseert het regime voor passanten in deze zin te herzien.

104. De Raad adviseert het passantenregime zoals dat is opgenomen in artikel 4.7.1.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zodanig te herzien dat een evenwicht ontstaat met het fiscale regime dat geldt voor beleggers. Volgens de Raad wordt dat bereikt door bij emigratie in elk geval te heffen over een equivalent van het forfaitaire rendement. Als gevolg van de bepaling in artikel 4.5.2.1 wordt ten aanzien van aanmerkelijke belangen in buitenlandse beleggingslichamen reeds een forfaitair voordeel in de heffing betrokken. Indien de passant een aanmerkelijk belang heeft in een dergelijke vennootschap is derhalve reeds sprake van een met beleggers vergelijkbaar regime. Als het gaat om een aanmerkelijk belang in een actieve vennootschap zou de passant in het voorstel van de Raad gelden aan de vennootschap moeten onttrekken teneinde de belasting te betalen hetgeen ongunstig zou kunnen zijn voor de continuïteit van de vennootschap. Er is naar onze mening onvoldoende aanleiding ten aanzien van passanten het bestaande regime in de door de Raad voorgestelde zin aan te passen.

105. *Remigratie*

In de toelichting op artikel 4.7.2.7 Wet IB'01 wordt gesteld dat ten opzichte van artikel 20c, zevende lid, Wet IB'64 een «kleine» wijziging is aangebracht. Artikel 4.7.2.7, tweede lid, Wet IB'01 bepaalt thans dat de «step up» niet van toepassing is indien de belastingplichtige in «een» – en niet meer binnen 10 jaar na emigratie – voorafgaand jaar is opgehouden in Nederland te wonen. Deze wijziging leidt ertoe dat de band met de conserverende heffing bij emigratie wordt losgelaten. Achtergrond van de huidige bepaling is dat, indien de belastingplichtige binnen een periode van 10 jaar weer metterwoon terugkeert naar Nederland, de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang herleeft, omdat ten gevolge van de conserverende aanslag nog geen daadwerkelijke belastingbetaling in Nederland heeft plaatsgevonden. Daarenboven is de redactie ook in ander opzicht te ruim. Indien de belastingplichtige ooit voordien in Nederland heeft gewoond, ook los van elke relatie tot enig aanmerkelijk belang, zou de «step up» zijn uitgesloten. Naar het oordeel van de Raad is hiervoor geen redelijke grond aanwezig.

De Raad adviseert de tekst van artikel 4.7.2.7, tweede lid, Wet IB'01 te herzien overeenkomstig de huidige bepaling.

105. De Raad adviseert artikel 4.7.2.7, tweede lid, te herzien overeenkomstig het huidige artikel 20c, zevende lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964. Zoals in de toelichting is opgemerkt, werkt de huidige regeling van artikel 20c, zevende lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet goed. In de toelichting is een aantal van die situaties beschreven. Zo zal bij remigratie binnen tien jaar in beginsel geen step-up worden verleend, terwijl dit bij remigratie na tien jaar wel gebeurt. In beide gevallen kan sprake zijn van een conserverende aanslag voor de over een binnenlandse periode ontstane waardevermeerdering van de aandelen welke feitelijk niet tot heffing heeft geleid. Het zou niet juist zijn beide situaties verschillend te behandelen. Gelet op de veelheid aan situaties die denkbaar zijn, is ervoor gekozen om de hoofdregel te formuleren in de wet en voorts in een algemene maatregel van bestuur de nadere precisering voor de verschillende situaties uit te werken. De hoofdregel is daarom vastgelegd in het eerste, tweede en derde lid van artikel 4.7.2.7. Het vierde lid biedt de mogelijkheid nadere regels te stellen voor het vaststellen van de hoogte van

de verkrijgingsprijs. Uiteraard zal daarin worden geregeld dat voor aandelen in een niet in Nederland gevestigde vennootschap de aanmerkelijkbelangclaim zich beperkt tot de waarde-aangroei die is ontstaan in de binnenlandse periode. Het herzien van artikel 4.7.2.7, tweede lid, overeenkomstig het huidige artikel 20c, zevende lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964 is derhalve geen oplossing van de gesignaleerde problemen.

Voorts merkt de Raad op dat de bepaling te ruim is, omdat de belastingplichtige die ooit voordien in Nederland heeft gewoond, ook los van elke relatie tot enige aanmerkelijk belang, zou zijn uitgesloten van de «step-up». In beginsel ligt dit effect ook besloten in de huidige regeling ten aanzien van remigraties binnen tien jaar (artikel 20c, zevende lid, tweede volzin, Wet op de inkomstenbelasting 1964). In het Besluit van 16 juni 1999, DB99/1272M, V-N 1999/30.10, onderdeel C3, wordt met toepassing van de hardheidsclausule toegestaan dat onder bepaalde voorwaarden in afwijking van de wettelijke regeling een «step-up» wordt gegeven. Bezien zal worden in hoeverre die goedkeuring kan worden omgezet in de hiervóór aangeduide algemene maatregel van bestuur dan het wel dat het bestaande beleid in de uitvoerings-sfeer zal worden gecontinueerd.

106. Vaststellen verkrijgingsprijs

Artikel 4.8.1 Wet IB'01 bepaalt dat de verkrijgingsprijs van aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen die tot het aanmerkelijk belang behoren bij voor bezwaar vatbare beschikking kan worden vastgesteld. Door de meesleep- en meetrekregeling kunnen ook andere vermogensbestanddelen tot het aanmerkelijk belang worden gerekend. Uit een oogpunt van rechtszekerheid kan het geboden zijn bij beschikking vast te stellen of, en zo ja tegen welke verkrijgingsprijs, deze vermogensbestanddelen tot het aanmerkelijk belang worden gerekend. In de toelichting is aan het niet opnemen van deze categorie vermogensbestanddelen voor de toepassing van deze bepaling geen aandacht besteed.

De Raad adviseert de regeling met de «overige vermogensbestanddelen» uit te breiden.

106. Op grond van artikel 4.8.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan de inspecteur de verkrijgingsprijs van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen bij beschikking vaststellen. De Raad adviseert om dit evenzeer van toepassing te verklaren op vermogensbestanddelen die door de meesleep- of meetrekregeling tot een aanmerkelijk belang behoren. Op grond van artikel 4.6.1 geldt dat het voordeel uit ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen wordt bepaald als ware er sprake van een onderneming. Voor deze vermogensbestanddelen is er dus geen sprake van een «verkrijgingsprijs». Uiteraard is er wel een boekwaarde. Veelal zal een mogelijk geschil daarover reeds in het eerste jaar aan de rechter kunnen worden voorgelegd omdat een dergelijke onenigheid zich vertaalt in een geschil over de afschrijving. Voorzover bekend heeft het vaststellen van de boekwaarde in de sfeer van winst uit onderneming in de praktijk niet tot grote problemen geleid. Gezien voorgaande is er geen aanleiding reeds in dit stadium het advies van de Raad over te nemen. Het verdient aanbeveling de ontwikkelingen af te wachten en zo nodig alsnog de bedoelde mogelijkheid te introduceren.

107. Vooruitbetaalde rente

Artikel 4.10.3 Wet IB'01 beoogt de aftrek van vooruitbetaalde rente te temporiseren, maar sluit aftrek van vooruitbetaalde rente uit voorzover deze betrekking heeft op tijdvakken die vallen na het tijdstip van emigratie. Deze uitsluiting van rente-aftrek mist echter reden, indien de financiering betrekking heeft op een in Nederland gevestigde vennootschap. De voordelen uit deze aanmerkelijke belangen kunnen op grond van artikel 7.3.1 Wet IB'01 in de heffing blijven worden betrokken.

De Raad adviseert de uitsluiting van aftrek van – getemporeerde – vooruitbetaalde rente niet te doen gelden voor «Nederlandse» aanmerkelijke belangen.

107. De regeling die in artikel 4.10.3, eerste lid, onderdeel b, Wet inkomstenbelasting 2001 was opgenomen, is ontleend aan artikel 38, zesde lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De bepaling strekte ertoe te voorkomen dat belastingplichtigen voorafgaand aan de emigratie rente

vooruitbetalen die betrekking heeft op tijdvakken gelegen na de emigratiedatum. Een dergelijke vooruitbetaling zou er toe kunnen leiden dat een op het inkomen uit aanmerkelijk belang in mindering te brengen aftrekpost wordt gecreëerd, terwijl belastingheffing over het daarmee samenhangende inkomen na de emigratie niet of slechts gedeeltelijk mogelijk is. De Raad heeft erop gewezen dat een dergelijke belastingheffing op grond van artikel 7.3.1 Wet inkomstenbelasting 2001 wel mogelijk is voor zover het een aanmerkelijk belang betreft in een in Nederland gevestigde vennootschap. Wij hebben in de opmerkingen van de Raad aanleiding gevonden de regeling aan te passen in die zin dat vooruitbetaalde rente niet van aftrek wordt uitgesloten doch op grond van artikel 4.10.3, tweede lid, getemporiseerd in aanmerking wordt genomen in de tijdvakken waarop de rente betrekking heeft. Daarbij is het onderscheid tussen vooruitbetaalde rente in het algemeen en vooruitbetaalde rente voorafgaand aan een emigratie vervallen. Aldus wordt de vooruitbetaalde rente voorzover die betrekking heeft op de periode na de emigratie eerst na die datum in aanmerking genomen bij de bepaling van het inkomen uit aanmerkelijk belang dat op grond van artikel 7.3.1 wordt belast.

108. Verliesverrekening

In de toelichting op artikel 4.11.2 Wet IB'01 wordt gesteld dat gelet op het uitgangspunt van individuele belastingheffing geen behoefte bestaat aan een regeling overeenkomstig artikel 51, vierde en vijfde lid, tweede volzin, (lees: vijfde en zesde lid) Wet IB'64. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de mogelijkheid dat partners bij de aangifte gekozen hebben het verlies uit aanmerkelijk belang als één van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen aan één van hen beiden toe te rekenen en de partner aan wie het verlies uit aanmerkelijk belang is toegerekend, overlijdt zonder dat het verlies (volledig) is verrekend. Er bestaat voor de andere partner dan geen mogelijkheid het (resterende) verlies «naar zich toe te halen» door herziening van de keuze of anderszins. Achteraf bezien is de keuze die de partners gemaakt hebben dus «fout» geweest, omdat een niet verrekenbaar verlies ontstaat dat bij een andere keuze aan de overblijvende partner was opgekomen. Naar het oordeel van de Raad is er in deze gevallen reden aan de overblijvende partner het recht toe te kennen het bij de overleden partner niet te verrekenen verlies uit aanmerkelijk belang zelf te verrekenen. De Raad adviseert artikel 4.11.2 Wet IB'01 in deze zin aan te vullen.

108. Wij nemen het advies van de Raad om artikel 4.11.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan te vullen over. Na deze aanpassing geeft artikel 4.11.2 de overblijvende partner het recht een verlies uit aanmerkelijk belang van zijn overleden partner zelf met zijn inkomen uit aanmerkelijk belang te verrekenen. Dit geldt alleen voorzover het verlies uit aanmerkelijk belang is ontstaan door de toerekening van verlies uit aanmerkelijk belang als een van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en het verlies niet (volledig) is verrekend op het moment dat de partner aan wie het verlies uit aanmerkelijk belang is toegerekend overlijdt. Zie hierover ook punt 89.

Sparen en beleggen

109. Algemeen

In de toelichting op de invoering van box III, waarin het belastbare inkomen uit sparen en beleggen is opgenomen, is ruim aandacht gegeven aan de vergelijking tussen het huidige en voorgestelde stelsel. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt is de inkomstenbelasting de belangrijkste heffing naar draagkracht in het Nederlandse belastingstelsel. Bij de toetsing of de Wet IB'01 spoort met hetgeen thans van een inkomstenbelasting wordt en mag worden verwacht, speelt een belangrijke rol of en in hoeverre bij de verschillende bronnen van inkomen de realisering van een heffing over de individuele vermogensvermeerdering wordt bereikt. In dit kader wijst de Raad erop, dat in de maatschappelijke discussie van vele zijden is bepleit het objectieve stelsel bij de inkomstenbelastingheffing over de opbrengst van vermogen te verlaten en een vermogenswinst- of vermogensaanwasbelasting in de inkomstenbelasting op te nemen. Recent heeft de Vereniging voor Belastingwetenschap het Rapport van de Commissie ter bestudering van de mogelijkheid van belastingheffing over vermogensmutaties uitgebracht en besproken (Geschrift 208),

waarin de invoering van een dergelijke heffing is aanbevolen en ook op de praktische uitvoeringsmogelijkheden is onderzocht. De Raad is van oordeel dat deze discussie niet uit de weg mag worden gegaan, en beveelt aan in de toelichting uiteen te zetten op welke gronden bij de afweging tussen de voorgestelde forfaitaire rendementsheffing en een vermogenswinst- of aanwasbelasting de doorslag naar het voorgestelde regime heeft plaatsgevonden.

109. De Raad meent dat de gronden waarop de voorgestelde forfaitaire rendementsheffing de voorkeur heeft gekregen boven een vermogenswinst- of vermogensaanwasbelasting, mede gelet op de maatschappelijke discussie daarover, uitdrukkelijk uiteengezet dienen te worden. De Raad wijst in dat verband op het door de Vereniging voor Belastingwetenschap uitgebrachte rapport van de Commissie ter bestudering van de belastingheffing over vermogensmutaties. Naar aanleiding van deze opmerkingen hebben wij in een aan de memorie van toelichting toegevoegde bijlage onze afwegingen die ten grondslag hebben gelegen aan de keuze voor de forfaitaire rendementsheffing, nader uiteen gezet. In deze bijlage wordt ook ingegaan op het door de Raad genoemde Rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

110. Samenhang met vermogensbelasting

Het voordeel uit sparen en beleggen wordt gesteld op 4% van de gemiddelde rendementsgrondslagen per 1 januari en 31 december van een jaar. De rendementsgrondslag is de waarde in het economische verkeer van de bezittingen verminderd met de waarde in het economische verkeer van de schulden.

Het voorwerp van de vermogensbelasting is de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden (artikel 3, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 (Wet VB'64)). Onder bezittingen worden verstaan de goederen waaraan in het economische verkeer waarde kan worden toegekend; onder schulden worden verstaan verplichtingen waaraan in het economische verkeer waarde kan worden toegekend (artikel 4 Wet VB'64). Omvangrijke rechtspraak heeft deze begrippen afgepaald.

In de toelichting op het voorstel is geen aandacht gegeven aan de verhouding tussen de omschrijving van de rendementsgrondslag en de omschrijving van het belastingobject van de Wet VB'64. Daardoor is niet duidelijk in hoeverre de voor de Wet VB'64 gewezen jurisprudentie betekenis heeft of houdt voor de uitleg van hoofdstuk 5 van de Wet IB'01.

Naar het oordeel van de Raad is er alle reden het belastingobject van de Wet VB'64 zoveel mogelijk over te brengen naar dit hoofdstuk en daarmee ook de rechtspraak die daarover gewezen is zoveel mogelijk haar betekenis te laten behouden. In dit kader is de Raad van oordeel, dat de omschrijving van «bezittingen» en «schulden» die in de Wet VB'64 is opgenomen beter aansluit bij het bronnenbegrip dat ook aan de Wet IB'01 ten grondslag ligt, dan de omschrijving van de rendementsgrondslag in artikel 5.1.3 Wet IB'01. Van «bezittingen» en «schulden» kan eerst gesproken worden indien zij de waarde in het economische verkeer hebben; eerst dan zijn zij «bronnen».

De Raad is van oordeel dat de toelichting op artikel 5.1.3 Wet IB'01 in onvoldoende mate de betekenis van de term «rendementsgrondslag» verduidelijkt. Het college adviseert de toelichting aan te passen in het licht van de doctrine en rechtspraak die met betrekking tot artikel 4 Wet VB'64 is ontwikkeld en gewezen.

110. De Raad adviseert om in de rendementsgrondslag te betrekken die bezittingen en schulden met waarde in het economische verkeer. Daarmee wordt een directe relatie gelegd met de doctrine en jurisprudentie die met betrekking tot de Wet op de vermogensbelasting 1964 is ontwikkeld en gewezen. Voorts wordt geadviseerd de verhouding met de Wet op de vermogensbelasting 1964 in de toelichting nader uit te werken. «Bezittingen» en «schulden» zijn begrippen die in de Wet inkomstenbelasting 2001 en in de Wet op de vermogensbelasting 1964 gehanteerd worden. In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden de inkomsten die voortkomen uit het saldo van de bezittingen en schulden als inkomen uit sparen en beleggen in de belastingheffing betrokken. In de Wet op de vermogensbelasting 1964 wordt het vermogen als zodanig, zijnde het saldo van de bezittingen en schulden, belast en dus niet de inkomsten die uit het vermogen voortkomen. In de Wet

inkomstenbelasting 2001 bestaat het belastingobject van het inkomen uit sparen en beleggen dus uit de inkomsten uit het vermogen, terwijl het belastingobject van de Wet op de vermogensbelasting 1964 het vermogen zelf is. De begrippen «bezittingen» en «schulden» vervullen in die zin een geheel andere functie in de genoemde wetten. Desalniettemin is de inhoud van de begrippen in deze wetten, met inachtneming van het specifieke karakter of de specifieke regelingen van beide wetten, in belangrijke mate gelijk. Verschillen in de inhoud hebben onder andere betrekking op de activa en passiva die tot een onderneming behoren en vermogensbestanddelen (zoals aandelen) die tot een aanmerkelijk belang behoren. Deze behoren – naar wij aannemen ook in de visie van de Raad – uiteraard niet tot de rendementsgrondslag (het belastingobject) van het inkomen uit sparen en beleggen, maar behoren in beginsel wel tot het belastingobject van de Wet op de vermogensbelasting 1964.

