

Vergaderjaar 2000–2001

27 466

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere belastingwetten c.a. (Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001)

A

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 11 oktober 2000 en het nader rapport d.d. 19 oktober 2000, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 15 september 2000, no. 00.005200, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere belastingwetten c.a. (Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001).

De Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Veegwet) zal het sluitstuk vormen van de Belastingherziening 2001. In het wetsvoorstel zijn naast bijstellingen en technische verbeteringen ook wijzigingen die voortkomen uit toezeggingen aan de Staten-Generaal voor aanpassingen van de belastingherziening opgenomen. In totaal worden meer dan 20 inhoudelijke wijzigingen voorgesteld.

Een belangrijk element van de Veegwet wordt gevormd door de uitvoering van de motie-Rensema inzake de zogenoemde meesleep- en meetrekgeregelingen. De Raad van State adviseert in een meer algemeen kader deze regelingen verdergaand uit te werken en daarbij onderscheid te maken naar rato van de band die de meegesleepte vermogensbestanddelen met de bedrijfsuitoefening hebben.

De Raad adviseert ook de belastingheffing over de boekwinsten die zijn terug te voeren op inflatie en waardeontwikkelingen die niet op ondernemerschap zijn terug te voeren, opnieuw te bezien.

Daarnaast wordt onder meer geadviseerd de problematiek die is opgeroepen door het Schumacker-arrest opnieuw in den brede te bezien omdat de voorgestelde regeling een bron van aanhoudende reparatievoorstellen lijkt te gaan vormen.

De Raad is van oordeel dat op een aantal punten aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 15 september 2000, no. 00.005200, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan de Minister van Financiën te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 11 oktober 2000, no. W12.00.0436/IV, bied ik u hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies van de Raad merk ik het volgende op.

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

1. Meesleepregeling

Een belangrijk element van het voorstel wordt gevormd door de beschouwingen over en de uitvoering van de motie-Rensema. In deze motie wordt overwogen dat in de Eerste Kamer der Staten-Generaal fundamentele bezwaren bestaan tegen de zogenoemde meesleep- en meetrekregelingen, omdat deze regelingen in een aantal gevallen niet zullen leiden tot een redelijke belastingheffing. De regering wordt verzocht deze regelingen ten principale te heroverwegen (kamerstukken I 1999/2000, 26 727, nr. 202d). De Raad mist in deze beschouwingen een meer algemeen kader waarbinnen deze regelingen kunnen worden geplaatst. Deze regelingen hebben in belangrijke mate hun vorm gekregen in nota's van wijziging, die niet ter advisering aan de Raad zijn voorgelegd. De Raad maakt daarom de volgende inleidende opmerkingen.

1. Meesleepregeling

De Raad merkt op dat hij in de uitvoerige beschouwing die in de memorie van toelichting is opgenomen in het kader van de uitvoering van de in de Eerste Kamer aangenomen motie Rensema c.s. een meer algemeen kader mist waarbinnen de terbeschikkingstellingsregelingen kunnen worden geplaatst. Dit hangt wellicht samen met het feit dat de behandeling van de ondernemernatuurlijk persoon in de eerdergenoemde motie niet expliciet aan de orde is gesteld en dat de gevolgen voor de bepaling van het resultaat van het gebruik in de onderneming van tot het keuzevermogen behorende vermogensbestanddelen na de wijzigingen in het kader van de Tweede-Kamerbehandeling van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 ook geen aandacht hebben gekregen. Ik heb het voorstel van de Raad aangegrepen om op dit punt verdere duidelijkheid te verschaffen.

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat de hierna te behandelen regelingen in belangrijke mate hun vorm hebben gekregen door nota's van wijziging op het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001, breng ik ter vermindering van een onjuiste beeldvorming volledigheidshalve in herinnering dat de regelingen inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of (de BV van) een verbonden ondernemer of resultaatgenieter vanaf de aanvang onderdeel hebben uitgemaakt van het hiervoor genoemde wetsvoorstel en met name wat betreft de terbeschikkingstelling aan een met de belastingplichtige verbonden ondernemer of resultaatgenieter uiteindelijk op hoofdlijnen ongewijzigd zijn gebleven.

a. Keuzevermogen

Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) staat het de ondernemer vrij binnen de grenzen der redelijkheid zelf te bepalen welke vermogensbestanddelen hij tot zijn ondernemingsvermogen wil rekenen. De Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) heeft hierin uiteindelijk geen wijziging gebracht (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 89, blz. 9). Deze regel leidt ertoe, dat onderscheiden wordt:

- het zogenoemde verplichte ondernemingsvermogen, waartoe de vermogensbestanddelen behoren die naar hun aard als bedrijfsvermogen kwalificeren of (nagenoeg) uitsluitend voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt. De grenzen der redelijkheid zouden worden overschreden, indien deze vermogensbestanddelen tot het privévermogen zouden worden gerekend;*
- het zogenoemde verplichte privévermogen, waartoe de vermogensbestanddelen behoren die naar hun aard als privévermogen kwalificeren of (nagenoeg) geen band met de bedrijfsuitoefening hebben. De grenzen der redelijkheid zouden worden overschreden, indien deze vermogensbestanddelen tot het ondernemingsvermogen zouden worden gerekend;*
- het zogenoemde keuzevermogen, waartoe de vermogensbestanddelen behoren die enige band met de bedrijfsuitoefening hebben zonder dat deze uitsluitend voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt. Deze vermogensbestanddelen kunnen zowel tot het ondernemingsvermogen als tot het privévermogen worden gerekend. De keuze van de belastingplichtige is hierbij beslissend.*

Indien bij keuzevermogen het vermogensbestanddeel tot het privévermogen wordt gerekend, zou bij de winstbepaling steeds rekening gehouden moeten worden met een (fictieve) gebruiksvergoeding voor het vermogensbestanddeel teneinde de (totale) winst juist te berekenen. Bij het bepalen van het belastbare

inkomen in een synthetische heffing als de Wet IB 1964 vallen daarbij de ten laste van de winst komende gebruiksvergoeding en het als inkomsten uit vermogen te belasten bedrag echter tegen elkaar weg. Op grond daarvan bestaat in de praktijk weinig aandacht voor die vergoeding en worden alleen de direct met het gebruik van het vermogensbestanddeel samenhangende kosten in aftrek gebracht.

De invoering van het boxenstelsel brengt mee dat bij verkeer tussen de boxen de daarmee samenhangende (fictieve) vergoedingen at arm's lenght-basis in aanmerking worden genomen teneinde de box-inkomens zo zuiver mogelijk te bepalen. Ook onder de Wet IB 2001 geldt als uitgangspunt, dat als winst uit onderneming alleen de voordelen die worden verkregen uit onderneming worden belast. Indien een voordeel opkomt uit hoofde van een niet-zakelijke verhouding dient de winst daarvoor te worden gecorrigeerd. Zonder het in aanmerking nemen van een (fictieve) gebruiksvergoeding zou de winst uit onderneming op grond van een niet-zakelijke verhouding tot een te hoog bedrag worden bepaald. De winst dient dus te worden verminderd met een gebruiksvergoeding die naar redelijkheid en billijkheid door een derde in rekening zou zijn gebracht (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 19, blz. 29). In onder meer de zogenoemde kostenarresten (HR 12 februari 1959, BNB 1959/116; HR 10 december 1958, BNB 1959/51; HR 18 november 1959, BNB 1959/386) en de informele kapitaalarristen (HR 8 juli 1986, BNB 1986/293-297) wordt de correctie van de winst op grond van niet-zakelijke verhoudingen tussen ondernemer en familieleden of tussen aandeelhouder en vennootschap alleen aanvaard indien de correctie qua omvang als bate belast kan worden. In het nader rapport is uiteengezet dat het advies van de Raad om deze inbreuk op het totale winstbegrip te herstellen, niet wordt gevolgd (kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, punt 25). Deze jurisprudentie heeft ook uitstraling naar de tussen de boxen in aanmerking te nemen fictieve verrekenposten, omdat ook bij zo'n fictieve verrekening geen sprake is van een genietingsmoment en niet de (fictieve) gebruiksvergoeding maar de waarde van het tot het privévermogen gerekende vermogensbestanddeel in de vermogensrendementsheffing wordt betrokken.

Bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is «heen en weer gaande» aandacht besteed aan de gevolgen voor de winstbepaling bij inzet van privévermogensbestanddelen. Uiteindelijk is alles bij het oude gebleven. De wijze waarop de hiervoor geschetste winstcorrecties zullen worden verwerkt, dient echter niet aan de rechtspraak te worden overgelaten maar moet in de Wet IB 2001 zelf worden geregeld.

De hiervoor genoemde jurisprudentie gaat voor de vraag of en tot welk bedrag de winstcorrectie belast kan worden uit van de positie van de niet-ondernemer; afhankelijk van de bate die bij hem belast kan worden, wordt aftrek van de winst aanvaard. Voortbouwend op deze rechtspraak en ervan uitgaande dat het merendeel van de gebruiksvergoedingen gerelateerd is aan de periode van gebruik zou geen hogere gebruiksvergoeding ten laste van de winst uit onderneming gebracht mogen worden dan een tijdsevenredig bepaald gedeelte van 4% van de rendementsgrondslag van het vermogensbestanddeel dat tot het privévermogen is gerekend. Indien het tot het privévermogen gerekende vermogensbestanddeel is vrijgesteld in box III, zou de gebruiksvergoeding niet ten laste van de winst gebracht kunnen worden. De inbreuk op het totale winstbegrip zou voor deze gevallen aanvaard moeten worden teneinde de aftrekpost qua omvang in evenwicht te houden met de belastbare bate.

Het corrigeren van de winst betekent ook dat het aftrekbare gedeelte van de gebruiksvergoeding ten laste van de progressief belaste winst komt, terwijl over de waarde van het vermogensbestanddeel forfaitair een bate wordt berekend die naar het proportionele 30%-tarief van box III wordt belast. Er blijft het tariefverschil tussen de boxen (tabeltarief versus 30%) bestaan. Met betrekking tot keuzevermogen bestaat aldus de mogelijkheid van (enige) belastingarbitrage. De hiervoor genoemde jurisprudentie houdt echter geen rekening met tariefverschillen. Bij het terugnemen van het voorstel om het zogenoemde keuzevermogen af te schaffen is dit tariefverschil aanvaard (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 89, blz. 9). Indien echter ook het tariefverschil zou moeten worden overbrugd zou de oplossing gevonden kunnen worden in een beperking van het aftrekbare gedeelte van de gebruiksvergoeding tot 30/42e of 30/52e gedeelte daarvan, in de lijn van de «techniek»

a. Keuzevermogen

De Raad stelt voor de wijze van verwerking van winstcorrecties die nodig kunnen zijn als vanuit de privé-sfeer vermogensbestanddelen aan de onderneming ter beschikking worden gesteld, niet zoals onder de Wet inkomstenbelasting 1964 over te laten aan de jurisprudentie, maar wettelijk te regelen. Voortbouwend op die jurisprudentie zou volgens de Raad geen hogere – fictieve – gebruiksvergoeding ten laste van de winst uit onderneming gebracht mogen worden dan een tijdsevenredig bepaald gedeelte van het forfaitair bepaalde rendement in box III ter zake van dat vermogensbestanddeel. De Raad voert verder aan dat indien de aftrekbaarheid van de – fictieve – gebruiksvergoeding in box I gekoppeld zou worden aan de belastbaarheid in box III, het bestaande tariefverschil tussen de beide boxen te overbruggen zou zijn door de aftrekbaarheid naar rato van het – marginale – tariefverschil toe te staan.

De fiscale winstbepaling beoogt te komen tot het in de belastingheffing betrekken van de totale winst die de ondernemer heeft genoten gedurende het tijdvak waarin hij als belastingplichtige de onderneming heeft gedreven. Daarbij geldt in beginsel ook dat kosten die tot een te laag bedrag of in het geheel niet aan de onderneming in rekening zijn gebracht vanwege niet zakelijke verhoudingen, toch tot een zakelijk niveau in aanmerking worden genomen. De door de Raad aangehaalde jurisprudentie heeft hierop een verbijzondering aangebracht in die zin dat niet in rekening gebrachte kosten niet in aftrek komen voorzover zij geen belastbare opbrengst kunnen vormen bij degene die de kosten in rekening had kunnen brengen. De Raad merkt terecht op dat onder de Wet inkomstenbelasting 2001 een andere situatie ontstaat waardoor het de vraag is welke wijze van winstberekening de jurisprudentie zou ontwikkelen ingeval vermogensbestanddelen vanuit privé ter beschikking worden gesteld aan de eigen onderneming. Het is duidelijk dat onder de Wet inkomstenbelasting 2001 voordelen zijn te behalen met een winstaf trek voor een fictieve vergoeding in box I zonder dat dit leidt tot een overeenkomstige heffing in box III ter zake van vermogensbestanddelen waar de fictieve gebruiksvergoeding betrekking op heeft.