In de regeling van de rendementsgrondslag van het inkomen uit sparen en beleggen is ter zake van de schulden reeds het systeem neergelegd zoals de Raad zich dat voorstelt: enkel de schulden met waarde in het economische verkeer behoren tot de rendementsgrondslag. Deze systematiek is bij de bezittingen niet expliciet in de wettekst neergelegd noch in de toelichting uitgewerkt. Ter zake van de bezittingen is wel in de wettekst en de toelichting neergelegd dat deze in aanmerking worden genomen voor de waarde in het economische verkeer. Materieel leidt dit tot eenzelfde uitkomst; een uitkomst die ook is beoogd. Mede naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad hebben wij besloten om de systematiek die voor de schulden wordt gehanteerd, ook te hanteren voor de bezittingen. In de wettekst is dit tot uitdrukking gebracht door toevoeging van de woorden «met waarde in het economisch verkeer». Daarmee ligt tevens vast dat de doctrine en jurisprudentie van de begrippen «bezittingen» en «schulden» die ontwikkeld en geweest is voor de vermogensbelasting, waarde houdt voor de rendementsgrondslag van het inkomen uit sparen en beleggen. Dit geldt uiteraard niet voor zover het afwijkende karakter van de Wet inkomstenbelasting 2001 hiervoor aanleiding geeft of de specifieke regelingen van de wetten verschillen.

Van deze gelegenheid is gebruik gemaakt om een aantal wijzigingen door te voeren in de teksten van artikel 5.1.3 en 5.3.1. Zo is achter artikel 5.1.3, tweede lid, onderdeel e, het woord «en» toegevoegd om duidelijker aan te geven dat het een cumulatieve opsomming is.

In artikel 5.1.3, eerste lid, werd de rendementsgrondslag aanvankelijk beschreven als het saldo van de waarde in het economisch verkeer van de bezittingen en schulden. Systematisch gezien is het juist om de wijze van waardering van bezittingen en schulden te regelen in artikel 5.3.1. Daarom is de toevoeging «in het economisch verkeer» verwijderd uit de omschrijving van de rendementsgrondslag. In de plaats daarvan is aan artikel 5.3.1 een eerste lid toegevoegd (de volgende leden zijn hernummerd) waarin wordt bepaald dat bezittingen en schulden in aanmerking genomen moeten worden voor de waarde in het economische verkeer. Het opnemen van deze waarderingsregel cumuleert overigens niet met het feit dat het begrip «waarde in het economisch verkeer» ook wordt gehanteerd in artikel 5.1.3. In artikel 5.1.3 wordt immers omschreven welke bezittingen en schulden tot de rendementsgrondslag van het inkomen uit sparen en beleggen behoren; de bezittingen en schulden met waarde in het economisch verkeer. Vervolgens regelen de artikelen 5.3.1 en volgende, voor welke waarde de desbetreffende bezittingen en schulden in aanmerking moeten worden genomen.

Een andere wijziging betreft de (tot tweede lid hernummerde) bepaling van artikel 5.3.1 waarin geregeld is dat bepaalde goederen die in het economisch verkeer als eenheid worden beschouwd, ook als eenheid gewaardeerd moeten worden. Aanvankelijk was deze bepaling, in de lijn van de Wet op de vermogensbelasting 1964, beperkt tot de bezittingen. Een dergelijke regeling dient echter evenzeer te gelden voor schulden die als eenheid worden beschouwd. Bovendien geldt dat ook voor gevallen waarbij bezittingen en schulden als eenheid worden beschouwd. De bepaling is hieraan aangepast.

111. Periodieke gerechtigheid

In onderdeel «Genotsrechten versus rechten» (toelichting op artikel 5.1.3 Wet IB'01) wordt gesteld dat bij een genotsrecht dat tegen een periodieke en zakelijke vergoeding wordt verleend, niet kan worden gesproken van een genotsrecht als bedoeld in artikel 5.3.3 Wet IB'01, omdat de (periodieke)

gerechtigheid en de schuldverplichting tegen elkaar wegvallen. Naar het oordeel van de Raad is dit in de systematiek van de Wet IB'01 niet juist; deze benadering past wel in de systematiek van de Wet VB'64. In de systematiek van de Wet IB'01 kwalificeert ook een periodieke gerechtigheid tegen een periodieke vergoeding als genotsrecht zij het dat de waarde in het economische verkeer nihil is indien de vergoeding zakelijk is. Deze kwalificatie is van belang indien de vergoeding niet zakelijk is. In het economische verkeer krijgt de periodieke gerechtigheid dan waarde. Anders dan in onderdeel «Rechten die direct of indirect op onroerende zaken betrekking hebben» kan dan ook niet gesteld worden dat een huurrecht niet tot de grondslag van het forfaitaire rendement wordt gerekend. Indien – zoals in het bijzonder in de familiesfeer wel voorkomt geen zakelijke huur is overeengekomen, heeft het huurrecht waarde in het economische verkeer; ook artikel 25c Wet IB'64 gaat van een dergelijke figuur uit. Veelal wordt dit aangeduid met de term «persoonlijke genotsrecht» maar deze term doet aan de figuur niet af. Evenmin de in de Beschikking van 13 april 1965, nr.B5/5978 (Korte toelichting Wet VB'64) verwoorde zienswijze dat tot de in artikel 4 bedoelde zaken niet behoren de verbintenisrechtelijke aanspraken welke een pachter of een huurder ontleent aan zijn rechtsverhouding tegenover de verpachter of verhuurder, aangezien deze zienswijze louter op doelmatigheidsgronden is gebouwd en overigens op theoretische gronden bestreden is.

Ook het voorbeeld in de laatste alinea van dit onderdeel is niet goed te plaatsen. Door de «ongebruikelijk lange» vooruitbetaling van de huur heeft het huurrecht waarde in het economische verkeer gekregen. Uit dien hoofde is er reden deze waarde in de heffing te betrekken. Naar het oordeel van de Raad wordt ten onrechte gesproken over transformatie van het vooruitbetaalde bedrag in een vordering op de verhuurder.

De Raad adviseert deze passages opnieuw te bezien.

111. In het onderdeel «Genotsrechten versus rechten» van de toelichting op artikel 5.1.3, staat dat een periodieke gerechtigheid die tegen een periodieke en zakelijke vergoeding wordt verleend, niet valt onder het begrip genotsrecht zoals bedoeld in artikel 5.3.3 omdat de (periodieke) gerechtigheid en de schuldverplichting tegen elkaar wegvallen. In het onderdeel «Rechten die direct of indirect op onroerende zaken betrekking hebben» staat in dit kader voorts dat een huurrecht (eveneens een periodieke gerechtigheid) niet tot de grondslag van het forfaitair rendement behoort. In dat onderdeel wordt ook opgemerkt dat bij een «ongebruikelijk lange» vooruitbetaling van de huur het vooruitbetaalde bedrag in feite getransformeerd wordt in een vordering op de verhuurder. De Raad is van mening dat deze opmerkingen onjuist zijn. Hij is van mening dat een periodieke gerechtigheid tegen een zakelijke en periodieke vergoeding wel als genotsrecht kwalificeert, zij het dat de waarde in het economische verkeer bij een zakelijke vergoeding nihil is. Indien de vergoeding echter onzakelijk is, krijgt de periodieke gerechtigheid volgens de Raad wel waarde. Dit kan zich onder meer voordoen in de familiesfeer. Een gerechtigheid voor een bepaalde periode tegen een betaling ineens voorafgaand aan die periode (bijvoorbeeld de vooruitbetaling van huur voor een «ongebruikelijk lange» periode), levert volgens de Raad geen vordering op de verhuurder op maar een gerechtigheid (genotsrecht) met waarde in het economische verkeer.

Het wetsvoorstel en de toelichting daarop is geschreven met als belangrijk uitgangspunt dat in beginsel alle vermogensbestanddelen die vanuit economisch perspectief bezien rendement (kunnen) opleveren, in de grondslag van de vermogensrendementsheffing dienen te worden betrokken. Tegelijkertijd stond voor ons ook vast dat voorkomen moest worden dat huurders van woningen die tegen een periodieke en zakelijke vergoeding gebruik maken van een woning, ter zake van dat huurrecht en de daar tegenover staande verplichting om periodiek huur te betalen, in de vermogensrendementsheffing zouden moeten worden betrokken. In verreweg de meeste gevallen zullen aan dergelijke huurcontracten immers zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, zodat er van kan worden uitgegaan dat de twee afzonderlijke componenten van de overeenkomst – enerzijds het recht op de woning te gebruiken en anderzijds de verplichting om periodiek huur te betalen – per saldo geen waarde in het economische verkeer zullen hebben. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor pachtrechten. Naar aanleiding van de opmerkingen die de Raad hieromtrent maakt, hebben wij in artikel 5.3.1 van de wettekst een bepaling

opgenomen die erin voorziet dat er bij de toepassing van de forfaitaire rendementsheffing van kan worden uitgegaan dat aan (de rechten en verplichtingen die samenhangen met) de hiervoor bedoelde zakelijke huur- en pachtovereenkomsten geen waarde in het economische verkeer wordt toegekend. Deze waardering op nihil is uitdrukkelijk niet van toepassing in situaties waarin de huur- of pachtovereenkomst onzakelijke elementen bevat. Ook de Raad is blijkens zijn advies van mening dat in dergelijke onzakelijke verhoudingen het huurrecht waarde in het economische verkeer verkrijgt. Voorts zal de waardering op nihil evenmin toepassing vinden in gevallen dat geen sprake is van een periodieke en gelijkmatige betaling van huur of pacht. Indien de huur voor een ongebruikelijk lange periode vooruit wordt betaald – bijvoorbeeld voor een periode van vijf jaar – zal het huurrecht moeten worden gewaardeerd met inachtneming van de reeds vooruitbetaalde huurpenningen. De memorie van toelichting is in overeenstemming gebracht met het vorenstaande.

112. Roerende zaken

De omschrijving van de roerende zaken die tot de rendementsgrondslag behoren, is naar het oordeel van de Raad verre van eenvoudig. Artikel 5.1.3, tweede lid, onder c, Wet IB'01 in samenhang beschouwd met artikel 5.1.5 Wet IB'01 rekent alle roerende zaken tot de bezittingen, tenzij die zaken door de belastingplichtige en personen die behoren tot zijn huishouden voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt of verbruikt en de belastingplichtige tevens aannemelijk maakt dat die zaken gezien de aard en de hoeveelheid niet hoofdzakelijk als belegging dienen.

De bewijslasttoedeling met betrekking tot de kwalificatie zal, zo is ook uit de toelichting op artikel 5.1.5 Wet IB'01 op te maken, de volgende «slingerbewegingen» maken:

- de belastingplichtige levert «het begin van het bewijs» dat de roerende zaken door hem gebruikt worden;*
- de belastingdienst levert het begin van het bewijs dat gezien de aard en de hoeveelheid sprake kan zijn van een belegging;*
- de belastingplichtige maakt aannemelijk dat in het onderhavige geval van beleggen geen sprake is.*

Naar het oordeel van de Raad is deze slingerbeweging echter onvoldoende in de redacties van artikel 5.1.3, tweede lid, en 5.1.5 Wet IB'01 vastgelegd. De Raad adviseert deze bepalingen hiertoe aan te passen.

De omschrijvingen van de vrijstellingen voor voorwerpen van kunst en wetenschap (artikel 5.2.2, eerste en tweede lid, Wet IB'01) en voor rechten op roerende zaken krachtens erfrecht (artikel 5.2.3, eerste en tweede lid) dienen naar het oordeel van de Raad op dezelfde wijze te worden aangepast.

112. De Raad geeft aan dat de omschrijving van de roerende zaken die tot de grondslag behoren (artikel 5.1.3, tweede lid, onderdeel c), verre van eenvoudig is. Hij wijst er vervolgens op dat de bewijslasttoedeling met betrekking tot de kwalificatie van de roerende zaken die al of niet tot de rendementsgrondslag behoren, een «slingerbeweging» maakt. De belastingplichtige levert eerst «het begin van het bewijs» dat de roerende zaken door hem gebruikt worden. De belastingdienst levert vervolgens het begin van bewijs dat gezien de aard en de hoeveelheid sprake kan zijn van een belegging. Daarna maakt de belastingplichtige aannemelijk dat in het onderhavige geval van beleggen geen sprake is. De Raad adviseert om deze slingerbeweging beter in de wettekst tot uitdrukking te brengen. De omschrijvingen voor voorwerpen van kunst en wetenschap (artikel 5.2.2) en voor rechten op roerende zaken krachtens erfrecht (artikel 5.2.3) dienen dan op dezelfde wijze te worden aangepast. Deze complexiteit is ook bij ons aanleiding geweest om nogmaals te bezien of, met behoud van de aangegeven elementen zoals de gekozen bewijslasttoedeling, een meer directe en helderder wettekst mogelijk is. Het wetsvoorstel is dienovereenkomstig aangepast.

113. Tante Agaathregeling

De artikelen 5.2.6 en 5.2.7 Wet IB'01 continueren de zogenoemde tante Agaathregeling, thans afgekort tot Agaathregeling. In de toelichting is opgemerkt dat de regeling een succesvolle bijdrage levert aan het stimuleren van beginnende ondernemers in hun initiatieven. De werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers

(werkgroep Oort) heeft ten aanzien van de effectiviteit en administratieve lasten echter niet meer dan een aantal voorzichtig geformuleerde conclusies getrokken. De werkgroep Oort heeft niet kunnen onderzoeken in hoeverre meer risico dragend vermogen ter beschikking is gesteld aan de betrokken ondernemers dan zonder de faciliteiten het geval zou zijn geweest. De enkele vaststelling dat de regeling in toenemende mate wordt gebruikt, is geen maat voor haar effectiviteit.

Voorts is de vaststelling van de werkgroep Oort dat de aangewezen participatiemaatschappijen slechts een gering gedeelte van het rentenadeel voor particulieren aan de beginnende ondernemers doorgeven een indicatie voor de noodzaak van een nader onderzoek naar de effectiviteit van de regeling. Indien de faciliteit enkel bijdraagt aan de winstgevendheid van deze maatschappijen, die overigens een «normaal» kredietbeleid met betrekking tot de beginnende ondernemers lijken te voeren, hetgeen onder meer heeft geleid tot het laten vervallen van de eis van achterstelling bij kredietverlening onder hypothecaire zekerheid, schiet de regeling over haar doel heen. Aanvullende voorwaarden met betrekking tot kredietbeleid, zekerheden en rentemarge lijken dan ook noodzakelijk voor de rechtvaardiging van de faciliteiten. De Raad adviseert de Agaathregeling – ook ten aanzien van de administratieve aspecten – nader te evalueren en in ieder geval ten aanzien van de «indirecte» vrijstelling via de aangewezen participatiemaatschappijen te heroverwegen.

113. Bij de uitwerking van de regeling voor venture-capital uit het fiscale ondernemerspakket voor de 21^e eeuw kan zonodig ook de Agaathregeling nader worden betrokken. De opmerkingen van de Raad zullen daarbij worden meegenomen.

114. Waardering onroerende zaken

De waarde van onroerende zaken wordt in aanmerking genomen overeenkomstig de waardebepaling op basis van de Wet WOZ. Artikel 17, tweede lid, Wet WOZ bepaalt dat de waarde wordt gesteld op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. In het bijzonder voor verhuurde onroerende zaken kan de Wet WOZ-waarde afwijken van de waarde in het economische verkeer, omdat de Wet WOZ-waarde wordt bepaald naar de waarde «vrij op te leveren». In de toelichting is geen enkele aandacht gegeven aan de maatstaf voor de Wet WOZ-waardebepaling in relatie tot de waarde in het economische verkeer. De Raad adviseert in de toelichting de verschillen tussen beide «waarden» te analyseren en te motiveren om welke redenen inbreuken op de waarde in het economische verkeer bij de bepaling van de rendementsgrondslag genegeerd kunnen of moeten worden.

114. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad inzake de waardering van onroerende zaken hebben wij besloten voor de waardering van de onroerende zaken die tot de rendementsgrondslag behoren, terug te gaan naar de hoofdregel, namelijk waardering op basis van de waarde in het economisch verkeer. Vanzelfsprekend kan de WOZ-waarde, afgezien van specifieke afwijkingen in het waardebegrip, juist ook in de uitvoeringspraktijk wel als een indicatie dienen. Wel zal daarbij onder meer rekening moeten worden gehouden met het verschil tussen de waardepeildatum van de wet WOZ en de actuele waarde.

115. Waardering effecten

De waarde van de effecten op de peildata moet, indien het desbetreffende effect voorkomt in de zogenoemde Prijscourant, op grond van artikel 5.5.2 Wet IB'01 worden gesteld op de waarde die voorkomt in die Prijscourant. De Prijscourant is veel minder verspreid dan de dagbladen waarin dagelijks beursoverzichten worden opgenomen. Aangezien de waarden die in de Prijscourant zijn opgenomen gemiddelden zijn, is de waarde in de Prijscourant ook niet zonder meer af te leiden uit de hiervoor genoemde beursoverzichten. De Raad adviseert teneinde de kenbaarheid te vergroten de slotkoersen van enig jaar als uitgangspunt voor de waardering van effecten te nemen op de peildatum per ultimo en de peildatum per initio van het volgende jaar.