Om onbedoelde effecten van het boxensysteem in de vorm van arbitrage aan te pakken en daarnaast te voorkomen dat onduidelijkheid voor de praktijk ontstaat op het punt van de verwerking van winstcorrecties, heb ik de eerste suggestie van de Raad overgenomen. Dit houdt in dat voorzover aftrek van kosten niet om andere redenen is beperkt of uitgesloten, een – fictieve – gebruiksvergoeding voor vermogensbestanddelen die vanuit de privé-sfeer aan de onderneming ter beschikking worden gesteld, als kosten van de onderneming in aanmerking wordt genomen tot maximaal de mate waarin deze vermogensbestanddelen bij de berekening van het forfaitair rendement in aanmerking worden genomen. Op deze wijze wordt een evenwicht tussen hetgeen wordt belast en hetgeen in aftrek wordt gebracht gehandhaafd. Ik onderken daarbij dat de arbitragemogelijkheid niet geheel wordt gedicht, omdat het mogelijk blijft te profiteren van het verschil tussen het tarief van box III en box I. De suggestie die de Raad doet om ook hiervoor te corrigeren acht ik op dit moment onnodig ingewikkeld.

b. Ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan ondernemer

De geringe aandacht voor de problematiek rond keuzevermogen en het gemis aan een evenwichtige en uitgewerkte regeling ten aanzien daarvan werkt door in de behandeling van de bepaling inzake het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen (artikel 3.91 Wet IB 2001).

Bij het «meeslepen» moeten worden bepaald:

- de kring van personen voor wie de meesleepregeling geldt, en*
- de vermogensbestanddelen waarvoor het meeslepen geldt.*

Voorgesteld wordt in de Veegwet de kring van personen te beperken tot – kort gezegd – de gezinsleden van de ondernemer. De Raad kan zich in deze uitvoerig gemotiveerde beperking van de kring van personen vinden. Ten aanzien van deze personen kan gesteld worden dat zij de ondernemer zozeer nauw staan, dat qua belangen van vereenzelviging met de ondernemer gesproken kan worden. De omschrijving van de met de belastingplichtige verbonden personen (artikel 3.91, negende lid, Wet IB 2001) vormt wel een

nieuwe loot aan de boom van omschrijvingen van de «familiegroep». De Raad blijft van oordeel dat met betrekking tot de Wet IB 2001 gekozen dient te worden voor een eenduidig omschreven «familiegroep» die voor de inkomstenbelastingheffing van belang is (kamerstukken II 1999/2000, 26 272, A, punt 9).

Met de meesleepregeling wordt beoogd ongewenste belastingarbitrage te voorkomen in het geval dat ondernemingsvermogen wordt ondergebracht bij een persoon die nauw met de ondernemer is verbonden. Belastingarbitrage kan worden voorkomen, hetzij door het gezinslid onder het winstregime te brengen (eerste mogelijkheid), hetzij door de gebruiksvergoeding slechts ten laste van de winst aftrekbaar te doen zijn voorzover deze vergoeding tot een compenserende belastingheffing leidt (tweede mogelijkheid).

In het nader rapport en de memorie van toelichting is er steeds van uitgegaan dat alleen de eerste mogelijkheid bestaat. Op grond daarvan is afwijzend gereageerd op het advies van de Raad de uitbreiding van het begrip «werkzaamheid» te beperken tot het rendabel maken van vermogensbestanddelen die tot het zogenoemde verplichte ondernemingsvermogen zouden worden gerekend (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 71). Ten aanzien van het keuzevermogen is hiervoor geschetst dat belastingarbitrage ook kan worden voorkomen door de tweede mogelijkheid. De aftrek van de gebruiksvergoeding, die aan het gezinslid wordt voldaan, wordt bij de (fiscale) winstbepaling van de ondernemer beperkt tot een tijdsevenredig bepaald gedeelte van 4% van de rendementsgrondslag van het vermogensbestanddeel dat door het gezinslid ter beschikking aan de ondernemer is gesteld.

Indien beide vormen van het voorkomen van belastingarbitrage worden ingezet, kan een genuanceerde opzet worden gekozen, die recht doet aan de aard van het betrokken vermogensbestanddeel. Indien het vermogensbestanddeel voor de ondernemer zelf verplicht ondernemingsvermogen zou zijn, geldt het rendabel maken van dat vermogensbestanddeel voor het gezinslid als werkzaamheid in de zin van artikel 3.91 Wet IB 2001. Indien het vermogensbestanddeel als keuzevermogen zou zijn aan te merken, is de meesleepregeling van toepassing indien daarvoor uitdrukkelijk wordt gekozen; indien daarentegen voor de kwalificatie «privévermogen» wordt gekozen, geldt de beperkte aftrekmogelijkheid voor de gebruiksvergoeding. Indien het vermogensbestanddeel als (verplicht) privévermogen zou zijn aan te merken omdat het vermogensbestanddeel nagenoeg geen band met de bedrijfsuitoefening heeft, is de gebruiksvergoeding niet aftrekbaar en is de meesleepregeling niet van toepassing.

Deze benadering brengt tevens mee, dat incidenteel gebruik van ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen niet tot toepassing van de meesleepregeling leidt, aangezien bij zodanig gebruik gesproken moet worden van verplicht privévermogen.

Ook de tijdens de parlementaire behandeling genoemde ontgaansmogelijkheid van «rendabel maken», door vestiging van een genotsrecht op een vermogensbestanddeel, waarvan de blote eigendom bij de verbonden persoon blijft, leidt in deze benadering tot de toepassing van de meesleepregeling, omdat het vermogensbestanddeel zelf uitsluitend wordt gebruikt in de bedrijfsuitoefening, waardoor het bij de vereenzelving van het gezinslid met de ondernemer als verplicht ondernemingsvermogen kwalificeert. Oprekking van het begrip «rendabel maken» is in deze benadering niet nodig.

b. Ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan ondernemer
Het verheugt mij dat de Raad zich kan verenigen met de keuze voor de meer beperkte omschrijving van de kring van verbonden personen in artikel 3.91. Terecht wijst de Raad erop dat hiermee een nieuwe omschrijving van een «familiegroep» in de Wet IB 2001 is opgenomen. Het pleidooi van de Raad voor een eenduidige omschrijving van een dergelijk begrip voor de inkomstenbelastingheffing beschouw ik als een aanmoediging voor mijn reeds enkele malen uitgesproken voornemen om op dit punt op afzienbare termijn tot een stroomlijning te komen.

De Raad merkt terecht op dat de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan een verbonden ondernemer of resultaatgenieter is opgenomen om ongewenste belastingarbitrage te voorkomen. Naar het oordeel van de Raad kan deze arbitrage worden voorkomen door hetzij de

verbonden persoon die de vermogensbestanddelen ter beschikking stelt onder het winstregime te brengen, hetzij bij degene die de vermogensbestanddelen gebruikt de aftrekmogelijkheid van de gebruiksvergoeding slechts in aftrek toe te laten voorzover bij degene die de vermogensbestanddelen ter beschikking stelt sprake is van een compenserende heffing. Uitgaande van een combinatie van beide technieken adviseert de Raad de genoemde regeling te wijzigen. Het voorstel van de Raad behelst dat een onderscheid wordt gemaakt naar de aard van de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen. Vermogensbestanddelen die, zo zij tot diens vermogen zouden behoren, bij de gebruiker op grond van de criteria van het leerstuk van de vermogensetikettering tot het verplichte ondernemingsvermogen zouden worden gerekend, zouden in het voorstel van de Raad ook bij de terbeschikkingsteller onder de werking van het winstregime dienen te vallen. Bij vermogensbestanddelen die bij de gebruiker tot het keuzevermogen zouden behoren, zou de terbeschikkingsteller binnen de grenzen der redelijkheid moeten kunnen kiezen voor toepassing van het winstregime of voor de toepassing van de regels van de vermogensrendementsheffing. In het laatste geval zou de gebruiker vervolgens geconfronteerd worden met een beperking van de aftrek van de gebruiksvergoeding tot een bedrag dat correspondeert met de vermogensrendementsheffing bij de terbeschikkingsteller. Indien de vermogensbestanddelen bij de gebruiker tot het verplichte privé-vermogen zouden hebben behoord, worden de vermogensbestanddelen in het voorstel van de Raad bij de terbeschikkingsteller gerekend tot het vermogen dat de grondslag voor het inkomen uit sparen en beleggen bepaalt en kan bij de gebruiker geen gebruiksvergoeding in aftrek worden gebracht.

Het voorstel van de Raad heb ik om een aantal redenen niet overgenomen. In de eerste plaats leidt de door de Raad voorgestelde regeling tot een inbreuk op de civielrechtelijke verhouding tussen partijen. Waar er bij een terbeschikkingstelling tussen verbonden natuurlijke personen nog sprake is van twee partijen, is er bij de ondernemer zelf maar één partij, die natuurlijk niet met zichzelf kan contracteren. Het gaat bij laatstgenoemde in de sfeer van het keuzevermogen en het verplichte privé-vermogen om de fiscale positie van één individu. Het voorstel van de Raad leidt in de tweede plaats ten opzichte van de wettelijke regeling tot extra complicaties doordat de fiscale behandeling bij de één wordt bepaald door de wijze van gebruik bij de ander. De vraag is of daar altijd zicht op bestaat. Zo is de vraag of de terbeschikkingsteller een keuzemogelijkheid heeft of dat sprake is van een verplichte toepassing van het winstregime onderscheidenlijk van een verplichte toerekening aan box III afhankelijk van de wijze waarop het vermogensbestanddeel wordt gebruikt in het kader van de activiteiten van degene aan wie het ter beschikking is gesteld en van eventuele wijzigingen in de omstandigheden van de bedrijfsvoering. Aan de andere kant is de fiscale positie van de gebruiker in een aantal gevallen geheel afhankelijk van keuzes die de terbeschikkingsteller maakt. In het voorstel van de Raad is bijvoorbeeld opgenomen dat de terbeschikkingsteller bij keuzevermogen zelf mag kiezen voor het winstregime of het regime van de vermogensrendementsheffing. De aftrekbaarheid van de betaalde vergoeding door de gebruiker wordt bepaald door deze keuze. De aldus opgeroepen complicaties zijn een voor de praktijk zodanig belangrijk nadeel dat ik het voorstel ook om die reden niet zou kunnen overnemen. Tot slot is van belang dat de toetssteen van het leerstuk van de vermogensetikettering in verschillende gevallen niet bruikbaar is. Doordat sprake is van twee verschillende individuen, kunnen financiële verhoudingen ontstaan die niet aan de hand van de criteria van het eerdergenoemde leerstuk kunnen worden verdeeld. Te denken valt bijvoorbeeld aan overeenkomsten van geldlening, lijfrente-overeenkomsten en dergelijke.

c. Ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan «eigen» besloten vennootschap

Evenals bij het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een ondernemer geldt een meesleepregeling ten aanzien van het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de vennootschap waarin de belastingplichtige of zijn naaste verwanten een aanmerkelijk belang bezitten (artikel 3.92 Wet IB 2001).

Ook in deze gevallen moeten bij het «meeslepen» worden bepaald:

- de kring van personen voor wie de meesleepregeling geldt, en*
- de vermogensbestanddelen waarvoor het meeslepen geldt.*

Voorgesteld wordt in de Veegwet de kring van personen te beperken tot – kort gezegd – de aanmerkelijk belanghouder en de gezinsleden van de aanmerkelijk belanghouder. De Raad kan zich in hoofdzaak in deze uitvoerig gemotiveerde beperking van de kring van personen vinden. Een kanttekening is te plaatsen bij het in de kring trekken van aanmerkelijk belanghouders, die deze kwalificatie hebben gekregen als gevolg van de keuze voor fictief aanmerkelijk belang (artikel 4.11 Wet IB 2001) of van de meetrekgeregeling (artikel 4.10 Wet IB 2001). In deze gevallen is sprake van een bezit van minder dan 5% van het geplaatste kapitaal. Van een indirect ondernemerschap is in deze gevallen geen sprake meer.

De Raad deelt het in paragraaf 3.3 van de toelichting verwoorde uitgangspunt dat het gebruik van het juridische instrument van een besloten vennootschap (BV) volledig legitiem is, maar dat het gebruik zo min mogelijk tot gevolg zou moeten hebben dat de ene rechtsvorm leidt tot een veel gunstiger fiscale behandeling dan de andere. De omstandigheid dat de figuur van de BV volledig ingeburgerd is geraakt en dat de volledige zelfstandigheid van die rechtsfiguur ook binnen het totaalvermogen van een individu als iets volledig vanzelfsprekends is ervaren, heeft er echter ook toe geleid dat de mogelijkheden die de figuur biedt om vermogensbestanddelen deels in de ondernemings sfeer deels in de privé sfeer onder te brengen, zijn gebruikt. Soms zijn daarbij de grenzen van het mogelijke opgezocht zoals bij vruchtgebruik/blooteigendom-constructies, soms is de mogelijkheid alleen benut om inflatoire «schijn»winsten en andere waardeontwikkelingen die niet op ondernemerschap zijn terug te voeren, buiten de winstsfeer te houden zoals bij recht toe recht aan verhuur van onroerende zaken. Het ontbreken van een inflatieneutrale winstberekening in de Wet IB 2001 maant tot terughoudendheid laatstgenoemde opzet als oneigenlijk gebruik van de BV-vorm te betitelen.

Met betrekking tot de mee te slepen vermogensbestanddelen zou een meer genuanceerde opzet van de meesleepregeling mogelijk zijn, indien een onderscheid gemaakt wordt tussen een terbeschikkingstelling waarbij fiscaal scherp wordt gezeild, en de recht toe recht aan verhuur van niet of over een lange periode afschrijfbaar onroerende zaken. In het eerstgenoemde geval kan de voorgestelde meesleepregeling onverkort van kracht worden. De belastingarbitrage wordt voorkomen door de terbeschikkingstelling volledig in de winstsfeer te betrekken. In het laatstgenoemde geval kan een andere vorm van voorkoming van belastingarbitrage gekozen worden door bij de BV de gebruiksvergoeding slechts ten laste van de winst aftrekbaar te doen zijn voorzover deze vergoeding tot een compenserende belastingheffing leidt, de hiervoor reeds aangeduide tweede mogelijkheid. De aftrek van de gebruiksvergoeding wordt bij de (fiscale) winstbepaling van de BV beperkt tot een tijdsevenredig bepaald gedeelte van 4% van de rendementsgrondslag van het verhuurde vermogensbestanddeel.

In aansluiting op de hiervoor gemaakte inleidende opmerkingen adviseert de Raad:

- a. de gevolgen van het gebruik van vermogensbestanddelen die tot het privévermogen behoren, bij de bedrijfsuitoefening voor de fiscale winstbepaling uitdrukkelijk te regelen;
- b. belastingarbitrage in geval van terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen die tot het zogenoemde keuzevermogen behoren, door gezinsleden aan een ondernemer de gebruiksvergoeding slechts van de winst aftrekbaar te doen zijn voorzover deze vergoeding tot een compenserende belastingheffing leidt en deze vermogensbestanddelen overigens tot box III te rekenen;
- c. belastingarbitrage op eenzelfde wijze te voorkomen ingeval niet of over een lange periode afschrijfbaar onroerende zaken door een aanmerkelijk belanghouder aan «zijn» BV worden verpacht of verhuurd.

c. Ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan «eigen» besloten vennootschap

Het verheugt mij dat de Raad zich in hoofdzaak eveneens kan verenigen met de keuze voor de meer beperkte omschrijving van de kring van verbonden personen in artikel 3.92. De Raad heeft een kanttekening geplaatst wat betreft het in deze kring betrekken van belastingplichtigen die een fictief aanmerkelijk belang hebben als bedoeld in artikel 4.11 of bij wie sprake is van een aanmer-

kelijk belang op grond van de meetregelgeving (artikel 4.10). De Raad merkt op dat een terbeschikkingstelling aan een vennootschap waarin een verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft louter op grond van artikel 4.10 of 4.11 van de wet niet kan worden aangemerkt als indirect ondernemerschap. Ik deel deze visie van de Raad. Artikel 3.92 is dienovereenkomstig aangepast.

Het verheugt mij dat de Raad het uitgangspunt deelt dat het gebruik van het instrument van een besloten vennootschap zo min mogelijk tot gevolg zou moeten hebben dat de ene rechtsvorm leidt tot een veel gunstiger fiscale behandeling dan de andere. De Raad adviseert de opzet van de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of de BV van een verbonden ondernemer of resultaatgenieter te nuanceren. Het voorstel van de Raad behelst dat onderscheid wordt gemaakt tussen wat de Raad noemt «fiscaal scherp zeilen» enerzijds en «recht toe recht aan» verhuur van niet of over een lange periode afschrijfbaar onroerende zaken anderzijds. In het eerstgenoemde geval zou in het voorstel van de Raad bij de aanmerkelijkbelanghouder ter zake van de terbeschikkingstelling het winstregime van toepassing zijn. In het laatstgenoemde geval leidt het voorstel van de Raad ertoe dat het inkomen ter zake van de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel wordt bepaald op grond van de regels van het inkomen uit sparen en beleggen terwijl op het niveau van de vennootschap de aftrek van de gebruiksvergoeding wordt beperkt tot een tijdsevenredig deel van het forfaitaire rendement ter zake van het desbetreffende vermogensbestanddeel.

Het voorstel van de Raad heb ik om een aantal redenen niet overgenomen. In de eerste plaats zou het voorstel van de Raad leiden tot een onevenwichtigheid in de behandeling van de ondernemer die gebruik maakt van het instrument van de besloten vennootschap in vergelijking met de ondernemer die zijn onderneming voor eigen rekening uitoefent. Vermogensbestanddelen die bij laatstgenoemde tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren en waarop derhalve een volledige progressieve winstclaim rust, zouden bij de ondernemer die gebruik maakt van de rechtsvorm van een besloten vennootschap tot de grondslag van box III behoren terwijl alleen de aftrek van de gebruiksvergoeding bij de vennootschap zou worden beperkt. Een dergelijke verstoring zou ook het gebruik van nieuwe faciliteiten als de voorgestelde mogelijkheid van een geruisloze terugkeer uit de BV-vorm onaantrekkelijk maken. In het geval van een terugkeer zouden immers diverse vermogensbestanddelen terzake waarvan in het voorstel van de Raad bij de B.V. alleen een aftrekbeperking zou gelden, bij de voortzettende aandeelhouders tot het verplichte ondernemingsvermogen worden gerekend.

In de tweede plaats zou het voorstel van de Raad in gevallen waarin het belang bij de waardeontwikkeling van de aandelen in of winstbewijzen van de vennootschap geheel of gedeeltelijk bij derden berust tot gevolg hebben dat de hogere vennootschapsbelastingdruk die het gevolg is van de beperkte aftrekbaarheid van de gebruiksvergoeding voor een evenredig deel feitelijk zou worden afgewenteld op die derden. Ik breng in herinnering dat dit aspect toentertijd een zwaarwegende reden was de voorstellen in de tweede nota van wijziging terug te nemen. Deze voorstellen hielden kort gezegd in dat deels formeel (rente), deels materieel (overige gebruiksvergoedingen die als dividenden werden behandeld) een aftrekbeperking op het niveau van de vennootschap werd geïntroduceerd. Terecht hebben veel fracties in de Tweede Kamer destijds tegen dit gevolg bedenkingen geuit.

Het voorstel van de Raad zou voorts leiden tot complicaties in gevallen waarin sprake is van terbeschikkingstelling aan een in het buitenland gevestigde lichamen die de kosten van het gebruik van de vermogensbestanddelen op enigerlei wijze doorberekenen aan verbonden binnenlandse lichamen waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft.

Tot slot merk ik op dat het voorstel van de Raad ertoe leidt dat belangrijke inhoudelijke verschillen ontstaan tussen de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan een verbonden ondernemer of resultaatgenieter enerzijds en de vergelijkbare regeling ter zake van de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of de BV van een verbonden persoon. Bij wijze van voorbeeld noem ik de behandeling van vermogensbestanddelen die, zo zij aan een ondernemer-natuurlijk persoon ter beschikking zouden zijn gesteld, bij de met de ondernemer verbonden

persoon worden behandeld volgens de regels van het winstregime. Bij terbeschikkingstelling door een aanmerkelijkbelanghouder zou op vergelijkbare vermogensbestanddelen het winstregime niet van toepassing zijn. Dergelijke verschillen dienen naar mijn mening zo veel mogelijk te worden vermeden. Allereerst omdat ik een verschil in behandeling vanuit een oogpunt van na te streven gelijke behandeling niet wenselijk acht. Daarnaast omdat dit ook zou leiden tot complicaties indien sprake is van een terbeschikkingstelling aan een ondernemer die zijn onderneming – al dan niet geruisloos – inbrengt in een besloten vennootschap.

Samenvattend merk ik op dat ik het voorstel van de Raad de gevolgen van het gebruik in de onderneming van tot het privé-vermogen van de ondernemer behorende vermogensbestanddelen expliciet te regelen, heb overgenomen. Mutatis mutandis werkt deze regeling ook voor de degene die belastbaar resultaat uit een overige werkzaamheden als bedoeld in artikel 3.90 geniet. De voorstellen van de Raad voor een wijziging in de opzet van de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of (de BV van) een verbonden ondernemer of resultaatgenieter in die zin dat daarbij een onderscheid wordt gemaakt naar de aard van de vermogensbestanddelen respectievelijk het al dan niet nastreven van min of meer extreme fiscale voordelen, heb ik op grond van de hiervóór uiteengezette overwegingen niet overgenomen.

2. Inkomenszwakke baten

Het afschaffen van de bijzondere tarieven is onder meer in de vergadering van de Eerste Kamer van 8 mei 2000 nadrukkelijk aan de orde gesteld. In het bijzonder is aandacht gevraagd voor de belastingheffing over baten met een zwak inkomens karakter. Tot deze baten behoort boekwinst op bedrijfspanden indien deze in belangrijke mate het gevolg is van inflatie of van andere waardeontwikkelingen die niet op ondernemerschap zijn terug te voeren. Bepleit is deze afschaffing ongedaan te maken.

De Raad heeft in het advies over de belastingherziening geadviseerd uiteen te zetten om welke reden niet een inflatieneutrale winstberekening in de Wet IB 2001 is opgenomen. In het nader rapport wordt gesteld dat geen integrale heroverweging heeft plaatsgevonden van de regelingen en uitgangspunten van de Wet IB 1964 die zonder problemen kunnen worden ingepast binnen de gewijzigde opzet van de Wet IB 2001. Om deze reden is afgezien om in de toelichting in te gaan op het vraagstuk van inflatieneutrale winstberekening. «De huidige lage inflatie geeft geen aanleiding om over te gaan tot heroverweging op dit punt» (kamerstukken II 1998/99, 26 272, A, punt 26).

De Raad merkt op, dat ook bij lage inflatie het gulden-is-gulden-stelsel tot aanmerkelijke inflatoire «schijn»winsten kan leiden indien het bedrijfsmiddel gedurende lange tijd voor de bedrijfsuitoefening wordt gebruikt en daarbij weinig «slijt». Deze schijnwinsten hebben een inkomenszwak karakter. Uitdrukkelijk dient stilgestaan te worden bij de vraag of dergelijke inkomenszwakke baten volledig tegen het tabeltarief moeten worden belast. Het afschaffen van de bijzondere tarieven maakt deze vraag temeer klemmend. De Raad blijft van oordeel dat gestreefd moet worden naar een inflatieneutrale winstberekening en dat zolang dit niet is gerealiseerd de scherpe kanten van het belasten van schijnwinsten moeten worden afgeslepen. Één van de aspecten van de bijzondere tarieven is het verzachten van de heffing over schijnwinst. De afschaffing van die bijzondere tarieven doet naar andere methoden zoeken. Daarbij dient bedacht te worden dat door het ontbreken van een overgangsregeling ook de boekwinsten op bedrijfspanden die zijn ontstaan in perioden van hoge inflatie, na 1 januari 2001 onverkort in de heffing worden betrokken. De Raad heeft in het advies over de Belastingherziening 2001 in dit kader gewezen op de mogelijkheid inkomenszwakke baten niet naar de volle waarde in de heffing te betrekken maar slechts naar een gedeelte waarbij de lengte van de bezitsperiode een rol zou kunnen spelen (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 134). In het nader rapport is op dit deel van het advies niet ingegaan, maar is slechts gesteld, dat «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 ondernemingspakket». Naar het oordeel van de Raad raakt dit «budgettaire» antwoord de kern van het advies niet.

De Raad adviseert opnieuw te bezien of niet voor bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en voor bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, een regeling kan worden ingevoerd op grond waarvan niet de gehele boekwinst maar slechts een gedeelte als winst uit onderneming wordt belast.