115. Naar aanleiding van de suggestie van de Raad om met het oog op een grotere kenbaarheid bij de waardering van effecten de slotkoersen van enig jaar als uitgangspunt te nemen, hebben wij artikel 5.3.2 van het wetsvoorstel aangepast. In de gewijzigde opzet van dat artikel wordt nadrukkelijker aangegeven dat bij de waardering van effecten de waarde in het economische verkeer uitgangspunt is, doch dat ter bepaling van die waarde de slotkoers – bijvoorbeeld zoals die wordt gepubliceerd in de Officiële prijscourant AEX – als hulpmiddel kan dienen.

116. Oudedagsparaplu

Zoals in paragraaf 7.1.2 van onderdeel I. Algemeen, van de toelichting wordt opgemerkt, is in de Nota de gedachte geïntroduceerd van een oudedagsparaplu. Dit houdt een algemeen kader in ten behoeve van de fiscale begeleiding van alle mogelijke oudedagsvoorzieningen, zoals collectieve pensioenen, lijfrenteverzekeringen, eigen spaarvoorzieningen en de fiscale oudedagsreserve.

In de adviesaanvraag van 18 december 1998 aan de Sociaal-Economische Raad (SER) is als «Mogelijkheid 6: (Vermogens)vrijstelling bij het forfaitaire rendement» de volgende uitwerking opgenomen:

«In de verkenning is met betrekking tot de mogelijkheid tot het, onder voorwaarden, onder de pensioenparaplu brengen van spaar- en beleggingsrekeningen opgemerkt dat er in een dergelijk systeem ook voor een deel gekozen zou kunnen worden om niet de storting aftrekbaar te laten zijn, maar het beleggingsrendement vrij te stellen. Een dergelijke rendementsvrijstelling kan uiteraard ook worden doorgevoerd voor andere individuele producten voor de oude dag (dat wil zeggen voor alle producten met uitzondering van de collectieve pensioenen). Daarmee ontstaat voor deze producten een gelijke fiscale behandeling.

Met een dergelijke regeling wordt de belastingplichtigen de mogelijkheid geboden om (uit hun netto-inkomen) onbelast te sparen voor de oude dag. Voor wat betreft lijfrenten zou dit betekenen dat de huidige omkeerregeling zou vervallen.» Op te merken is dat «mogelijkheid 6» een beperking inhoudt ten opzichte van hetgeen op bladzijde 53 van de Nota is gesteld, omdat de variant waarbij de storting op de spaar- of beleggingsrekening aftrekbaar zou worden, niet is voorgelegd.

De SER is in het op 26 februari 1999 uitgebrachte advies een eigen weg gegaan. De eigen spaarvoorzieningen zijn mede daardoor buiten de horizon komen te liggen.

De Raad merkt op dat de faciliteiten voor de vorming van een oudedagsvoorziening inhouden dat zowel de storting voor die faciliteiten aftrekbaar is, uit het «pre-tax»inkomen stammen, als dat de beleggingsopbrengsten tijdens de actieve periode onbelast blijven. Zij worden eerst als onderdeel van de uitkering in de niet-actieve periode belast. Naast deze vorm van faciliteiten is het mogelijk de faciliteit te beperken tot het uitstel van de inkomstenbelastingheffing over de opbrengst van vermogen indien ter aanvulling op de oudedagsvoorziening wordt gespaard.

De Raad adviseert in de toelichting de afweging ten aanzien van deze tussenvorm van facilitering op te nemen.

116. In paragraaf 7.3 van het algemeen deel van de toelichting is aangegeven dat vanwege het budgettaire beslag, de aanzuigende werking en de risico's voor de fiscale claims in internationale verhoudingen, spaar- en beleggingsrekeningen niet onder de oudedagsparaplu worden gebracht. Deze argumenten gelden ook voor het niet opnemen van de door de Raad genoemde tussenvorm waarin de faciliteit wordt beperkt tot het uitstel van inkomstenbelastingheffing over de opbrengst van vermogen dat ter aanvulling op de oudedagsvoorziening wordt gespaard. Een dergelijke variant zou er, naar wij begrijpen, uit kunnen bestaan dat bij dergelijke spaarvoorzieningen in plaats van jaarlijks het forfaitaire rendement, pas bij aanwending van de gelden voor de oude dag het daadwerkelijk rendement in de heffing wordt betrokken. Bij lijfrenten – als omschreven in artikel 3.7.3 – gaat het om onderhoudsvoorzieningen waarbij de (periodieke) uitkeringen zijn toegespitst op de situaties waarin en periode waarover daaraan behoefte bestaat (bijvoorbeeld vanwege het wegvallen van inkomen als gevolg van pensionering of overlijden). Uiteraard kunnen en zullen ook andere spaar- en beleggingsproducten, zoals kapitaalverzekeringen en beleggingsrekeningen in de praktijk

worden gebruikt om te sparen voor de oude dag. Tevens zullen dergelijke producten maatschappelijk in zekere zin als oudedagsvoorziening worden ervaren. Daar staat echter tegenover dat deze producten, zelfs al worden hieraan nadere voorwaarden gesteld, veelal een minder sterk doelgebonden karakter hebben dan lijfrenten. Zo hoeft bij een kapitaalverzekering die tot uitkering komt na het bereiken van de 60-jarige leeftijd nog niet vast te staan dat deze bedoeld is als, en wordt gebruikt als oudedagsvoorziening. Voorts biedt een uitkering ineens, zoals bij een kapitaalverzekering, minder zekerheid dat het bedrag voldoende zal zijn voor de hele periode waarover behoefte bestaat aan aanvullende uitkeringen (bijvoorbeeld bij een belastingplichtige die erg oud wordt).

Uitgaande van de in het Regeerakkoord gegeven budgettaire kaders voor de vormgeving van een oudedagsparaplu, is er daarom voor gekozen om in elk geval een ieder de mogelijkheid te bieden via het lijfrenteregime een goede oudedagsvoorziening op te bouwen (uiteraard met inachtneming van hetgeen reeds in een andere sfeer, zoals de arbeidspensioenen, gebeurt).

117. Heffingsvrij vermogen

Partners hebben ieder recht op het heffingsvrij vermogen. Indien een partner naast het forfaitair rendement geen ander belastbaar inkomen heeft, is het uit een oogpunt van uitvoering efficiënt bij de andere partner ook dit forfaitair rendement onder samenvoeging van de beide heffingsvrije vermogens in aanmerking te nemen. Afzonderlijke aangiften en aanslagen worden dan voorkomen. De toelichting op artikel 5.1.2 Wet IB'01 gaat van een dergelijke samenvoeging ook uit. De Raad stelt echter vast dat een wettelijke basis voor het voorkomen van een afzonderlijke aanslag ontbreekt. Ook in het kader van de toerekening als bedoeld in artikel 2.4.4 Wet IB'01 vindt een afzonderlijke aangifte van beide partners plaats. De Raad adviseert de overheveling van het heffingsvrije vermogen uitdrukkelijk in de Wet IB'01 te regelen.

117. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad hebben wij het wetsvoorstel zodanig aangepast dat partners – die elk recht hebben op een heffingsvrij vermogen van 17 000 – er voor kunnen kiezen dat het heffingsvrije vermogen waarop zij samen recht hebben (in casu 34 000), bij een van beide partners in aanmerking wordt genomen. Daarmee worden, de Raad wijst daar terecht op, afzonderlijke aangiften en aanslagen voorkomen. Zonder een dergelijke regeling zou in situaties waarbij één van de partners geen belastbare inkomsten heeft, een «tweede aangifte» noodzakelijk worden om het recht op het heffingsvrije vermogen van de partner zonder belastbare inkomsten effectief te kunnen maken.

Persoonsgebonden aftrekposten

118. Algemeen

De persoonsgebonden aftrekposten doorbreken de strakke boxenstructuur. Als negatieve component is het totaal van deze aftrekposten achtereenvolgens inzetbaar in box I, II en III en het heeft een eigen verliesverrekeningsregime; het vormt als het ware een zwevende box. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de bijzondere positie die de persoonsgebonden aftrekposten daardoor verkrijgen.

Hiervoor is gesteld dat kan worden overwogen de fiscale subsidies onder te brengen in een afzonderlijke afdeling, wellicht een afzonderlijke box, en deze fiscale subsidies te vergolden tegen hetzelfde tarief; de heffingskorting zou ook in deze box kunnen worden ondergebracht. De guldenwaarde van elk aftrekbedrag is dan hetzelfde en niet afhankelijk van het tabeltarief waartegen de aftrek wordt vergolden. Deze overweging kan ook gelden ten aanzien van de persoonsgebonden aftrekposten. Niet valt in te zien waarom deze aftrekposten een van de verrekenmogelijkheid in de boxen afhankelijke guldenwaarde moeten hebben.

De Raad adviseert te motiveren waarom deze aftrekposten een afzonderlijke, boxendoorbreekende categorie moeten vormen. Daarbij kan tevens aandacht worden gegeven aan het onderbrengen van deze posten in een afzonderlijke box, waarin de aftrekposten tegen hetzelfde tarief vergolden worden.

118. De suggestie van de Raad om de persoonsgebonden aftrekposten onder te brengen in een afzonderlijke box waarin zij tegen hetzelfde tarief vergolden kunnen worden zou neerkomen op de invoering van een nieuw analytisch element. Gegeven de doelstellingen van de belastingherziening bestaat daarvoor thans geen aanleiding. Zoals wij bij onderdeel 4 van dit Nader rapport hebben aangegeven, achten wij de invoering van analytische elementen wenselijk indien dat – onder meer in termen van draagkracht – praktisch gezien tot het meest acceptabele resultaat leidt. In dit geval is daar echter geen sprake van.

Dat de persoonsgebonden aftrekposten in beginsel aftrekbaar zijn in box I, maar bij onvoldoende inkomen in die box vervolgens in de boxen II en III, houdt verband met het gelijkheidsbeginsel. Wij zien namelijk onvoldoende objectieve en redelijke rechtvaardiging om belastingplichtigen met uitsluitend inkomen in de boxen II of III geen aftrek te verlenen voor hun persoonsgebonden aftrekposten.

119. Levensonderhoud kinderen

Buitengewone lasten zijn in het systeem van de Wet IB'64 vormen van inkomensbesteding met een voor bepaalde belastingplichtigen zodanig dwingend karakter dat zij voorrang boven belastingbetaling hebben verkregen. Zij drukken in feite de draagkracht in gelijke mate als de aftrekbare bronkosten en de persoonlijke verplichtingen. Tot de buitengewone lasten behoren onder meer de uitgaven tot voorziening in de kosten van levensonderhoud van kinderen en andere verwanten. Het in Nederland tot stand gebrachte stelsel van sociale zekerheid dwingt tot een uitspraak omtrent de verhouding tussen de zorg binnen familiekring en de overheidszorg. Staat de overheidszorg centraal en is de familiale zorg aanvullend, of staat de zorg binnen familiekring centraal en zorgt de overheid alleen voor een vangnet.

Een bijzondere plaats nemen de kinderen in. De (gedefiscaliseerde) kinderbijslagregeling geldt voor alle kinderen tot 18 jaar en is mede afgestemd op de gezinsomvang. Buiten deze regeling wordt met de zorgplicht voor kinderen fiscaal geen rekening meer gehouden.

Deze zorgplicht kan wel betekenis hebben voor kinderen tussen 18 en 21 jaar, gelet op hetgeen hieromtrent in het Burgerlijk Wetboek geregeld is. Indien deze kinderen niet studeren en uit dien hoofde geen aanspraak hebben op studiefinanciering, blijft de mogelijkheid voor aftrek van de uitgaven voor levensonderhoud bestaan. De enige eis is dat zij ten minste in belangrijke mate door de belastingplichtige worden onderhouden.

Voor kinderen boven 21 jaar geldt geen zorgplicht voor de ouders meer. Ten aanzien van deze kinderen komt de verhouding tussen overheidszorg en zorg binnen de familiekring nadrukkelijk aan de orde. De uitspraak hierover mag niet ontlopen worden door alleen in de toelichting op artikel 6.4.1 Wet IB'01 op te merken dat, omdat de verlaging van de leeftijdsgrens tot 21 jaar een beperking van de aftrek zou betekenen, gekozen is de leeftijdsgrens van 27 jaar in stand te laten, en dat de leeftijdsgrens reeds geruime tijd in de belastingwetgeving wordt gehanteerd. Gemotiveerd dient gekozen te worden hetzij voor een stelsel waarbij de mogelijkheid voor het kind een beroep te doen op een bijstandsregeling (Algemene Bijstandswet) de aftrek voor de uitgaven voor levensonderhoud bij de ouder verhindert – en dan is er geen reden de leeftijdsgrens op 27 jaar te stellen –, hetzij voor een stelsel waarbij het feitelijk doen van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, die daardoor geen beroep doen op een bijstandsregeling, de aftrek van die kosten mogelijk maakt – en dan is er geen reden enige leeftijdsgrens te stellen.

De Raad adviseert artikel 6.4.1 Wet IB'01 te heroverwegen.

119. Voor de reactie op dit punt wordt verwezen naar punt 121 hierna waar zowel op dit punt als op punt 121 van het advies wordt ingegaan.

120. «Pseudo-alimentatie»

Artikel 3.5.2, eerste lid, onder c, Wet IB'01 rekent tot de aangewezen periodieke uitkeringen onder meer de in rechte vorderbare uitkeringen die geen tegenwaarde voor een prestatie vormen, tenzij deze uitkeringen worden ontvangen van een bloed- of aanverwant in de rechte lijn of tweede graad van de zijlijn. Indien de belastbaarheid van deze uitkeringen zou worden veruimd tot de periodieke uitkeringen die in familiekring worden toegekend met het oog op de voorziening in het levensonderhoud van naaste meerderjarige verwanten, en

aan de andere kant in de aftrekbaarheid van die uitkeringen zou worden voorzien, kan een belangrijk «knelpunt» in de huidige buitengewone lastenregeling worden opgelost. Nu vormen de buitengewone lasten een aftrekpost bij de betaler, maar de betalingen leiden bij de ontvanger niet tot belastingheffing. Meer evenwicht kan worden verkregen door de inkomensoverdracht aan beide zijden gevolgen te laten hebben. In dat geval kan ook een losstaande «correctiemaatregel» als artikel 8.1.8, derde lid, Wet IB'01 vervallen. De rem op deze inkomensoverdrachten wordt gevormd door de eis dat sprake is van de voorziening in het levensonderhoud van de ontvangende partij alsmede door het feit dat de verhoging van het belastbare inkomen van de ontvanger ook gevolgen heeft voor afgeleide uitkeringen, zoals de individuele huursubsidie en andere voorzieningen. Deze «pseudo-alimentaties» zouden voor meerderjarige kinderen en ouders, maar ook voor broers en zusters kunnen gelden. De Raad adviseert aan deze mogelijkheid aandacht te geven.

120. Een regeling voor pseudo-alimentatie zoals de Raad van State voorstelt, houdt in dat uitgaven voor levensonderhoud die in de sfeer van de buitengewone lasten bij de verstrekker aftrekbaar zijn, bij de ontvanger als periodieke uitkering worden belast. Voorzieningen op grond van inkomensafhankelijke regelingen die worden afgeleid van het belastbare inkomen sluiten dan beter aan bij de feitelijke draagkracht doordat de pseudo-alimentatie bij de ontvanger wordt meegenomen in het belastbare inkomen. Zoals hierna bij punt 121 wordt aangegeven, wordt onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 voorgesteld de aftrek voor uitgaven voor levensonderhoud te beperken. Hierdoor zou onder het voorgestelde regime de pseudo-alimentatiegedachte alleen kunnen worden gehanteerd voor uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 27 jaar. Om doelmatigheidsredenen is hiervan afgezien omdat de pseudo-alimentatie bij een deel van de ontvangers als gevolg van de heffingskorting toch onbelast zou blijven.

121. Export van «onderhoudskosten»

In de toelichting op Hoofdstuk 6, Persoonsgebonden aftrekposten, is aandacht gegeven aan buitenlandse kinderen en overige buitenlandse verwanten. Gesteld is dat deze groep geen beroep kan doen op het Nederlandse socialezekerheidsstelsel, alsmede dat voor deze groep naast de meer principiële vraag of de Nederlandse belastingbetaler moet bijdragen aan het levensonderhoud van buitenlandse verwanten, ook dat de bestaande regeling fraudegevoelig is en daardoor tot hoge uitvoeringskosten leidt. «Gelet op de doelstellingen van grondslagverbreding en -versterking alsmede het bereiken van een doelmatige rechtvaardige belastingheffing is er voor gekozen de buitengewone lastenaftrek voor levensonderhoud van kinderen van 27 jaar en ouder en overige verwanten, te laten vervallen.» De «export» van uitkeringen is een veelomvattend probleem. Het aanverwante probleem met betrekking tot de buitengewone lastenaftrek kan niet worden afgedaan met het aanduiden van de «meer principiële vraag». Deze vraag moet beantwoord worden in het licht van doel en strekking van die regeling: zijn de gedane onderhouds-uitgaven zodanig dringend dat zij in een heffing naar draagkracht voorrang moeten hebben boven belastingbetaling. De Raad adviseert de «meer principiële vraag» alsnog te beantwoorden en de wijziging van de regeling af te stemmen op het regime dat ten aanzien van de export van uitkeringen wordt gekozen.

121. De Raad van State stelt dat het in Nederland tot stand gebrachte stelsel van sociale zekerheid dwingt tot een uitspraak omtrent de verhouding tussen zorg in de familiekring en overheidszorg. Hierbij is met betrekking tot het buitenland het regime dat is gekozen ter zake van export van uitkeringen van belang. De principiële vraag moet worden beantwoord in welke gevallen uitgaven voor levensonderhoud een hogere prioriteit hebben dan belastingheffing en dus bij de belastingheffing met deze uitgaven rekening moet worden gehouden. Voorts stelt de Raad dat nu ouders voor hun kinderen tot 21 jaar een civielrechtelijke zorgplicht hebben, de uitgaven voor levensonderhoud alleen begrensd kunnen worden door een leeftijdsgrens van 21 jaar in plaats van de voorgestelde 27 jaar of dat anders geen leeftijdsgrens zou moeten worden gehanteerd. De Nederlandse sociale zekerheid houdt thans in dat de overheid bijspringt in situaties waar anders geen sprake zou zijn van een aanvaardbaar welvaarts-

niveau. Door regelingen als de Algemene kinderbijslagwet, de Wet op de studiefinanciering, de Algemene bijstandswet, de Algemene nabestaandenwet en de Algemene ouderdomswet wordt beoogd een aanvaardbaar welvaartsniveau te realiseren. De fiscaliteit biedt hiervoor in de sfeer van aftrek van uitgaven voor levensonderhoud een vangnet.

Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kan aftrek van uitgaven voor levensonderhoud worden onderverdeeld in twee categorieën. De eerste categorie ziet op aftrek voor uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 27 jaar. Omdat ouders geacht worden een zorgplicht te hebben voor hun kinderen en aan deze zorgplicht een hogere prioriteit wordt toegekend dan aan belastingheffing, is ook in afdeling 6.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een aftrekpost voor uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 27 jaar opgenomen. Hierbij dient, zoals de Raad van State terecht opmerkt, rekening te worden gehouden met de invoering van de Wet beperking export van uitkeringen. Dat betekent dat indien een binnenlands belastingplichtige ouder door toepassing van de Wet beperking export van uitkeringen geen recht heeft op kinderbijslag voor een in het buitenland verblijvend kind, deze belastingplichtige voor dat kind ook geen uitgaven voor levensonderhoud van dat kind in aanmerking kan nemen.

De tweede categorie betreft kinderen van 27 jaar en ouder en overige verwanten. Het betreft inkomensondersteuning die het beste te vergelijken is met een bijstandsuitkering. In het licht van de voortschrijdende individualisering moet de vraag worden beantwoord of inkomensondersteuning aan kinderen van 27 jaar en ouder en overige verwanten belangrijker is dan belastingbetaling. De voortschrijdende individualisering waardoor zorg binnen de familiekring meer en meer is vervangen door overheidszorg, het niveau van sociale zekerheid in Nederland, de fraudegevoeligheid van de regeling en de daaruit voortvloeiende hoge uitvoeringskosten, geven aanleiding deze vraag negatief te beantwoorden.

Het gevolg is dat onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 alleen uitgaven voor levensonderhoud voor kinderen jonger dan 27 jaar in aanmerking kunnen worden genomen. Voor de leeftijdsgrens van 27 jaar geldt naast de redenen die zijn genoemd in paragraaf 8.3 van het algemeen deel van de toelichting, dat wordt aangesloten bij de in de Wet op de studiefinanciering gehanteerde leeftijdsgrens van 27 jaar. Door de toenemende complexiteit van de maatschappij wordt langer onderwijs gevolgd dan vroeger. Hierdoor kan het voorkomen dat kinderen langer voor hun inkomensvoorziening mede afhankelijk zijn van hun ouders. In het kader van de nota «Flexibele studiefinanciering; een stelsel dat past» kamerstukken 1998/1999, 26 397, is voorgesteld de leeftijdsgrens in de Wet op de studiefinanciering te verhogen tot 30 jaar. Deze aanpassing zal, indien zij tot stand komt, worden doorgetrokken naar de regeling ter zake van uitgaven voor levensonderhoud voor kinderen. De artikelsgewijze toelichtingen bij Hoofdstuk 6 Persoonsgebonden aftrekposten en artikel 6.4.1 zijn op deze punten aangevuld. Voorts is artikel 6.4.2 en de toelichting daarop aangepast aan de Wet beperking export uitkeringen.

Buitengewone uitgaven

122. Ziektekosten kinderen

Een ook onder het regime van de Wet IB'64 bestaand samenloopprobleem is de buitengewone lastenaftrek voor uitgaven voor levensonderhoud van kinderen en voor uitgaven terzake van ziekte van kinderen. Laatstgenoemde uitgaven behoren immers ook tot de kosten voor levensonderhoud. Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 23 april 1980, BNB 1980/197, bestaat een keuzerecht. De belastingplichtige kan met die kosten dus «shoppen», hetgeen van belang is in verband met het bestaan van afzonderlijke uitsluitings- en drempelbepalingen.

Naar het oordeel van de Raad dient de wetgever de keuze te maken. Het ligt hierbij voor de hand de uitgaven terzake van ziekte tot de kosten van levensonderhoud te rekenen, waarbij een uitzondering gemaakt kan worden voor de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen waarvoor kinderbijslag wordt genoten. De ziektekosten van die kinderen zou bij de ouders in aanmerking genomen kunnen worden. Bij de bepaling van de hoogte van de studiefinanciering wordt al met een ziektekostenverzekerspremie rekening gehouden.

122. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 hebben belastingplichtigen, zoals volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 23 april 1980, BNB 1980/197, de mogelijkheid om ondersteuning – afhankelijk van de vorm van deze ondersteuning – als uitgaven wegens ziekte of als uitgaven voor levensonderhoud in aanmerking te nemen. Met de Raad van State zijn wij van mening dat de wet eenduidig moet zijn over welke uitgaven als uitgaven voor levensonderhoud en welke uitgaven als uitgaven wegens ziekte in aanmerking worden genomen.

Hoewel uitgaven wegens ziekte tevens uitgaven voor levensonderhoud zijn, hebben wij uit het oogpunt van eenduidige regelgeving ervoor gekozen uitgaven wegens ziekte van een kind expliciet uit te sluiten als uitgaven voor levensonderhoud en uitsluitend als buitengewone uitgaven in aanmerking te nemen. Artikel 6.4.1 en de bijbehorende toelichting is hieraan aangepast.

123. Kosten van overlijden kinderen

De omstandigheid dat voor de bepaling van buitengewone uitgaven de kosten van levensonderhoud van kinderen boven de 27 jaar en andere verwanten anders dan in het huidige regime niet meer in aanmerking worden genomen, brengt niet zonder meer met zich dat ook ten aanzien van de kosten van overlijden deze beperking heeft te gelden.

De kosten van de begrafenis of crematie van een minderjarig kind kunnen zonder meer aan de ouders worden toegerekend, maar ten aanzien van een meerderjarig kind bestaat die vanzelfsprekendheid niet. De kosten van diens begrafenis of crematie kunnen alleen ten laste van de belastingplichtige komen, indien deze zich redelijkerwijs gedrongen kan voelen om die kosten te dragen, bijvoorbeeld ingeval het meerderjarige kind onvoldoende vermogen heeft nagelaten, waaruit die kosten gedekt kunnen worden. Dit geldt echter ook voor ouders of andere verwanten. Aan het verzorgen van een begrafenis of crematie van verwanten die daarvoor de middelen niet hebben nagelaten, kan een hogere prioriteit worden verleend dan belastingbetaling.

Evenzo moeten niet te nauwe grenzen worden gesteld aan de kosten die verband houden met het laatste afscheid van in het buitenland verblijvende naaste verwanten en van bijwoners van begrafenis en crematies van die verwanten.

De Raad adviseert met betrekking tot de kosten van overlijden het huidige regime te bestendigen en artikel 6.5.4 Wet IB'01 daartoe te heroverwegen.

123. De Raad van State adviseert ter zake van uitgaven wegens overlijden de regeling onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 te bestendigen omdat belastingplichtigen zich gedrongen kunnen voelen de uitgaven wegens overlijden van hun (onvermogene) naaste verwanten te voldoen en dat daaraan een hogere prioriteit kan worden toegekend dan aan belastingheffing.

De in de Wet inkomstenbelasting 2001 voorgestelde regeling voor uitgaven wegens overlijden heeft als kring van verwanten de belastingplichtige, zijn partner en zijn jonger dan 27-jarige kinderen. Deze kring van verwanten vloeit voort uit de keuze de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen van 27 jaar of ouder en overige verwanten te laten vervallen en dit te laten doorwerken naar andere regelingen die zijn ontleend aan artikel 46 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Hoewel wij het argument van de Raad van State ter zake van de gedrongenheid tot het doen van uitgaven wegens overlijden van naaste verwanten begrijpen, verdient het naar ons oordeel uit een oogpunt van kenbaarheid en eenduidigheid van regelgeving aanbeveling vast te houden aan de voorgestelde, beperkte kring van verwanten. Met betrekking tot uitgaven ter zake van het laatste afscheid van in het buitenland verblijvende naaste verwanten willen wij opmerken dat de voorgestelde regeling, afgezien van de beperking van de kring van verwanten, reeds een verruiming is ten opzichte van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn uitgaven wegens het laatste afscheid namelijk aftrekbaar naast de uitgaven wegens overlijden.

124. Weekenduitgaven

De weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen vormen ten opzichte van het huidige regime nieuwe buitengewone uitgaven. Uit de toelichting blijkt dat nog geen duidelijk inzicht bestaat in de aard en omvang van deze uitgaven. Naar het oordeel van de Raad is de invoering van deze categorie persoonsgebonden uitgaven daarmee prematuur.

De Raad adviseert deze categorie vooralsnog te schrappen totdat de omvang van het in aanmerking te nemen bedrag (artikel 6.6.2 Wet IB'01) voldoende duidelijk is.

124. De aftrekpost voor weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen is in zekere zin de opvolger van artikel 46, achttiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met ingang van 1997 is in artikel 46, achttiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een bepaling opgenomen op grond waarvan bij ministeriële regeling extra uitgaven van ouders van ernstig gehandicapte kinderen als buitengewone lasten in aanmerking kunnen worden genomen. Tijdens de parlementaire behandeling is toegezegd deze ministeriële regeling op te zetten in overleg met de desbetreffende belangenorganisaties. Omdat de extra uitgaven moeilijk inzichtelijk konden worden gemaakt, is tot op heden geen invulling gegeven aan de delegatiebepaling. De desbetreffende belangenorganisaties hebben inmiddels een eerste aanzet gegeven voor een overzicht van de extra uitgaven zodat het overleg hierover wordt voortgezet. Nu het er naar uitziet dat binnenkort invulling wordt gegeven aan de delegatiebepaling van artikel 46, achttiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, kiezen wij ervoor afdeling 6.6 Weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen te handhaven.

125. Scholingsuitgaven

De in artikel 6.7.2, eerste lid, onder c, Wet IB'01 opgenomen beperking van de scholingsuitgaven voor de uitgaven die verband houden met reizen en verblijven, gaat aanmerkelijk verder dan de thans huidige beperking die in artikel 46, achtste lid, Wet IB'64 is opgenomen. Opleidingsinstituten zijn veelal buiten de woon- of werkplaats gevestigd, waardoor reizen noodzakelijk wordt; evenzo dienen studiereizen in een groot aantal gevallen een wezenlijk opleidingsdoel. Er is geen reden deze onvermijdbare kosten niet als scholingsuitgaven aan te merken, zij het dat deze reiskosten afgebakend dienen te worden tegenover «pretreisjes».

De Raad adviseert dit onderdeel van artikel 6.7.2 Wet IB'01 nog eens te bezien.

125. De regeling voor scholingsuitgaven is opgezet als een regeling die eenvoudig is uit te voeren. Alle scholingsuitgaven die uitgaan boven de drempel van € 500 kunnen tot maximaal € 5000 in aftrek worden gebracht. Een drietal posten waaronder uitgaven voor reizen en verblijven wordt niet in aanmerking genomen. Indien, zoals de Raad van State voorstelt, uitgaven voor reizen en verblijven die direct samenhangen met een opleiding of studie toch in aanmerking worden genomen, doet dit afbreuk aan de eenvoud van de aftrekpost scholingsuitgaven. Vanwege het gemengde karakter van deze post en de daardoor opgeroepen bewijsproblematiek, verdient het naar ons oordeel aanbeveling vast te houden aan uitsluiting van aftrek van uitgaven voor reizen en verblijven.

126. Monumentenpanden

Tot de persoonsgebonden uitgaven worden ook de uitgaven voor rijksmonumentenpanden, die niet als eigen woning in gebruik zijn, gerekend. Daarmee wordt de toegang tot aftrek tegen het tabeltarief van box I geopend. In de toelichting is niet gemotiveerd om welke reden niet alleen een «extra» aftrekmogelijkheid voor deze rijksmonumentenpanden geboden moet worden maar tevens dat deze aftrek tegen het tabeltarief wordt gehonoreerd. De Raad adviseert de aftrek tegen het tabeltarief en niet tegen het 30%-tarief alsnog te motiveren.

126. De Raad heeft verzocht alsnog te motiveren waarom de uitgaven betreffende rijksmonumentenpanden in aftrek komen tegen het tabeltarief en niet tegen het 30% -tarief. Hiertoe is de toelichting op artikel 6.8.1 aangevuld. Er is voor gekozen om de kostenaftrek voor rijksmonumentenpanden zo eenvoudig mogelijk te regelen in het hoofdstuk betreffende de persoonsge-

bonden aftrekposten. De reden hiervoor is dat de kostenaf trek zowel betrekking heeft op eigen woningen, die in box I in de belastingheffing worden betrokken, als op overige onroerende zaken, die in box III via de vermogensrendementsheffing in de belastingheffing worden betrokken. In box III past het overigens niet om een kostenaf trek op te nemen.

Belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen

127. Verruiming belastingplicht

Artikel 7.2.1, tweede lid, onder c, Wet IB'01 verruimt de buitenlandse belastingplicht op twee punten.

In de eerste plaats wordt ook het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden dat een buitenlandse belastingplichtige in Nederland behaalt als belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland aangemerkt. Niet is aangegeven welke band tussen de werkzaamheden en Nederland moet bestaan; in deze gevallen is immers geen sprake van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging. De in de toelichting gegeven voorbeelden betreffen de kwalificatie van de werkzaamheden, op grond waarvan het heffingsrecht niet wordt of kan worden uitgeoefend, maar is de toewijzing van de bron (onderneming hier te lande) niet omstreden. Indien enkel het feitelijk binnen Nederland werken bepalend is voor toepassing van de bepaling, is de band met Nederland wel erg zwak om de belastingheffing te rechtvaardigen. Zo komt bijvoorbeeld het honorarium voor preekbeurten van een in het buitenland wonende dominee evenals de beloning van de in het grensgebied wonende avondboekhouder, die op deze wijze «bijklust», voor belastingheffing in aanmerking.

In de tweede plaats verruimt artikel 7.1.2, vijfde lid, Wet IB'01 de buitenlandse belastingplicht tot de arbeidsbeloning die een in het buitenland wonende werknemer van een Nederlandse werkgever ontvangt voor werkzaamheden die buiten Nederland – en de woonstaat – worden verricht. Ook in dit geval is de band met Nederland zwak, omdat de woon- en werkstaat «sterkere» rechten hebben. Het in de toelichting gegeven voorbeeld duidt kennelijk op een geval dat in de werkstaat niet aan de belastingverplichting wordt voldaan. Het naar zich toetrekken van een heffingsrecht gaat in dat geval erg ver; het spontaan verstrekken van inlichtingen aan de werkstaat ligt meer voor de hand.

De Raad adviseert de verruiming van de buitenlandse belastingplicht te plaatsen in het licht van de door de Organization for Economic Co-operation and Development ontwikkelde toewijzingsregels en het Nederlandse verdragsbeleid, en in dat kader de verruiming van die belastingplicht nader te motiveren.

127. Aan de toelichting is toegevoegd waarom de voorgestelde verruiming past binnen de OESO-toewijzingsregels en het Nederlandse verdragsbeleid.

128. Internationaal vervoer

Artikel 49, zevende lid, Wet IB'64 heeft zoals uit de toelichting op dat artikel blijkt in het bijzonder het oog op Nederlanders, zonder fiscale woonplaats buiten Nederland, die werkzaam zijn op schepen van Nederlandse maatschappijen, welke niet binnen Nederland hun thuishaven hebben. Deze leden van het scheepspersoneel bleven tot voor de invoering van de Wet IB'64 veelal vrij van belasting naar het loon. Het gaat hier om een categorie van personen die nog wezenlijk behoren tot de Nederlandse economische en sociale sfeer, niet alleen omdat ze werkzaam zijn op schepen van een Nederlandse onderneming, maar omdat ze bovendien de Nederlandse nationaliteit bezitten en tevens buiten Nederland geen woonplaats hebben, op grond waarvan ze voor hun loon aan belasting zijn onderworpen (kamerstukken II 1959/60, 5380, nr. 10, blz. 7).

Artikel 7.1.2, vijfde lid, Wet IB'01 verruimt deze bepaling. Er is geen reden voor niet-Nederlanders die werkzaamheden hebben verricht in het kader van vervoer in het internationaal verkeer een uitzondering op de hoofdregel te maken. De omstandigheid dat artikel 49, zevende lid, Wet IB'64 de regeling beperkt tot Nederlanders hangt samen met de veronderstelde band met Nederland, zoals uit de toelichting op het artikel blijkt. Artikel 7.1.2, vijfde lid, Wet IB'01 laat die band los, hetgeen doorwerkt naar het personeel in het internationaal vervoer.

De Raad adviseert indien artikel 7.1.2, vijfde lid, Wet IB'01 gehandhaafd blijft, artikel 7.2.2, tweede lid, Wet IB'01 te schrappen.

128. Het advies van de Raad is opgevolgd. Het tweede lid van artikel 7.2.2 is geschrapt. Dit betekent dat personeel aan boord van schepen en luchtvaartuigen van een in Nederland gevestigde onderneming in overeenstemming met de in de OESO ontwikkelde toewijzingsregels in Nederland kunnen worden belast, ook indien zij een andere dan de Nederlandse nationaliteit hebben.