2. Inkomenszwakke baten

De Raad vraagt opnieuw aandacht voor de behandeling van inflatoire winst die in de onderneming wordt behaald. Vanwege het wegvallen van het bijzonder tarief dat mede de belastingheffing over inflatoire winst verzacht, vraagt de Raad te bezien of voor niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan 10 jaar pleegt te worden afgeschreven, een regeling kan worden ingevoerd op grond waarvan niet de gehele boekwinst maar slechts een gedeelte als winst uit onderneming wordt belast. De Raad wijst er op dat op een eerdere suggestie van de Raad in dit verband (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 134) is aangegeven dat het vervallen van het bijzonder tarief is gebruikt voor de financiering van het ondernemingspakket. De Raad merkt daarover op dat dit «budgettaire» antwoord de kern niet raakt van zijn advies.

Op het moment waarop de Raad zijn eerdere suggestie deed, kon nog niet exact inzicht worden gegeven in de inhoud van het ondernemerspakket. Inmiddels kan echter worden gewezen op een aantal maatregelen in dat pakket, die er mede toe leiden dat de mogelijkheden worden verruimd om belastingclaims op stille reserves van bedrijfsmiddelen geruisloos door te schuiven. Deze maatregelen hebben tevens betrekking op de in die stille reserves begrepen inflatoire winst. Het gaat hierbij om de volgende maatregelen: omzetting van de vervangingsreserve in de herinvesteringsreserve, geruisloze doorschuiven bij staking van de onderneming door overheidsingrijpen, geruisloze doorschuiving van de onderneming aan mede-ondernemers, en geruisloze terugkeer uit de BV of NV.

3. Verliesverrekening aanmerkelijk belang

Voorgesteld wordt de gesloten boxenstructuur te doorbreken indien aanmerkelijk belangverliezen niet binnen box II verrekend kunnen worden. Een niet meer te verrekenen verlies uit aanmerkelijk belang wordt omgerekend in een belastingkorting ter grootte van 25% van het nog niet verrekende verlies (artikel 4.53 Wet IB 2001) en de belastingkorting wordt in mindering gebracht op de belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning (artikel 2.11a Wet IB 2001).

Als motief voor deze doorbreking van de boxenstructuur wordt in de toelichting gesteld dat de regeling een bijdrage kan leveren aan het vergroten van de fiscale neutraliteit in de Wet IB 2001 van de rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven doordat (kleine) ondernemers die hun BV verkopen of liquideren een resterend aanmerkelijk belangverlies kunnen verrekenen met de belasting over inkomen uit werk en woning dat zij nadien gaan behalen.

De Raad heeft het voortschrijdend inzicht van de bewindslieden dat deze doorbreking van de boxenstructuur gerechtvaardigd is, nog niet. In ieder geval acht de Raad de gegeven motivering ontoereikend om de verrekening van de belastingkorting alleen met box I mogelijk te maken. De Raad adviseert, nu de belastingkorting een nominaal bedrag betreft, de verrekening ook met box III mogelijk te maken.

3. Verliesverrekening aanmerkelijk belang

De Raad heeft enkele opmerkingen gemaakt over de motivering van de in het voorgestelde artikel 2.11a opgenomen bepaling, op grond waarvan aanmerkelijkbelangverliezen die niet meer kunnen worden verrekend binnen box II zelf – omgerekend naar een belastingkorting van 25% van die verliezen – in mindering kunnen worden gebracht op de belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning. Naar aanleiding daarvan wordt het volgende opgemerkt.

De Raad constateert terecht dat met de voorgestelde maatregel de in de Wet inkomstenbelasting 2001 besloten liggende structuur van gesloten boxen wordt doorbroken. Deze «inbreuk» op de structuur hangt samen met de, ook eerder in de Staten-Generaal geuite, wens om voor aanmerkelijkbelanghouders die na de beëindiging van hun aanmerkelijkbelangpositie met een

verlies achterblijven dat in box II (definitief) niet meer verrekenbaar is, op enigerlei wijze toch (een vorm van) verliesverrekening toe te staan. In de memorie van toelichting is opgemerkt dat met een dergelijke mogelijkheid een bijdrage wordt geleverd aan het vergroten van de fiscale neutraliteit van de rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven. Achtergrond daarvan is dat een natuurlijk persoon die bij staking van zijn onderneming een verlies leidt, dit verlies kan verrekenen met de belasting over overige inkomensbestanddelen in de «brede» box I, terwijl de ondernemer/aanmerkelijkbelanghouder die zijn onderneming in de vorm van een rechtspersoon zou uitoefenen, een dergelijke mogelijkheid niet zou hebben. Dit verschil in fiscale behandeling van een verlies bij staking van de ondernemingsactiviteiten, zou de afweging van belastingplichtigen omtrent de vormgeving van die ondernemingsactiviteiten kunnen beïnvloeden. De suggestie van de Raad om verrekening van aanmerkelijkbelangverliezen niet te beperken tot box I maar ook mogelijk te maken met de belasting over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box III), wordt niet overgenomen. Achtergrond daarvan is dat ik met de voorgestelde maatregel wil bewerkstelligen dat aanmerkelijkbelangverliezen net zoals verliezen bij staking van een onderneming, tot verliesverrekening kunnen leiden. De systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001 brengt met zich dat verliezen bij staking van een onderneming alleen binnen box I kunnen worden verrekend. Tegen die achtergrond bezien ligt het niet voor de hand om toe te staan dat aanmerkelijkbelangverliezen worden verrekend met box III-belasting.

4. Buitenlandse belastingplichtigen

Het voorstel wijzigt op verschillende plaatsen de belastingplicht voor buitenlandse belastingplichtigen. Niet steeds is duidelijk dat aan het nieuwe stelsel systematisch vorm is gegeven. Bij de toets van het voorgestelde stelsel gaat de Raad uit van de volgende uitgangspunten:

- er bestaat onderscheid tussen aan de woonstaat (Nederland) gebonden baten (brongebonden baten) en niet aan de woonstaat gebonden baten (niet-brongebonden baten). Bij binnenlandse belastingplichtigen worden beide categorieën in aanmerking genomen (het zogenoemde wereld-inkomen); bij buitenlandse belastingplichtigen worden alleen de brongebonden baten belast;*
- persoonsgebonden aftrekposten en verminderingen in verband met persoonlijke en gezinsomstandigheden (heffingskortingen) behoeven niet aan buitenlandse belastingplichtigen te worden verleend. Dit uitgangspunt kent als uitzondering dat aan belastingplichtigen uit lidstaten deze persoonsgebonden aftrekpost en de heffingskorting dienen te worden verleend indien de voorwaarden van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) van 14 februari 1995, BNB 1995/187 (Schumacker) vervuld zijn. Dit wordt op gezinsniveau bezien (HvJ EG 16 mei 2000, C-87/99 (Zurstrassen));*
- premies voor volksverzekeringen moeten steeds onderscheiden worden van belastingen.*

Hoofdregele verschuldigde inkomstenbelasting

De voorgestelde wijziging van artikel 2.7 Wet IB 2001 is in overeenstemming met de hiervoor omschreven uitgangspunten. De verrekening van de heffingskortingen met de verschuldigde inkomstenbelasting vindt plaats bij binnenlandse belastingplichtigen nadat deze belasting is verminderd met het bedrag ter voorkoming van dubbele belasting. Voorkomen wordt op deze wijze dat de heffingskortingen pro rata worden toegerekend aan binnenlands en buitenlands inkomen.

Voor de persoonsgebonden aftrek (artikel 6.1 Wet IB 2001) is een dergelijke toerekeningsregeling niet getroffen. Deze aftrek vormt evenzeer een vermindering in verband met persoonlijke omstandigheden.

De Raad adviseert uiteen te zetten om welke reden in een zodanige regeling niet is voorzien.

Keuzerecht buitenlandse belastingplichtigen

Indien een buitenlandse belastingplichtige kiest voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen, worden de heffingskortingen na wijziging van artikel 2.5 Wet IB 2001 pro rata toegerekend, omdat zij, aldus de

toelichting, bij inkomsten in de woonstaat in de regel ook aldaar (volledig) gebruik kunnen maken van een belastingvrije som of heffingskorting. De Raad wijst erop, dat met het keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen invulling is gegeven aan het Schumacker-arrest. Het Schumacker-arrest brengt echter 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. De in artikel 2.5 Wet IB 2001 neergelegde regeling 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 gezinssituatie. Het voorstel tot wijziging van artikel 2.5 Wet IB 2001 neemt dit effect – in overeenstemming met de hiervoor beschreven uitgangspunten – weer gedeeltelijk terug. Deze «reparatie» van artikel 2.5 Wet IB 2001 doet echter weer een potentieel conflict ontstaan met het Schumacker-arrest ingeval daardoor niet volledig rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke situatie en gezinssituatie. De reparatie zal derhalve weer opnieuw reparatie uitlokken. Het toekennen van ruimere (keuze)mogelijkheden dan uit het Schumacker-arrest voortvloeien lijkt aldus een bron van aanhoudende reparatiemaatregelen te gaan worden. De Raad heeft de problematiek met betrekking tot het Schumacker-arrest in het advies over de Belastingherziening 2001 aan de orde gesteld (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 15). De naar aanleiding van het advies aanmerkelijk uitgebreide toelichting blijkt niet het laatste woord geweest te zijn. De Raad adviseert de problematiek opnieuw in den brede te bezien, en zolang alle facetten nog niet in kaart zijn gebracht, de regeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 terug te nemen en de geldende 90%-regeling voor de tussenperiode haar werking te laten behouden.

Vermogensrendementsheffing buitenlandse belastingplichtigen

De wijziging van artikel 7.7 Wet IB 2001 onttrekt de heffingsvrije voet bij de berekening van het fictief rendement over de bezittingen in Nederland aan buitenlandse belastingplichtigen die niet op de voet van artikel 2.5 Wet IB 2001 kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtigen. Indien gebruik wordt gemaakt van de keuzeregeling wordt de heffingsvrije voet pro rata aan het Nederlandse en het niet-Nederlandse deel van de rendementsgrondslag toegerekend. Indien niet voor het binnenlandse regime wordt gekozen zou de heffingsvrije voet geheel in aanmerking genomen worden, hetgeen, aldus de toelichting, onevenwichtig is. De Raad constateert dat de balans nu geheel naar de andere kant is doorgeslagen. De Raad adviseert het voorstel opnieuw te bezien teneinde te streven naar een meer evenwichtige oplossing. Mogelijk kan deze gevonden worden in een pro rata toekenning bepaald over het gehele vermogen van de buitenlandse belastingplichtige.

Buitenlandse artiesten en beroepssporters

Binnenlandse artiesten en beroepssporters worden in de loonbelastingheffing betrokken tenzij zij een zelfstandigenverklaring hebben. Buitenlandse artiesten en beroepssporters vallen op grond van de voorgestelde regeling altijd in de loonbelasting, ook als zij hun werkzaamheden verrichten in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep. Zij zijn van het verkrijgen van zo'n verklaring uitgesloten. De regeling zou hierdoor als een belemmering van het vrije verkeer kunnen worden aangemerkt ten opzichte van artiesten en beroepssporters uit andere lidstaten. Een opdrachtgever kan zich immers inhouden op de gage en administratieve rompslomp besparen indien hij artiesten aantrekt die over een zelfstandigenverklaring beschikken, en op grond daarvan minder snel tot het aantrekken van buitenlandse artiesten overgaan.

De Raad adviseert de verlening van zelfstandigenverklaringen nader te bezien.

4. Buitenlandse belastingplichtigen

De door de Raad van State genoemde uitgangspunten voor het onderscheid in behandeling van binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen worden door mij volledig onderschreven. Ik ben overigens van oordeel dat de

aanpassingen in de buitenlandse belastingplicht leiden tot een meer systematisch vormgeven van deze uitgangspunten.

Hoofregel verschuldigde inkomstenbelasting

Op basis van het huidige Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 worden aftrekposten als persoonlijke verplichtingen en buitengewone lasten, en de belastingvrije som naar evenredigheid verdeeld over het buitenlandse en het in Nederland belastbare deel van de inkomsten. Achterliggende gedachte is dat dergelijke uitgaven, die niet met een inkomensbron samenhangen, uit het gehele inkomen, inclusief het buitenlandse deel daarvan, dienen te worden bestreden.

Zoals aangegeven in de artikelsgewijze toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 2.7 is er om praktische redenen voor gekozen om de voorkoming van dubbele belasting te laten voorgaan op de vermindering van de inkomstenbelasting met – meestal het belastingdeel van – de heffingskorting. Deze keuze houdt in dat – het belastingdeel van – de heffingskorting volledig in mindering komt op de belasting over het ook na voorkoming in Nederland belaste deel van het inkomen.

Voor de persoonsgebonden aftrek bestaat echter het voornemen om de bestaande evenredige toerekening te handhaven. Dit zal vorm worden gegeven in het nieuwe Besluit voorkoming dubbele belasting dat op korte termijn aan de Raad ter advisering zal worden voorgelegd. In de toelichting op dit Besluit zal uitgebreid op deze keuze worden ingegaan.