129. Exitheffing pensioenen

Artikel 7.2.1, zevende lid, Wet IB'01 breidt de exitheffing op pensioenen uit tot de werknemers die in het buitenland wonen en waarvan de aanspraken zijn ondergebracht bij een buitenlandse pensioenuitvoerder. Zoals ten aanzien van artikel 3.3.4 Wet IB'01 reeds is opgemerkt, wordt in de toelichting niet ingegaan op de in de PSW hieromtrent getroffen regelingen. Ook de in het buitenland wonende werknemers vallen onder de PSW, aangezien artikel 2 PSW zich richt tot de werkgever die aan personen, verbonden aan zijn onderneming, toezeggingen omtrent pensioen doet. De werkgever is verplicht deze toezeggingen onder te brengen bij Nederlandse pensioenuitvoerders tenzij de Verzekeringskamer ontheffing verleent. Hierdoor is een reguliere afwikkeling van de pensioenen gewaarborgd. Het beleid van de Verzekeringskamer is terughoudend; alleen in geval van detachering gedurende ten hoogste vijf jaar wordt ontheffing verleend. Het slot van artikel 7.2.1, zevende lid, onder a, eerste volzin, Wet IB'01 zondert – anders dan waarvan de toelichting lijkt uit te gaan – het geval van voortgezette pensioenopbouw uit van de exitheffing. Deze bepalingen samengenomen leiden tot de conclusie dat, voorzover werknemers onder de PSW vallen, in de praktijk zich geen gevallen zullen voordoen waarin de bepaling effectief kan worden toegepast op de werknemers die in het buitenland wonen.

De PSW is niet van toepassing op de pensioenaanspraken van directeuren-groootaandeelhouders. Zoals ten aanzien van artikel 3.3.4 Wet IB'01 is opgemerkt, zijn met betrekking tot het afkoopverbod van die pensioenen reeds zoveel sanctiebepalingen opgenomen dat het opleggen van een conserverende aanslag als overkill moet worden aangemerkt.

Met betrekking tot de waardeoverdrachten verwijst de Raad naar hetgeen hierover in het kader van artikel 3.3.4 Wet IB'01 is opgemerkt.

Artikel 7.2.1, zevende lid, onder a, Wet IB'01 is zodanig ruim geformuleerd, dat ook «buitenlandse» pensioenaanspraken die zijn opgebouwd voordat de in het buitenland wonende werknemer in dienstbetrekking komt van een Nederlandse werkgever in de exitheffing zouden kunnen worden betrokken. Een met artikel 3.3.4, derde lid, Wet IB'01 overeenkomende bepaling ontbreekt in artikel 7.2.1 Wet IB'01; artikel 7.2.1, zevende lid, onder a, laatste volzin, Wet IB'01 is te beperkt geformuleerd.

Alles overziende adviseert de Raad artikel 7.2.1, zevende lid, Wet IB'01 evenzo als artikel 3.3.4 Wet IB'01 te schrappen.

129. Anders dan de Raad zijn wij van mening dat in het verlengde van artikel 3.3.4 dat geldt voor de binnenlandse belastingplichtige, een vergelijkbare maatregel noodzakelijk is voor de verzekerde die in het buitenland woont. Het gaat om een tweetal situaties. Ten eerste de situatie waarin ten laste van in Nederland belastbaar inkomen pensioen wordt opgebouwd bij een buitenlandse pensioenuitvoerder. Ten tweede de situatie waarin een emigratie voorafgaat aan een waardeoverdracht van in Nederland opgebouwd pensioenkapitaal. Waar het toezeggingen betreft door Nederlandse werkgevers zal de PSW van toepassing zijn, echter bij pensioentoezeggingen door buitenlandse werkgevers is dat niet het geval. Bovendien is het de vraag zoals hiervoor bij punt 61 en 62 in het kader van artikel 3.3.4 is opgemerkt, of de verbodsbepalingen van de PSW effectief zijn in landen waar bijvoorbeeld een wettelijke recht op afkoop geldt.

Het doel van artikel 7.2.1, zevende lid, is vooral gelegen in het verkrijgen van zekerheid van de belastingplichtige over eventueel later verschuldigde belasting; de verzekerde bevindt zich evenals het pensioenkapitaal na de waardeoverdracht in het buitenland waardoor verhaalsmogelijkheden voor de Nederlandse belastingdienst verdwijnen.

Verder zij er ook hier op gewezen dat ingeval het pensioenkapitaal wordt ondergebracht bij een toegelaten verzekeraar als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 een conserverende aanslag achterwege blijft. Zoals eerder is opgemerkt, is aan die bepaling bij het

wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een onderdeel toegevoegd waardoor onder voorwaarden ook buitenlandse pensioenuitvoerders tot de kring van toegelaten verzekeraars kunnen worden gerekend. Daarmee is de betekenis van artikel 7.2.1, zevende lid, voor de praktijk beperkt ten opzichte van het oorspronkelijke voorstel. Voor overdrachten van pensioenkapitaal aan een toegelaten verzekeraar of opbouw bij een dergelijke verzekeraar blijft een conserverende aanslag namelijk achterwege.

Op de opmerking van de Raad met betrekking tot de positie van de directeuren-grootaandeelhouders is reeds ingegaan onder punt 62. De suggestie van de Raad om een met artikel 3.3.4, derde lid, overeenkomende bepaling op te nemen waardoor pensioenopbouw die niet ten laste van in Nederland belastbaar inkomen is gekomen buiten de conserverende aanslag blijft, hebben wij overgenomen. Anders dan de Raad menen wij echter dat het daarbij niet van belang is of het pensioen is toegezegd door een buitenlandse of een Nederlandse werkgever. Waar het om gaat, en dit geldt evenzeer voor artikel 3.3.4, is dat pensioenpremies ten laste zijn gekomen van in Nederland belastbaar inkomen en/of pensioenaanspraken met toepassing van de omkeerregel zijn vrijgesteld van belastingheffing.

130. Verplaatsing werkelijke leiding

Artikel 7.3.1, vijfde lid, Wet IB'01 handhaaft de fictieve vervreemding bij verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap. Deze bepaling schiet over het doel heen, indien van claimverlies geen sprake is. De Raad komt op deze fictieve vervreemding terug indien het regime van de conserverende aanslagen daartoe aanleiding geeft.

130. Wij verwijzen naar het Nader rapport inzake het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

V. Tarief

131. Algemeen

In hoofdstuk 2 van de Wet IB'01 is het «Raamwerk» opgenomen. Tot het raamwerk wordt ook het tarief gerekend (artikelen 2.3.1–2.3.4 Wet IB'01). De verschuldigde inkomstenbelasting wordt echter bepaald door de berekende belasting te verminderen met de heffingskorting, die eerst in hoofdstuk 8 regeling vindt.

De Raad ervaart deze opzet niet als inzichtelijk.

131. In hoofdstuk 2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is het raamwerk opgenomen. Daartoe behoort de bepaling van de verschuldigde inkomstenbelasting (afdeling 3). Om de verschuldigde inkomstenbelasting te kunnen vaststellen is van belang het tarief en het bedrag van de heffingskorting. In artikel 2.3.1 wordt voor de regeling van de heffingskorting verwezen naar artikel 8.1.2, zodat duidelijk is waar de heffingskorting geregeld is. Het doel van het raamwerk is de wet inkomstenbelasting 2001 in grote lijnen neer te zetten. Toevoeging van hoofdstuk 8, waarin de heffingskorting voor de inkomstenbelasting wordt geregeld, aan het raamwerk, zou echter in strijd zijn met een beknopte opzet van het raamwerk. Het raamwerk zou dan immers worden uitgebreid met een gedetailleerde regeling van veertien artikelen.

132. Inkomenseffecten

In de toelichting zijn enige tabellen opgenomen waarin «alle inkomensgevolgen van de gehele belastingherziening» worden gepresenteerd. De kolom wijzigingen van de tariefstructuur is het saldo van de tariefwijzigingen en de vervanging van belastingvrije sommen door heffingskortingen. De Raad adviseert deze effecten afzonderlijk te tonen.

De kolom «niet-standaardeffecten» presenteert effecten van het gebruik van aftrekposten die een grote spreiding over inkomenscategorieën vertonen. De Raad adviseert hierbij ook de effecten van de voorgestelde maatregelen in de sfeer van de vermogensbelasting te vermelden.

132. Bij de opzet van de tabellen met inkomenseffecten is aansluiting gezocht bij de tabellen die in het rapport «Belastingen in de 21^e eeuw; een verkenning»

zijn gepresenteerd. Dit betekent dat de totale inkomenseffecten zijn uitgesplitst in drie componenten, te weten:

1. wijzigingen in de tariefstructuur;
2. de verhoging van de indirecte belastingen (algemeen BTW-tarief en milieubelastingen);
3. maatregelen in de sfeer van de grondslagverbreding (de niet-standaard inkomenseffecten).

In de eerste kolom zijn de effecten van het vervangen van de belastingvrije sommen door heffingskortingen, de tariefverlaging, de versoering van het arbeidskostenforfait, de verlaging van het niet-actievenforfait en de introductie van de arbeidskorting verwerkt. Het gaat hierbij dus niet alleen om de vervanging van de belastingvrije sommen door heffingskortingen en om de verlaging van het tarief, maar ook om andere elementen waar alle belastingplichtigen mee te maken hebben en die derhalve van belang zijn voor de standaard koopkrachtoverzichten. Om de overzichtelijkheid van de tabellen te bewaren en omdat het hier gaat om een samenhangend geheel van wijzigingen, is er ook nu voor gekozen de effecten als gevolg van wijzigingen in de tariefstructuur niet nader uit te splitsen.

De gevolgen van het vervallen van de vermogensbelasting zijn reeds in de kolom met de niet-standaard effecten verwerkt.

133. Invorderingsvrijstelling

De invorderingsvrijstelling vervalt op grond van het voorstel. In paragraaf 10.4, van de toelichting, I. Algemeen, is met betrekking tot alfhulpen niet meer gesteld dan dat deze hulpen met een klein inkomen in het algemeen geen inkomensachteruitgang ondervinden als gevolg van het vervallen van de invorderingsvrijstelling.

De Raad adviseert in de toelichting meer uitgebreid op het vervallen van de invorderingsvrijstelling in te gaan en daarbij het bereik van de invorderingsvrijstelling cijfermatig te stellen tegenover het bereik van de heffingskorting.

133. Het advies van de Raad wordt opgevolgd. In de memorie van toelichting (paragraaf 10.4 van de toelichting I. Algemeen) wordt meer uitgebreid ingegaan op het vervallen van de invorderingsvrijstelling. Daarbij wordt het bereik van de invorderingsvrijstelling ook cijfermatig gesteld tegenover het bereik van de heffingskorting.

134. Bijzondere tarieven

In de Wet IB'01 zijn geen bijzondere tarieven meer opgenomen. In paragraaf 3.1.2 van de toelichting I. Algemeen, is daarover gesteld dat nu over de gehele linie de tarieven worden verlaagd de behoefte aan bijzondere tarieven afneemt, alsmede dat afschaffing van de bijzondere tarieven een vereenvoudiging inhoudt. De Raad wijst erop, dat de bijzondere tarieven beogen in geval van cumulatie van inkomen het tabeltarief alsmede in geval van overlijden de cumulatie van de successierechtheffing en de inkomstenbelastingheffing over de overlijdenswinst te matigen.

In het voorstel kent box I nog steeds een progressief tabeltarief. De toepassing van dit progressieve tarief bij cumulatie van inkomen moet derhalve onder ogen blijven worden gezien, in het bijzonder ten aanzien van de stakingswinst van ondernemers aangezien in die stakingswinst over vele jaren opgebouwde (stille) reserves kunnen zijn begrepen. Deze opgebouwde reserves kunnen daarenboven voor een belangrijk deel bestaan uit inflatoire winsten, en hebben aldus een zwak inkomens karakter. Afschaffing van het (hoge) bijzondere tarief vergt een andere tegemoetkoming voor deze «zwakke» inkomensbestanddelen. Deze zou kunnen bestaan in het slechts voor een deel in aanmerking nemen van die bestanddelen.

Ook de cumulatie van successierecht en inkomstenbelasting zal onder de vigeur van de Wet IB'01 blijven bestaan. Mede gelet op het «oncalculeerbare» van het overlijden is er alle reden het lage bijzondere tarief te handhaven. Dit geldt evenzo voor de in artikel 57b Wet IB'64 opgenomen tot het loon te rekenen ongevalsuitkeringen.

De Raad adviseert in ieder geval een (laag) bijzonder tarief in de Wet IB'01 op te nemen, en de opneming van een (hoog) bijzonder tarief opnieuw te bezien.

134. De Raad wijst op de doelstelling van het lage bijzonder tarief om cumulatie van de successieheffing en inkomstenbelasting over de overlijdens-

winst te matigen. Naast het feit dat de voorgestelde wetgeving over de gehele linie lagere tarieven heeft, zijn er ook andere voorzieningen voor matiging. Indien de onderneming bijvoorbeeld door (een van) de erfgenamen wordt voortgezet kan cumulatie van successierecht en inkomstenbelasting over de overlijdenswinst worden voorkomen door een beroep te doen op de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting. Indien er geen bedrijfsopvolger is, kan cumulatie worden voorkomen of beperkt door het bedingen van een stakingslijfrente. In dit verband merken wij op dat die cumulatie soms bewust wordt opgezocht. Ingeval de onderneming door (een van) de erfgenamen wordt voortgezet, wordt veelal niet gekozen voor doorschuiving, maar voor afrekening tegen het 20%-tarief, omdat op de door afrekening verhoogde boekwaarde vervolgens kan worden afgeschreven tegen het progressieve tarief. Ook het voortzetten van de onderneming in de vorm van het volledig verhuren ervan, vindt veelal plaats met het oog op het 20%-tarief bij overlijden. Het vervallen van de bijzondere tarieven zal dus een afname tot gevolg hebben van constructies op het gebied van uitstel van winstneming om het bijzonder tarief deelachtig te worden.

Voorzover al maatregelen gewenst zijn dan moet daarbij veeleer aan de heffing van het successierecht gedacht worden dan aan maatregelen in de sfeer van de inkomstenbelasting.

Wat betreft de heffing van successierecht is verder van belang dat de Werkgroep modernisering successiewetgeving (Werkgroep Moltmaker) die door de eerste ondergetekende is ingesteld de modernisering van de successiewetgeving onderzoekt. In elk geval wordt daarbij onderzocht in hoeverre die wetgeving aanpassing behoeft in verband met mogelijke fiscale knelpunten bij bedrijfsopvolging.

De Raad noemt ook de tot het loon te rekenen ongevalsuitkeringen. Bij het vaststellen van de hoogte van uitkeringen wegens overlijden of invaliditeit ten gevolge van een ongeval, waarvoor werkgevers het risico kunnen onderbrengen bij een verzekeringsmaatschappij, kan rekening worden gehouden met de over deze uitkeringen verschuldigde inkomstenbelasting. Het vervallen van het lage bijzondere tarief hoeft de betrokken werknemer daardoor niet te treffen.

Voorts merkt de Raad op dat afschaffing van het hoge bijzondere tarief een andere tegemoetkoming voor de «zwakke» inkomensbestanddelen in de sfeer van winst uit onderneming vergt. In dat verband kan worden opgemerkt dat de budgettaire opbrengst als gevolg van het vervallen van de bijzondere tarieven wordt gebruikt voor de financiering van het zogenoemde ondernemerspakket.

VI. Wijze van heffing

135. Algemeen

Artikel 9.1 Wet IB'01 bepaalt dat de belasting wordt geheven bij wege van aanslag. Hoe vanzelfsprekend dit ook moge zijn, toch is er reden om daar bij stil te staan. De basis voor de aanslagregeling wordt gevormd door de aangifte. Op zich is dit een zwak punt in de keten die tot de aanslag leidt, omdat voor de belastingheffing relevante gegevens worden gevraagd van een belastingplichtige die niet deskundig is op het terrein van de belastingwetgeving. Bij die niet-deskundige belastingplichtige moet voldoende kenbaar zijn waarover wordt geheven; de kwaliteit van de uitvoering staat en valt met deze kenbaarheid. In het kader van de aanslagregeling is een stelsel van renseignering ontwikkeld teneinde dit principieel zwakke punt te versterken. De gegevens die de belastingplichtige in zijn aangifte verwerkt worden zoveel mogelijk ook langs andere weg gecontroleerd. Op een groot aantal punten is de aangifte dan ook verworpen tot een proeve waaruit het goed kunnen overschrijven van door derden aangeleverde gegevens blijkt, nu deze derden zowel de gegevens voor de belastingplichtige als voor de belastingdienst aanleveren. Deze ontwikkeling dient naar het oordeel van de Raad aanleiding te zijn te onderzoeken welke gegevens in het kader van de aangifte nog van de belastingplichtige moeten worden gevraagd omdat zij alleen aan de privé-administratie van hem kunnen worden ontleend. De overige gegevens zouden direct in de aanslagregeling betrokken kunnen worden en enkel door hem gecontroleerd behoeven te worden.

De sterke digitalisering van «de maatschappij» maakt een verdergaande ontwikkeling mogelijk. Indien het belastingobject wordt afgestemd op transacties die in het maatschappelijk verkeer traceerbaar zijn, kan door een

goede rensignering de belastingplichtige zich beperken tot controle van de op hem betrekking hebbende gegevens. Mogelijkheden die in de 21^e eeuw realiseerbaar zijn.

De Raad adviseert ook aan de uitvoering van de inkomstenbelastingheffing aandacht in de toelichting te geven.

135. Aan het advies van de Raad om in de toelichting meer aandacht te besteden aan de uitvoering van de heffing van inkomstenbelasting is gevolg gegeven.

136. Dividendbelasting

In paragraaf 6.6 van de toelichting, I. Algemeen, wordt gesteld, dat ook onder het nieuwe systeem uitgegaan wordt van volledige verrekenbaarheid van de ingehouden dividendbelasting met de uiteindelijk verschuldigde belasting terzake van de vermogensrendementsheffing. Het karakter van de dividendbelasting als voorheffing in de binnenlandse verhouding blijft aldus behouden. Naar het oordeel van de Raad kan met deze enkele opmerking niet worden volstaan. De winstuitkering waarop de dividendbelasting wordt ingehouden komt als zodanig niet meer in het belastbare inkomen op; het forfaitair rendement heeft geen relatie met die winstuitkering. De plaats van de dividendbelasting in het belastingstelsel zal uitdrukkelijk aangegeven dienen te worden. Ook in de binnenlandse verhouding lijkt de zelfstandigheid van deze belasting vergroot. In paragraaf 6.5 van de toelichting, I. Algemeen, wordt ten aanzien van de inkoop van eigen aandelen opgemerkt, dat in de dividendbelasting de dividenduitdeling die terzake van inkoop van eigen aandelen wordt geconstateerd in de heffingsgrondslag wordt gehandhaafd, teneinde de heffing ten aanzien van aandeelhouders die niet onder het forfaitair rendement vallen te verzekeren.

De Raad beperkt zich tot deze opmerkingen en zal bij de advisering over het voorstel van wet Invoeringswet Wet IB'01 nader op de plaats van de dividendbelasting ingaan.

136. Wij onderkennen dat het uiteenlopen van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting en de dividendbelasting de indruk zou kunnen wekken dat de rol van de dividendbelasting wordt vergroot, maar in de praktijk zal de uiteindelijke uitkomst van de heffing van dividendbelasting ongewijzigd zijn ten opzichte van de huidige situatie. Voor belastingplichtigen die onder de heffing over een forfaitair rendement vallen, is de dividendbelasting die op winstuitkeringen wordt ingehouden immers in beginsel verrekenbaar met de inkomstenbelasting (behoudens misbruikgevallen, zie onder punt 137). De dividendbelasting verhoogt de totale belastingdruk voor deze belastingplichtigen dus niet. Ook uitvoeringstechnisch zijn er geen substantiële wijzigingen ten opzichte van het huidige systeem. Voor de particuliere binnenlandse belastingplichtige zal de dividendbelasting derhalve geen grotere rol spelen dan thans het geval is. Ten aanzien van aandeelhouders die niet onder de heffing over een forfaitair rendement vallen, blijven het karakter en de wijze van de heffing van dividendbelasting volledig ongewijzigd.

Ook in internationale context is de dividendbelasting een gebruikelijke heffing. Ook in belastingverdragen komt tot uitdrukking dat dividendbelasting mag worden geheven over grensoverschrijdende dividenduitkeringen. In de toelichting bij het wetsvoorstel Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 zal, mede naar aanleiding van de door de Raad aangekondigde opmerkingen bij dat wetsvoorstel, nader aandacht worden besteed aan de rol van de dividendbelasting.

Gegeven de keuze voor handhaving van de dividendbelasting, ligt het voor de hand ook het huidige dividendbegrip te handhaven. Indien bepaalde vormen van winstuitdelingen, zoals uitdelingen bij inkoop van eigen aandelen, uit de grondslag zouden worden gehaald, zou men, met name met het oog op buitenlandse aandeelhouders, reguliere winstuitdelingen kunnen vervangen door uitdelingen door middel van inkoop van eigen aandelen. Dit punt is in de toelichting verduidelijkt.

137. Dividendstripping

In paragraaf 6.6. van de toelichting, I. Algemeen, en in de artikelsgewijze toelichting op artikel 9.2 Wet IB'01 wordt aandacht gegeven aan de figuur waarbij een binnenlandse belastingplichtige kort voor de dividenddeclaratie

aandelen koopt van een buitenlandse aandeelhouder en vervolgens de aandelen kort na de dividenddeclaratie weer aan hem verkoopt teneinde een volledige verrekening van de dividendbelasting te verkrijgen. Deze figuur wordt in de toelichting aangeduid als dividendstripping; in het vakjargon worden ook andere termen voor deze figuur gebruikt. Een vergelijkbare figuur (aankoop van dividendbewijzen) is onderwerp van geschil geweest in de procedure die met het arrest van de Hoge Raad van 6 april 1994, BNB 1994/217, eindigde. De Hoge Raad overwoog daarin onder meer dat belanghebbende na de aankoop vrijelijk over die dividendbewijzen en, na inwisseling, over de ontvangen uitkeringen kon beschikken en bij het inwisselen van de bewijzen niet als zaakwaarnemer of lasthebber optrad. «Onder deze omstandigheden is belanghebbende aan te merken als de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden. De eis dat belanghebbende, toen zij de dividendbewijzen inwisselde, eigenaar van de onderliggende aandelen zou moeten zijn, wordt in het Verdrag niet gesteld. Voorts is niet van belang dat belanghebbende de dividendbewijzen kocht toen het dividend al gedeclareerd was, daar de vraag wie de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend is, niet dient te worden beoordeeld naar het tijdstip waarop het dividend wordt gedeclareerd, doch naar het tijdstip waarop het dividend ter beschikking wordt gesteld.» De vraag of bij «dividendstripping» sprake is van niet-reguliere transacties, waarvan de toelichting lijkt uit te gaan, is gelet op het arrest van de Hoge Raad niet eenvoudig te beantwoorden. In de toelichting wordt een meer uitgebreide beschouwing gemist over de figuren die aangemerkt zouden moeten worden als niet-reguliere transacties. In ieder geval lijkt de in artikel 9.2, tweede lid, Wet IB'01 opgenomen regeling te ruw. Dividendstripping komt naast de genoemde aan- en verkooptransacties onder meer ook voor bij aankoop van dividendbewijzen, aandelenleentransacties, en bepaalde optiecontracten. Aan de andere kant wordt door de bepaling actief vermogensbeheer van enige omvang belemmerd; in zoverre is sprake van overkill. De Raad adviseert artikel 9.2, tweede lid, Wet IB'01 te herformuleren en daarbij de niet-reguliere transacties nauwkeurig te omschrijven.

137. De problematiek van de dividendstripping waarbij aandeelhouders, met behoud van het economische belang bij hun aandelenpakket, door het verrichten van een rechtshandeling of een samenstel van rechtshandelingen zich geheel of gedeeltelijk trachten te onttrekken aan betaling van Nederlandse (dividend-)belasting over de desbetreffende dividenden door deze aan een ander te laten toekomen, is zeer complex. Dividendstripping komt in de praktijk voor in tal van variaties. Door deze diversiteit aan vormen is het niet mogelijk alle niet-reguliere transacties per specifiek geval separaat te vertalen in eenvoudige en eenduidige wetgeving. Daarom is gekozen voor wellicht strenge, maar in elk geval heldere generieke wetgeving, die voorkomt dat de huidige fiscale grensverkenning ter zake van dividendstripping wordt gevolgd door een nieuwe grensverkenning.

138. Verrekening bronheffingen

De invoering van de vermogensrendementsheffing roept de vraag op op welke wijze de ten laste van de belastingplichtige ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronheffingen verrekend kunnen worden. Artikel 9.1 Wet IB'01 stelt aan de verrekening van de dividendbelasting niet de eis, dat de inkomensbestanddelen deel moeten uitmaken van het verzamelinkomen. Het antwoord op de vraag is ten aanzien van de binnenlandse verhouding aldus ruim geformuleerd. Geen aandacht is echter gegeven aan de verrekening van buitenlandse bronheffingen. Onder het huidige regime is deze verrekening niet steeds onbeperkt.

De Raad adviseert de mogelijkheden tot verrekening van buitenlandse bronheffingen in de toelichting volledig te beschrijven.

138. De suggestie van de Raad om de mogelijkheden van verrekening van buitenlandse bronheffingen in de toelichting volledig te beschrijven, is overgenomen. Daartoe is de toelichting op artikel 9.2 uitgebreid.

VII. Overige onderwerpen

139. Delegatie

Indien delegatie van regelgeving plaatsvindt, verdient het in het algemeen de voorkeur dat de bevoegdheid aan de Kroon wordt toegekend door bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen. Slechts in bepaalde gevallen is delegatie of subdelegatie aan de minister geoorloofd. Aanwijzing 26 Ar geeft aan welke gevallen dit zijn. Deze aanwijzing strekt ertoe dat delegatie aan een minister van de bevoegdheid tot het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften wordt beperkt tot voorschriften van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven en voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld.

Naar het oordeel van de Raad dient hetgeen in de artikelen 2.2.3, eerste lid (eerstgenoemde regeling), 3.2.2.2, vierde lid, 3.3.4, zesde lid, 3.7.4, derde lid, 4.7.2.7, vierde lid, 5.2.1, tweede lid (waarbij tevens het begrip «bossen» kan worden betrokken), 5.2.5, vierde lid, en 6.6.1 Wet IB'01 is geregeld, gelet op aanwijzing 26 Ar bij algemene maatregel van bestuur te worden geregeld. De Raad adviseert deze bepalingen te heroverwegen.

139. Aan het advies van de Raad om de in de artikelen 3.2.2.2, vierde lid, 3.3.4, zesde lid, 3.7.4, derde lid, 4.7.2.7, vierde lid, 5.2.1, tweede lid, 5.2.5, vierde lid, en 6.6.1 neergelegde delegatie van regelgevende bevoegdheid toe te kennen aan de Kroon, is gevolg gegeven. Het is naar onze mening echter niet nodig, zoals de Raad in overweging geeft, bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen over hetgeen voor de toepassing van artikel 5.2.1, eerste lid, onder «bos» wordt verstaan; het begrip «bos» is in de jurisprudentie reeds nader ingevuld.

In artikel 2.2.3, eerste lid, is de delegatie aan de minister verleend om wijzigingen in de aangewezen mogelijkheden waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten zo efficiënt mogelijk door te voeren. Gelet op de bestendige uitbreiding van het aantal door Nederland gesloten belastingverdragen die voorzien in de uitwisseling van inlichtingen menen wij dat delegatie aan de minister hier gepast is.

Het aan artikel 26, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ontleende artikel 5.2.5, vierde lid, is voorts aangevuld met de zinsnede dat regels kunnen worden gesteld ter verzekering van de heffing over voordelen voorzover deze verband houden met de in een instelling aanwezige zuivere winst ten tijde van de aanwijzing van de instelling. Artikel 26, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 maakt het stellen van regels met betrekking tot dit onderwerp mogelijk, maar dit was abusievelijk niet overgenomen in artikel 5.2.5, vierde lid.

140. Administratieve verplichtingen investeringsfaciliteiten

In de artikelen 3.2.2.25, tweede lid, en 3.2.2.31, zevende lid, Wet IB'01 is bepaald dat bij ministeriële regeling zo nodig in afwijking van de wet nadere regels kunnen worden gesteld. Krachtens deze bepaling kan worden afgeweken van de in de artikelen 3.2.2.25, eerste lid, en 3.2.2.31, eerste lid, Wet IB'01 imperatief voorgeschreven administratieve verplichtingen.

Materieel betekent dit samenstel van bepalingen dat het stellen van de administratieve verplichtingen aan de minister is gedelegeerd. De Raad adviseert de formulering van deze bepalingen hiermee in overeenstemming te brengen.

140. De Raad adviseert de formulering van de wettelijke bepalingen inzake de administratieve verplichtingen voor investeringsfaciliteiten in overeenstemming te brengen met de materiële situatie van delegatie aan de minister. Aan dit advies is gevolg gegeven.

141. Aanvullende regelingen

Op grond van artikel 10.2.1, eerste lid, Wet IB'01 kunnen in de eerste twee jaar na inwerkingtreding voor de goede uitvoering van de wet bij ministeriële regeling, zo nodig van de wet afwijkende regels worden gesteld.

De Raad heeft ernstige bezwaren tegen deze regeling omdat zij het primaat van de wet wezenlijk aantast. Op geen enkele wijze is in de toelichting aannemelijk gemaakt dat het «risico» van onvoorzienbare en aanmerkelijke

onbedoelde effecten van de wettelijke regeling aanwezig is, alsmede dat deze zo snel moeten worden «gerepareerd» dat dit alleen bij ministeriële regeling mogelijk is.

Bovendien dient een afwijking van de wet als hier aan de orde is, in beginsel slechts bij algemene maatregel van bestuur mogelijk te zijn. Ook artikel 67 Wet IB'64 waarnaar de toelichting verwijst, bepaalt dat bij algemene maatregel van bestuur, in het kader van deze wet passende, regels kunnen worden gesteld ter aanvulling van in de wet geregelde onderwerpen. Deze bepaling is echter niet toegepast voor reparaties als met artikel 10.2.1 Wet IB'01 worden beoogd. De Raad adviseert artikel 10.2.1 Wet IB'01 te heroverwegen.

141. Artikel 10.2.1 voorziet in de mogelijkheid in de eerste twee jaren na inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor de goede uitvoering van die wet bij ministeriële regeling nadere, zo nodig van die wet afwijkende, regels te stellen. De belastingherziening 2001 betreft een omvangrijke wetgevingsoperatie met aanzienlijke implicaties voor de uitvoering, onder meer op het vlak van de automatisering. Het is niet uitgesloten dat kort na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 in de uitvoering wordt gestuit op problemen ten gevolge van onduidelijkheden of onvolkomenheden die thans niet worden onderkend. Om daarop alert in te kunnen spelen verdient een regeling die direct in werking kan treden de voorkeur. De in artikel 10.2.1 opgenomen delegatiebepaling is op twee punten ingeperkt ten opzichte van de delegatiebepaling in artikel 67 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In de eerste plaats is de delegatie beperkt tot twee jaren na inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001. Daarnaast moet binnen drie maanden na de plaatsing in het Staatsblad van een krachtens artikel 10.2.1 vastgestelde ministeriële regeling een wetsvoorstel tot goedkeuring van die regeling bij de Tweede Kamer zijn ingediend. Voor de fiscale wetgeving is een delegatiebepaling als hier aan de orde is geen noviteit; zo zijn soortgelijke bepalingen opgenomen in de Wet van 24 december 1992 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de afschaffing van de fiscale grenzen (Stb. 713) en de Wet overgang belastingheffing in euro's.

142. Ontheffingsbevoegdheid minister

Afgezien van de bevoegdheid voor bepaalde – niet voorziene – gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard (de zogenoemde hardheidsclausule; artikel 63 AWR) dient gelet op het karakter van de belastingwetgeving aan de minister niet de bevoegdheid te worden gegeven om in individuele gevallen af te wijken van wettelijke bepalingen, tenzij in het kader van de fiscale subsidies beoogd is (enige) beleidsruimte voor de minister te scheppen.

De Raad merkt op, dat in de Wet IB'64 opgenomen ontheffingsbevoegdheden veelal kunnen worden «omgezet» in een delegatie aan de minister van de bevoegdheid tot het vaststellen van een ministeriële regeling. De Raad wijst hierbij onder meer op artikel 9a, vijfde lid, Wet IB'64 (artikel 3.2.2.16, vierde lid, Wet IB'01); de ontheffing is gedelegeerd aan de inspecteurs op basis van de resoluties van 6 januari 1977, BNB 1977/48, en van 13 januari 1986, BNB 1986/71. Tevens zijn artikel 45c, vijfde lid, onderdeel a, Wet IB'64 (artikel 3.8.3, vijfde lid, Wet IB'01), alsmede artikel 47, vijfde lid, Wet IB'64 (artikel 6.9.6 Wet IB'01) dat laatstelijk is uitgewerkt in de resolutie van 1 oktober 1996, DB 96/3759M, te noemen.

De beoogde beleidsruimte voor de toepassing van één of meer van de fiscale subsidies dient in de toelichting omschreven te worden.

Naar het oordeel van de Raad dienen de artikelen 3.2.2.16, vierde lid, 3.8.3, vierde en vijfde lid, en 3.6.9 Wet IB'01 te worden heroverwogen, en dient in de toelichting op de artikelen 3.2.2.32, tweede lid, 3.2.2.34, vierde lid, 3.2.2.35, tweede lid, en 3.2.2.36, derde en zevende lid, Wet IB'01 de beoogde beleidsruimte te worden opgenomen.

142. Aan het advies van de Raad om de in artikel 3.2.2.16, vierde lid, neergelegde ontheffingsbevoegdheid te vervangen door een delegatiebevoegdheid tot het vaststellen van een ministeriële regeling, is gevolg gegeven. Voorts is artikel 6.9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Giften aan niet in Nederland gevestigde instellingen) zo vorm gegeven dat bij ministeriële regeling wordt bepaald welke giften aan buitenlandse instellingen als aftrekbare giften worden aangemerkt.

Ook het advies van de Raad om in de toelichting bij artikel 3.2.2.32, tweede lid, 3.2.2.34, vierde lid, 3.2.2.35, tweede lid, en 3.2.2.36, derde en zevende lid, te vermelden de beleidsruimte die beoogd wordt met de in de genoemde bepalingen neergelegde ontheffingsbevoegdheid, is opgevolgd.