Keuzerecht buitenlandse belastingplichtigen

De Raad wijst er terecht op dat het Schumacker-arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen niet meebrengt dat aan inwoners van andere lidstaten van de Europese Unie een onbeperkt recht op het regime voor binnenlandse belastingplichtigen moet worden geboden, maar dat dit arrest dat recht beperkt tot die gevallen waarin het inkomen geheel of nagenoeg geheel in de werkstaat wordt geheven. De Raad concludeert dat de in artikel 2.5 opgenomen regeling verder gaat dan waartoe het Schumacker-arrest verplicht. Naar aanleiding van de voorgestelde wijzigingen adviseert de Raad de problematiek opnieuw in den brede te bezien en zolang alle facetten nog niet in kaart zijn gebracht de geldende 90%-regeling haar werking te laten behouden.

De problematiek rond de behandeling van de diverse groepen belastingplichtigen, te weten zij die het gehele jaar binnenlands belastingplichtig zijn, zij die een gedeelte van het jaar binnenlands belastingplichtig zijn en zij die buitenlands belastingplichtig zijn, is mede in het licht van de ontwikkeling in de arresten van het Hof van Justitie geanalyseerd. Tevens zijn in deze analyse meegenomen de mogelijkheden voor belastingplichtigen en hun eventuele partners om in de woonstaat de persoonlijke aftrekken te effectueren.

Uitgangspunt van het gekozen stelsel is dat natuurlijke personen die het gehele jaar binnenlands belastingplichtig zijn, recht hebben op alle tegemoetkomingen uit de Wet IB 2001. Voor de beide andere categorieën geldt dat zij door de werking van artikel 2.5, zoals dit thans wordt voorgesteld, in dezelfde positie kunnen komen als binnenlandse belastingplichtigen, waarbij de aftrekken die bij hun partner in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen buiten beschouwing blijven.

Dat de in artikel 2.5 opgenomen keuzeregeling verder zou kunnen gaan dat waartoe het Schumacker-arrest verplicht, is in beginsel juist. Opgemerkt moet worden dat dit arrest door zijn bewoording geen duidelijkheid verschaft over de vraag wanneer iemand zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel in de werkstaat heeft verworven. Daarnaast geldt dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen op 14 september 1999 in de zaak C-391/97 (Gschwind) arrest heeft gewezen. Dit arrest kan worden gezien als vervolg op het Schumacker-arrest. In dit arrest heeft het Hof van Justitie van de EG voornamelijk gekeken of de belastinggrondslag in de woonstaat toereikend was om met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende rekening te houden. Vanuit die gedachte en die rechtspraak is het leggen van een arbitraire grens voor het rekening houden met de persoonlijke of gezinssituatie bij het verdienen van een bepaald percentage van het wereldinkomen in de werkstaat, niet wenselijk. Er zijn immers reële situaties denkbaar dat een

buitenlandse belastingplichtige die bijvoorbeeld 70 procent van zijn inkomen in Nederland verwerft, in een jaar dusdanige hoge ziektekosten heeft dat hij onvoldoende mogelijkheden heeft om hiermee in zijn woonstaat rekening te laten houden. Voor de oplossing van deze problematiek hebben we daarom gekozen voor een benadering die thans iets verder gaat dan waartoe de Europese rechtspraak ons verplicht, maar die tegelijkertijd Europeesrechtelijk robuust beoogt te zijn.

In beide hiervoor genoemde arresten is door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen geen aandacht geschonken aan de werking van de voorkomingsbreuk ter bepaling van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Door de werking van deze voorkomingsbreuk krijgt iemand die een deel van zijn arbeidsinkomsten verwerft in een andere staat, zijn persoonlijke aftrekken slechts vergolden voor zover het inkomen in de eigen staat verwerft: met andere woorden, iemand die de helft van zijn inkomsten in de woonstaat verwerft en de andere helft daarbuiten verwerft, kan door de werking van de voorkomingsbreuk slechts de helft van zijn persoonlijke aftrekken effectueren. De nu voorgestelde keuzeregeling leidt ertoe dat de persoon in het gegeven voorbeeld ook in de werkstaat de helft van zijn persoonlijke aftrekken kan effectueren. In dit kader kan worden gewezen op de Hoge Raad- procedure onder rolnummer 34782 waarbij de hiervoor beschreven voorkomingsbreuk in geding was. Advocaat-Generaal Wattel heeft in zijn conclusie van 29 december 1999 in deze procedure aangegeven dat het feit dat een belastingplichtige met gedeeltelijk in het buitenland verworven inkomen slechts een gedeelte van zijn persoonlijke aftrekken niet kan effectueren niet zozeer wordt veroorzaakt door de werking van de voorkomingsbreuk, maar veel meer gelegen is in het feit dat met deze persoonlijke aftrekken in de werkstaat geen rekening wordt gehouden. De A-G is van oordeel dat het op de weg van de werkstaat ligt om met deze persoonlijke aftrekken rekening te houden en in dat kader is naar zijn oordeel de in artikel 2.5 opgenomen keuzeregeling een goede oplossing. In het arrest van 18 oktober 2000 heeft de Hoge Raad in navolging van de conclusie van de AG besloten tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen.

Het feit dat de keuzeregeling in het begin vragen oproept, is geen reden om deze systematiek die naar onze overtuiging in haar uitwerking evenwichtig is, niet in te voeren.

Vermogensrendementsheffing buitenlandse belastingplichtigen

De Raad is van oordeel dat de wijziging in artikel 7.7 Wet IB 2001 ertoe leidt dat de balans is doorgeslagen naar de andere kant en adviseert het voorstel opnieuw te bezien teneinde te streven naar een meer evenwichtige oplossing die mogelijk zou kunnen worden gevonden in een pro rata toekenning. De nu voorgestelde bepaling leidt er toe dat buitenlandse belastingplichtigen met bijvoorbeeld in Nederland gelegen onroerende zaken bij de bepaling van hun belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland in beginsel geen recht hebben op de toepassing van het heffingvrije vermogen. Indien zij gebruik maken van de in artikel 2.5 opgenomen keuzeregeling geldt dat zij wel recht hebben voor een pro rata toepassing van het heffingvrije vermogen. Deze benadering past volledig binnen de door de Raad in dit onderdeel geformuleerde uitgangspunten. Uitgangspunt van het stelsel voor buitenlandse belastingplichtigen is dat zij in beginsel geen recht hebben op aftrekposten waaronder heffingvrij vermogen en heffingskorting, maar dat zij kunnen kiezen voor een behandeling die gelijk is aan die welke voor binnenlandse belastingplichtigen geldt.

Buitenlandse artiesten en beroepssporters

De Raad merkt op dat de wijziging van het tweede lid, onderdeel a, van artikel 5a van de Wet op de loonbelasting 1964 ertoe strekt de zelfstandigheidsverklaring alleen aan binnenlandse artiesten en beroepssporters toe te kennen. Indien aan buitenlandse artiesten en beroepssporters die als zelfstandige optreden, een zelfstandigheidsverklaring wordt verstrekt, zouden deze buitenlands belastingplichtigen rechtstreeks in de inkomstenbelasting betrokken worden. Het instrument van voorheffing gaat daarmee verloren waardoor er heffings- en invorderingsproblemen kunnen ontstaan. Een

praktisch probleem is voorts dat de inspecteur op het moment van beoordeling van het verzoek om een zelfstandigheidsverklaring weinig tot geen inzicht in de feiten en omstandigheden waarin de buitenlandse artiest of beroepssporter verkeert, zodat moeilijk is vast te stellen of de artiest zelfstandig een onderneming drijft. Anders dan bij de binnenlandse artiest of beroepssporter kunnen de heffings- en invorderingsproblemen niet vermeden worden met behulp van een voorlopige aanslag (VA). Allereerst kan de inspecteur pas een VA uitreiken op het moment dat hij op de hoogte is van de aanwezigheid van de buitenlandse artiest of beroepssporter in Nederland. Daarnaast is de inspecteur bij het vaststellen van de VA afhankelijk van feiten en omstandigheden van de buitenlandse artiest of de beroepssporter waarin hij evenals bij de zelfstandigheidsverklaring weinig tot geen inzicht in heeft. Bedacht moet worden dat de loonbelastingheffing een voorlopig karakter heeft evenals de VA en dat in de uitvoerings sfeer van de loonbelasting reeds maatwerk plaatsvindt. In de inkomstenbelasting wordt dit slechts verder verfijnd. Hierdoor wordt een evenwichtige situatie bereikt tussen de gewenste heffingssystematiek enerzijds en de praktische uitvoerbaarheid anderzijds. Ook bij een VA, die in het algemeen is gebaseerd op een schatting, vindt het maatwerk pas plaats op het moment van het vast stellen van de (definitieve) aanslag inkomstenbelasting.

Voor buitenlandse artiesten bestaat al sinds geruime tijd geen mogelijkheid een zelfstandigheidsverklaring te verkrijgen. In de praktijk is tot nu toe niet gebleken dat de regeling een belemmering van het vrije verkeer ten opzichte van artiesten uit andere lidstaten oplevert. Overigens zal in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 de mogelijkheid worden geboden dat een ander dan degene met wie het optreden of de sportbeoefening is overeengekomen kan worden aangewezen als inhoudingsplichtige voorzover dit is overeengekomen met de Minister van Financiën. De inhoudingsplichtige, bijvoorbeeld het poppodium met wie de artiest ingevolge een overeenkomst van korte duur een optreden is aangegaan, treedt op grond van de – onder bepaalde voorwaarde die in de overeenkomst zijn opgenomen – overeenkomst terug zodat een ander voor de heffing en afdracht van de loonbelasting/premie volksverzekeringen zijn plaats inneemt. Die ander kan een administratie- of verloningsorganisatie zijn. Het argument dat een opdrachtgever de voorkeur geeft aan het aantrekken van artiesten die over een zelfstandigheidsverklaring beschikken ter besparing van de moeite met betrekking tot inhouding op de gage en administratieve rompslomp, gaat dan zeker niet meer op.

Beschikking arbeidsrelatie

5. In het rapport «Begrip voor ondernemers» is geschetst dat de toegenomen diversiteit aan arbeidsrelaties en vormen van zelfstandig ondernemerschap het steeds moeilijker maken om in wet- en regelgeving een scherpe scheidslijn te trekken tussen enerzijds een werknemer, die in een gezagsverhouding staat tot zijn werkgever, en anderzijds een ondernemer die werkt voor eigen rekening. Hierdoor ontstaan in de praktijk knelpunten omdat vooraf onvoldoende duidelijkheid kan worden verkregen over de juridische status van een arbeidsrelatie, en eenduidigheid ontbreekt in besluitvorming omdat eenzelfde arbeidsrelatie door de belastingdienst en de uitvoeringsinstellingen sociale zekerheid verschillend kan worden beoordeeld. De gevolgen van deze knelpunten zijn dat opdrachtnemers en -gevers te maken krijgen met extra administratieve kosten en advieskosten, en dat de toetsing achteraf tot rechtsonzekerheid voor opdrachtgevers en -nemers leidt. Daardoor kunnen spanningen ontstaan in de relatie, in het bijzonder indien opdrachtgevers tegen de wens van opdrachtnemers de voorkeur geven aan een werkgever/werknemer-relatie om claims achteraf te voorkomen. De voorgestelde invoering van een «beschikking arbeidsrelatie» vormt de codificatie van bestaand uitvoeringsbeleid door de belastingdienst. De Raad merkt op dat de oplossing van de gesignaleerde knelpunten meer op het terrein van de werknemersverzekering liggen. De Raad adviseert op korte termijn de mogelijkheid in te voeren voor opdrachtnemers om op verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking duidelijkheid te krijgen over hun juridische status zowel voor de werknemersverzekeringen, als voor de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen en voor de loon- en inkomstenbelasting.

5. De Raad constateert dat de oplossing van de in het rapport «Begrip voor ondernemers» gesignaleerde knelpunten meer op het terrein van de werknemersverzekering liggen. De Raad adviseert in dit kader om op korte termijn de mogelijkheid in te voeren duidelijkheid te krijgen over de juridische status zowel voor de werknemersverzekeringen, als voor de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Waz) als de loon- en inkomstenbelasting. In het Kabinetsstandpunt op genoemd rapport is aangegeven dat het in het voornemen ligt ook voor de door de Raad genoemde verzekeringen, op verzoek van de belanghebbende duidelijkheid te geven over de juridische status van de arbeidsrelatie. Daartoe zal naast het voorliggende wetsvoorstel binnenkort een voorstel tot wijziging van de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Waz) en de werknemersverzekeringen bij de Tweede Kamer worden ingediend. Dit wetsvoorstel voorziet in een mogelijkheid voor opdrachtnemers om door middel van een beschikking inzake zelfstandigheid ingevolge de Waz duidelijkheid te verkrijgen over hun juridische status voor de sociale verzekeringen.

6. Het verzoek om een «beschikking arbeidsrelatie» wordt door de opdrachtnemer gedaan. Indien hij zich niet met het oordeel van de belastingdienst kan verenigen kan hij tegen de beschikking rechtsmiddelen aanwenden. De opdrachtgever kan echter ook een zelfstandig belang hebben als inhoudingsplichtige. Hierbij is te denken aan de afdrachtkortingen.

De Raad gaat ervan uit dat het besluit ook bekend wordt gemaakt aan de opdrachtgever als belanghebbende (artikel 3.41 van de Algemene wet bestuursrecht), en dat de opdrachtgever eveneens rechtsmiddelen tegen de «beschikking arbeidsrelatie» kan aanwenden.

De Raad adviseert in de toelichting meer uitgebreid op de processuele aspecten in te gaan.

6. De Raad stelt dat niet alleen de opdrachtnemer aan wie de beschikking wordt uitgereikt, maar ook diens opdrachtgever een zelfstandig belang kan hebben bij de zekerheid vooraf. De Raad doet dan ook de suggestie om een zelfstandige rechtsgang tegen de beschikking voor de opdrachtgever te creëren.

Ik deel de mening van de Raad dat de opdrachtgever belang heeft bij de zekerheid vooraf, echter het gaat hier om een belang dat een afgeleide is van het belang van de opdrachtnemer. Binnen de gekozen systematiek komt ook dit afgeleide belang tot zijn recht. Het gaat er namelijk om of de opdrachtgever loonheffing dient in te houden dan wel in plaats daarvan een vergoeding zonder inhoudingen aan de opdrachtnemer kan uitkeren. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven mag een opdrachtgever in beginsel afgaan op de inhoud van de beschikking die wordt uitgereikt aan de aanvrager ervan, de opdrachtnemer. Indien de beschikking luidt dat de inkomsten uit de arbeidsrelatie zijn aan te merken als winst uit onderneming, behoeft de opdrachtgever geen loonheffing in te houden. Ook ingeval later blijkt dat de feitelijke omstandigheden afwijken van de omstandigheden waarop de beschikking is gebaseerd, zal een eventuele herziening van de beschikking de opdrachtgever niet worden tegengeworpen. Dit laatste is slechts anders als de werkgever niet te goeder trouw is. In dat laatste geval is voor de opdrachtgever evenwel voorzien in een eigen rechtsgang tegen de aan hem opgelegde naheffingsaanslag loonheffing.

Hybride leningen

7. De tweede nota van wijziging (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 19) heeft mede als belastbare winst uit onderneming aangemerkt het bedrag van de gezamenlijke voordelen die de belastingplichtige geniet uit hoofde van een geldlening die is verstrekt ... aan een lichaam dat is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting dan wel, indien het lichaam niet in Nederland is gevestigd, in het land van vestiging is onderworpen aan een heffing naar de winst, en zich een in het derde lid (van artikel 3.3 Wet IB 2001) genoemde omstandigheid met betrekking tot de geldlening voordoet. Deze omstandigheden zijn dat de geldlening onder zodanige voorwaarden is aangegaan dat deze in feite functioneert als vermogen ... van het aldaar

bedoelde lichaam, of dat de vergoeding over de geldlening op het tijdstip van het aangaan van de geldlening zodanig is vastgesteld dat deze – rechtens dan wel in feite – bezien over de gehele looptijd grotendeels afhankelijk is van de winst ... van het daar bedoelde lichaam. De regeling is niet van toepassing indien de gehele vergoeding over de geldlening door het lichaam niet ten laste van de winst mag worden gebracht.

Deze wijziging op het oorspronkelijke voorstel van de Wet IB 2001 is in de toelichting op de tweede nota van wijziging slechts summier toegelicht. De wijziging heeft als doel te voorkomen dat met het oog op het verschil in belastingdruk een verschuiving zou optreden naar vormen van vermogen die formeel vreemd vermogen zijn, maar materieel weinig verschillen van eigen vermogen.

Naar het oordeel van de Raad is deze wijziging voor de beleggers die in box III vallen, strijdig met de aan de vermogensrendementsheffing ten grondslag liggende beginselen, en voor de aanmerkelijk belanghouders die in box II vallen overbodig door de meesleepregeling. De wijziging zou door de Raad zijn gekwalificeerd als een weeffout die in een hectische periode van de parlementaire behandeling er door is geslipt. Terecht wordt in de Veegwet deze wijziging teruggedraaid.

De problematiek van de afbakening tussen eigen en vreemd vermogen van een naamloze of besloten vennootschap is er één van oudere datum. Reeds bij de behandeling van het wetsvoorstel dat tot de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) heeft geleid, is getracht de afbakening wettelijk te regelen. Het voorstel daartoe is tijdens de parlementaire behandeling teruggenomen (zitting 1968/69, 6000, nr. 22, blz. 11 rk). Dit tekent de weerbaarheid van de materie.

De Raad merkt op, dat de Hoge Raad reeds in het arrest van 5 juni 1957, BNB 1957/239, overwogen heeft «dat echter wanneer het winstaandeel een onderdeel vormt van de regeling ener verhouding tussen schuldeiser en schuldenaar, welke den schuldeiser zo nauw bij het bedrijf van den schuldenaar betreft dat hij daarin in zekere mate deel heeft, de op dat aandeel uitgedeelde winst voor den schuldenaar niet meer als kosten van het bedrijf kan worden beschouwd». Dit is het geval indien, zoals de Hoge Raad in het arrest van 11 maart 1998, BNB 1998/208, de oudere arresten samenvatte, de vergoeding voor de geldverstrekking afhankelijk is van de winst, de schuld is achtergesteld bij alle concurrente schuldeisers en de schuld geen vaste looptijd heeft doch slechts opeisbaar is bij faillissement, surséance van betaling of liquidatie. De praktijk heeft zich sinds 1957 met deze jurisprudentie gered. De Raad ziet geen noodzaak juist op dit moment de jurisprudentie te codificeren. Er zijn geen tekenen die erop wijzen dat nu op de beurs financiële producten worden geïntroduceerd waarop de vergoeding niet op basis van deze rechtspraak kan worden gekwalificeerd. De problematiek met betrekking tot de afbakening tussen eigen en vreemd vermogen is daarenboven veel ruimer dan alleen de toetsing of sprake is van «verkapt» kapitaal aan de hand van de in de rechtspraak ontwikkelde criteria. De Raad wijst op de onderkapitalisatieregels die een belangrijke factor voor het vinden van een oplossing zouden kunnen zijn, zoals de Raad ook heeft opgemerkt in het advies inzake de wijziging van de Wet Vpb 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (kamerstukken II 1995/96, 24 696, B, punt 3).

De Raad adviseert de artikelen V, onderdelen A, B en C, VI, onderdelen B, C en E, en XV, vierde lid, van de Veegwet uit het voorstel te lichten en in een breder kader aanhangig te maken.

Hybride leningen

7. De Raad is van mening dat de maatregel die is opgenomen in artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, op grond waarvan de vergoeding op leningen, verstrekt aan lichamen met het karakter van eigen vermogen, voortaan zouden worden belast in Box I, in dit wetsvoorstel terecht is geschrapt. De Raad adviseert echter de maatregel die in de plaats daarvan in de sfeer van de vennootschapsbelasting wordt voorgesteld, uit de Veegwet te lichten en in een breder kader aanhangig te maken.

Naar aanleiding hiervan merk ik op, dat de voorgestelde aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting rechtstreeks verband houdt met de inwerkingtreding

van de forfaitaire rendementsheffing per 1 januari 2001. Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting bestaat onder de huidige fiscale regelgeving een bepaald evenwicht tussen eigen vermogen en vreemd vermogen. Als gevolg van de gewijzigde fiscale regelgeving zou dit evenwicht kunnen verschuiven. De inwerkingtreding van het nieuwe belastingstelsel zou daarmee de directe aanleiding kunnen zijn voor het ontwikkelen van «producten» op het grensvlak van eigen en vreemd vermogen. Naar mijn mening moet dit worden voorkomen.

De huidige jurisprudentie met betrekking tot het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen biedt daarvoor echter slechts beperkte mogelijkheden. Dit komt doordat in de jurisprudentie formele aspecten een belangrijke rol spelen. Zo was in het door de Raad genoemde arrest van de Hoge Raad van 11 maart 1998, BNB 1998/208, de casus aan de orde, van achtergestelde, winstdelende obligaties, aflosbaar na 50 jaar. De Hoge Raad oordeelde dat, omdat er een aflossingstermijn was afgesproken, ongeacht de lengte daarvan, geen sprake kon zijn van eigen vermogen. Dit zou betekenen dat, indien men formeel maar een aflossingstermijn afspreekt, nimmer sprake kan zijn van eigen vermogen. Deze jurisprudentie stelt de belastingplichtige in staat een lening zodanig vorm te geven dat deze het karakter van eigen vermogen heeft of zeer dicht benadert, doch de fiscale behandeling geniet van een vreemd vermogen. In dat opzicht sluit zij niet altijd aan bij de economische realiteit en leidt zij niet in alle gevallen tot de gewenste uitkomst. Dit vormt de aanleiding voor de voorgestelde maatregel.

De voorgestelde maatregel schept voor de belastingplichtige duidelijkheid. In de wet wordt aangegeven welke vormen van vermogensverstrekkingen materieel het karakter hebben van eigen vermogen. Dit kan worden getoetst aan de hand van een drietal criteria: de winstafhankelijkheid van de vergoeding, de looptijd en de achterstelling. Indien aan twee van de drie criteria wordt voldaan, is fiscaal sprake van eigen vermogen. De fiscale gevolgen voor deze vermogensverstrekkingen vloeien daar dan logisch uit voort. Men weet dus bij voorbaat wat de fiscale behandeling zal zijn van een vermogensverstrekking en kan hiermee bij de vormgeving van de vermogensverstrekking desgewenst rekening houden. De belastingplichtige behoudt uiteraard de volledige keuzevrijheid voor een financieringsstructuur. Er worden geen regels gegeven omtrent de verhouding tussen eigen en vreemd vermogen (zogenoemde «onderkapitalisatieregels»). De gewenste financieringsstructuur is immers afhankelijk van de bedrijfseconomische situatie van de belastingplichtige. De voorgestelde maatregel voorkomt slechts dat men op basis van formele criteria een fiscale behandeling kan verkrijgen die niet aansluit bij de economische realiteit.

8. Indien de vergoeding voor de hybride leningen op grond van de in het vorige punt genoemde arresten niet aftrekbaar is voor de bepaling van de (fiscale) winst van een vennootschap, wordt over deze vergoeding vennootschapsbelasting geheven. De uitbetaling van deze vergoeding aan een aanmerkelijk belanghouder zou uit dien hoofde niet zwaarder mogen worden belast dan met 25% aanmerkelijk belangheffing. De meesleepregeling van artikel 3.92 Wet IB 2001 is echter niet aangepast aan de hybride leningen. Gelet op de tekst van deze bepaling zou over de vergoeding het tabeltarief van box I worden geheven, hetgeen «te veel» zou zijn. Hybride leningen verstrekt door aanmerkelijk belanghouders zouden ondergebracht dienen te worden in box II. De Raad adviseert in het aanmerkelijk belangregime een regeling voor hybride leningen op te nemen.

8. De Raad voert aan dat zich de situatie zou kunnen voordoen waarin een «hybride» lening door een aanmerkelijkbelanghouder wordt verstrekt aan zijn eigen vennootschap. In die situatie zou de rente die op deze lening wordt betaald, niet aftrekbaar zijn bij de vennootschap en bij de aanmerkelijkbelanghouder op grond van de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of aan (de BV van) een verbonden ondernemer belast worden in box II in plaats van in box I.

Naar mijn mening is het niet waarschijnlijk dat deze situatie zich snel zal voordoen. Zoals hiervoor is aangegeven, geeft de voorgestelde regeling voor hybride leningen duidelijkheid over de fiscale behandeling van een vermogensverstrekking. Hiermee kan bij de vormgeving van de vermogens-

verstrekking rekening worden gehouden. Dit geldt zeker voor aanmerkelijk-belanghouders die een lening verstrekken aan hun eigen vennootschap. Indien zij risicodragend kapitaal aan hun vennootschap ter beschikking wensen te stellen, is er geen reden om dit niet te doen in de vorm van een verstrekking van aandelenkapitaal. Indien zij vermogen ter beschikking willen stellen in de vorm van een rentedragende lening, hebben zij het in eigen hand de vormgeving van de lening zodanig te kiezen dat de aftrekbeperking ter zake van hybride leningen niet van toepassing is. Ik verwacht dan ook niet dat er zich op dit punt problemen zullen voordoen.