De in artikel 3.8.3, vierde lid, opgenomen bevoegdheid is bedoeld voor gevallen of groepen van gevallen waarin onverkorte toepassing van artikel 3.8.2, tweede lid, onderdeel a, b of c, tot ongewenste en onredelijke uitkomsten leidt. Op dit moment valt echter nog niet precies aan te geven om wat voor gevallen en situaties het hierbij zou kunnen gaan. In dit licht gaan wij dan ook vooralsnog uit van een individuele toets op basis van de concrete omstandigheden van het geval. Het thans reeds vastleggen van dergelijke gevallen in een ministeriële regeling behoort daarom niet tot de mogelijkheden. Uiteraard zal, indien op basis van ervaringen uit de praktijk een beleid is ontwikkeld, worden gezien hoe dit op geëigende wijze in regelgeving kan worden vastgelegd. Tevens zal het geschetste doel van artikel 3.8.3, vierde lid, – het voorzien in een tegemoetkoming bij gebleken «hardheden» – duidelijker in de wettekst tot uitdrukking worden gebracht.

Artikel 3.8.3, vijfde lid, is ontleend aan artikel 45c, vijfde lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Tijdens de parlementaire behandeling van deze bepaling is aangegeven dat het in de in dit lid bedoelde gevallen te ver zou gaan om zonder meer, ook als van oneigenlijk gebruik geen sprake is, fictieve negatieve persoonlijke verplichtingen te constateren omdat de lijfrenteverplichting overgaat op een andere verzekeraar. Aangezien een wettelijk onderscheidend criterium in deze niet is aan te leggen, gelet op de verscheidenheid van mogelijke gevallen, is aan de Minister van Financiën de bevoegdheid gedelegeerd «het kaf van het koren te scheiden». Vanuit deze optiek verdient het naar onze voorkeur de bepaling ook onder de nieuwe wetgeving in de huidige vorm te handhaven. Naar verwachting zal de bepaling slechts in incidentele gevallen toepassing vinden. Mocht het in de toekomst mogelijk blijken om op basis van ervaringen uit de praktijk wel enigerlei onderscheidend criterium te formuleren, dan zal een en ander uiteraard in wetgeving worden neergelegd.

143. Termen

In de Wet IB'01 worden termen ingevoerd die niet in de Wet IB'64 of in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) gebruikt worden, of een andere betekenis krijgen dan in de Wet IB'64 of de Awb. De «inhoud» van deze nieuwe termen is in de toelichting niet uiteengezet.

De Raad wijst op de invoering van de volgende begrippen.

Aantonen

Artikel 3.2.2.10, vijfde lid, Wet IB'01 bepaalt dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld voor het aantonen dat de auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 km voor privé-doeleinden wordt gebruikt. De term «aantonen» is niet nader toegelicht. De Raad wijst erop dat met betrekking tot de bewijslastpositie van de belastingplichtige de term «blijken» voor de zware vorm van bewijslast en de term «aannemelijk maken» voor de lichtere vorm van bewijslast worden gebruikt.

Evenzo worden de begrippen «blijken» en «aantonen» als maat voor de bewijslast in afdeling 10 en de toelichting daarop dooreen gebruikt.

De Raad adviseert in de toelichting de betekenis van de term «aantonen» nader uiteen te zetten ten opzichte van die van de termen «blijken» en «aannemelijk maken».

Aanvraag

In artikel 10.2.3 Wet IB'01 is de term «aanvraag» gebruikt. Onder deze term wordt op grond van artikel 1:3 Awb verstaan een schriftelijk verzoek om een besluit te nemen. Dat is echter kennelijk niet beoogd. De Raad adviseert de term «aanvraag» te vervangen.

Drukken

Artikel 6.1.1 Wet IB'01 spreekt van op de belastingplichtige drukkende aftrekposten. De persoonsgebonden aftrekposten zijn verschillend van aard, op grond waarvan de term «drukken» kan betekenen daadwerkelijk betaald worden zonder verhaalsmogelijkheid (aftrekbare kosten) maar ook daadwer-

kelijk betaald worden zonder verhaalsmogelijkheid en zich daartoe redelijkerwijs gedwongen voelen (buitengewone lasten).

De Raad adviseert de term «drukken» niet in verschillende zin te gebruiken.

Emigratie

Emigratie wordt in verschillende bewoordingen omschreven:

- artikel 3.2.2.50 Wet IB'01: «ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn»;*
- artikelen 3.3.4 en 3.8.5 Wet IB'01: «ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn, anders dan door overlijden»;*
- artikelen 3.6.7, 4.7.1.1, en 4.7.1.3 Wet IB'01: «ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn, anders dan door overlijden», terwijl onder «ophouden» tevens nog andere situaties worden verstaan;*
- artikelen 3.11.1 en 5.1.3 Wet IB'01: «emigratie» (en «immigratie»).*

De Raad adviseert één begrip te gebruiken in alle bepalingen.

Kiezen

In de artikelen 2.2.3, 2.4.4, 3.2.3.4, 3.6.2, 4.9.1.1 en 5.1.6 Wet IB'01 is de term «kiezen» opgenomen, soms ter vervanging van de term «op verzoek». In de artikelen 3.2.2.2, 3.2.2.11, 3.2.2.52, 3.2.2.53, 3.2.2.54, 4.9.2.1 en 4.9.3.1 Wet IB'01 is de term «op verzoek» wel gebruikt.

De Raad adviseert het verschil in terminologie uiteen te zetten en het gebruik van de onderscheiden termen te motiveren.

143. Termen

De Raad merkt op dat nieuwe termen zijn ingevoerd waarvan de inhoud in de toelichting niet is uiteengezet. Hieronder gaan wij in op de door de Raad besproken begrippen.

Aantonen

De raad adviseert om in artikel 3.2.2.10 (en daarmee ook in artikel 3.10.2) de term «aantonen» nader uiteen te zetten ten opzichte van de termen «blijken» en «aannemelijk maken». Mede gelet op het arrest van 26 mei 1999, nr. 34 230, BNB 1999/272, waarin de Hoge Raad «aantonen» gelijkstelt met «aannemelijk maken», zijn de teksten en de toelichting daarop bijgesteld. Voor de toepassing van de variabilisering in de autokostenfictie wordt de zware bewijslast van «blijken» beoogd.

Aanvraag

Het advies van de Raad om de term «aanvraag» in artikel 10.2.3, derde lid, te vervangen, baseert de Raad op de veronderstelling dat in dit geval de term aanvraag niet de inhoud zou hebben die artikel 1:3 Awb daaraan geeft. Bij de «aanvragen voor een project», als bedoeld in artikel 10.2.3, derde lid, gaat het om aanvragen om een schriftelijke verklaring (een besluit) voor een project. Nu het gehanteerde begrip aanvraag overeenkomt met de aanvraag als geregeld in de Awb, is er geen aanleiding tot wijziging over te gaan.

Drukken

De Raad geeft terecht aan dat het begrip drukken twee betekenissen kan hebben. In algemene zin wordt met het begrip «drukken» aangegeven dat de uitgaven daadwerkelijk betaald zijn zonder verhaalsmogelijkheid. Met betrekking tot uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, buitengewone uitgaven en weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen (hoofdstuk 6, afdelingen 4, 5 en 6) is daarnaast vereist dat de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen voelt tot het doen van deze uitgaven. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad zullen we dit tot uitdrukking brengen in een nieuw derde lid van artikel 6.1.1.

Emigratie

Aan het advies van de Raad om in alle bepalingen emigratie in dezelfde bewoordingen te omschrijven, is gevolg gegeven. Uitgangspunt is hierbij de terminologie «ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn». Omdat daar ook de situatie van overlijden onder valt, wordt die omschrijving voor de situatie van emigratie aangevuld met «anders dan door overlijden». In de artikelen 3.3.4, 3.6.7, 3.8.5, 4.7.1.1 en 4.7.1.3 wordt in verband met de situatie waarop die artikelen zien, met «ophouden binnenlands belastingplichtige te

zijn, anders dan door overlijden» gelijkgesteld de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

Kiezen

Aan het in voorkomend geval hanteren van de onderscheiden termen «kiezen», «keuze», «verzoeken» en «op verzoek» dienen geen principiële of formeelrechtelijke verschillen te worden toegekend. In al deze gevallen gaat het erom dat belastingplichtige een keuzerecht heeft. Op grond van de overweging de nieuwe teksten zo eenvoudig en duidelijk mogelijk te doen, zijn is ervoor gekozen in een aantal gevallen niet de tot dusver gebruikelijke formulering «op verzoek» te hanteren, maar begrippen als «kiezen» en «keuze». De gedane keuze blijkt dan veelal uit de aangifte. De term «op verzoek» is meer toegesneden op situaties waarbij een zwaarder accent ligt op beoordeling door de inspecteur. In die gevallen zal, zoals de wet aangeeft, op het verzoek veelal een afzonderlijke beschikking van de inspecteur volgen.

144. Overgangsrecht

De Raad adviseert de artikelen 3.6.11, zesde lid, en 10.3.1 Wet IB'01 op te nemen in de Wet Invoering Wet IB'01, omdat eerstgenoemde bepaling overgangsrecht betreft en laatstgenoemde bepaling een aanpassing van de Wet LB'64 inhoudt.

144. De Raad adviseert om de artikelen 3.6.11, zesde lid, en 10.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 op te nemen in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001. Wat betreft artikel 10.3.1 geven wij aan deze suggestie gevolg, daar artikel 10.3.1, zoals de Raad terecht concludeert, wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 betreft en als zodanig geen deel uitmaakt van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dat is ons inziens niet het geval voor artikel 3.6.11, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Er is daar niet zozeer sprake van een overgangsregeling, maar van een kwalificatie die wordt gegeven aan bepaalde schulden, namelijk van die schulden die per 31 december 1995 verzekerd waren door een hypotheek op de eigen woning.

145. Toelichting

De Wet IB'01 zal decennia betekenis hebben. De Raad is daarom van oordeel dat de toelichting op de Wet IB'01 volledig zelfstandig leesbaar dient te zijn. Verwijzingen naar de toelichting op de Wet IB'64 of één van de ruim 240 wijzigingswetten moeten vermeden worden omdat zij een drempel vormen voor het inzicht in doel en strekking van de in de Wet IB'01 opgenomen bepalingen. De Raad adviseert de toelichting volledig «uit te schrijven».

145. De keus om de toelichting niet volledig «uit te schrijven» berust op een praktische noodzaak. Ook zonder het schrijven van een toelichting die volledig zelfstandig leesbaar is, betreft de belastingherziening, zoals in punt 1 is uiteengezet, al een mega-operatie. Wel is zoveel mogelijk bij iedere bepaling van de Wet inkomstenbelasting 2001 aangegeven of deze is ontleend aan een overeenkomstige bepaling uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Daardoor is duidelijk in welke gevallen de wetsgeschiedenis van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 moet worden geraadpleegd.

146. Tijdschema

Het tijdschema voor de behandeling van de Wet IB'01 is krap bemeten. Voortvarend wetgeven kent ook risico's. Niet alleen moeten praktijkbeoefening en wetenschap gelegenheid krijgen voor het geven van hun commentaar op dit veelomvattende voorstel. Ook de wetgever zelf moet weloverwogen beslissingen kunnen nemen. Tenslotte moeten de uitvoerders de gelegenheid krijgen voor een goede voorbereiding van de invoering. Dat alles draagt bij aan een praktisch uitvoerbare en effectieve inkomstenbelastingwet. «Greep» krijgen op de Wet IB'01 vergt, zoals de Raad bij de voorbereiding van dit advies heeft geconstateerd, veel studie en tijd. Indien die tijd ontbreekt, bestaat het risico dat veel kennis en ervaring niet kan worden ingebracht. Dat kan nadelig zijn voor de kwaliteit van de wetgeving. De Raad adviseert aan dit punt aandacht te geven.

146. Het voor de behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001 beoogde tijdschema is inderdaad ambitieus. Dit tijdschema is echter al geruime tijd bekend en met de Tweede Kamer afgestemd. Tevens is de voorbereiding met betrekking tot de uitvoering al geruime tijd gaande. Ook deze voorbereidingen blijven binnen de beoogde planning.

147. Overigens

De Raad is overigens van mening dat tot de van aftrek uitgesloten kosten van de ondernemer niet moeten worden gerekend de kosten die verband houden met akten en dergelijke.

147. Overigens is overeenkomstig het gelijktijdig aan de Staten-Generaal aan te bieden wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 het door de Raad aangeduide punt opgelost.

148. Voor redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

148. De redactionele kanttekeningen zijn met inachtneming van onderstaande verwerkt.

- Het advies van de Raad om het begrip pleegkind in artikel 1.4 te definiëren hebben we niet overgenomen om dat dit begrip, dat is ontleend aan de Wet inkomstenbelasting 2001, in de praktijk zijn werking heeft bewezen.
- De suggestie van de Raad om de regeling dat de inkomsten bij het kind zelf worden belast indien er geen ouder is die het gezag uitoefent, uitdrukkelijk in artikel 2.4.2 op te nemen hebben wij niet overgenomen. De systematiek van dat artikel brengt naar ons oordeel met zich dat uitgangspunt is – eerste lid – dat het wettelijk vruchtgenot wordt genegeerd. Hiermee wordt fiscaal een uitgangssituatie gecreëerd waarmee minderjarige kinderen in beginsel zelfstandig voor al hun inkomsten in de heffing kunnen worden betrokken. In het tweede lid wordt vervolgens bepaald dat bepaalde inkomensbestanddelen niet aan het minderjarige kind zelf maar aan de ouder die het gezag over dat kind uitoefent, worden toegerekend. In de opzet van het tweede lid ligt besloten dat ingeval een minderjarig kind geen ouder heeft die het gezag uitoefent, het tweede lid geen toepassing vindt, zodat het minderjarige kind in dat geval zelfstandig ter zake van die inkomensbestanddelen in de heffing zal worden betrokken.
- De suggestie van de Raad om de mogelijkheid van overheveling van heffingsvrij vermogen in de wettekst tot uitdrukking te brengen hebben wij overgenomen door aan artikel 5.1.3 een vijfde lid toe te voegen (zie ook punt 117).
- De tekst van artikel 3.6.11, zesde lid, is niet opgenomen in de overgangsbepalingen omdat de daar genoemde datum een functie heeft die niet tijdelijk is en het geen bepaling van overgangsrecht maar een materiële kwalificatie (een zogenoemde wetsfictie) betreft.
- Het advies om in artikel 3.9.2, tweede lid, «degene ... kan maken» te vervangen door: de ongehuwde meerderjarige samenwonende partner, is niet overgenomen. Het gevolg hiervan zou zijn dat in het artikel tweemaal het begrip partner, in een verschillende betekenis, zou worden gebruikt. Dan zou worden verwezen naar zowel de partner als de ongehuwde meerderjarige samenwonende partner. In artikel 1.2 is geregeld wat onder partner wordt verstaan. Op grond van dit artikel wordt degene die als ongehuwd samenwonende hiervoor kiest en aan de gestelde eisen voldoet, ook gekwalificeerd als partner. Het begrip partner behelst hierdoor al de ongehuwde meerderjarige samenwonende die gekozen heeft als partner te worden aangemerkt. Bovendien is in de door de Raad voorgestelde bewoording in principe elke ongehuwde meerderjarige samenwonende, ongeacht de duur van de samenwoning, onder de reikwijdte van het artikel gebracht. Bedoeld is onder de reikwijdte van dit artikel te brengen: de ongehuwde meerderjarige samenwonende die niet gekozen heeft om als partner gekwalificeerd te worden, maar wel aan de in artikel 1.2 gestelde eisen om deze keus te maken voldoet.
- Het advies om in artikel 3.9.4, eerste lid, «worden ... verschuldigd» te vervangen door: worden voorzover die uitgaven uitgaan ... per kind, is niet overgenomen. Het gevolg zou zijn dat de bestaande systematiek die ingevolge de huidige wettekst uitgaat van een boven- en ondergrens

gewijzigd zou worden. Deze wijziging zou ongewenste budgettaire gevolgen met zich brengen.

- Het advies is niet opgevolgd om in artikel 3.10.2 na «aan de belastingplichtige» toe te voegen: in verband met het verrichten van arbeid. De auto kan namelijk ook op andere gronden ter beschikking zijn gesteld, bijvoorbeeld in het kader van een periodieke uitkering.
- Het advies van de Raad om de in artikel 6.2.1 genoemde onderhoudsverplichtingen onder te brengen in een afzonderlijk artikel zodat de verfijningen daarop kunnen worden geïntegreerd en de volgorde te wijzigen hebben wij gezien de complexiteit niet overgenomen.
- Het advies van de Raad om de term «verplicht» in artikel 6.3.1 te schrappen hebben wij niet overgenomen, omdat de Agaathlening uitsluitend mag dienen ter financiering van verplicht ondernemingsvermogen en niet mag worden aangewend voor keuzevermogen.
- Het advies in om in artikel 6.5.1, onderdelen a en b, «en zijn jonger» te vervangen door «en hun jonger» is niet opgevolgd. Het gevolg zou zijn dat alleen uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling en uitgaven wegens overlijden van een kind van de belastingplichtige terwijl dat kind tevens ook een kind is van zijn partner in aanmerking kunnen worden genomen. Nu deze uitgaven ook in aanmerking moeten kunnen worden genomen indien het een kind van de belastingplichtige betreft dat niet tevens een kind van zijn partner is, hebben wij ervoor gekozen dit advies niet overgenomen.
- In artikel 6.5.3, tweede lid, is thans bepaald dat als voorwaarde voor het in aanmerking nemen van extra uitgaven voor gezinshulp geldt dat een gedagtekende factuur met daarop de naam en het adres van de gezinshulp moet worden overlegd. De Raad van State stelt voor om in artikel 6.5.3, tweede lid, op de factuur naast de naam en het adres van de gezinshulp ook het sociaal-fiscaalnummer (sofinummer) op te nemen. De verplichting tot het opnemen van het sofinummer op een factuur zou verstrekkende gevolgen hebben. Om eventuele fraude effectief te bestrijden zou naast het invoeren van de verplichting tot het opnemen van het sofinummer op een factuur tevens een identificatieplicht voor de gezinshulp moeten worden ingevoerd en een administratieplicht voor degene die de gezinshulp ontvangt. Al met al lijkt het ons voor de aftrek van uitgaven voor extra gezinshulp op dit moment een al te grote verzwaring van de bewijslast.
- In artikel 9.3, eerste lid, niet de algemene aftrek, de bijzondere aftrek en de zeedagenaftrek zijn vermeld; met deze aftrekken wordt reeds in de loonbelasting rekening gehouden, zodat er geen aanleiding bestaat deze ook in aanmerking te laten komen voor een voorlopige teruggaaf.
- Artikel 10.3.1 is komen te vervallen en wordt verwerkt in het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Ook zijn ter verduidelijking nog enige redactionele wijzigingen aangebracht.

149. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om nog enige (technische) wijzigingen aan te brengen. De belangrijkste daarvan zijn:

- Het wetsvoorstel is aangepast in verband met de Wet fiscale behandeling pensioenen en de Wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet in verband met gebleken onbillijkheden.
- Er zijn enkele wijzigingen in de bepalingen terzake van de oudedagsreserve aangebracht. Deze wijzigingen hebben vooral betrekking op de verplichte afname van de oudedagsreserve ingeval de belastingplichtige meer dan één onderneming drijft. Op grond van de nieuw toegevoegde bepaling mag de belastingplichtige de oudedagsreserve die als gevolg van een gehele of gedeeltelijke staking vrijvalt, overbrengen naar een andere onderneming van de belastingplichtige. Voorts is een voorziening getroffen voor de situatie dat sprake is van gebroken boekjaren; in de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 (artikel 44i) komt een dergelijke bepaling ook voor.
- Abusievelijk is in artikel 3.3.7 ook het minimum van de algemene aftrek met f 50 verhoogd tot € 140 (f 308). Deze vergissing is thans hersteld.
- Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft een ondernemer de mogelijkheid om niet alleen voor zakelijke kilometers maar ook voor het regelmatig woon-werkverkeer met een tot het privé-vermogen behorende auto f 0,60 per kilometer ten laste van de winst te brengen. Voorgesteld wordt om het ten laste van de winst te brengen bedrag voor

woon-werkverkeer gelijk te stellen aan het bedrag dat een werkgever bij de desbetreffende reisafstand woning-werk maximaal belastingvrij kan vergoeden aan een werknemer die per eigen auto reist. Alsdan ontstaat een evenwichtige situatie in door de onderneming en door de reiziger te dragen lasten voor woon-werkverkeer.

- De artikelen 3.3.7, 3.9.3, 8.2.2 en 8.2.4 zijn aangepast in verband met het op een lijn brengen van de verschillende bepalingen die de gelijkstelling regelen van bepaalde uitkeringen met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ten behoeve van de algemene aftrek, de kinderopvang, de arbeidskorting en de aanvullende alleenstaande-ouderkorting.
- Aan artikel 3.5.7, derde lid, is een specifieke bepaling toegevoegd inzake de vervreemding van de in artikel 3.5.1, onderdeel c, bedoelde rechten en het onherroepelijk worden van de begunstiging daarvan, die grosso modo overeenkomt met het op dit punt bepaalde in artikel 25, tiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Aldus wordt onduidelijkheid over de fiscale gevolgen van een dergelijke vervreemding en van het onherroepelijk worden van de begunstiging voorkomen.
- Aan artikel 3.10.1 is toegevoegd dat de besparing bij ministeriële regeling kan worden vastgesteld. Dit om evenwicht te krijgen met het voorstel hierover in het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 voor de Wet op de loonbelasting 1964.
- Om de behandeling van de overige vermogensbestanddelen zoveel mogelijk parallel te laten verlopen met het regime voor aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen, is aan artikel 4.2.3 een tweede lid toegevoegd. Deze bepaling regelt dat ook een afgeleid belang, in de vorm van koopopties, bij waardemutaties van dergelijke vermogensbestanddelen tot het aanmerkelijk belang behoort. Hierdoor wordt voorkomen dat met behulp van dergelijke rechten zou worden getracht de beoogde belastingheffing te ontgaan.
- In artikel 7.2.1 is verduidelijkt dat indien de berekening van het inkomen uit werk en woning in Nederland tot een negatief bedrag leidt, dit wordt aangemerkt als een verlies uit werk en woning in Nederland en wordt verrekend overeenkomstig de regels van Hoofdstuk 3, afdeling 12. Ook artikel 7.3.1 is in die zin verduidelijkt.
- Artikel 7.3.1 is aangepast omdat daarin abusievelijk geen bepaling was opgenomen die overeenkomt met de slotzin van artikel 48, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Indien een dergelijke bepaling niet zou zijn opgenomen, zou een buitenlands belastingplichtige de op zijn aanmerkelijke belang in een in Nederland gevestigde vennootschap rustende claim kunnen «afschudden» door een gefacilieerde aandelenruil waarbij de verkrijgende vennootschap niet in Nederland is gevestigd. Deze omissie is hersteld. De bepaling is daarbij tevens aangepast aan de gewijzigde vormgeving van de bepalingen inzake de fiscale begeleiding van de juridische fusie en splitsing. Het in de oorspronkelijke tekst opgenomen derde lid van artikel 7.3.1 is komen te vervallen aangezien het een doublure bevatte ten opzichte van het eerste lid.
- Ter oplossing van de uitvoeringsproblemen die de invoering van een heffingskorting oproept bij bijstandsgerechtigden is gekozen voor uitbetaling van de heffingskorting door de belastingdienst via een voorlopige teruggaaf. Daartoe is artikel 9.3 aangevuld met een nieuw derde lid. Artikel 9.4, vierde lid, is door de nieuwe opzet komen te vervallen.
- In artikel 10.1.1 is een verwijzing naar artikel 3.9.4 opgenomen, waarmee het maximum aftrekbedrag per kind voor uitgaven voor kinderopvang onder de inflatiecorrectie is gebracht.
- Artikel 10.3.2 wordt als artikel 11.1 overgebracht naar hoofdstuk 11. De tekst van artikel 11.2 is aangepast in verband met het voornemen de tekst van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals die luidt bij inwerkingtreding van deze wet en de overige wetten die op hetzelfde tijdstip in werking treden en waarin deze wet wordt gewijzigd, integraal in het Staatsblad te plaatsen.

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,
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,
W. A. F. G. Vermeend

De Minister van Financiën,
G. Zalm

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 12 augustus 1999, no. W06.99.0234/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Wetsvoorstel

- Aan bedragen het euroteken vooraf laten gaan.
Begripsomschrijvingen die – op diverse plaatsen – afwijken van aanwijzing 123, eerste lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar), daarmee in overeenstemming brengen.
- Foutieve terugverwijzingen, zoals «afdeling 2 van hoofdstuk 5» in artikel 7.3.1, derde lid, dat dient te zijn «afdeling 3 van hoofdstuk 4» verbeteren.
- Het verwijzwoord «dergelijk(e)», dat op een aantal plaatsen wordt gebruikt (bijvoorbeeld in artikel 5.2.5, tweede en vijfde lid), vermijden. In plaats daarvan gericht verwijzen naar artikelen en artikelleden (aanwijzing 80, tweede lid, Ar).
Hetzelfde geldt voor «vorenbedoelde» in artikel 5.2.7, tweede lid, onder b.
- Het opschrift van artikel 1.3 vervangen door: Keuzeregeling voor ongehuwde meerderjarigen.
- In artikel 1.4 een definitie van «pleegkind» opnemen.
- In artikel 2.3.2. «hoofdstuk 3, respectievelijk hoofdstuk 7» vervangen door: hoofdstuk 3, afdeling 1, respectievelijk hoofdstuk 7, afdeling 2.
- In de bij artikel 2.3.2 behorende tabel in kolom III «1202» en «10 308» vervangen door 1217, respectievelijk 10 323; dan wel in kolom IV «7,30%» vervangen door: 7,15%.
- In artikel 2.3.3 na «afdeling 1» toevoegen: respectievelijk hoofdstuk 7, afdeling 3.
- In artikel 2.3.4 na «afdeling 1» toevoegen: respectievelijk hoofdstuk 7, afdeling 4.
- In de toelichting op artikel 2.4.2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB'01) is gesteld dat, indien niemand het ouderlijk gezag over het kind heeft, de inkomsten bij het kind zelf worden belast. Deze regeling uitdrukkelijk in artikel 2.4.2 Wet IB'01 opnemen.
- In artikel 2.4.4 de mogelijkheid van overheveling van heffingsvrij vermogen, die is besproken in de toelichting op artikel 5.1.2, tot uiting brengen.
- De artikelen 3.2.2.16, vierde lid, 3.2.2.32 en 3.2.2.34 tot en met 3.2.2.36 – nu deze bepalingen zelf niet altijd duidelijk maken of sprake is van delegatie van regelgevende bevoegdheid – afstemmen op aanwijzing 30 Ar.
- In artikel 3.2.2.33 na «3.2.2.31» toevoegen: een bedrag gelijk aan de betaling in aanmerking genomen en wordt.
- De tekst van artikel 3.2.2.41, derde lid, tevens opnemen in artikel 10.2.1.
- In artikel 3.2.2.53, vierde lid, onder a, onder 2e, Wet IB'01 voor «55%» invoegen: ten minste.
- In artikel 3.2.3.2, tweede lid, onder a, Wet IB'01 na «(f 21 008)» toevoegen: verminderd met de ten laste van de winst gekomen premies en andere bijdragen uit hoofde van pensioenregelingen als bedoeld in artikel 3.2.2.4, eerste lid, onder b; De redactionele wijziging verduidelijkt dat de «guldenberekening» voorgeeft boven de ondernemingsvermogenlimiet (verschil tussen eindvermogen en «begin»-OR niet verminderen met beroeps-pensioenpremies). Artikel 3.2.3.2, derde lid, Wet IB'01 kan dan vervallen; de overige leden vernummern.
- In artikel 3.2.3.3, eerste lid, Wet IB'01 na «artikel 3.2.3.2, tweede lid» toevoegen: , aanhef en onder a. Vervolgens kan dan artikel 3.2.3.3, tweede lid, Wet IB'01 vervallen; lidaanduiding eerste lid valt.
- In artikel 3.2.3.5 Wet IB'01 na «de reserves» toevoegen: bedoeld in de artikelen 3.2.2.43 en 3.2.2.44.
- Het opschrift van artikel 3.4.2.5 in overeenstemming brengen met de inhoud van het artikel.
- In artikel 3.5.2, eerste lid, onderdeel c, «behoort tot zijn huishouden» vervangen door: behoort tot het huishouden van de belastingplichtige.
- In artikel 3.6.5 het bedrag van f 7000,- vervangen door f 6999,- (zie artikel 3.4.2.4).
- Artikel 3.6.11, zesde lid, opnemen in de overgangsbepalingen.
- In artikel 3.7.4, eerste lid, onderdeel d, voor «lijfrente» invoegen: terzake van een.
- In artikel 3.7.5, zevende lid, een verkeerde verwijzing herstellen.

- In artikel 3.9.2, tweede lid, «degene ... kan maken» vervangen door: de ongehuwde meerderjarige samenwonende partner.
- In artikel 3.9.4 «worden ... verschuldigd» vervangen door: worden voorzover die uitgaven uitgaan boven de eigen bijdrage die voor de opvang van dat kind geacht wordt te zijn verschuldigd in aanmerking genomen tot ten hoogste 5016 (f 11 054) per kind.
- In artikel 3.10.2, eerste lid, Wet IB'01 na «aan de belastingplichtige» toevoegen: in verband met het verrichten van arbeid. Tevens in het achtste lid «te gebeuren» vervangen door: te zijn.
- In artikel 3.12.4, vijfde lid «vermoedelijke» laten vervallen.
- In artikel 4.2.1 «wordt een persoon geacht geen aanverwant te zijn» vervangen door: geldt een persoon niet als aanverwant.
- In artikel 4.6.1 verkeerde verwijzingen herstellen.
- In artikel 4.7.2.4, tweede lid, «Het vorige lid» vervangen door: Het eerste lid.
- Artikel 6.2.1 noemt zes soorten onderhoudsverplichtingen. In de artikelen 6.2.2 tot en met 6.2.5 worden verfijningen aangebracht. Elke soort onderhoudsverplichting onderbrengen in een afzonderlijk artikel, zodat de verfijningen op elke onderhoudsverplichting kunnen worden geïntegreerd.
- De volgorde van de artikelen 6.2.2 tot en met 6.2.5 afstemmen op de volgorde van de onderhoudsverplichtingen in artikel 6.2.1.
- Voorts in artikel 6.2.5, eerste en tweede lid, «de periodieke uitkeringen en verstrekkingen gedaan op grond van een rechtstreeks uit het familierecht voortvloeiende verplichting» telkens wijzigen in: de onderhoudsverplichtingen bedoeld in artikel 6.2.1, onder a,.
- In artikel 6.3.1 «verplicht» laten vervallen.
- Artikel 6.4.2, tweede lid, gelet op aanwijzing 61 Ar, vervangen door: Bij ministeriële regeling wordt bepaald in welke gevallen het eerste lid, onder a, niet van toepassing is.
- In artikel 6.5.1, onderdelen a en b, in verband met de gewijzigde partnerdefinitie «en zijn jonger» vervangen door: en hun jonger.
- In artikel 6.5.3, tweede lid, «op duidelijke en overzichtelijke wijze» laten vervallen en de vermelding van het sofnummer opnemen.
- In artikel 6.5.5, eerste lid, onder a, «55%» vervangen door: ten minste 55%.
- Artikel 7.2.1, zesde lid, Wet IB'01 «De belastingplichtige» vervangen door: De buitenlandse belastingplichtige. Tevens «beoefend» vervangen door: beoefent. En aan «arbeid» toevoegen: in dienstbetrekking.
- In artikel 7.2.1., zevende lid, Wet IB'01 de aangehaalde artikelen van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB'64) vernummeren.
- Artikel 7.4.1, eerste lid, Wet IB'01 «Binnenlandse sparen en beleggen is de waarde» vervangen door: Het voordeel uit binnenlands sparen en beleggen wordt gesteld op 4% van de waarde.
- In artikel 7.4.1, tweede lid, onder c, Wet IB'01 – nu het begrip arbeid in de Wet IB'01 niet is gedefinieerd – «arbeid» vervangen door: dienstbetrekking.
- In artikel 8.1.8, tweede lid, Wet IB'01 gebruik maken van de term «gecombineerde inkomensheffing» die in artikel 8.1.1, onder b, Wet IB'01 is gedefinieerd.
- In artikel 8.1.8, derde lid, Wet IB'01 «of pleegouders» vervallen gelet op de definitie van «kind» in artikel 1.4 Wet IB'01.
- In artikel 9.2, eerste lid, onderdelen a en b «de geheven» vervangen door: de van de belastingplichtige geheven.
- In artikel 9.3, eerste lid, ter voorkoming van onbedoelde verschillen tussen voorlopige en definitieve aanslag, naast de reisaftrek de eveneens in artikel 3.3.6, eerste lid, aangeduide algemene aftrek, bijzondere aftrek en zeedagenaftrek vermelden.
- In artikel 10.3.1, in aansluiting op de bijbehorende toelichting, aangaande het starten van een onderneming tot uitdrukking brengen dat in hoofdlijnen wordt aangesloten bij de definitie van de beginnende ondernemer in artikel 5.2.6, derde lid.

Memorie van toelichting

- Verwijzingen naar bestaande artikelen, in het bijzonder van de Wet op de loonbelasting 1964, actualiseren.
- De foutieve aanduiding van voorgestelde artikelen, zoals «6.8.8» in de toelichting op artikel 2.5.1 dat «6.9.8» dient te zijn, corrigeren.
- Aan bedragen het euroteken vooraf laten gaan.

- Afkortingen, zoals EU, bij de eerste vermelding vooraf laten gaan door een volledige aanduiding en daarna dezelfde afkorting blijven gebruiken onder weglating van een volledige aanduiding.
- De aanduidingen «EU», «EG» en «lidstaten» afhankelijk van de entiteit die wordt bedoeld, toepassen.
- Bij artikel 3.2.4.3, tweede lid, de aansluiting van de tabelbedragen op de niet rechtstreeks daarmee vergelijkbare tabelbedragen van artikel 44m, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in het bijzonder cijfermatig verduidelijken.
- De opmerkingen aangaande artikel 3.5.1, onderdeel c, voldoende afstemmen op de inhoud van dit artikelonderdeel, daar een buitenlandse inkomensvoorziening die leidt tot een uitkering ineens, niet behorend tot een reeks uitkeringen, naar aard en strekking niet overeen lijkt te komen met een Nederlandse inkomensvoorziening.
- In de toelichting op artikel 3.7.9, ter aansluiting op de terminologie in paragraaf 3 van het wetsvoorstel, «FOR» telkens vervangen door: oudedagsreserve.
- In de toelichting op artikel 3.8.7, zesde alinea, aangeven op grond van welke bepaling de betaling op een conserverende aanslag zal leiden tot verlaging van overige nog openstaande conserverende aanslagen.
- In de toelichting op artikel 5.1.3, tweede lid, ingaan op de herkomst en bedoeling van de voorgestelde indeling van vermogensrechten in vier categorieën.
- Bij artikel 8.2.2 uiteenzetten waarom, anders dan in artikelen 6.7.4 en 6.9.8 Wet IB'01 waarin op grond van de «communicatieve waarde» is uitgegaan van afgeronde bedragen, het percentage van 10,029% niet wordt afgerond.