9. Beleggingsinstellingen

Voorgesteld wordt de status van beleggingsinstelling niet toe te staan, indien aanmerkelijk belanghouders aandeelhouder zijn van de beleggingsmaatschappij, omdat uit de praktijk signalen zijn ontvangen dat de fiscale beleggingsinstelling gebruikt zou kunnen gaan worden om beleggingen die via box III belast zouden moeten worden, over te hevelen naar box II.

Het voorstel is een robuuste antimisbruikbepaling, die daardoor elementen van overkill in zich heeft. De Raad zou uit dien hoofde vooralsnog minder ver willen gaan. Als «tussenoplossing» zouden de beleggingsinstellingen in de lijn van de aanmerkelijk belangheffing over buitenlandse beleggingsmaatschappijen jaarlijks in de heffing kunnen worden betrokken op basis van een (fictief) rendement van 4%. Voorzover de contant genoten voordelen in een jaar minder belopen dan dat rendement van 4%, wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen met het verschil verhoogd. Deze benadering heeft de Raad in het advies inzake de Belastingherziening voor het gehele regime aangegeven (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 91).

De met een dergelijk tussenoplossing gewonnen tijd zou kunnen worden benut om te bezien of een definitieve oplossing gezocht moet worden in het onderbrengen in box I van een aanmerkelijk belangbezit in een beleggingsinstelling die belegt in aan een gelieerde vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen, dan wel in een algehele uitsluiting van het regime indien aanmerkelijk belanghouders aandeelhouder zijn van een beleggingsinstelling. De eerstgenoemde oplossing sluit aan bij het vigerende regime, waarin de beleggingsinstellingen voor aanmerkelijk belanghouders betrokken zijn in het progressieve tarief. De laatstgenoemde oplossing wordt nu voorgesteld. Bij deze afweging zou dan ook de positie van buitenlandse beleggingsmaatschappijen als uitwijkroute voor de gesignaleerde opzet kunnen worden bezien.

De Raad merkt tevens op, dat in het voorstel niet is voorzien in een overgangsregeling. Gelet op het te verwachten tijdstip van publicatie in het Staatsblad van de Veegwet is het niet redelijk de status van beleggingsinstelling nagenoeg terstond te ontnemen aan de beleggingsmaatschappijen die thans aanmerkelijk belanghouders als aandeelhouder hebben.

De Raad adviseert de reparatie van het beleggingsinstellingenregime voor aanmerkelijk belanghouders te heroverwegen en in ieder geval in een overgangsregeling te voorzien.

9. Beleggingsinstellingen

De Raad betoogt dat de antimisbruikbepaling die leidt tot statusverlies van een fiscale beleggingsinstelling ingeval van participatie door aanmerkelijkbelanghouders, elementen van overkill bevat. De Raad zou vooralsnog minder ver willen gaan, zodat tijd zou kunnen worden gewonnen om de mogelijke oplossingen nader te bezien. Als tussenoplossing suggereert de Raad om beleggingsinstellingen jaarlijks in de heffing te betrekken tegen een fictief rendement van 4%.

Hierover merk ik het volgende op. Bij de keuze van de maatregel zoals thans wordt voorgesteld zijn verschillende oplossingen in de beschouwing betrokken. De oplossing die thans is gekozen, sluit goed aan bij het karakter van het regime van beleggingsinstellingen. Dit regime is bedoeld voor de «kleine» particuliere belegger, die door middel van schaalvergroting tezamen met andere beleggers een beter rendement kan behalen. Het regime is er uitdrukkelijk niet voor bedoeld particulieren in staat te stellen om als groot-aandeelhouder zelf op bedrijfsmatige wijze vermogen te beleggen. Het element van schaalvergroting is in dat geval niet aan de orde. Vanuit dit oogpunt acht ik het gerechtvaardigd het regime voor beleggingsinstellingen in die gevallen niet toe te passen.

De overkill waar de Raad op doelt, betreft, naar ik aanneem, de situatie, waarin de grenzen van het aanmerkelijkbelangcriterium worden overschreden doordat een aandeelhouder in een beleggingsinstelling zijn participatie uitbreidt. De aandeelhouders die geen aanmerkelijk belang hebben, zouden in dat geval ook worden getroffen door het statusverlies. In de memorie van toelichting is echter toegezegd dat in situaties van een tijdelijke overschrijding van het aanmerkelijkbelangcriterium op grond van de delegatiebepaling die is opgenomen in het derde lid van artikel 28 onder omstandigheden een afwijking kan worden toegestaan.

10. Fiscale eenheid

Met betrekking tot de additionele heffing van vennootschapsbelasting wordt voorgesteld in Hoofdstuk 2, artikel IV, onderdeel B, elfde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 uitdrukkelijk te bepalen dat het regime van de additionele heffing ten aanzien van een vennootschap die deel uitmaakt van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 Wet Vpb 1969 wordt toegepast alsof deze zelfstandig is voor de vennootschapsbelasting. Deze bepaling is in het bijzonder van belang voor de dochtermaatschappijen die op grond van artikel 15 Wet Vpb 1969 zijn opgegaan in de moedermaatschappij. De additionele heffing van vennootschapsbelasting is ingevoerd om te voorkomen dat terstond na de invoering van de vermogensrendementsheffing de in de vennootschap opgebouwde winstreserves zouden worden uitgekeerd aan de aandeelhouders. Dit speelt niet bij dochtermaatschappijen die binnen een fiscale eenheid in de moedermaatschappij zijn opgegaan. Het genoemde motief geldt alleen ten aanzien van de moedermaatschappij. De additionele heffing kan prohibitief zijn voor het doorvoeren van reorganisaties binnen de fiscale eenheid, aangezien deze reorganisaties nagenoeg steeds gepaard gaan met verschuivingen van stille reserves en goodwill, die voor de additionele heffing als (vermomde) winstuitdelingen in aanmerking genomen moeten worden. Een zodanige blokkade van reorganisaties ontnemt de fiscale eenheid in belangrijke mate haar betekenis. De Raad adviseert de additionele heffing van vennootschapsbelasting niet te doen gelden voor dochtervennootschappen die zijn opgenomen in een fiscale eenheid.

10. Fiscale eenheid

De Raad adviseert de additionele heffing van vennootschapsbelasting niet te doen gelden voor dochtervennootschappen die zijn opgenomen in een fiscale eenheid. Hij meent dat dit reorganisaties in de weg zou kunnen staan. De achtergrond van het opnemen van de bepaling dat de additionele heffing ook van toepassing is binnen fiscale eenheid is de volgende. Indien de aandelen van een vennootschap door een andere vennootschap worden overgenomen van particuliere aandeelhouders, met elk een belang van minder dan 5%, dient de overnemende vennootschap de aandelen ten minste 3 jaar te houden, voordat de winstreserves zonder heffing van additionele vennootschapsbelasting kunnen worden uitgekeerd. Voor een nadere toelichting op deze anti-misbruikbepaling wordt verwezen naar de nota naar aanleiding van het verslag bij de Invoeringswet wet inkomstenbelasting 2001 (Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 17). Indien de additionele heffing van vennootschapsbelasting niet van toepassing zou zijn binnen fiscale eenheid, zou deze anti-misbruikregeling omzeild kunnen worden, door de overgenomen vennootschap op te nemen in een fiscale eenheid met de overnemende vennootschap. De voorgestelde bepaling beoogt dit te voorkomen. De voorgestelde bepaling behoeft reorganisaties binnen fiscale eenheid niet in de weg te staan. Op dit punt geldt hetzelfde als in de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 17) en de nota naar aanleiding van het nader verslag (Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 7, blz. 46) is opgemerkt over reorganisatie buiten fiscale eenheid. Reorganisaties, overnames en herstructureringen zullen over het algemeen door de additionele heffing niet worden belemmerd voorzover het een situatie betreft dat de aandelen worden overgedragen van de ene aandeelhouder met een belang van meer dan 5% aan een andere aandeelhouder van meer dan 5%, omdat de bezitstermijnen van de opvolgende aandeelhouders dan samen mogen worden geteld. Er is daarom geen aanleiding op dit punt een uitzondering te maken voor herstructureringen die binnen een fiscale eenheid plaatsvinden.

11. Autokostenforfait

De Raad heeft met betrekking tot het oorspronkelijke voorstel inzake het autokostenforfait opgemerkt dat 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 is dat het voorstel moet worden heroverwogen (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 88). In het nader rapport is het voorstel tot heroverweging niet overgenomen. De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 3.20 en 3 145 Wet IB 2001 komen evenmin tegemoet aan de bezwaren van de Raad. De omstandigheid dat het gebruik op jaarbasis van de auto van minder dan 500 kilometer kan blijken uit een (sluitende) rittenadministratie verlicht de administratieve problematiek niet.

Ook de vereenvoudigde rittenregistratie voor bestelauto's, waarbij uitsluitend de voor privédoeleinden gereden kilometers worden geregistreerd, zal naar het oordeel van de Raad geen vermindering van conflicten opleveren. Bij controle zal immers bij het naderen van de 4000 kilometergrens de volledigheid van de privéritten aannemelijk moeten worden gemaakt. In de toelichting is niet gemotiveerd om welke reden de vereenvoudigde administratie niet geldt voor de kilometrages tussen de 4000 en 7000. De schatting van het aantal kilometers wordt aan het begin van het kalenderjaar gemaakt. Bij onvoorziene overschrijding van de 4000 kilometergrens blijkt achteraf dat van de vereenvoudigde rittenadministratie geen gebruik kan worden gemaakt, hetgeen bewijsproblemen oproept en de belastingplichtige in een nadelige positie kan brengen.

In het voorstel is geen definitie van «bestelauto» opgenomen, hoewel enige concretisering van dit begrip nodig is, bijvoorbeeld door verwijzing naar artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

De Raad adviseert in ieder geval de vereenvoudigde rittenregistratie te heroverwegen.

11. Autokostenforfait

Met betrekking tot de administratieve problematiek betreffende de verplichting om een sluitende rittenregistratie bij te houden merk ik het volgende op. Anders dan de Raad ben ik niet van mening dat een benadering die beter aansluit op het feitelijk privégebruik van de «auto van de zaak» administratief zodanig belastend is, dat de regeling zou moeten worden heroverwogen. Het is evenwel wel wenselijk na te gaan op welke wijze de regeling administratief het minst bezwaarlijk kan worden uitgevoerd.

Om deze reden heb ik een vereenvoudigde rittenregistratie in het voorstel opgenomen voor bestelauto's. Tevens heb ik in het voorstel opgenomen de mogelijkheid om op een andere wijze dan door middel van een sluitende rittenregistratie aan te tonen dat de auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

In het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is er voor een belastingplichtige geen financiële prikkel meer om minder kilometers te rijden vanaf het moment dat hij meer dan 1000 privé-kilometers gereden heeft. Vanaf de 1000e kilometer is immers sprake van een vaste forfaitaire bijtelling bij het inkomen, onafhankelijk van het exacte privé voordeel. In het voorstel is er bewust voor gekozen een meer bewust privé-gebruik te stimuleren door het gebruik van de 500-, de 4000- en de 7000-kilometergrens. Het bijhouden van een rittenregistratie is in die benadering een noodzakelijk instrument om een meer overwogen privé-gebruik van de ter beschikking gestelde auto te realiseren. In het kader van de al aangekondigde verdere werkzaamheden die plaatsvinden naar aanleiding van de motie Giskes (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 122), wil ik deze aspecten nog wel nader bezien.

De Raad merkt op dat het moeten bijhouden van een (sluitende) rittenadministratie bij het privé-gebruik van de auto van minder dan 500 kilometers op jaarbasis de administratieve problematiek niet verlicht. Het is altijd de bedoeling geweest om bij privégebruik onder de 500 kilometer op jaarbasis ook ander bewijs dan een (sluitende) rittenadministratie toe te staan. In de oorspronkelijke wettekst komt deze bedoeling niet duidelijk naar voren. Daarom is in dit voorstel de tekst opgenomen dat regels kunnen worden gesteld over het anderszins laten blijken dat de auto voor niet meer dan 500 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

Voor bestelauto's kunnen vereenvoudigde regels worden gesteld waaraan een rittenadministratie moet voldoen bij privégebruik tussen 500 en 4000 kilometer per jaar. De vereenvoudigde administratie is een uitzondering die opgenomen is in gevallen waarin er sprake is van voornamelijk zakelijk gebruik van de ter beschikking gestelde auto. Inderdaad kan er bij het naderen van de 4000-kilometergrens sprake zijn van een naar op dat moment pas blijkt ten onrechte ontbreken van de kilometerregistratie. Het is in deze benadering onvermijdelijk dat de belastingplichtige met een bestelauto zelf een schatting maakt van zijn verwacht privégebruik. Als dit in de buurt komt van de 4000 kilometer op jaarbasis doet hij er verstandig aan een volledige rittenadministratie bij te houden.

De Raad merkt op dat in het voorstel een definitie van «bestelauto» ontbreekt. In de Wet Inkomstenbelasting 2001 zelf is geen definitie opgenomen, maar in de artikelen 3 120, vierde lid en 3 145, vierde lid is, in overeenstemming met de suggestie van de Raad, een verwijzing opgenomen naar artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. In artikel 3, derde lid van die wet is een definitie opgenomen van het begrip 'bestelauto'.

12. Eigenwoningbezit

De wijziging van artikel 3 104, tweede lid, onderdeel 3, 2e, Wet IB 2001 loopt vooruit op de aanvaarding van het wetsvoorstel Wet bevordering eigenwoningbezit (kamerstukken II 1999/2000, 25 309 en 27 071).

De Raad adviseert de Wet IB 2001 niet eerder te wijzigen dan nadat dit wetsvoorstel het Staatsblad heeft bereikt en het wijzigingsvoorstel daartoe aan te houden.

12. Eigenwoningbezit

De Raad adviseert om de voorgestelde wijziging van artikel 3 104, tweede lid, onderdeel e, aanduiding 3°, Wet IB 2001 aan te houden totdat het wetsvoorstel Wet bevordering eigenwoningbezit (kamerstukken II 1999/2000, 25 309 en 27 071) in het Staatsblad is gepubliceerd. Overeenkomstig dit advies van de Raad is de wettekst aangepast om ervoor te zorgen dat gelijktijdig met de genoemde publicatie, ook de Wet IB 2001 wordt aangepast.

13. Beschikking arbeidsrelatie

In artikel 3 156, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt de term «onjuist of onvolledig beeld» gebruikt. De Raad adviseert deze term te vermijden, aangezien de belastingheffing op basis van feiten en omstandigheden plaatsvindt en niet op een mogelijk subjectief getint verkregen beeld bij de inspecteur. Voor de herziening van de «beschikking arbeidsrelatie» kan aansluiting gezocht worden bij de terminologie die onder meer gebruikt is voor de herziening van de beschikking vaststelling verlies.

13. Beschikking arbeidsrelatie

De aanbeveling van de Raad om in artikel 3.156, derde lid, onderdeel b, Wet inkomstenbelasting 2001 niet de term «onjuist of onvolledig beeld» te gebruiken maar de terminologie die ook wordt gehanteerd bij de regeling tot herziening van de beschikking vaststelling verlies, heb ik overgenomen.

14. Beschikking persoonsgebonden aftrek

Artikel 6.2a Wet IB 2001 bepaalt dat op enig tijdstip de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld.

De Raad adviseert in aansluiting op hetgeen ten aanzien van de verliesvaststelling en verrekening is bepaald, ook het in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek in een volgend jaar bij voor bezwaar vatbare beschikking te doen plaatsvinden.

14. Beschikking persoonsgebonden aftrek

De Raad adviseert het in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek in een volgend kalenderjaar te doen plaatsvinden bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit in aansluiting op hetgeen daaromtrent ten aanzien van de verliesvaststelling en -verrekening is bepaald.

In het voorgestelde artikel 6.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001 is een dergelijke voor bezwaar vatbare beschikking niet nodig aangezien de in een volgend kalenderjaar in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt geïncorporeerd in de belastingaanslag over het betreffende kalenderjaar. Belastingplichtige kan tegen deze belastingaanslag alsmede – voorzover zich die situatie voordoet – tegen de beschikking waarbij de omvang van de in dat kalenderjaar niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt bepaald, bezwaar maken of beroep instellen.

15. Navordering

Artikel 16, zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voorziet in navordering van het bedrag waarmee de heffingskorting ten onrechte is verleend boven het maximum van artikel 8.9 Wet IB 2001. Niet is voorzien in navordering van de bijzondere heffingskorting als bedoeld in artikel 8.9a Wet IB 2001.

De Raad adviseert artikel 16 AWR aan te vullen.

15. Navordering

Het advies van de Raad is overgenomen.

16. Nieuw erfrecht

Voorgesteld wordt zowel in artikel AT als artikel AU van de Veegwet een gewijzigde tekst van artikel 5.4 Wet IB 2001 op te nemen en artikel AT op 1 januari 2001 en artikel AU op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking te laten treden.

Deze wijze van wetgeving kan misverstanden en onduidelijkheden oproepen. De Raad adviseert de wijziging in verband met de invoering van het nieuwe erfrecht afzonderlijk in een samenloopbepaling op te nemen en de inwerking-treding direct te koppelen aan de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht.

16. Nieuw erfrecht

In artikel I van het wetsvoorstel is zowel in onderdeel AT als in onderdeel AU een gewijzigde tekst van artikel 5.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen. Onderdeel AT treedt in werking met ingang van 1 januari 2001, onderdeel AU op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. De Raad merkt op dat deze wijze van wetgeving misverstanden en onduidelijkheden kan oproepen en adviseert de wijziging in verband met de invoering van het nieuwe erfrecht afzonderlijk in een samenloopbepaling op te nemen en de inwerkingtreding direct te koppelen aan de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht.

Het advies van de Raad wordt op dit punt overgenomen en de tekst van het wetsvoorstel alsmede de memorie van toelichting in overeenstemming gebracht met het vorenstaande.

17. Aantonen

In het advies inzake de belastingherziening 2001 heeft de Raad geadviseerd de betekenis van de term «aantonen» nader uiteen te zetten. In het nader rapport is gesteld dat deze term gelijk te stellen is met de term «aannemelijk maken» en dat laatstgenoemde term wordt gebruikt om de zogenoemde lichte bewijslast aan te geven (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, A, punt 143).

De Raad adviseert overeenkomstig de in het nader rapport aangegeven lijn de term «aantoont» in artikel 9.2, derde lid, Wet IB 2001, artikel 1, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 en artikel 25, derde lid, Wet Vpb 1969 te vervangen door: aannemelijk maakt.

In de toelichting op artikel 9.2, derde lid, Wet IB 2001 wordt gesteld dat het tegenbewijs dat niet van dividendstripping sprake is steeds aan de hand van schriftelijke bescheiden geleverd dient te worden. De Raad merkt op, dat deze inbreuk op de vrije bewijslevering die het belastingrecht kent, in de Wet IB 2001 zou moeten worden opgenomen wil zij betekenis hebben. De Raad ontraadt dit overigens.

17. Aantonen

De Raad heeft in haar advies inzake de Wet inkomstenbelasting 2001 gevraagd de betekenis van de term «aantonen» nader uiteen te zetten ten opzichte van de termen «blijken» en «aannemelijk maken». In het nader rapport is gesteld mede gelet op het arrest van 26 mei 1999, nr. 34 230, BNB 1999/272, waarin de

Hoge Raad «aantonen» gelijkstelt met «aannemelijk maken» dat voor de toepassing van variabelisering in de autokostenfictie de zware bewijslast van «blijken» wordt beoogd.

De Raad adviseert de term «aantoont» in artikel 9.2, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 25, derde lid, van de Wet vennootschapsbelasting 1969 en artikel 1, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 te vervangen door «aannemelijk maken». In tegenstelling tot hetgeen de Raad veronderstelt, is in vorengenoemde artikelen de zwaardere bewijslast «blijken» beoogd. Vorengenoemde artikelen en de toelichting zijn aldus bijgesteld.

De Raad maakt voorts nog een opmerking over een passage in de toelichting. De zinsnede dat het tegenbewijs aan de hand van schriftelijke bescheiden dient te worden geleverd, maakt naar het oordeel van de Raad een inbreuk op de vrije bewijslevering die het belastingrecht kent. Ik merk daarover op dat een zinvol tegenbewijs plaats zal moeten vinden door middel van schriftelijke stukken, hetgeen ik in de wet zal opnemen.

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

18. Redactionele kanttekeningen

De redactionele kanttekeningen van de Raad zijn overgenomen met uitzondering van de kanttekening op artikel 4.22 van de Wet. De redactionele kanttekening van de Raad ten aanzien van artikel 4.22 is niet overgenomen omdat de verhoging van de verkrijgingsprijs in het in artikel 4.22, tweede lid, bedoelde geval voortvloeit uit het systeem van de wet. Het uitdrukkelijk opnemen van een bepaling waarin is neergelegd dat de verkrijgingsprijs wordt verhoogd als er een verveemdingsvoordeel in aanmerking is genomen ten gevolge van de werking van artikel 4.22, tweede lid, zou daardoor nieuwe onduidelijkheden kunnen creëren.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om nog enige wijzigingen aan te brengen. De belangrijkste daarvan met een zuiver technisch karakter zijn:

- de in het voorstel opgenomen beperking van de overgangsregeling inzake de carpoolregeling tot die gevallen die reeds in 2000 van de regeling gebruik gemaakt hebben is om redenen van rechtsgelijkheid, toepasbaarheid en controlemogelijkheden niet gehandhaafd;
- de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting is in het kader van het vervallen van de invorderingsvrijstelling aangepast aan het vervallen van het arbeidskostenforfait;
- teneinde de belastingheffing over nog niet genoten inkomsten uit reeds verrichte andere arbeid zeker te stellen – door de overgang van kasstelsel naar vorderingenstelsel is hierover twijfel mogelijk – wordt een nieuw onderdeel Ma in de Invoeringswet opgenomen;
- voor de bijstelling per 1-1-2001 van de bedragen van artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt als wettelijk minimumloon per 1-1-2001 tot uitgangspunt genomen dat loon zoals het zou gelden zonder de brutering in verband met het vervallen van de overhevelingstoeslag;
- Tevens zijn nog enige wijzigingen aangebracht in het overgangsrecht kapitaalverzekeringen om te voorkomen dat door de combinatie van onderdelen uit het overgangsrecht oneigenlijk gebruik mogelijk wordt.
- de artikelen 15, 15a en 17 van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn aangepast in verband met de opneming van een bepaling voor extra-territoriale kosten, mede in verband met de regelgeving ter zake van de opvolgers van de zgn. 35%-regeling en de Nedeco-regeling c.a.
- artikel 3.156, eerste lid, is gewijzigd om tot uitdrukking te laten komen dat de belastingplichtige ten einde zekerheid te verkrijgen, niet in alle situaties steeds per arbeidsrelatie om een beschikking hoeft te vragen. Verder is mede naar aanleiding van het advies van de Raad, onderdeel b van het derde lid vervallen. Bij nader inzien blijkt dat onderdeel overbodig aangezien onderdeel a van het derde lid reeds de mogelijkheid biedt om de beschikking te herzien op de gronden die in onderdeel b waren opgenomen. Om te voorkomen dat voor de beschikking die door de belastingdienst zal worden afgegeven andere termijnen zouden kunnen gelden dan voor beschikkingen die door het Lisv zullen worden afgegeven,

is in het vijfde lid opgenomen dat een nieuwe termijn zal worden vastgesteld in overeenstemming met de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

- van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de feitelijke inwerkingtreding van de in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965 en de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen bepalingen die betrekking hebben op het voorkomen van ongewenste vormen van dividendstripping uit te stellen. Beoogd was dat deze bepalingen op 1 januari 2001 in werking zouden treden. Thans wordt – mede afhankelijk van de uitkomst van nog af te ronden overleg met belanghebbende partijen – voorzien in inwerkingtreding op een nader bij Koninklijk Besluit te bepalen datum.

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

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

Ik mag 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. J. Bos

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 11 oktober 2000, no. W06.00.0436/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- In artikel I, onderdeel A, «het eerste huwelijk» vervangen door: de oudste echtverbintenis.
- De correctie die in artikel I, onderdeel G, (artikel 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is opgenomen, overeenkomstig opnemen in artikel 2.5, tweede lid.
- In artikel I, onderdeel T, de in het achtste en negende lid voorgestelde wijzigingen van artikel 3.92, tweede lid, Wet IB 2001 herzien daar dit tweede lid reeds van een ander onderdeel c wordt voorzien in de Wet ondernemerspakket 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 2, artikel I, onderdeel X).
- In artikel I, onderdeel AQ, eerste lid, waardoor artikel 4.13, eerste lid, onderdeel d, komt te vervallen, er rekening mee houden dat ingevolge de Wet ondernemerspakket 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 2, artikel I, onderdeel AH) een nieuw onderdeel e aan dit artikellid wordt toegevoegd.
- In artikel 4.22, tweede lid, uitdrukkelijk bepalen dat de verkrijgingsprijs dienovereenkomstig wordt verhoogd.
- In artikel 4.41, eerste lid, artikel 3.55, zevende lid, van overeenkomstige toepassing verklaren.